

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU

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

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

Option : « Finance d'entreprise »

Thème

**Contrôle de gestion au service de la
performance financière d'entreprise.
Cas de l'entreprise d'emballages EURL
« AURES ».**

Réaliser par :

**BENALI MESSAOUD.
DJOUAHRA AMINE.**

Dirigé par :

Mr. SADOUD AHMED

Devant le jury composé de :

Président : ABIDI MOHAMED, maître de conférences à UMMTO

Rapporteur : SADOUD AHMED

Examineur : HAMI LOUNES

Promotion : 2019

REMERCIEMENTS

Le présent travail n'est pas seulement le fruit de nos propres efforts, mais aussi les efforts de bien de personnes à qui nous exprimons nos vifs

Remerciements.

Nous exprimons nos plus vifs et profonds remerciements d'abords à **Mr SADOUD** pour avoir acceptée de diriger notre travail, pour nous avoir guidés et prodigués de précieux conseils qui nous ont permis de mener à bien notre mémoire.

Nos remerciements sont adressés aux membres du jury qui ont bien voulu lire et évaluer notre travail.

Nous tenons à remercier également tous les responsables et dirigeants de l'imprimerie «**AURES Emballages**» en particulier **Mr BOUCHAMA Abdesalan** qui nous a encadrés au cours de notre stage et qui nous a fourni les informations nécessaires à la réalisation du présent mémoire.

Je remercie aussi tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'achèvement de notre travail.

Liste des tableaux

Tableau No 01: Le contrôle de gestion traditionnel est renouvelé.....	06
Tableau No 02: Exemple d'activité pour des services de support.....	24
Tableau No 03: Tableau de bord minimum.....	37

Liste des Figures

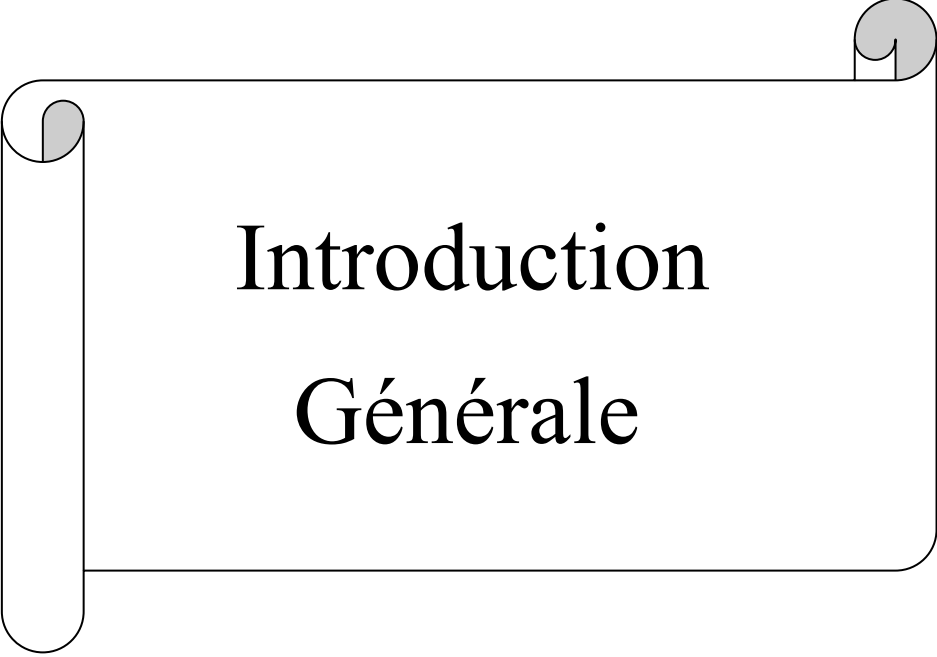
Figure N° 01: Le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière.....	13
Figure N° 02: Le contrôle de gestion est indépendant de la direction financier et placé sous l'autorité de la direction générale.....	14
Figure N° 03: Le contrôle de gestion en position de conseil	14
Figure No 04: L'affectation des couts avec la méthode ABC.....	23
Figure N° 05 : l'organigramme de l'entreprise.....	71
Figure n° 06 : Direction finance.....	72
Figure No 07 : Evolution de chiffre d'affaire.....	75
Figure No 08: Ecart sur production de l'exercice.....	77
Figure No 09 : Ecart sur la consommation de l'exercice.....	78
Figure No 10: Ecart sur la valeur ajoutée.....	80
Figure No 11: Les ratios déduits à partir de l'EBE.....	81
Figure No 12: Ecart sur EBE.....	82
Figure No 13: Ecart sur le résultat opérationnel de l'exercice.....	84
Figure No 14: Ecart sur le résultat net de l'exercice.....	86

Liste des abréviations

- **ABC:** Activity Based Costing
- **ABM:** Activity Based Management
- **AP:** Autorisation de programme
- **CA:** Chiffre d'affaire
- **CMUP:** Cout unitaire moyen pondéré
- **CRM:** Customer Relationship Management.
- **DAM :** Division administrative des marchés
- **DD:** Division de distribution
- **DGD :** décompte général et définitif
- **EBE:** Excédent Brut d'Exploitation
- **EVA:** Economic Value Added, Valeur économique ajoutée
- **EURL:** Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
- **GRH:** Gestion des Ressources Humaines
- **MEDAF:** Modèle d'équilibre des actifs financier
- **MT:** moyenne tension
- **MVA:** Market Value Added
- **OPP :** blanc, transparent et métallisé
- **PE:** Production de l'exercice
- **PAO :** Publication Assistée Ordinateur
- **PME:** Petite ET Moyenne entreprise
- **RN:** Résultat net
- **RO:** Résultat opérationnel
- **ROI:** Return on Investissement
- **SDC:** Société de distribution du centre
- **VA:** Valeur Ajoutée

Sommaire

Introduction générale.....	2
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion.....	6
Section1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	7
Section2 : Implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise	17
Section3 : méthode et outils de calcul de contrôle de gestion.....	23
Chapitre 2 : la performance de l'entreprise.....	50
Section 1 : le concept de performance.....	51
Section 2 : Typologie de la performance.....	57
Section 3 : contrôle de gestion pour piloter la performance.....	65
Chapitre 3 : contrôle de gestion au service de la performance « Cas AURES EMBALLAGE ».....	71
Section 1 : présentation de l'entreprise « Aures Emballage ».....	71
Section 2 : Outil et évaluation globale du contrôle de gestion.....	81
Section 3 : Recommandations.....	94
Conclusion générale.....	99
Bibliographies.....	102
Annexes.....	105
Table de matière.....	124



Introduction Générale

Introduction générale :

Ces dernières années, l'Algérie subit d'énormes changements dans les comportements sociaux, économiques, politiques, voire même culturels. Ces mutations sont dues à la transition d'une économie planifiée et administrée, caractérisée par une relative stabilité de l'environnement et une faible concurrence locale, à une économie de marché. Cela implique pour les dirigeants une ouverture sensible de leur conception traditionnelle de la gestion.

L'entreprise est un agent économique créateur de richesse à partir des moyens humains, financiers et techniques et dans une économie globalisée et face à un environnement de plus en plus instable, elle doit surveiller sa situation financière d'une façon permanente en utilisant toutes les méthodes et techniques de contrôle de gestion et d'analyse financière et en constituant un diagnostic pour viser des objectifs et des choix stratégiques.

L'objectif de toute entreprise est de réaliser un certain niveau de production qui assurera une rentabilité pouvant être la source de sa pérennité et de son développement. Pour réaliser cet objectif, l'entreprise doit mettre en place une meilleure stratégie et un système de gestion parfait qui permettra aux dirigeants de procéder à son évaluation. Cela est possible grâce au contrôle de gestion.

Le concept du contrôle de gestion a connu une certaine évolution au cours du temps. Elle s'explique partiellement par le changement des conditions générales de la gestion et par les modifications importantes de l'environnement et des normes culturelles et sociales.

Dans le contexte économique actuel, toutes les entreprises sont confrontées à la nécessité de gérer de façon optimale leurs ressources. Les mutations en matière de finance, de concurrence et de progrès technologique s'accompagnent de développement plus ou moins profond au sein de l'entreprise. Une entreprise qui n'évolue pas au même rythme et à la même cadence que ses concurrents, ses partenaires ou ses clients se verra vite dépassée. Pour faire face aux évolutions modernes, une entreprise se doit donc d'assurer une actualisation et une amélioration permanente de sa gestion.

Aujourd'hui, l'entreprise algérienne se trouve confronter à :

- Un environnement économique instable, incertain et imprévisible ;
- Une obligation de performances interne et externe pour assurer le développement et la pérennité et faire face à une concurrence intensifiée, notamment de par l'ouverture des entreprises privées et étrangères en Algérie.

Face à ces conditions, les entreprises doivent faire preuve de plus d'imagination et d'innovation afin de s'adapter aux profondes mutations, se préparer aux éventuels bouleversements et devenir plus compétitives et mieux armées.

La survie de l'entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance, A ce titre, le contrôle de gestion peut être perçu comme une démarche soucieuse de l'amélioration des performances économiques de l'entreprise. Il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs fixés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

En effet, pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc.

Problématique :

Dans le cadre de ce travail de recherche, nous tenterons d'apporter des éléments de réponses à cette question principale :

Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à la performance financière d'une entreprise en général ?

Cette interrogation centrale amène à s'interroger sur les questions subsidiaires suivantes :

- Qu'est-ce qu'un contrôle de gestion ?
- Quel est le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au sein des entreprises ?
- Quels sont les outils du contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre pour aboutir à une meilleure performance ?

Hypothèse :

Notre recherche indique que la faible efficacité du contrôle de gestion constitue un obstacle et un facteur de blocage pour le développement de la gestion dans les différentes fonctions au sein de l'entreprise et par conséquent un frein à la performance.

Objet du mémoire :

Notre travail a pour objet d'étudier la contribution du contrôle de gestion pour aboutir à une performance globale au sein d'une entreprise, et de savoir s'il répond à la notion d'efficacité et d'efficience.

Méthodologie de recherche :

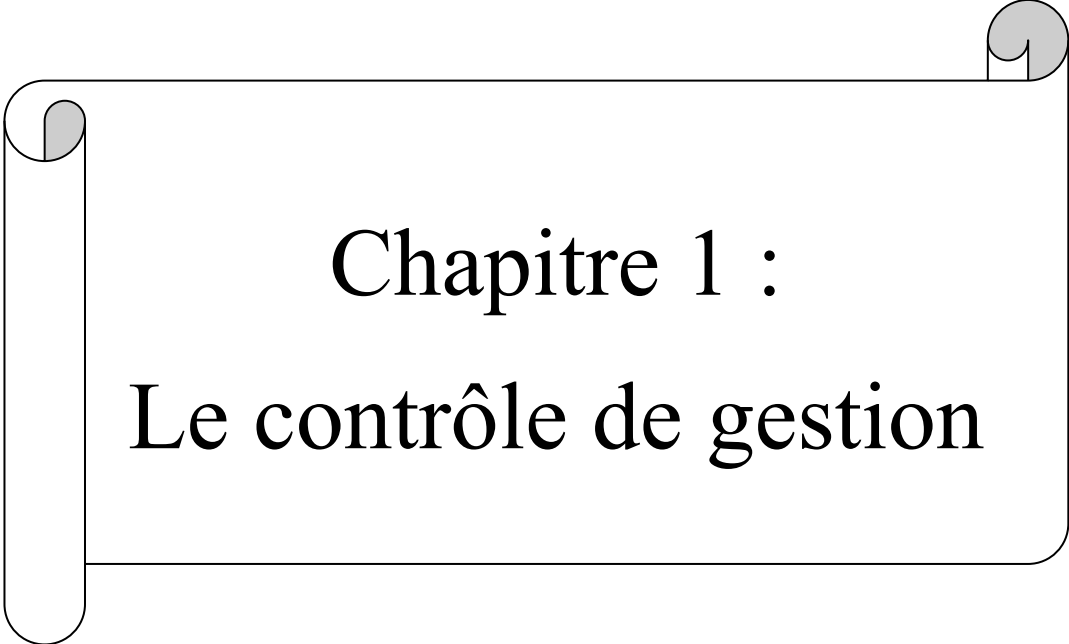
Pour mener à terme notre travail, nous avons adopté une méthodologie basée sur les éléments suivants :

- Pour le cadre théorique, la méthode descriptive nous a permis d'apporter une vision globale sur le contrôle de gestion et de la performance, pour cela nous avons opté pour la consultation d'ouvrage, des articles de revues, des thèses et des mémoires, récoltés auprès de plusieurs bibliothèques et les sites WEB
- Pour le cas pratique, nous avons réalisé une recherche documentaire, une collecte de données du terrain relatives aux sujets au niveau d'Aures emballage

L'intérêt du travail de recherche :

Sur le plan théorique, le travail permettra de réaliser une étude au sujet des systèmes de contrôle de gestion et de suivi de la performance.

Sur plan pratique, le travail sert à constater la portée, la place et le rôle que joue le contrôle des gestion au sein de l'entreprise algérienne à travers un stage réalisé dans une grande entreprise et essayer de faire un diagnostic sur son système de contrôle de gestion.



Chapitre 1 : Le contrôle de gestion

Introduction

Nous vivons actuellement dans un monde ouvert, évolutif, incertain et en changement continu. La mondialisation a engendré des mutations, des évolutions voire des ruptures.

Toute entreprise doit être soucieuse de son évolution interne et celle de son environnement externe pour préserver sa continuité face à la concurrence accrue. La mise en place d'un système de contrôle de gestion s'avère être une condition primordiale pour survivre et se développer tout en tenant compte de pareilles contraintes.

Le contrôle de gestion répond à des préoccupations majeures qui sont la maîtrise de la gestion, la coordination entre les différentes actions, et la garantie de l'efficacité et l'efficacités employant les ressources allouées pour atteindre des objectifs tracés.

Le concept de contrôle de gestion est difficile à cerner, car il repose sur deux termes « contrôle » et « gestion » qui sont eux même susceptibles d'avoir un contenu très varié.

L'objectif de notre chapitre est d'offrir une vision synthétique du périmètre et des fonctions du contrôle de gestion. C'est la raison pour laquelle nous tenterons d'en cerner la nature de façon progressive. Ainsi, dans ce chapitre, nous placerons dans un contexte volontairement simplifié les définitions, missions et objectifs du contrôle de gestion ainsi que ses outils et sa mise en place.

Section1 : généralité sur contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation en prévoyant les événements s'adaptant à l'évolution de l'entreprise, en définissant les objectifs.

Pour définir correctement le contrôle de gestion il faut se démarquer d'un première sens du terme contrôle et explique sa mission et son évolution

1.1 définition et évolution de la conception du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courant dans de nombreuses organisation, avant de l'éclairer il est nécessaire de défini ses composants : comme contrôle et gestion

1.1.1. Définition des concepts de contrôle et de gestion

Le vocable **contrôle** est défini comme un processus par lequel on s'assure de l'atteinte des objectifs. De fait, une telle fonction fait partie intégrante du processus de gestion.

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu, le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions entreprise

Il est possible de diviser le processus de contrôle en quatre étapes :

- détermination des objectifs et des standards de performances qui en découlent,
- mesure des performances
- comparaison des résultats des mesures de performance qui aux standards établis,
- détermination et mise en place de mesures corrective

D'un autre côté, le terme gestion consiste en l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.¹

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

¹ MEKKAOU M'hammed ; précis de contrôle de gestion ; édition ESKA, 2007 ; p9

² Idem

Plusieurs spécialistes en gestion de nombreuse définition.

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

En 1988, il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus pour lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour applique les stratégies »⁴

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence d'objectifs préalables que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant ma mise en œuvre de stratégie définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficients.

Selon A.Khemakhem : «le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».⁵

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

Selon 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».⁶Ainsi, pour bouquin les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositif et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Le contrôle de gestion apparait alors comme un régulateur des comportements.

1.1.2. Evolution du concept de contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans vrais maîtrise de la comptabilité de gestion, ce notion de contrôle est né avec la révolution industrielle, il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de

³ ARNOUD Hervé ; le contrôle de gestion....en action ; édition liaisons ; paris , 2001 ;p 8

⁴ ARNOUD Hervé ; Op.ciit, p 9

⁵ Idem

⁶ BOUQUIN Henri , les fondements du contrôle de gestion, collection Que sais-je ?, PUF , paris, 2011 ; P 4

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

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion à un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours ; General Motors), européennes et internationales. Ses principales caractéristiques peuvent être résumées comme suite :

1.1.2.1. Une mesure financière de la performance

L'utilisation des ratios ROI (return on investissement) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce

Ration, on définit un taux de rejet en deçà de quelle aucun projet d'investissement n'est retenu et on définit un taux minimal qui permet d'évaluer la performance de différentes centres de responsabilité.

1.1.2.2. Existence de centres de responsabilité

Pour que les objectifs de l'organisation soit atteints à travers l'action des unités décentralisées, il convient non pas d'exercer un contrôle tatillon de leurs tâches quotidiennes mais de leur déléguer l'autorité de gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis. Cette délégation d'autorité nécessite d'organiser l'entreprise en centre de responsabilité.

La nécessité de la planification

Le processus de la planification nécessite d'identifier différents horizons : Un objectif à long terme pour les objectifs stratégique, un horizon à moyen terme pour l'identification des moyens à mettre en œuvre et la définition des objectif plus tactique, enfin un horizon à court

terme pour la planification des actions concrètes dans le cadre de la préparation du budget annuel.⁷

1.1.12.4 La boucle de contrôle

Le contrôle de gestion est perçu comme système de pilotage autorégulé qui s'articule autour de trois phases :

- La prévision qui débouche sur la planification des objectifs et des moyens à chaque niveau de responsabilité
- Les réalisations qui sont mesurées à intervalles réguliers, et confrontées à la prévision afin de mettre en évidence des écarts.
- Les mesures correctives qui découlent de l'analyse des écarts.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître que Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé ». Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

⁷ ARNOUD Hervé ; Op, p10-12

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

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
· Surveiller	· Motiver
· Programmer	· Orienter
· A posteriori	· A priori
· Passif	· Actif
· Méfiance	· Confiance
· Exécutants	· Décideurs
· Subalternes	· Collègues
· Directif	· Participatif
· Flux descendant	· Flux ascendant
· Indicateurs financiers	· Indicateurs physiques
· Normes internes	· Cibles externes
· Système fermé	· Système ouvert
· Plus opérationnel	· Plus stratégique
· Activité de transformation	· Activité de cycle de vie

- Source : H. BOISVERT, P.258.

1.2. Mission et objectifs du Contrôle de Gestion

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

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

- **au niveau de la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- **au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en oeuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- **au niveau de contrôle** : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- **au niveau de la mise au point des procédures** : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

1.2.1. Influence de contrôleur de gestion

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités du fait qu'il est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité. Une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour un contrôleur de gestion. Outre qu'il soit contrôleur avec aisance les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise. Une grande aptitude au dialogue, à la formation, à l'éducation et à l'orientation ne doit laisser aucune place au contrôle au sens de répression.

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

Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit. A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquents et récent que des informations précises mais avec des mois, sinon du trimestre de retard. Il faut même anticiper, si cela est possible.

Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels.

1.2.2. Objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble les buts visés par l'entreprise dans de bonnes conditions d'efficacité.⁸

1.2.2.1 Maîtrise de la gestion

1.2.2.1.1. Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion

- Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination.

⁸<http://cours4uu.blogspot.com/2012/11/les-objectifs-du-contrôle-de-gestion.htm> consulté le 09/07/2019

- Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dans le découpage est adapté à l'organisation.

