

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION**

Département des sciences de gestion

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

***En vue de l'obtention du diplôme de master en finance et
comptabilité***

Option : Comptabilité et Audit

Le thème :

***Apport du contrôle de gestion à la performance financière de
l'entreprise***

Cas de la SPA CEVITAL AGRO-ALIMENTAIRE Bejaia

Réalisé par :

M. BOUCHEKHCHOUKH Rabah

Devant le jury composé de :

Président : M^{me} .KHERBACHI Sonia

Exterminatrice : M^{me} .KIROUANE Nacera

Encadreur : M. ARAB Zoubir

Encadré par :

M. ARAB Zoubir

Promotion :2018/2019

Remerciement

Nous tenons tous particulièrement à adresser nos remerciements d'abord à notre promoteur M. ARAB ZOUBIR non seulement pour aide précieuse, ses conseils et sa grande collaboration à ce travail mais aussi à sa disponibilité tout à long de ce travail. Aussi et surtout pour ce qu'il nous a appris, en termes de rigueur scientifique, de professionnalisme, de goût pour le savoir et la maîtrise des connaissances. Nos sincères considérations et remerciement sont également exprimés aux membres de jury, qui nous font honneur par leur présence, pour avoir accepté d'examiner ce travail et consacrer leur temps pour son évaluation. Notre reconnaissance et notre estime sont également portées au personnel de l'entreprise. A L'attention de Mlle FRISSOU.R pour son aide inestimable durant notre stage. Mes vifs remerciements sont également destinés à toute ma famille et mes amis pour m'avoir soutenu durant mon cursus.

B. RABAH

Dédicace

En toute modestie et en toute reconnaissance, je dédie tous mes efforts traduits dans ce mémoire à la mémoire de ma mère mes, que dieu l'accueille dans son vaste paradis et à mon père à qui je souhaite un prompt rétablissement et long vie. Sans oublier mes chers trois neveux Ilyès, AMINE, MOUAD et à ma nièce DANIA, JASMINE et ROMAÏSSA que dieu les protège. Je le dédie également à tous mes amis(e) et à tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin.

B. RABAH

Listes des abréviations

ABC	Activity based costing
BFR	Besoin en fond de roulement
BFR	Besoin en fonds de roulement
C A B	Chiffre d'affaire budgété
C A	Chiffre d'affaire
CAR	Chiffre d'affaire réel
CDG	Contrôle de gestion
CG	Contrôleur de gestion
CP	Capitaux propres
D.R.H	Direction de ressource humaine
DA	Dinar Algérien
DR	Le délai de récupération d'un capital investi
E R	écart de réalisation
E/P	écart sur prix
E/Q	écart sur quantité
EBE	Excédent brut d'exploitation
FRN	Fond de roulement
FRN	Fonds de roulement net
GB	Gestion budgétaire
HT	Hors taxes
IP	L'indice de profitabilité
KP	Capitaux permanents
MOD	Main d'œuvre
MP	Matière première
PP	prix prévisionnel
PR	prix réel
PT	Prévision trimestriel
PVB	prix de vente budgété
PVR	prix de vente réel
QP	quantité prévisionnelles
QR	quantité réelle
QV	Quantité vendu
QVB	Quantité vendue budgété

QVR	Quantité vendue réelle
RE	Résultat d'exploitation
RT	Réalisation trimestriel
SI	Système d'information
T1	1 ^{er} Trimestre
T2	2 ^{eme} Trimestre
T3	3 ^{eme} Trimestre
T4	4 ^{eme} Trimestre
TE	Taux d'évolution
TIC	Technologie d'information et de télécommunication
TIR	Le taux interne de rentabilité
TNT	Trésorerie nette
TR	Taux de réalisation
VAN	La valeur actuelle nette
VD	Valeurs disponibles
VE	Valeurs d'exploitations
VF	Valeurs fixes
VR	Valeurs réalisables

Liste des figures

Figure 1:Schéma du triangle du contrôle de gestion	10
Figure 2:Le cycle de planification.....	11
Figure 3:Le cycle de mesure	12
Figure 4:Le cycle de contrôle.....	12
Figure 5:La position du conseil	22
Figure 6:Position fonctionnelle intégré à la fonction financière	22
Figure 7:Position fonctionnelle indépendant de la direction financière.....	23
Figure 8:Rôle de contrôleur de gestion	28
Figure 9:La hiérarchie des budgets et leur liaison.....	43
Figure 10:Phase de la gestion budgétaire	47
Figure 11:Contrôle budgétaire	49
Figure 12:Les objectifs de mesure de la performance.....	65
Figure 13:Organigramme général de CEVITAL AGRO (Agro-alimentaire).....	89
Figure 14:Direction finance et comptabilité.....	90
Figure 15:Prévisions, réalisations, écart et taux de réalisations des ventes 2017et 2018.....	97
Figure 16:Représentation des prévisions 2017/2018	99
Figure 17:Représentation réalisation 2017 et 2018.....	100
Figure 18:Représentation prévision et réalisation 2017	101
Figure 19:Représentation prévision réalisation 2018.....	102
Figure 20:Prévisions, réalisations, écart et taux de réalisations de la production	110
Figure 21:Représentation des prévisions	111
Figure 22:Représentation de la réalisation de la production	112
Figure 23:Représentation des prévisions et réalisation 2017	114
Figure 24:Représentation des prévisions et réalisation 2018	115
Figure 25:Valeurs immobilisées.....	119
Figure 26:Actif courant	120
Figure 27:Capitaux permanents.....	120
Figure 28:Dettes à court terme	121
Figure 29:Fond de roulement par le haut	121
Figure 30:Fond de roulement par le bas	123
Figure 31:Besoins en fond de roulement	124
Figure 32:Trésorerie première méthode	124
Figure 33:Trésorerie deuxième méthode.....	125
Figure 34:Capacité d'autofinancement	128
Figure 35: Ratios de la structure financière	129
Figure 36: Ratios de liquidité	131
Figure 37: Ratios de rentabilité	133

Liste des tableaux

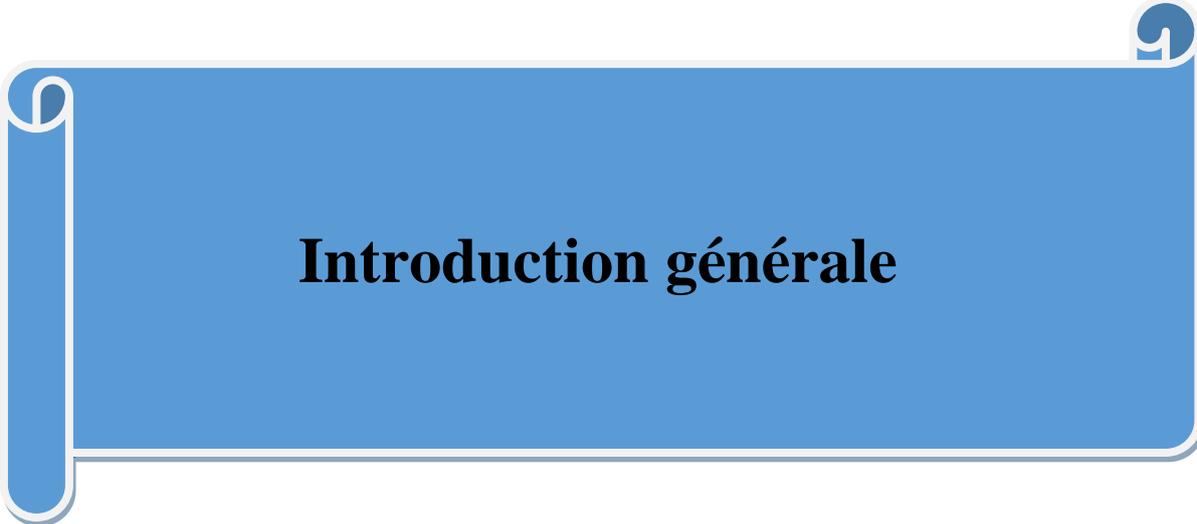
Tableau 1:Les différents niveaux du contrôle	4
Tableau 2:Analyse comparative du contrôle de gestion et contrôle interne	14
Tableau 3:Comparaison de deux fonctions (contrôle de gestion et audit interne)	15
Tableau 4:Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion.....	17
Tableau 5:Rôle de contrôleur de gestion	28
Tableau 6:Les qualités du contrôleur de gestion	29
Tableau 7:Compétences du contrôleur de gestion.....	30
Tableau 8:Structure des TB	56
Tableau 9:Les avancées du système stratégique	59
Tableau 10:Performance interne et externe	64
Tableau 11:Tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG)	76
Tableau 12:Méthode additive.....	78
Tableau 13:Méthode soustractive.....	78
Tableau 14:Prévisions, réalisations, écart et taux de réalisations des ventes 2017 et 2018	97
Tableau 15:Les prévisions 2017 et 2018 (vente en KDA):	99
Tableau 16:Les réalisations 2017 et 2018 (vente en KDA):	100
Tableau 17:Prévision/réalisation 2017(en KDA) :	101
Tableau 18:Prévision/réalisation 2018 (en KDA) :	102
Tableau 19:Ecart sur le chiffre d'affaire 2017	105
Tableau 20:Ecart sur quantité 2017.....	105
Tableau 21:Ecart sur prix 2017	106
Tableau 22:Ecart sur le chiffre d'affaire 2018	106
Tableau 23:Ecart sur quantité 2018.....	107
Tableau 24:Ecart sur prix 2018	108
Tableau 25:Prévisions, réalisations, variations et taux de réalisations de la production.....	109
Tableau 26:La prévision de la production	111
Tableau 27:La réalisation de la production (en tonnes)	112
Tableau 28:Prévision et réalisation 2017	113
Tableau 29:Prévision et réalisation 2018	115
Tableau 30:Solde intermédiaires de gestion (SIG)	126
Tableau 31:Capacité d'autofinancement	128
Tableau 32:Ratios de la structure financière	129
Tableau 33:Calcul des ratios de liquidité	131



Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion.....	3
Section1 : Généralités sur le contrôle de gestion	3
Section2 : Le CDG au cœur de l'entreprise	16
Section3 : Le contrôleur de gestion.....	26
Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance.....	33
Section1 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	33
Section2 : le contrôle de gestion et la performance	63
Section3 : Méthode D'analyse de l'équilibre financier.....	71
Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL AGRO Bejaia...85	
Section1 : Présentation de l'organisme d'accueil	85
Section2 : Contrôle de gestion par la méthode budgétaire.....	90
Section3 : Mesure de la performance de l'entreprise CEVITAL AGRO.....	96
Conclusion générale.....	135
Références bibliographiques	
Annexes	
Table des matières	

A blue horizontal scroll graphic with white scroll ends on the left and right sides. The text is centered within the scroll.

Introduction générale

Introduction générale

«Est performant dans l'entreprise ce qui, est seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques..... » Philippe LORINO¹. Cette définition nous montre la délicatesse de la performance qui est de mener à bien une tâche par apport à l'objectif tracé, elle est le défi que toute entreprise ne peut atteindre que si elle est dotée de mécanismes et d'outils sur plusieurs aspects, condition sine qua non pour une si grosse campagne.

Pour que l'aspect de performance soit de mise, les objectifs ainsi arrêtés doivent impérativement se répercutés sur le fonctionnement organisationnel, opérationnel de l'entreprise. Alors l'entreprise doit mettre en œuvre des mécanismes afin de situer et définir les responsabilités et doter ses gestionnaires d'outils qui sont à mêmes d'assurer le pilotage de sa performance qui garantira sa pérennité par l'efficacité et l'efficience.

Donc l'entreprise doit se doter d'un système de contrôle de sa gestion par une fonction qui sera partie prenante de son organigramme et son organisation.

Les gestionnaires par le biais de la fonction contrôlent de gestion auront la délicate tâche de mener à bon port les objectifs et cela pour l'ultime but d'une gestion moderne et en adéquation avec des orientations et les objectifs stratégiques bien définis.

En effet, à travers le CDG l'entreprise cherche la réalisation de profits, des meilleurs rendements et l'accroissement ses parts de marché, de nouveaux marchés pour cela elle doit avoir sa performance en ligne de mire.

Pour répondre aux attentes citées ci-dessus l'entreprise doit impérativement mesurer sa performance à travers une panoplie de critères, d'indicateurs et d'outils que le contrôle de gestion s'est appropriés et les gestionnaires les utilisent pour réduire les coûts, dégager des marges bénéficiaires et piloter la performance de l'entreprise afin d'anticiper les.

Nous vivons dans notre étude dans quelle mesure le CDG assure l'efficacité et l'efficience des ressources en mesurant la performance d'une entreprise.

Pour voir la réalité du terrain et la pratique quotidienne du contrôle de gestion nous avons pris pour étude une entreprise de production qui est leader et pionnier de son domaine en tant qu'entreprise de droit privé, qui est le groupe CEVITAL AGRO qui fabrique et vend des produits divers mais le gros de sa production est alimentaire.

¹ Lorino.Ph, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », éditions, d'organisation, 1997, P83-84.

Introduction générale

Alors pour cerner notre problématique, qui est l'apport du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise, une question principale s'impose d'elle-même

Quelle est l'influence du contrôle de gestion sur la performance financière de CEVITAL AGRO ?

Ce questionnement est subdivisé en deux questions secondaires pour mieux mettre en évidence sa réponse.

- ✓ Est-ce que les méthodes et outils du contrôle de gestion sont utilisés au sein de CEVITAL AGRO et de quelle manière.
- ✓ Est-ce que à travers ses méthodes et outils les gestionnaires arrivent à mesurer la performance financière de leur entreprise et ainsi justifier son apport.

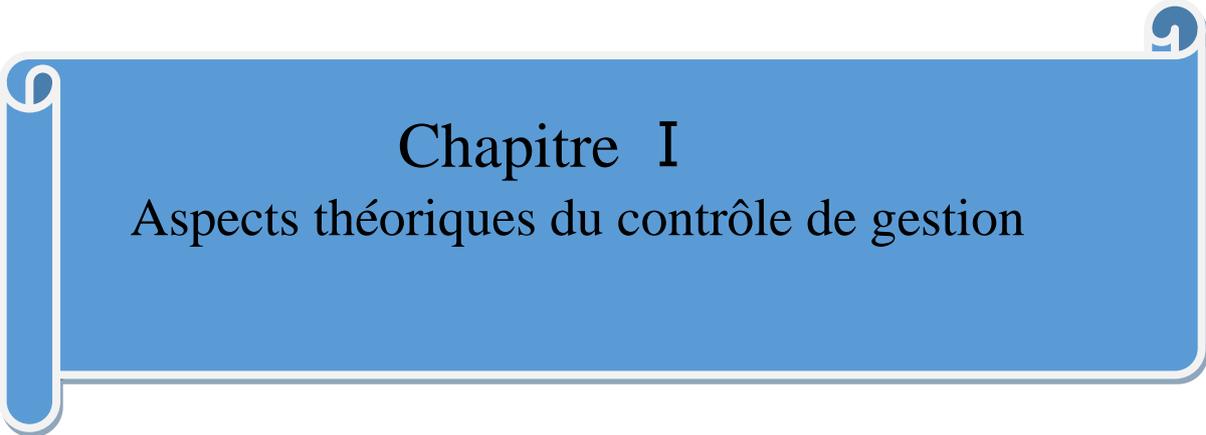
En effet l'orientation de notre étude s'est faite par deux hypothèses :

H1 : « le contrôle de gestion au sein de » CEVITAL FOOD est une culture de gestion de l'entreprise.

H2 : « la mesure et le pilotage de la performance financière de CEVITAL est à un niveau suffisant pour l'élaboration et l'orientation d'une stratégie.

Pour cela notre recherche est partagée en trois chapitres, les fondamentaux de la discipline sont passés en revue par la consultation d'ouvrages, articles universitaires, de site internet de discussions et d'orientations de nos différents enseignants à fin d'appréhender les travaux déjà effectués dans ce domaine dans un premier temps, dans un second temps on s'est étalé sur l'analyse des outils qui s'y affèrent pour situer l'apport de ces derniers à ce niveau de gestion et en dernier temps pour mieux illustrer cette question un cas pratique d'une entreprise nationale de production du secteur privé a été étudié en occurrence l'entreprise CEVITAL AGRO unité de Bejaia. C'est ainsi qu'au niveau du service de contrôle de gestion de cette dernière on a eu l'occasion de suivre la pratique du contrôle de gestion.

Pour terminer, nous exposerons nos constations dans une conclusion générale et récapitulative et cela par l'énumération des plus pertinentes.



Chapitre I

Aspects théoriques du contrôle de gestion

Introduction

Nous avons choisi de commencer notre travail en mettant l'accent sur la conceptualisation du contrôle de gestion ses fondements, sa fonction et ses pratiques dans une entreprise.

La mise sous contrôle de l'entreprise est tout simplement l'acte fondateur du contrôle de gestion. Quelle que soit l'activité, la taille ou la vocation d'une entreprise elle ne peut être laissée sans contrôle, il va de son avenir et même de son existence.

Le contrôle de gestion vit en diapason de l'environnement de l'entreprise il se nourrit des constatations et des mutations de ce dernier pour mieux accompagner le développement de cette dernière par le développement de méthodes et outils de mesures et de pilotage de sa performance.

Ainsi, nous avons essayé d'appréhender la notion du contrôle de gestion et sa fonction par la décomposition de ce chapitre en trois sections :

Dans la première on définira la notion du contrôle de gestion, ses notions voisines et composantes de son système

- Dans la deuxième on citera ses missions, ses niveaux et sa position
- Dans la troisième on exposera le métier du contrôleur de gestion ses missions et son profil

Section1: Généralités sur le contrôle de gestion

Dans cette section on s'étalera sur l'aspect conceptuel du CDG et son évolution.

1.1 Définition et évolution du CDG

1.1.1 Définition du mot contrôle

« Le contrôle est la maîtrise et la domination d'une situation pour la diriger ou l'amener vers une trajectoire voulue »². Le contrôle peut être appréhendé selon deux approches:

Le premier est vérification notamment a posteriori. On vérifie par exemple, que des décisions, des actions ou des comportements ont atteint les objectifs assignés ; le cas échéant apporté des ajustements.

² Alazard .C, Separi. S, « Contrôle de gestion, DCG11 »,2eme édition, Dunod, Paris, 2010, P7.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Dans la seconde, le contrôle est synonyme de maîtrise c'est à dire deux capacités de maintenir le pouvoir sur la chose. Cette notion renferme à la fois un côté positif et côté négatif. Qui influence sur la manière de concevoir le contrôle de gestion selon l'optique choisie.

- Côté négatif : contrôle /vérification systématique qui débauche sur de la sanction Elle laisse peu de liberté à celui qui subit le contrôle.
- Quant aux côté positive, une bonne maîtrise de la gestion par la mise en place des dispositifs qui permettent de prévenir les dérives et de porter des corrections au moment opportun.

1.1.2 Niveaux du contrôle

Le travail énorme qu'on attend du CDG dans l'entreprise à travers ses missions et son rôle pour répondre à sa raison d'être qui est l'aide à la prise de décision. Ces attentes se distingue sur trois niveaux de décisions au sein d'une entreprise : les décisions stratégiques, les décisions de gestion, et les décisions opérationnelles.

A chaque décision correspond un type de contrôle comme le montre le schéma ci-dessous.

Tableau 1:Les différents niveaux du contrôle

Niveau de contrôle	Responsable concernés	Horizon	Nature de système	Outils	référentiels
Stratégique	Direction générale	Plusieurs années	Système d'aide à la décision de planification de communication et de motivation	Plan	-Efficacité -rentabilité globale -niveau satisfaisant
De gestion	Directeur de -département -usine -zone	Une et plusieurs années	Système de pilotage des centres de responsabilités	Programmes Budgets	-Efficacité -Efficience -optimum
Opérationnel	Chefs de -service -équipe	Moins d'un an jour le jour	Système de mobilisation des équipes.	-Normes -Tableaux de bords -Ecart	Conformité Aux - règles -Normes.

Source : Dayan.A, « Manuel de gestion », Volume 1, 2^{ème}, édition, Ellipses,2004, P820.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

1.1.3 Les décisions stratégiques

Les décisions sont établies par le sommet hiérarchique, à ce niveau le travail consiste dans la planification stratégique qui est le processus par lequel l'entreprise définit ses buts et la stratégie permettant d'atteindre ces mêmes buts alors elle :

- Formalise ses missions et métiers, ses domaines d'activité stratégiques,
- Les marchés ciblés
- Les produits ou services qu'elle entend offrir.

-l'identification des facteurs clés de succès (coûts faibles, innovation technologique, l'image de marque, l'influence, le lobbying et publicité.)

1.1.4 Les décisions de gestion

Le contrôle de gestion constitue un maillon intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle. Dans le cadre de la démarche prévisionnelle, il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction, et par niveau de responsabilité. Il contribue également au suivi de la performance a posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs. Ce suivi de la performance est un processus qui peut être réalisé par un contrôleur de gestion ou par le manager opérationnel lui-même (voir infra les acteurs du contrôle de gestion).

1.1.5 Les décisions opérationnelles

Ici on est dans le travail journalier les opérationnels chacun par sa responsabilité définie à l'avance exerce les différents métiers de l'entreprise (approvisionnement, ventes, production, logistique recherche et développement...), une autonomie et accordé aux opérationnels sur la manière d'atteindre leurs objectifs opérationnels avec les moyens accordés, mais ils doivent rendre des comptes périodiquement sur l'atteinte de ces objectifs

1.1.6 Prémices du CDG

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

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

L'expression anglo-saxonne « management control » est l'origine de la locution « contrôle de gestion », or le mot « contrôle », en France, fait référence à une vérification mais la signification du terme « control » renvoie plutôt au terme « pilotage ».

« Le contrôle de gestion né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1895) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi. »³

Vers 1915 avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élabore des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, les responsabilités.

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion Taylorienne fondée sur quatre principes:

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût total.

La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles.

À partir des années 60/70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations. Ainsi de nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés et orienté plutôt vers le management de la performance. Les firmes industrielles américaines : ont suivies un modèle de CDG qui reposé sur :

- Un processus de **planification**, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
- Dans une **structure hiérarchique** découpée verticalement en centres 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).

³ Alazard. C, Sépari. S, OP, Cit, 2^{ème} édition, Paris,2010, P03.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

A partir des années 90 le contrôle de gestion a pris d'autres orientations, il est défini comme « Un ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion »⁴

À l'heure actuelle, le terme comptabilité de gestion à remplacer la comptabilité analytique pour intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation et le contrôle de gestion se situe sur tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de l'organisation il veille à sa pérennité et il est la base de son développement. Ainsi on peut conclure que de nos jours le contrôle de gestion est plutôt orienté vers le pilotage et la performance, il est défini comme :

« Une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure. »⁵

« un élément fondamental du pilotage de l'entreprise (ou d'autre type d'organisation) »⁶.

1.2 Définition du CDG

- La définition d'Anthony

On constate plusieurs définitions du contrôle de gestion qui suivent son évolution :

En 1965 Anthony définit le contrôle de gestion comme « Le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation ».⁷

En 1988 Anthony a encore défini « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »⁸.

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

⁴ Deguerny.J et Gguiriec. (J-C), « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6^{ème} Edition, Paris, 1998, P197.

⁵ Homgre .C, Bhimani, Datar.S & Foster.G, « contrôle de gestion et gestion budgétaire » 3^{ème}. édition Pearson éducation France ,2006.

⁶ Alazard. C, Sépari. S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris, 2007, P10.

⁷ Anthony. R et J. Dearden, « La fonction contrôle de gestion », édition, Publi-Union, 1993, P209.

⁸ Anthony. R, « Management et contrôle de gestion », op.cit., P6/354

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Selon Anthony, le contrôle de gestion a la charge de façonner le contrôle opérationnel, défini comme « le processus qui garantit que des tâches spécifiques sont menées de manière efficace et efficiente » (idée classique en cybernétique).

- La définition de A. Burlaud et C. Simon

« 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. »⁹

Le successeur d'Anthony à Harvard, Robert Simons propose quatre « leviers de contrôle » :

- Procédures et systèmes formalisés ;
- Systèmes de contrôle interactifs ;
- Systèmes de contrôle diagnostique ;
- Outils classiques des « garde-fou ».

- La définition de H. Bouquin :

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »¹⁰.

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

- La définition de A. Khemakhem :

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif prévus de l'organisation »¹¹.

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

⁹ Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « Contrôle de gestion : corrigés des exercices, sujets d'examens corrigés, sujets d'examens INTC », édition, Berti, Alger, 2008, P13.

¹⁰ Bouquin. H, « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France. « Que sais-je? » N°2892, paris,1994.

¹¹ Arnaud. H, « Le contrôle de gestion en action », édition, Liaisons, 2001, P9.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

De ce qui précède on peut dire que le contrôle de gestion a un impact considérable sur la prise de décision au sein d'une entreprise ; Il est le processus par lequel les gestionnaires s'approprient la tâche du pilotage de cette dernière dans le sens de la stratégie adoptée par la mesure et l'analyse, d'une façon contenue, de son activité à l'aide d'indicateurs qui interprète les écarts constatés entre les objectifs et les réalisations. Ainsi, les gestionnaires l'utilisent comme un outil pour statuer sur la manière dont les ressources attribuées ont été utilisées. Il est un outil d'aide à la prise de décision qui évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise. Il est essentiel dans une entreprise parce que :

Il aide à maîtriser les coûts et améliorer la performance : à travers l'amélioration de l'efficacité (relation entre les objectifs convoités et les résultats obtenus) et de l'efficacités (relation entre les moyens engagés et les résultats obtenus), à avoir une bonne vision et à améliorer la réactivité. Son objectif qui est de mesurer la performance de l'entreprise il est indispensable pour les opérationnels et les managers pour leur permettre d'avoir une vue globale et continue sur l'ensemble des processus utilisés dans le suivi de la réalisation des objectifs traces donc de la stratégie et d'apporter les rectificatifs qui s'impose. En essayant de comprendre comment les principales modalités d'analyse des coûts et des résultats et de prévisions budgétaires constituent autant d'outils d'aide à la décision à destination des opérationnels. Mais à ce niveau il ne répond qu'à sa définition traditionnelle qui était purement économique et financière. Désormais il doit inclure d'autres dimensions, sociale et environnementale.

1.3 Les objectifs du contrôle de gestion

« les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leurs tailles, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible »¹².

On peut ainsi dire que le contrôle de gestion vise à :

- Contribuer à la définition de la stratégie ;
- Suivre la mise en œuvre de la stratégie ;
- Préparer l'allocation maximum des ressources en conformité avec les objectifs courts termes et les objectifs stratégiques ;

¹² Alazard, C et Separi, S, « contrôle de gestion manuel et applications », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2016, P643.

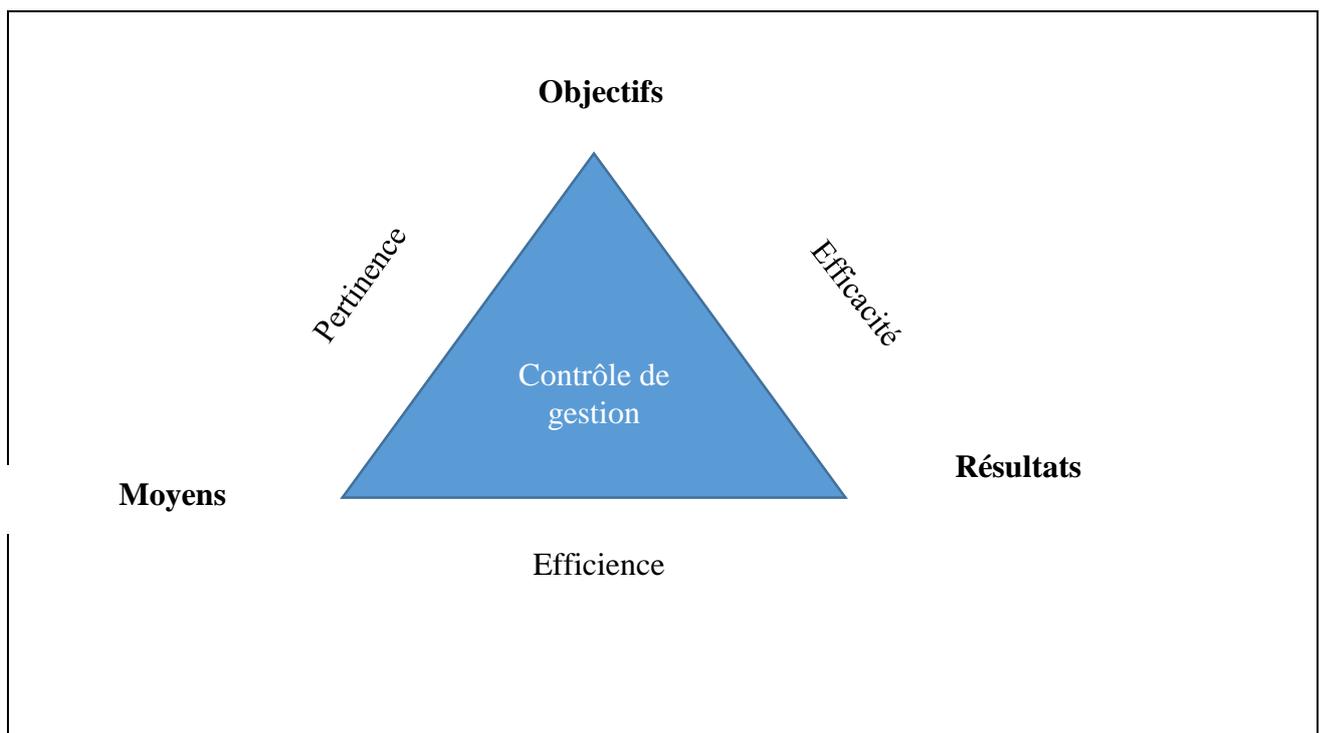
Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

- Mesurer la performance de l'entreprise ;
- Pelotage de l'activité de l'entreprise.

La notion d'objectif ne peut répondre aux besoins de la direction que si elle met en relation deux autres éléments essentiels qui sont les moyens et les résultats. Un responsable est défini par un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en relation ces trois éléments essentiels de cette approche pour trois critères d'évaluations.

- La pertinence : elle met en rapports les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement. Pour qu'un système soit pertinent, il faut mettre en œuvre les moyens adaptés en quantité et en qualité aux objectifs escomptés ;
- L'efficacité : elle mesure les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés ;
- L'efficience : elle met le rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées. Cela est illustré par le schéma ci-dessous ;

Figure 1:Schéma du triangle du contrôle de gestion



Source : Loning.H, et All, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2013, P7.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

1.4 Processus du CDG

« Il y a presque autant de façons de pratiquer un contrôle de gestion qu'il y a d'entreprise »¹³

Le contrôle de gestion est un processus 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 »¹⁴.

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 :

Les processus sont constitués d'activités.

Les processus sont des ensembles de flux matériels ou informationnels ;

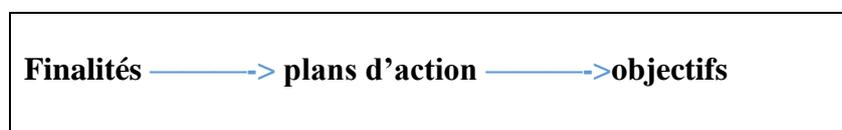
« Les processus regroupent les activités selon une logique d'objectifs et de résultats »¹⁵.

On peut dire que Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management L'approche classique distingue quatre grandes étapes dans le processus du contrôle de gestion.

1.4.1 Le cycle de planification

Ce cycle est lié à la stratégie qui définit les finalités assignées à un ensemble d'actions c'est à ce niveau du processus qu'on établit les prévisions et finalise des objectifs précis et opérationnels en élaborant les plans d'action qui doivent permettre de les atteindre. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie sur le court terme.

Figure 2:Le cycle de planification



Source : Boscos.P-L, « contrôle de gestion et management », 1995, P24.

¹³Hémici. F et all, « contrôle de gestion », breal, 2007, P8.

¹⁴Lorino.Ph, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », éditions de l'organisation, 1997, P83-84

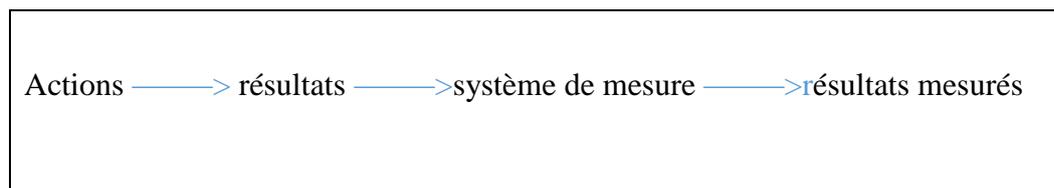
¹⁵Idem

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

1.4.2 Le cycle de mesure :

Ce cycle est lié à l'exécution par les entités ou les fonctions de l'entreprise du plan élaboré dans la première étape par la mise œuvre des moyens mis à leur disposition. Il est constitué par l'ensemble des indicateurs retenus pour interpréter la réalité du système d'information, tableau de bord....

Figure 3:Le cycle de mesure



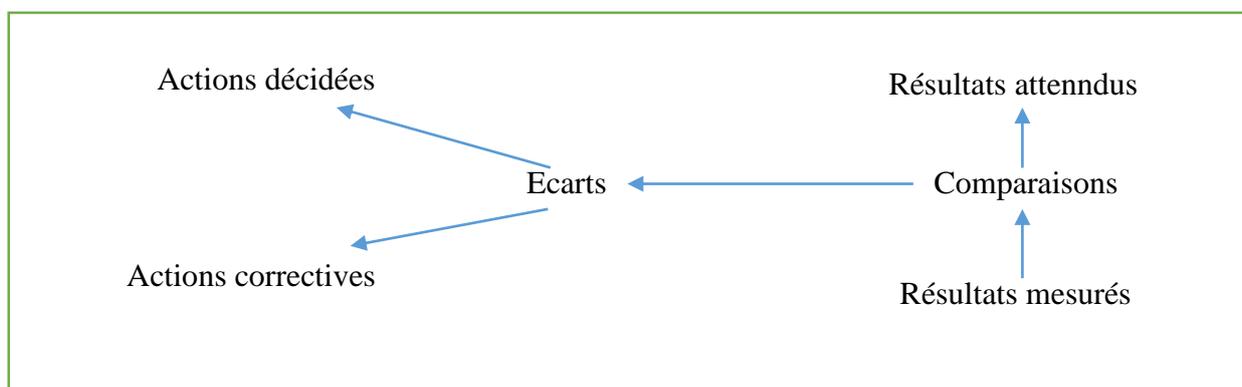
Source: Boscos.P-L, « contrôle de gestion et management », 1995, P24-25.

1.4.3 Le cycle de contrôle:

Ce cycle est lié à l'évaluation des résultats par rapport aux objectifs attendus par leur confrontation périodique afin d'évaluer la performance à chaque niveau d'exécution et au niveau général de l'entreprise et analyser les écarts pour mener les actions correctives nécessaires. Les résultats obtenus sont évalués dans trois domaines : économie, efficacité et efficience qu'on a vue précédemment.

- L'économie est le fait de se procurer au juste coût les ressources nécessaires.
- L'efficacité est la capacité à atteindre les objectifs fixés.
- L'efficience est la capacité à ménager ses moyens.

Figure 4:Le cycle de contrôle



Source : Boscos.P-L, « contrôle de gestion et management », 1995, P26.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

1.4.4 Le cycle de modélisation :

Ce cycle vient pour en tirer profit de l'étape précédente par l'apprentissage il détermine la nature des relations de causes à effets (facteurs de faiblesse et compétitivité). Une fois des écarts déterminés ils seront analysés et archivés dans une base de données et leurs causes serviront dans l'élaboration des prévisions futures. Ces différents cycles s'articulent entre eux pour constituer le processus complet de contrôle de gestion.

1.5 Notions voisines du CDG :

Le contrôle de gestion est un concept de gestion il côtoie et s'appuie sur des notions voisines mais néanmoins distinctes qu'on exposera dans cette section.

1.5.1 Contrôle interne

, « Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et Procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction. ».¹⁶

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹⁷

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

¹⁶<https://www.aicpa.org/interestareas/governmentalauditquality/resources/auditeeresourcecenter/internalcontrolinformation.html>; vendredi 6 juillet 2018.

¹⁷Dubuisson.S, « L'audit », édition, la découverte, paris, France, 2009, P53.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Tableau 2:Analyse comparative du contrôle de gestion et contrôle interne

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none">· Protection du patrimoine· Qualité de l'information· Amélioration des performances· Application des instructions de direction	<ul style="list-style-type: none">· Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation· Vérifier si les objectifs fixés sont atteints· Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	<ul style="list-style-type: none">· Budgets : élaboration· Etats budgétaires par centre de coût ou de profit· Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : Consulting.J, « outils et techniques de gestion »,1986, P12.cité par Mohsine.K, « le tableau de bord prospectif cas de Marjen holding », Agadir,2005.

1.5.2 Le contrôle organisationnel :

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique ». ¹⁸.

On voit donc de ce qui précède que les décideurs doivent donner une grande importance au suivi en temps réel des processus décisionnels et cela que soit au niveau fonctionnel ou opérationnel pour toutes les actions individuelles et collectives pour atteindre objectifs assignés. Le contrôle organisationnel aide les dirigeants par l'amélioration des règles et les procédures à travers desquelles ces derniers déterminent leur comportement.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

La planification ; la fixation des règles et des procédures et l'évaluation des résultats et de la performance

¹⁸ Elgadi. A, « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib,1996, P56.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

1.5.3 Audit interne:

« L'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à disposition des dirigeants. »¹⁹. « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils et les améliore et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »²⁰. Donc l'audit interne doit être autonome pour assumer sa son activité d'expertise pour le contrôle de l'ensemble des activités de management. Il doit aussi permettre de :

- mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existants.
- mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.
- porter des avis sur l'efficacité des moyens de contrôle.

Ainsi on peut conclure que le contrôle de gestion doit s'assurer que les directives données par la hiérarchie sont bien respectées, l'audit interne se doit de veiller à la conformité des méthodes utilisées aux dispositions légales et aux normes en vigueur. Alors que le contrôle de gestion vise l'efficacité (ressources – résultat) et la performance, l'audit interne est une profession normée (contrôle-vérification).

Tableau 3: Comparaison de deux fonctions (contrôle de gestion et audit interne)

Audit interne	Contrôle de gestion
- Action intermittente - Fonctionnel - Intervention à posteriori - Rechercher l'information de façon indépendante - Objectifs : évaluer l'exactitude du flux d'information et l'efficacité de l'information	- Responsabilité permanente - Opérationnel dans les services financiers - Prévisionnel, aide à définir des objectifs à atteindre (plans, programmes) - Reçoit l'information et demande des explications - Objectifs : mettre en place des méthodes de prévision et un système d'information aux directions et aux services

Source : Mikola.A, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1989.

¹⁹ Alazard. C, Separi. S, « contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P11.

²⁰ Renard. J, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, France, 2004, P62-65

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Section2: Le CDG au cœur de l'entreprise

Pour sa pratique le contrôle de gestion s'attribue des missions, des rôles des niveaux décisionnels et des positions au sein de l'entreprise chose qu'on essayera de cerner dans cette section.