1.2.2.1.2. Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

- Les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels ;
- Les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

1.2.2.1.3. La coordination

A- coordination verticale

Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

B-coordination horizontale

Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

1.2.2.4. Le facteur humain

- Apprécier les performances des différentes fonctions des différents individus ;
- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsabilités, qui doit être liée d'un système de sanction récompenses adéquat.

1.2.2.2. Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace ;
- Maîtrise des risques que l'entreprise est susceptible de subir ;
- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégation reçues ;

- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

1.2.2.3. Maîtrise de la rentabilité

- Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits.
- Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou, réduction des coûts.

1.2.2.4. Maîtrise de l'évolution de l'entreprise

Maîtrise de l'évolution de l'entreprise par

- L'élaboration de normes de prévision en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler.
- Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination des budgets annuel cohérents avec les plans à moyen terme.
- Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel, et une meilleure mesure des décisions stratégiques.

1.3. Finalités du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion se situe à la croisée du stratégique et de l'opérationnel. Il a pour objectif de fournir à la direction générale des éléments chiffrés à partir desquels seront définies les orientations stratégiques de l'entreprise.

Pour atteindre ces buts le contrôle de gestion a pour finalité de :

- Suivre la politique générale de l'entreprise ;
- Donner aux responsables de tout niveau opérationnel les moyens de prendre les meilleures décisions du point de vue de l'intérêt global de l'entreprise, et atteindre la productivité maximale (maximum de output avec minimum de input) (aide à la prise de décision) ;
- Contrôler l'action de ces responsables et prendre des mesures correctives (aide à la régularité).

1.3.1. Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation

La décentralisation peut être souhaitée à priori pour motiver les acteurs, en outre, elle devient nécessaire lorsque l'organisation s'avère trop complexe par sa taille, par ses activités ou par environnement.

- Le contrôle de gestion doit répondre aux besoins de coordination des organisations décentralisées. La décentralisation offre les avantages suivants :
- Elle décharge la direction générale des problèmes de gestion courantes au profit de la réflexion stratégique ;
- Elle rapproche les décideurs des clients ce qui permet une meilleure adéquation de l'offre de l'entreprise à la demande du marché ;
- Elle améliore la rapidité de réaction de l'organisation en réduisant le circuit décisionnel ;
- Elle accroît la motivation des acteurs en leur accordant une plus grande autonomie de décision ;
- Elle contribue également à l'amélioration de la qualification des gestionnaires en élargissant le champ de leurs compétences. La décentralisation peut aussi présenter des inconvénients :
 - Elle peut conduire à des décisions locales non optimales au niveau général ;
 - Elle augmente la consommation des ressources à cause de la redondance de certaines activités ;
 - Elle augmente le besoin de coordination.

1.3.2. Le contrôle de gestion comme mode de coordination d'une organisation décentralisée :

- La décentralisation repose sur une délégation de l'autorité qu'il convient d'organiser de façon pratique en respectant les comportements suivants :
- Fixer des objectifs clairs à atteindre par les opérationnels ;
- Informer la direction générale de l'efficacité des processus ;
- Définir le niveau de délégation.

1.3.3. Le contrôle de gestion comme source d'information

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

1.3.4. Le contrôle de gestion comme instrument de pilotage

Dans un environnement décentralisé, il existe deux niveaux de pilotage. Le premier niveau est centralisé afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des actions. Ce pilotage organise puis vérifie l'utilisation de la délégation d'autorité. Il fixe des objectifs à atteindre s'assure de leur réalisation. La planification et le reporting sont les principaux instruments de pilotage centralisé.

Cependant, depuis quelque année aux Etats-Unis, la direction générale ne se contente plus de constater les résultats, elle cherche à comprendre de manière détaillée les causes de la performance obtenue.

Elle a recours à de nouveaux outils non exclusivement financiers. Le deuxième niveau de pilotage est local, il permet un autocontrôle des unités décentralisées qui sont soumises à une obligation de résultat.

Le contrôle de gestion donne également aux entités les moyens de comprendre les conséquences de leurs actions afin que les responsables corrigent les éventuels écarts.

Les outils proposés peuvent être conçus avec les responsables des unités décentralisées dans le but d'accroître leur pertinence et leur acceptation. Il s'agit par exemple des tableaux de bord de gestion et de la comptabilité de gestion.

La réalisation des objectifs et finalités du contrôle de gestion dépend de la structure de gestion d'entreprise.

Section 2 : implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » et opérationnels « contrôle de l'action ». 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.

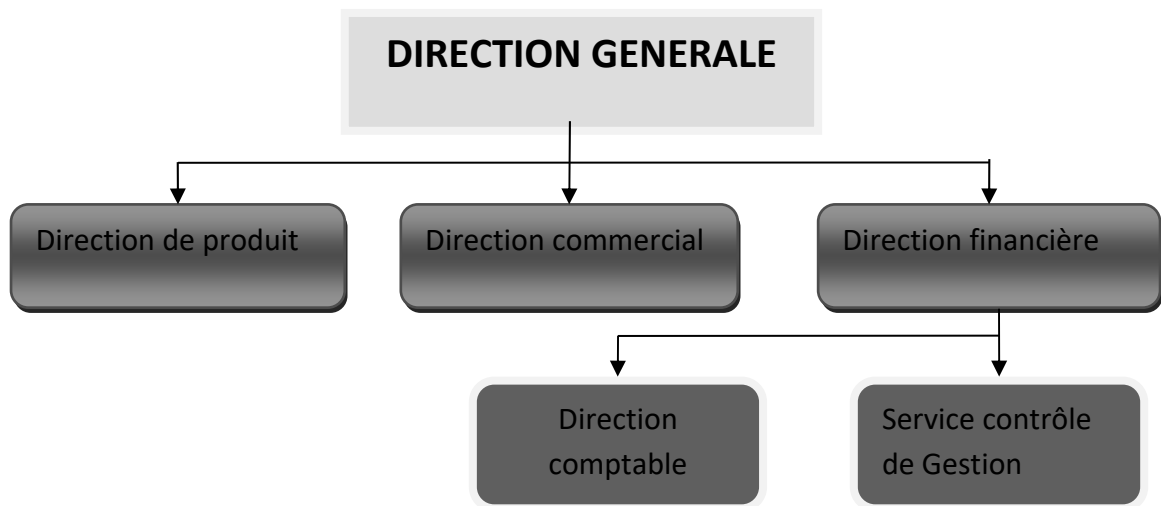
2.1. Le contrôle de gestion et la taille des entreprises

2.1.1. La position du contrôle de gestion dans l'organisation des grandes entreprises

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

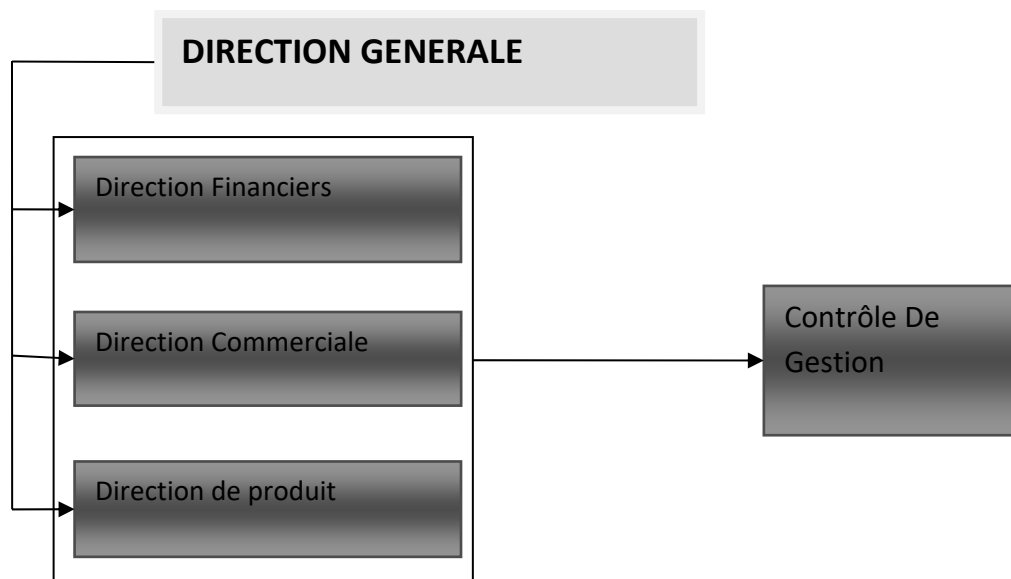
- **2.1.1.1. Une position fonctionnelle :** soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au dessous de la direction générale.

Figure n°1 : Le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière



Source : http://www.perfeormancezoom.com/roule_controle.php 12/11/2019

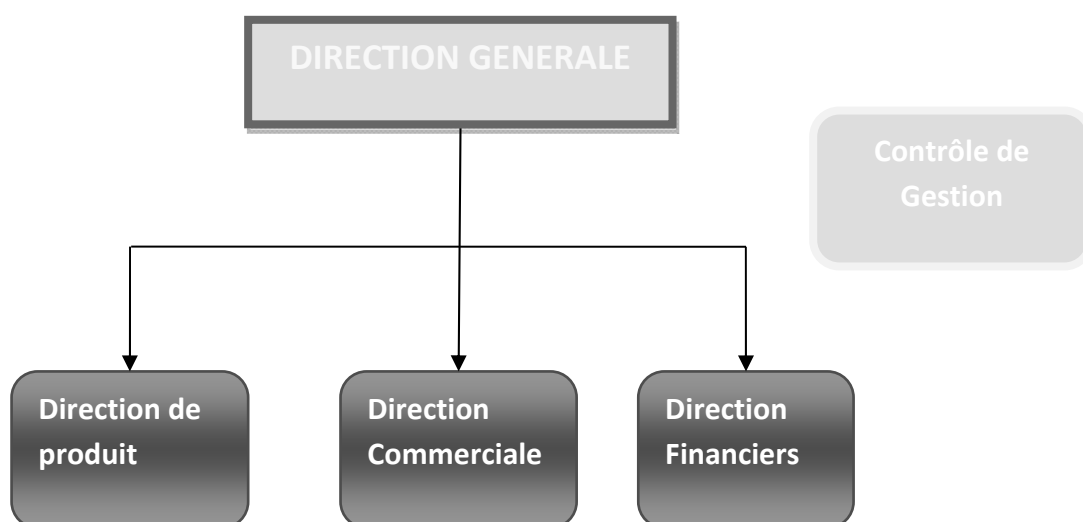
Figure n°2 : le contrôle de gestion est indépendant de la direction financières est placé sous l'autorité de la direction générale



Source : http://www.perfeormancezoom.com/roule_controle.php 12/11/2019

2.1.1.2. Une position de conseil : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations dans ce cas-la le contrôleur de gestion n'intervient pas mais il propose à la direction générale et c'est cette dernière qui intervienne.

Figure N°3 : Le contrôle de gestion en position de conseil



Source : http://www.perfeormancezoom.com/roule_controle.php 12/11/2019

2.1.2. Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.

Ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

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

2.2. La mise en place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches pour piloter l'organisation.

2.2.1. Le processus du contrôle de gestion

Selon ARDOIN MICHEL et SCHMIDT⁹, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs à travers les étapes suivantes : planification, budgétisation, action et suivi des réalisations.

2.2.1.1. Planification :

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

⁹ ARDOIN Jean Loup et al ; le contrôle de gestion ; édition Publiunion, paris, 1986

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

2.2.1.2. Budgétisation

Budgétisation : la phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en oeuvre : commerciale, production, achat, humaine, financière, investissement. Cela se fait en évaluant les résultats futurs, en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats, et en modifiant l'exécution et les plans d'action.

2.2.1.3. L'Action et Suivi des réalisations :

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs :

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

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

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

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

D'entre tous ces éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier un système de contrôle de gestion au système budgétaire. En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Section 3 : méthode et outils de calcul de contrôle de gestion

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts, les systèmes les plus utilisés sont d'ailleurs : la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC et l'imputation rationnelle des coûts, ainsi que la gestion budgétaire et le tableau de bord de gestion.

3.1. Les méthode de calcule des coûts

3.1. La méthode des centres d'analyse

C'est une méthode axée sur une analyse par produit ou service. Elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des clefs ou des d'œuvre.

L'application de la méthode comporte les étapes suivantes¹⁰ : affectation des charges directes aux produits, répartition de charges indirectes dans les centres d'analyse, du coût du centre principal au coût des produits.

3.1.1.1. Affectation des charges directes aux produits :

Affecter les charges directes aux produits permet de déterminer un coût direct. Cette affectation s'effectue pour une part sur la base de document de la comptabilité générale. (Par exemple, facture de sous-traitance) et, pour l'essentiel, sur la base de document spécifiques au système d'information analytique, destinés à saisir des consommations.

- Pour les matières, il s'agit de valoriser les consommations prélevées sur les stocks, c'est-à-dire connaître : les quantités consommées et coût d'achat unitaire.
- Pour la main d'œuvre directe, il s'agit de valoriser des temps de travail, c'est-à-dire connaître : les nombre d'heures productives et coût horaire de l'heure productive.
- C'est la variable qui explique le mieux la consommation de ressources, et donc les variables de coûts d'un centre.
- C'est l'unité qui, permet imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

3.1.1.2. Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse :

Il s'agit d'abord de découper l'entreprise en centre d'analyse. Ce découpage repose sur l'étude du cycle d'exploitation et permet de regrouper dans un même centre des activités homogènes. On distingue trois types de centres d'analyse : centres principaux, auxiliaires et de structures.

3.1.1.2.1. Centre principaux : ils correspondent aux fonctions opérationnelles principales (approvisionnement, production, distribution). On peut aisément définir une relation entre leur activité et les produits obtenus.

3.1.1.2.2. Centre auxiliaires : ils correspondent à des fonctions opérationnelles secondaires (entretien, transport...).il est difficile d'établir une relation entre leur activité et les produits obtenus, par contre leur activité dépend des centres opérationnels principaux car ils leur fournissent un certain volume de prestations.

¹⁰ ARNOUD Hervé et al ; le contrôle de gestion en action, 2eme édition liaison, 2001, Page 89

3.1.1.2.3. Centre de structure : ils correspondent à la structure de l'entreprise et regroupent en général les coûts de la fonction direction et de la fonction administrative et financière. S'il est difficile d'imputer les charges indirectes aux produits, on peut, par contre en affecter, sans difficulté, une grande partie à des centres d'analyse.

Il reste cependant des charges qui sont à la fois indirectes par rapport aux produits et par rapport au centre d'analyse. Elles sont communes à plusieurs centres c'est le cas des loyers, des dépenses de chauffage, des consommations d'électricité...pour imputer ces charges aux centres, on a recours à des clefs de répartition qui doivent être les plus réalistes possibles sur le plan économique (par exemple, loyer au prorata de la surface occupée par chacun des centres, dépenses de chauffage et d'électricité au prorata du cubage...).

3.1.1.3. Du coût du centre principal au coût complet des produits :

Il s'agit d'imputer le coût des centres principaux au coût des produits. Cela se fait grâce à l'utilisation de l'unité d'œuvre. Rappelons que l'unité d'œuvre a une triple fonction :

- C'est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre.
- C'est la variable qui explique le mieux la consommation de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre.
- C'est l'unité qui, par son coût, permet d'imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

Chaque centre d'analyse opérationnel principal produit une activité quantifiable par un nombre d'UO. Chaque produit consomme pour sa réalisation un certain nombre d'UO dans chacun des centres.

Connaissant le coût total des centres principaux, ainsi que le nombre total d'unités d'œuvre produites, on peut déterminer le coût d'une d'unité d'œuvre par le rapport :

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = (\text{coût total du centre} / \text{Nombre d'unité d'œuvre produites})$$

Dernière étape, la valorisation du nombre d'unité d'œuvre « consommées » par chaque produit par le coût de l'unité d'œuvre de chacun des centres permet l'imputation des charges indirectes au coût des produits, Après avoir d'une part affecté les charges directes aux produits et d'autre part imputé les charges indirectes via le « transit » dans les centres d'analyse, on détermine le coût de revient complet d'un produit.

Le résultat définitif est présenté sous la forme d'une fiche de calcul du coût complet. En plus de la distinction entre charges directes et charges indirectes, cette fiche peut faire apparaître, dans le souci d'une meilleure information de gestion, la ventilation des charges en fonction ; de leur niveau dans le cycle d'exploitation (approvisionnement, production, distribution...) et de leur niveau de variabilité (charges directes variables et fixes, charges indirectes variables et fixes).

3.1.2. La méthode ABC :

La méthode ABC signifie Activitybasedcosting. C'est un outil d'analyse des coûts par activité. Ce modèle de travail permet de diviser les différentes activités d'une entreprise pour en analyser les coûts et dégager la rentabilité de chaque référence. Dans la méthode ABC, on réfléchit ainsi : chaque produit ou client consomme des activités qui sont elles-mêmes génératrices de coûts. On va répartir les différentes références en groupe A, B et C. Il s'agit ensuite de faire le lien entre chaque activité et ses coûts, puis de dégager un inducteur de coût.

Un inducteur de coût est un indice regroupant tous les produits et activités induits par référence donnée.

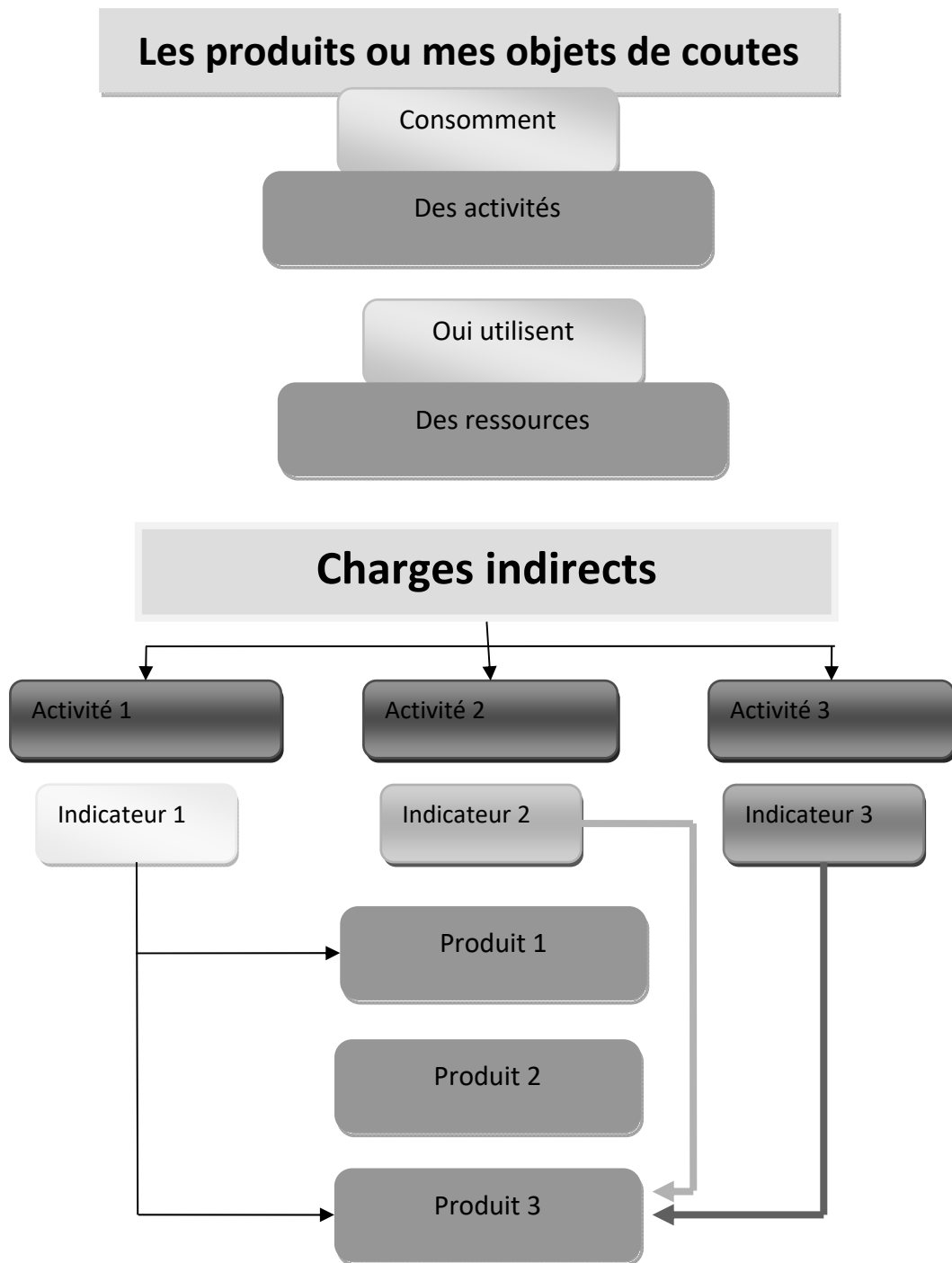
Cette méthode a l'avantage de permettre une analyse par activité d'une entreprise et de faire ressortir ses points forts et ses points faibles. La méthode ABC est souvent complétée de la méthode ABM (activityBasedmanagement) qui permet aux managers d'agir ensuite en fonction des points soulevés pour définir objectifs, planification et arbitrages.