2.1 Missions du contrôle de gestion

La complexité et l'incertitude de l'environnement obligent les entreprises à se prémunir en leur sein d'un processus de contrôle de gestion orientée par une politique générale et agissant dans cet environnement.

Les missions du contrôle de gestion sont multiples, elle touche à toutes les activités de l'entreprise pour veiller à sa pérennité et augmenter sa performance.

« L'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. Les attributions considérées comme exclusives aux services de contrôle de gestion concernent l'organisation de la procédure budgétaire du Reporting et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques. Certaines missions peuvent être ou non rattachées au contrôle de gestion, comme la comptabilité générale, la planification et le cas échéant, la comptabilité analytique et de gestion. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes ».²¹

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

²¹Giraud & All, « contrôle de gestion et pilotage de performance », collection, business gaulions éditeur, 2004, P13.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Tableau 4: Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion

NOUVELLES TACHES	TACHES EN RECALE
-Augmentation de l'autorité: vers un contrôleur puissant -Analyse de l'information -Conseil interne -Participation à la prise de décision stratégiques. -Planification stratégique -Evaluation des performances -Dimension technique et centralisatrice -Conception et mis en place de nouveaux systèmes d'information -Amélioration des processus	Processus budgétaire -Budget court terme Activités liées à la comptabilité : Fonctions périphériques -Systèmes comptables -Politique comptable -Comptabilité -Comptabilité des projets -Diminution des tâches récurrentes techniciennes -Reporting -Consolidation

Source : Lambert, Sponem, « La fonction du contrôle de gestion », France, 2008, P4.

De ce qui précède on peut conclure que l'essentiel des missions du CDG est²² :

- Organisation de la fonction de CDG ;
- Pilotage stratégique et opérationnel ;
- Prise de décision ;
- La mesure de la performance.

2.1.1 Organisé et animé la fonction du CDG

L'organisation de la fonction du CDG est la première mission du CDG dans une entreprise, ces résultats qui sont en aval dépendent de la structuration qui est définie en amont, cela consiste à favoriser la coordination des différents centres de responsabilité par le dialogue de gestion au niveau hiérarchique :

- Des unités opérationnelles et les fonctions
- Subordonnées et sa hiérarchie (dialogue vertical)
- Responsable et un autre responsable de même niveau (dialogue horizontal)

²²Doriath. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

On peut ici mentionner les travaux de Henry Mintzberg qui distingue les différents modes de diffusion du pouvoir de décision :

- La décentralisation verticale, qui est ce que nous avons appelé la délégation des pouvoirs classiques, celle où les pouvoirs formels de décisions descendent du sommet stratégique vers le centre opérationnel, le long de la ligne hiérarchique ;
- La décentralisation horizontale est un transfert de pouvoir aux gestionnaires situés en dehors de la ligne hiérarchique, c'est-à-dire les analystes de la technostructure et les spécialistes des fonctions de support logistique

2.1.2 Pilotage stratégique des opérationnel

Cette mission qui se pratique au quotidien nécessite

- Au niveau stratégique :
 - La production et la diffusion des outils de pilotage
 - Le choix des indicateurs clés des tableaux de bords
- Au niveau opérationnel
 - L'élaboration du budget
 - Suivi des budgets
 - Produire des rapports de gestion
 - Produire les TB

2.1.3 Suivi et mesure de la performance

La performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation en aval se situe cette mission de mesure et de suivi des réalisations pour répondre à la question centrale : à ce que le but recherché est atteint et de quelle manière ?

Pour cela le constat ne suffit pas, la performance doit être mesurée pour permettre l'orientation de la stratégie par l'amélioration des conditions pour un futur plus favorable. Ainsi le contrôle de gestion mis en place des méthodes, des outils et des indicateurs pour la mesure de et le pilotage de la performance.

2.2 Rôle attribué au CDG

Le contrôle de gestion s'attribue plusieurs rôles vue sa place dans la structure de l'entreprise et les dirigeants envisagent particulièrement ces pour les aider à atteindre les objectifs tracés.

Selon Ardoin. JL, et Jordan. H,²³

- Permettre la décentralisation des responsabilités
- Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels
- Inciter les opérationnels à penser au futur
- Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise
- Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances.

2.2.1 Permettre la décentralisation des responsabilités

Les pratiques quotidiens des affaires dans une entreprise ses taches, le membre de fonction et l'effectif rend nécessaire la délégation des responsabilités. Cette indépendance ne se pratique pas dans un désordre mais plutôt avec une interdépendance. « c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise »²⁴.

2.2.2 Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels

Cette coordination cherche à atteindre une cohésion entre tous les opérationnels par la coordination des différents objectifs. Alors le contrôleur de gestion veillera à mettre en évidence cette coordination par deux niveaux :

- Coordination verticale : un subordonné doit consulter son supérieur hiérarchique c'est la coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs
- Coordination horizontale : un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau. C'est la coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.

2.2.3 Inciter les opérationnels à penser au futur

Dans ce rôle qui est attribué au contrôle de gestion la prévoyance et l'atout dans la pratique quotidienne des opérations pour anticiper les besoins des clients, les investissements à engager,

²³ Ardoin. JL, et Jordan. H, « le contrôle de gestion », flammariion, Paris,1976, P22

²⁴ Ardoin. JL, et Jordan. H, OP, Cit, flammariion, Paris,1976, P22.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

le remboursement des emprunts..... etc. la projection des opérationnels dans le future est primordial pour anticiper tous problèmes de gestion. Pour ce préparé aux problèmes potentiels les opérationnels doivent être à l'écoute de leur environnement interne et externe par des questionnements (qu'allons –nous faire ?, quand et comment le faire ? ...etc.), faire des simulations de scénarios par l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'action par le suivi et l'analyse des résultats en fonction des objectifs. Le contrôle de gestion ne peut pas influencer sur le passé pour cela il se projet toujours dans le future en incitant sans arrêt les opérationnels à l'analyse des résultats pour mieux pallier aux erreurs dans la future.

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

Le contrôle de gestion permet d'évaluer les individus en fonction de leurs contributions aux projets de l'entreprise par une sanction de manière positive ou négative.

Le contrôle de gestion veille à la motivation des individus pour arriver à une convergence entre ces derniers et l'entreprise.

2.2.5 Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances.

« La réalisation des objectifs organisationnels, quelle que soit la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)...».²⁵ La performance se fait par le suivi est la mesure des objectifs réalisés ainsi des écarts, des erreurs et des lacunes sont mis en évidence, des recommandations sont émises des corrections sont faites pour que ce genre de situation ne se répète pas à la venir. Les opérationnels apprennent de leurs erreurs commises dans le passé, ils améliorent leurs performances par expérience. En mettant les erreurs et les lacunes en évidence par le suivi et la mesure des réalisations, le contrôle de gestion oblige les opérationnels à confronter de manière constante leurs prévisions à leurs réalisations.

2.3 Implantation du CDG au sein de l'entreprise

Le système de contrôle de gestion est l'un des principaux outils destinés à s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie définie au préalable de l'entreprise

²⁵Bourguignon. A, « peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité,2000, P34.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

*Savoir reconnaître le type d'entreprise auquel on a affaire est donc une condition élémentaire d'efficacité du système que l'on étudie ou qu'on envisage de mettre en place au fur à mesure de développement des entreprises et de leur expansion, la complexité de leur gestion a fait naître le besoin de délégation de responsabilités cela à amener la création au sein de l'entreprise de la fonction contrôle de gestion.

L'implantation du CDG dans la structure de l'entreprise défère d'une entreprise à une autre, et on doit savoir le type d'entreprise étudier, cela pour répondre à des besoins spécifiques de chaque une d'elle qui correspond à sa taille, son statut, son activité, sa stratégie et les objectifs poursuivis. Néanmoins on peut distinguer deux grandes orientations :

- Au niveau des grandes entreprises
- Au niveau de PME

« Il y a presque autant de système de CDG qu'il y a d'entreprises »²⁶

Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la grande Entreprise le rôle de contrôle de gestion est d'aider les responsables :

- Fonctionnels à prendre des décisions qui implique une position fonctionnelle
- Opérationnels à contrôler leurs actions qui implique une position de conseil

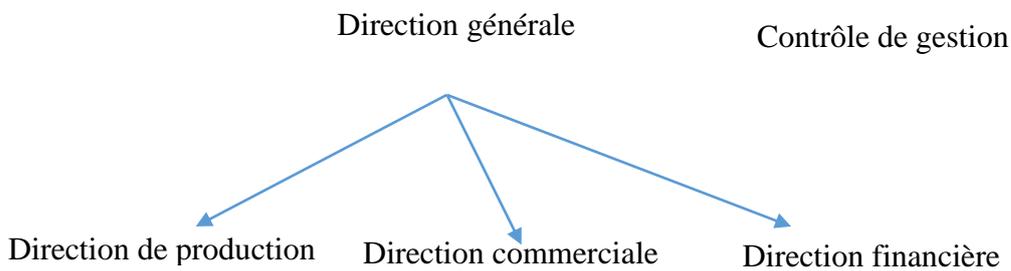
2.3.1 Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale(DG)

Ce type de rattachement place le contrôleur de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise. En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

²⁶Hémici. F, et all, « contrôle de gestion », breal ,2007, P8.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Figure 5:La position du conseil

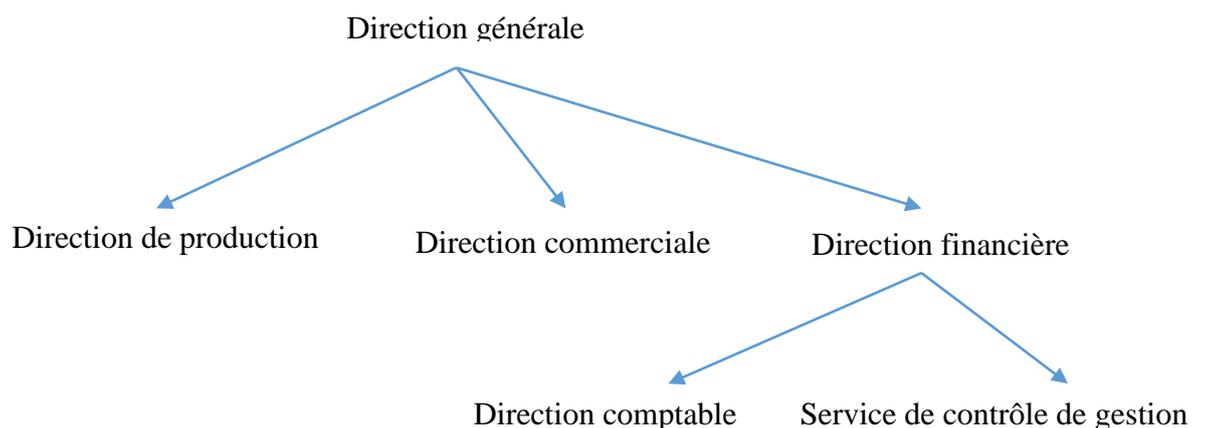


Source: Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p.50

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

Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier. L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limitée car le directeur financier peut constituer un brouillard plus ou moins épais entre la direction générale et lui, sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, plus difficiles.

Figure 6:Position fonctionnelle intégré à la fonction financière



Source : Bouin X. ; Simon F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P.50

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

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

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Une place égale est accordée à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui facilite les échanges entre des directions et accorde au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs. Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation

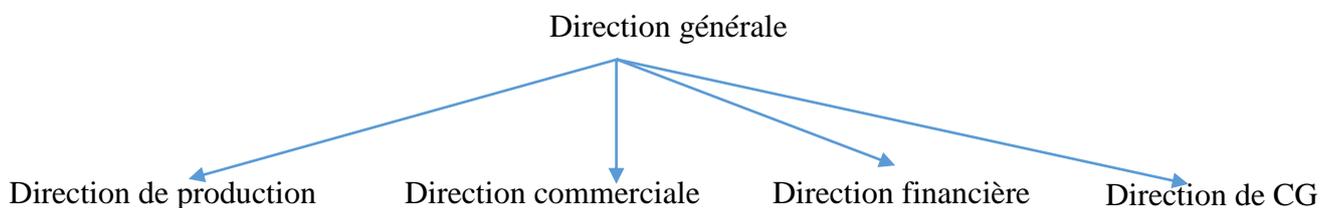
Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi à postériori

Deux cas sont possibles :

1er cas : le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi à postériori

2ème cas : le contrôle de gestion est indépendant de la direction financière son rôle consiste en l'animation et la coordination du système de contrôle de gestion. Il est placé sous l'autorité de la direction générale. Il est donc une fonction comme une autre au-dessous de la direction générale.

Figure 7: Position fonctionnelle indépendante de la direction financière



Source : Bouin. X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P50.

Les théories de l'organisation essaient de répondre à la question : existe-t-il une structure idéale pour l'entreprise et quelle est-elle ? Cette question a amené à développer une nouvelle approche qui est appelée l'approche de la contingence.

2.4 Interaction du CDG au sein de l'entreprise

2.4.1 Le contrôle de gestion et stratégie

C'est la direction générale qui détermine la stratégie, cette dernière oriente la direction de l'entreprise sur le long terme mais c'est le contrôle de gestion qui a la responsabilité de la mettre

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

en œuvre. L'adoption d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux.²⁷

- En amont, en interne par l'utilisation de la remontée de l'information pour éclairer les choix stratégiques à base des exercices passés et en externe, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise cible.
- En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'outil et d'indicateur propre à chaque stratégie.

2.4.2 Le contrôle de gestion et la fonction marketing

La fonction marketing s'occupe de la politique de commercialisation de produits, idées ou de services en, élaborant des méthodes et techniques de vente pour attirer plus de consommateurs pour que l'entreprise puisse avoir plus de part de marché.

A ce niveau le contrôle de gestion mesure l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations pour déterminer le prix de vente ou le prix de lancement du produit sur le marché en fournissant par exemple le coût des produits, les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action.

2.4.3 Le contrôle de gestion et finance

La fonction de la finance dans une d'entreprise a pour objet d'assurer sa solvabilité et d'optimiser la rentabilité des apports en numéraires ou en nature injectés par les investisseurs dans les comptes de l'entreprise. Elle étudie la rentabilité des investissements (la valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...). Selon sa taille l'entreprise intervient sur les marchés financiers et réalise des transactions avec les établissements financiers. Alors le contrôle de gestion intervient par la fourniture de données pertinentes et les l'élaboration des prévisions.

²⁷Burland. A, Langlois. G, Bringer. M, Bonnier. C, « DCG11 Contrôle de gestion », édition Foucher, page 18

2.4.4 Le contrôle de gestion et GRH

La fonction des ressources humaine intervient dans le pilotage et la planification stratégique des effectifs et de la masse salariale sur un modèle équivalent au contrôle de gestion. Elle s'associe étroitement au contrôle de gestion, en particulier à travers le pilotage de la masse salariale, la DRH et Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement dans la rémunération du personnel (pilotage de la masse salariale), la fourniture des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation...)²⁸ et l'organisation de l'entreprise ainsi il mesure la performance des activités des responsable par leur niveau de réalisation des objectifs tracés et leur respect des budgets. Le CDG doit tenir compte de la politiques RH de l'entreprise : les recrutements prévus, les prix des formations, pour l'élaboration des budgets.

2.5 Les limite du contrôle de gestion

Limites du contrôle de gestion Il existe plusieurs limites lies au contrôle de gestion, à savoir²⁹

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

²⁸ Burland. A, Langlois. G, Bringer. M, Bonnier. C, « DCG11 Contrôle de gestion », édition Foucher, P22.

²⁹ Durand, Helluy. A, « les fondements du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris,2009, P60.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement relativement stable et peu perturbé.

Conclusion : le contrôle de gestion joue un rôle pivot dans la structure de l'entreprise par ces missions et rôle. L'entreprise ne peut s'en passer pour veiller à sa pérennité mais ses nombreuses fonctions peuvent, par la pression d'autres acteurs peuvent le limiter juste à un contrôle formel, de conseil, d'analyse économique ou prendre en charge des responsabilités opérationnelles.

Section3: Le contrôleur de gestion

Dans cette section on étudiera la composante humaine de toute cette démarche en l'occurrence le contrôleur de gestion dans toutes ses fonctions et rôles pour bien cerner ce métier.

3.1 Le métier du contrôle de gestion

« Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autre organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »³⁰. Le métier du contrôleur de gestion n'est pas simplement de "contrôler" mais d'assurer une bonne visibilité de la démarche de l'entreprise il assiste la direction de l'entreprise et influe sur la prise de décisions stratégiques par la conception et l'exploitation d'outils performants de pilotage et de suivi de la performance. Il optimise l'utilisation des moyens par l'analyse des résultats ainsi il contribue à la maîtrise des coûts.

3.2 La mission du contrôleur de gestion

La mission du contrôleur de gestion Consiste à :

- Aider les dirigeants à identifier les risques de non-performance pour prendre l'orientation de la stratégie ;

³⁰ Guerny.J, Guiriec. J C, (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », édition Delmas,1998, Paris, P197.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

- Aider les opérationnels de l'entreprise dans leurs tâches quotidiennes ;
- Garantir des informations fiables
- Clarifier la situation financière et non financière de l'entreprise
- L'élaboration et la mise en place d'outils de gestion et de suivi (tableau de bord, indicateurs), de procédures ainsi que de vérification de leur bonne utilisation ;
- Elaboration et mise en œuvre le processus budgétaire
- Elaborer et mettre en œuvre les systèmes d'information analytique
- La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition si nécessaire d'actions correctives ;
- Mener, à la demande, des études d'aide à la décision
- Animer et coordonner le réseau de correspondants budgétaires
- Effectuer le reporting des activités.
- La surveillance des écarts entre les objectifs prévisionnels et les objectifs réalisés et la proposition si nécessaire d'actions correctives ;

3.3 Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion « apportent aux dirigeants de l'entreprise les différents moyens d'accomplir ses tâches, en animant et coordonnant l'ensemble des systèmes de contrôle mets en œuvre »³¹

On peut classer le rôle du contrôleur de gestion en trois catégories :

- Rôle de coordinateur :

Le contrôleur coordonne l'ensemble des programmes et des budgets afin de s'assurer de leurs cohérences.

- Rôle d'animateur :

Le contrôleur doit orienter et expliquer aux opérationnels comment mettre en œuvre les objectifs et leurs enjeux pour l'entrepris

- Rôle de conseiller :

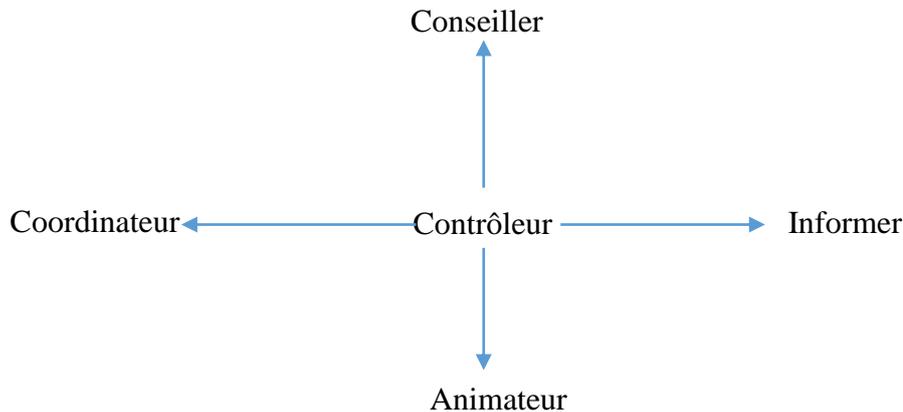
Le contrôleur est considéré comme le conseiller de la direction et d'aide à la décision. Assurer la retransmission commentée des informations auprès de la direction générale en relation directe

³¹ Loning. H., Malleret. V., Meric. J., Pesqueux. Y., Chiapello. E., Michel D., Sole. A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

avec la direction et chacun des autres responsables de l'entreprise. Cela en répondant à tous les questionnements et préoccupations des chefs d'entreprises. La figure qui suit nous donne cet aperçu des rôles du contrôleur de gestion.

Figure 8: Rôle de contrôleur de gestion



Source : Alazard.C, Separi.S, « contrôle de gestion Manuel et application », édition, Dunod,2007, P34.

Le tableau suivant nous montre l'évolution du rôle du CG, après avoir eu un rôle de traducteur en chiffre (fournisseur d'information chiffrée) il à vue son rôle s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation et ainsi s'investir d'autre rôle plutôt managérial.

Tableau 5: Rôle de contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communication, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : Alazard. C, Sépari. S « Contrôle de gestion, manuel et applications », Dunod, Paris, 2010, P29.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

3.4 Le profil du contrôleur de gestion.

Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté de capacités techniques(en comptabilité, en finance, en analyse financier, mathématique financière...),humaines (meneur d'hommes si il est en charge de tous un service de CDG, communicatif, attentif, toujours à l'écoute) à fin de se mettre en diapason avec la complexité que requièrent ses missions, il doit connaître l'entreprise, ses acteurs, avoir de la rigueur dans l'exercice de son métier et s'orienté vers le futur.

Selon Claude Alazard et Sabine Sépari, le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois³² :

- Spécialiste et généraliste : spécialiste : maîtriser les outils pointus, généraliste : organiser et coordonner les procédures.
- Opérationnel et fonctionnel : opérationnel : gérer l'exécution, fonctionnel : conseiller les décideurs.
- Technicien et humain : technicien : intégrer la dimension technique, humain : gérer les hommes et les groupes.

Tableau 6:Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités technique	Qualités humaines
-Rigoureux, méthodique, organisé -Faible, clair -Cohérent -Capable de synthèse -Faisant circuler l'information sélectionnée -Maîtrisant les délais -Connaissant les outils	-Morales : honnêteté, humilité. -Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion. -Mentales : ouverture, critique, créativité. -Collectives : écoute, accompagnement, implication. -Sociale : gestion des conflits. -entrepreneuriales :esprit d'entreprise.

Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P34.

³²Alazard.C, Sépari.S, OP, Cit,2^{eme} édition, Dunod, Paris,2010, P666.

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

3.5 Compétences du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit valoir des compétences qui sont à même de lui permettre de jouer son rôle de la manière la plus adéquate. Ces compétences lui sont utiles vue la complexité et la multitude de ses tâches.

Tableau 7: Compétences du contrôleur de gestion

Compétences	1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Savoir: • Connaissance de la comptabilité analytique • Connaissance des méthodes associées • Connaissance des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion • Expertise sur la notion de cout • Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et d'indicateurs • Connaissance de l'organisation en question 		X	
		X	
		X	
	x		
	x		
			x
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Savoir-faire : • Être capable de gérer un projet • Être capable de se situer un cout • Être capable d'analyser le coût • Être capables d'animer une réunion • Proposer des méthodes adaptées à l'environnement de l'organisation • Être capable d'élaborer des documents de synthèse • Être capable de conduire une formation 		X	
	x		
	x		
	x		
	x		
	x		
	x		
		X	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Savoir être : • Avoir le sens de l'écoute • Être pédagogue • Avoir un esprit de synthèse • Être rigoureux • Être réactif • Être créatif 	x		
	x		
	x		
	x		
	x		
	x		
		X	

Source : ARAB. Zoubir, « Le contrôle de gestion à l'hôpital - Méthodes et Outils- cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », Thèse de magister en économie de la santé et développement durable, Université de Bejaia, directeur de recherche : Mr BRAHMIA BRAHIM, 2012p105

Ces qualités sont classées par ordre de préférence comme nous le montre le tableau suivant :

1 : compétences indispensables - 2 : compétences souhaitées -3 : compétences à acquérir

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

A partir de ce qui précède on peut résumer les qualités du contrôleur de gestion comme suit :

- Parce que il est un interlocuteur privilégié, le contrôleur de gestion doit servir de courroie de transmission entre les différents centres de responsabilité. Pour cela il doit d'avoir une formation pluridisciplinaire. A la Maitrise des techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise.
- Par sa vocation de fournisseur de l'information, le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité et d'éthique pour fournir la bonne et correcte information. Cette information doit être rapides compréhensibles et à temps opportun il y va de la survie de son entreprise.
- Parce que c'est à lui qui incombe la tâche d'élaboration des outils d'aide à la décision, le contrôleur de gestion doit veiller à ce que les informations qui en ressorts doivent être pertinentes pour ne pas inonder les responsables de chiffres qui souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, semer le flou dans une situation donnée et cela risque de mal orienter la stratégie.

Conclusion

Une grande importance est accordée au contrôle de gestion dans la gestion quotidienne de l'entreprise par les missions et rôles qui lui sont attribués et par sa position dans l'organigramme de cette dernière ainsi que la place et le rôle accordé au contrôleur de gestion.

Conclusion du premier chapitre

La revue d'art sur le contrôle de gestion nous a démontré le rôle prépondérant de celui-ci dans le management de l'entreprise ainsi que toutes autres organisation .C 'est lui qui aide les dirigeant dans leurs prises de décision quotidiennes et l'élaboration des stratégies pour une meilleure efficacité et une bonne efficience. Il est l'ensemble des moyens mis en œuvre pour aider les responsables à atteindre les objectifs tracés.

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs et la stratégie à adopter pour les atteindre dans les meilleurs délais, à moindre coût et dans de bonnes conditions.

Le contrôle de gestion doit s'exercer

En amont par la finalisation des buts, les moyens à émettre (financiers, humain...) et la clarification des responsabilités,

Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion

Pendant l'action par le pilotage de en restant à l'affût des informations pour faire le point sur la situation pour apporter les mesures correctives qui s'imposent de ce qui reste des objectifs au la remise en cause des objectifs initiaux afin d'éviter des pertes (financières, temps...)

Le contrôle de gestion s'exerce :

En aval par la mesure de la performance pour juger de l'efficacité et de l'efficience de contrôle de gestion et éviter les erreurs à l'avenir (système d'apprentissage)

Chapitre II

Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Introduction

Pour répondre à ces attentes le CDG s'approprié des méthodes et outils qui lui sont propre que nous essayons de définir dans le chapitre qui suit pour bien les assimilés. Pour répondre à l'une de ses raisons d'être qui est de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise cette dernière mis en place et exploite son système de contrôle de gestion par le biais de modes de gestion en utilisant des outils qui lui permettent de faire des prévisions, les surveiller au jour le jour par le pilotage et analyser les écarts s'il y on a par la mesure de sa performance et apporter les correctifs nécessaires. Ainsi de nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

Section1: Méthodes et outils du contrôle de gestion

Nous essayerons dans cette section de définir et de comprendre les différentes méthodes et outils du contrôle de gestion

1.1 La comptabilité analytique

1.1.1 Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?

C'est les ingénieurs de production qui sont à l'origine des concepts de ce qui est appelé la « comptabilité analytique » et qui est devenue au fur à mesure de son évolution la « comptabilité de gestion » la comptabilité de gestion elle est destinée aux acteurs internes.

« la comptabilité analytique constitue un outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision »³³.

«La comptabilité analytique est un ensemble d'information comptable qui permet aux dirigeants de l'entreprise de suivre l'évolution des couts intermédiaires et de prendre un ensemble de décisions de gestion»³⁴

«la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place, la collecte et le traitement des informations qu'ils repose, dépendant des objectifs recherchés par les utilisateurs »³⁵.

³³Lochard.J, « La comptabilité analytique », édition, d'organisation,1998, P86.

³⁴Lasary. Y, « la comptabilité analytique », édition, Dar el othmania, Alger 2007, P20.

³⁵Dubrull. L et Jourdain. D, « comptabilité analytique de gestion », édition, Dunod, Paris, 2007, p11

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Anciennement appelée comptabilité analytique, la comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise elle constitue partie du système d'information de l'entreprise. Elle fournit au CDG tous les indices et éléments pour l'élaboration des stratégies et l'amélioration de la performance. Elle nous renseigne sur les coûts et de la rentabilité d'un service ou produit. Elle n'est exigée par la loi par se sent elle est facultative mais extrêmement utile pour toute activité par de ce fait c'est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise. Elle éclaire et oriente la prise de décisions. Comme elle n'est pas obligatoire, elle n'est pas encadrée par des normes précises, et s'avère donc flexible et adaptable en fonction des besoins des entreprises

1.1.2 Quel sont les objectifs de la Comptabilité analytique

En schématisant, on peut trouver trois grandes utilisations à la comptabilité analytique:

1.1.2.1 Le calcul des coûts de revient;

- Connaitre les couts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- Expliquer par la comparaison les couts et les résultats des produits (services ou biens) ou activités (passation de commandes, livraison des vente, approvisionnement ...)
- établir les prévisions de charges et de produits
- déterminer la base d'évaluation de certains éléments du bilan (stocks, production et immobilisations)

1.1.2.2 La prise de décision ;

Toute prise de décision d'ordre financier doit se prendre en comparant les conséquences de la prise de décision avec la situation qui existerait sans changement. (Méthode direct Costing : ajouts ou la suppression d'une de production ou d'un produit ou service ...)

- Par l'analyse de coûts, puis de rentabilité, puis de performance, facilite alors la prise de décision et l'établissement de prévisions.

1.1.2.3 La planification et le contrôle ;

- Étudier le comportement des charges par apport au niveau d'activité de l'entreprise
- Déterminer la rentabilité d'un produit/service ou d'une fonction, et donc identifier les éléments performants et ceux qui ne le sont pas.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

La planification et le contrôle, est en fait une spécificité du contrôle de gestion ! On pourrait d'ailleurs parler dans ce cas de comptabilité budgétaire, dans la mesure où la préoccupation essentielle est de suivre les coûts par centre de responsabilité plutôt que par produit ou service. Par planification on entend l'orientation vers l'avenir Ce qui lui confère la qualité de servir comme outil de pilotage.

1.1.3 Caractéristiques de la comptabilité analytique

la comptabilité analytique «Un système de saisie et de traitement l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements ventilations, abonnements, calcul des charges, en utilisant l'information comptable élémentaires rectifié ou non »³⁶

Ce qui ressort de cette définition est que la base de la comptabilité analytique est le calcul des charges et la déféminisant des coûts de toute l'activité des entreprises.

1.1.3.1 Détermination des charges

La charge «est une rémunération de ressources allouées à des fins de production et de vente»³⁷

Les charges enregistrées par la comptabilité générale, seront utilisées par la comptabilité analytique lors de l'analyse des coûts. Les charges entre dans le calcul du résultat de l'exercice et contribuent à sa diminution. Elles se composent des :

- Charge directes sans répartition préalable (MOD, MP) et des charges indirectes nécessitants une répartition préalable (les loyers, les assurances, couts des services généraux, amortissements...)
- Les charges fixes ou charges de structures elle indépendant des du niveau de production (les loyers, les assurances, salaire des cadres...) et les charges variables ou charges opérationnelles elles variés selon le volume des ventes ou de production (Coûts MP, coût de distribution...)
- Les charges incorporables qui sont consommées pour produire ou commercialiser les biens ou services de l'entreprise, charges non incorporables qui sont des charges hors exploitations et charges supplétives non enregistrées dans la comptabilité générale, mais prises en compte dans la comptabilité analytique pour le calcul des coûts (La

³⁶Martinet. A-C & Simem.A, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998, P80.

³⁷ Cullmann.H, « la comptabilité analytique », édition, Bouchène, Paris,1993, P23.

rémunération théorique des capitaux propres - La rémunération du travail de l'exploitant).

1.1.3.2 Les coûts

Un coût « est une somme de charges réelles ou supplétive ou de substitutions ou abonnées concernant un moyen d'exploitation ou un produit (bien ou service) ou un stade d'élaboration du produit ... parce qu'il est une accumulation de charge, un coût est toujours spécifiques à l'entreprise qui le détermine »³⁸.

Un cout est un essai de valorisation des ressources consommées par l'entreprise afin de produire et livrer des produits et services offerts sur le marché. Pour une période déterminée, la comptabilité analytique permet de calculer des coûts, soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale avec ou sans ajustements ou ajout (coût complets), soit en y'incorporant qu'une partie seulement des charges (coûts partiels).

Elle détaille les différents types de coûts intervenant lors de la production d'un bien ou service :

- Coûts directs : directement imputables à la production d'un bien ou service donné
- Coûts indirects : intervenant dans la production de plusieurs biens ou services
- Coûts fixes : indépendants du niveau d'activité de l'entreprise
- Coûts variables : varient conjointement, voire proportionnellement, au niveau d'activité

1.1.4 Principales méthodes de comptabilité analytique

La comptabilité analytique regroupe un ensemble de méthodes de calcul des coûts, les plus importantes étant au nombre de deux : système des coûts complets et système des coûts variables.

1.1.4.1 Système des coûts complets

« Coût complet Coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par tout traitement analytique : affectation, répartition, redistribution ou imputation. En d'autres termes il incorpore l'ensemble des charges directes et indirectes »³⁹

Une charge est dite « directe » lorsqu'elle se rapporte à un objet unique. Elle ne concerne qu'un seul produit, un seul centre, un seul secteur, etc.

³⁸Martinrt.A-C et Silem.A, « Lexique de la gestion », édition Dalloz, Paris, 1998, p138.

³⁹Zitoun.T, « Comptabilité analytique », Berti Editions, Alger, 2003, P39

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Inversement une charge indirecte concerne plusieurs objets de coûts ; plusieurs produits ; plusieurs centres ; plusieurs secteurs

A La méthode des sections homogène ou des centres d'analyse

Elle consiste à décomposer l'activité en centre de coûts, puis à répartir les charges indirectes dans ces subdivisions de l'entreprise. Chaque compartiment de charge indirecte doit avoir une activité autonome et homogène et être défini par une unité de mesure satisfaisante de son activité, appelée « unité d'œuvre⁴⁰ ».

Elle suit les étapes suivantes :

- Distinction entre les charges directes et les charges indirectes.
- Définir les clés de répartition
- La répartition primaire
- La répartition secondaire
- La mesure de l'activité du centre :
 - $\text{Coût de l'unité d'œuvre} = \text{répartition secondaire} / \text{nombre d'unité d'œuvre}$
- Calcul des coûts de revient et résultats analytique :
 - $\text{Le coût d'achat} = \text{achat de matière première} + \text{charges directes et indirectes d'achat}$
 - $\text{Le coût de production} = \text{coût d'achat de matière première consommées} + \text{charges directes et indirectes de production}$
 - $\text{Le coût de revient} = \text{coût de production des produits vendus} + \text{charges directes et indirectes de distribution}$
 - $\text{Le résultat analytique} = \text{prix de vente} - \text{coût de revient}$

B La méthode des coûts standards ou préétablis

C'est un coût évalué a priori à partir des charges estimés à l'avance il présente généralement le caractère de norme⁴¹

Ici, on détermine les coûts qui seront supportés avant la production. Après la production, on compare les coûts prévus aux charges qui ont effectivement été supportées.

⁴⁰Dupuy. Y, « les bases de la comptabilité analytique de gestion », édition, Economica, paris, 2003, P17.

⁴¹Alazard.C et Separi.S, « contrôle de gestion », édition Dunod, paris, 1998, P340.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Les écarts feront ensuite l'objet d'une analyse. Par cette méthode des coûts standards, on peut calculer des marges, des prévisions et des budgets.

Elle est utile à des entreprises qui proposent une large gamme de produits. En revanche, la saisie et le traitement des données sont lourds.

C La méthode « ABC » Activity Based Costing

« La méthode ABC est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes »⁴².

Cette méthode suit les étapes suivantes⁴³ :

- Analyse et identification des activités : dans cette étape, un recensement de toutes les activités de l'entreprise est établi ;
- Affectation des ressources aux activités : (charges indirectes) : dans cette étape toutes les activités établies dans la première étape se voient affectées les charges qui représentent les sources de leur fonctionnement;
- Choix d'inducteurs de coûts : dans cette étape un indicateur de performance pour chaque activité est choisi en tenant compte de lien de causalité entre l'activité et le volume de l'inducteur ;
- Regroupement des activités par inducteur : dans cette étape pour permettre le regroupement des activités on cherche un inducteur commun aux activités.
- Calcul du coût d'inducteur : dans cette étape on calcule les coûts unitaires des inducteurs, ils sont calculés par le rapport volume de ressources / volume de l'inducteur.
- Affectation du coût des activités aux coûts des produits : dans cette étape on obtient coût de revient en incorporant les charges directes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

⁴²Bescos & Mendoza, « le management de la performance », édition comptable Malesherbes, paris, 1994, P186.

⁴³Alazard .C, et Separi. S, « contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, paris, 2004, P.261.

D La méthode du coût cible (Target Costing)

Le coût cible est le but tracé par le management pour que le produit fabriqué ou le service offert sur le marché soit concurrentiel. Cette méthode suit la démarche suivante :

- Définir le prix de vente cible
- Fixer une marge
- Déduire le coût cible
- Calculer le coût estimé

-Réduire l'écart entre coût cible et coût estimé (pour identifier les coûts cachés ou ignorés)

Dans la méthode des coûts complets, il s'agit de rapprocher les produits vendus de leur coût de revient. Cela facilite la prise de décision lors de la détermination du prix de vente d'un produit. On décompose l'entreprise en centres de production de produits et pour chacun, on met en relation le coût total de production et le gain réalisé suite à la vente du produit ou service.

1.1.4.2 Système des coûts partiels

La méthode des coûts partiels est « une technique qui permet, en outre, de mettre en œuvre une politique de prix différenciés, autrement dit elle aide à segmenter le marché »⁴⁴.

Plusieurs méthodes de calcul des coûts sont pratiquées dans ce système de coûts partiel qui se repose sur une même logique qui est d'intégrer dans les coûts que la partie jugée pertinente des charges de l'entreprise.

A La méthode des coûts variables simple (direct Costing)

Ici on tient compte uniquement des coûts qui sont directement induits par l'activité productive, et non de la totalité des coûts.

Le coût variable est défini comme « un coût partiel à opposer au coût complet, la méthode du coût variable consiste à imputer qu'aux différents coûts les seules charges variables afin de déterminer des marges très utiles en contrôle de gestion, elle permet notamment de déterminer le seuil de rentabilité »⁴⁵.

⁴⁴Saada.T&all, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vubert,2008, P277.

⁴⁵Idelhakkar.B, « comptabilité analytique »,6^{ème} édition, Paris,2009, P277.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

C'est-à-dire que les coûts diminuent si l'activité productive de l'entreprise diminue et augmentent en cas d'accroissement de l'activité.

Cette méthode du coût variable n'affecte que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût produit.

Cette méthode des coûts variables, simple à mettre en pratique, permet d'identifier le seuil de rentabilité qui est le degré d'activité à partir duquel l'entreprise commence à réaliser des bénéfices et donc à devenir profitable. L'inconvénient est que tous les coûts supportés ne sont pas intégralement pris en compte dans l'analyse.

B La méthode de coût variable spécifique

« La méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Elle impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coûts spécifiques (du produit) qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charge communes à l'entreprise »⁴⁶.

Cette méthode est l'amélioration de la méthode précédente, elle intègre dans le coût de chaque produit, uniquement les charges variables (directes et indirectes) et charge fixes directes.

Les deux méthodes donnent des coûts partiels la méthode du coût variable simple exclut l'ensemble des charges fixes, alors que la méthode du coût variable évolué exclut seulement les charges fixes indirectes.

C La méthode des coûts directs

«La méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté qu'il s'agit de charges variables ou de charges fixes »⁴⁷.

Cette méthode des coûts directs remédie à l'inconvénient de la méthode des coûts variables, et permet donc de déterminer le seuil de rentabilité avec davantage de précision.

Ici, on tient compte à la fois des coûts variables et des coûts fixes, c'est-à-dire les coûts qui ne varient pas conjointement avec le niveau d'activité.

⁴⁶Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition, Dunod,2010, P162.

⁴⁷ Alazard C et Separi S., « Contrôle de gestion manuel et application », Edition, Dunod,2010, P161.

D La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes IRFF

Cette méthode consiste à neutraliser l'impact des variations de volume d'activité sur les coûts unitaires de production. Elle vise à affecter principalement les cout fixes appropriés par rapport à l'activité normale de l'entreprise.

« Cette méthode s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normal de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte tenu de l'activité réelle »⁴⁸.

E La méthode du coût marginal

Cette méthode cherche à déterminer l'augmentation du coût qui résulte de la fabrication (coût marginal de production) ou la vente (prix de revient marginal) d'une unité supplémentaire de bien ou d'un service.

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité »⁴⁹.

1.2 La gestion budgétaire :

Pour une planification et une coordination des actions à entreprendre pour obtention de ses objectifs, l'entreprise mène par le biais de la gestion budgétaire une gestion prévisionnelle à court terme conformément aux objectifs stratégiques et cela par l'implication de ses responsables opérationnels elle définit les objectifs que l'entreprise veut atteindre par l'établissement de budgets de tous les centres de responsabilités de l'entreprise et cela en veillant à la participation synergique et cohérente de tous les responsables pour une gestion décentralisée et un contrôle périodique pour mettre en évidence les écarts et mettre en œuvre des mesures qui s'imposent.

La gestion budgétaire, comme étant l'outil d'aide au pilotage des activités de l'entreprise Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision, la budgétisation et enfin le contrôle budgétaire

⁴⁸ Gervais.M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, Economica, Paris, 2000, P115.

⁴⁹ Alazard.A, Sépari.S, « contrôle de gestion », édition, Dunod, Paris, 2010, P218.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrée, appelés budgets, les décisions prise par la direction avec la participation des responsables »⁵⁰.

« La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »⁵¹.

1.2.1 Les Objectifs de la gestion budgétaire

L'établissement des objectifs, la délégation d'autorité, la coordination entre services, la mesure et le contrôle de performance sont autant de rôles que la gestion budgétaire s'attribue dans le but d'établir des objectifs et des plans d'actions clairs dans un environnement turbulent dans lequel l'entreprise vit est amène ses dirigeants à rationaliser leur gestion par une gestion budgétaire qui les aide à rentabiliser leurs entreprise par le profits el la mettre en sécurité à court terme par une bonne trésorerie. La gestion budgétaire a plusieurs objectifs qui visent l'amélioration de la performance, le suivi des objectifs tracés et la pérennité de l'entreprise. Elle fixe des objectifs pour un résultat à atteindre et les dépenses à déboursier ainsi elle évite à l'entreprise des imprévus.

Les objectifs de la gestion budgétaire sont⁵² :

- La Planification: Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme;
- La Coordination: Favoriser la coordination des différent secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes;
- La Communication: Faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service ;
- La Motivation: Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés ;

⁵⁰Doriath. M, « contrôle de gestion en 20 fiches »,5^{eme} édition, Dunod, Paris,2008, P1.

⁵¹Forget.J, « gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Paris,2005, P09.

⁵²Brookborn. S, « Gérer un budget », Edition Mango Pratique, Paris, 2001, P09.

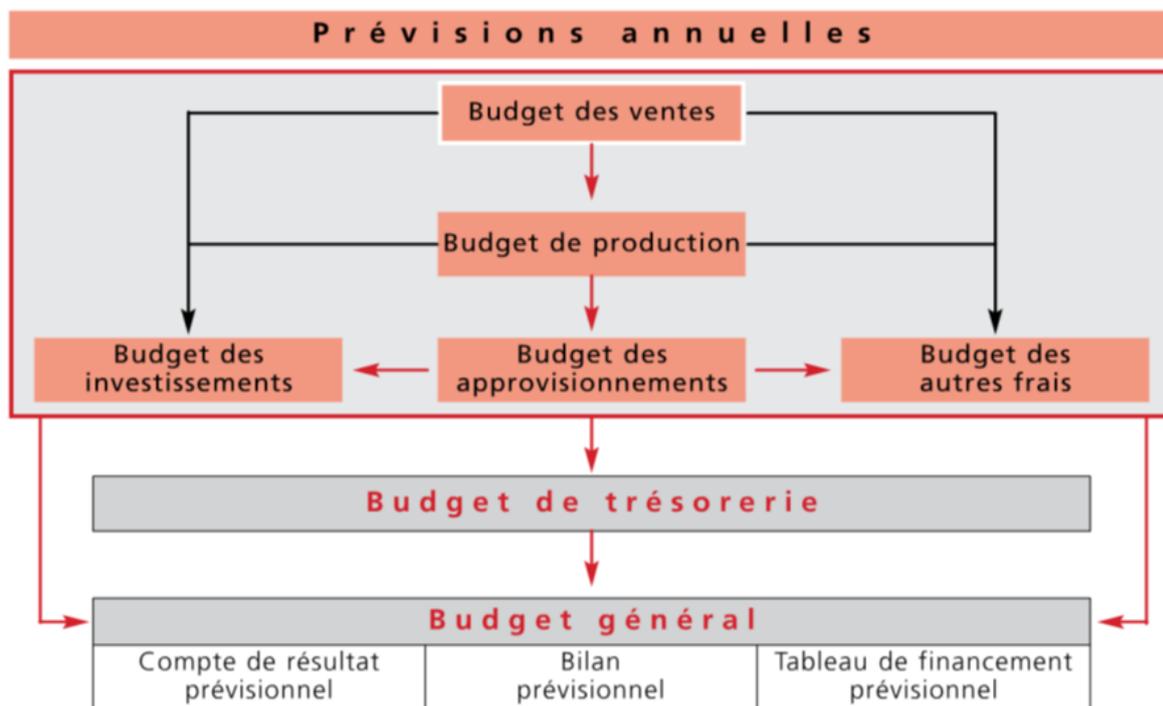
Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

- Le Contrôle: Aide à contrôler des activités en comparant la performance au plan prévisionnel et procéder aux ajustements nécessaires ;
- L'évaluation: Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et ceux de l'entreprise.

1.2.2 Typologie et technique d'élaboration des budgets

Comme le contrôle de gestion est intimement lié à la structure de l'entreprise ainsi va de même des budgets qui correspondent aux aussi aux principales fonctions de l'entreprise. Les budgets sont dépendants les uns des autres et ce fait ; leur élaboration doit impérativement tenir compte de cette interdépendance et leur hiérarchie que la figure ci-dessous nous le montre.

Figure 9: La hiérarchie des budgets et leur liaison



Source : Grandguillot.BetF, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10^{ème} édition rextensio, 2018, P19.

Les différents budgets sont :

- Budget de vente
- Budget de production
- Budget des investissements
- Budget des approvisionnements
- Budget de trésorerie

1.2.2.1 Le budget des ventes

« Le budget des ventes est le premier budget de la construction du réseau des budgets de l'entreprise. Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux»⁵³.

C'est le premier budget dans la démarche budgétaire, c'est en effet en fonction de son volume de production et de la marge qu'il gère que les autres budgets sont calculés. Ainsi les autres services que ce soit au niveaux opérationnels ou fonctionnels expriment leurs besoins en ressources (humaines, financière, logistiques.....) pour arriver à sa réalisation.

L'intérêt de cette prévision se situe sur deux plans :

A long et à moyen terme, prévoir les ventes permet de se projeter dans le future par :

- Elaboration d'un programme investissement ;
- Elaboration d'un plan corrélatif de financement.

A court terme, prévoir les ventes permet de calculer l'ensemble des moyens nécessaires pour la réalisation des ventes programmées, par :

- Elaboration d'un programme de production ;
- Elaboration d'un programme d'approvisionnement et réduire les budgets de frais, ainsi que le budget de trésorerie ;
- Le calcul de l'ensemble des moyens nécessaires.

1.2.2.2 Le budget de production

Le budget de production est établi de manière à répondre au volume de production déterminé dans le budget de vente. Il est la représentation chiffrée de l'activité productive annuelle. A ce niveau de gestion une attention particulière est donnée aux ateliers affectés à la production, est ce qu'ils peuvent répondre aux attentes ? de part, le nombre d'ouvriers et leurs qualifications, la disponibilité des matières premières et la capacité de l'entreprise à satisfaire ce budget soit à

⁵³Alazard.C, & Sépari.S, ...op.cit, 2007, P440.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

sous-traité une partie de sa production soit à engager des investissements. En définitif le budget de production consiste à « élaborer un plan de production à court terme (l'aspect prévision quantitatives), puis de le valoriser et de le ventiler par unité d'exploitation, par période afin d'en faciliter la contrôle (l'aspect budgétisation) »⁵⁴.

1.2.2.3 Le budget des approvisionnements:

Dans l'élaboration du budget d'approvisionnement l'attention est donnée à la fourniture des ateliers de production et aux problèmes liés à la gestion des stocks donc on doit :

-Acheter ce qui est nécessaire à l'entreprise aux meilleures conditions de délai ; de qualité ; de prix et de mode de règlement.

-gérer les divers stocks de matières premiers ; de produits finis ou semi-finis tenir compte des stocks initiaux ; des consommations à assurer ; du stock minimum à maintenir et des délais de livraison pour éviter à la fois le sur stockage qui génère des coûts supplémentaires, et la rupture de stock qui perturbe l'activité en entraînant un arrêt de la production. Alors l'objectif du budget des approvisionnements consiste à gérer au mieux les achats et d'assurer une gestion des stocks la plus optimale possible. On peut dire que le budget des approvisionnement se décompose en deux sous budgets⁵⁵ :

- Le budget des achats exprimé, mois par mois, les achats prévisionnels à partir des prévisions des prix ;
- Le budget des charges d'approvisionnement et du stockage sont définis en fonction des centres d'analyses : magasin, centre d'approvisionnement,etc. ces budgets sont établis en charges variable et fixes.

1.2.2.4 Le budget d'investissement

L'entreprise investie chaque année en fonction de ses besoins et surtout de ses moyens elle est en perpétuelle évolution. Par le biais de budget d'investissement on veille est ce que les investissements à réaliser sont en adéquation avec les besoins ressentis. Cela implique un plan d'investissement sur plusieurs années,) ce niveau le budget investissement traduit ce plan en termes financiers.

⁵⁴Gervais.M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris,1987, P353.

⁵⁵Doriath.B, « contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{eme} édition, Dunod, Paris,2008, P39.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Pour établir le budget d'investissement les dirigeants opérationnels, pour le choix d'investissements, opèrent de la manière suivante⁵⁶ :

- Une division du budget en module correspondant aux différentes catégories d'investissement (investissements de maintiens des capacités, investissement de croissance des activités existantes, investissement des activités nouvelles...etc.) ; les arbitrages ne doivent se faire qu'entre des projets de même nature.

- Une formulation des critères de choix (rentabilité mesurée par la TVA et le TIR, évaluation des risques). La direction fixe généralement le volume globale (ou enveloppe) des investissements de chaque catégorie et le taux d'actualisation de référence.

Alors le contrôleur de gestion à priori réalise des études de faisabilité et les moyens de financements possibles (calcul du montant de l'investissement et son financement : par des dépenses interne, fond propre ; trésorerie ou bien par financement externe : établissement financiers) et à postériori vérifie que la rentabilité est bien en phase avec les prévisions. Ainsi des évaluations de choix d'investissement sont faites par des critères qui sont :

- La valeur actuelle nette (VAN);
- Le taux interne de rentabilité (TIR);
- Le délai de récupération d'un capital investi (DR);
- L'indice de profitabilité (IP)

1.2.2.5 Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est le dernier budget à construire il vient en aval de la gestion budgétaire pour déduire les budgets de fonctionnement des différents services il nous renseigne sur la capacité monétaire de l'entreprise à réaliser cette cohérence prévisionnelle. Son but est de :

- Prévoir les encaissements et les décaissements.
- Assurer l'équilibre entre les encaissements et les décaissements;
- Connaître le solde de fin de période budgétaire.

⁵⁶Langlois.C, & all, « contrôle de gestion », édition, Berti, Alger,2008, P186.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

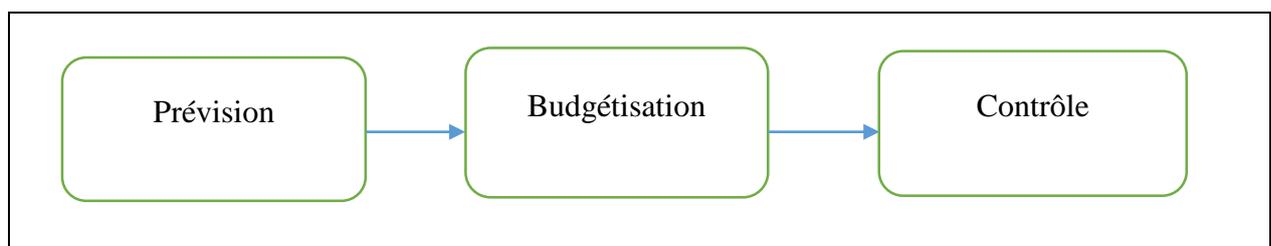
Le budget de trésorerie est « ensemble des prévisions de recettes et des dépenses pour la période budgétaire, son élaboration commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements) »⁵⁷.

De ce fait, le budget de trésorerie étudier l'impact de l'activité de l'entreprise sur sa structure financière et ainsi prévoir les modes de financements qui accompagne ces derniers.

1.2.3 La démarche budgétaire

La gestion budgétaire repose sur la décomposition des objectifs en objectifs à moyen terme et à court terme par l'établissement des budgets qui sont des prévisions chiffrées de tous les éléments correspondant à un programme déterminé pour ce faire la gestion budgétaire obéi à une démarche qui se distingue par trois étapes.

Figure 10:Phase de la gestion budgétaire



Source : Doriath.B, « contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris,2008, P01

1.2.3.1 La prévision

C'est première phase de la démarche budgétaire, dans cette étape le budget prend tout sa dimension d'outil de planification qui s'articule autour de la fixation des objectifs et des prévisions pour une meilleure allocation des ressources disponibles aux programmes arrêtés.

L'entreprise élabore des prévisions quantitatives à court terme pour chaque centre de responsabilité pour déléguer les responsabilités et de converger les efforts de tous les responsables pour mener à bien sa stratégie. Cela se fait par « élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévision d'activités, de vente et de production et tous les éléments de coût grâce à des techniques et modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise »⁵⁸.

⁵⁷ Grandguillot.FetF, « l'essentiel du contrôle de gestion »,4^{eme} édition, Gualino, Lextenso, Paris,2009, P115.

⁵⁸Alazard C, Sépari S, ... op, cit, Paris, 2010, P. 257

1.2.3.2 La budgétisation

La budgétisation, deuxième phase de la démarche budgétaire. Cette phase consiste à établir des budgets annuels des différents services de l'entreprise par l'affectation des ressources de l'entreprise pour chaque service : budget de vente, budget de production, budget des investissements, budget des approvisionnements et budget de trésorerie

La budgétisation est « le chiffrage en quantité et en valeur des prévisions pour préparer et élaborer des plans d'actions, afin d'atteindre les objectifs dans des budgets valorisés »⁵⁹.

D'après cette définition la budgétisation se caractérise par la mise en œuvre de son outil qui est le budget.

A Définition du budget

« Un budget est un ensemble coordonné de prévisions qui, compte tenu des conditions internes et externe pouvant influencer l'activité de l'entreprise, tend à adapter les moyens à des fins poursuivis.il est donc l'instrument par excellence de la direction par objectifs.il implique l'établissement de programme d'actions en termes de quantité, de valeur et de délais »⁶⁰.

D'après H. Bouquin (2001) « le budget est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) converge vers la réalisation des plans opérationnels »⁶¹.

Le budget est un instrument en quantité et en valeur à court et à moyen terme des objectifs des plans opérationnels de manière exhaustive de toutes les centre de décisions de l'entreprise de manière coordonnée. Le budget est découpé généralement en périodes mensuelles pour permettre des actions au cours de l'année.

B Rôle et objectifs du budget

« le budget joue trois rôles classiques et un quatrième plus subtil à savoir »⁶² :

- Un instrument de coordination et de communication ;
- Un outil essentiel de gestion prévisionnelle ;
- Un outil de délégation et de motivation ;

⁵⁹Alazard.C & Sépari.S, ...op, cit, Paris,1998, P404.

⁶⁰Lauzel.P, « contrôle de gestion et budgets », édition, Sirey, Paris,1980, P3.

⁶¹ Berlong.N, « le contrôle budgétaire », édition, découverte, Paris,2002, P1.

⁶² Bouquin.H, « le contrôle de gestion », Paris,2013, P442.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

- Un outil d'apprentissage au management.

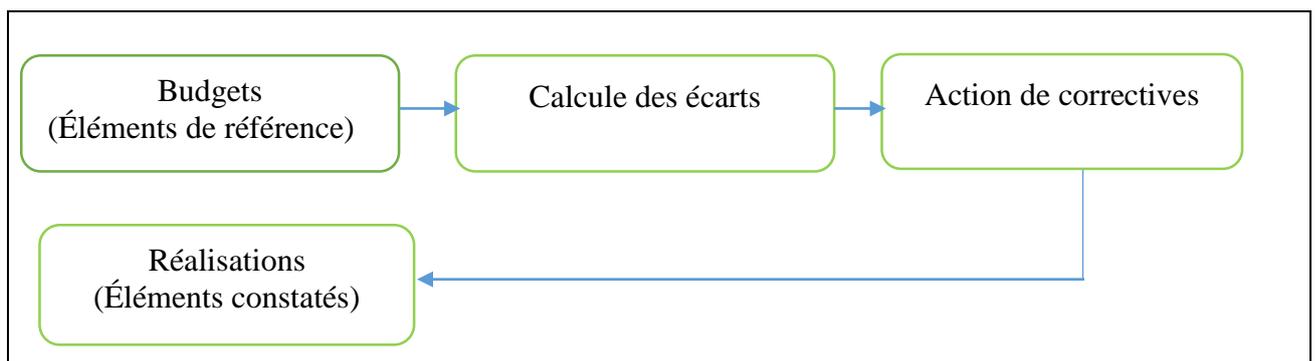
La construction de programmes et de budgets répond à plusieurs objectifs⁶³ :

- Les budgets sont des outils de pilotage de l'entreprise ;
- Les budgets sont des outils de communication, de responsabilisation et de motivation ;
- Les budgets sont des outils de contrôle.

1.2.3.3 Contrôle de gestion

Le contrôle budgétaire la troisième étape de la gestion budgétaire. Cette étape permet de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices dans le but d'orienter la gestion en temps réel pour un résultat sinon plus proche des objectifs.

Figure 11:Contrôle budgétaire



Source : Alazard.C, Separi.S, « Contrôle de gestion, manuel et application », Dunod, Paris,2007, P475.

Le contrôle budgétaire cherche les causes des écarts et les transmet aux différents niveaux hiérarchiques afin de prendre les mesures correctives qui s'imposent. Le contrôle budgétaire fait « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets »⁶⁴.

D'après Bouquin. H,« Le contrôle budgétaire intègre les budgets et compare l'état réel du système à son état prévu »⁶⁵.

⁶³ Doriath.B, Goujet.C, « gestion prévisionnelle et mesure de performance »,3^{ème} édition, Dunod, Paris,2007, P105.

⁶⁴ Doriath.B, Goujet.C, « gestion prévisionnelle et mesure de performance »,3^{ème} édition, Dunod, Paris,2007, P199.

⁶⁵ Idem

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Il est généralement défini comme des aspects techniques du CDG consistant à comparer périodiquement les prévisions budgétaires aux réalisations. Dans le passé c'est tout le processus de la gestion budgétaire qui désigne le contrôle budgétaire mais à présent avec, l'évolution des outils de contrôle de gestion et notion de la performance, il correspond juste à la dernière étape, celle du contrôle effectif de la gestion de l'entreprise. En procurant de l'information par un contrôle efficace et au moment opportun le contrôle budgétaire aide la direction dans ses prises de décision et cela au niveau de tous les centre de responsabilité. Il consiste à :

- Faire des comparaisons entre les réalisations et les prévisions budgétaires
- Détecter les écarts
- L'analyse des écarts
- Prendre des mesures correctives et éviter leurs impacts néfastes sur la gestion globale de l'entreprise

On voit que le but recherché dans le contrôle de gestion est d'éviter de dévier de la trajectoire tracée par un suivi rigoureux des budgets. Chaque responsable doit être au courant de la situation de ses budgets et ses constatations doivent faire l'objet d'une communication au moins vertical (niveau supérieur). Ainsi les responsables peuvent prendre des décisions par rapport aux rapports détaillés soulevés des niveaux inférieurs telle que l'abandon de certaines fabrications ; mettre des politiques plus agressives de marketing ; engager de nouveau matériel (équipement nouvelle technologie) ...etc. Pour éclairer cette démarche on mettra en évidence les étapes et caractéristique ainsi que les supports du CB pour arriver au but recherché de l'étape de la gestion budgétaire qui est l'élaboration des écarts et leurs analyses.

A Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Le contrôle de gestion s'octroie des caractéristiques qui le met dans une position pour la jouer son rôle et réalisation de de ses objectifs.

- Le contrôle budgétaire est une composante de gestion en établissant les écarts de réalisation, il alimente le système d'information de l'entreprise.
- Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif en comparant le passé au présent (les prévisions aux réalisations)
- Le contrôle budgétaire a une dominante financière en établissant des indicateurs financiers (BFR, coût de revient...)

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le budget de réalisation des budgets: Il permet :

- D'évaluer la performance des acteurs;
- De procéder aux régulations nécessaires;
- Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux les plus significatifs

B Les différentes étapes du contrôle budgétaire

Pour mener à bien sa mission le contrôle de gestion doit suivre certaines étapes à savoir :

- Le contrôle avant l'action ou contrôle à priori par simulation de scénarios pour voir l'impact des décisions avant leurs mises en exécutions au niveau des opérationnels et la délégation des pouvoirs au niveau décisionnel (supérieurs hiérarchiques)
- Le contrôle pendant l'action ou contrôle concomitant par le suivi en temps réel des réalisations (établissement de rapports hebdomadaire, mensuelle pour la direction)
- Le contrôle après action ou contrôle à posteriori par l'évaluation de la performance : mesure des réalisations par rapport aux prévisions il fournit ainsi les informations sur la situation de la gestion par le compte rendu de cette dernière au dirigeants pour l'orientation de la stratégie.

C Les supports du contrôle budgétaire⁶⁶

C'est un instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, et donne au responsable les informations nécessaires pour agir à court terme le budgétaire

➤ Le tableau de bord du responsable budgétaire

C'est un instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des

⁶⁶Gervais.M, « contrôle de gestion par le système budgétaire », Vuibert, Paris,1987, P162.

points-clés, et donne au responsable les informations nécessaires pour agir à court terme le budgétaire

➤ Les rapports de contrôle

Le contrôle budgétaire devient périodique lorsque le responsable d'un budget rend compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département, ce rapport se présente sous forme standardisée indique :

Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;

L'analyse des écarts qui a été faite pour chaque variable contrôlée, le résultat obtenu ;

Les mesures prises afin de réorienter l'action vers la droite ligne de l'objectif

➤ Les réunions de suivis budgétaires

Des réunions doivent être tenues régulièrement pour des examens synthétiques des comptes afin d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées. A ces réunions, participent autour du contrôleur de gestion, les responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leur supérieur pour rendre comptes des écarts constatés puis les actions correctives nécessaires. Ces réunions pourront avoir comme support : information, les rapports de contrôle, un système de tableau de bord informatisé ou un processus plus informel.

D Elaboration des écarts budgétaires

Pour se situer par rapport aux objectifs tracés en amont de la démarche budgétaire les responsables opérationnels, chacun à son niveau, établissent des comparaisons des données réalisées par rapport à celles prévues par la seule manière possible qui l'établissement des écarts. L'écart se définit comme « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »⁶⁷.

A travers cet écart les responsables visent à :

- Etablir les causes des écarts et mesurer l'impact ;
- Identifier les responsabilités (internes et externes);

⁶⁷Doriath. B, « contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2008, P72.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

- Faire parvenir l'information aux acteurs afin de prendre les corrections nécessaires.

L'écart doit⁶⁸ « représenter la différence d'une donnée et sa référence (valeur budgétée, standard ou prévisionnelle, exercices antérieurs). En outre l'écart doit :

- Comporter un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable)
- Comporter de sous-écarts pour les données composées calculées pour mettre en évidence l'influence de chaque composant d'une donnée (n composantes = n sous-écarts)
- Comporter deux écarts pour les données exprimées par des éléments monétaires et volumiques comme suit

Écart/éléments monétaires = (élément monétaire réel - élément monétaire prévu) x Donnée volumique réelle

Écart/éléments volumiques = (élément volumique réel - élément volumique prévu) x élément monétaire prévu

En pratique les écarts sur les charges directs et indirects sont définis par le plan comptable et sont déterminés comme suit :

➤ **Un écart sur charges directes est égal à la différence entre :**

-La quantité réellement consommée évaluée à son coût réel ;

-La quantité théorique nécessaire d'un facteur de production évalué à son coût préétabli

$ECD = (Q_r * P_r) - (Q_p * P_p)$

ECD = écart sur charge directes

Q_r = quantité réelle du facteur consommé.

Q_p = quantité préétablie de facteur consommé adaptée à la production réelle.

P_r = prix unitaire réel du facteur.

P_p = prix unitaire préétabli du facteur

Les écarts sur charge directes sont divisés en sous écarts pour analyse : écart sur prix et écart sur quantité.

⁶⁸Alazard.C, Op, cit, Paris, 1998, P368-369.

Ecart sur prix :

$$E/P = (Pr - Pp) * Qr$$

Ecart sur quantité :

$$E/Q = (Qr - Qp) * Pp$$

➤ Ecart sur charge indirectes

L'écart sur charge indirectes est égal à la différence, pour une production entre le coût réel et le coût préétabli des unités d'œuvres consommées par cette production.

$$ECI = (Qr * Pr) - (Qp * Pp)$$

ECI = écart sur charge indirectes

Qr = quantités d'unités d'œuvres consommées réelles

Qp = quantités d'unités d'œuvres consommées préétablies adaptées à la production réelle.

Pr = coût unitaire réel de l'unité d'œuvre.

Pp = coût unitaire préétabli de l'unité d'œuvre.

1.3 Système d'information

Le système d'information peut être défini comme : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »⁶⁹.

« Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décisions »⁷⁰.

L'entreprise doit disposer d'une information pertinente pour mesurer sa performance et interpréter ses pertes et ses profits. Le système d'information permet de créer, collecter, stocker, traiter, modifier des informations et faire circuler cette dernière d'une manière ascendante, descendante et transversale à travers les activités et les fonctions de la structure de l'entreprise. On peut dire le but du système d'information est « de recueillir de stocker dans la durée les données relatives aux activités des différentes structures de l'organisme de restituer périodiquement et ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel il est mis en place »⁷¹.

⁶⁹Lucash.C, « Système d'information pour le management », édition, Davis, 1986, P86.

⁷⁰Gilbert.P, « Contrôle de gestion », Vuibert, Paris, Février 2003, P312

⁷¹Gilbert.P, « contrôle de gestion-cour et application », édition, S.E.P.T, Paris, 2003, P28.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

De ce fait, l'information doit avoir de la valeur c'est-à-dire qu'elle soit exploitable pour la prise de décision, pour cela elle avoir les caractéristiques suivantes :

Etre Fiable et de qualité (reflète la réalité du terrain) ;

Etre actuelle (moment opportun) ;

Etre pertinente (porte sur la situation ciblée) ;

Accessible (simple et compréhensive).

1.4 Le tableau de bord :

1.4.1 Définition des TB :

Les tableaux de bord sont souvent orientés exclusivement sur deux perspectives, financière et commerciale, et les indicateurs qui les composent sont concentrés sur des aspects essentiellement quantitatifs et financiers. Le tableau de bord **est** un outil de pilotage permettant de quantifier l'activité de l'entreprise, d'un service mais aussi d'une personne.

« Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, humain utile au pilotage de la performance à court terme ». ⁷²

« Les tableaux de bord sont souvent orientés exclusivement sur deux perspectives, financière et commerciale » ⁷³.

Le tableau de bord est un outil traditionnel du CG. Il est consultable à tous moment par les responsables pour s'informer de la gestion quotidienne au sein de l'entreprise à fin d'éviter d'éventuels dérapage et des dysfonctionnements. Il établit la communication, entre les intervenants, transversale et par voie hiérarchique pour une amélioration permanente de la performance (analyse de l'évolution ; les ratios, les écarts...). A travers des indicateurs qui sont des clignotants qui alertent, ils attirent l'intention de la direction au moment opportun pour intervenir par la prise de décision juste et adéquate, selon une périodicité appropriée et dans un délai limité. Les tableaux de bord sont établis par centre de responsabilité ou par centre hiérarchique ou encore par processus. Ils sont utilisés pour aider au pilotage de la performance. La figure ci-dessous nous renseigne sa structure.

⁷²Grandguillot.BetF, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10^{ème} édition Gualino éditeur, l'extenso édition, 2018, P128.

⁷³Désiré-Luciani et al « le grand livre du CDG » Groupe Eyrolles, paris, 2013, P255.

1.4.2 Composition des tableaux de bord :

Un tableau de bord se compose exclusivement d'indicateurs à un nombre limité qu'on désigne par l'acronyme KPI (key performant indicators), indicateurs de performance, qui se distingue par famille d'indicateurs: les indicateurs d'activité (relatifs à la production et aux affaires), les indicateurs financiers (qui se rapportent aux dépenses), les indicateurs de rentabilité (qui concernent les résultats financiers), les indicateurs de qualité, etc.

1.4.3 La structure des TB

Les tableaux de bords ont finalement la même structure malgré que leur contenu vari d'un niveau de responsabilité à une autre, le tableau de bord se présente comme suit :

Tableau 8:Structure des TB

Tableau de bord du centre			
Indicateurs	Réalisations	Prévisions	Ecarts
Rubrique 1 Indicateur A Indicateur B Rubrique 2			

Zone paramètres Économique	Zone résultats Réels	Zone objectifs	Zone écarts
-------------------------------	-------------------------	----------------	-------------

Source : Alazard. A, Separi.S, « DCG11 contrôle de gestion, manuel et applications », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P557.

L'explication des quatre zones qui apparaissent dans le tableau de bord est donnée par Alazard.C & Separi.S, comme suit :⁷⁴

- La zone « paramètres économique » : elle contient les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau de bord. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un point économique significatif.

⁷⁴Alazard. A, Separi.S, « DCG11 contrôle de gestion, manuel et applications », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P557.

- La zone « résultats réels » : cette zone peut être présente par période ou /et cumulé. Elle concerne les informations relatives à l'activité : nombre d'articles fabriqués ; quantité de matière consommés ; heures machine ; effectif.
Mais aussi des éléments de nature plus quantitative : taux de rebuts nombre de retours clients ; taux d'invendus...etc.
- La zone « objectifs » : les objectifs qui sont tracés apparaissent dans cette zone. Leurs présentations sont la même que celle retenue pour les résultats.
- La zone « écarts » : ces écarts sont tirés de la gestion de l'entreprise et en particulier du contrôle budgétaire mentionnés en valeur absolue ou relative.

1.4.4 Caractéristiques des tableaux de bord

Le tableau de bord qui doit fournir des informations fiables et en continu doit être en mesure d'assumer ses tâches en se caractérisant par :

- Une bonne connaissance des objectifs au préalable : condition pour établir les KPI ;
- La qualité prime sur la quantité des informations : évite l'encombrement et l'amalgame informationnel ;
- Cible l'essentiel : clarté oblige ;
- Accessible à tout acteur ; une présentation simple et compréhensive : objectif, réel, écart ;
- Évolutif : il change en changeant les priorités ;
- Flexible : rajout de d'indicateurs et la suppression d'autres.

1.4.5 Objectif des TB

Comme tous les outils du CDG le tableau de bord est un outil d'aide à la décision de ce fait il vise à :

- A mesurer les performances pour le réajustement de la stratégie
- A identification des lacunes et points faible pour porter des corrections nécessaires par sa vocation de d'outil d'alerte et d'action
- A motiver le personnel
- A sensibilisation des acteurs sur au facteur clés de réussite par son approche pédagogique

- A tirer des conclusions par l'analyse de l'écart (la recherche des solutions)

1.4.6 Typologie des tableaux de bords

Le type de tableau de bord à élaborer dépend du but recherché ainsi le contrôleur de gestion avant son élaboration doit connaître au préalable les objectifs assignés à son utilisation pour en tirer des informations pertinentes

Trois types de tableau de bord sont à même de permettre à l'entreprise de se doter d'un outil qui veille à sa pérennité : TB stratégique ; TB de gestion ; TB de performance.

1.4.6.1 Tableau de bord stratégique (balanced scorecard)

Nommé aussi tableau de bord prospectif, il est destiné à la DG. Comme son appellation le stipule, stratégique parce qu'il est orienté vers le long terme mais en déclinant la stratégie en court terme (annuelle, semestrielle, trimestrielle ou mensuelle) pour permettre aux dirigeants à travers ses différentes familles d'indicateurs de piloter, mettre en œuvre des plans d'actions et de permettre un suivi efficace de la performance de l'entreprise. Exemple de ses indicateurs : part du marché, taux de rentabilité, nombre de clients... etc. Les avancés stratégiques ont poussés vers d'autres perspectives pour répondre justement à ces nouvelles orientations stratégiques. Le tableau de bord prospectif « visait au départ à comprendre comment les actifs immatériels de l'entreprise se transforment en résultats tangibles, autrement dit financiers »⁷⁵. Le balanced stratégique est utilisé par les managers afin de s'assurer que l'action de leur entreprise est conforme aux objectifs fixés sur le long terme. Il « prospectif » parce que les outils classiques ont une vision financière de la stratégie à base de données passées. Le tableau de stratégique a une vision orientée vers l'avenir. Il est « balanced », ce terme qui signifie équilibré désigne l'équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers.

Le tableau ci-dessous nous donne une image de ces avancés pour comprendre la perspective du tableau de bord :

⁷⁵Désiré-Luchiani. M.N, & all, « le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles, Paris, 2013, P311.

Tableau 9: Les avancées du système stratégique

Système traditionnel	Système stratégique
Concentré sur la mesure financière	Réparti entre performance financière, clients, processus internes et innovation
Focalisé essentiellement sur le passé	Focus équilibré entre passé et avenir
Fondé sur l'optimisation des coûts	Tourné vers l'amélioration des performances
Les performance relatives en termes de coûts, qualité et délais sont séparées	Les relations de cause à effet sont : qualité et délais sont séparées systématiquement recherchées, pour une performance simultanée.
Orienté apprentissage individuel	Orienté apprentissage collectif

Marie-Noëlle Désiré-Luciani et all le grand livre de contrôle de gestion Eyrolles, paris, 2013, P312.

1.4.6.2 Tableau de bord opérationnel

Il est destiné au responsables des centres de responsabilité .il est un outil d'auto contrôle des entités décentralisées.IL a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi que la performance des plans d'actions déployés. Il contient deux types d'indicateurs : des indicateurs de pilotage et des indicateurs de performance. Ce tableau de bord est établi dans délais très brefs de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle. Il représente un outil de pilotage à court terme. La performance est ainsi mesurée sur 4 axes : résultats financiers, performance envers les clients, processus internes et apprentissage organisationnel.

1.4.7 Les instruments du tableau de bord

Les instruments les plus fréquents sont : les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants⁷⁶.

- Les écarts : c'est La comparaison entre les réalisations et les objectifs dans le but d'apporter des correctifs.
- Les ratios : c'est le rapport entre deux grandeurs comptables significatives du fonctionnement de l'entreprise. Il faut définir un ratio de telle sorte que son évolution dans le temps et dans l'espace soit significative, il donne le signe d'amélioration ou de dégradation de la situation étudiée.

⁷⁶ www.compta-facile.com

- Les graphiques : c'est la perception visuelle et rapide de l'évolution de la situation reflété par les tableaux de bord, et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Il existe plusieurs formes de graphiques comme la courbe, le graphique circulaire, et l'histogramme.
- Les clignotants : c'est des « des signaux visuels faisant ressortir un écart significatif après la comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou une norme de référence, il témoigne d'une anomalie, d'une dégradation ou d'un écart par rapport à l'objectif, à chaque allumage. L'aspect visuel du clignotant peut agir d'une coloration, d'un cadran (une barre graduée), d'un pictogramme, ou d'une alarme sonore »
- Les commentaires: Le commentaire doit apporter une valeur ajoutée par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Le style télégraphique est tout à fait adapté et suffisant. On peut soit regrouper l'ensemble des commentaires dans une même page au début du tableau de bord, soit à la fin du tableau de bord, ou insérer un commentaire à côté des chiffres visés. Le commentaire porte sur sept rubriques⁷⁷ :
 - Fait marquant du mois ;
 - Activités du mois ;
 - Explication des écarts constatés ;
 - Décision prise par les responsables ;
 - Avancement des actions de progrès prises précédemment ;
 - Questions sur les précisions à prendre ;
 - Justifications des tendances sur les mois à venir.

1.4.8 Les indicateurs de tableau de bord

Le choix des indicateurs doit être en adéquation avec activité de l'entreprise, ils sont mis en place pour analyser la réalisation des tâches par rapport aux objectifs à atteindre.

1.4.8.1 Définition de l'indicateur

Il n'y a pas d'indicateurs type, mais à chaque entreprise ses propre tableau de bords et les indicateurs qu'elle estime pertinents pour les alimenter

⁷⁷ Selmer.C, « concevoir le tableau de bord », 3^{ème} édition, Dunod, 2011, P94.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

L'indicateur « est une information ou un groupement d'information contribuant à l'appréciation d'une situation par décideur. il n'est jamais muet et entraîne toujours à la manière d'un schéma stimulus/réponse une action ou une réaction du décideur »⁷⁸.

Ces indicateurs doivent être mesurés par un indice Ils se doivent d'être :

- exprimés en unité monétaire (marge, chiffre d'affaire, montant des achats.....)
- exprimés en volume (nombre de commandes, nombre de d'inventus.....)
- faire référence à un repère (temporel : par apport à une période, objectif : nombre de client à atteindre, norme : le taux moyen de recouvrement dans le domaine.....)