3.1.2.1. Les principes de la méthode ABC :

Les tenants de la méthode ABC partent du principe que les systèmes de coûts traditionnels doivent être affinés pour tenir compte de la complexité des processus des entreprises.

La nouveauté tient en plusieurs éléments :

- Les centres d'analyse sont remplacés par des (activités). la distinction centres principaux / centres auxiliaires disparaît. le but est de rattacher le plus de coûts possibles directement aux produits et aux projets de coûts
- Les unités d'œuvre sont des indicateurs de coûts et traduisent une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations
- Les gammes des inducteurs sont enrichies. À côté d'inducteurs volumiques, qui conservent souvent la pertinence, existent des inducteurs non volumiques traduisant mieux le travail réel des entreprises.

Figure N°4 : L'affectation des couts avec la méthode ABC

Source : Berland N. « mesure et piloter la performance ».e-book, in[http://.management.free.fr](http://management.free.fr)
02/12/2019

Plusieurs notions nouvelles apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicitées. La notion d'activité est au centre de méthode.

Le plus souvent, l'activité est décrite à l'aide d'un verbe d'activité à une production identifiable (un output), un ou plusieurs clients et utilise des ressources identifiables.

TABEAU 2 : Exemple d'activité pour des services de support :

Service administration des ventes	Service approvisionnement
Saisir les commandes	Référencer les fournisseurs
Facturer les clients	Négocier les contrats d'approvisionnement
Encaisser les créances	Passer les commandes
Relancer les clients...	Réceptionner les commandes...

Source : Hervé arnaud, aliGarmilis et Veronique vignon ; (le contrôle de gestion en action) 2^{ème} édition liaison, paris 2001 page 102

3.1.2.2. Démarche de la méthode ABC

La méthode ABC suit un cheminement de phases résumé ainsi :

3.1.2.2.1. Identifier les activités :

Il s'agit de comprendre le fonctionnement de l'entreprise à travers les activités qui y sont exercées pour fabriquer et commercialiser les produits et prestations.

A partir d'entretiens avec les différents services et départements de l'entreprise (centre de responsabilité), il faut déterminer :

- Qui fait quoi ? Avec quels moyens ? En effectif, temps passé, matériel, locaux...
- Quelle est la cause de déclenchement des activités, quels sont les facteurs (inducteurs) générateurs de coûts ? Il s'agit ici de repérer les facteurs explicatifs de la consommation de ressources, en hiérarchisant les causes.

3.1.2.2.2. Calculer le coût des activités :

L'objectif est de traduire la consommation de ressources de chaque activité en coûts. En croisant les données recueillies dans la phase précédente et les données comptables d'affectation des coûts par centre, on chiffre le coût des activités.

3.1.2.2.3. Coût des inducteurs :

Connaissant le coût des activités et le nombre d'inducteurs du période, on calcule le coût unitaire de l'inducteur, le coût de passation d'une commande, le coût de lancement d'une série, le coût de contrôle d'un lot, le coût d'une visite client...

3.1.2.2.4. Affecter le coût des activités aux produits ou autre objet de coût :

Il s'agit d'abord de déterminer les activités consommées par les différents objets de coût, et donc d'élaborer des nomenclatures d'activités, puis leur imputer le coût des activités sur la base de la quantité d'inducteurs consommés valorisés par le coût unitaire de l'inducteur.

Coût d'activité imputable à l'objet de coût = Nombre d'inducteurs consommés * coût de l'inducteur.

3.1.3. L'imputation rationnelle des charges fixes

L'objectif de cette méthode est de rendre le coût de revient unitaire indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise, et d'isoler l'effet de cette variation pour en mesurer l'impact.¹¹

3.1.3.1. Influence du niveau d'activité sur le coût de revient unitaire.

Toutes choses égales par ailleurs, le coût complet unitaire varie en fonction du volume d'activité, car reposant sur la fonction :

$$\text{Coût complet unitaire} = \text{Coûts variable unitaire} + \frac{\text{coût fixes}}{\text{quantité}}$$

¹¹ ARNOUD Hervé et al, Op.cit, p 107

Or

Les coûts fixes étant par nature stables

Le coût de revient unitaire varie « mécaniquement » en fonction des volumes produits et vendus.

3.1.3.2 l'imputation rationnelle supprime l'incidence de la variation du volume d'activité sur les coûts.

La méthode va permettre de stabiliser le coût complet, de telle sorte qu'il soit un indicateur de gestion valable, sa variation en plus ou en moins reflétant alors une détérioration ou une amélioration des conditions d'exploitation de l'entreprise ou d'un centre d'activité donné.¹²

En effet, le principe consiste à :

- ventiler les coûts directs et indirects en coûts variables et coûts fixes.
- définir pour chaque centre d'analyse un niveau d'activité « normal ».
- imputer au coût de revient des produits les coûts fixes, en les pondérant par un coefficient (dit coefficient d'imputation rationnelle). Seuls seront imputés aux coûts de revient les coûts fixes correspondant aux capacités de production réellement utilisées sur la période.

On obtient ainsi le coefficient d'imputation rationnelle comme étant le rapport : activité réelle/ activité normale.

Et des coûts fixes imputés sur la base de ce coefficient, soit :

Coûts fixes imputés = Coûts fixes réels * Coefficient d'imputation rationnelle.

3.1.3.3. Détermination de l'activité normale.

Il y a deux optiques pour fixer le niveau d'activité « normale » :

¹² ARNOUD Hervé et al, Op.cit p 107

- L'optique interne basée sur le potentiel technique de l'entreprise. C'est celui qui résulte d'une utilisation continue des capacités de production (capacité théorique), comporte tenus des temps d'arrêt inévitables pour l'entretien, les réparations... (capacité réelle).
- L'optique externe ou prévisionnelle basée sur les capacités d'absorption du marché, et donc les prévisions de ventes de l'entreprise.

3.1.3.4. L'intérêt de la méthode.

Cette méthode est intéressante à plus d'un titre :

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

3.2. Les outils de contrôle de gestion

3.2.1 La gestion budgétaire

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné.¹³

¹³ ALAZARD Claude, SEPARI sabine, Contrôle de gestion, DUNOD, paris ; p362

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

3.2.1.1. Typologie des centres de responsabilité :

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité¹⁴, en fonction des missions qui sont assignées.

3.2.1.1.1. Centre de coûts :

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

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande)

3.2.1.1.2. Centre de dépense discrétionnaires :

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

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

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

3.2.1.1.3. Centre de recettes :

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

¹⁴ ALAZARD Claude, SEPARI, Op.cit, pp :362-363

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

3.2.1.1.4. Centre de profit :

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

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

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

3.2.1.1.5. Centre d'investissement :

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

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

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif ; taux interne de rentabilité ; valeur actuelle nette ; niveau de cash flow ; ratio d'endettement, etc.

3.2.1.2. Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion :

L'autonomie de gestion déléguée au responsable doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.

- Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour l'évaluation de la performance d'entreprise peut entraîner des effets pervers :

- Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.
- Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent à posteriori et peut être pas dans le centre des dérives par rapport aux objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles apparaissent).

Enfin, il faut être conscient que la mesure de la performance peut se révéler difficile et qu'un optimum local peut différer d'un optimum global.

3.2.1.3. Détermination des prix de cession internes

Les échanges internes entre centres de responsabilité posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse. Ces prix de cession internes sont appelés à jouer plusieurs rôles qui peuvent se révéler contradictoires ; en effet, ils sont à la fois considérés comme :

- Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion
- Un outil de mesure de la performance économique des centres

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre unités productives. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise).

Or, la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre

3.2.1.3.1. Méthodes de fixation des prix se cession fondées sur les coûts :

Nous examinerons successivement¹⁵ : le coût réel, le coût standard complet, le coût marginal et le coût d'opportunité.

3.2.1.3.1.1. Le coût réel :

L'utilisation de coûts réels pour valoriser les prestations entre centres apparaît simple et naturel ; en effet, le coût réel transfère l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation, c'est pourquoi il est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilité.

3.2.1.3.1.2 Le coût standard complet :

Il permet une localisation des performances des centres ; en effet :

- La division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur
- La division acheteuse ne sera responsable que de la consommation (quantités) des sous-ensembles achetés.

Donc pour le centre fournisseur, sa performance dépend des quantités achetées par le centre client qui considère le prix de cession comme un coût variable alors qu'il comprend des charges fixes.

Cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs. C'est pourquoi, cette technique de coût standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- La cession interne a lieu entre deux centres de coûts

¹⁵ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, p369

- Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.

3.2.1.3.1.3. Le coût marginal :

La théorie micro-économique démontre que la maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur est obtenue lorsque la vente a lieu au coût marginal, c'est-à-dire au coût supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité. Dans le même temps elle montre que ce prix optimum est différent du prix qui assure au vendeur un profit maximum. Cependant les centres de profit recherchent la maximisation de leurs résultats et ils ne retiendront pas naturellement le prix optimum.

3.2.1.3.1.4. Le coût d'opportunité :

Ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pouvaient être affectées à aucune autre activité, et qu'il serait possible de s'en séparer si la prestation interne n'a pas lieu qu'aucun autre client profitable n'est envisageable.

Dans les faits, la prestation interne oblige à renoncer à une recette : dans cette perspective, le vrai coût marginal est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le coût d'opportunité.

3.2.1.3.2. Méthodes de fixation des prix se cession fondées sur le prix du marché:

Nous envisagerons les pratiques suivantes : le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

3.2.1.3.2.1. Le prix du marché :

Cette pratique permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un coût connu à l'extérieur.

3.2.1.3.2.2. Le prix du marché à moyen terme :

Le marché peut être en période de surcapacité, dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans le souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur coût marginal.

En effet, le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons ou achats sur la base d'un prix du marché à moyen terme.

3.2.1.3.2.3. Le prix du marché moins une commission :

Cette technique est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale. La cession alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

3.2.1.4. Critères de choix pour fixer un prix de cession.

On distingue deux critères : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie.

3.2.1.4.1. La nature des sources d'approvisionnement :

J.Dearden distingue quatre cas¹⁶ :

- Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre à se mesurer à l'extérieur.
- Des produits qui peuvent être immédiatement sous traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une

¹⁶ DEARDEN J, Measuring profit center manager, Harvard Business Review, septembre-octobre 1987, pp 84-88

négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge, soit à un prix de marché moins une décote.

- Des produits interchangeables dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

3.1.4.2. La nature de la stratégie :

R.Eccles¹⁷ définit un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession internes :

- Le type concurrentiel correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.
- Le type coopératif correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : il s'agit de rentabiliser des investissements lourds, la stratégie adoptée privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.
- Le type participatif correspond à des organisations fortement intégrées et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

3.2.2. Le tableau de bord

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

3.2.2.1. Définition de tableau de bord.

Un tableau de bord est un outil de pilotage et d'aide à la décision à destination des responsables, mettant en évidence des écarts entre une situation prévue et une situation réelle,

¹⁷ECCLES.G., "Control with fairness in transfer pricing " Harvad business Review, vol. 61, n°6, 1983, pp.149-161. Trad. Prix de cession interne, Harvad-L'Expansion, hiver 1984-1985, pp. 28-44.

de cet écart, naît la mise en place de solutions par les responsables. Il permet de visualiser, d'un coup d'œil, une série de données stratégique, de mesurer l'impact des actions entreprises et de dégager les évolutions prévisibles.¹⁸

Le tableau de bord fournit aussi une vision synthétique du passé, du présent et par conséquent du future de l'entreprise, d'un service, d'une personne. Il s'adresse en particulier aux cadres dirigeants, Directeur générale, Directeur financier, Directeur des ressources humaines, Directeur commercial, mais aussi à tous les managers de toute entreprise, tous secteurs confondus, car ces outils s'adaptent à toutes les activités.¹⁹

3.2.2.2. Les rôles de tableau de bord.

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

3.2.2..2.1. Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

3.2.2.2.2 Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

¹⁸ FONTAINE karine-ZAMBAUX A drien,Bilan social et tableau de bord ,in

https://www.cig929394.fr/archives/diagnostics/bilan_soc_4.pdf consulté 09/07/2019

¹⁹<https://www.unsinouvelle.com/expo/guides-d-achat/tableau-de-bord-et-reporting-223> consulté le 10/08/2019

- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.
- En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

3.2.2.2.3. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision :

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur.

3.2.2.3. Les avantages du tableau de bord

Le tableau de bord présente les avantages suivants :

- Il est centré sur les informations essentielles pour la prise de décision.
- Il permet un dialogue permanent entre les partenaires.

3.2.2.4. Les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans : la conception générale, les instruments utilisés.

3.2.2.4.1. La conception générale.

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones

TABEAU 3 : tableau de bord minimum

Tableau de bord du centre			
	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 1 · Indicateur A · Indicateur B · Indicateur ... ·	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 2			
Zone « paramètres Economiques	Zone du réel	Zonsprevisione	Zone du réel

source : Claude ALAZARD , sabine SEPARI op.citp 595

3.2.2.4.2. Les instruments utilisés

Tout tableau de bord comprend, outre des données brutes, des éléments informationnels que l'on peut regrouper en écarts, ratios, graphiques et clignotants.

3.2.2.4.2.1. Les écarts

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord. En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

3.2.2.4.2.2. Les ratios

Ce sont des rapports entre des grandeurs significatives concernant la structure ou le fonctionnement de la firme. Certains d'entre eux sont calculés à partir de la comptabilité générale, d'autres proviennent de statistiques d'exploitation. Bien que différents termes soient utilisés pour différents ratios, ils se divisent en 4 catégories principales :

A. Les ratios de liquidité :

Ils mesurent le montant des liquidités (encaisse et éléments d'actif facilement convertibles) pour respecter les engagements, et donnent une vue d'ensemble de la santé financière de l'entreprise.

B. Les ratios d'efficience :

Souvent calculés pour une période de 3 à 5 ans, ces ratios donnent de l'information supplémentaire sur certains aspects des activités de l'entreprise, par exemple le recouvrement des comptes client, les flux de trésorerie et les résultats d'exploitation.

C. Les ratios de rentabilité

Ces ratios sont non seulement utilisés pour évaluer la viabilité financière de l'entreprise, mais ils sont essentiels pour la comparer aux autres évoluant dans le même secteur.

D. Les ratios de levier financier

Ces ratios donnent une idée de la solvabilité à long terme d'une entreprise et indique dans quelle mesure elle utilise l'emprunt à long terme pour financer ses activités.

Les ratios d'endettement (par rapport aux capitaux propres au à l'actif) sont utilisés par les banquiers pour voir comment l'actif est financé, que ce soit par des créanciers ou par l'investissement propre, par exemple. De façon générale, une banque interprétera un faible ratio comme un bon indicateur de la capacité de rembourser des dettes ou de contracter d'autres emprunts pour saisir les nouvelles occasions qui se présentent.

3.2.2.4.2.3. Les graphiques

Par rapport aux tableaux chiffrés, les graphes possèdent de multiples vertus pédagogiques :

- Ils facilitent la compréhension de phénomènes complexes ;
- Ils explicitent les variations et les écarts ;
- Ils visualisent des évolutions et des tendances ;
- Ils mettent en évidence des corrélations entre plusieurs paramètres.

Dans un tableau de bord, la présence des graphes est devenue indispensable soit pour effectuer des zooms sur des indicateurs, c'est-à-dire détailler un chiffre global (détail d'un chiffre d'affaires par produit par exemple), soit pour visualiser des évolutions.

3.2.2.4.2.4. Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en oeuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

Il convient d'étalonner les indicateurs à l'aide de valeurs reconnues comme normales en fonction des objectifs à atteindre. A chaque échéance, il s'agit de comparer la valeur prise par l'indicateur outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financière.

3.2.2.4.3. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières

A. Les indicateurs financiers :

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investent, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle
- Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses :

- un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la Direction Générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage que de niveaux de responsabilité.
- une absence de déclinaison des indicateurs globaux,
- une information tardive et peu ciblée.

3.2.2.4.3.2 Les indicateurs non financiers :

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balancedscorecard.

A. Définition de balancedscorecard :

Le balancedscorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes

La méthode de confection du balancedscorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balancedscorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

A. Les axes de balancedscorecard :

Le balancedscorecard²⁰ repose sur la définition de quatre axes stratégiques :

a) Les résultats financiers : l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du balancedscorecard. Trois axes stratégiques financiers sont proposés et qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.

b) Le perspectif client : Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :

- Part de marché
- Conservation de clientèle
- Acquisition de nouveaux clients
- Satisfaction des clients
- Rentabilité par segment

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par

²⁰<http://www.abhatoo.net.mal> consulté le 02/07/2019

segment et d'acquérir de nouveaux clients; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

c) Le perspectif processus interne : L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.

d) Le perspectif apprentissage organisationnel : Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :

- Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
- Les capacités du système d'information,
- Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

3.2.2.4.3.3 Les limites du tableau de bord

En dépit des avantages du tableau de bord, il présente des limites :

- Il y'a pas un tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique,
- Il est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveau objectifs ou moyens.
- Il est souvent conçu de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures.

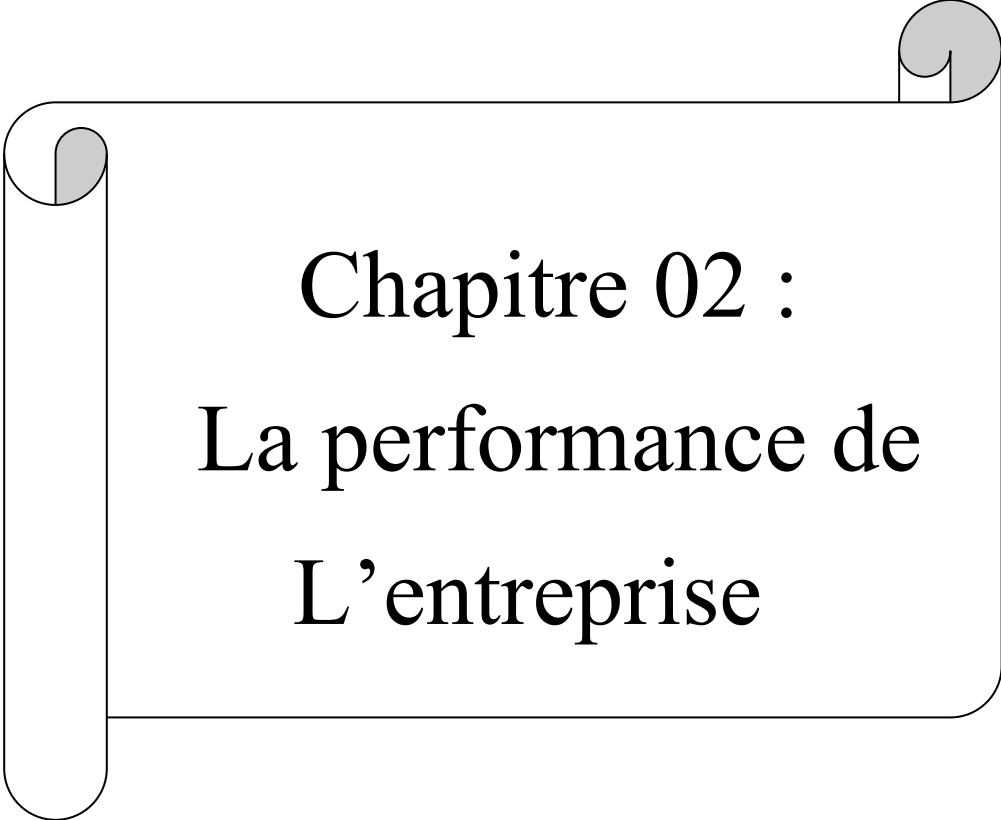
Conclusion

A travers cette présentation du contrôle de gestion et de ses outils, il nous paraît évident qu'à l'heure actuelle, nulle entreprise ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités.

La mission du contrôleur de gestion est devenue tellement complexe qu'elle demande plus de potentiels pour l'accomplir. C'est pour cela que le contrôleur cherchera donc toujours à améliorer ses propres processus en termes de performance et de création de valeurs.

Pour mettre à la disposition des gestionnaires les instruments de gestion permettant le pilotage de leurs centres de responsabilité, la mesure de la performance devient indispensable pour évaluer l'efficacité de gestion et la mise au point d'un système de pilotage orienté vers la prise de décision.

Ce chapitre nous a davantage éclairés sur le concept de contrôle de gestion, sur sa mission, les outils dont doit disposer le contrôleur, son rôle avec les autres structures ainsi que ses objectifs.



Chapitre 02 :

La performance de L'entreprise

Introduction :

Après le traitement du premier volet de notre thème le contrôle de gestion. Nous allons aborder le deuxième volet qui est la performance de l'entreprise à travers sa définition, sa typologie et sa relation avec le contrôle de gestion.

Le concept de la performance selon G.Charreaux¹ occupe une place centrale dans le mécanisme de contrôle et de gouvernance puisqu'il s'agit même d'un des mécanismes fondamentaux.

L'objectif de nombreuses études est l'identification de paramètres ayant une influence sur la performance.

La performance est un concept polysémique dont l'appréciation dépend de son utilisateur. Selon le cabinet INSEP consulting, « les grandes manœuvres stratégiques effectuées par les entreprises sont guidées par la recherche de la performance vis-à-vis des différentes parties prenantes a savoir les clients, associés, actionnaires... »

Dans ce chapitre, nous allons présenter le contenu et les diverses définitions de la performance et ses instruments d'évaluation a travers quelques modèles.

¹ CHARREAUX Gérard et DESBRIERES Philippe, Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre-valeur actionnariale, in <http://leg2.u-bourgogne.fr/wp/09708001.pdf> consulté le 17/10/2019

Section 1 : le concept de performance

La performance est un résultat chiffré obtenu dans le cadre d'une compétition. Au niveau de l'entreprise, la performance exprime le degré d'accomplissement des projets poursuivis, on analyse la performance avec des critères ou des indicateurs qualitatifs ou quantitatifs de résultat.

1.1 Définition de la performance

Pendant longtemps, la performance était réduite à sa seule dimension financière. Aujourd'hui. Avec les changements organisationnels multiples, la performance doit être entendue dans une acceptation large, appréhendée à partir de sa dimension financière et opérationnelle (dimension multiple). En définitive, toute entreprise est à la quête de la performance.

Bourguignon (1995)² constate que « tout se passe comme si le sens du mot performance devient superflu » il remarque aussi que le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition ne fasse l'unanimité. Ce fait reflète la polysémie du mot. En revenant aux origines étymologiques, on constate que le terme français et le terme anglais sont proches et signifient l'accomplissement pour évoquer par la suite, l'exploit et le succès.

A.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 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 ». Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion³.

Performance signifie aussi donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.

² BOURGUIGNON A, Peut-on définir la performance ? ,Revue Française de Comptabilité, Juillet-août 1995, pp. 61-66.

³ KHEMAKHEM A, La dynamique du contrôle de gestion, 2eme édition, dunod, paris, 1976

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.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

1.2 Evaluation de la performance

De nombreux auteurs et travaux de recherche ont cherché à modéliser l'évaluation de la performance selon des critères et des variables données. L'approche économique repose sur la notion centrale d'objectifs à atteindre. Ces derniers traduisant les attentes des propriétaires dirigeants, ils sont donc souvent énoncés en termes économiques et financiers. L'illustration de cette approche est reflétée dans la récente étude de J.Cabyet⁴.qui souligne les prolongements stratégiques d'une telle conception. Pour eux, la création de valeur passée ou anticipée se fonde soit sur une croissance de l'activité, soit sur une politique de dividendes raisonnée en fonction des investissements futurs soit, encore, sur une préférence pour les financements externes.

L'approche sociale découle des apports de l'école des relations humaines qui met l'accent sur les dimensions humaines de l'organisation. R.E. Quinn et J. Rohrbaugh indiquent que cette approche ne néglige pas les aspects précédents mais intègre les activités nécessaires au maintien de l'organisation. Pour cette raison, le point central devient la morale et la cohésion au sein de l'entité considérée. Cette conception est défendue par B.M. Bass qui, dès 1952, enjoint de considérer comme ultime critère de valeur organisationnelle, celle des hommes.

Néanmoins, l'acceptation de cette hypothèse dépend du postulat suivant : atteindre les objectifs sociaux permet d'atteindre les objectifs économiques et financiers. L'approche systémique est développée par opposition aux approches précédentes, considérées comme trop partielles. Elle met en exergue les capacités de l'organisation : « l'efficacité organisationnelle est le degré auquel une organisation, en tant que système social disposant de ressources et moyens, remplit ses objectifs sans obérer ses moyens, ressources et sans mettre une pression indue sur ses membres »

⁴ CABY.J et al, le processus de création de valeur, Revue française de Gestion, Mars-Mai, 1996, pp. 49-56

L'harmonisation, la pérennité des sous-systèmes au regard de l'environnement du système entreprise sont alors cruciaux.

La dernière approche qualifiée de politique par E.M. Morin et al, repose sur une critique des précédents. En effet, chacune des approches précédentes assigne certaines fonctions et certains buts à l'entreprise ; or, d'un point de vue distancié, tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance d'une organisation. Cette conception consacre le règne du relativisme.

En réalité, R.H. Hall distingue deux voies majeures pour concevoir la performance : l'approche par les buts (goal achievement model) et l'approche par les ressources acquisition model). Un troisième modèle, dit de la satisfaction des parties prenantes, est évoqué mais considéré comme marginal.

1.2.1 Modèle de campbell

Ce modèle datant de 1977, est composé de trente critères à savoir :

L'efficacité globale (atteinte des objectifs), la productivité, l'efficacité (rapport entre les résultats obtenus et le coût relatif), le profit, la qualité des produits et des services, la croissance (des actifs, du volume des ventes, des équipements...), les accidents de travail, l'absentéisme, le turn over, la satisfaction au travail, la motivation, l'éthique, le degré de contrôle, le conflit/la cohésion, la flexibilité et l'adaptation, la planification et la définition des objectifs, le consensus sur les buts, l'internalisation des buts, la congruence des rôles et des normes, les habilités interpersonnelles des gestionnaires à l'égard des tâches (la gestion et la diffusion de l'information), promptitude (rapidité de prise de décision et d'exécution), l'utilisation de l'environnement, l'évaluation par les entités externes, la stabilité, la valeur des ressources humaines, la participation, l'influence des actionnaires, l'accomplissement, la recherche et le développement.

Malgré ses nombreux critères, ce modèle a fait l'objet de plusieurs critiques. En effet, il néglige des aspects de la performance comme la dimension technologique, internationale ainsi que la notoriété.

1.2.2. Modèle de Steers

Ce modèle datant de 1977, se propose d'évaluer la performance selon vingt-neuf critères, classés en quatre groupes.

1.2.2.1. Les caractéristiques de l'organisation

Il s'agit de :

- La structure : la décentralisation, la spécialisation, la formalisation, l'unité de commandement, la taille de l'organisation et la taille des unités.
- La technologie : les opérations, les matériaux et les connaissances.

1.2.2.2. Les caractéristiques de l'environnement

On s'intéresse à ce niveau à :

- L'environnement externe : la complexité, la stabilité et l'incertitude.
- L'environnement interne : les réalisations, les employés, les récompenses ou les punitions, la sécurité ou le risque et l'ouverture.

1.2.2.3. Les caractéristiques des employés

Ces caractéristiques concernent :

- L'attachement : l'attraction, la stabilité et l'engagement.
- La performance : la motivation, les buts et les besoins, les habilités et la clarté des rôles.

1.2.2.4. Les politiques et pratiques de gestion

Il s'agit d'un ensemble de politiques et de pratique concernant : La définition d'objectifs stratégiques, l'acquisition et l'utilisation des ressources, la création d'un environnement propice à la performance, le processus de communication, le leadership et la prise de décision, l'adaptation et l'innovation organisationnelle.

1.2.3. Modèle de Welge et Fressman

Ce modèle se base sur vingt-deux critères pour évaluer la performance : la productivité, la flexibilité, la fluctuation, le profit, le chiffre d'affaires et les quantités produites, l'absentéisme, l'évitement des conflits, la satisfaction au travail, la qualité, les coûts et les économies de coûts, le moral, la qualité du management, l'approvisionnement et l'utilisation optimale des ressources, la cohésion du groupe, la coopération, l'intégration, la communication. la motivation, la valeur de l'entreprise pour la société, la réalisation des objectifs, le taux de croissance, la satisfaction des collaborateurs.

Le test empirique de ce modèle en 1980 a permis à ses auteurs de conclure que les critères économiques et financiers sont les plus importants dans l'appréciation de la performance globale de l'entreprise.

1.2.4. Modèle de Quinn et Rohbaugh

Inspirés des travaux de Campbell, ces auteurs évaluent la performance en tenant compte de quinze critères, classés selon quatre axes: interne, externe, flexibilité et contrôle :

- Flexibilité interne: La cohésion, la morale, le développement des ressources humaines.
- Flexibilité externe : La flexibilité, la vivacité, la croissance et l'acquisition des ressources.
- Contrôle interne : La gestion de l'information, la communication, la stabilité et le contrôle.
- Contrôle externe : La planification, la définition d'objectifs, la productivité et l'efficience.

1.2.5. Modèle de Peters et Waterman

A côté des sept S (stratégie, structure, système, valeurs partagées, savoir-faire, staff, style de direction), ce modèle est connu par son explication de la performance dans sa totalité.

Les auteurs présentent huit attributs d'excellence :

- Le parti pris de l'action : faire, aménager, tester;
- Etre à l'écoute du client ;
- Favoriser l'autonomie et l'esprit innovateur ;
- Motiver les hommes
- Mobilisation autour des valeurs clés (valeurs partagées) ;
- S'en tenir à ce que l'on sait faire : la diversification ne peut être envisagée qu'à condition qu'elle soit dans la ligne directrice de l'entreprise;
- Des structures simples et légères : faciliter la communication et la circulation de l'information.
- Allier rigueur et souplesse.

1.2.6. Modèle de Ranbbujun

Après avoir effectué une enquête auprès des dirigeants d'entreprises, l'auteur a dégagé vingt huit critères d'évaluation de la performance des entreprises, classés selon quatre axes :

- Les facteurs liés à la gestion : la flexibilité, la rentabilité, la croissance, la capacité d'adaptation, la recherche de nouveaux produits, le choix du créneau, la diversification, la réduction des coûts, les études et les prévisions ;
- Les facteurs liés à la vente : la publicité, la promotion et la politique commerciale;
- Les facteurs liés au contact avec la clientèle : l'image de marque, la qualité perçue et le service après-vente
- Les facteurs liés à la production : la productivité, la politique d'achat, le stockage, la technologie, les délais et la qualité ;
- Les facteurs liés aux compétences : la formation du personnel, le savoir-faire, l'animation, l'ambiance, la motivation et la responsabilisation.

1.2.7. Modèle de Pascal et Athos

Après avoir réalisé une étude comparative du management des grandes firmes américaines et japonaises, les auteurs ont conclu que la performance de ces entreprises tenait à six facteurs clés: Stratégie (mode de répartition des ressources dans le temps, en vue d'atteindre les objectifs escomptés), structure (mode d'organisation de l'entreprise), système, staff (personnel), style (comportement du dirigeant et de ses subordonnés), skills (savoir-faire). Cependant, l'importance accordée à ces facteurs par les entreprises américaines, diffère de celle accordée par les entreprises japonaises.

1.2.8. Modèle de Frioui

Selon ce modèle, l'évaluation de la performance se base sur trois principaux axes :

- **Les résultats atteints:** les résultats tangibles (chiffre d'affaires, profit, rentabilité, productivité, part de marché..)et les résultats intangibles (satisfaction des stakeholders, qualité, rayonnement, notoriété...) ;
- **L'effort fourni pour atteindre les résultats :** (perçu, latent, individuel, collectif. continu, provisoire...) ;
- **Le comportement adopté :** (diligent, négligeant, passif, actif, opportuniste, conformiste..).

La performance peut être définie comme la capacité à obtenir les meilleurs résultats, en fournissant un minimum d'effort et en adoptant le comportement adéquat.

Section 2 : Typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer quelques dimensions de la performance.

2.1. Les différents types de performance

2.1.1. La performance organisationnelle

Plusieurs conceptions de la performance organisationnelle⁵ se sont succédé depuis les origines du contrôle de gestion. Historiquement, on est passé d'une conception assimilant performance et réduction des coûts à une définition plus large appréhendant la performance comme un couple coût/valeur qui doit être hiérarchisé en cohérence avec la stratégie de l'entreprise.

Définir la performance organisationnelle suppose de clarifier quels sont les bénéficiaires de la performance de l'entreprise (stakeholders) et quels sont les liens qui les unissent. Le contrôle de gestion n'est donc pas nécessairement focalisé sur la maximisation de la valeur pour les actionnaires, la performance pouvant avoir un spectre plus large incluant d'autres Stakeholders.

L'entreprise performante est celle qui sait adopter la structure organisationnelle la plus adaptée à son environnement. En effet, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Il s'agit ainsi de «l'efficacité organisationnelle» dont parle à juste titre Kalika (1995).

Pour l'appréciation de cette efficacité organisationnelle, nous retiendrons ici les critères d'évaluation de Kalika (1995):

⁵ KALIKA Michel, Structures d'entreprise, Réalités, déterminants et performances, Edition Economica, Paris, 1988

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation ;
- Les relations entre composantes de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle): La recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité;
- La qualité de la circulation de l'information : L'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation;
- La flexibilité de la structure : L'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement, la participation aux décisions ainsi que la rotation des employés et les communications multilatérales.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels.

La nature de système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc de la stratégie, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale.

2.1.2. La performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, d'un projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale de tous les acteurs de l'entreprise aujourd'hui. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants d'entreprises que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Alors qu'à l'ère de l'organisation Taylorienne, on n'exigeait du salarié que sa force de travail, on exige de lui aujourd'hui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ceci se traduit au niveau des ressources humaines par des interrogations autour des notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation. La performance humaine passe alors par une redéfinition individuelle et collective des règles régulant les rapports entre les salariés et l'entreprise.

Pour M. Lebas⁶, la clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est à- dire, dans leur capacité à mettre en œuvre leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail. La performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation. Par conséquent, la performance est un concept qui a trait au futur et non au passé.

Deux paradigmes traitent la question de la performance humaine. Le premier paradigme est celui proposé par Zarifian qui considère le travail en termes d'événements. La performance se situerait au niveau de la gestion d'événements.

L'autre paradigme est celui proposé par la vision ergonomique qui présente une vision du travail et de la performance humaine comme activité et élaboration de compromis entre travail prescrit et travail réel. Plusieurs auteurs associent la notion de performance humaine à la compétence.

⁶ LEBAS.M, Performance : Mesure et management. Faire face à un paradoxe, Groupe HEC, Paris, 1998

2.1.3. La performance stratégique et concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. «Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession stratégicinent » (G. HAMEL et C.K PRAHLAD, 1989).

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante. Pour la haute direction, le souci majeur à cette étape est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ou performance stratégique.

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.

La performance à long terme est associée à:

- La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis; la définition d'un système de volontés visant le long terme;
- La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge, l'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

Le management se décline selon l'horizon temporel : à **court terme**, on parle de management opérationnel, à long terme, on parle de management stratégique. Le management stratégique est l'ensemble des décisions qui relèvent de la direction de l'entreprise et qui ont pour ambition de définir la stratégie de l'entreprise. Ces décisions stratégiques ont un impact à long terme et ont pour objectif principal d'assurer le développement et la pérennité de l'entreprise.

Le management opérationnel correspond aux décisions prises par la hiérarchie intermédiaire (chefs de services, contremaîtres...) concernant la gestion courante de l'entreprise. Ces décisions concernent le court ou le moyen terme et ont pour objectif l'optimisation des ressources pour atteindre les objectifs fixés:

- La mise en place d'actions promotionnelles ;
- L'embauche de collaborateurs;
- La fixation des prix...

La performance stratégique est liée, selon Peters et Waterman (1983) à l'excellence organisationnelle qui implique une application systématique d'une logique organisationnelle solide. L'entreprise performante est celle dont la réussite émane du respect de principes de bon sens.

Miller(1993), quant à lui montre que l'excellence d'une organisation est bâtie sur un modèle de développement qui lui est propre, et que les facteurs du succès passé d'une organisation peuvent la conduire à l'échec s'ils sont appliqués à l'extrême.

Hamel et Prahalad (1989 et 1995) mettent en évidence l'importance de la motivation des acteurs de l'organisation, via les systèmes de récompense, comme facteur principal d'un avantage concurrentiel à long terme, avantage concurrentiel qui selon Porter résulte également de la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients.

Pour Michael Porter, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La

performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

2.1.4. La performance économique

La mesure économique de la performance reste très souvent l'élément principal qui guide l'évaluation de l'entreprise. Cependant, cette mesure fait preuve d'importantes dispersions sectorielles (secteur primaire, secondaire et tertiaire) qui sont sans doute convergentes. Elle est au cœur des modèles financiers d'évaluation des entreprises tels que IEVA (et le MVA qui en découle) de Stern et Stewart, le modèle de la stratégie de la valeur du cabinet McKinsey (Copeland, Koller et Murrin), ou encore le MEDAF.