1.4.8.2 Typologie des indicateurs

Les indicateurs ne sont pas statiques, ils sont en diapason avec l'environnement interne et externe donc en évolution constante; les dirigeants ont besoins constamment des indicateurs qui affichent la réalité actuelle de la situation. Les types d'indicateurs sont comme suit :⁷⁹

- Indicateurs de résultats ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en ;
- Indicateur financier ou non financier ;
- Indicateur global ou ponctuel ; un indicateur peut être synthétique, calculé à partir de plusieurs informations pour donner une image un plusieurs dimensions ou au contraire très ciblé sur un seul paramètre très précis ;
- Indicateur de reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements (reporting) mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt la tendance actuelle donnée aux indicateurs ;
- Indicateur d'alerte : un indicateur pour pointer un seuil, un dépassement d'une variable, de manière rapide et simple ;
- Indicateur d'équilibre : un indicateur pour constater un état, un degré d'avancement par apport à un objectif ;

⁷⁸Fernandez. A, « les nouveaux tableaux de bord des managers »,3^{eme}édition, Eyrolles d'organisation, Paris,2007, P287.

⁷⁹Alazard. A, Separi.S, « DCG11 contrôle de gestion, manuel et applications »,2^{eme} édition, Dunod, Paris,2010, P560

- Indicateur d'anticipation : un indicateur pour donner une tendance future, une extrapolation ou une simulation d'une variable.

1.5 Le reporting

« le reporting est la fourniture régulière d'informations essentiellement financières et comptable aux gestionnaires basés au siège »⁸⁰.

Il permet « de rendre compte de degré de réalisation des objectifs et les utilisés pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie »⁸¹.

On peut dire que le reporting est la remontée de l'information : des filiales vers le siège dans des entreprises décentralisées sur l'état et l'évolution de la gestion de ces dernières à travers des comptes rendus périodique sur la gestion (action accomplis les résultats obtenus) par une unité de gestion (business units, unité de production, centre de responsabilité...) ce qui lui confère la qualité d'outil de contrôle à posteriori.

« il est constitué de la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage »⁸².

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confiée au responsable de chacune des unités de gestion :

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

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leurs interprétations, leurs comparaisons et les risques de décision.

Conclusion

Cette section nous a renseignés sur la façon dont le contrôle de gestion exerce sa fonction par la diversification de ses méthodes et outils (la comptabilité analytique, la gestion

⁸⁰Désiré-Luchiani. M-N, &all, « le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles, Paris,2013, P276.

⁸¹Cuyaubère. T, Muller.J, « Contrôle de gestion », Dunod, Paris,2002, P292.

⁸²Chiapello.E, et, Delmond. M-H, « Les tableaux de bord gestion, outils d'introduction du changement », revue française de gestion, janvier 1994, P49.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

budgétaire.....). Son rôle est très important pour garantir la cohésion entre la stratégie et les opérations quotidiennes de l'entreprise.

Section2: le contrôle de gestion et la performance

Le contrôle de gestion en vue du pilotage de la performance doit remplir un double rôle

- Aider à piloter l'efficacité : gérer les facteurs des de compétitivités par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques.
- Aider à piloter l'efficience : gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixes et donc maîtriser les facteurs de l'équilibre financier.

De même, pour H. Bouquin, le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance renvoie à la triple exigence de :

- Modéliser
- Organiser la division du travail du management
- Réguler les comportements

2.1 Aspect de La performance :

2.1.1 Définition de la performance

La performance peut être défini avec plusieurs manières on peut citer ici deux définition de deux auteurs :

Selon Philippe Lorino: « la performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques »⁸³

Ce qui revient à dire qu' « est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (a contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément) »⁸⁴

Elle est intimement liée à la notion du pilotage stratégique, qui est « le passage à l'action, de coordination impliquant d'identifier les leviers pouvant avoir une influence sur la performance.

Selon Khemakhem dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière

⁸³Lorino.Ph, « méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », édition, d'organisation,1998, P18.

⁸⁴Idem.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont "performare" en latin, "to perform" et "performance" en anglais »⁸⁵.

- Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose⁸⁶.
- To perform signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

« La performance d'un centre de productivité (atelier, unité, service, entreprise, branche, ... etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle le centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »⁸⁷

Donc la performance c'est de mener à bien une tâche par apport à l'objectif tracé.

Mais la mesure des performances fait intervenir deux grands paramètres du contrôle de gestion (les objectifs et les résultats), elle est aussi orientée par les spécificités d'ordre culturel de l'organisation concernée.

La performance économique de l'entreprise tient à sa capacité à assurer un niveau satisfaisant d'accroissement net de la valeur.

La performance de l'entreprise est fondée sur le couple valeur-coût, dont les deux termes sont indissociables mais fondamentalement distincts.

La mesure de la performance de l'entreprise est faite principalement pour informer certains acteurs externe et interne de l'entreprise comme nous le montre le tableau ci-dessous :

Tableau 10:Performance interne et externe

Performance externe	Performance interne
----------------------------	----------------------------

⁸⁵Khemakhem. A, « la dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Dunod, 1976, P310.

⁸⁶Boscos. P-L, « contrôle de gestion et management », 1995, P59-61.

⁸⁷Khemakhem. A, « la dynamique de contrôle de gestion », édition, Dunod, Paris, 1992, P311.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers	Est tournée vers les managers
Porte sur le résultat, présent ou futur	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières	Nécessite de fournir les informations nécessaires pour la prise de décision
Générer l'analyse financière des grands	Aboutir à la définition des variable
Equilibre	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: Dorath. B, Goujet.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition, Dunod, Paris, 2007, P173.

2.1.2 Les objectifs de la mesure de la performance

Le tableau suivant nous renseignent sur la multitude les objectifs de la mesure de la performance dans le contrôle de gestion

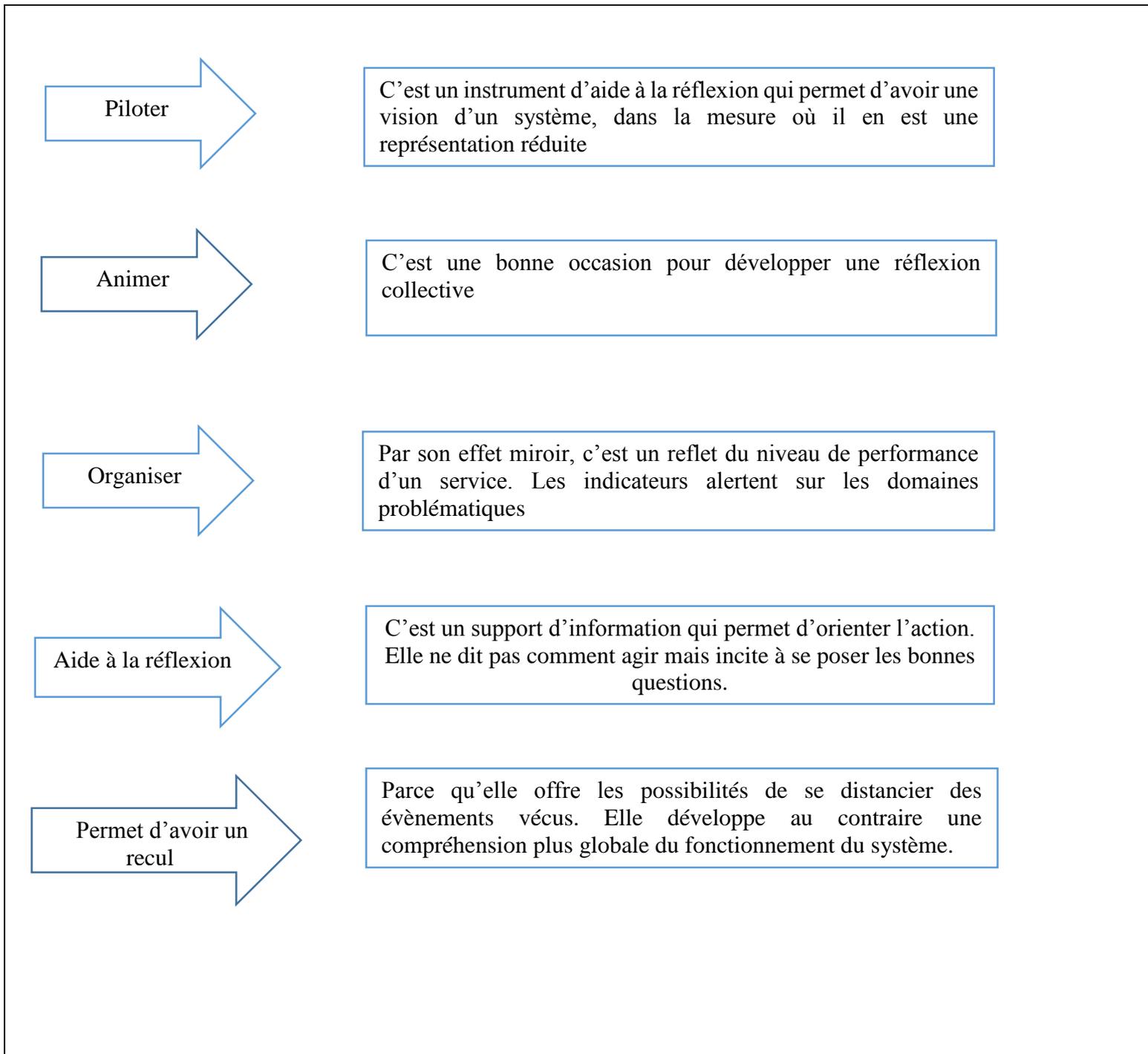
Figure 12:Les objectifs de mesure de la performance

Source: Kaanit.A, « Elaboration d'un tableau de bord prospectif », mémoire de magistère, université de Batna,2002, P56.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

2.1.3 La typologie de la performance

La notion de la performance concerne différents aspects de l'organisation ainsi chaque domaine de l'organisation on peut lui associer un type de performance et tous ces types sont liés entre eux d'une manière concomitante :



Au domaine économique, la performance économique ;

Au domaine financier, la performance financière ;

Au domaine organisation, la performance organisationnelle.....

2.1.3.1 La performance financière / économique

La performance financière est étroitement liée à la performance économique elle correspond aux résultats présentés par la comptabilité à partir d'indicateurs qui concerne la solvabilité, la rentabilité et la profitabilité de l'entreprise. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion des ratios utilisé pour déterminer la santé financière de l'entreprise.

2.1.3.2 La performance social (humaine)

L'élément humain et ses compétences sont primordiales dans l'atteinte des objectifs tracés par l'entreprise il est impératif que cet élément adhère à la culture de l'entreprise il doit mettre ses compétences, ses connaissances et son esprit d'initiative au service de l'entreprise pour la réalisation des objectifs tracés. Mais reste que cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement.

Michel.S & Ledruc.M. (1991), considèrent que « si la compétence est toujours une source de performance, elle ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau »⁸⁸.

Pour les mêmes compétences la performance de l'entreprise peut être différente. Le savoir-faire qui détermine les compétences suggère un vouloir-faire, une motivation qui conduit l'élément humain dans l'entreprise à s'engager pleinement dans les actions entreprises pour mener à bien la stratégie tracée.

En 1985,Descarpentries.J M,(1968),en tant que président directeur général du groupe Carnaud Metal Box ,suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultant toujours du rassemblement de collaborateurs⁸⁹ :

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

L'efficacité humaine est susceptible d'être libéré par un groupe humain s'expriment donc par

$$Eh=M.C.C$$

M : motivation volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.

⁸⁸Michel.S & Ledruc.M, « Capital compétences dans l'entreprise », édition ESF, Paris,1991, P41

⁸⁹Ledruc.M, « Capital compétences dans l'entreprise », éditions ESF, Paris,2007, P49.

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

C : culture, langage, commun valeur partagées, reconnaissance mutuelles (c'est la condition de l'efficacité collective).

2.1.3.3 La performance stratégique

De plus en plus, les entreprises conçoivent des politiques dans le sens stratégique, des visions à long terme prennent place plutôt que le court terme.

« Les sociétés qui sont arrivés à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débutés avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de dégager à tous les niveaux de l'organisation et elles ont entretenues cette obsession dans les dix ou les vingt ans en cours desquelles elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession « strategic intent ».Hamel.G& prahalad.CK ,(1989)⁹⁰.

L'entreprise est alors appelée a gardé une certaine distance vis –avis de la concurrence pour ne pas procédé aux changement de politique par apport aux fluctuations du margé mais gardé une logique de développement à long terme.

pour porter Michel « la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voir à s'approprier les règles du jeu concurrentiel dans un secteur »⁹¹.

L'entreprise doit fixer des objectifs stratégiques appropriés en se focalisant sur sa vision propre par l'rénovation, l'amélioration de la qualité de ses produits et des procédés de fabrication plus performants et moins couteux.

2.1.3.4 La performance organisationnelle

L'approche organisationnelle de la performance a été inspirée les études de Taylor et Fayol. La performance de l'entreprise résulte de la manière dont elle est organisée. Elle concerne la façon dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et comment cette dernière arrive à les atteindre.

⁹⁰ www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282.

⁹¹ www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282.

Kalika.M, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle⁹² :

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

Conclusion

La performance est une composante primordiale dans le processus du contrôle de gestion

Elle permet l'élaboration de la stratégie d'une manière efficace et efficiente.

2.1.4 Analyse de la performance d'un processus :

La notion de performance est difficile à appréhender car elle peut être mesurée par de très nombreux indicateurs et être interprétée sous différents angles.

Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise en premiers lieu à atteindre ses objectifs (efficacité) en second atteindre ses objectifs par apport au moyen mis en œuvre (efficience) et le choix même de ses objectifs par apport à l'environnement (pertinence)

L'efficacité, L'efficience, L'économie.

2.1.4.1 L'efficacité :

Elle se définit par rapport à un objectif donné, «aux principaux constituants stratégiques »⁹³. « l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis »⁹⁴.Elle indique à quel point l'objectif est atteint, Elle est complètement indépendante du coût. L'évaluation de l'efficacité ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des couts de production.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

2.1.4.2 L'efficience :

Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif.

⁹²Kalika.M, « Structure d'entreprise, réalités, déterminants et performances », édition, Economica, Paris,1988, P33.

⁹³Barabe.M & Meller.O, « Manager », Dunod, Paris,2006, P346.

⁹⁴Bouquin.H, « Le contrôle de gestion »,8^{eme} édition, Presse universitaire de France, Paris,2008, P75.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

« le fait de maximiser la qualité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée »⁹⁵

L'efficacité peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.

Un système de production est efficace s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficace.

2.1.4.3 L'économie :

Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants : moindre coût, quantité et qualité conforme à la norme établie, moments et lieux opportuns.

- L'économie touche l'acquisition des ressources.
- L'efficacité, leur transformation.

Selon Voyer. P, l'économie est « l'acquisition de ressources financière, humaines et matérielles appropriées, tant sur le plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre »⁹⁶.

2.1.5 L'analyse de la performance économique d'un processus

Peut être envisagée de trois manières différentes

2.1.5.1 Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs

Il faut identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode a besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.

⁹⁵Malo.J-L, & Mathe.J.C, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition, d'organisation, 2^{ème} édition, Paris, 2000, P106.

⁹⁶Voyer. P, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} édition, Presse de l'université du Québec, 2002, P111.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

2.1.5.2 Par calcul des ressources dépensées par le processus

Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.

2.1.5.3 Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite

Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement, ces trois méthodes sont plus ou moins adaptées selon le type de processus, ainsi pour :

- Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires (volume, prix) ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres.
- Les processus opérationnels avec des clients internes : ils conditionnent le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage.
- Les processus support : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en termes d'objectif semble pertinente, de même que l'analyse des coûts.

Section3: Méthode D'analyse de l'équilibre financier

Pour maintenir une liquidité suffisante et une solvabilité permanente pour honorer ses engagements, l'entreprise doit procéder à l'analyse de sa structure financière.

3.1 Les indicateurs d'équilibre financier

Cette analyse se base sur le calcul d'indicateurs spécifiques à l'équilibre financier de l'entreprise, trois indicateurs de gestion nous permettent d'analyser l'équilibre financier de l'entreprise à savoir le fond de roulement, le besoin en fond de roulement et la trésorerie nette

3.1.1 Fond de roulement

« Le fond de roulement représente le montant des ressources permanentes après que les emplois stables aient été financés »⁹⁷

C'est la part des capitaux permanents qui n'est pas absorbée par le financement des valeurs immobilisées et qui par suite est disponible pour financer les besoins liés au cycle d'exploitation, c'est un indicateur qui détermine si les ressources stables peuvent financer l'actif stable. Il se calcul de deux méthodes :

➤ **Par le haut du bilan**

$$\text{FR} = \text{Capitaux permanents} - \text{Actif stable}$$

➤ **Par le bas du bilan**

$$\text{FR} = \text{Actif circulant} - \text{Dettes à court terme}$$

C'est la différence entre les capitaux permanents et les immobilisations nette

Toutes choses restant égales par ailleurs, le fonds de roulement augmente chaque fois qu'il y a une augmentation des capitaux permanents ou des valeurs circulantes ou une diminution des immobilisations nettes ou des dettes à court terme. Il diminue chaque fois qu'il y a une diminution des capitaux permanents ou des valeurs circulantes ou une augmentation des immobilisations nettes actionner dans un sens ou dans un autre pour améliorer le niveau de cet indicateur.

Interprétation

FR=0 Capitaux permanents = Actif immobilisé

Actif circulant = Dettes à court terme

Les capitaux permanent couvrent les besoins à long terme de l'entreprise sans dégagé un surplus de ressources pour financer son cycle d'exploitation cela mit cette dernière dans une situation de d'équilibre financier précaire.

FR > 0

⁹⁷Hamdi, K. « le diagnostic financier », édition Es-salem, Alger,2001, P33.

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

Un fond de roulement positif est un signe de solvabilité courante les capitaux permanents couvrent les besoins à long terme de l'entreprise est celle-ci est capable de financer ces autres besoins court terme avec l'excédent qu'elle a dégagé.

FR < 0

C'est l'inverse de la situation précédente, l'entreprise est en situation de risque d'insolvabilité. Il y a un manque de ressources pour financer les immobilisations. L'entreprise doit financer une partie de ses emplois à long terme à l'aide de ressources à court terme.

3.1.2 **Besoin en fond de roulement :**

L'entreprise doit, au cours de son cycle d'exploitation décaissé avant d'encaisser. Le besoin en fonds de roulement est la partie des actifs circulants d'exploitations non couvertes par les ressources d'exploitation. Le BFR résulte des décalages temporels entre les achats, les ventes, les décaissements et les encaissements. Il doit être financé, en partie, par le fonds de roulement net global.

Le besoin en fonds de roulement = (valeurs d'exploitation + valeurs réalisables) – (dettes à court terme – dettes financière)

$$\text{BFR} = (\text{VE} + \text{VR}) - (\text{DCT} - \text{DF})$$

Interprétation

Il existe trois situations de figure pour l'interprétation du besoin en fonds de roulement :

BFR > 0 Les ressources cycliques n'arrivent pas à couvrir la totalité des emplois cycliques.

BFR < 0 Les ressources cycliques assurent le financement la totalité des emplois cycliques.

BFR = 0 Ajustement entre emplois cycliques et ressources cycliques.

3.1.3 **Trésorerie**

La trésorerie représente « l'ensemble des actifs rapidement transformable en liquidité pour le règlement des dettes à court terme »⁹⁸.

Le plan comptable définit la trésorerie comme la différence entre les disponibilités et les recours bancaire courants (incluant les soldes créditeurs de banque)

⁹⁸Eglen. J-Y et all, « analyse comptable et financière », édition Dunod, 8^{ème} édition, Paris, 2000, P102

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

La trésorerie est liée aux opérations financières à court terme de l'entreprise. Elle réalise l'équilibre financier à court terme entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

Trésorerie = Fond de roulement – Besoin en fonds de roulement

Interprétation

TR > 0 L'entreprise dispose d'une liquidité qui lui permet de rembourser ses dettes à court terme.

TR < 0 L'entreprise dispose d'une liquidité insuffisante

TR = 0 Autonomie temporaire à court terme

Lorsque $FRNG > BFR$ Une trésorerie positive signifie que l'entreprise constitue des placements financiers liquides, auprès des partenaires financiers pour un montant qui dépasse celui des ressources à court terme. Dans ce cas la situation traduit une essence de trésorerie, puisque l'entreprise semble disposée de liquidité assez abondante pour lui permettre de rembourser ses dettes financières à court termes.

Lorsque $FRNG < BFR$ Une trésorerie négative signifie que l'entreprise est dépendante de ses ressources financières à court terme, cette situation de dépendance sur la trésorerie traduit un ajustement dans lequel les liquidités s'avèrent insuffisantes pour permettre le remboursement des dettes financières à court terme.

Lorsque $FRNG = BFR$ Une trésorerie nulle, cette situation implique une égalité parfaite entre la structure des ressources et celle des emplois, l'entreprise a donc financé de justesse ses besoins néanmoins, cette situation est temporaire.

3.2 Analyse des soldes intermédiaires de gestion

Les soldes intermédiaires de gestion SIG sont des agrégats qui permettent d'analyser le résultat de l'entreprise en le décomposant en plusieurs indicateurs pour tirer l'information sur la formation du résultat de cette dernière (bénéfice ou déficit). « Le PCG dans son système développé „et en évidence sept soldes intermédiaires donc l'objectif est de montrer la genèse du résultat de l'entreprise et d'analyser la composition en procédant à un calcul en cascade »⁹⁹.

⁹⁹ De la brulerie. H, « analyse financière, information financière et diagnostic », édition, Dunod, Paris, 2002, P14.

3.2.1 Marge commerciale ou marge de production

Elle est utilisée pour les entreprises de négoce pour la première et les entreprises de production pour la seconde. Elle est dégagée par l'entreprise au coût d'achat des marchandises vendus (au coût des produits produits fabriqués).

MP = production de l'exercice (production vendue +/- production stockée + production immobilisée) - coût d'achat des matières premières consommées (achats de matières +/- variation de stocks de matière).

MC = vente de marchandise - (rabais + remise + ristourne accordées) - achat de marchandises (- rabais obtenus - ristournes obtenues - remise obtenues) + variation de stock de marchandise)

3.2.2 Production de l'exercice

C'est la valeur des produits ou services fabriqués par l'entreprise qui aurait été vendu ou stocké ou ayant servi à constituer des immobilisations.

PE = Production vendue + Production stockée + Production immobilisée + Produits nets partiels sur opérations à long terme

3.2.3 La valeur ajoutée (VA)

La VA mesure la richesse créée par l'entreprise. Elle représente l'accroissement de valeurs apportées par l'entreprise aux biens et services des tiers.

Elle est ensuite répartie entre les facteurs de production (le travail et la production) et l'état (impôts et taxes)

VA = marge commerciale + Production de l'exercice - consommation de l'exercice en provenance des tiers.

(La consommation de l'exercice en provenance des tiers = Achat de matières + variation de stock + autres achats externes)

C'est les biens et services achetés à l'extérieur, se sont des consommations intermédiaires.

3.2.4 Excédent brut d'exploitation (EBE)

Il exprime la capacité d'une entreprise à générer des ressources de trésorerie du seul fait de son exploitation. C'est l'indicateur du niveau de richesse dégagé par l'entreprise grâce son seul cycle d'exploitation. On peut le calculer avec deux méthodes :

EBE = VA + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versement assimilés - charge personnel

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

EBE=CA –Achat consommables – Consommation en provenance des tiers + Subventions d'exploitation –Charges de personnel –Impôts et taxes

3.2.5 Résultat d'exploitation

Il représente la ressource nette dégagée par les opérations de gestion courante. C'est un indicateur de rentabilité économique qui intègre le coût de l'outil de production (amortissement) et les risques d'exploitation (dépréciations ou provisions).

REX= EBE + autres produits opérationnels + reprise sur pertes de valeur (amortissement) et provisions – autres charges opérationnelles – dotations aux amortissements et provisions perte de valeur- autres charges.

3.2.6 Résultat courant avant impôt

Le résultat courant avant impôt est égal à la somme du résultat d'exploitation et du résultat financier. Exprime la performance globale de l'entreprise censée correspondre à son activité normale.

RCAI = résultat d'exploitation + Quote-part de résultat sur opération faite en commun + Résultat Financier

(Résultat Financier= produits financier – charges financière)

3.2.7 Résultat exceptionnel

Est le solde net des produits et des charges exceptionnelles. Il retrace ce qui sort de l'activité habituelle de l'entreprise. Les éléments exceptionnels sont donc un ensemble hétérogène de charges et de produits non reproductibles.

REXP = produits extraordinaires – charges extraordinaires **Résultat**

3.2.8 Résultat de l'exercice

Résultat net est le solde final du compte de résultat de l'exercice, celui qui sanctionne l'efficacité de l'entreprise dans tous ses aspects., c'est un indicateur de la rentabilité générale d'une entreprise, ce résultat reste à la disposition de l'entreprise.

RE= Résultat comptable avant impôts – participation - impôts sur les résultats et assimilés

(Résultat comptable avant impôt = Résultat courant avant impôt + Résultat extraordinaire)

Tableau 11: Tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Produit / Charge	Année N	Année N-1
Vente de marchandises		

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

-achat de marchandises		
+variation des stocks marchandises		
Marge commerciale		
Produit vendu		
+produit stocker		
+produit immobilisé		
Produit de l'exercice		
Marge commerciale		
+produit de l'exercice		
-Consommation de l'exercice en provenance des tiers		
Valeur ajoutée		
VA		
+subvention d'exploitation		
-charge de personnel		
-impôts et taxes		
EBE		
EBE		
-DADP		
+RADP		
-autres charges		
+autres produits		
Résultat d'exploitation		
Résultat d'exploitation		
+Produit financier		
-charges financière		
Résultat courant avant impôt		
+Produit exceptionnel		
-Charge exceptionnelle		
Résultat exceptionnel		
RCAI		
+Résultat exceptionnel		
-participation des salariés		
-IBS		
Résultat net de l'exercice		

3.3 La capacité d'autofinancement;

La capacité d'autofinancement (CAF) est la ressource interne dégagée par les opérations enregistrées en produits et charges au cours d'une période et qui reste à la disposition de l'entreprise après encaissement des produits et décaissement des charges concernées. Cette notion s'oppose aux ressources externes provenant des partenaires de l'entreprise. Elle se calcule à partir des soldes intermédiaires. la CAF se calcule soit à partir de l'excédent brut d'exploitation EBE (méthode soustractive) soit à partir du résultat net RE (méthode additive). Elle permet à l'entreprise de financer par ses propres moyens :

- La rémunération des associés ;

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

- Le renouvellement des investissements ;
- L'acquisition de nouveaux investissements ;
- L'augmentation de la marge de sécurité financière ;
- Le remboursement des emprunts ;
- La couverture des pertes probable et des risques.

Le calcul de la capacité d'autofinancement peut être réalisé soit à partir de l'excédent brut d'exploitation soit à partir du résultat net. Voici les deux formules de calcul de la CAF :

➤ La méthode additive : Calcul de la CAF à partir du résultat net

Tableau 12: Méthode additive

	Résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte)
+	Dotation aux amortissements, dépréciation et provisions
-	Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions
+	Valeur comptable des éléments d'actif cédés
-	Produits des cessions d'éléments d'actif immobilisés
-	Quotes –parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice
=	Capacité d'autofinancement

Source : Hadhbi.F, « conférences d'analyse financière », université de Bejaia, P28.

➤ Méthode soustractive

Capacité d'autofinancement = excédent brut d'exploitation + produits encaissables - charges encaissables

Capacité d'autofinancement = résultat net + charges calculées - produits calculés + valeur nette comptable d'éléments d'actifs cédés - produits de cession des éléments d'actifs

Tableau 13: Méthode soustractive

	Excédent brut d'exploitation
+	Transfert de charges (d'exploitation)
+	Autres produits (d'exploitation)
-	Autres charges (d'exploitation)

Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance

±	Quotes-parts de résultat sur opération faites en commun
+	Produit financier (a)
-	Charge financières (b)
+	Produits exceptionnels (c)
-	Charges exceptionnelles(d)
-	Participation des salariés aux résultats
-	Impôts sur les bénéfices
=	Capacité d'autofinancement

Source : Hadhbi.F, « conférences d'analyse financière », université de Bejaia, P27.

3.4 Autofinancement

« L'autofinancement est le surplus monétaire conservé par l'entreprise après distribution des dividendes »¹⁰⁰.

$$\text{Autofinancement} = \text{capacité d'autofinancement} - \text{dividendes payés}$$

On distingue deux types d'autofinancement :

Autofinancement net : revient des bénéfices non distribués, mis en réserves en vue d'augmenter le capital propre.

L'autofinancement de maintien : revient des montants des dotations aux amortissements et aux provisions, permettant le renouvellement de l'appareil de la production.

3.5 La capacité de remboursement :

La capacité d'autofinancement permet d'apprécier la capacité de remboursement de l'entreprise.

$$\text{Capacité de remboursement} = \text{dettes financières} / \text{capacité d'autofinancement}$$

Le niveau d'endettement ne doit pas dépasser trois ou quatre fois la capacité d'autofinancement la capacité d'endettement doit être proche du taux de rentabilité financière afin d'affiner l'analyse de l'effet levier.

¹⁰⁰Conso.P, Hémici.F, « Gestion financière de l'entreprise », 10^{ème}, Dunod, paris 2002, P241.

3.6 Analyse par la méthode des ratios

« L'analyse financière par les ratios est une méthode d'analyse employée depuis longtemps par les cadres dirigeants pour surveiller, agir sur les performances de leur entreprise et pour une meilleure prévision »¹⁰¹.

Un ratio peut être exprimé sous forme d'indice ou bien sous forme d'un pourcentage. Il est le rapport expressif entre deux grandeurs qui établissent une nouvelle information différente.

3.6.1 Ratios de structure concernant le passif

3.6.1.1 Le ratio d'indépendance financière

R.I.F = Capitaux propre / montant passif

Il caractérise l'importance de l'endettement à long terme le montant des fonds empruntés à moyenne et à long terme, ne doit pas excéder le montant des capitaux propres

3.6.1.2 Le ratio d'endettement

R. E = total dettes / total passif

Ce ratio mesure la part des emplois financés par les dettes.

3.6.1.3 Ratio de solvabilité

RS = CP / DCT + DLT

Ce ratio doit être supérieur à 1 pour que l'entreprise soit jugée capable de payer ses dettes. Cependant, l'entreprise solvable peut présenter des risques de liquidité, d'où l'intérêt de compléter l'étude par les ratios de liquidités présentés précédemment

3.6.1.4 Le ratio d'autonomie financière¹⁰²

R.A.F = Capitaux propre / Capitaux permanents

Ce ratio exprime le degré d'indépendance financière de l'entreprise. En raison de son mode de calcul, il est obligatoirement supérieur à 1.

¹⁰¹Depallesi, G., Jobard, G., « gestion financière de l'entreprise » 11^{ème} édition, 1997, P811.

¹⁰²Melyon, G., « gestion financière », 4^{ème} édition, P160.

3.6.2 Ratio de synthèse ou d'équilibre financier

3.6.2.1 Le ratio de financement des immobilisations¹⁰³

R.F.I = Capitaux permanents / Actif à plus d'un an

Ce ratio qu'on nomme aussi ratio de fond de roulement vérifie la règle de l'équilibre financier minimum. Supérieur à 1, il indique que les ressources à plus d'un an couvrent les emplois à plus d'un an, l'entreprise est a priori équilibrée le fonds de roulement liquidité (FRL) est positif mais inférieure à 1 l'entreprise est déséquilibrée.

3.6.2.2 Les ratios de la liquidité

Les ratios de liquidité mesurent l'aptitude de l'entreprise à transformer ses actifs circulants en liquidité afin de faire face aux dettes à court terme. Ils sont établis dans le cadre d'une analyse liquidité-exigibilité.

Les entreprises utilisent souvent trois ratios pour cette mesure :

3.6.2.3 Ratio de liquidité générale¹⁰⁴.

RLG = Actif circulant / DCT

Il est impératif que ce ratio soit supérieur à l'unité lorsque ce ratio enregistre des baisses successives soit une alerte pour l'entreprise, il faut agir) Soit parce que la part des DCT augmente) Ou bien parce que l'exploitation se réduit à la baisse d'activité

3.6.2.4 Ratio de Liquidité réduite

R.L.R = Valeur réalisable + Valeur disponible / D.C. T

Ce ratio permet de vérifier si l'entreprise peut faire face à ses engagements court terme. Cependant, il faut assurer que l'échéance des réalisations est inférieure à celle des dettes à court terme

3.6.2.5 Ratio de liquidité immédiate

R.L.I = V. D / D.C. T

En général ce ratio est fiable. Il permet de déterminer si l'argent disponible permet de financer la totalité des dettes à court terme.

¹⁰³Perocho et Livrionj, « Analyse comptable, gestion prévisionnelle », Foucher 1982, P40.

¹⁰⁴Granguillot.BetF, « Analyse financier », 6^e édition Gualino éditeur, Paris, 2002, p127.

3.6.3 Ratio de profitabilité

3.6.3.1 Ratio de profitabilité économique

La profitabilité économique représente la capacité de l'entreprise à générer un résultat pour un niveau d'activité mesuré par le chiffre d'affaire, la production ou la valeur ajoutée, compte tenu uniquement de son activité industrielle et commerciale.

Une baisse significative de ce ratio dans le temps, due à une diminution de l'excédent brut d'exploitation est préoccupante car elle se répercute sur la rentabilité de l'entreprise et sur le niveau d'autofinancement

Ratio de profitabilité économique = $EBE/CAHT$

3.6.3.2 Ratio de profitabilité économique nette

Ratio de profitabilité économique nette Ce ratio mesure la profitabilité des activités industrielles et commerciales indépendamment de la part respective des facteurs de production (travail, capital) et du mode de financement.

$RPEN = REXP/CAHT$

3.6.3.3 Ratio de profitabilité financière

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.

$RPF = RCAI / CAHT$

3.6.4 Ratio de rentabilité

3.6.4.1 Ratio de rentabilité économique

La rentabilité économique représente la capacité de l'entreprise à générer un résultat à partir d'un montant de capital engagé pour l'exploitation. Ce ratio mesure la performance de l'exploitation. Plus ce ratio est élevé plus l'activité d'exploitation est efficace pour rentabiliser le capital d'exploitation.

$RRE = EBE / CEPE$

$CEPE = \text{Immobilisation pour l'exploitation} + \text{stocks et créances d'exploitation} - \text{dettes d'exploitation}$

3.6.4.2 Ratio de rentabilité économique nette

L'évolution de ce ratio doit être comparée à celle du résultat d'exploitation pour confirmer ou infirmer l'amélioration de la performance des industrielles et commerciales de l'entreprise.

$$\mathbf{RREN} = \text{REXP} / \text{CEPE}$$

3.6.4.3 Ratio de rentabilité financier

Le résultat net de l'exercice permet de mesurer la rentabilité des capitaux investis par les associés. Plus le taux de rentabilité financière est élevé, plus les associés actuels ou futurs sont confiants mais à condition qu'il ne corresponde pas à une insuffisance des capitaux propres

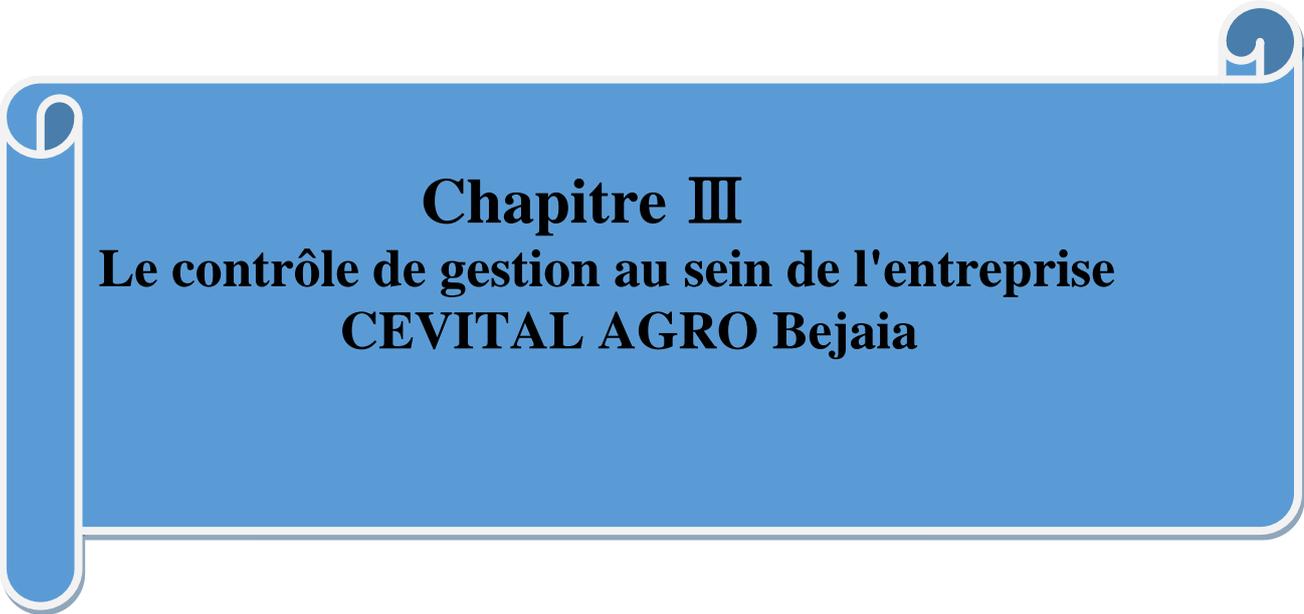
$$\mathbf{RRF} = \text{R net} / \text{CA.}$$

Conclusion

La section précédente nous a permis de connaître les outils de calcul de la performance de l'entreprise par la mesure de : la solvabilité ; la rentabilité ; la profitabilité ; la liquidité qui sont des indicateurs ainsi que par le calcul d'équilibre financier.

Conclusion

Le contrôle de gestion est un outil qui permet l'amélioration de la performance. L'entreprise atteint ses objectifs donc elle est efficace et elle est efficiente donc les moyens mis pour ses objectifs ont eu un maximum de résultat. Le contrôle de gestion est une composante de gestion dont l'entreprise ne peut s'en passer. Il met en évidence la gestion quotidienne de l'entreprise à travers des méthodes et outils dont ils disposent. C'est le contrôle de gestion qui permet au gestionnaire de suivre l'évolution des orientations en aval élaborer en amont et d'en tirer les conclusions qui s'imposent. Par le suivi de la performance, le contrôle de gestion offre aux opérationnels l'occasion et des instruments à travers des méthodes scientifiques de la mesurer et d'en rendre compte, comme il offre aussi au gestionnaire l'opportunité d'élaborer des stratégies pour des objectifs efficaces et efficaces. Ainsi l'entreprise cherche à assurer sa pérennité à travers des techniques et méthodes qui sont à même de répondre à ses objectifs et pour se faire le contrôle de gestion dispose d'outils qui lui sont propres (comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord avec ses divers types,).



Chapitre III
Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise
CEVITAL AGRO Bejaia

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Introduction

Ainsi nous arrivons à la dernière étape de notre étude par la conclusion d'un cas pratique réel qui illustre la situation de l'entreprise CEVITAL AGRO. Ce cas nous donne l'occasion de pratiquer les enseignements que nous avons pu voir à travers les deux chapitres précédents.