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

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

2.1.5. La performance sociale

Bien d'entreprises atteignent la performance économique, financière, commerciale, etc. et subissent ensuite des conséquences sociales d'un mauvais partage du profit, ou du peu d'attention accordée au domaine social. Dans cette logique, une entreprise performante est celle qui a su mettre en place un mode de prévention et de règlement des conflits efficace et a réalisé des meilleurs indicateurs du bilan social. C'est dans cet esprit que Savall et Zardet (1995) proposent des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui permettent de dégager la qualité des relations sociales dans les organisations, facteur indispensable à leur bon fonctionnement. I s'agit de:

- La nature des relations sociales qui interagit sur la qualité des prises de décision collectives;
- L'importance des conflits et des crises sociales (nombre, gravité, dureté...);

- Le niveau de satisfaction des salariés (que l'on peut apprécier par des enquêtes d'opinion internes);
- Le turn-over, indicateur de la fidélisation des salariés de l'entreprise;
- L'absentéisme et les retards au travail (signe de démotivation ou de travail ennuyeux, dangereux ou difficile);
- Le climat social de l'entreprise (appréciation toute subjective de l'ambiance au sein de l'entreprise et des groupes qui la composent);
- Le fonctionnement des cercles de qualité (le nombre et les résultats des actions) et la participation aux décisions;
- Le fonctionnement des institutions représentatives du personnel (comité d'entreprise ou d'établissement).

2.1.6. La performance commerciale

La performance commerciale peut être définie comme la capacité de l'entreprise satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs.

Les entreprises visant la performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients, prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver, voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale, parmi lesquels on cite :

- La part de marché;
- La fidélisation de la clientèle;
- L'attrait de nouveaux clients;
- La satisfaction des clients
- La rentabilité par segment, par client, par produit, par marché.

2.2. Les indicateurs de la performance

Les indicateurs de performance d'une entreprise sont à la fois un outil de mesure de la santé de l'entreprise et un outil d'aide à la décision car:

- Ils touchent à tous les domaines d'activité de l'entreprise;
- Ils permettent de connaître l'efficacité de la production;
- Ils éclairent sur la qualité de la relation commerciale, du service client;

- Ils mesurent l'image de marque et la perception de l'entreprise;
- Ils fournissent des informations sur la qualité de services;
- Ils permettent de mettre en lumière le temps passé à corriger les erreurs, les mauvaises anticipations.

Les indicateurs de performance sont la synthèse des données clés de l'entreprise. Avec ces indicateurs, le dirigeant connaîtra rapidement si son entreprise se porte bien ou non. Puis il pourra agir efficacement pour corriger les erreurs qui se sont révélées ou poursuivre et accroître son développement. Ce sont donc des informations concrètes et opérationnelles. Le panier moyen, une note moyenne donnée par les clients sur internet, un nombre de pages vues, etc. sont des exemples d'indicateurs qui seront plus utiles et efficaces à un service marketing qu'un bilan comptable.

2.2.1. Les axes d'indicateurs

Etablir une liste d'indicateurs de performance permet de donner au chef d'entreprise un aperçu global de l'état de santé de son entreprise. C'est un véritable tableau de bord qui parcourt tous les champs d'application de l'entreprise. On catégorise généralement ces indicateurs de performance selon quatre axes :

2.2.1.1. L'axe financier

Les indicateurs de performance vont chercher à mettre en avant la valeur et la rentabilité de l'investissement, pour un associé ou un investisseur, dans un objectif de plus-value à la revente par exemple; ils sont à chercher en priorité dans les documents comptables. Les plus couramment utilisés sont le chiffre d'affaires (global, par produit/service, par département), la marge brute, l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation).

2.2.1.2. L'axe client

Les indicateurs de performance permettront de connaître la satisfaction du client et la qualité de la relation client; par exemple, on trouvera ces indicateurs sur des forums internet, via des enquêtes clients, ou grâce à des outils de CRM. Les indicateurs de performance de cet axe sont le taux de fidélité (nombre de clients fidèles sur le nombre total de clients), le coût d'acquisition d'un client (coût pour acquérir un nouveau client), taux d'attrition ou a « churn » (nombre de clients perdus sur une période).

2.2.1.3. L'axe interne

Tous les procès internes à l'entreprise peuvent être suivis par des indicateurs de performance dans un objectif d'amélioration de la rentabilité et de l'efficacité du service ou de l'organisation. Temps passé aux procédures administratives, taux d'absence et taux de démission des employés, taux de formation, nombre de contacts émis par collaborateur font partie des indicateurs de performance les plus utilisés.

2.2.1.4. L'axe marché

Les indicateurs de performance vont produire des informations sur la plus-value apportée par le produit ou service, l'innovation de l'entreprise, la notoriété de la marque; On mettra en avant des taux de transformation d'un devis en facture, un indicateur de notoriété sur les réseaux sociaux (nombre de « like », de « retweets », etc.), le chiffre d'affaires dégagé par les nouveaux produit ou service, le taux d'investissement, etc.

Section 3 : contrôle de gestion pour piloter la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation

3.1 Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées. Le ballancedscorecard proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

3.2. Les réponses face aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

3.2.1 Pilotage de la performance

Dans un environnement toujours plus incertain, caractérisé par une pression concurrentielle forte, par des transformations rapides et structurantes couplées à une complexité croissante des organisations, l'entreprise se doit d'anticiper et d'agir toujours plus vite.

Piloter sa performance, c'est être en mesure de s'assurer de la déclinaison efficace de la stratégie en actions opérationnelles et de la bonne réalisation des objectifs fixes:

- Véhiculer une vision transverse et partagée de la stratégie de l'entreprise ;
- Elaborer un modèle de pilotage et des indicateurs alignés avec l'organisation et le business model en place;
- Responsabiliser les différentes parties prenantes sur les objectifs définis;
- Définir les activités et les ressources à mettre en œuvre ;
- Insuffler une culture du pilotage au sein de l'organisation.

Le pilotage de la performance de l'entreprise doit s'inscrire dans une approche globale visant à favoriser l'amélioration continue bien plus que le contrôle.

3.2.1.1. Pilotage de la valeur

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

3.2.1.1.1. Piloter la valeur perçue par le client :

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité).

3.2.1.1.2. Piloter la valeur des concurrents :

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes « ABM » et du « targetcosting » peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficacité de la structure et de capacité de changement organisationnel.

3.2.1.2. Pilotage l'organisation : Temps et acteurs.

3.2.1.2.1. Accélération du temps en actualisant des Indicateurs.

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparait que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner.

Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

3.2.1.2.2. Pilotage du comportement des acteurs interne

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

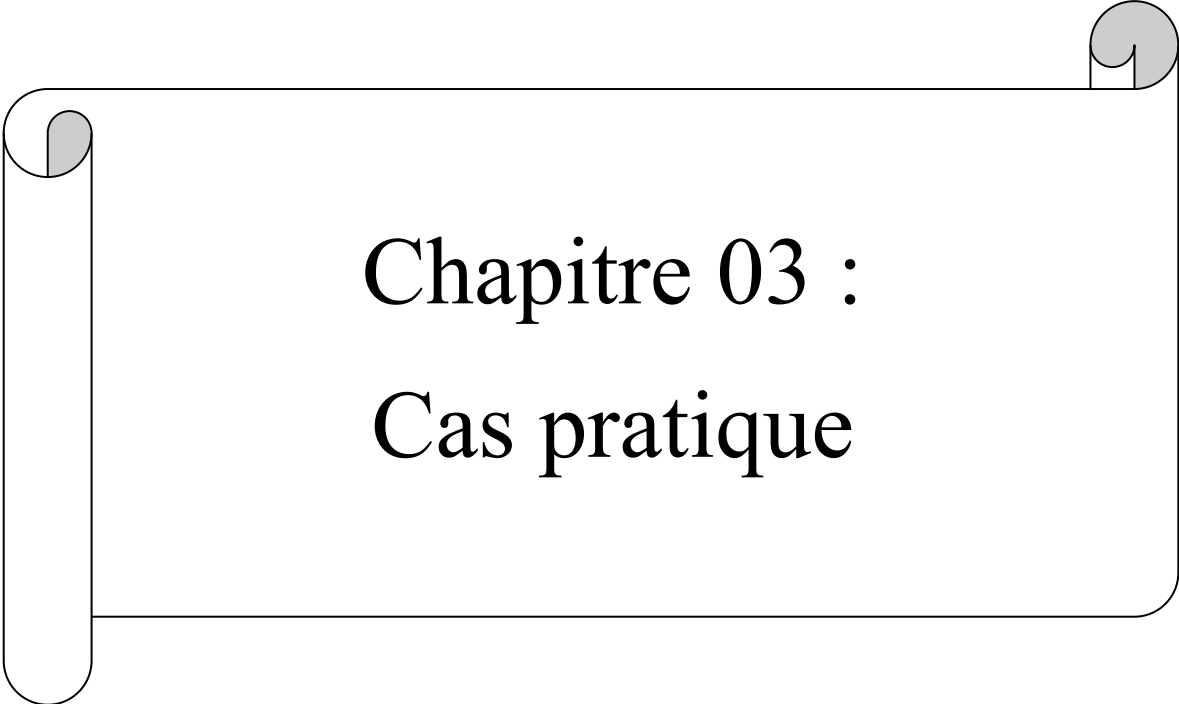
Au delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

Conclusion

A travers ce chapitre, nous avons tenté d'identifier les principaux apports de la littérature concernant le caractère polysémique de la performance et ses instruments d'évaluation. Il en ressort globalement que la performance est synonyme d'efficacité, d'efficience, d'effectivité, de compétence et d'avantages concurrentiels.

Les modèles d'évaluation suite aux prolongements de certains auteurs mettent en relief la performance par des modèles multicritères. Néanmoins, on retiendra en synthèse de ces modèles que la stratégie, la structure, le système, les valeurs partagées, le savoir-faire, le staff et le style de direction sont des variables susceptibles d'orienter les divers types de performances recherchées par le principal (propriétaire), la technostructure et les autres parties prenantes (clients, fournisseurs, créanciers...)

Le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion pourrait constituer une réponse à la performance en proposant un ensemble d'outils.



Chapitre 03 :

Cas pratique

Introduction :

Pour pouvoir concrétiser ce que nous avons présenté dans l'aperçu théorique nous avons jugé utile de réaliser une étude pratique, afin décrire la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise Aures Emballages et la perception de cette dernière par les dirigeants.

A cet effet, nous avons consacré pour ce cas pratique un chapitre qui est subdivisé en trois sections et en trois points essentiels qui sont les suivants :

- 1- Présentation de l'entreprise
- 2- Outil et évaluation globale du contrôle de gestion
- 3- Recommandations

Section 1 : présentation de l'entreprise « Aures Emballage ».

Il est nécessaire de commencer par la présentation de l'entreprise qui fera l'objet de notre étude tout au long de cette partie.

Nous devons d'abord passer par la présentation des informations identifiant Aures Emballages composées de son historique, son activité, son investissement ainsi que son financement.

1.1. Présentation de l'entreprise

La société AURES EMBALLAGE est un complexe industriel fondé. Par Mr X, situé à la zone industrielle mouldiouene, Draa-Ben-kheda, Tizi Ouzou.

La grandeur de cette entreprise est un parcours et un aboutissement d'efforts constamment cumulés, renouvelés, évolutifs, Telle est la philosophie. à travers laquelle a évolué et s'est développé l'imprimerie « Aures emballage » fondée par monsieur X en 1968.

Le complexe d'imprimerie « Aures Emballage » a consenti beaucoup d'investissement dans l'entretien et le renouvellement constant de ses machines. De ce fait, le complexe a contribué avec enthousiasme au développement socio-économique de notre pays à travers ses relations avec les institutions publiques à l'exemple du secteur de l'éducation, de l'emploi, de la formation de la culture, du monde associatif et de l'édition.

Le complexe d'imprimerie « Aures Emballage » est membre des chambres de commerces et de l'industrie algérienne et française et d'organisation patronales de divers secteurs d'activité.

Elle est répartie en (4) processus de production : prépresse, offset, rotative, flexo.

Tout cela sans oublier sa fidélité à la typologie avec laquelle elle a débuté ses premières productions.

1.1.1. Forme juridique

L'entreprise AURES EMBALLAGE est une entreprise dotée de la personnalité morale, constitué en EURL au capital de 800 000 000 DA (Mr YAKER AMAR étant l'actionnaire unique)

1.1.2. L'objet social

L'objet social est une mention obligatoire des statuts

Une société a le droit d'exercer l'ensemble des activités comprise dans son objet social et uniquement celle-ci

L'objet social d'AURES EMBALLAGE englobe l'ensemble des activités liées à l'imprimerie

- ✓ Packaging (boîtes cosmétiques, médicaments)
- ✓ L'étiquette
- ✓ Edition de livre et brochure

1.2. Historique

En 1968 : fondation de la société AURES EMBALLAGE par **Mr AMAR YAKER**. Début d'activité avec seulement la typographie.

En 1972 : l'évolution de l'équipement a permis l'introduction de l'offset avec sélection de couleurs.

En 1996 : pour accompagner l'évolution de l'investissement et de manufacture et l'explosion de la demande en quantité massive pour l'étiquette et les divers emballages, avec l'exigence d'une performance en délais de réalisation, l'entreprise AURES EMBALLAGE a pu faire face au défi par l'installation de la rotative de labour accompagnée des équipements auxiliaires ainsi que la mise à niveau de ses employés.

En 2003 : « Aures Emballage » a soutenu, avec constance, l'effort investissements équipements et infrastructures à la formation continue de son personnel au service de l'édition et de l'impression, en s'adaptant à la cadence de la demande du marché, notamment

l'édition de masse du livre scolaire entre autre et ce pour l'introduction de la rotative industrielle pour le livre et la reliure.

En 2004 : Loin de se contenter des modes et supports classiques de l'impression, et dans l'objectif de diversifier sa gamme de produits, l'entreprise AURES EMBALLAGE s'est attelée à la création d'un département flexographie à encre, à eau et encre à solvant comme première étape.

En 2008 : dans le cadre du développement de cette activité, l'entreprise AURES EMBALLAGE a procédé au lancement du département flexographie à encre UV, pour accompagner toute avancée créative de l'évolution technologique lié à son domaine d'activité.

En 2009 : dans son élan créatif et innovant au profit de la modernisation de l'imprimerie au service de l'accompagnement de la performance désigne des différents produits, AURES EMBALLAGE a lancé le sleeve avec la création d'un laboratoire par CDI/CIP, est déterminée à la hauteur du défi innovant du domaine de l'imprimerie et des exigences générales et spécifique de leurs partenaires selon la règle d'or. Chaque réussite d'une mission est le mérite d'un challenge et d'un sacrifice consentis et provoqués.

1.3. Organisation de l'entreprise

Toute organisation a pour but la mise en place d'un système permettant :

- La fiabilité des informations.
- La qualité et la rapidité des échanges internes (informations, dossiers...)
- Conserver et retrouver toute information rapidement.
- Définir les relations hiérarchiques.
- Une affectation des tâches précise.

Un circuit de circulation de document mal défini, des tâches non attribuées d'une façon précise, des chevauchements de certaines tâches conduisent à une prise en charge déficiente en matière de gestion.

La fiabilité des informations est tributaire de la mise en place d'un système de saisie des flux (physique et financier) à même de permettre un contrôle en amont et en aval.

La mise en place de cette organisation passe par l'établissement d'un organigramme à même de définir :

- Relations hiérarchique (responsabilisation).
- Passerelle de communication entre les différentes structures.

1.4. Principales structures de l'entreprise

1.4.1. Direction générale

- Secrétariat;
- Conseillers.

Les taches de la direction générale :

- ✓ Fixer les objectifs globaux de l'entreprise;
- ✓ Mettre en place un système de contrôle de gestion
- ✓ Organisation et diffusion des notes: réunion, briefing, notes de service;
- ✓ Gérer l'emploi du temps du DG:
- ✓ Contrôle et évaluation périodique.

1.4.2. Administration et finances

- Comptabilité générale;
- Comptabilité matière (à créer)
- Trésorerie.

1.4.3. Direction technique

- Département maintenance (magasin pièces de rechanges)
- Atelier flexographie;
- Atelier rotative;
- Atelier offset.

1.4.3.1. Les principaux rôles et missions de la direction technique

- ✓ Coordination entre la production et la maintenance;
- ✓ Etablir un programme d'intervention maintenance;
- ✓ Etablir le listing des pièces de rechange d'usure;

- ✓ Organise et veille à l'exécution des opérations de maintenance curative.

1.4.5. Direction des approvisionnements

- Gestion des achats;
- Gestion des magasins de matières premières (gestion des stocks).

1.4.6. Direction commercial et marketing

- Administration des ventes (facturation et gestion stocks produits finis);
- Recouvrement;
- Forces de vente.

1.4.7. Parc et logistique

Pour l'ensemble de ces structures il sera mis en place:

- Fiche d'attribution des tâches;
- Relations hiérarchiques;
- Documents de gestion et leurs circulations.

1.4.8. Organisation de l'unité de production

1.4.8.1. Laboratoire prés-presse

Le prés-presse est la première étape de la réalisation d'un imprimé avec les outils de la PAO (Publication Assistée Ordinateur).

Il fait la création et la conception graphique pour les unités de production ainsi que le gravure de clichés photopolymère en full HD 4000 DPI.

1.4.8.2. Atelier flexographie

AURES Emballages, s'est dotée d'un équipement en flexographie, permettant les impressions jusqu'à 8 couleurs recto et verso repérées avec application de vernis. Elle a introduit en Algérie le sleeve qui est un habillage destiné exclusivement aux conditionnements des produits tel que les eaux minérales, les boissons gazeuses etc...

Etiquettes

- Etiquettes OPP (blanc, transparent et métallisé);

- Etiquettes adhésives, et Etiquettes sleeves;
- Etiquettes en papier aluminium (chocolat, boissons...);
- Etais cones pour glaciers.

Elle s'active avec 28 machines:

- 09 machines flexographiques de 6 à 8 couleurs en linge;
- 02 complexes uses;
- 06 débobineuses;
- 05 sleeve uses;
- 06 découpeuses sleeve.

Extrusion

- Film rétractable (fardelage), et papier thermosoudable;
- Emballages souples (pâtes alimentaires, légumes secs...)
- Films imprimés (couches bébé, produits agroalimentaires..)

Et on a 03 machines pour l'extrusion film:

- 01 Extrudeuse
- 02 Flexo Tambours.

1.4.8.3. Unité Rotative

L'édition

Grâce à son arsenal de machines diversifiées, AURES EMBALLAGE assure la

Production de toutes catégories de:

- Livres d'art et livres scolaires;
- Revues et magazines;
- Brochures et divers.

06 machines sont utilisées pour assurer cette production:

- 03 rotatives;
- 03 assembleuses colleuses en ligne.

Listing

Généralement pour le papier administratif, et pour cela 09 machines sont mises en production :

- 07 batteries d'impression;
- 02 assembleuses.

1.4.8.4. Unité Offset

Elle dispose d'une batterie de machine offset de différents formats et de plusieurs couleurs spécialisée dans l'impression de tous types emballages.

Boîtes

- Boîtes pour conditionnements de produits alimentaires (flans, café...),
- Boîtes et étuis pharmaceutiques;
- Boîtes présentoirs (chocolat, sucre..)

Les 08 machines que nécessite cette fabrication sont:

- 04 plieuses colleuses;
- 02 auto-platines;
- 02 cylindres de découpes.

Etiquette

- Etiquettes en papier REH (boisson, fromage...
- Etiquettes adhésives avec découpe;
- Opercules pour glace.
- Affiches et posters.

Pour assurer toute cette production et répondre aux besoins des clients, ils sont utilisées 34 machines qui sont :

- 12 batteries offset de 4 à 6 couleurs.
- 21 massicots grands ouverture.
- 10 buches pour découpe d'étiquettes avec forme

Figure N°5 : l'organigramme de l'entreprise

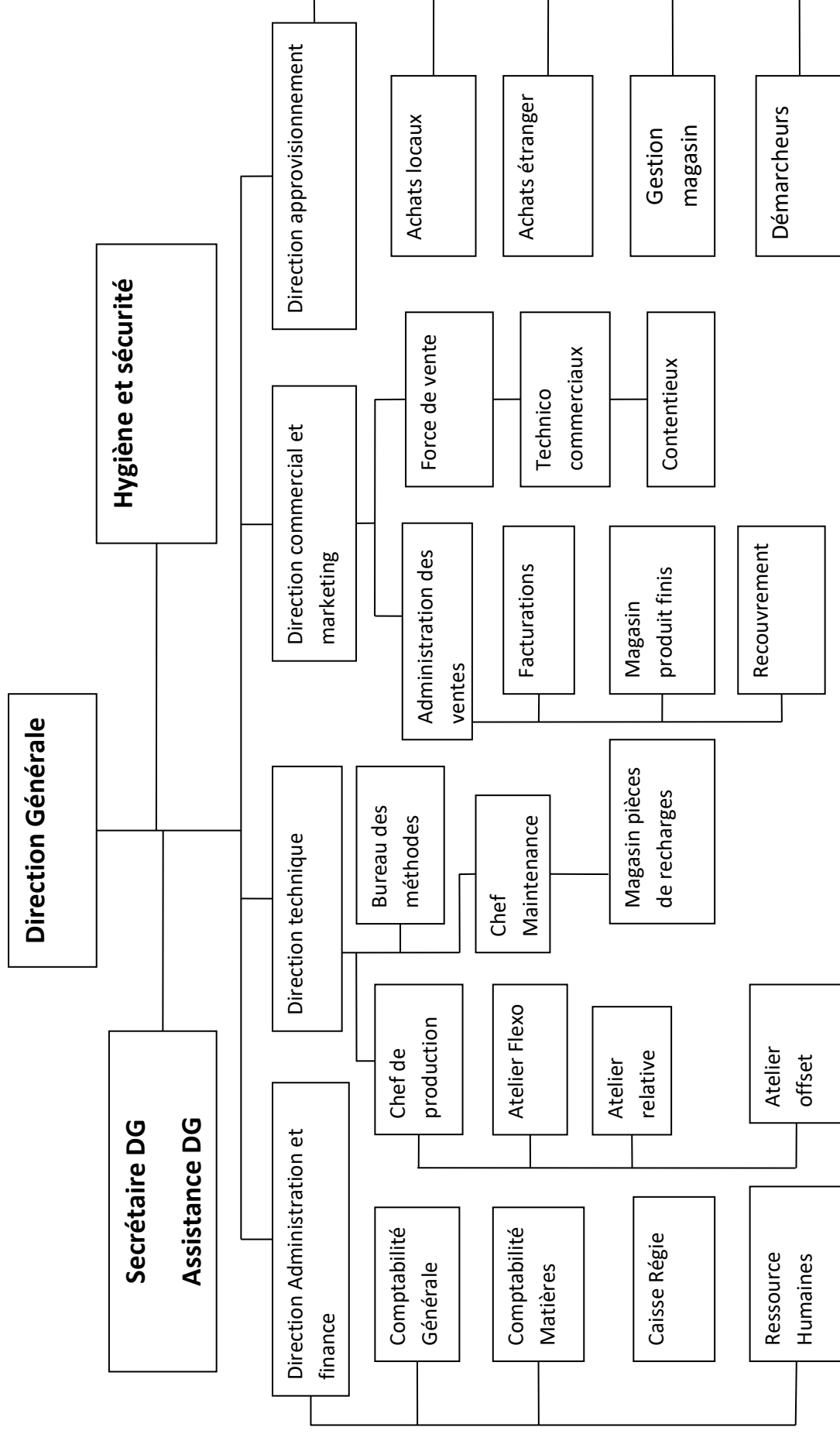
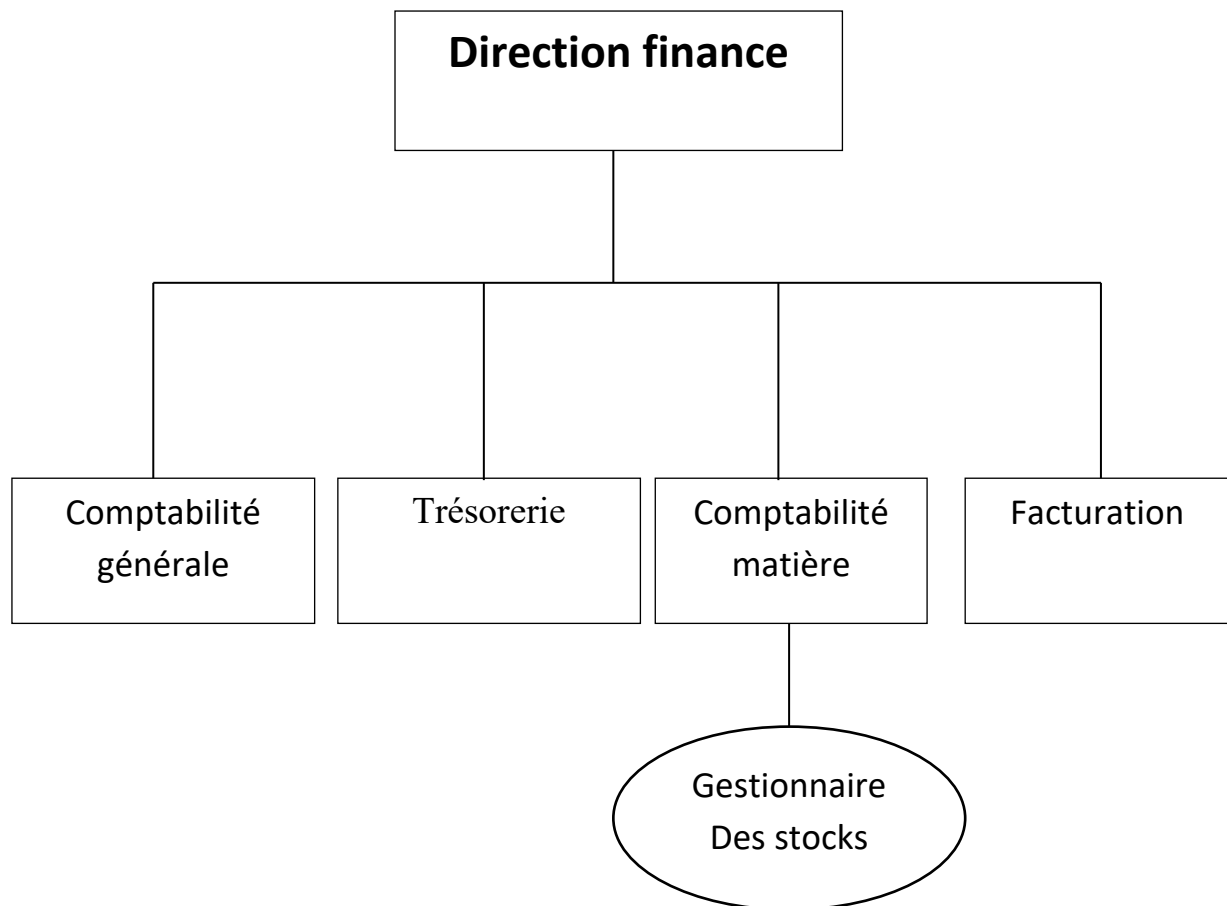


Figure n°6 : Direction finance



❖ **La comptabilité générale** : a pour mission

- Saisie des écritures
- Analyse des comptes
- Situation de trésorerie

❖ **La trésorerie** : a pour mission

- Brouillard de caisse
- Brouillard de banque
- Etat de rapprochement bancaire

❖ **La comptabilité des matières** : a pour mission

- Comptabilité des achats
- Comptabilité des consommations
- Inventaire mensuel a confronté au stock comptable

❖ **Facturation** : a pour mission

- Contrôle des éléments de facturation
- Etablissement des factures
- Rapprochement avec le bureau des entrées

❖ **Gestionnaire des stocks** : a pour mission

- Réception des marchandises
- Conformité facture (bon de livraison, bon de réception, bon de sorte de marchandises dûment visé)
- Inventaire mensuel

Après avoir présenté le cas de l'entreprise retenue à savoir «AURES Emballage» nous procédons dans ce qui suit à l'application des connaissances théoriques abordés dans les chapitres un et deux, au cas d'Aures Emballage.

Section 2 : Outil et évaluation globale du contrôle de gestion

Les différentes activités de contrôle de gestion que nous avons pu observer sont celles relatives au budget, la gestion budgétaire.

2.1. Budget :

Le contrôleur de gestion à en charge l'élaboration du projet de budget, le suivi de son exécution, l'élaboration et l'analyse des statistiques budgétaires. En fin d'année, il procède clôture budgétaire au niveau de la direction générale.

2.1.1. Elaboration et exécution du budget :**2.1.2. Statistique, analyse et suivi budgétaire :****2.1.2.1. Le chiffre d'affaire :**

Le chiffre d'affaire est le totale des ventes et prestation effectuées par l'entreprise. Il est égal aux montants (hors taxe) de l'ensemble des transactions réalisées par l'entreprise avec des tiers dans le cadre de son activité normale et courante. Le chiffre d'affaires peut se calculer pour n'importe quelle période, cela dit il est souvent calculé de façon mensuelle, trimestrielle, et annuelle. Cette notion est le premier indicateur de performance des ventes d'une entreprise.

- **Chiffre d'affaires et évaluation de l'activité :**

Par définition, le chiffre d'affaires d'une entreprise correspond à la somme des ventes effectuées par celle-ci, il peut-être dit HT (hors taxes) ou peut inclure la **TVA (Taxe sur la valeur ajoutée)**, auquel cas on parle de chiffre d'affaires TTC (toutes charges comprises)

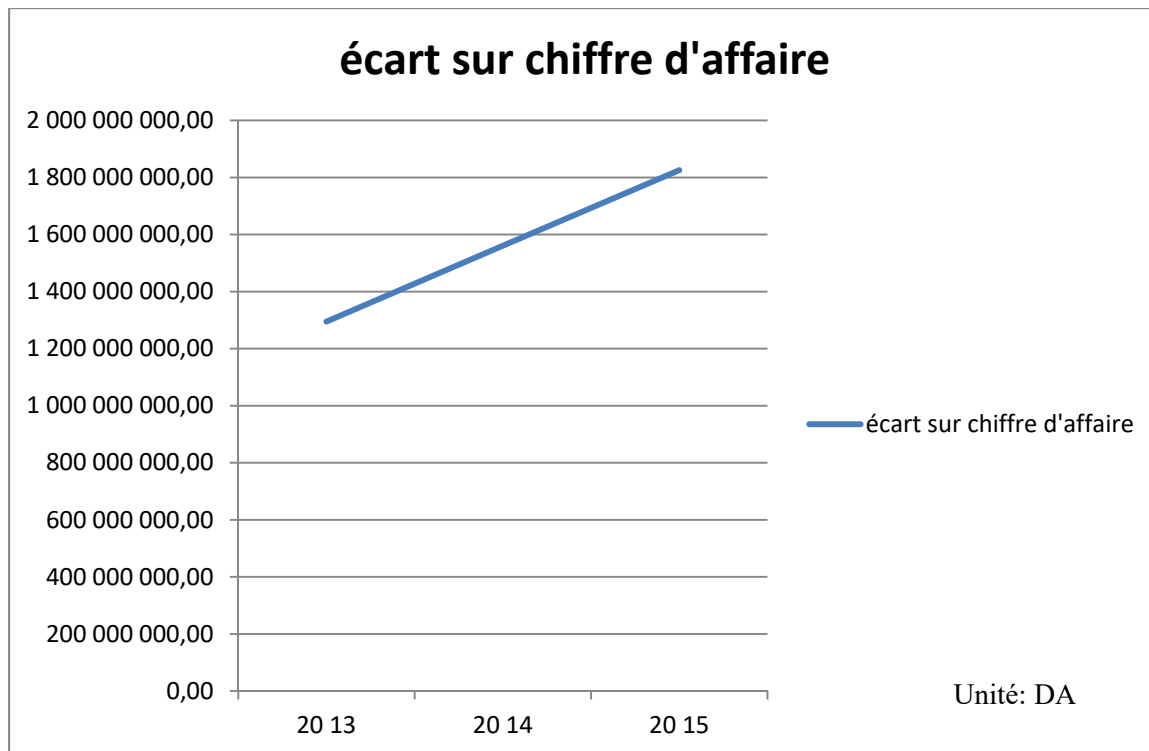
- **La formule du calcul de chiffre d'affaires d'une entreprise**

$$\text{Chiffre d'affaires} = \text{prix de vente} \times \text{Quantités vendues}$$

On peut aussi définir le chiffre d'affaires comme étant la somme des éléments facturés, En comptabilité, il est courant d'effectuer un rapprochement entre factures et sommes encaissées (ou créances clients si pas encore payées)

3.1.2.1.1. Ecart sur chiffre d'affaire

Figure N°07 : Evolution de chiffre d'affaire



$$\begin{aligned}
 \mathbf{E/CH.A} &= \text{Chiffre d'affaire réel 2014} - \text{Chiffre d'affaire réel 2013} \\
 &= 1\,560\,817\,957 - 1\,294\,891\,133 \\
 &= 265\,926\,824
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Ecart en \%} &= (265\,926\,824 \times 100) / 1\,560\,817\,957 \\
 &= 17,03 \%
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \mathbf{E/CH.A} &= \text{chiffre d'affaire réel 2015} - \text{Chiffre d'affaire réel 2014} \\
 &= 1\,825\,811\,819 - 1\,560\,817\,957 \\
 &= 264\,993\,862
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Ecart en \%} &= (264\,993\,862 \times 100) / 1\,825\,811\,819 \\
 &= 14,51 \%
 \end{aligned}$$

- **Analyse :**

Le chiffre d'affaire constitue l'ensemble des ventes d'une entreprise, l'objectif de l'entreprise est de faire augmenter le chiffre d'affaire de 17.03% en 2013/2014 et 14.51% en 2014/2015, donc on constate une nette augmentation des ventes qui apparait sur le résultat réel de 2014 et 2015.

2.1.2.2. Production de l'exercice :

La production de l'exercice est égale à la production vendue, à laquelle on ajoute la production stockée et la production immobilisée. Si une société réalise des activités de différentes nature (commerciale, de service, etc....), la production de l'exercice correspond à la totalité de ces différentes production.

La production de l'exercice fait partie des soldes intermédiaires de gestion (SIG). Ces derniers permettent de décortiquer la formation de résultat. Ils sont répertoriés depuis le chiffre d'affaires jusqu'au résultat. Elle représente, entre autres, l'activité industrielle d'une entreprise de transformation. Cette production traduit le volume d'activité de l'entreprise.

Production de l'exercice = production vendue + immobilisée + ou – production stockée

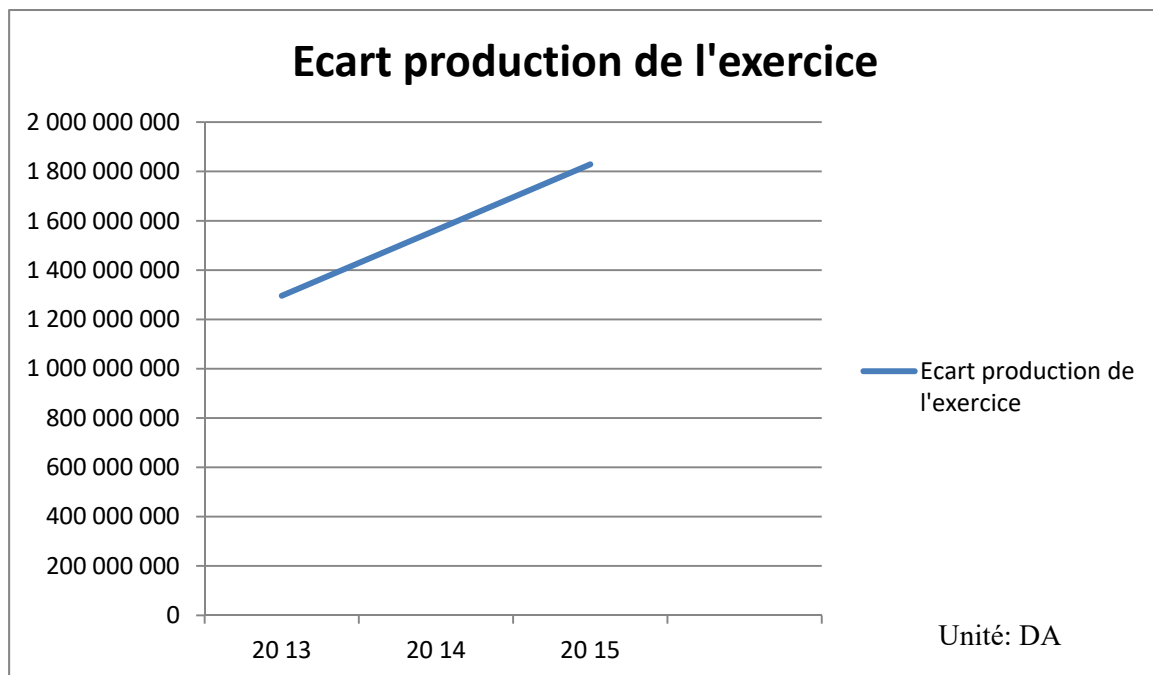
Il s'agit en quelque sorte du chiffre d'affaires des activités industrielles. Elle est calculée à partir de l'agrégat suivant :

- La production vendue concerne les biens et/ou services et la vente des biens produits ou transformés par l'entreprise. Son montant (calculé hors taxes) correspond aux produits et/ou aux services finis et livrés au cours d'une exercice.
- La production immobilisée est la somme des travaux effectués par une société pour son propre compte. Elle est enregistrée à l'actif du bilan parmi les immobilisations à son prix de revient.
- La production stockée est constituée par la différence entre les stocks de produits finis et d'en-cours de fin début d'exercice (Stock final – stock de départ), Ce solde peut être positif ou négatif.

- Un écart positif (production stockée) indique que l'entreprise a stocké une partie de production durant un exercice. Le montant de la production stockée est calculé au coût de production.
- Un écart négatif (déstockage) signifie qu'une société a vendu plus qu'elle n'a produit sur l'exercice.