Les méthodes et outils énumérés sur l'apport du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise sont aux nombre de sept. Pour illustrer le côté théorique de notre recherche à travers un cas pratique, nous avons choisi comme méthode:

D'abord commencer par la présentation de de l'organisme d'accueil qui est CEVITAL AGRO. Son historique, sa situation géographique, sa structure, ses missions et ses activités.

On termine notre cas pratique par le contrôle budgétaire des ventes et production des produits : sucre, l'huile et la margarine pour l'exercice 2017 et 2018 ensuite on va procéder à l'analyse des bilans et comptes de résultats et en fin nous étudierons les soldes intermédiaires de gestion, pour apprécier la performance financière de CEVITAL AGRO.

Section1: Présentation de l'organisme d'accueil

1.1 Historique, situation géographique et superficie

A. Historique CEVITAL AGRO est une Société par Actions au capital privé de 68 ,760 milliards de DA. Elle a été créée en Mai 1998 par des fonds privés. Ses principaux actionnaires sont Mr Issaad REBRAB & fils. 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 cinq dernières années, font d'elle un important pourvoyeur d'emplois et de richesses.

1.2 Situation géographique

L'entreprise CEVITAL se situe à l'arrière port de Bejaia 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 ballastées (337 KM de colonnes ballastées de 18 ML chacune ont été réalisées) ainsi qu'une partie à gagner sur la mer .Le complexe s'étend sur une superficie de 45000m2.il a une capacité de stockage de 182000 tonnes/an (silos portuaire) et il a un terminal de déchargement portuaire de 200000 tonnes /heure (matière première).

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Le complexe CEVITAL 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 soit de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

1.3 Unités de production

➤ Bejaia

A Bejaia CEVITAL AGRO se compose de :

- Raffinerie Huile (570000 tonnes /an)
- Margarinerie (1800000 tonnes/an)
- Fabrication d'emballage (PET) : poly-éthylène-téréphtalate (9600 unité/heure)
- Raffinerie de sucre (650000 tonnes/ an avec une extension à 1800000 tonnes /an)
- Sucre liquide (219000 tonnes/an) ;
- Stockage des céréales (120000 tonne en 24 silos verticaux et de 50000 tonnes en silo horizontal) ;
- La cogénération (64 MW) ;
- Minoterie et savonnerie en cours d'étude ;
- Eau minérale et boissons (3000000 bouteilles/jour) ;
- Station d'épuration des eaux usées.

➤ 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.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

➤ **Tizi-Ouzou**

A Agouni Gueghrane au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres l'unité d'Eau Minérale Lalla Khadîdja a été inaugurée en juin 2007.

1.4 Production des différents produits

- Huiles végétales

Les huiles de table: elles sont connues sous les appellations suivantes :- Fleurial :plus100% 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.

1.4.1 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 Martina, 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 avec une part de marché national de 30% sachant qu'une partie de cette production est exporté vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

1.4.2 Sucre Blanc

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

-Entrée en production 2ème semestre 2009 ;

-Capacité de production:650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an ;}Part du marché national : 85% ;}Exportations : 350 000 tonnes/an en 2009.1.2.4 Sucre liquide}Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an;

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

-Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

1.4.3 Boissons

-Eau minérale, Jus de fruits, Sodas.

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

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

1.5 Présentation de la structure organisationnelle de CEVITAL FOOD

CEVITAL FOOD est organisé selon une structure propre à elle. Cette dernière est dicté par les exigences managériales de son envergure et de ses embêtions.la première figure représente l'organigramme de l'entreprise CEVITAL ACRO et la deuxième représente la direction finance et comptabilité dont on a effectué notre stage.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

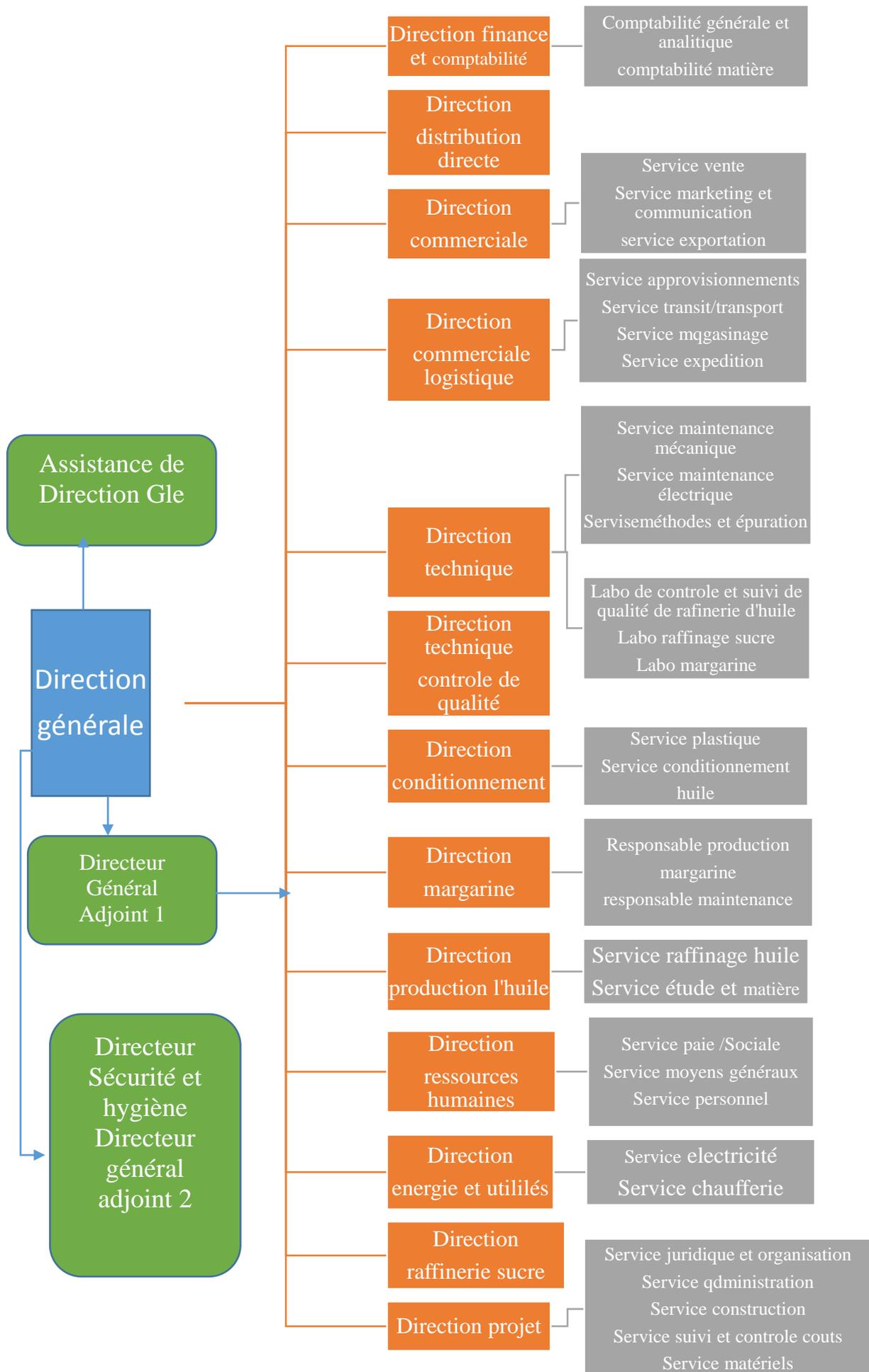
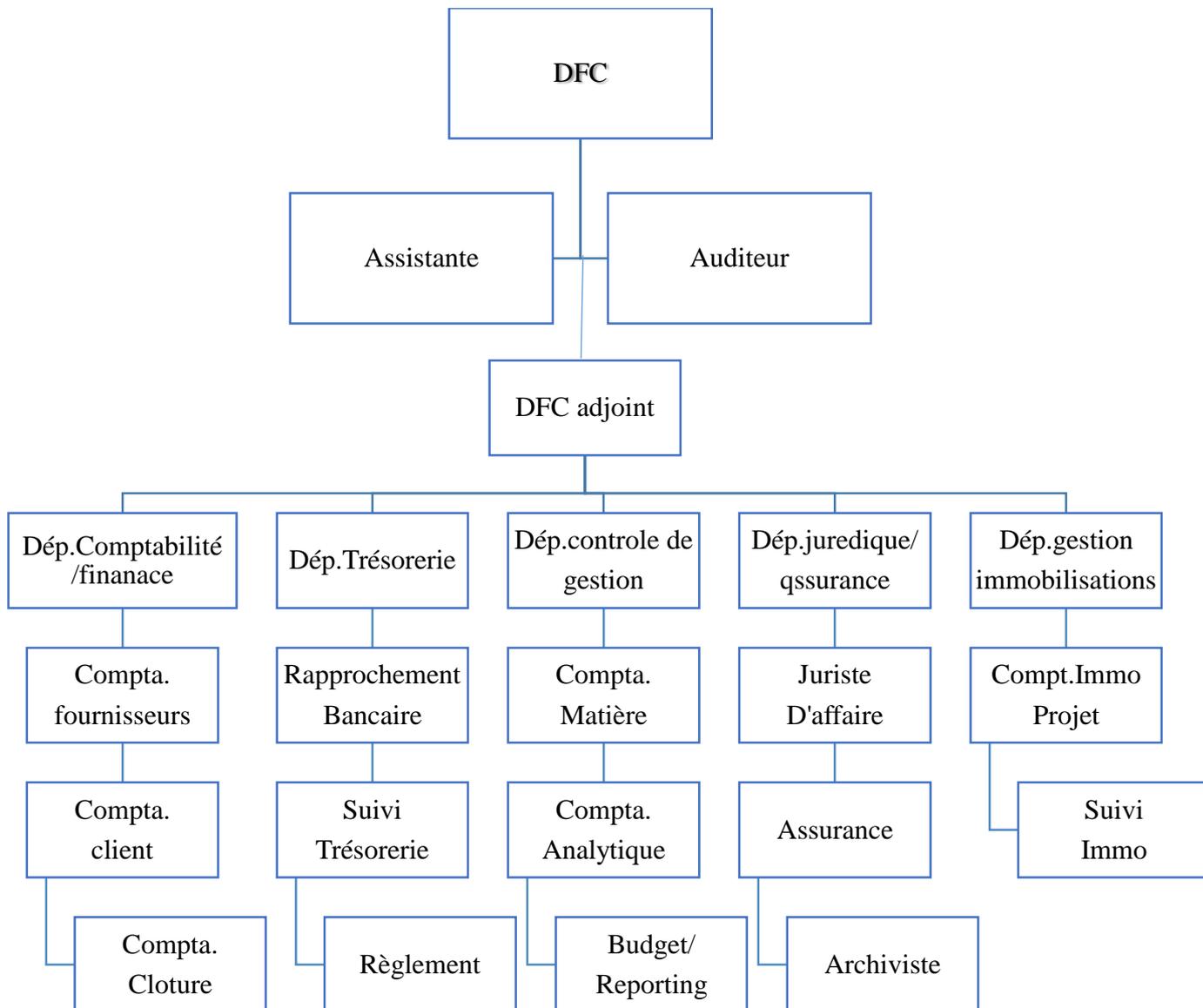


Figure 13: Organigramme général de CEVITAL AGRO (Agro-alimentaire)

Figure 14: Direction finance et comptabilité



Source : Document interne CEVITAL ARO-ALIMENTAIRE BEJAIA

Section2: Contrôle de gestion par la méthode budgétaire

L'entreprise CEVITAL adopte un système budgétaire annuel (décomposé en budgets mensuels) suivi d'un contrôle permanent (mensuel) effectué par le service contrôle de gestion. Avant la fin de chaque année (vers septembre-octobre), le responsable du service de contrôle de gestion présente un pré-budget prévisionnel global pour l'année N+1 récapitulant l'ensemble des charges et produits prévus.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Le conseil d'administration après étude, analyse et débats adopte le budget (ou le rejette pour une nouvelle mouture). Une fois, le pré-budget adopté dans ses grandes lignes par le CA, il devient le budget officiel et servira de référence pour l'évaluation des résultats de l'exercice concerné.

2.1 La place du contrôle de gestion.

Pour l'élaboration de sa stratégie CEVITAL AGRO donne une grande importance au service contrôle de gestion. Mais la position qu'il occupe présente à nous yeux un handicap pour son efficacité au niveau décisionnel :

- La remonter de l'information sera lente
- L'indépendance du contrôleur de gestion est moins évidente

2.2 Présentation des différents budgets de l'entreprise CEVITAL AGRO

Nous allons procéder ici à la présentation des différents budgets que l'entreprise élabore au cours de sa campagne budgétaire.

2.2.1 Le budget des ventes

Il est le premier budget de la construction budgétaire il est le plus complexe à déterminer dans une procédure budget parce que la déféminisant du niveaux d'activité est très aléatoire. Le volume des ventes et leurs chiffrages, qui sont ses déterminants, sont soumis à de diverses influences que ce soit par les besoins des consommateurs, la concurrence et innovations technologique. Le budget des ventes est considéré non seulement comme étant le plus important parce que l'entreprise en tire ses ressources et en déduits les moyens nécessaires à allouer aux autres fonctions de l'entreprise mais aussi de lui que dépende les autres budgets, ainsi que le résultat final prévisionnel.

2.2.2 Le budget de production

Le budget de production a pour but l'étude de la mise en œuvre de tous les moyens matériels, méthodes et procédés existants ou a créés afin d'assurer le potentiel de fabrication pour la réalisation dans les délais impartis, les objectifs fixés dans le budget des ventes. L'élaboration d'un budget de production est une opération complexe qui se déroule en deux phases :

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- La détermination des programmes à court terme qui permettent de prévoir les quantités à fabriquer;
- La valorisation des programmes de production. Pour établir le budget de production, il convient d'abord d'effectuer les budgets suivant :
- Budget des matières premières à consommer ;
- Budget de la main d'œuvre ; } Budget des frais direct de production.

2.2.3 Le budget des approvisionnements

La gestion des approvisionnements doit permettre à l'entreprise de disposer au moment où elle en a besoin, des matières premières nécessaires à ses fabrications. C'est donc à partir du programme de production que l'on pourra définir une politique d'approvisionnement. Pour établir le budget des approvisionnements une entreprise doit respecter et suivre la démarche ci-après :

- Choix du mode d'approvisionnement ;
- Choix du procédé de fabrication ;
- L'élaboration des quatre budgets ;
- Valorisation des programmes.

Le choix du mode d'approvisionnement repose et dépend directement du système et du rythme des consommations des matières premières et des produits envisagés, on peut distinguer essentiellement deux méthodes permettant de déterminer les dates des commandes et livraisons à savoirs : La méthode comptable et La méthode graphique

➤ La méthode comptable :

Elle consiste à enregistrer tous les mouvements prévus dans une fiche de stock de manière à mettre en évidence les points de rupture, puis à déterminer les dates de commandes qui permettraient d'éviter les ruptures de stocks.

➤ La méthode graphique :

Elle consiste à déterminer graphiquement les dates des commandes, de livraison ainsi que les montants de stocks.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

2.2.4 Le budget de trésorerie

Il s'agit du dernier budget que l'entreprise va devoir effectuer, peut être défini comme une méthode analytique de prévision consistant en un découpage dans le temps (mois, trimestre, semestre ou années) des encaissements et des décaissements, c'est-à-dire des entrées et des sorties d'argent sur les charges et les produits générés par les différents budgets étudiés précédemment. Le budget de trésorerie est le budget de synthèse des autres budgets. Pour élaborer un budget de trésorerie, certaines informations sont strictement nécessaires, il s'agit :- du bilan de l'exercice précédent ; -des différents budgets approuvés de l'exercice en cours ; -des encaissements et les décaissements non courants, qui ne sont pas prévu dans un budget précis.

2.3 Élaboration et suivi d'un budget

CEVITAL AGRO donne une grande importance au contrôle de qualité de ses produits. Toutes les unités de production disposent de laboratoires (micro biologie et contrôle de qualité) équipés d'outils d'analyse très performants. Ses produits couvrent l'ensemble du territoire national et elle est toujours présente sur le marché mondial (produit fini exportés). Afin de pouvoir confirmer ce qui a été dit, nous procéderons à l'illustration de quelques-uns des produits. Pour cela nous avons choisi L'exemple de trois produits différents, qui sont: le sucre conditionné (50Kg et big bag), l'huile conditionnée, et la margarine.

2.3.1 La démarche budgétaire de l'entreprise CEVITAL AGFO

2.3.1.1 La campagne budgétaire

Dans le principe, la société devra se déterminer quand à leurs objectifs attendus. Elle leur appartient de proposer leurs objectifs et les plans d'actions y afférents

Les objectifs proposés doivent être argumentés ; Les variations, par rapport aux niveaux ciblés pour les exercices, doivent être dûment justifiées. Les plans d'actions, devant permettre la réalisation des objectifs, notamment les objectifs particuliers, doivent être aussi complets que possible.

Les projets de budget qui seront soumis à l'approbation de la Direction générale du groupe porteront sur l'ensemble des domaines d'activités. Ils seront construits, à titre indicatif, autour des rubriques suivantes :

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- Commercial : Volumes des ventes et C A attendus par famille de produits, Réseau de distribution, C A par distributeur ou type de distribution, et Actions à mettre en œuvre pour l'atteinte des objectifs.
- Exploitation : Production physique par type de produit, Consommation de MP, et Prix de revient de l'unité produite.
- Approvisionnements : Achats physiques et financiers (matières premières), et Niveaux des stocks objectifs (MP et Produits finis).
- Investissements : Point de situation sur les projets en cours (état d'avancement et évaluation des reliquats), nouveaux projets et investissements de maintien (Expliciter l'opportunité, les délais de réalisation et les coûts).
- Moyens : Personnel et formation, moyens logistiques (Situation probable à fin Net besoins prévisionnels pour N+1), Actions de formation envisagées.
- Evaluation financière : Investissements, Trésorerie

Pour une bonne appréciation des objectifs N, il y a lieu de préciser dans les tableaux de présentation (se référer aux canevas budgétaires) :

- Le réalisé N-2 ;
- L'objectif N-1 ;
- Le probable N-1 ;
- La prévision N.

Avec les variations annuelles (en %) constatées ou attendues.

L'élaboration des budgets se fera sur la base des hypothèses à fixer :

- Taux d'inflation ;
- Parité : Dinard/Dollars, Dinars /Euro ;
- Marge sur prestations internes (entre filiales du Groupe) ;
- Délai de recouvrement des créances inter-filiales.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

2.3.1.2 Approbation des budgets

Les propositions budgétaires présentées par les filiales feront l'objet d'un examen par la Direction générale du groupe. Les orientations qui en découleraient seront prises en considération lors de la formalisation des budgets définitifs.

Lors de ces réunions de validation, il sera procédé, après un exposé des grandes lignes du budget (par le responsable de la filiale) et un débat général, à l'adoption :

- Des objectifs d'activités ;
- Des plans d'actions devant permettre l'atteinte des objectifs ;
- Des besoins en moyens notamment financiers ;
- Et des niveaux objectifs pour les ICP significatifs de l'activité.

Les ICP peuvent être – selon les filiales :

- La marge brute et le résultat d'exploitation (en % du CA) ;
- Le prix de revient; } Le taux d'utilisation des capacités installées ;
- Le rendement des moyens de production;
- Les niveaux de stocks des produits finis;
- Autres, ...

2.3.1.3 Formalisation des budgets définitifs

Un document final reprenant le budget selon les conclusions sorties des arbitrages de la direction générale du groupe sera formalisé. Il servira à la fois de cadre d'engagement et de référentiel pour le suivi d'exécution du budget.

Le suivi budgétaire de l'exercice, se fera à travers :

- Un tableau de bord mensuel portant essentiellement sur les paramètres financiers (CA –résultat d'exploitation – dépenses d'investissements – trésorerie – et les ventes en quantité pour certaines filiales),
- Un rapport d'activité trimestriel (bilan partiel) couvrant l'ensemble des rubriques du budget avec des points sur l'état d'avancement des projets, de l'atteinte des objectifs commerciaux, du déroulement de l'exploitation (utilisation des capacités et rendement),

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

des niveaux des stocks et de la situation des moyens (personnel, logistiques et financiers).

2.3.1.4 Le cycle budgétaire annuel

Le processus d'élaboration des budgets, ainsi décrit, se terminera par la production du budget consolidé du Groupe.

Le planning de déroulement des différentes étapes est fixé comme suit :

- Note de procédure : Septembre,
- Projets de budget : Octobre,
- Validation : Novembre,
- Budgets des filiales : Décembre,
- Budget consolidé : Décembre.

La procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise. Pour l'entreprise CEVITAL, la « période budgétaire », celle pendant laquelle on établit le budget, représente un des temps forts du calendrier

Section3: Mesure de la performance de l'entreprise CEVITAL AGRO

Dans cette section on va procéder à la mesure de la performance par le contrôle budgétaire, les indicateurs de performance économique et les indicateurs de l'équilibre financier

3.1 La gestion budgétaire

La logique de la gestion budgétaire est la même pour tous les produits fabriqués et commercialisés par CEVITAL FOOD pour cela on a choisi de prendre comme exemple les trois produits fars qui sont fabriqué par le site de notre stage : le sucre, l'huile et la margarine. Nous allons procéder à cet effet à l'étude des budgets des ventes locales en chiffre d'affaire (1KDA=1000DA) et en volume KT de la période de 2017 à 2018.

Comme il été signalé déjà on donne une grande importance au budget des ventes à ce niveau les responsables opérationnels budgétisent les ventes pour permettre de réaliser les autres budgets.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

3.1.1 Budget des ventes

L'analyse des ventes consiste à

- ✓ Déterminer la variation de celle-ci entre les deux années de notre étude.

$$\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{prévision}$$

- ✓ Déterminer la variation de celle-ci entre :
 - Les prévisions durant l'année 2017/2018.
 - Les réalisations durant l'année 2017/2018.

Cette variation permet d'analyser la situation de l'entreprise CEVITAL AGRO : est-elle en croissance ? est-elle en stagnation ? est-elle en déclin ? est avec quel intensité ?

- ✓ Taux de réalisation = $(\text{réalisation} / \text{prévision}) * 100$

Nous disons qu'un écart est favorable lorsqu'il est positif, c'est-à-dire que les réalisations sont supérieures aux prévisions, contrairement un écart est défavorable lorsqu'il est négatif, c'est-à-dire que les réalisations sont inférieures aux prévisions.

Pour expliquer les écarts nous décomposons ces écarts en sous écarts :

Ecart sur quantité = quantité réelle - quantité prévue x prix prévu.

$$E/Q = (QR - QP) \cdot PP$$

Ecart sur prix = prix réel - prix prévu x quantité réelle

$$E/P = (PR - PP) \cdot QR$$

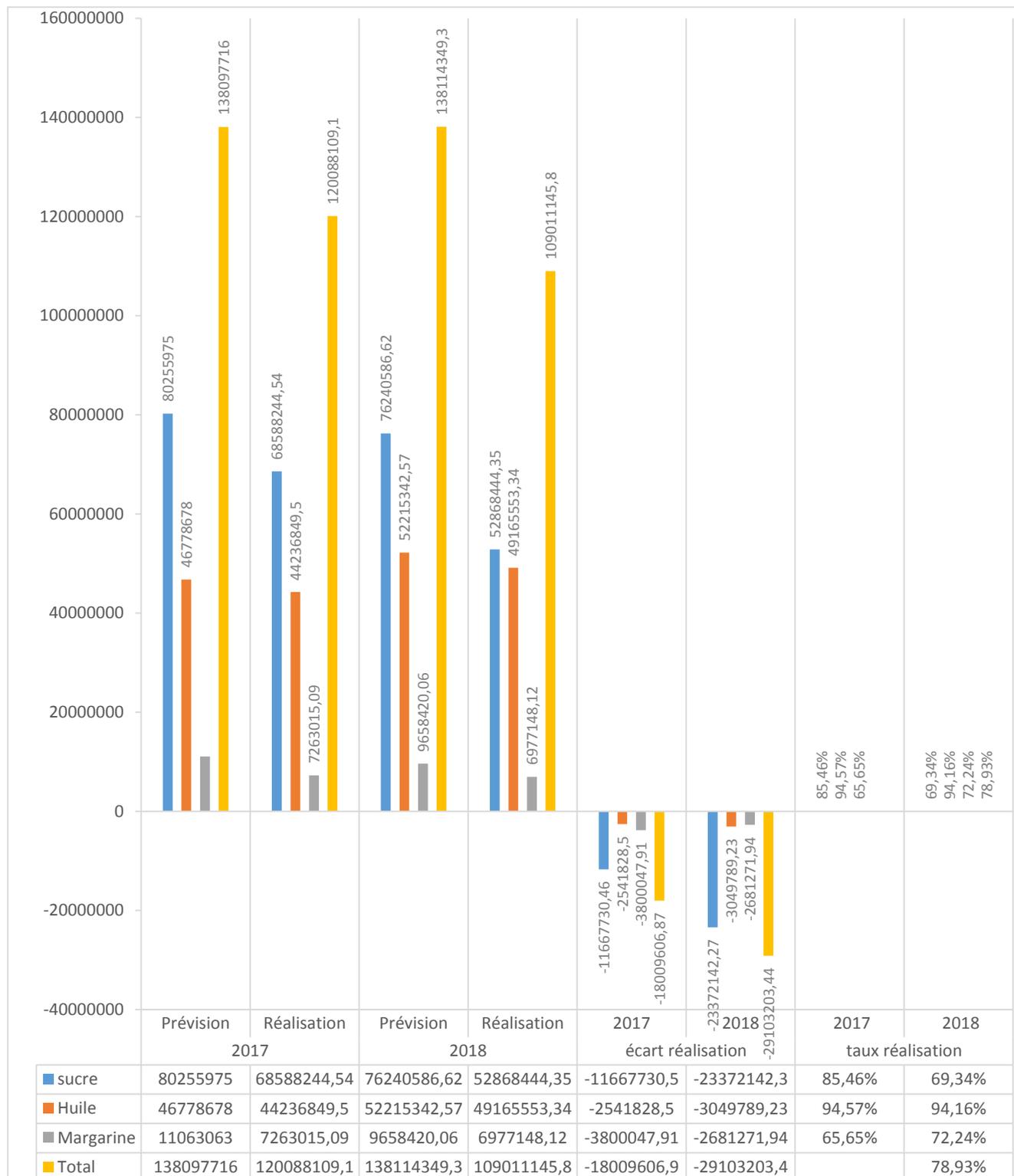
Tableau 14: Prévisions, réalisations, écart et taux de réalisations des ventes 2017 et 2018

Désignation	2017		2018		écart réalisation		taux réalisation	
	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	2017	2018	2017	2018
Sucre	80255975	68588244,54	76240586,62	52868444,35	-11667730,46	-23372142,27	85,46%	69,34%
Huile	46778678	44236849,5	52215342,57	49165553,34	-2541828,5	-3049789,23	94,57%	94,16%
Margarine	11063063	7263015,09	9658420,06	6977148,12	-3800047,91	-2681271,94	65,65%	72,24%
Total	138097716	120088109,1	138114349,3	109011145,8	-18009606,87	-29103203,44	86,96%	78,93%

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 15: Prévisions, réalisations, écart et taux de réalisations des ventes 2017 et 2018

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

3.1.2 Analyse des vente

3.1.2.1 Calcul des prévision et réalisation

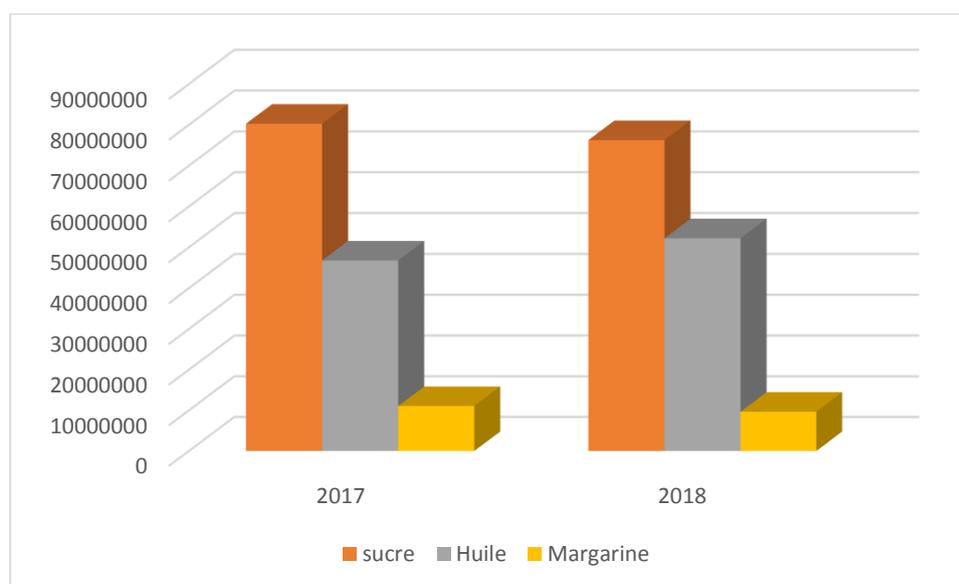
- Variations des prévisions sur les deux années de notre étude entre l'année 2017 et l'année 2018.

Tableau 15:Les prévisions 2017 et 2018 (vente en KDA):

Produits	2017	2018	Total	%
	Prévision	Prévision		
sucre	80255975	76240586,62	156496561,6	0,57
Huile	46778678	52215342,57	98994020,57	0,36
Margarine	11063063	9658420,06	20721483,06	0,08
Total	138097716	138114349,3	276212065,3	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 16:Représentation des prévisions 2017/2018



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Remarque

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante, de 80255975 en 2017 à 76240586,62 en 2018.
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cette variation est croissante, de 46778678 en 2017 et de 52215342,57 en 2018.
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante, de 11063063 en 2017 et de 9658420,06 en 2018.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD a diminuée ses prévisions en ce qui concerne le sucre conditionné et la margarine pour l'année 2018 mais elle a jugé nécessaire de revoir à la hausse la prévision de la production de l'huile pour la même période.

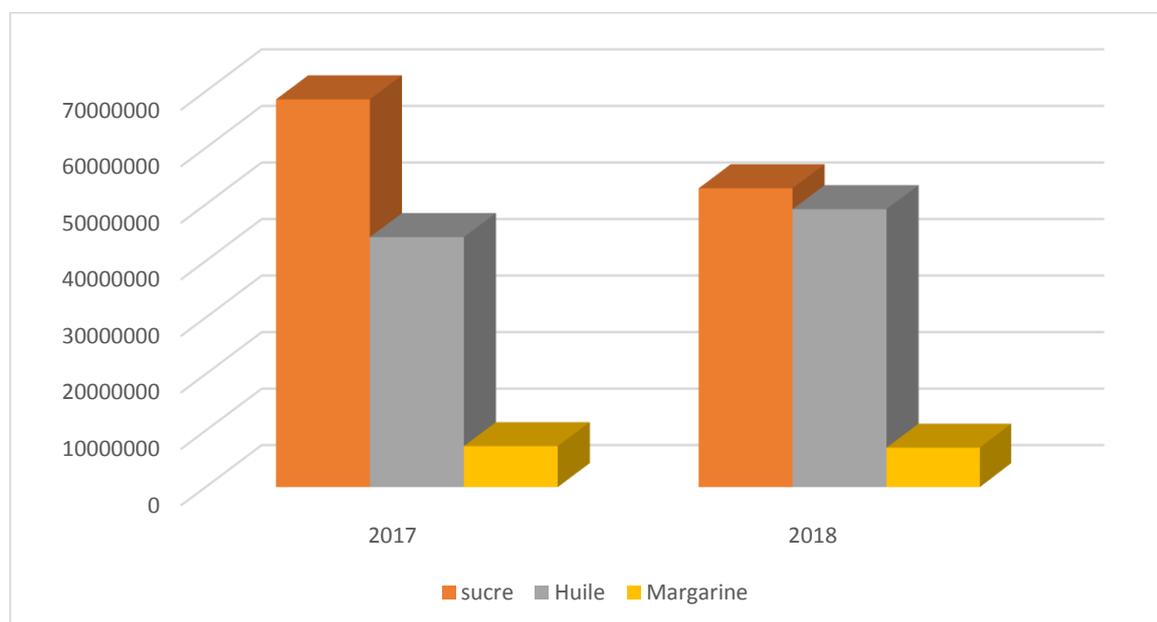
- Variations des réalisations sur les deux années de notre étude entre l'année 2017 et l'année 2018.

Tableau 16: Les réalisations 2017 et 2018 (vente en KDA):

Désignation	2017	2018	Total	%
	Réalisation	Réalisation		
sucre	68588244,64	52868444,35	121456689	0,53
Huile	44236849,5	49165553,34	93402402,84	6,56
Margarine	7263015,09	6977148,12	14240163,21	0,06
Total	120088109,2	109011145,8	229099255	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 17: Représentation réalisation 2017 et 2018



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Remarque

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante de 68588244,54 en 2017 à 52868444,35 en 2018.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cette variation est croissante de 44236849,5 en 2017 à 49165553,34 en 2018.
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante de 7263015,09 en 2017 à 6977148,12 en 2018.

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD à enregistrée une variation décroissante de l'année 2018 par apport à l'année 2017 pour la vente du sucre conditionné et la production de la margarine mais par contre elle a enregistré une variation croissante en ce qui concerne la vente l'huile.

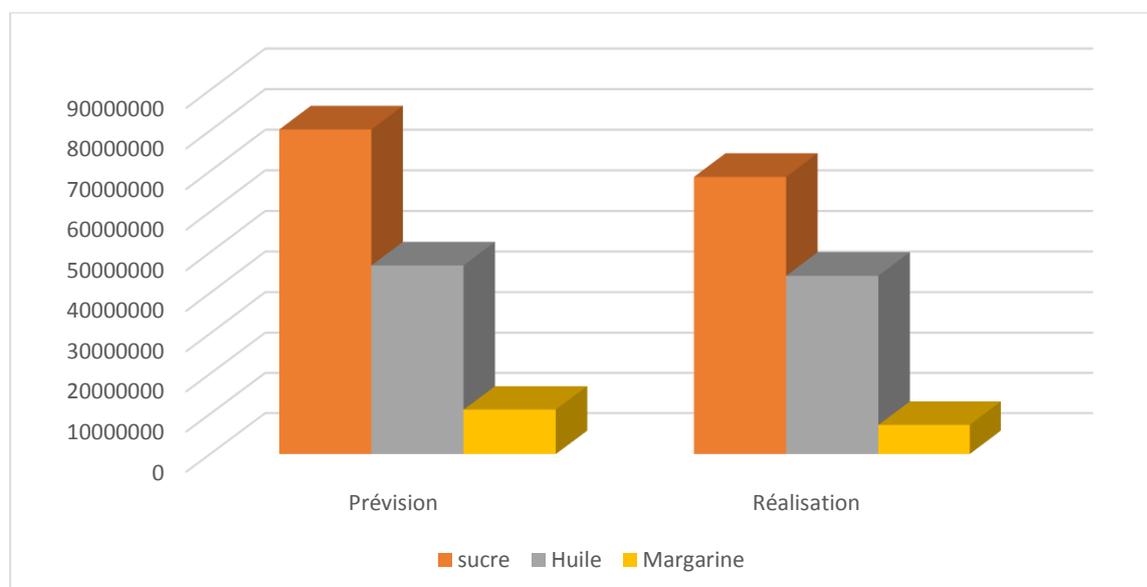
- Variations entre les prévisions et les réalisations sur une même année qui est l'année 2017.

Tableau 17:Prévision/réalisation 2017(en KDA) :

Produits	2017		Ecart	%
	Prévision	Réalisation		
sucre	80255975	68588244,64	-11667730,36	0,85
Huile	46778678	44236849,5	-2541828,5	0,95
Margarine	11063063	7263015,09	-3800047,91	0,66
Total	138097716	120088109,2	-18009606,77	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 18:Représentation prévision et réalisation 2017



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Remarque

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 80255975 et la réalisation est de 68588244,54
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 46778678 et la réalisation est de 44236849,5
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 11063063 et la réalisation est de 7263015,09

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas réaliser ses objectifs vus que les prévisions des trois produits sujet de notre étude durant l'année 2017 n'ont pas été atteintes. En ce qui concerne l'huile la variation ni pas très importante mais pour ce qui concerne les deux autres produits de notre étude à savoir le sucre conditionné et la margarine force et de constaté que la variation est très significative.

- Variation entre les prévisions et les réalisations sur une même année qui est l'année 2018.

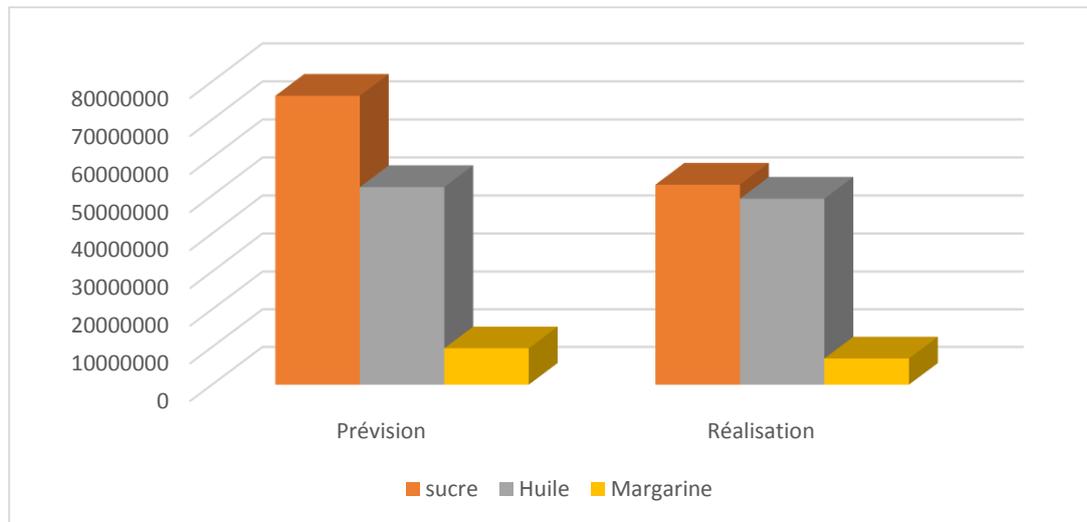
Tableau 18:Prévision/réalisation 2018 (en KDA) :

Produits	2018		Ecart	%
	Prévision	Réalisation		
sucre	76240586,62	52868444,35	-23372142,3	0,69
Huile	52215342,57	49165553,34	-3049789,23	0,94
Margarine	9658420,06	6977148,12	-2681271,94	0,72
Total	138114349,3	109011145,8	-29103203,4	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 19:Représentation prévision réalisation 2018

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Remarque

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 76240586,62 et la réalisation est de 52868444,35
- Pour l'huile, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 52215342,57 et la réalisation est de 49165553,34
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 9658420,06 et la réalisation est de 6977148,12.

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas pu atteindre ses objectifs. Les prévisions des trois produits sujet de notre étude durant l'année 2018 n'ont pas été atteintes. En ce qui concerne l'huile la variation ni pas très importante mais pour ce qui concerne les deux autres produits de notre étude à savoir le sucre conditionné et la margarine le constaté est différent, la variation est très importante.

• Les écarts (en KDA) :

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cet écart est de :
 - ✓ 11667730,46 en 2017 (défavorable).
 - ✓ 23372142,27 en 2018(défavorable).
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cet écart est de :
 - ✓ 2541828,5 en 2017 (défavorable).
 - ✓ 3049789,23 en 2018 (défavorable).

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cet écart est de :
 - ✓ 3800047,91 en 2017 (défavorable).
 - ✓ 2681271,94 en 2018 (défavorable)

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas pu atteindre les objectifs tracés pour la production des trois produits étudiés durant les années 2017 et 2018 donc elle a enregistré des écarts défavorables qui nécessite de la part du contrôleur de gestion des corrections adéquates.

- **Le taux de réalisation (en KDA) :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cet écart et de :
 - ✓ 85.46% en 2017
 - ✓ 69.34% en 2018
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cet écart et de :
 - ✓ 94.57% en 2017
 - ✓ 94.16% en 2018
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cet de :
 - ✓ 65.65% en 2017
 - ✓ 72.24% en 2018

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD malgré qu'elle n'a pas réaliser ses objectifs de vente concernant les produits étudiés durant la période de notre étude ou elle a enregistré des écarts défavorables mais on doit admettre que les taux de réalisation sont très satisfaisants. Les taux les moins performant avoisinent les 70% pour la vente 2017 et 2018 de la margarine et la vente du sucre en 2018 qui reste très appréciable alors que les autres taux de réalisation avoisiner les 100%.

3.1.2.2 Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire

Pour expliquer les écarts sur CA, nous déterminons dans la première étape les prix de vente réalisés et les prix de vente prévus et dans la deuxième étape nous décomposons cet écart en sous écarts (écart sur la quantité et écart sur le prix) pour chaque année pour connaître la part de ces sous écart dans l'écart global.

- ✓ **Première étape 2017 :**

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Tableau 19: Ecart sur le chiffre d'affaire 2017

Désignation	CAR			CAB			ECART
	QVR	PVR	CAR	QVB	PVB	CAB	
sucre	902177,05	76,03	68588244,64	1060811	75,66	80255975	-11667730,36
Huile	377299,7	117,25	44236849,5	380254	123,02	46778678	-2541828,5
Margarine	44299,77	163,95	7263015,09	65528	168,83	11063063	-3800047,91
Total	1 323 776,52	357,22	120088109,2	1506593	91,66	138097716	-18009606,77

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Nous constatons un écart global défavorable pour les trois produits étudiés de -18009606,77

- Pour le sucre = -11667730,36
- Pour l'huile = -2541828,5
- Pour la margarine = -3800047,97

Pour analyser cet écart global nous décomposons cet écart en écart sur quantité et écart sur prix afin de faire apparaître leurs contributions dans ce dernier.

✓ Deuxième étape 2017 :

- **Ecart sur la quantité : $E/Q = (QR - QB) \cdot PB$**

Tableau 20: Ecart sur quantité 2017

Désignation	QVR	QVB	PVB	E/Q
Sucre	902177,05	1060811	75,66	-12001499,16
Huile	377299,7	380 254,00	123,02	-363436,67
Margarine	44299,77	65 528,00	168,83	-3583952,60
			Total	-15948888,43

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Le tableau ci-dessus nous indique un écart global défavorable sur quantité de -15948888,43

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- Pour le sucre = -12001499,16 (défavorable)
- Pour l'huile = -363436,67 (défavorable)
- Pour la margarine = -3583952,60 (défavorable)

Cela nous indique que l'entreprise CEVITAL AGRO n'a pas pu conserver de grandes parts du marché pour les trois produits de notre étude durant l'année 2017.

- **Ecart sur le prix : $E/P=(PR-PB). QR$**

Tableau 21: Ecart sur prix 2017

Désignation	PVR	PVB	QVR	E/P
Sucre	76,03	75,66	902177,05	333768,80
Huile	117,25	123,02	377299,7	-2178391,83
Margarine	163,95	168,83	44299,77	-216095,31
			Total	-2060718,34

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Le tableau ci-dessus nous montre un écart global défavorable de -2060718.34

- Pour le sucre = 333768,8 (favorable)
- Pour l'huile = -2178391,83(défavorable)
- Pour la margarine = -216095,31(défavorable)

Cela nous démontre que l'entreprise CEVITAL AGRO a vendu à des prix supérieurs le sucre et à des prix inférieur l'huile et la margarine.

Nous avons constaté un écart global négatif sur le chiffre d'affaire de -18009606,77 DA, cela représente une situation défavorable. On le décomposant en sous écarts (un écart sur quantité et un écart sur prix) il nous fait apparaitre la proportion de chaque écart dans cet écart global.

L'écart sur quantité représente 88,56 % de l'écart global pour un montant de -15948888,43 contre un écart sur prix de -2060718,34 qui représente de 11,44 %. Donc l'écart global défavorable est dû à la diminution des quantités vendues de 88.56 % et le reste de l'écart qui est de 11,44 % est causer par le prix pratiquer à la vente.

✓ **Première étape 2018 :**

Tableau 22: Ecart sur le chiffre d'affaire 2018

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Désignation	CAR			CAB			ECART
	QVR	PVR	CAR	QVB	PVB	CAB	
sucre	745476,42	70,92	52868444,35	1056596,91	72,16	76240586,62	-23372142,27
Huile	420461,27	116,93	49165553,34	433328,02	120,50	52215342,57	-3049789,23
Margarine	43977,59	158,65	6977148,12	53745,98	179,70	9658420,06	-2681271,94
Total	1209915,28	346,50	109011145,8	1543670,91	89,47	138114349,3	-29103203,44

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Nous constatons un écart global défavorable pour les trois produits étudiés de -29103203,44

- Pour le sucre = -23372142,27 (défavorable)
- Pour l'huile = -30497989,23 (défavorable)
- Pour la margarine = -2681271,94 (défavorable)

Pour analyser cet écart global nous décomposons cet écart en écart sur quantité et écart sur prix afin de faire apparaître leurs contributions dans ce dernier.

✓ Deuxième étape 2018

- Ecart sur la quantité : $E/Q = (QR - QB) \cdot PB$

Tableau 23: Ecart sur quantité 2018

Désignation	QVR	QVB	PVB	E/Q
Sucre	745476,42	1056596,9	72,16	-22449439,75
Huile	420461,27	433328,02	120,50	-1550423,07
Margarine	43977,59	53745,98	179,70	-1755428,29
			Total	-25755291,11

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Le tableau N°24 nous indique un écart global défavorable sur quantité de -25755291,11

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- Pour le sucre = - 22449439 ,75(défavorable)
- Pour l'huile = - 1550423,07 (défavorable)
- Pour la margarine = -1755428,29 (défavorable)

Cela nous indique que l'entreprise CEVITAL AGRO en ce qui concerne l'année 2018 elle n'a pas pu conserver de grandes parts du marché pour les trois produits de notre étude.

- **Ecart sur le prix : $E/P=(PR-PB)$. QR**

Tableau 24:Ecart sur prix 2018

Désignation	PVR	PVB	QVR	E/P
Sucre	70,92	72,16	745476,42	-922702,52
Huile	116,93	120,50	420461,27	-1499366,16
Margarine	158,65	179,70	43977,59	-925843,65
			Total	-3347912,33

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Le tableau ci-dessus nous montre un écart global défavorable de

- Pour le sucre = -922702,52 (défavorable)
- Pour l'huile = - 1499366,16(défavorable)
- Pour la margarine = - 3347912,33(défavorable)

Cela nous démontre que l'entreprise CEVITAL AGRO a vendu à des prix supérieurs le sucre et à des prix inférieur l'huile et la margarine.

Nous avons constaté un écart global négatif sur le chiffre d'affaire de - 29103203,44 DA, cela représente une situation défavorable. On le décomposant en sous écarts (un écart sur quantité et un écart sur prix) il nous fait apparaitre la proportion de chaque écart dans cet écart global.

L'écart sur quantité représente 88,50 % de l'écart global pour un montant de -25755291,11 contre un écart sur prix de 3347912,33 qui représente de 11,50 %. Donc l'écart global défavorable est dû à la diminution des quantités vendues de 88.50% et le reste de l'écart qui est de 11,50% est causer par le prix pratiquer à la vente.

3.1.3 Budget de production

-L'écart de réalisation = réalisations – prévisions

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

-Taux de réalisation= (Réalisations / prévisions) *100

Tableau 25:Prévisions, réalisations, variations et taux de réalisations de la production

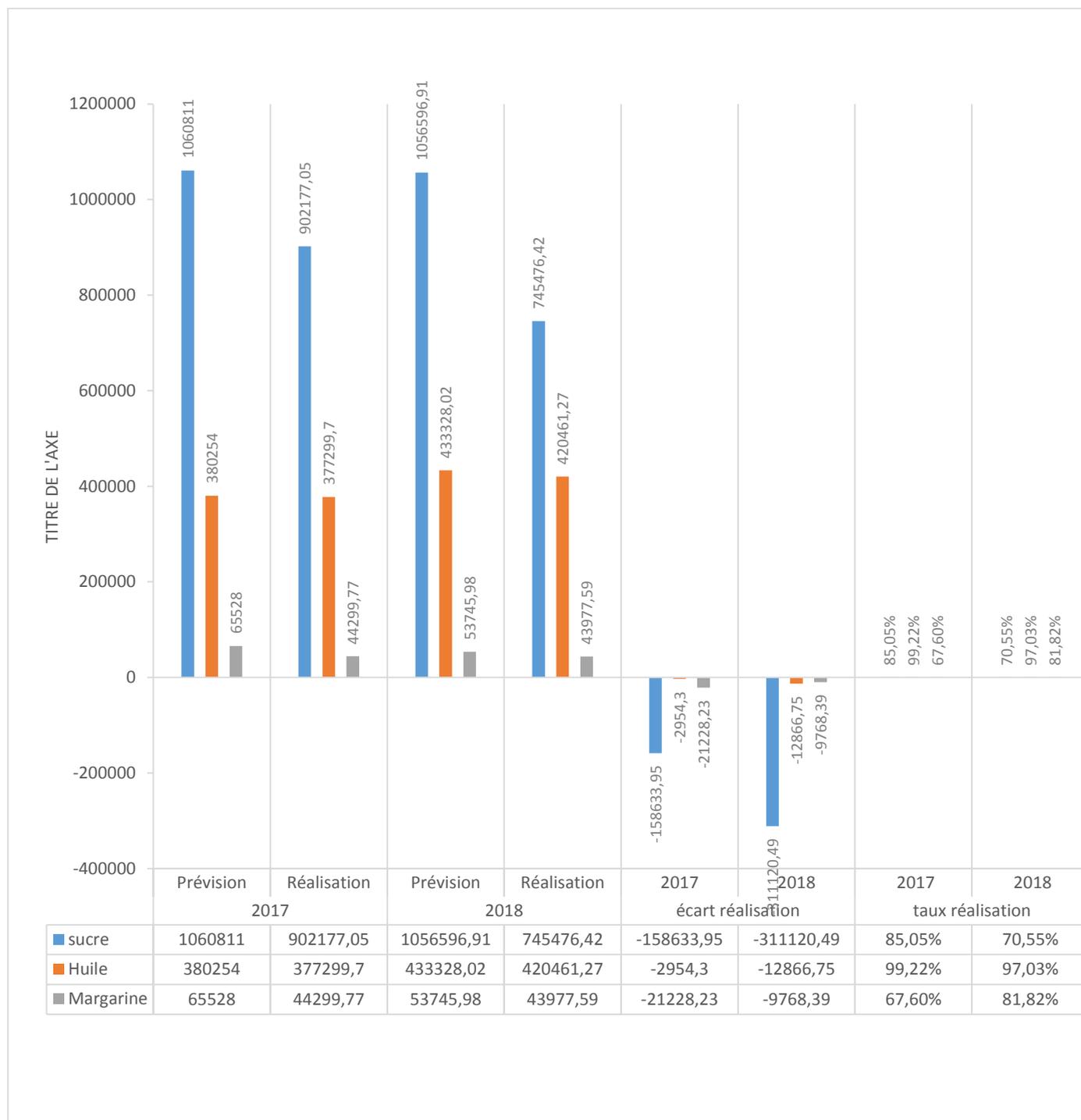
Désignation	2017		2018		écart réalisation		taux réalisation	
	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	2017	2018	2017	2018
sucre	1060811	902177,1	1056597	745476,4	-158634	-311120,49	85,05%	70,55%
Huile	380254	377299,7	433328	420461,3	-2954,3	-12866,75	99,22%	97,03%
Margarine	65528	44299,77	53745,98	43977,59	-21228,2	-9768,39	67,60%	81,82%
TOTAL	1506593	1323777	1543671	1209915	-182816	-333755,63	87,87%	78,38%

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Graphiquement, cette situation est représentée comme suit :

Figure 20:Prévisions, réalisations, écart et taux de réalisations de la production



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

3.1.4 Analyse du budget de la production

La lecture du tableau N°14 et la figure N°15 dégagent des écarts, des taux de réalisations et des variations annuelle (prévisions et réalisations) que ces dernières se manifestent dans deux cas :

➤ Premier cas :

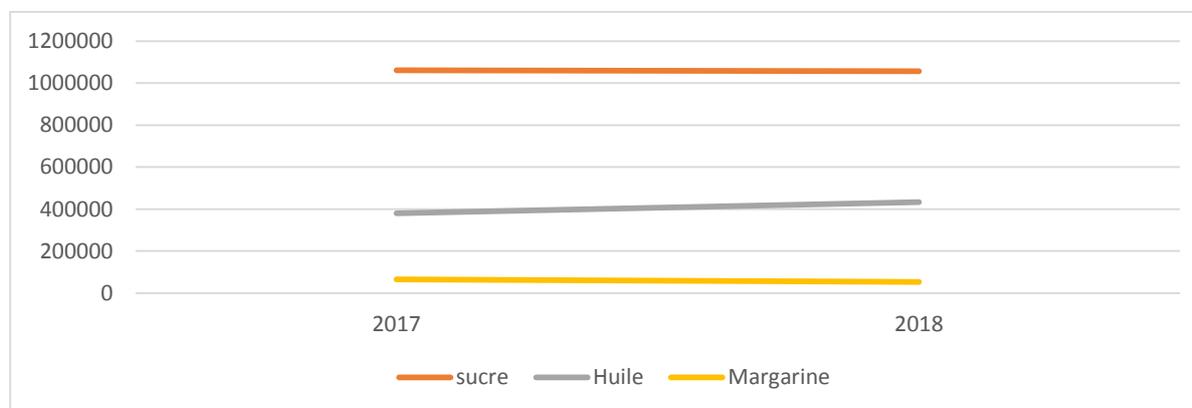
- Variations des prévisions sur les deux années de notre étude entre l'année 2017 et l'année 2018.

Tableau 26:La prévision de la production

Produits	2017	2018	Total	%
	Prévision	Prévision		
sucre	1060811	1056596,91	2117407,91	0,69
Huile	380254	433328,02	813582,02	0,27
Margarine	65528	53745,98	119273,98	0,04
Total	1506593	1543670,91	3050263,91	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 21:Représentation des prévisions



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

- **Les prévisions 2017 et 2018 (production en tonnes) :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante de 1060811 en 2017 à 1056597 en 2018.
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cette variation est croissante de 380254 en 2017 à 433328 en 2018.
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante de 65528 en 2017 à 53745,98 en 2018.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Commentaire :

L'entreprise CEVITAL FOOD a diminuée ses prévisions en ce qui concerne le sucre pour l'année 2018 mais elle a préférée revoir à la hausse la production de l'huile et de la margarine pour cette même année.

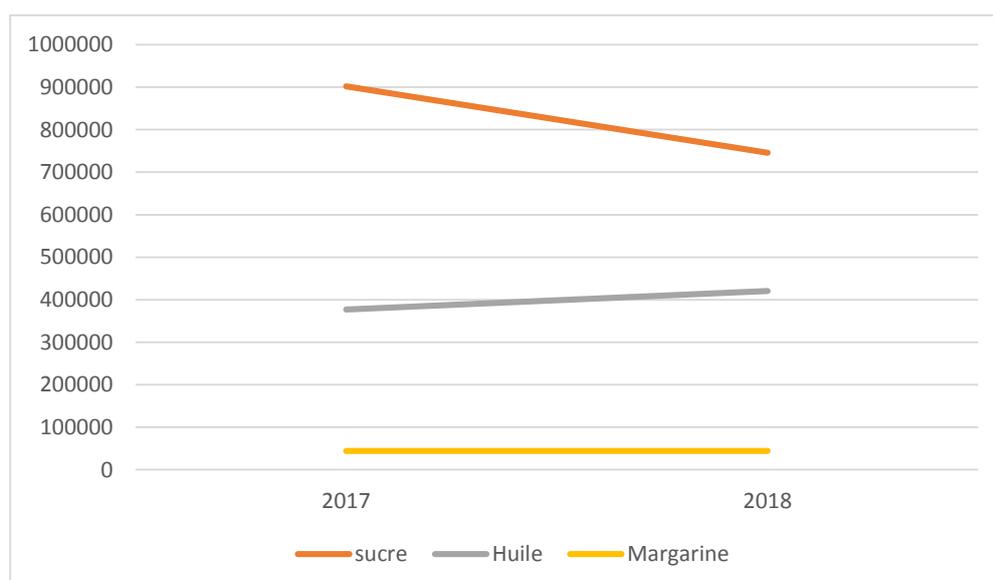
- Variations des réalisations sur les deux années de notre étude entre l'année 2017 et l'année 2018.

Tableau 27:La réalisation de la production (en tonnes)

Produits	2017	2018	Total	%
	Réalisation	Réalisation		
sucre	902177,05	745476,42	1647653,47	0,65
Huile	377299,7	420461,27	797760,97	0,31
Margarine	44299,77	43977,59	88277,36	0,03
Total	1323776,52	1209915,28	2533691,8	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 22:Représentation de la réalisation de la production



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- **Les réalisations 2017 et 2018 (production en tonnes) :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante de 902177.1 en 2017 à 74544766.4 en 2018
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cette variation est croissante de 3772299.7 en 2017 à 42061.3 en 2018
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cette variation est décroissante de 44299.77 en 2017 à 43977.59 en 2018

Commentaire :

L'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas pu réaliser ses objectifs au cours des périodes 2017 et 2018 est cela pour trois produits étudiés vu que les quantités envisagées non pas étaient atteintes.

A ce niveau-là le contrôleur de gestion doit intervenir pour chercher les causes et apporter des solutions adéquates.

➤ Deuxième cas :

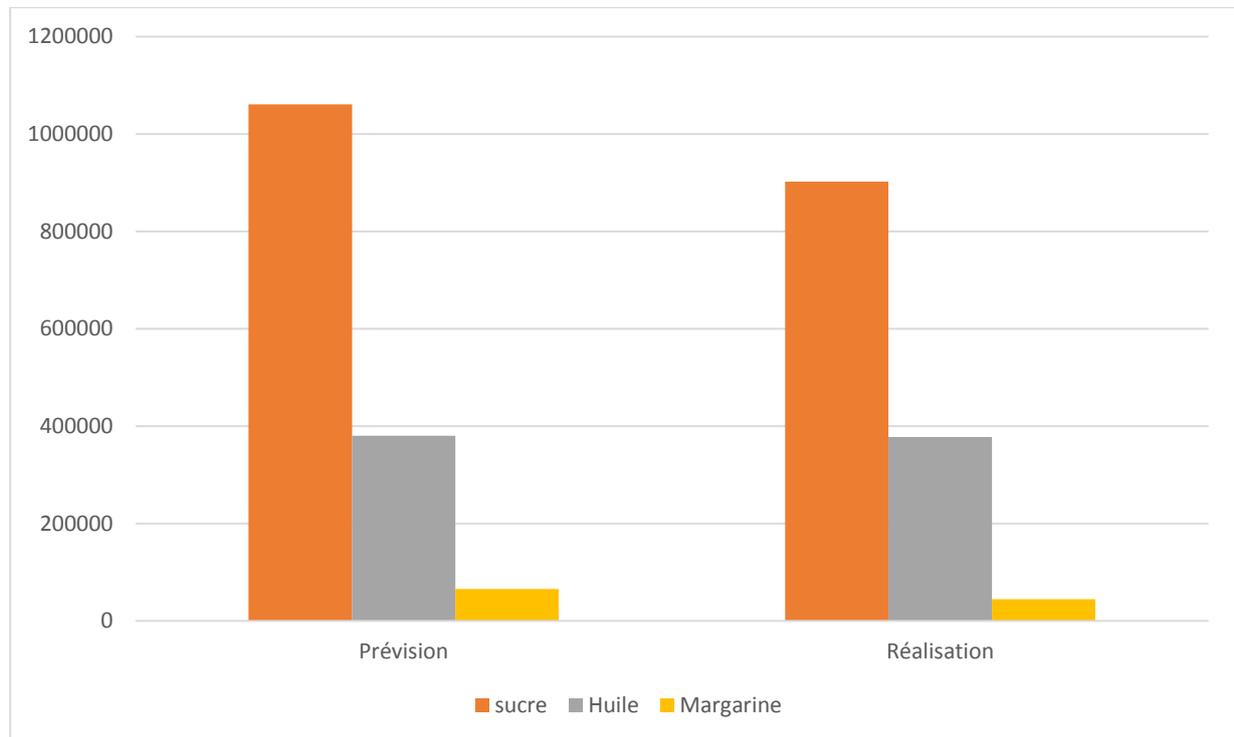
- Variations entre les prévisions et les réalisations sur une même année : l'année 2017.

Tableau 28:Prévision et réalisation 2017

Produits	2017		ECR	TR
	Prévision	Réalisation		
sucre	1060811	902177,05	-158633,95	0,85
Huile	380254	377299,7	-2954,3	0,99
Margarine	65528	44299,77	-21228,23	0,68
Total	1506593	1323776,52	-182816,48	

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 23: Représentation des prévisions et réalisations 2017



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

- **Prévision/réalisation 2017 (production en tonnes) :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 1 060 811 et la réalisation est de 902 177.1.
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 380 254 et la réalisation est de 377 229.7.
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 65 528 et la réalisation est de 44 299.77.

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas réaliser ses objectifs vus que les prévisions des trois produits sujet de notre étude durant l'année 2017 n'ont pas été atteintes. En ce qui concerne l'huile la variation ni pas très importante mais pour ce qui concerne les deux autres produits de notre étude à savoir le sucre conditionné et la margarine force et de constaté que la variation est très significative.

- Variation entre les prévisions et les réalisations sur une même année : l'année 2018.

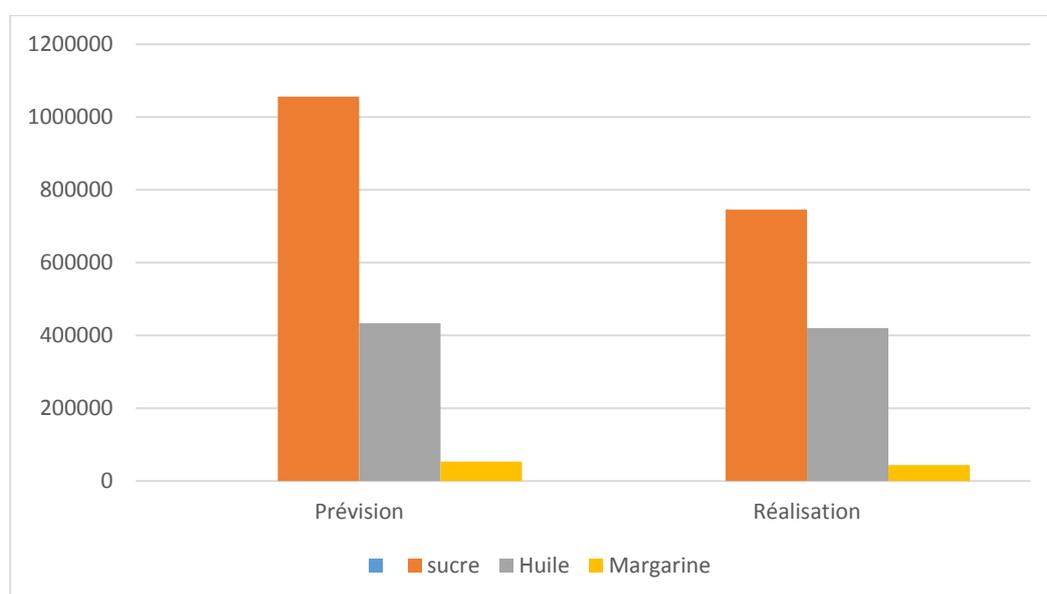
Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Tableau 29:Prévision et réalisation 2018

Produits	2018		ECR	TR
	Prévision	Réalisation		
sucre	1056596,91	745476,42	-311120,49	0,71
Huile	433328,02	420461,27	-12866,75	0,97
Margarine	53745,98	43977,59	-9768,39	0,82
Total	1543670,91	1209915,28	-333755,63	100

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 24:Représentation des prévision et réalisation 2018



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

- **Prévision/réalisation 2018 (production en tonnes) :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 1056597 et la réalisation est de 74544766.4.
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 433328 et la réalisation est de 42061.3.
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, la prévision est de 53745,98 et la réalisation est de 43977.59.

Commentaire :

L'entreprise CEVITAL FOOD n'est pas arrivée à atteindre ses objectifs. Les prévisions des trois produits sujet de notre étude durant l'année 2018 n'ont pas été atteintes. En ce qui concerne

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

l'huile la variation ni pas très importante mais pour ce qui concerne les deux autres produits de notre étude à savoir le sucre conditionné et la margarine le constaté est différent, la variation est très importante.

- **Les écarts (en tonnes) :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cet écart est de :
 - ✓ 158634 tonnes en 2017 (défavorable).
 - ✓ 311120.49 tonner en 2018(défavorable).
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cet écart est de :
 - ✓ 2954.3 tonnes en 2017 (défavorable).
 - ✓ -12866,75 tonnes en 2018 (défavorable).
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cet écart est de :
 - ✓ 21228,2 tonnes en 2017 (défavorable).
 - ✓ 9768,39 tonnes en 2018 (défavorable).

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas pu attendre ses objectifs de production pour les trois produits étudiés durant les années 2017 et 2018 donc elle a enregistré des écarts défavorables qui nécessite des corrections adéquates.

- **Le taux de réalisation :**

- Pour le sucre conditionné, au cours de notre période d'étude, cet écart et de :
 - ✓ 85.05% en 2017
 - ✓ 70.55% en 2018
- Pour l'huiles conditionnées, au cours de notre période d'étude, cet écart et de :
 - ✓ 99.22% en 2017
 - ✓ 97.03%en 2018
- Pour la margarine, au cours de notre période d'étude, cet de :
 - ✓ 67.60%en 2017
 - ✓ 81.82% en 2018

Commentaire

L'entreprise CEVITAL FOOD malgré qu'elle n'a pas réaliser ses objectifs de production concernant les produits étudiés ou elle a enregistré des écarts défavorables mais force et de

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

constater que les taux de réalisation sont très satisfaisants. A part la production de la margarine qui est en-dessous des 70% toute les autres productions étudiées affichent des taux de réalisation très satisfaisant allant jusqu'à avoisiner les 100%.

3.2 Les bilans financiers

3.2.1 Bilan financier 2017

Actif	Montant	PASSIF	Montant
Actif immobilisé	50 282 183 991	Capital émis (ou compte de l'exploitant)	17 392 064 000
Valeurs immobilisés	50 282 183 991	Primes et réserves (Réserves consolidées)	6 585 610 683
Stocks et en cours	8 997 543 589	Résultat net (Résultat part du groupe)	2 497 021 852
Valeurs d'exploitations	8 997 543 589	Autres capitaux propres-Report à nouveau	89 866 724 029
Créances et emplois assimilés	38 930 787 896	CAPITAUX PROPRES	116 341 420 564
Clients	5 636 647 553	Emprunts et dettes financières	4 498 333 489
Autres débiteurs	29 931 169 719	Impôts (différés et provisionnés)	407 524 593
Impôts et assimilés	2 945 041 925	Autres dettes non courantes	2 436 742 368
Autres créances et emplois assimilés	74 478 781	Provisions et produits comptabilisés d'avance	291 324 014
Valeurs réalisables	77 518 125 874	Dettes à long et moyen terme	7 633 924 464
		Fournisseurs et comptes rattachés	9 025 369 983
		Impôts	91 063 783
Trésorerie	7 474 111 247	Autres dettes	11 100 965 930
Valeurs disponibles	7 474 111 247	Trésorerie Passif	79 219 977
Total actif courant	93 989 780 710	Dettes à court terme	20 296 619 673
Total général actif	144 271 964 701	TOTAL GENERAL PASSIF	144 271 964 701

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

3.2.2 Bilan financier 2018

Actif	Montant	PASSIF	Montant
Actif immobilisé	41 335 886 445	Capital émis (ou compte de l'exploitant)	17 392 064 000
Valeurs immobilisés	41 335 886 445	Primes et réserves (Réserves consolidées)	4 708 029 796
Stocks et en cours	9 700 598 945	Résultat net (Résultat part du groupe)	4 970 745 184
Valeurs d'exploitations	9 700 598 945	Autres capitaux propres-Report à nouveau	60 331 252 337
Créances et emplois assimilés	36 072 868 217	CAPITAUX PROPRES	87 402 091 317
Clients	5 634 257 627	Emprunts et dettes financières	2 973 851 236
Autres débiteurs	27 311 102 831	Impôts (différés et provisionnés)	362 790 206
Impôts et assimilés	3 078 335 493	Autres dettes non courantes	2 233 258 534
Autres créances et emplois assimilés	49 172 265	Provisions et produits comptabilisés d'avance	256 251 702
Valeurs réalisables	72 145 736 433	Dettes à long et moyen terme	5 826 151 677
		Fournisseurs et comptes rattachés	9 292 463 302
		Impôts	820 414 101
Trésorerie	1 463 104 005	Autres dettes	21 290 360 892
Valeurs disponibles	1 463 104 005	Trésorerie Passif	13 844 539
Total actif courant	83 309 439 383	Dettes à court terme	31 417 082 834
Total général actif	124 645 325 828	TOTAL GENERAL PASSIF	124 645 325 828

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

3.3 Bilan financier de grande masse 2017/2018

3.3.1 Bilan de grande masse 2017

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
Valeurs immobilisées	50 282 183 991	35%	Capitaux permanents	123 975 345 028	86%
Actif courant	93989780710	65%	Dettes à court terme	20296619673	14%

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

3.3.2 Bilan de grande masse 2018

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
Valeurs immobilisées	41 335 886 445	33%	Capitaux permanents	93 228 242 994	75%
Actif courant	83309439383	67%	Dettes à court terme	31417082834	25%

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 25: Valeurs immobilisées



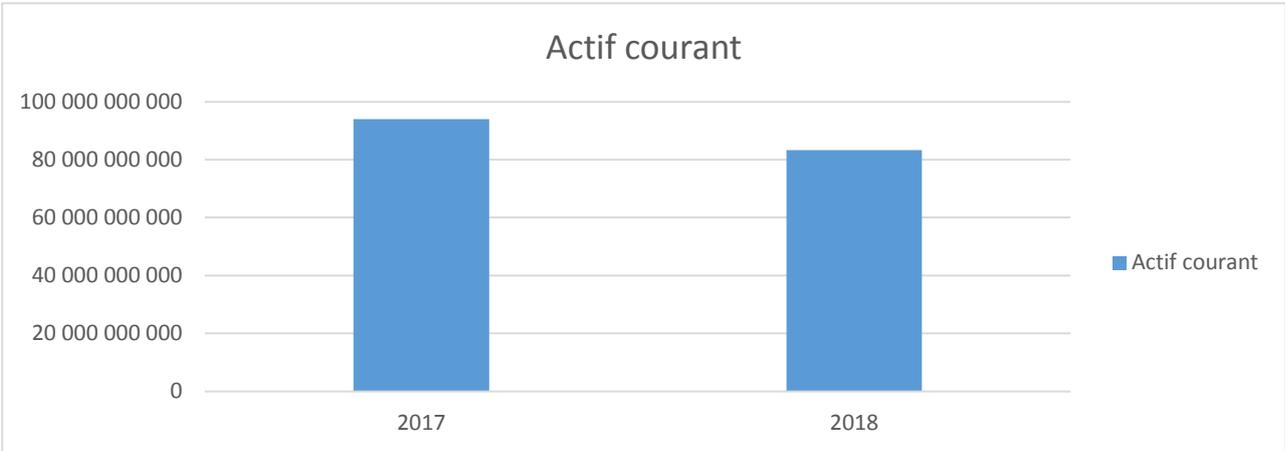
Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

L'actif immobilisé présente une diminution de de plus de 17% pour 2018 par apport à 2017.

Figure 26:Actif courant

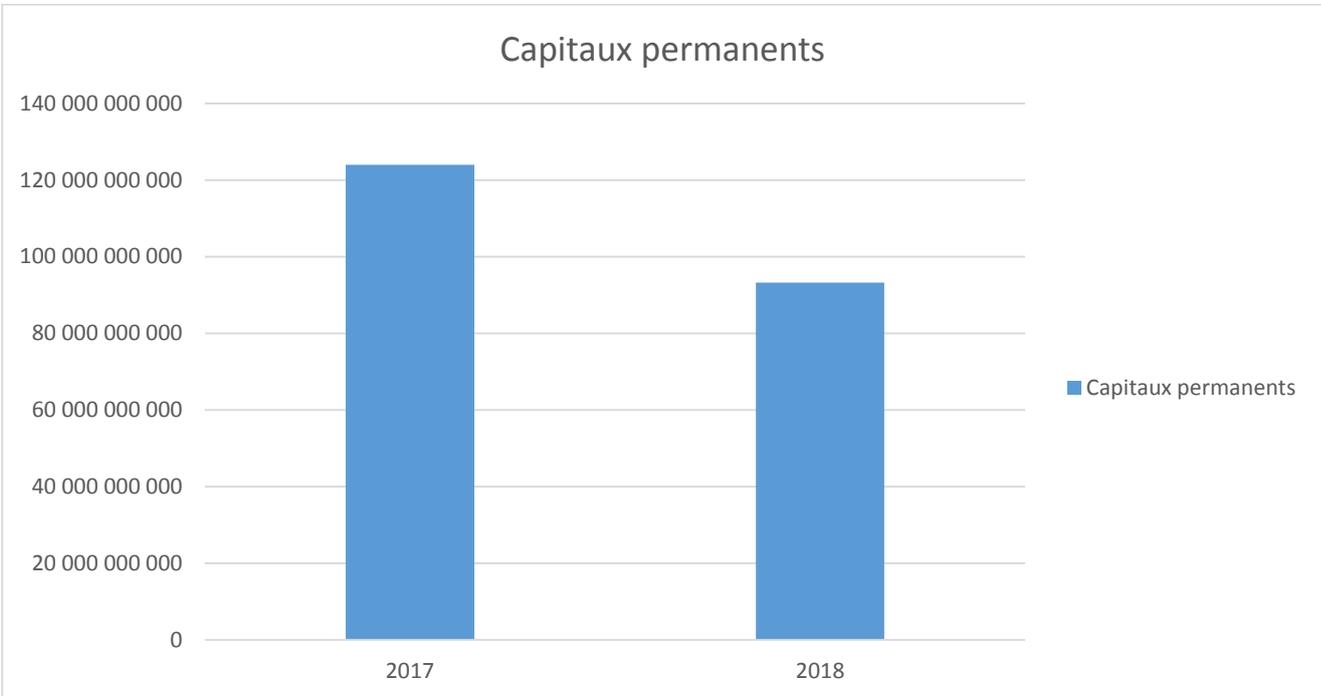


Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Le constat qui ressort du tableau ci-dessus est une diminution dans l'actif circulant de 11% est cela est dû à la diminution dans les valeurs réalisables es les valeurs les valeurs disponibles.

Figure 27:Capitaux permanents



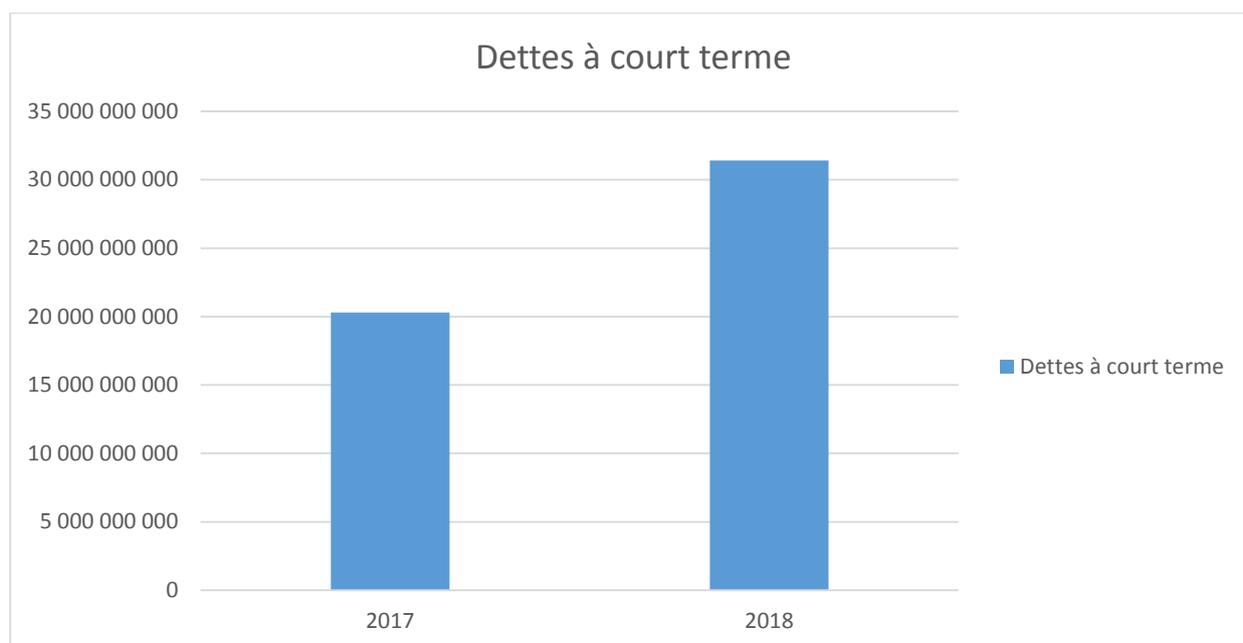
Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

On constate que les capitaux permanents ont diminués l'année 2018 et cela est dû à la diminution des primes et réserves. L'entreprise ne dispose pas d'une grande marge pour financer son cycle d'exploitation qui n'est pas un bon signe de solvabilité.

Figure 28:Dettes à court terme



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

On constate une augmentation de 54% des dettes à court terme de l'année 2018 par rapport à l'année 2017.