2.1.2.2.1. Ecart sur production de l'exercice :

Figure N°8 : Ecart sur production de l'exercice



$$\begin{aligned}
 \mathbf{E/PE} &= \text{production de l'exercice 2014} - \text{production de l'exercice 2013} \\
 &= 1\,562\,277\,416 - 1\,295\,967\,922 \\
 &= 266\,309\,494
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Ecart en \%} &= (266\,309\,494 \times 100) / 1\,562\,277\,416 \\
 &= 17,05 \%
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \mathbf{E/PE} &= \text{production de l'exercice 2015} - \text{production de l'exercice 2014} \\
 &= 1\,828\,842\,630 - 1\,562\,277\,416 \\
 &= 266\,565\,214
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Ecart en \%} &= (266\,565\,214 \times 100) / 1\,828\,842\,630 \\
 &= 14,58 \%
 \end{aligned}$$

- **Analyse :**

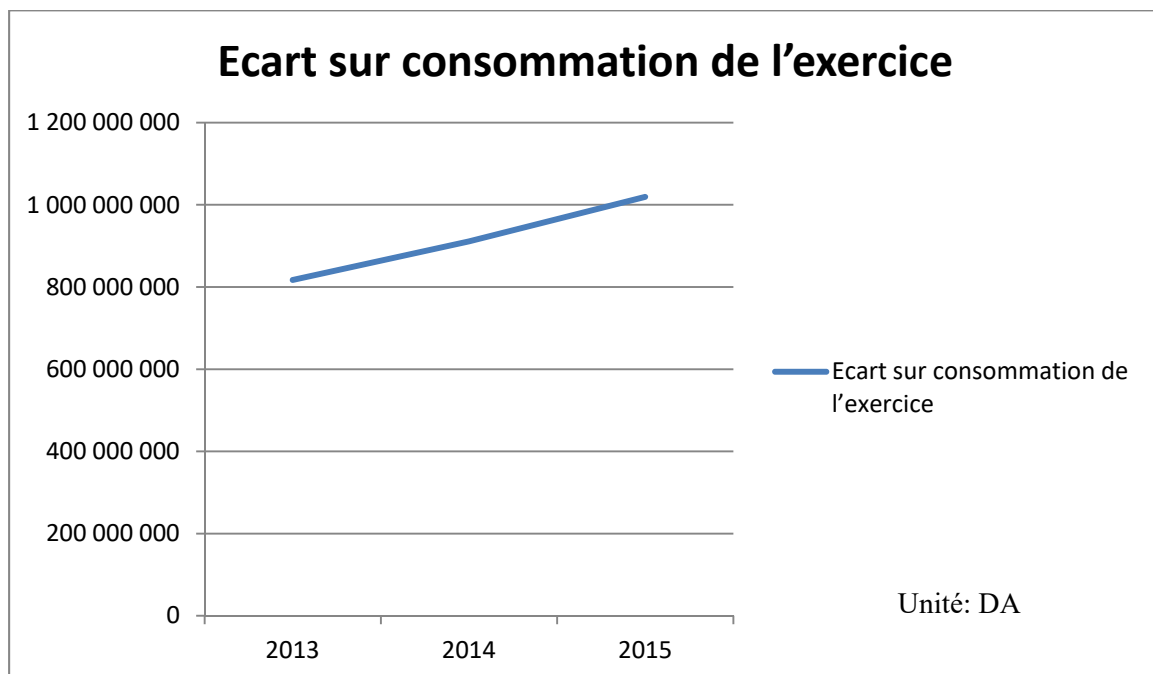
Le contrôle de la production de l'exercice 2013/2014 conduit à faire apparaître un écart favorable de 17,05%, aussi en 2014/2015 de 14,58% dû à une augmentation des quantités produites.

2.1.2.3. Consommation de l'exercice :

Les consommations intermédiaires (CI) sont l'ensemble des biens et services (généralement achetés à d'autres entreprises), qui sont détruits ou transformés lors du processus de production ou incorporés au produit. Elles sont très souvent nécessaires à la production.

2.1.2.3.1. Ecart sur consommation de l'exercice :

Figure N°9 : Ecart sur consommation de l'exercice



$$\begin{aligned}
 \text{E/C} &= \text{consommation de l'exercice 2014} - \text{consommation de l'exercice 2013} \\
 &= 911\,046\,612 - 816\,991\,125 \\
 &= 94\,055\,487
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Ecart en \%} &= (94\,055\,487 \times 100) / 911\,046\,612 \\
 &= 10,32 \%
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} E/C &= \text{consommation de l'exercice 2015} - \text{consommation de l'exercice 2014} \\ &= 1\,019\,092\,552 - 911\,046\,612 \\ &= 108\,045\,940 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ecart en \%} &= (108\,045\,940 \times 100) / 1\,019\,092\,552 \\ &= 10,60\% \end{aligned}$$

- **Analyse :**

On constate une augmentation des charges d'un écart de 10,32% en 2013/2014. et de 10,60% en 2014/2015, due à une augmentation de la production ce qui est défavorable pour l'entreprise, mais l'augmentation des prix des ventes a couvert cet écart défavorable ce qui permet d'avoir une valeur ajoutée positive.

2.1.2.4. La valeur ajoutée:

« C'est la création de la richesse où l'accroissement de la valeur que l'entreprise apporte aux biens et aux services en provenance des tiers (approvisionnement).

Cette valeur ajoutée couvre à la fois les frais de personnel, l'impôt et taxe, les frais financiers, les dotations ou amortissement et les frais divers. Cette valeur ajoutée est un instrument de mesure qui est souvent utilisé pour classer les entreprises par ordre de taille, elle mesure aussi la dimension économique de l'entreprise, elle situe l'efficacité de la combinaison du facteur capital à produire. Elle se définit par la différence entre la marge brute et la production de l'exercice avec toutes les consommations pour le processus de production.»

La valeur ajoutée est égale à la différence entre la production globale de l'entreprise (marge commerciale plus production de l'exercice et les consommations de biens et services en provenance des tiers)

Il existe une deuxième méthode de calcul de la valeur ajoutée intitulée méthode additive, non reprise dans le tableau des soldes intermédiaires de gestion.

La valeur ajoutée évalue la dimension économique de l'entreprise. Elle détermine la richesse créée et constituée par le travail du personnel et par l'entreprise elle-même. Elle mesure le poids économique dans l'entreprise. L'analyse dans le temps permet de mesurer la croissance ou la régression de l'entreprise.

Calcul de la valeur ajoutée : Elle se calcule comme suit

Marge commerciale

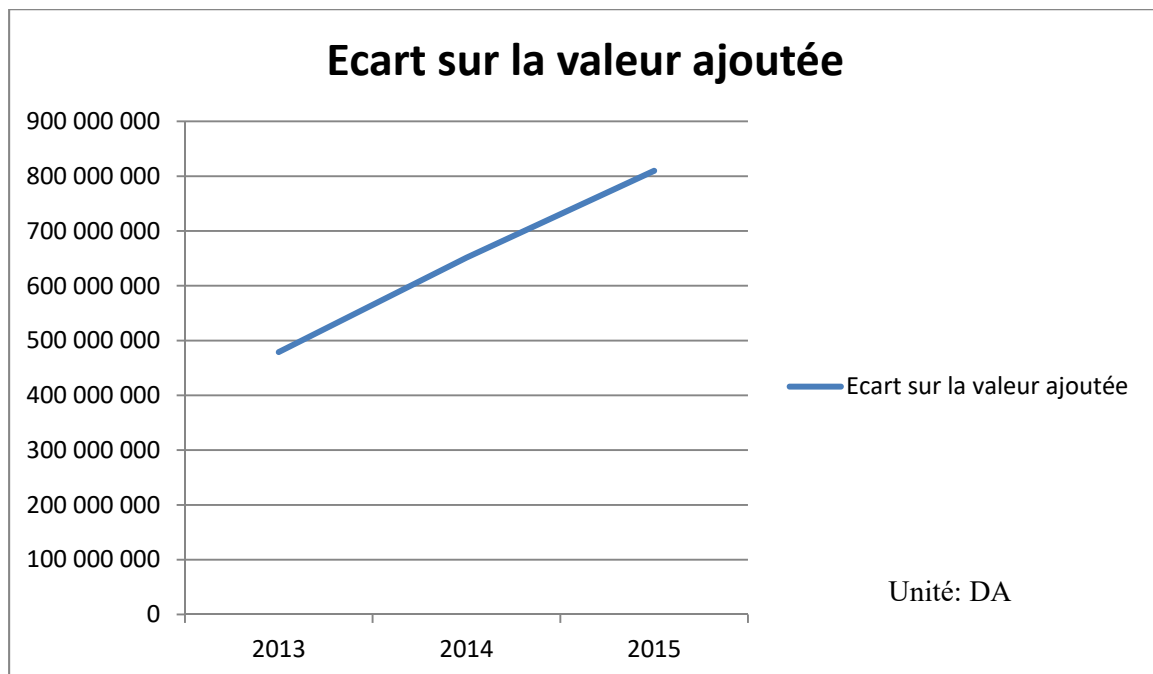
+ Production de l'exercice

- Consommations en provenance de tiers (achat non stockée + achat de sous-traitance + services extérieures + achat de stock d'approvisionnement + variation des stocks)

= La valeur ajoutée

2.1.2.4.1. Ecart sur la valeur ajoutée :

Figure N°10: Ecart sur la valeur ajoutée



$$\begin{aligned}
 \mathbf{E/VA} &= \text{la valeur ajoutée 2014} - \text{la valeur ajoutée 2013} \\
 &= 651\,230\,804 - 478\,976\,796 \\
 &= 172\,254\,008
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Ecart en \%} &= (172\,254\,008 \times 100) / 651\,230\,804 \\
 &= 26,45 \%
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \mathbf{E/VA} &= \text{la valeur ajoutée 2015} - \text{la valeur ajoutée 2014} \\
 &= 809\,750\,077 - 651\,230\,804 \\
 &= 158\,519\,273
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ecart en \%} &= (158\,519\,273 \times 100) / 809\,750\,077 \\ &= 19,58 \%\end{aligned}$$

- **Analyse :**

La valeur ajoutée est positive dans les deux années avec une augmentation de 26,45% en 2013/2014 et de 19,58% en 2014/2015 ce qui remet l'entreprise en bonne santé financière.

La valeur ajoutée est positive c'est un indicateur de création de la richesse (le poids économique de l'entreprise), c'est-à-dire la production globale de l'entreprise est supérieure à la consommation intermédiaire.

2.1.2.5. Excédent brut d'exploitation EBE :

« L'excédent brut de l'exploitation représente la part de la valeur ajoutée qui revient à l'entreprise et aux apporteurs de capitaux (associés et prêteurs). Il indique la ressource générée par l'exploitation de l'entreprise indépendamment :

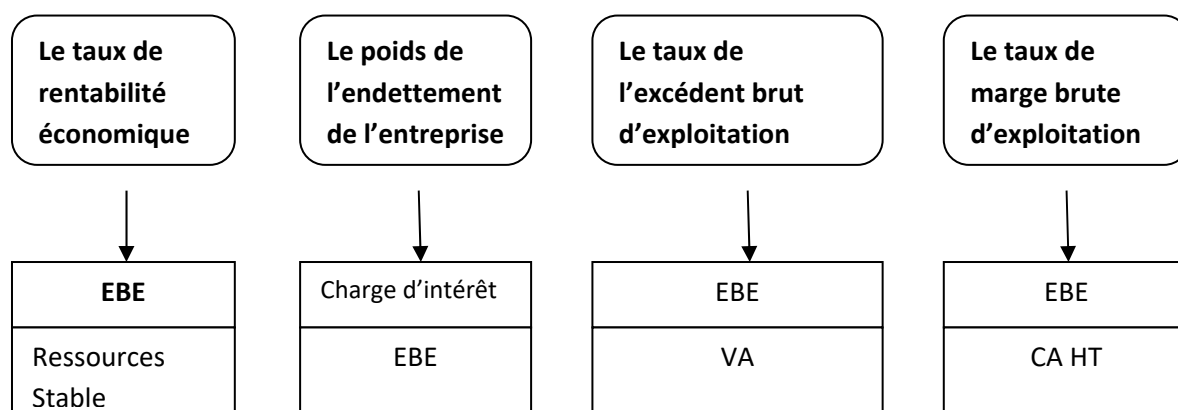
- De la politique d'amortissement (dotations)
- Du mode de financement (charges financières)

L'excédent brut d'exploitation peut être négatif, il s'agit alors d'une insuffisance brute d'exploitation (IBE) »

L'excédent brut d'exploitation est un indicateur de la performance industrielle et commerciale ou de la rentabilité économique de l'entreprise. Il permet de calculer :

- Le taux de rentabilité économique
- Le poids de l'endettement de l'entreprise
- La part de l'excédent brut d'exploitation
- Le taux de marge brute d'exploitation

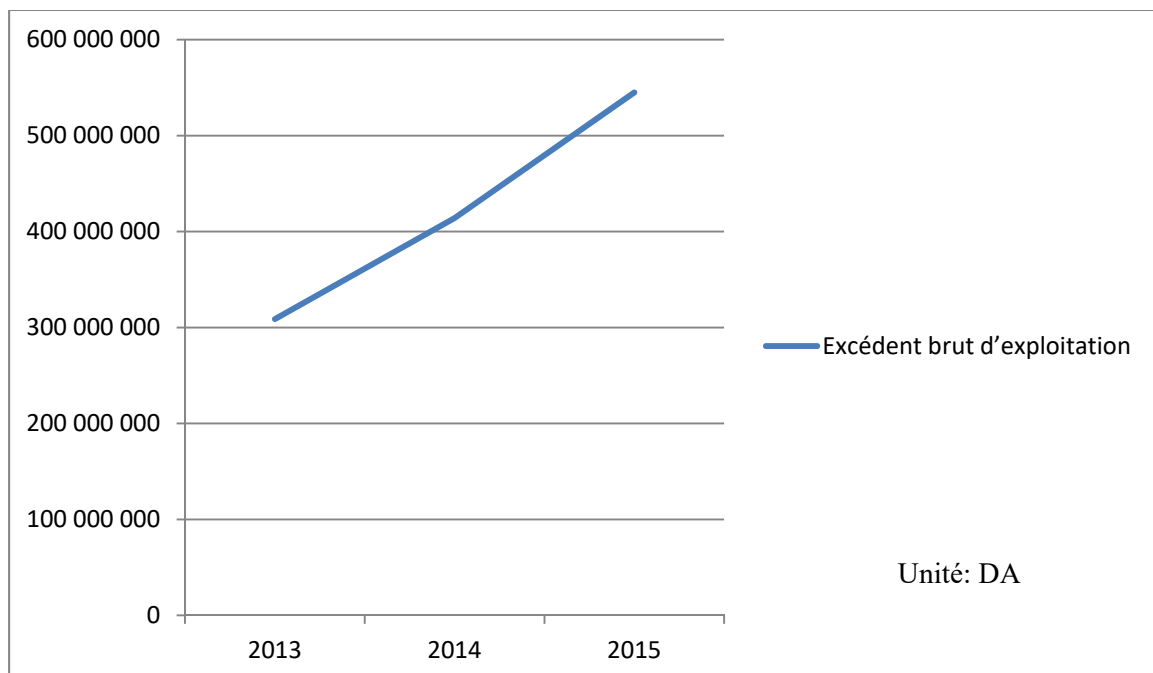
Figure N°11 : les ratios liés à EBE



Calcul de l'excédent brut d'exploitation EBE :

L'excédent brut d'exploitation se calcule par la différence entre la valeur ajoutée augmentée des subventions et les impôts (sauf l'impôt sur les sociétés), les taxes et les charges de personnel supportés par l'entreprise.

Valeur ajoutée
+ Subvention d'exploitation
-impôt et taxes
-Charges du personnel
= Excédent brut d'exploitation

2.1.2.5.1. Excédent brut d'exploitation:**Figure N°12 : écart sur Excédent brut d'exploitation**

$$\mathbf{E/EBE} = \text{Excédent brut d'exploitation 2014} - \text{Excédent brut d'exploitation 2013}$$

$$= 414\,008\,949 - 308\,748\,513$$

$$= 105\,260\,436$$

$$\begin{aligned}\text{Ecart en \%} &= (105\,260\,436 \times 100) / 414\,008\,949 \\ &= 25,42\%\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{E/EBE} &= \text{Excédent brut d'exploitation 2015} - \text{Excédent brut d'exploitation 2014} \\ &= 544\,929\,397 - 414\,008\,949 \\ &= 130\,920\,448\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ecart en \%} &= (130\,920\,448 \times 100) / 544\,929\,397 \\ &= 24,03\%\end{aligned}$$

- **Analyse :**

Le résultat brut d'exploitation est positif de 105 260 436 DA en 2013/2014, soit une hausse de 25,42 %. et une hausse de 24,03% en 2014/2015.

L'excédent brut d'exploitation est positif, il est dû essentiellement à :

- La hausse des charges de personnel de 29,26 % en 2013/2014 et de 14,52 % en 2014/2015 ;
- la hausse des impôts et taxes et versements assimilés de 18,75% en 2013/2014 et une baisse de 60,99%.

On remarque que le résultat en 2013/2014 est en hausse pour un montant 105 260 436 soit une réalisation de 25,42 % et 24,03% en 2014/2015. Ce qui veut dire que l'écart est favorable cela s'explique essentiellement par une augmentation importante de la valeur ajoutée qui est due à l'augmentation du chiffre d'affaire, Il sert à rémunérer les capitaux propres et développer le potentiel de production.

2.1.2.6. Résultat opérationnel:

Dans le monde des entreprises, le résultat opérationnel, également appelé résultat d'exploitation, est une notion de comptabilité. Il permet, en ajoutant au résultat financier et au résultat exceptionnel, d'obtenir le résultat net avant impôt d'une entreprise.

Le résultat opérationnel désigne la différence entre les produits et les charges d'exploitation d'une entreprise. Il correspond au résultat réalisé par le biais de l'exploitation habituelle des facteurs de production de l'entreprise, il s'agit du résultat courant.

Le résultat opérationnel est un élément du compte de résultat d'une entreprise. Il est un indicateur clé de la rentabilité de l'activité d'un opérateur économique. Il permet, en effet,

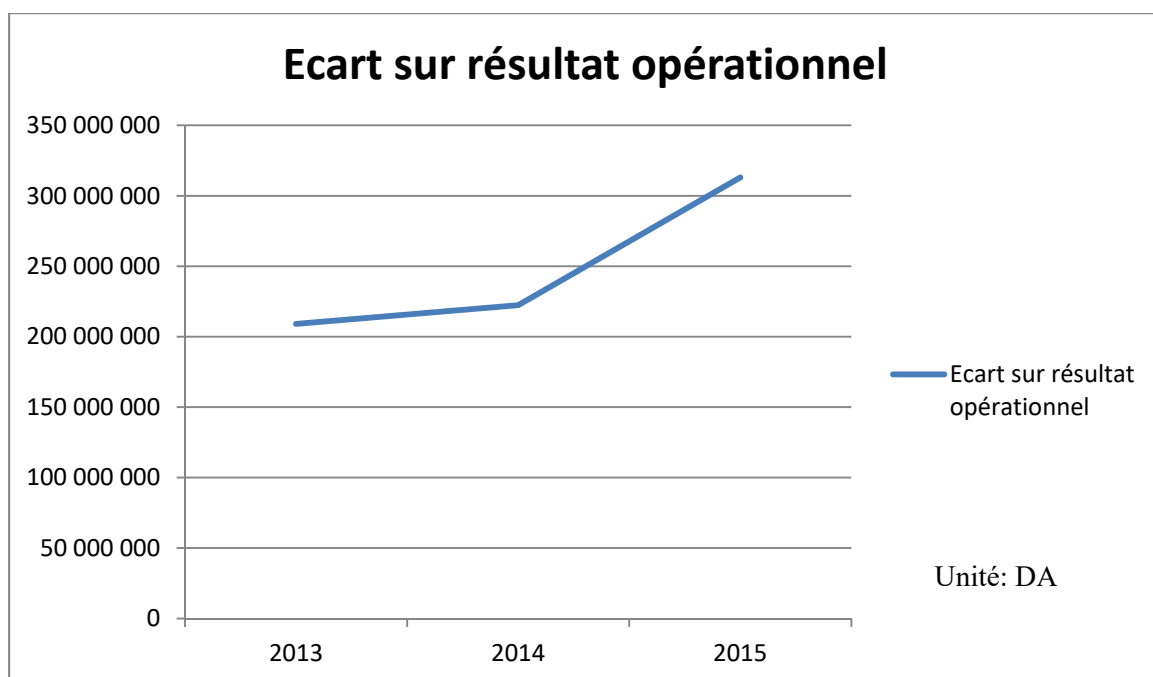
d'apprécier la performance économique d'une entreprise, sans tenir compte d'événements exceptionnels ou des modalités de financement choisis par la société.

- **Calcul du résultat d'exploitation :**

$\text{Résultat opérationnel} = \text{produits d'exploitation} - \text{charges d'exploitations}$
--

2.1.2.6.1. Ecart sur résultat opérationnel :

Figure N°13 : écart sur résultat opérationnel



$$\begin{aligned} \text{E/RO} &= \text{résultat opérationnel 2014} - \text{résultat opérationnel 2013} \\ &= 222\,386\,187 - 209\,055\,062 \\ &= 13\,331\,125 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Ecart en \%} &= (13\,331\,125 \times 100) / 222\,386\,187 \\ &= 5,99\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{E/RO} &= \text{résultat opérationnel 2015} - \text{résultat opérationnel 2014} \\ &= 312\,987\,657 - 222\,386\,187 \\ &= 90\,601\,470 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Ecart en \%} &= (90\,601\,470 \times 100) / 312\,987\,657 \\ &= 28,95 \%\end{aligned}$$

- **Analyse :**

Le résultat opérationnel est en hausse en 2013/2014 de 5,99% 5 (Positif) , et de 28,95% en 2014/2015 .