3.4 Etude des indicateurs de l'équilibre financier

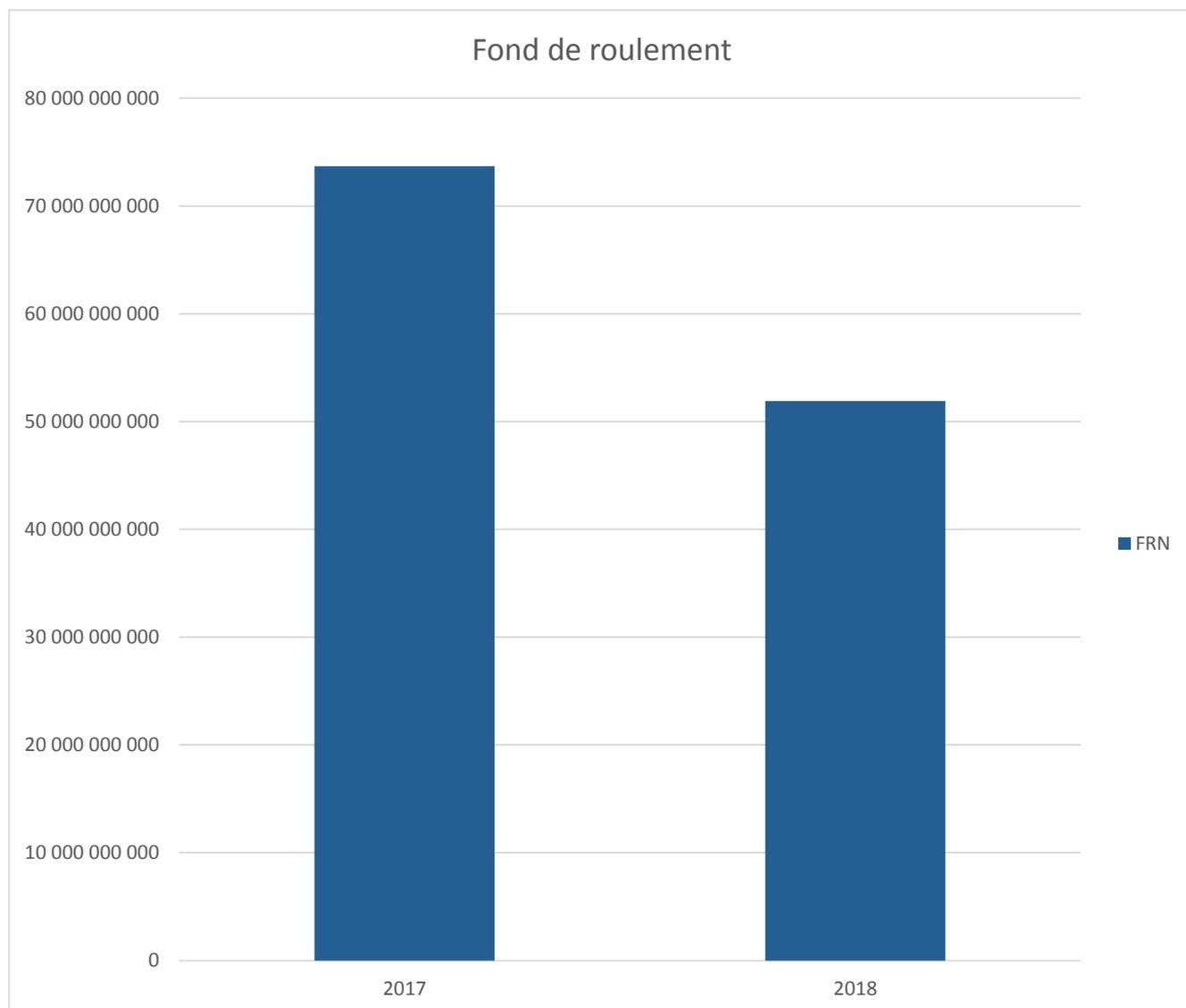
3.4.1 Le fond de roulement par le haut du bilan

FRN = Capitaux permanant – valeur immobilisées

Désignation	2017	2018
Capitaux permanents	1,23975E+11	93228242994
Valeurs immobilisées	50282183991	41335886445
FRN	73693161037	51892356549

Figure 29:Fond de roulement par le haut

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

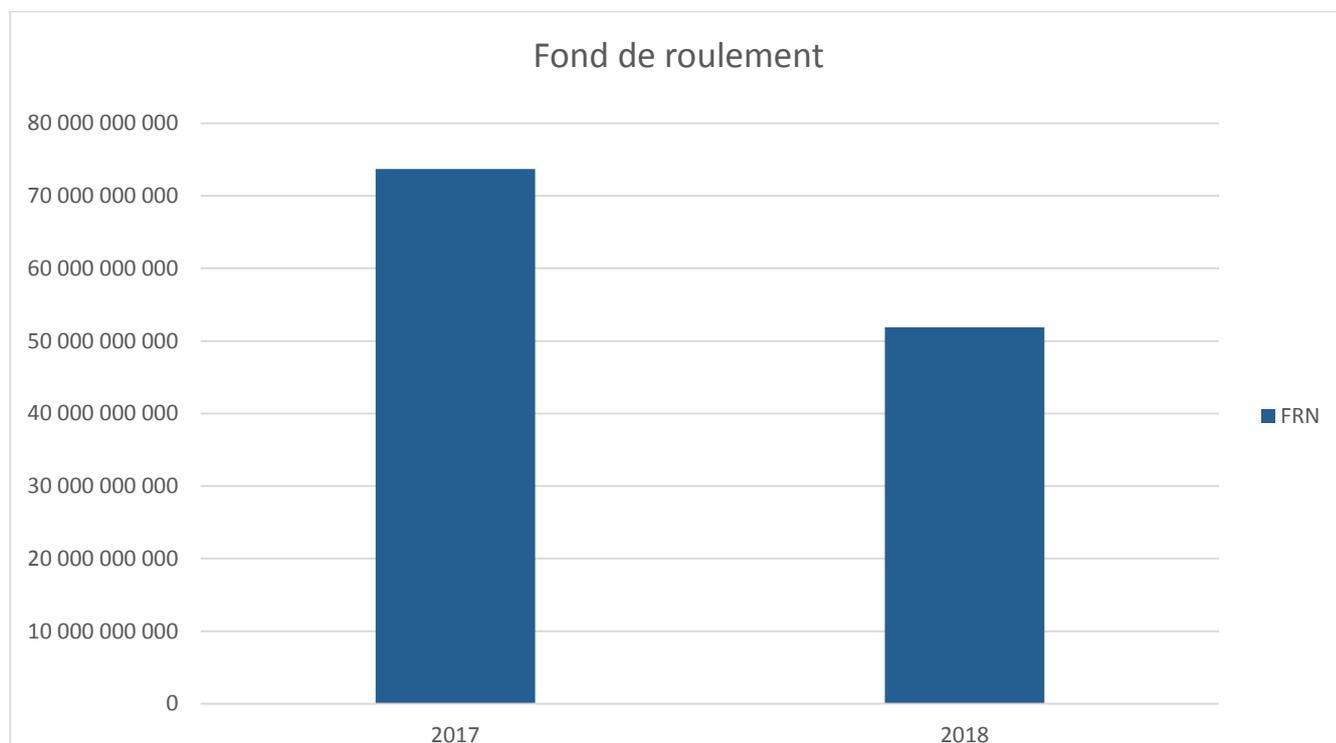
3.4.2 Le fond de roulement par le bas du bilan

FRN = Actif circulant – dette à court terme

Désignation	2017	2018
Actif circulant	93989780710	83309439383
dette à court terme	20296619673	31417082834
FRN	73693161037	51892356549

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Figure 30:Fond de roulement par le bas



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Pour les deux années le FRN est positif ce qui explique trois choses, que l'entreprise à pu financer la totalité des immobilisations pas ses capitaux permanents, générée un excédent pour le court terme et que l'actif circulant peut faire face aux DCT.

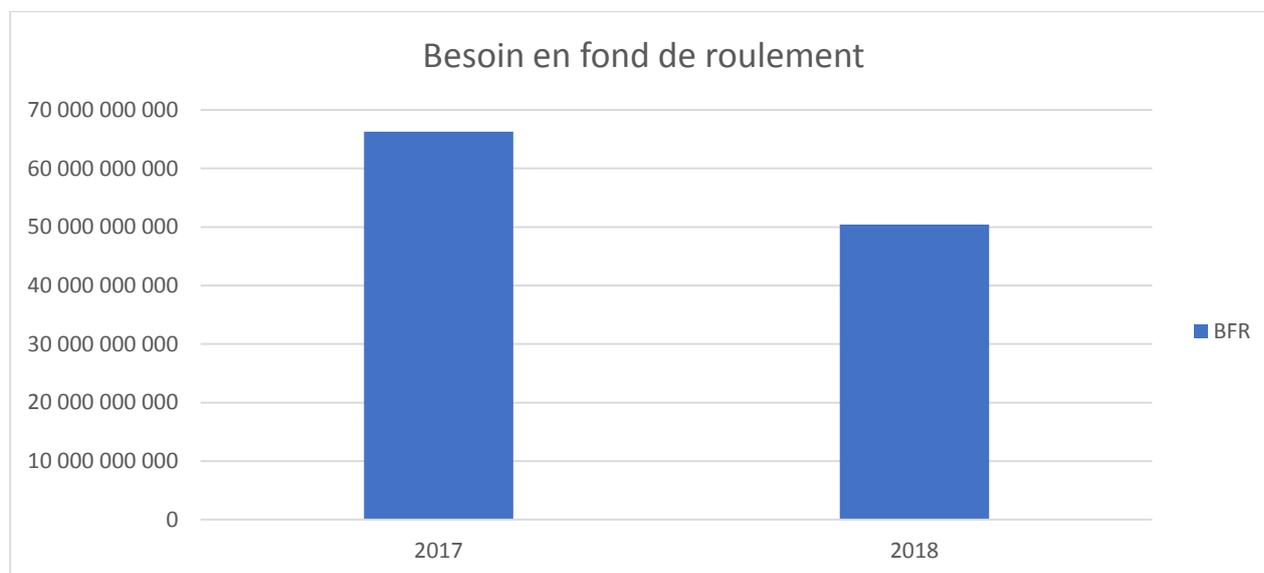
3.4.3 Le besoin en fond de roulement

$BFR = \text{Valeurs d'exploitations} + \text{Valeurs réalisable} - (\text{Dettes à court terme} - \text{concours bancaire})$

Désignation	2017	2018
Valeurs d'exploitations	8997543589	9700598945
Valeurs réalisables	77518125874	72145736433
Dettes à court terme	20217399696	31403238295
BFR	66298269767	50443097083

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Figure 31: Besoin en fond de roulement



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

Le BFR est positif pour les deux années cela démontre que les fonds dont a besoin l'entreprise pour financier ses opérations d'exploitation sont supérieures aux ressources dont elle dispos et que les délais que l'entreprise accorde à ses clients pour le paiement sont plus long que ceux accordés par ses fournisseurs. Néanmoins les fonds nécessaires pour l'année 2018 sont moins important que l'année 2017.

3.4.4 La trésorerie :

✓ Calcul de la trésorerie par la première méthode

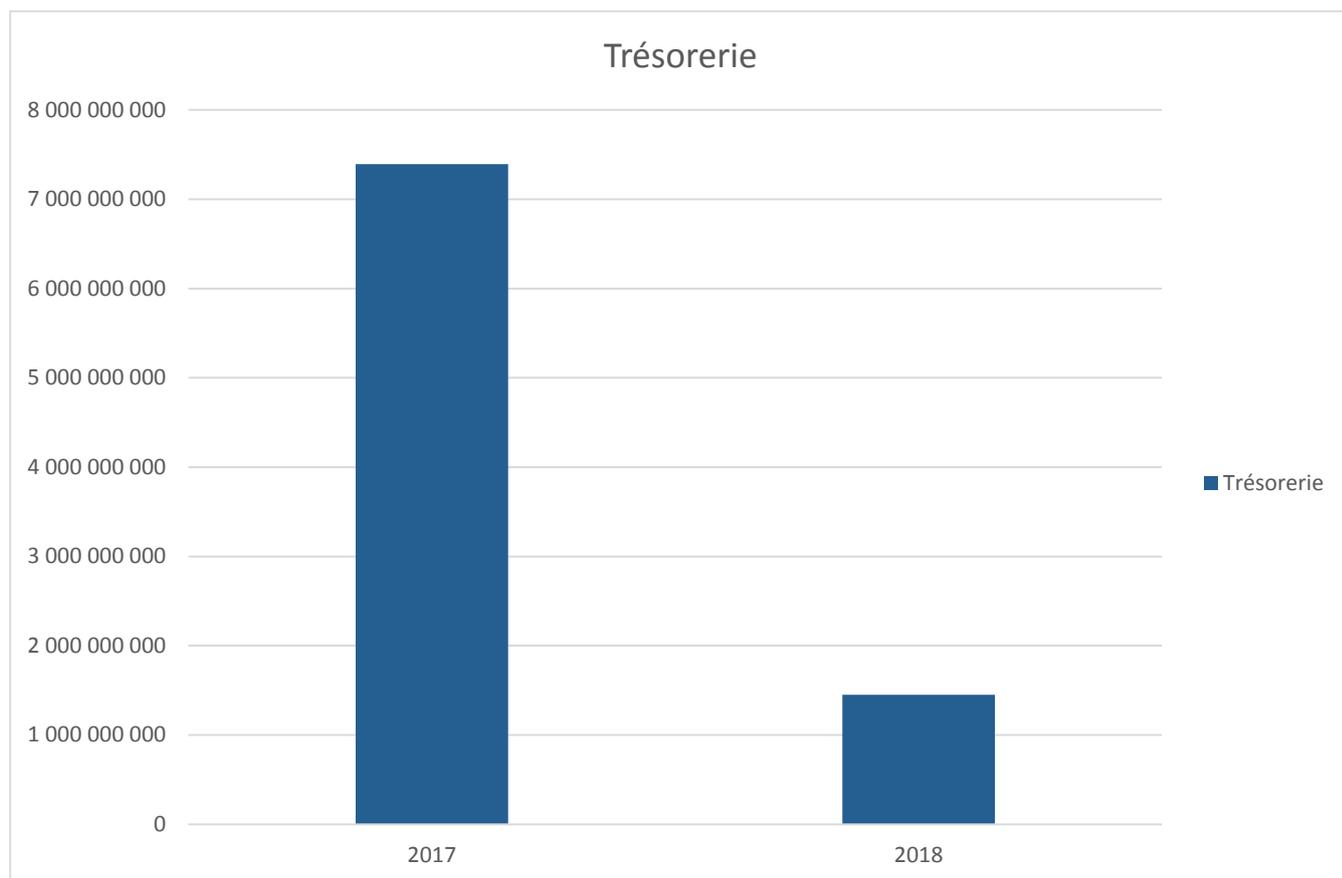
$TR = \text{Valeurs disponibles} - \text{trésorerie passif}$

Trésorerie par la première méthode

Désignation	2017	2018
Valeurs disponibles	7474111247	1463104005
Trésorerie passif	79219977	13844539
Trésorerie	7394891270	1449259466

Figure 32:Trésorerie première méthode

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

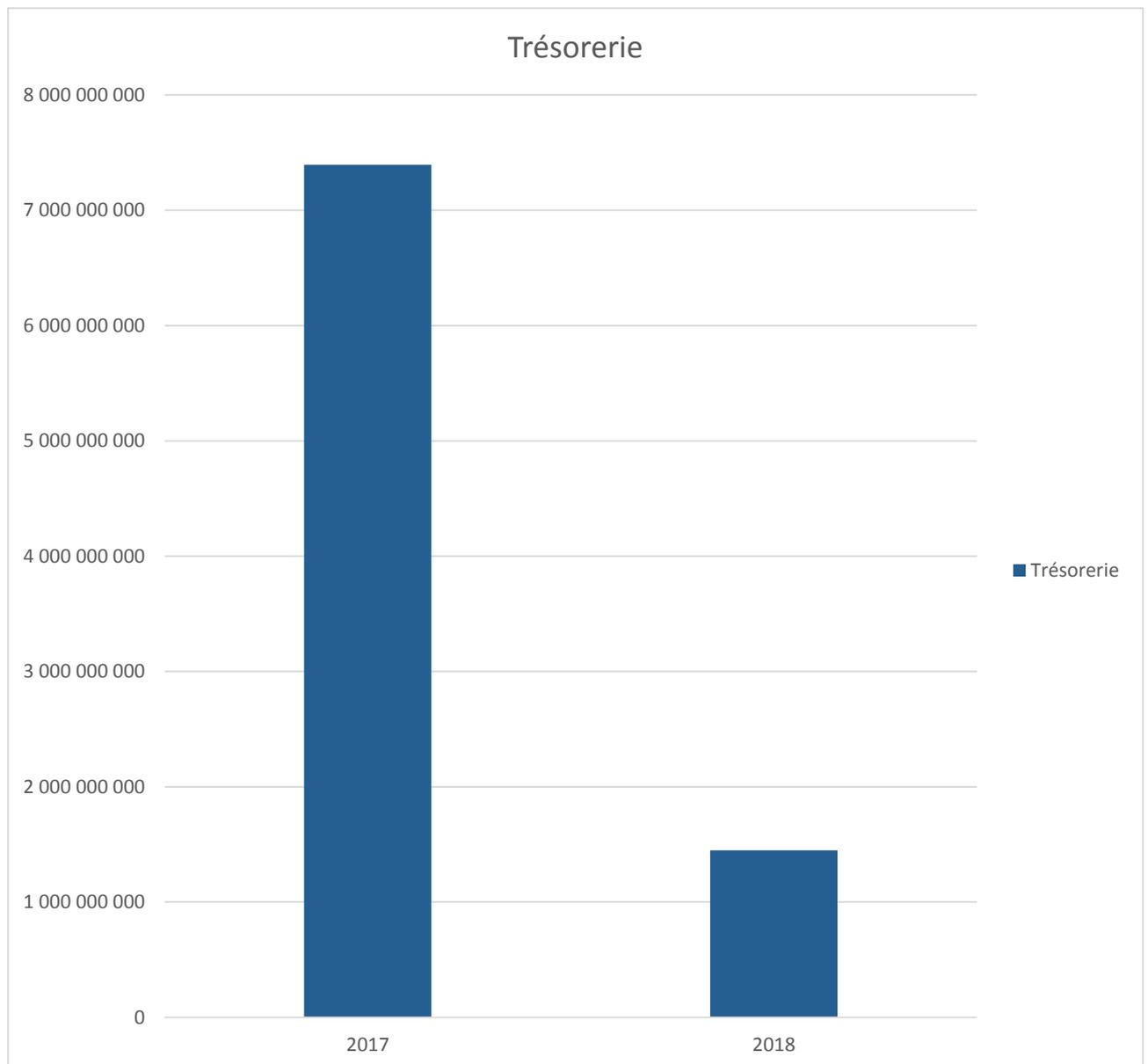
✓ Calcul de la trésorerie par la deuxième méthode

$$TR = FRN - BFR$$

Désignation	2017	2018
Fond de roulement	73693161037	51892356549
Besoin en fond de roulement	66298269767	50443097083
Trésorerie	7394891270	1449259466

Figure 33:Trésorerie deuxième méthode

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

La trésorerie est positive pour les deux années 2017 et 2018 ce qui indique que l'entreprise est dans une bonne situation financière elle dispose de ressources suffisantes pour rembourser ses dettes à court terme sans recourir à un financement extérieur.

3.5 Analyse de l'activité de l'entreprise

3.5.1 Analyse des soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Tableau 30: Solde intermédiaires de gestion (SIG)

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Libelle	Années	
	2018	2017
Ventes et produits annexes	44 431 588 981	43 568 353 318
Variation stocks produits finis et en cours	586 275 679	800 416 279
Production immobilisée	92 731 026	29 673 302
Subvention d'exploitation	-	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	45 110 595 686	44 398 442 899
Achats consommés	36 021 554 050	32 537 730 802
Services extérieurs et autres consommations	3 323 669 828	3 621 614 571
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	39 345 223 878	36 159 345 373
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	5 765 371 808	8 239 097 526
Charges de personnel	1 385 155 929	1 417 591 474
Impôts, taxes et versements assimilés	353 350 288	375 218 794
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	4 026 865 591	6 446 287 258
Autres produits opérationnels	235 759 134	42 550 735
Autres charges opérationnelles	443 626 275	462 644 898
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	1 623 037 729	1 442 415 200
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	687 106 487	739 177 835
V-RESULTAT OPERATIONNEL	2 883 067 209	5 322 955 730
Produits financiers	1 352 268 547	667 787 525
Charges financières	1 165 492 147	363 722 389
VI-RESULTAT FINANCIER	186 776 400	304 065 135
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	3 069 843 609	5 627 020 866
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	583 270 286	713 116 016
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	10 448 529	56 840 334
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	47 396 178 383	45 904 799 328
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	44 899 156 531	40 934 054 144
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 497 021 852	4 970 745 184
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 497 021 852	4 970 745 184
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

- **La production de l'exercice** : Elle est positive pour les deux années mais il y a une diminution au cours de l'année 2018 par rapport à l'année 2017 cela s'explique par une diminution des produits vendus en 2017.

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

- **La consommation de l'exercice** : Elle qui affiche en 2018 un montant moins que celui de 2017 et cela s'explique par le fait de la diminution de la production de l'exercice et des achats consommés.
- **La valeur ajoutée a enregistré** : Elle une augmentation en 2018 par apport à 2017 et cela s'explique par la forte proportion dans diminution de la consommation par apport à celle de la diminution de la production.
- **L'excédent brut d'exploitation** : Il affiche une augmentation en 2018 par apport à 2017 et cela démontre que l'entreprise n'a pas de difficulté à générer des ressources de trésorerie par son activité opérationnelle.
- **Le résultat net de l'exercice** : Il affiche les mêmes montant que le résultat net des activités ordinaire est cela est dû au manque d'éléments extraordinaire. On constate que le résultat net affiche un de taux d'évolution de presque 100% entre 2017/2018. L'entreprise CEVITL AGRO est bénéficiaire durant les exercice 2017 et 2018.

3.5.2 Etude de la capacité d'autofinancement

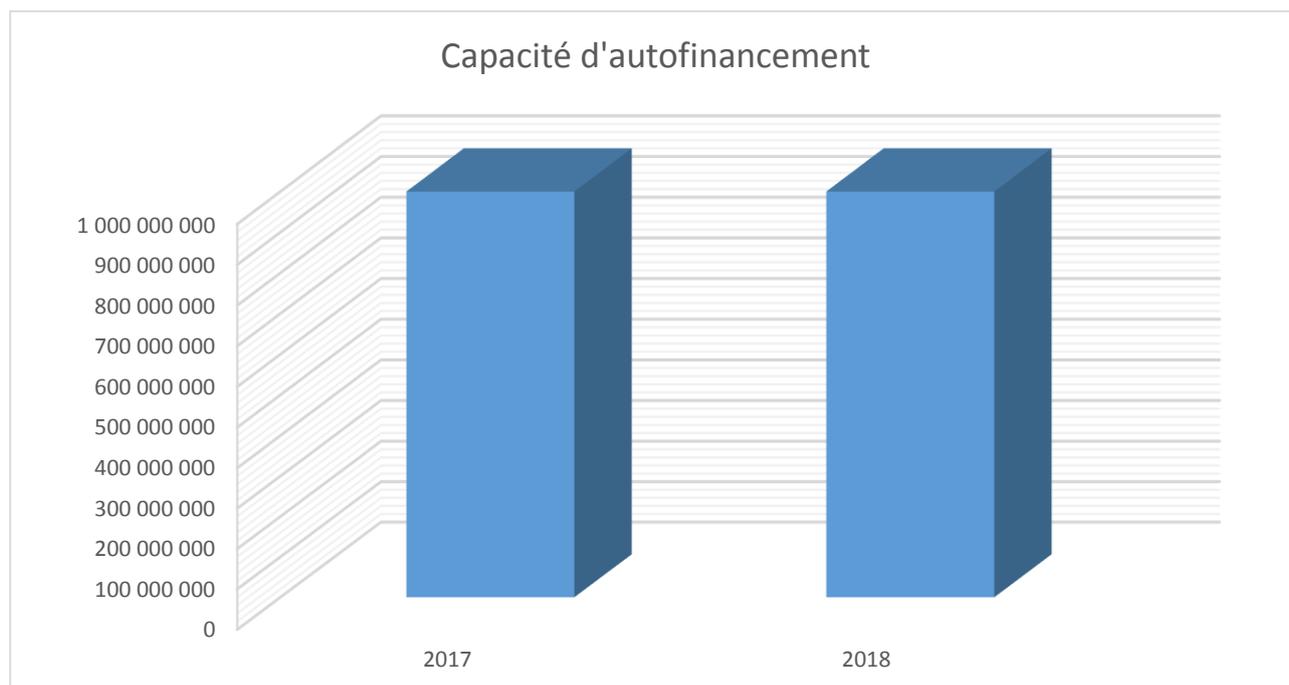
Tableau 31:Capacité d'autofinancement

Désignation	2017	2018
Résultat net	4970745184	2497021852
Dotation aux amortissement et provisions	144215200	1623037729
Capacité d'autofinancement	5114960384	4120059581

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 34:Capacité d'autofinancement

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire :

La démunissions de la capacité d'autofinancement entre les deux année 2017et 2018 explique que l'entreprise CEVITAL FOOD n'a pas une indépendance financière, donc elle ne dispose pas de ressources interne pour financer son activité.

3.5.3 Analyse par la méthode des ratios

3.5.3.1 Ratios de structure financière

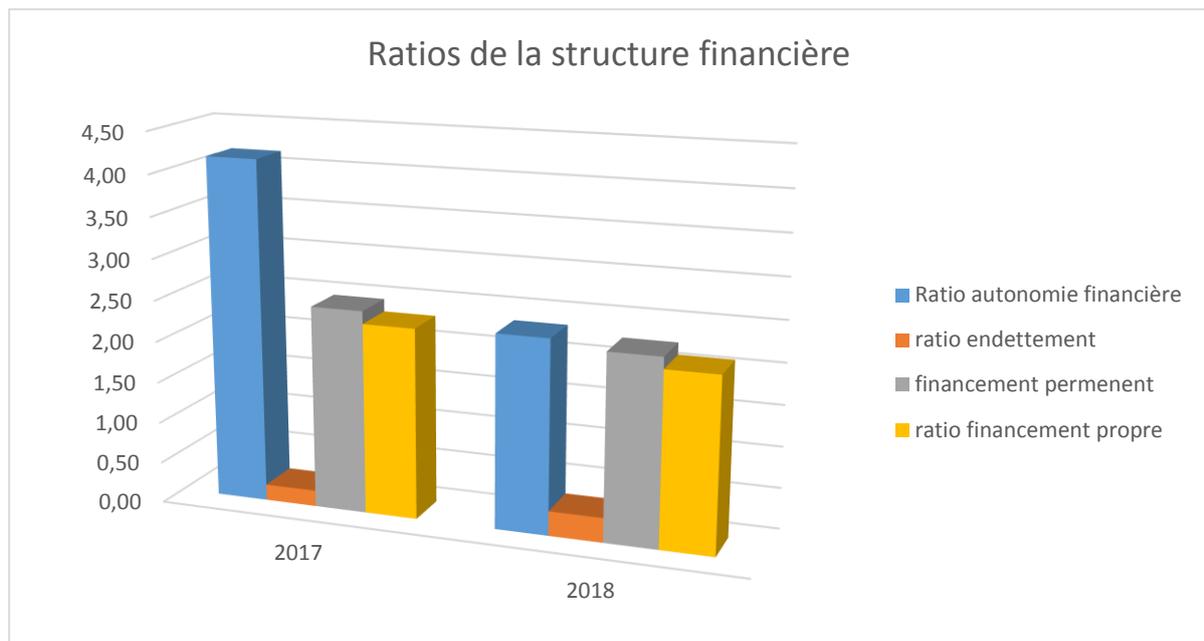
Tableau 32: Ratios de la structure financière

Ratios	2017	2018
Autonomie financière=capitaux propre / total des dettes	4,17	2,35
Endettement=total dettes / total actif	0,19	0,30
Financement permanent = capitaux permanant / actif immobilisé	2,47	2,26
Financement propre = capitaux propre / actif immobilisé	2,31	2,11

Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Figure 35: Ratios de la structure financière

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

- Ratio d'autonomie financière

Ce ratio affiche un chiffre très satisfaisant il dépasse très largement la norme qui qui de ≥ 1 reste que l'année 2017 est plus satisfaisante avec 4,17 contre 2,35 pour 2018 qui veut dire que l'entreprise à de moins de ressources propres pour rembourser la totalité de ses dettes en 2018 qu'en 2017.

- Ratio d'endettement

Ce ratio affiche un chiffre de 0,19 pour l'année 2017 qui satisfaisant vu que sa norme est de \leq à 1/4, ça veut dire que l'actif est financé à majorité par les capitaux propres que par les emprunts. Mais l'année 2018 à dépasser la norme pour atteindre 0,33.

- Ratio de financement permanent

Ce ratio qui indique à quel degré les valeurs immobilisées sont financé par les ressources permanentes, alors en affichant un chiffre supérieur à 1 pour les deux année 2017 de 2.47 et 2018 de 2.26 l'entreprise dégage une marge de sécurité de 126 % pour 2017 et de 126 % cela représente le FR dégagé pour les deux années successives.

- Ratio de financement propre

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

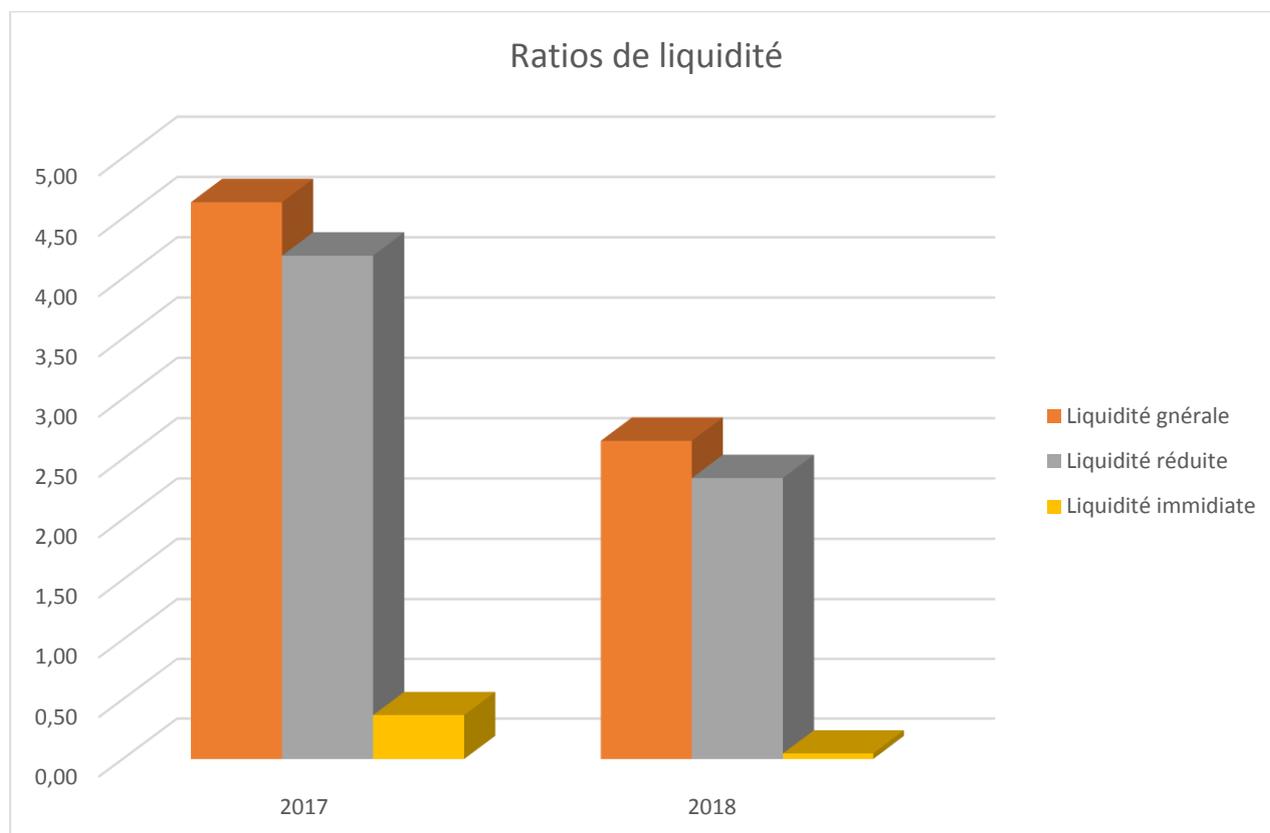
Ce ratio indique à quel niveau les actionnaires finance leurs actifs immobilisés, en affichant un chiffre de 2,31 pour 2017 et de 2,11 pour 2018 cela prouve que l'entreprise n'a recours à l'endettement pour financer ses actifs immobilisés.

3.5.3.2 Ratios de liquidité

Tableau 33: Calcul des ratios de liquidité

Ratios	2017	2018
Liquidité générale=Actif courant /dettes à court terme	4,63	2,65
Liquidité réduite = Valeurs disponible +Valeurs Réalisable/Dette à court terme	4,19	2,34
Liquidité immédiate = Valeur disponible/ Dette à court terme	0,37	0,05

Figure 36: Ratios de liquidité



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire

- **R. de liquidité générale**

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

Ce ratio qui affiche 4.63 et 2.65 respectivement pour 2017 et 2018 est supérieur à 1 cela explique que le BFR est positif ainsi que l'entreprise a la capacité à couvrir ces dettes à court terme. Mais force est de constater que l'année 2017 est presque deux fois plus satisfaisante que l'année 2018.

- R. de liquidité réduite

Ce ratio qui affiche 4.19 et 2.34 respectivement pour 2017 et 2018 est supérieur à 1 ce qui démontre la disponibilité des ressources actuelles et potentielles dont jouit l'entreprise pour rembourser ses dettes à court terme.

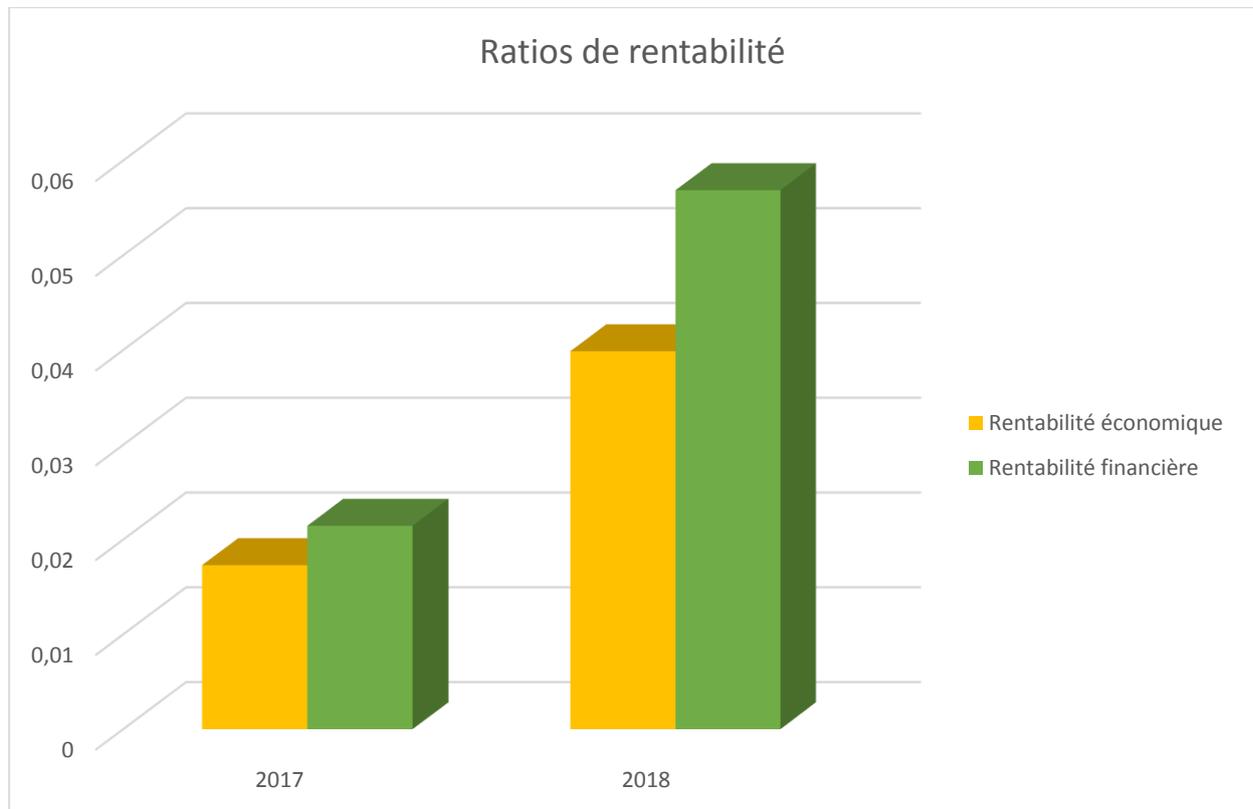
- R. de liquidité immédiate

Ce ratio affiche des chiffres très alarmant vu qu'il est au-dessous de 1, 0,37 et 0,05 respectivement pour les années 2017 et 2018 cela induit que la capacité de l'entreprise à mobiliser ses actifs disponibles pour honorer ses dettes à court terme est très minime et cette situation est très dangereuse pour l'année 2018.

3.5.3.3 Les ratios de rentabilité et de performance

Ratio	2017	2018
Rentabilité économique = Résultat net / Total actif	0,02	0,04
Rentabilité financière = Résultat net / Fonds propres	0,02	0,06

Figure 37: Ratios de rentabilité



Source : élaborer par nous soin à partir des données de l'entreprise

Commentaire :

Ratio de rentabilité économique

Ce ratio positif nous montre que pour chaque 100 DA investi en actif l'entreprise CEVITAL AGRO rapporte 2 DA pour 2017 et 4 DA pour 2018, on voit que le gain a doublé qui est une bonne situation pour une entreprise qui opère dans le domaine industriel mais qui reste à améliorer.

Ratio de rentabilité financière

Ce ratio positif nous montre que chaque 100 DA des capitaux propres investis a rapporté 2 DA en 2017 et 6 DA en 2018 malgré qu'il est positif et que pour les actionnaires il y a une augmentation mais il reste que c'est une situation à améliorer.

Conclusion :

Le cas pratique que nous avons étudié dans ce chapitre en occurrence le cas de CEVITAL AGRO nous a permis de mettre en œuvre des aspects du contrôle de gestion. En effet nous avons décrit les étapes de la gestion budgétaire et procédé à l'établissement des écarts entre les prévisions et les réalisations (les ventes et les productions) de l'année 2017 et 2018 et leurs analyses qui ont démontrés des différents degrés de satisfactions, et pour mieux compléter notre étude nous avons

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sien de l'entreprise CEVITAL AGRO BEJAIA

procédé à l'analyse des bilans financiers, étude de l'équilibre financier, les soldes intermédiaires et les ratios pour déterminer les degrés de la rentabilité et de liquidité financière et la performance de l'entreprise CEVITAL AGRO.

Cette ultime étape nous a permet de constater l'importance du contrôle de gestion à travers la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire et le pilotage de performance pour l'entreprise CEVITAL AGRO pour atteindre les objectifs tracés ou a défaut les réorientés.

Conclusion générale

L'essence même du contrôle de gestion est la maîtrise de la conduite de l'entreprise pour mieux la comprendre, la suivre et la piloter dans le but de la rendre performante.

Alors des gestionnaires, des chercheurs reconnus dans le domaine de la gestion des entreprises ont essayé d'appréhender son évolution et lui donner une définition et une positionner dans l'organigramme de l'entreprise en lui octroyant une fonction. Ils lui ont attribué des missions, des rôles et lui ont désigné un chef d'orchestre en la personne du contrôleur de gestion avec ses attributs, compétences et qualifications pour l'organiser et l'animer.

Pour cela le contrôle de gestion occupe une place majeure au sein de l'organigramme de l'entreprise il utilise la structure de l'entreprise pour s'alimenter en informations cette caractéristique lui confère position qui va avec la structure dont il a la charge de contrôler sa performance.

La fonction du contrôle de gestion le mit dans une position ou il est en relation permanente avec les autres services de l'entreprise. Cette relation peut être verticale : hiérarchisée ou bien avec le même niveau : transversal et cela le met en étroite collaboration avec les autres notions du contrôle : contrôle interne, audit interne et contrôle organisationnel dans le but de suivre et de piloter la performance.

Notre étude de cas nous a permis de mettre en confrontation notre revue d'art sur le l'apport du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise et la pratique de ce dernier sur le terrain. Ainsi nos constatations sont comme suites :

Le contrôle de gestion au sein de CEVITAL FOOD par la pratique quotidienne des méthodes est outils de gestion : la gestion budgétaire (calcul et interprétation des écarts entre prévisions et réalisations), le contrôle budgétaire (analyse des écarts) et le pilotage de la performance (calcul par des indicateurs de performance des équilibres financiers, des soldes intermédiaires et analyse par les ratios) apporte sa contribution à l'efficacité et l'efficience de la stratégie de l'entreprise.

Le service du contrôle de gestion au sein de CEVITA FOOD et bien animer par des opérationnels qui connaissent bien leurs métiers, ils apportent ainsi leurs contributions à la performance de leurs entreprises par leurs maîtrises des méthodes et outils dédiés à cette fonction ce qui répond positivement à notre première hypothèse.

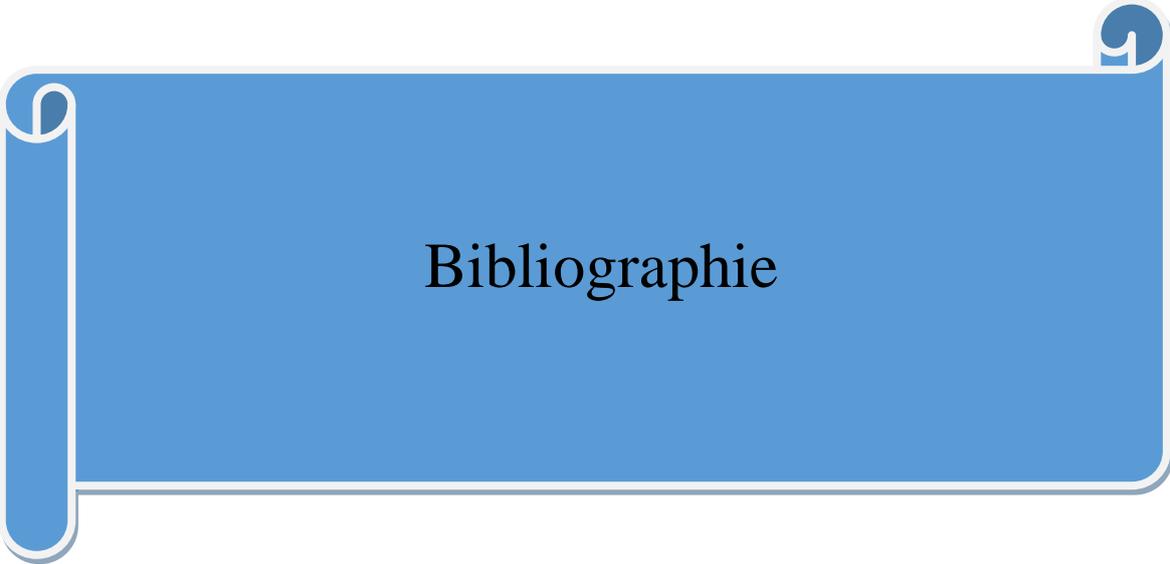
Comme dans toute entreprise le pilotage de la performance est capital et CEVITAL FOOD ne peut pas faire l'exception, elle qui s'attribue une politique d'investissement par excellence et mis en ligne de mire sa performance. A l'aide de toute une panoplie d'indicateurs, de méthodes et d'outils le service contrôle de gestion à CEVITAL FOOD analyse, pilote la performance et

Conclusion générale

alimente le système d'information de l'entreprise que les autres services et niveaux de gestion tel que la fonction stratégie et marketing se sert pour leurs exercices ce qui confirme la deuxième hypothèse.

Malgré quelques insuffisances constatées toute au long de notre étude de cas CEVITAL FOOD mais cela n'a pas une influence dangereuse sur le devenir de l'entreprise vue qu'elle est toujours performante ce que montre ses capacités et sa politique de toujours investir.

Une entreprise ne peut naviguer à vue sa performance doit être mesuré pour entreprendre des mesures qui s'imposent ça va de sa pérennité et de sa continuité pour cela le contrôle de gestion est une nécessité pour un fonctionnement juste de l'activité de l'entreprise.

A blue scroll graphic with a white border and a white shadow. The scroll is unrolled, showing a blue surface with the word "Bibliographie" centered in a black serif font. The top and bottom edges of the scroll are curved, and there are small white circles at the ends of the top edge, suggesting the scroll is tied or pinned.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

1. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion », édition, Dunod, Paris, 2010.
2. Alazard. C et Separi.S, « contrôle de gestion manuel et applications », 4^{ème} édition, Dunod, Paris,2016.
3. Alazard. C et Separi.S, « DCG11contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} édition, Dunod, Paris,2010.
4. Anthony. R et J. Dearden, « La fonction contrôle de gestion », édition, Publi-Union, 1993.
5. Barabe.M & Meller.O, « Manager », Dunod, Paris,2006.
6. Berloni, N, « Le contrôle budgétaire », édition, Découvert, Paris,2002.
7. Berloni, N, « Le contrôle budgétaire », édition, Découvert, Paris,2002.
8. Boscus.P-L, « contrôle de gestion et management », édition entreprendre,1995.
9. Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème}édition Dunod, Paris,2009.
10. Bouquin. H, « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France. « Que sais-je? » N°2892, paris,1994.
11. Bouquin.H, « le contrôle de gestion », Paris,2013.
12. Bouquin.H, « Le contrôle de gestion »,8^{ème} édition, Presse universitaire de France, Paris,2008.
13. Bourguignon.A, « peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité,2000.
14. Chiapello.E, et, Delmond. M-H, « Les tableaux de bord gestion, outils d'introduction du changement », revue française de gestion, janvier 1994.
15. Consulting.J, « outils et techniques de gestion »,1986, P12.cité par Mohsine.K, « le tableau de bord prospectif cas de Marjen holding », Agadir,2005.
16. Cullmann.H, « la comptabilité analytique », édition, Bouchène, Paris,1993.
17. Cuyaubère T. ; Muller J., « Contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2002, P. 292.
18. Dayan.A, « Manuel de gestion », Volume 1, 2^{ème}, édition, Ellipses,2004, P820.
19. De la brulerie. H, « analyse financière, information financière et diagnostic », édition, Dunod, Paris,2002,
20. De la brulerie. H, « analyse financière, information financière et diagnostic », édition Dunod, Paris,2002, P14.
21. Depallesns.G, Jobard.G, « gestion financière de l'entreprise »11^{ème} édition,1997.
22. Désiré-Luciani et all « le grand livre du CDG » Groupe Eyrolles, paris, 2013.
23. Dorath. B, Goujet.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition, Dunod, Paris, P173.
24. Doriath.B, Goujet.C, « gestion prévisionnelle et mesure de performance »,3^{ème}édition, Dunod, Paris,2007
25. Doriath.B, Goujet.C, « gestion prévisionnelle et mesure de performance »,3^{ème}édition, Dunod, Paris,2007
26. Doriath.B, « Contrôle de gestion 20 fiches »,5^{ème} édition, Dunod, Paris,2008.
27. Eglen. J-Y et all, « analyse comptable et financière », édition Dunod,8^{ème} édition, Paris,2000, P102
28. Eglen.J-Y & all, « analyse comptable et financière », édition Dunod,8^{ème} édition, Paris,2000, P102
29. Elgadi. A, (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib,1996, P56.

30. Fernandez.A, « les nouveaux tableaux de bords des manager »,3^{ème} édition, Eyrolles d'organisation, Paris,2007.
31. Forget.J, « gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Paris,2005, P09.
32. Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.
33. Gervais, M, « contrôle de gestion »,7^{ème}édition, Economica, Paris,2000.
34. Gilbert P, « contrôle de gestion-cour et application », édition, S.E.P.T, Paris,2003.
35. Gilbert. P, « Contrôle de gestion », Vuibert, Pris, Fevrier,2003.
36. Giraud & All, « contrôle de gestion et pilotage de performance », collection, business gaulions éditeur, 2004.
37. Grandguillot. BetF, « l'essentiel du contrôle de gestion »,10^{ème} édition Gualino éditeur, l'extenso édition,2018, P128.
38. Grandguillot.BetF, « Analyse financier » 6^oédition Gualino éditeur, Paris,2002, p127.
39. Hamdi, K. « le diagnostic financier », édition Es-salem, Alger,2001, P33.
40. Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, « contrôle de gestion »,4eme édition, Dunod, Paris, 2013.
41. Hémici Fet all contrôle de gestion breal 2007.
42. Idelhakkar.B, « comptabilité analytique »,6^{ème} édition, Paris,2009.
43. Kalika.M, « Structure d'entreprise, réalités, déterminants et performances », édition, Economica, Paris,1988.
44. Khemakhem. A, « la dynamique du contrôle de gestion »,2^{ème}édition, Dunod,1976.
45. Khemakhem. A, « la dynamique de contrôle de gestion », édition, Dunod, Paris,1992.
46. Lambert, Sponem, « La fonction du contrôle de gestion », France, 2008.
47. Lambert, Sponem, « La fonction du contrôle de gestion », France, 2008.
48. Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « Contrôle de gestion : corrigés des exercices, sujets d'examens corrigés, sujets d'examens INTC », édition, Berti, Alger, 2008.
49. Lauzel.P, « Contrôle de gestion et budgets », édition, Serey, Paris,1980.
50. Lochard.J, « La comptabilité analytique », édition, d'organisation, Paris,1998.
51. Loning.H, et All, « contrôle de gestion »,4^{ème} édition, Dunod, Paris,2013, P7.
52. Lorino.Ph, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », éditions, d'organisation, 1997.
53. Lorino.Ph, « méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », édition, d'organisation,1998,
54. Lucash.C, « Système d'information pour le management », édition, Davis,1986.
55. Malo.J-L, & Mathe.J.C, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition, d'organisation,2^{ème}édition, Paris,2000, P106.
56. Melyon.G, « gestion financière », 4^{ème} édition, P160.
57. Michel.S & Ledruc.M, « Capital compétences dans l'entreprise », édition ESF, Paris,1991.
58. Mikola.A, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Dunod,1989.
59. Nicolas Berland et François-Xavier Simon Le contrôle de gestion en mouvement état l'art et meilleures pratiques
60. Perocho et Livrionj, « Analyse comptable, gestion prévisionnelle », Foucher, 1982, P40.
61. Renard. J, « théorie et pratique de l'audit interne », édition d'organisation, France,2004, P62-65
62. Saada.T&all, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Vubert,2008.

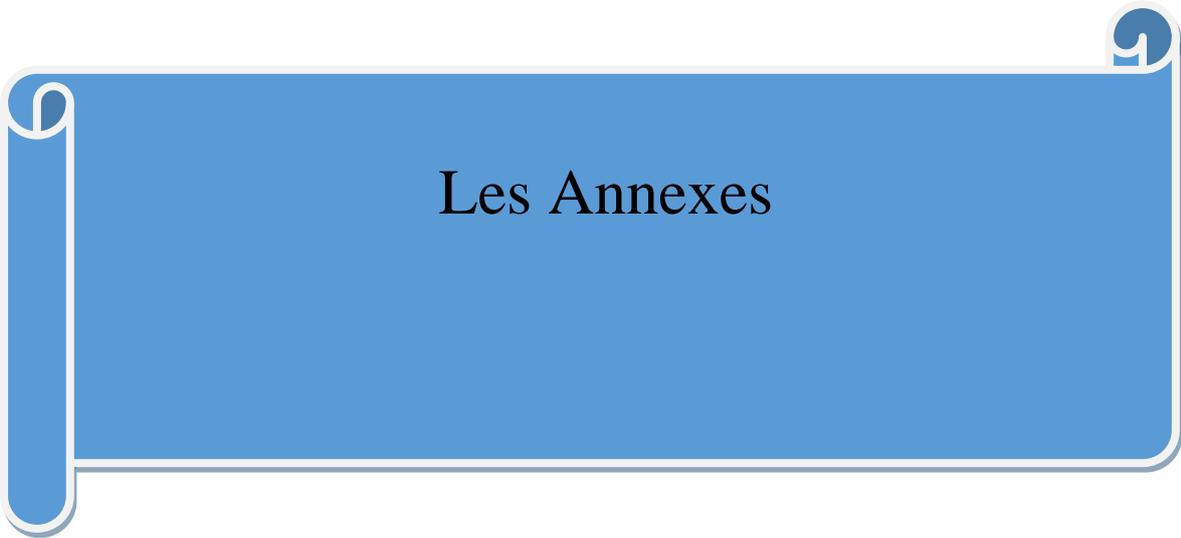
63. Selmer.C, « concevoir le tableau de bord »,3^{eme} édition, Dunod,2011.
64. Voyer. P, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance »,2^{eme} édition, Presse de l'université du Québec,2002.

Mémoires

1. Arab.Z, « le contrôle de gestion à l'hôpital : méthodes et outils cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane », Thèse de magister en économie de la santé et développement durable, Directeur de recherche : Mr BRAHAMIA Brahim, Université de Bejaia.
2. Chebah.A, Benhammouche.A, « Le contrôle de gestion par le processus budgétaire Cas : Spa Général Emballage.
3. Kaanit.A, « Elaboration d'un tableau de bord prospectif », mémoire de magistère, université de Batna,2002.

Site web

1. <https://www.aicpa.org/interestareas/governmentalauditquality/resources/auditeeresourcecenter/internalcontrolinfomation.html>; vendredi 6 juillet 2018.
2. www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282.
3. <http://www.compta-facile.com>
4. <http://www.collectif-formation.fr>.



Les Annexes

Annexe N°1 : Tableau du compte résultat

Libelle	N	N-1
Ventes et produits annexes	44 431 588 981	43 568 353 318
Variation stocks produits finis et en cours	586 275 679	800 416 279
Production immobilisée	92 731 026	29 673 302
Subvention d'exploitation	-	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	45 110 595 686	44 398 442 899
Achats consommés	- 36 021 554 050	- 32 537 730 802
Services extérieurs et autres consommations	- 3 323 669 828	- 3 621 614 571
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	- 39 345 223 878	- 36 159 345 373
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	5 765 371 808	8 239 097 526
Charges de personnel	- 1 385 155 929	- 1 417 591 474
Impôts, taxes et versements assimilés	- 353 350 288	- 375 218 794
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	4 026 865 591	6 446 287 258
Autres produits opérationnels	235 759 134	42 550 735
Autres charges opérationnelles	- 443 626 275	- 462 644 898
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	- 1 623 037 729	- 1 442 415 200
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	687 106 487	739 177 835
V-RESULTAT OPERATIONNEL	2 883 067 209	5 322 955 730
Produits financiers	1 352 268 547	667 787 525
Charges financières	- 1 165 492 147	- 363 722 389
VI-RESULTAT FINANCIER	186 776 400	304 065 135
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	3 069 843 609	5 627 020 866
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	- 583 270 286	- 713 116 016
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	10 448 529	56 840 334
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	47 396 178 383	45 904 799 328
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	- 44 899 156 531	- 40 934 054 144
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 497 021 852	4 970 745 184
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 497 021 852	4 970 745 184
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

Annexe N°2 : Bilan 2017

Actif	Montant	PASSIF	Montant
Actif immobilisé	50 282 183 991	Capital émis (ou compte de l'exploitant)	17 392 064 000
Valeurs immobilisés	50 282 183 991	Primes et réserves (Réserves consolidées)	6 585 610 683
Stocks et en cours	8 997 543 589	Résultat net (Résultat part du groupe)	2 497 021 852
Valeurs d'exploitations	8 997 543 589	Autres capitaux propres-Report à nouveau	89 866 724 029
Créances et emplois assimilés	38 930 787 896	CAPITAUX PROPRES	116 341 420 564
Clients	5 636 647 553	Emprunts et dettes financières	4 498 333 489
Autres débiteurs	29 931 169 719	Impôts (différés et provisionnés)	407 524 593
Impôts et assimilés	2 945 041 925	Autres dettes non courantes	2 436 742 368
Autres créances et emplois assimilés	74 478 781	Provisions et produits comptabilisés d'avance	291 324 014
Valeurs réalisables	77 518 125 874	Dettes à long et moyen terme	7 633 924 464
		Fournisseurs et comptes rattachés	9 025 369 983
		Impôts	91 063 783
Trésorerie	7 474 111 247	Autres dettes	11 100 965 930
Valeurs disponibles	7 474 111 247	Trésorerie Passif	79 219 977
Total actif courant	93 989 780 710	Dettes à court terme	20 296 619 673
Total général actif	144 271 964 701	TOTAL GENERAL PASSIF	144 271 964 701

Annexe N°3 : Bilan 2018

Actif	Montant	PASSIF	Montant
Actif immobilisé	41 335 886 445	Capital émis (ou compte de l'exploitant)	17 392 064 000
Valeurs immobilisés	41 335 886 445	Primes et réserves (Réserves consolidées)	4 708 029 796
Stocks et en cours	9 700 598 945	Résultat net (Résultat part du groupe)	4 970 745 184
Valeurs d'exploitations	9 700 598 945	Autres capitaux propres-Report à nouveau	60 331 252 337
Créances et emplois assimilés	36 072 868 217	CAPITAUX PROPRES	87 402 091 317
Clients	5 634 257 627	Emprunts et dettes financières	2 973 851 236
Autres débiteurs	27 311 102 831	Impôts (différés et provisionnés)	362 790 206
Impôts et assimilés	3 078 335 493	Autres dettes non courantes	2 233 258 534
Autres créances et emplois assimilés	49 172 265	Provisions et produits comptabilisés d'avance	256 251 702
Valeurs réalisables	72 145 736 433	Dettes à long et moyen terme	5 826 151 677
		Fournisseurs et comptes rattachés	9 292 463 302
		Impôts	820 414 101
Trésorerie	1 463 104 005	Autres dettes	21 290 360 892
Valeurs disponibles	1 463 104 005	Trésorerie Passif	13 844 539
Total actif courant	83 309 439 383	Dettes à court terme	31 417 082 834
Total général actif	124 645 325 828	TOTAL GENERAL PASSIF	124 645 325 828

Annexe N°4 : Budget 2017

PRODUITS	Budget au 31 Décembre 2017	
	Quantité	Valeur
SUCRE IMPORTE	-	-
SUCRE BLANC CONDITIONNE	828 211	68 602 229
SUCRE BLANC DOYPACK	4 350	393 240
SUCRE BLANC MORCEAUX	4 350	434 954
SUCRE ROUX CONDITIONNE	-	-
SUCRE ROUX DOYPACK	261	35 742
SUCRE ROUX MORCEAUX	218	26 141
SUCRE LIQUIDE	207 761	11 561 904
MELASSE DE SUCRE	15 660	211 410
REMISE SUCRE	-	-1 009 644
Sucre	1 060 811	80 255 975
ELIO	336 210	41 964 170
FLEURIAL	20 071	3 054 989
FRIDOR	15 273	1 789 760
HUILE VRAC	8 700	853 905
HUILE ACIDE	-	-
REMISE HUILE	-	-884 146
Huile	380 254	46 778 678
SMEN	13 224	2 495 408
MARGARINES	29 854	4 817 447
GRAISSE	21 576	3 322 826
BEURRE	873	567 762
REMISE MARGARINE	-	-140 379
Margarine	65 528	11 063 063

Annexe N°5 : Réalisation 2017

PRODUITS	Cumul au 31 Décembre 2017	
	Quantité	Valeur
SUCRE BLANC IMPORTE	-	-
SUCRE BLANC CONDITIONNE	752 110,31	62 328 357,31
SUCRE BLANC DOYPACK	2 660,49	236 777,72
SUCRE BLANC MORCEAUX	2 954,00	286 009,86
SUCRE ROUX CONDITIONNE	368,03	30 191,41
SUCRE ROUX DOYPACK	169,36	19 532,69
SUCRE ROUX MORCEAUX	233,26	25 424,23
SUCRE LIQUIDE	133 499,76	7 379 223,45
SUCRE IMPORTE	4,21	16 752,08
MELASSE DE SUCRE	10 177,62	137 052,46
REMISE SUCRE	-	-1 871 076,56
Total	902 177,05	68 588 244,64
ELIO	323 116,66	39 657 261,23
FLEURIAL	19 009,92	2 839 599,31
FRIDOR	13 185,85	1 462 117,80
HUILE VRAC	11 172,23	1 196 262,41
HUILE ACIDE	10 815,05	536 209,98
REMISE HUILE	-	-1 454 601,22
Total	377 299,70	44 236 849,50
SMEN	11 234,69	2 103 275,91
MARGARINES	21 605,58	3 483 414,10
GRAISSE	10 596,26	1 226 581,45
BEURRE	863,24	561 105,48
REMISE MARGARINE	-	-111 361,84
Total	44 299,77	7 263 015,09

Annexe N°6: Budget 2018

PRODUITS	Budget au 31 Décembre 2018	
	Quantité	Valeur
SUCRE BLANC CONDITIONNE	859 934,99	67 400 978,17
SUCRE BLANC DOYPACK	4 299,00	365 415,00
SUCRE BLANC MORCEAUX	3 181,26	307 521,80
SUCRE ROUX CONDITIONNE	4 814,88	377 968,08
SUCRE ROUX DOYPACK	773,82	87 789,88
SUCRE ROUX MORCEAUX	3 009,30	323 710,40
SUCRE LIQUIDE	166 826,87	8 551 545,13
SUCRE IMPORTE	-	-
MELASSE DE SUCRE	13 756,80	165 081,60
REMISE SUCRE	-	-1 339 423,44
	1 056 596,91	76 240 586,62
ELIO	380 031,60	46 665 645,00
FLEURIAL	22 343,62	3 372 989,07
FRIDOR	18 055,80	2 011 651,63
HUILE VRAC	12 897,00	1 479 930,75
HUILE ACIDE	-	-
REMISE HUILE	-	- 1 314 873,87
	433 328,02	52 215 342,57
SMEN	12 811,02	2 397 512,75
MARGARINES	29 242,05	5 699 215,55
GRAISSE	11 348,99	1 352 520,88
BEURRE	343,92	343 920,00
REMISE MARGARINE	-	- 134 749,12
	53 745,98	9 658 420,06

Annexe N°7: Réalisation 2018

PRODUITS	Cumul au 31 Décembre 2018	
	Quantité	Valeur
SUCRE BLANC CONDITIONNE	612 827,37	48 749 348,40
SUCRE BLANC DOYPACK	3 101,43	269 086,89
SUCRE BLANC MORCEAUX	3 306,89	325 050,56
SUCRE ROUX CONDITIONNE	329,82	26 160,86
SUCRE ROUX DOYPACK	164,74	18 154,44
SUCRE ROUX MORCEAUX	67,30	7 206,16
SUCRE LIQUIDE	117 935,04	6 098 489,35
MELASSE DE SUCRE	7 743,84	102 355,18
REMISE SUCRE	-	- 2 727 407,50
Total	745 476,42	52 868 444,35
ELIO	349 644,39	42 921 904,72
FLEURIAL	19 858,97	3 001 896,59
FRIDOR	18 950,01	2 138 109,60
HUILE VRAC	20 016,21	2 268 185,14
HUILE ACIDE	11 991,70	447 564,35
REMISE HUILE	-	- 1 612 107,05
Total	420 461,27	49 165 553,34
SMEN	11 294,31	2 118 397,29
MARGARINES	22 988,98	3 840 278,06
GRAISSE	9 654,33	1 134 796,20
BEURRE	39,97	47 024,36
REMISE MARGARINE	-	-163 347,80
Total	43 977,59	6 977 148,12

Annexe N°8 :Budget et réalisation trimestriel des quantités 2017

Désignation		2017	
		Prévision	Réalisation
SUCRE	T1	295203	225544
	T2	255230	216533
	T3	235954	206489
	T4	274424	253611
Total		1060811	902177
HUILE	T1	92744,878	94325
	T2	110538,95	104425
	T3	132032,64	105510
	T4	44937,53	73040
Total		380254	377300
MARGARINE	T1	16382	11075
	T2	15355	12080
	T3	15203	13190
	T4	18588	7955
Total		65528	44300

Annexe N°9 : Budget et réalisation trimestriel des quantités 2018

Désignation		2018	
		Prévision	Réalisation
SUCRE	T1	221508,79	200483,79
	T2	301884,83	270924,04
	T3	299319,24	300725,68
	T4	233884,05	130043,54
Total		1056596,9	902177,05
HUILE	T1	86665,604	80857,937
	T2	113734,39	120131,79
	T3	133331,7	140153,76
	T4	99596,329	79317,785
Total		433328,02	420461,27
MARGARINE	T1	12796,662	11885,835
	T2	15355,994	15269,997
	T3	19543,993	14659,197
	T4	6049,3311	2162,5617
Total		53745,98	43977,59

Annexe N°10 : Budget et réalisation trimestriel du chiffre d'affaire 2017

Désignation		2017	
		Prévision	Réalisation
SUCRE	T1	20 063 994	17147061
	T2	17550230	20116533
	T3	18535954	20622489
	T4	24 105 797	10702161
	Total	80 255 975	68 588 244
HUILE	T1	11 694 670	11059212
	T2	12441582	13104425
	T3	15039865	12225510
	T4	7602561,5	7847702
	Total	46 778 679	44 236 849
MARGARINE	T1	2 765 766	1815754
	T2	1115355	1622080
	T3	1875203	1775190
	T4	5306739,25	2049991
	Total	11 063 063	7 263 015

Annexe N°11 : Budget et réalisation trimestriel du chiffre d'affaire 2018

Désignation		2018	
		Prévision	Réalisation
SUCRE	T1	18066489,72	13217111
	T2	20330823,1	15105270
	T3	26472425,91	22028518
	T4	11370847,89	2517545
	Total	76 240 587	52 868 444
HUILE	T1	11501176,78	12606552
	T2	16215944,9	18209464
	T3	18130327,28	16953639
	T4	6367893,614	1395897,9
	Total	52 215 343	49 165 553
MARGARINE	T1	2146315,569	1661225,7
	T2	2099656,535	1661225,7
	T3	2220326,451	1484499,6
	T4	3192121,506	2170197
	Total	9 658 420	6 977 148



Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des figures

Liste des tableaux

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion.....	3
Section1 : Généralités sur le contrôle de gestion	3
1.1 Définition et évolution du CDG	3
1.1.1 Définition du mot contrôle	3
1.1.2 Niveaux du contrôle	4
1.1.3 Les décisions stratégiques	5
1.1.4 Les décisions de gestion.....	5
1.1.5 Les décisions opérationnelles.....	5
1.1.6 Premices du CDG.....	5
1.2 Définition du CDG	7
1.3 Les objectifs du contrôle de gestion	9
1.4 Processus du CDG	11
1.4.1 Le cycle de planification	11
1.4.2 Le cycle de mesure :.....	12
1.4.3 Le cycle de contrôle:	12
1.4.4 Le cycle de modélisation :.....	13
1.5 Notions voisines du CDG :.....	13
1.5.1 Contrôle interne.....	13
1.5.2 Le contrôle organisationnel :.....	14
1.5.3 Audit interne:.....	15
Section2 : Le CDG au cœur de l'entreprise	16
2.1 Missions du contrôle de gestion	16
2.1.1 Organisé et animé la fonction du CDG	17
2.1.2 Pilotage stratégique des opérationnel	18
2.1.3 Suivi et mesure de la performance	18

2.2	Rôle attribué au CDG	19
2.2.1	Permettre la décentralisation des responsabilités	19
2.2.2	Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels	19
2.2.3	Inciter les opérationnels à penser au futur.....	19
2.2.4	Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise.....	20
2.2.5	Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances.....	20
2.3	Implantation du CDG au sein de l'entreprise	20
2.3.1	Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale(DG).....	21
2.3.2	Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière(DAF).....	22
2.3.3	Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO).....	23
2.4	Interaction du CDG au sein de l'entreprise	23
2.4.1	Le contrôle de gestion et stratégie.....	23
2.4.2	Le contrôle de gestion et la fonction marketing.....	24
2.4.3	Le contrôle de gestion et finance.....	24
2.4.4	Le contrôle de gestion et GRH.....	25
2.5	Les limite du contrôle de gestion.....	25
Section3 : Le contrôleur de gestion.....		26
3.1	Le métier du contrôle de gestion	26
3.2	La mission du contrôleur de gestion.....	26
3.3	Rôle du contrôleur de gestion.....	27
3.4	Le profil du contrôleur de gestion.	29
3.5	Compétences du contrôleur de gestion.....	30
Chapitre II : Le contrôle de gestion et la mesure de la performance.....		33
Section1 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....		33
1.1	La comptabilité analytique	33
1.1.1	Qu'est-ce que la comptabilité analytique ?.....	33
1.1.2	Quel sont les objectifs de la Comptabilité analytique	34
1.1.2.1	Le calcul des coûts de revient;.....	34
1.1.2.2	La prise de décision ;	34
1.1.2.3	La planification et le contrôle ;.....	34
1.1.3	Caractéristiques de la comptabilité analytique.....	35
1.1.3.1	Détermination des charges.....	35
1.1.3.2	Les coûts	36

1.1.4	Principales méthodes de comptabilité analytique	36
1.1.4.1	Système des coûts complets.....	36
A	La méthode des sections homogène ou des centres d'analyse	37
B	La méthode des coûts standards ou préétablis	37
C	La méthode « ABC » Activity Based Costing	38
D	La méthode du coût cible (Target Costing).....	39
1.1.4.2	Système des couts partiels	39
A	La méthode des coûts variables simple (direct Costing).....	39
B	La méthode de coût variable spécifique	40
C	La méthode des coûts directs	40
D	La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes IRFF	41
E	La méthode du coût marginal.....	41
1.2	La gestion budgétaire :	41
1.2.1	Les Objectifs de la gestion budgétaire	42
1.2.2	Typologie et technique d'élaboration des budgets.....	43
1.2.2.1	Le budget des ventes	44
1.2.2.2	Le budget de production	44
1.2.2.3	Le budget des approvisionnements:.....	45
1.2.2.4	Le budget d'investissement.....	45
1.2.2.5	Le budget de trésorerie.....	46
1.2.3	La démarche budgétaire	47
1.2.3.1	La prévision	47
1.2.3.2	La budgétisation.....	48
A	Définition du budget.....	48
B	Rôle et objectifs du budget.....	48
1.2.3.3	Contrôle de gestion	49
A	Les caractéristiques du contrôle budgétaire	50
B	Les différentes étapes du contrôle budgétaire	51
C	Les supports du contrôle budgétaire.....	51
D	Elaboration des écarts budgétaires	52
1.3	Système d'information	54
1.4	Le tableau de bord :	55
1.4.1	Définition des TB :.....	55
1.4.2	Composition des tableaux de bord :	56
1.4.3	La structure des TB	56
1.4.4	Caractéristiques des tableaux de bord	57

1.4.5	Objectif des TB	57
1.4.6	Typologie des tableaux de bords	58
1.4.6.1	Tableau de bord stratégique (balanced scorecard)	58
1.4.6.2	Tableau de bord opérationnel.....	59
1.4.7	Les instruments du tableau de bord.....	59
1.4.8	Les indicateurs de tableau de bord	60
1.4.8.1	Définition de l'indicateur	60
1.4.8.2	Typologie des indicateurs	61
1.5	Le reporting	62
Section2 : le contrôle de gestion et la performance		63
2.1	Aspect de La performance :.....	63
2.1.1	Définition de la performance.....	63
2.1.2	Les objectifs de la mesure de la performance	65
2.1.3	La typologie de la performance.....	66
2.1.3.1	La performance financière / économique	67
2.1.3.2	La performance social (humaine)	67
2.1.3.3	La performance stratégique.....	68
2.1.3.4	La performance organisationnelle.....	68
2.1.4	Analyse de la performance d'un processus :.....	69
2.1.4.1	L'efficacité :.....	69
2.1.4.2	L'efficience :	69
2.1.4.3	L'économie :	70
2.1.5	L'analyse de la performance économique d'un processus	70
2.1.5.1	Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs	70
2.1.5.2	Par calcul des ressources dépensées par le processus.....	71
2.1.5.3	Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite	71
Section3 : Méthode D'analyse de l'équilibre financier.....		71
3.1	Les indicateurs d'équilibre financier	71
3.1.1	Fond de roulement.....	72
3.1.2	Besoin en fond de roulement :.....	73
3.1.3	Trésorerie	73
3.2	Analyse des soldes intermédiaires gestion	74
3.2.1	Marge commerciale ou marge de production.....	75

3.2.2	Production de l'exercice	75
3.2.3	La valeur ajoutée (VA).....	75
3.2.4	Excédent brut d'exploitation (EBE).....	75
3.2.5	Résultat d'exploitation	76
3.2.6	Résultat courant avant impôt.....	76
3.2.7	Résultat exceptionnel	76
3.2.8	Résultat de l'exercice	76
3.3	La capacité d'autofinancement;	77
3.4	Autofinancement	79
3.5	La capacité de remboursement :	79
3.6	Analyse par la méthode des ratios	80
3.6.1	Ratios de structure concernant le passif	80
3.6.1.1	Le ratio d'indépendance financière.....	80
3.6.1.2	Le ratio d'endettement	80
3.6.1.3	Ratio de solvabilité	80
3.6.1.4	Le ratio d'autonomie financière.....	80
3.6.2	Ratio de synthèse ou d'équilibre financier.....	81
3.6.2.1	Le ratio de financement des immobilisations	81
3.6.2.2	Les ratios de la liquidité.....	81
3.6.2.3	Ratio de liquidité générale.....	81
3.6.2.4	Ratio de Liquidité réduite	81
3.6.2.5	Ratio de liquidité immédiate.....	81
3.6.3	Ratio de profitabilité.....	82
3.6.3.1	Ratio de profitabilité économique.....	82
3.6.3.2	Ratio de profitabilité économique nette	82
3.6.3.3	Ratio de profitabilité financière	82
3.6.4	Ratio de rentabilité	82
3.6.4.1	Ratio de rentabilité économique	82
3.6.4.2	Ratio de rentabilité économique nette.....	83
3.6.4.3	Ratio de rentabilité financier.....	83

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise CEVITAL AGRO Bejaia...85

Section1	: Présentation de l'organisme d'accueil	85
1.1	Historique, situation géographique et superficie	85
1.2	Situation géographique	85
1.3	Unités de production.....	86
1.4	Production des différents produits.....	87
1.4.1	Margarinerie et graisses végétales.....	87

1.4.2	Sucre Blanc	87
1.4.3	Boissons	88
1.5	Présentation de la structure organisationnelle de CEVITAL FOOD	88
Section2 : Contrôle de gestion par la méthode budgétaire.....		90
2.1	La place du contrôle de gestion.....	91
2.2	Présentation des différents budgets de l'entreprise CEVITAL AGRO.....	91
2.2.1	Le budget des ventes	91
2.2.2	Le budget de production.....	91
2.2.3	Le budget des approvisionnements	92
2.2.4	Le budget de trésorerie	93
2.3	Élaboration et suivi d'un budget.....	93
2.3.1	La démarche budgétaire de l'entreprise CEVITAL AGFO	93
2.3.1.1	La campagne budgétaire	93
2.3.1.2	Approbation des budgets.....	95
2.3.1.3	Formalisation des budgets définitifs	95
2.3.1.4	Le cycle budgétaire annuel	96
Section3 : Mesure de la performance de l'entreprise CEVITAL AGRO		96
3.1	La gestion budgétaire.....	96
3.1.1	Budget des ventes.....	97
3.1.2	Analyse des vente.....	99
3.1.2.1	Calcul des prévision et réalisation	99
3.1.2.2	Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire.....	104
3.1.3	Budget de production	108
3.1.4	Analyse du budget de la production	111
3.2	Les bilans financiers	117
3.2.1	Bilan financier 2017	117
3.2.2	Bilan financier 2018	118
3.3	Bilan financier de grande masse 2017/2018.....	119
3.3.1	Bilan de grande masse 2017.....	119
3.3.2	Bilan de grande masse 2018.....	119
3.4	Etude des indicateurs de l'équilibre financier	121
3.4.1	Le fond de roulement par le haut du bilan	121

3.4.2	Le fond de roulement par le bas du bilan	122
3.4.3	Le besoin en fond de roulement	123
3.4.4	La trésorerie :	124
3.5	Analyse de l'activité de l'entreprise	126
3.5.1	Analyse des soldes intermédiaires de gestion (SIG)	126
3.5.2	Etude de la capacité d'autofinancement	128
3.5.3	Analyse par la méthode des ratios	129
3.5.3.1	Ratios de structure financière.....	129
3.5.3.2	Ratios de liquidité	131
3.5.3.3	Les ratios de rentabilité et de performance	132
Conclusion	135
Références bibliographiques		
Annexes		
Tables des matières		

RESUME

Le but de notre recherche est d'étudier l'apport du contrôle de gestion à la performance financière d'une entreprise. Cet apport est illustré par l'étude de l'impact du CDG, sur la santé financière de l'entreprise. Nous avons choisi une entreprise de production du secteur privé algérien qui à nos yeux est à même de nous éclairer sur notre problématique : à l'état actuel et dans la pratique quotidienne, le CDG est-il suffisamment encré dans la gestion de l'entreprise pour maintenir sa compétitivité et sa pérennité. Notre constat est que la pratique quotidienne du contrôle de gestion est bien pratiquée travers ses méthodes est outils.

Mots clés: contrôle de gestion – performance –outils –secteur privée –apport

ABSTRACT

the aim of our research is to study the contribution of management control over financial performance of a company. This contribution will be illustrated by studying the impact of the CDG on the financial health of the company. We chose a production company from the Algerian private sector, which in our opinion is able to enlighten us on our problematic: in the current state and in daily practice, is the CDG sufficiently ingrained in the management of the company to maintain its competitiveness and durability. Our observation is that the daily practice of management control is well established through its methods and tools.

Tags: management control - performance-Tools -sector-private-report