2.1.2.7. Résultat net :

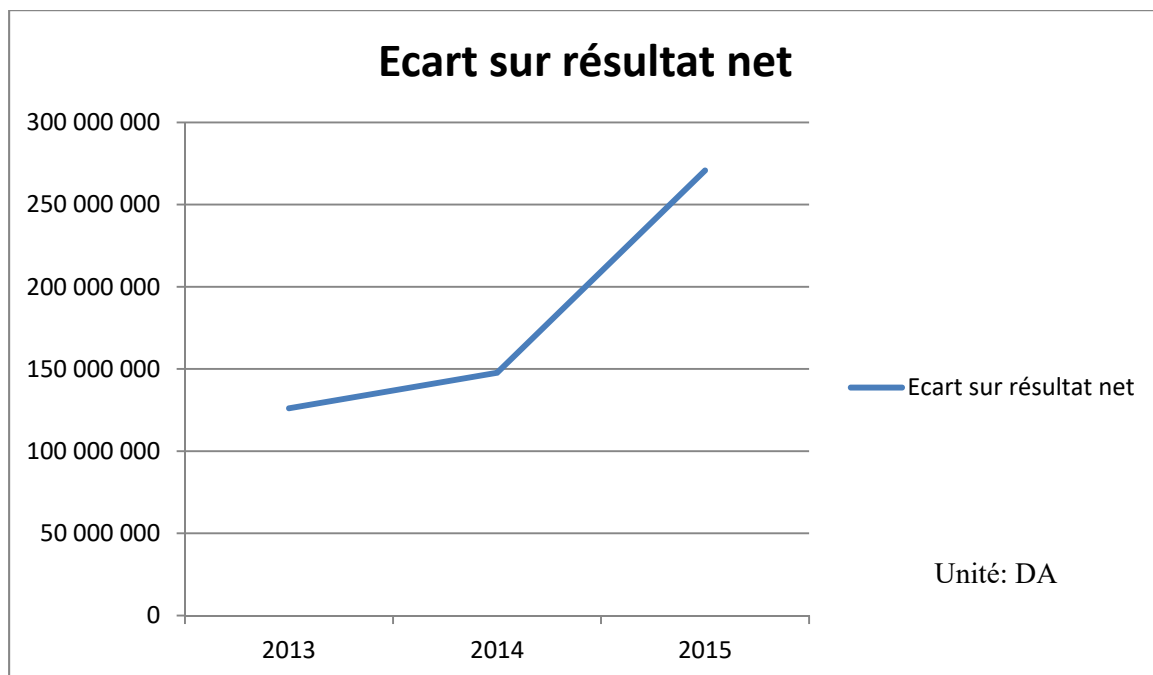
Le résultat net se calcule par la différence entre le total des produits et des charges de l'entreprise. Il apparaît dans le compte de résultat et dans le bilan qui sont établis lors de la clôture de chaque exercice comptable. Une fois déterminé, le résultat fait l'objet d'une affectation lors de l'Assemblée Générale Ordinaire annuelle des associés (AGO):

- A l'augmentation des capitaux propres de l'entreprise, dans un compte de réserve (classe 1);
- Aux associés par la distribution d'un dividende rémunérant leur investissement.

2.1.2.7.1. La composition du résultat net

Le résultat net de l'entreprise est la différence entre l'ensemble des produits et des charges d'une entreprise. Il est possible de distinguer différents types de produits et charges permettant de décomposer le résultat net en plusieurs résultats spécifiques:

- Les produits et charges d'exploitation qui concernent l'activité de l'entreprise. Leur différence permet d'obtenir le résultat d'exploitation qui donne la performance réalisée par l'entreprise sur son activité de base, son cœur de métier. C est le résultat réel de la performance économique de l'entreprise ;
- Les produits et charges financiers dont la différence permet d'obtenir le résultat financier qui indique la performance de l'entreprise en termes de choix de financement et de placement
- Les produits et charges exceptionnels dont la différence donne le résultat exceptionnel qui découle d'opérations particulières généralement non récurrentes (gestion, opération en capital,...)

2.1.2.7.2. Ecart sur résultat net :**Figure N°14 : écart sur résultat net**

$$E/RN = \text{résultat net 2014} - \text{résultat net 2013}$$

$$= 147\,710\,336 - 126\,112\,467$$

$$= 21\,597\,869$$

$$\text{Ecart en \%} = (21\,597\,869 \times 100) / 147\,710\,336$$

$$= 14,62\%$$

$$E/RN = \text{résultat net 2015} - \text{résultat net 2014}$$

$$= 270\,767\,122 - 147\,710\,336$$

$$= 123\,056\,786$$

$$\text{Ecart en \%} = (123\,056\,786 \times 100) / 270\,767\,122$$

$$= 45,48\%$$

- Analyse:**

Le résultat net de l'exercice c'est le dernier résultat, il est obtenu en reprenant le résultat ordinaire avant impôt

Le résultat net de l'exercice 2013/2014 est de 21 597 869 soit une hausse de 14,62%, alors que le résultat 2014/2015 est en hausse de 45,48% pour un montant de 123 056 786.

Le niveau du résultat réalisé en 2014/2015 s'explique essentiellement par:

- Par la hausse des produits vendus d'une hausse de 264 993 862 avec 14,51%
- La hausse des dotations aux amortissements de 14,67% donc 34 089 690.
- L'évolution des produits par rapport 2014/2015 est générée par l'accroissement des ventes de produit.

Section 03 : Recommandations

La finalité ultime du diagnostic financier est de proposer aux dirigeants d'entreprise un ensemble d'orientations. La mise en œuvre efficace de ses dernières suppose pour l'entreprise:

- De capitaliser ses forces et saisir les opportunités qu'offre son environnement;
- De remédier à ses faiblesses et faire face aux menaces présentées dans cet environnement.

3.1. Points forts et opportunités

L'entreprise possède des points forts et bénéficie de certaines opportunités offerte par son environnement externe.

3.1.1. Les forces de l'entreprise AURES

Les points forts tirés de l'historique et l'entretien effectué au sein de l'entreprise:

- Des produits conformes aux normes internationales en termes de qualité.
- L'entreprise dispose d'un portefeuille de produits assez varié et des gammes de produits étendues avec un rapport qualité / prix favorable.
- Lancement dans la fabrication de nouveau modèle des produits à moindre coût et avec plus de qualité à l'occasion du nouvel investissement.
- Formation de personnel assurée.

Les points forts tirés de notre analyse :

- La croissance de l'activité d'AURES est assurée.
- Réseau de distribution très performant.

- L'entreprise travail à flux tendu.
- Structure financière à long terme bonne.
- Fonds propres abondants.
- L'entreprise jouit de l'autonomie financière.
- Elle a une capacité d'endettement.
- Un équilibre à long terme et immédiat assuré durant la période étudiée.
- L'entreprise gère bien ses liquidités.
- Une entreprise solvable.
- Ses immobilisations sont relativement neuves.
- L'entreprise réalise de bonnes rentabilités économiques et financières.

3.1.2. Opportunités

- La situation géographique stratégique de l'imprimerie Aures Emballage lui permet de bénéficier de plusieurs avantages en infrastructure notamment la route nationale No12.
- La notoriété de la marque d'Aures et la qualité des produits reconnue par les consommateurs nationaux constitue un atout pour l'entreprise.
- Diversification des fournisseurs lui garantit une source des matières premières avec des prix d'acquisition négociables part, et d'assurer la continuité de son activité à tout moment d'autre part.

3.2. Les points faibles

Notre analyse nous a permis de détecter les faiblesses de l'entreprise ainsi que les menaces auxquelles elle s'est confrontée :

3.2.1. Les faiblesses de l'entreprise AURES

Les incohérences constatées lors de l'analyse des états financiers de l'entreprise découlent principalement :

- une organisation comptable en inadéquation avec la taille de l'entreprise
 - Inexistence d'un service de contrôle de gestion
 - Une seule direction financière (une seule personne qui assure toutes les tâches de liaison)
- Des comptes d'attente depuis le passage du PCN au NSFC non encore définitivement réglés

- Un système de circulation des documents non fiable d'où les incidences dans la saisie des informations et de discordances au niveau de certains totaux.

3.2.2. Menaces:

- L'entreprise est confrontée à une forte concurrence. Exemple : SARL 'SIPA' (Société d'Imprimerie et de Papeterie AMAL).
- L'absence des exportations des produits d'Aures engendre le manque de devise, alors qu'elle importe ses principales matières premières.

3.2.3. Recommandations:

Pour conclure notre analyse sur la santé financière de l'entreprise, il est important de dégager quelques recommandations :

- Aures doit adopter une politique commerciale vigoureuse, qui lui permettra d'avoir une performance commerciale. Cette dernière consiste à s'imposer dans un environnement concurrentiel, afin d'enregistrer une progression du niveau des ventes, pour conquérir des parts de marché importantes et de renforcer sa position concurrentielle
- Mise en place d'un système de circulation des documents à même d'assurer une fiabilité et une sincérité des informations comptables.
- Un assainissement comptable est souhaité (intervention d'un commissaire au compte).
- Une meilleure prise en charge de la fonction « finance »
- Instauration d'un système de contrôle de gestion

Conclusion :

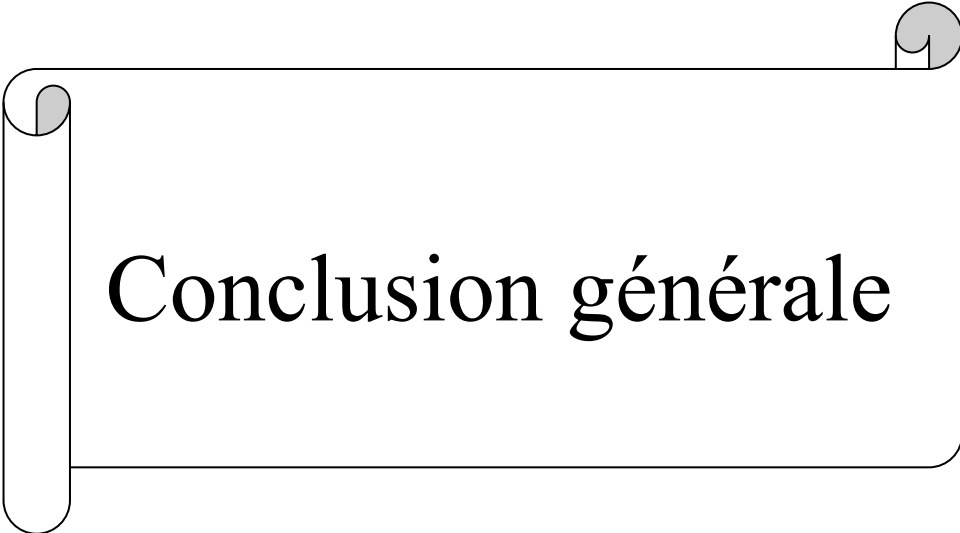
Le contrôle de gestion, est souvent présenté comme un moyen pour prendre les décisions et pour gérer une entreprise de manière à atteindre une plus grande efficacité et pour que l'entreprise soit performante.

Au cours de notre stage pratique, nous avons pu collecter des données qui restent insuffisantes au vu de l'intérêt de certaines informations pour l'appréciation de la relation contrôle de gestion/performance de l'entreprise.

Les outils de contrôle de gestion ne devraient pas être utilisés dans le sens où l'entreprise les rend visibles pour justifier l'utilisation du contrôle de gestion en vue d'une plus grande performance. Il faudrait, tout comme pour toute démarche de gestion, que l'état d'esprit précède ou accompagne les outils et techniques.

Au terme de ce chapitre, les résultats auxquels nous avons abouti révèlent que cette entreprise a confirmé que la croissance de l'activité est assurée.

En conclusion de ce chapitre on peut dire qu'Aures Emballages a pu réaliser une performance financière.

A decorative graphic of a scroll, rendered in a light gray color. It features a central rectangular area with rounded corners, and a vertical strip on the left side that is also rounded at the top and bottom, suggesting a rolled-up document. The scroll is positioned horizontally across the middle of the page.

Conclusion générale

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

La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre, dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tels que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc.

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Pour se faire, il utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils nous pouvons citer :

- La méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise,
- La gestion budgétaire qui permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.
- Le tableau de bord fournit un ensemble d'informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

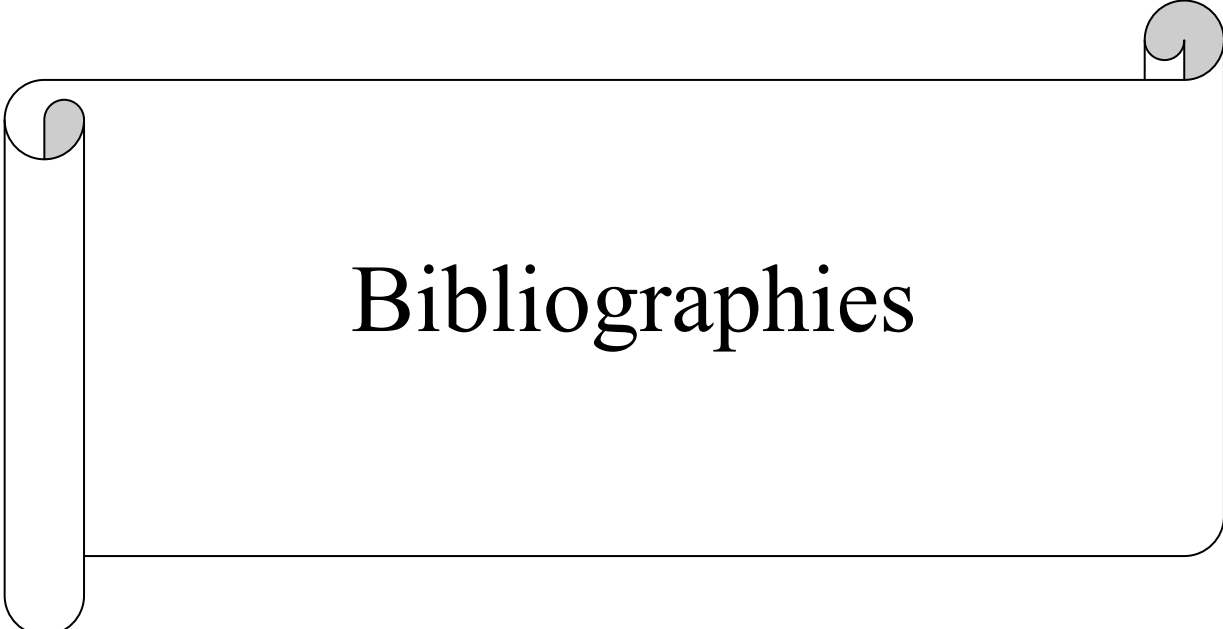
D'après nos investigations théoriques, nous avons pu constater que le contrôle de gestion jouait un rôle important au sein de l'entreprise. Il est considéré comme une des démarches indispensables dans l'évaluation de la performance d'une entreprise. En outre, il met à sa disposition pléthore d'outils capables d'apprécier la création de valeur au sein de l'entreprise.

Emballages AURES est, certes, inscrite dans cette logique de modernisation et de perfectionnement de ses démarches mais il semblerait que ceci ne soit en fait qu'une façade et qu'en approfondissant l'analyse, la méthode ne s'accompagne pas forcément de l'état d'esprit. En effet, les entreprises performantes ne le deviennent pas uniquement parce qu'elles font appel au contrôle de gestion mais parce qu'elles tirent des enseignements des écarts ou des dysfonctionnements constatés.

Ainsi, la faible efficacité du contrôle de gestion constitue un obstacle pour l'entreprise en termes de performance, d'ailleurs notre entreprise d'accueil ne peut prétendre à afficher des résultats positifs par optimisation de sa gestion mais grâce à l'augmentation salubre des prix.

A l'instar de toute entreprise algérienne, Emballages AURES dans son ensemble devrait repenser sa philosophie de gestion en intégrant de manière réelle les démarches de contrôle de gestion, de performance et autres. Elle doit surtout communiquer en interne sur la nécessité et le bien-fondé de ces dernières afin d'impliquer la ressource humaine de façon effective. Ceci nécessite certainement des changements de pratiques mais surtout un accompagnement soutenant la mise en place de formations en direction de tout le personnel.

Répandre une logique de performance dans l'entreprise par le contrôle de gestion rend nécessaire une réelle implication à tous les niveaux, une circulation de l'information optimale mais aussi son utilisation dans les prises de décision, la mise en place des outils ainsi que la prise en compte des résultats dans un souci de réussite de l'entreprise.



Bibliographies

Bibliographies

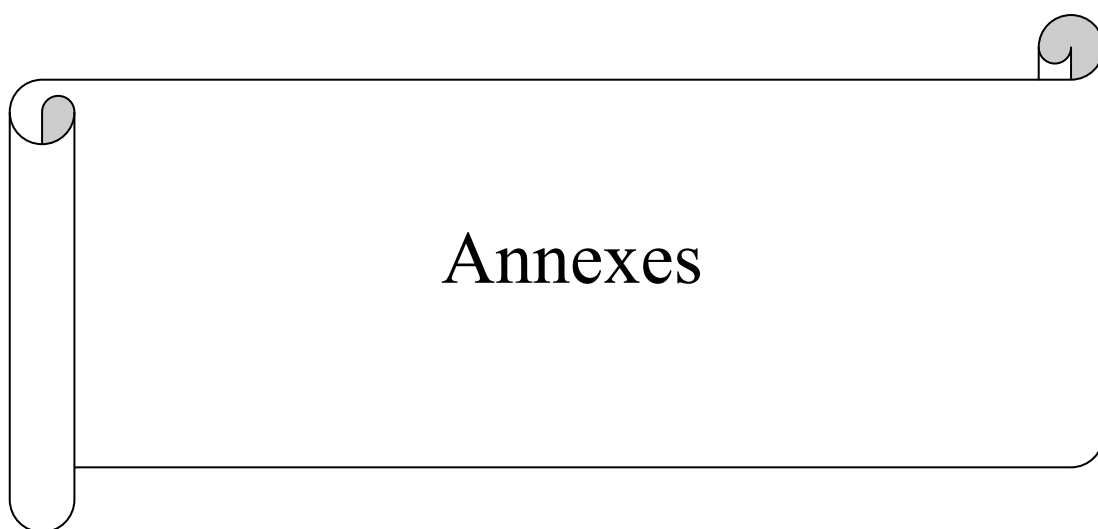
Ouvrages et revus

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de gestion ,DUNOD, Paris
- ARDOIN Jean Loup et al; Le contrôle de gestion ; édition Publiunion, Paris, 1986
- ARNOUD Hervé et al ; Le contrôle de gestion en action, 2eme édition liaison. Paris, 2001, Page 89
- ARNOUD Hervé ; Le contrôle de gestion... en action; édition Liaisons; Paris,2001
- Berland N. « mesurer et piloter la performance » (2009), e-book, in <http://management.free.fr>
- BOUQUIN Henri, *Les fondements du contrôle de gestion*, Collection "Que sais-je?", PUF, Paris.2011.
- BOURGUIGNON A ,*Peut on définir la performance ?*, Revue Française de Comptabilité, juillet-août 1995, pp. 61-66.
- CABY.J et al, Le processus de création de valeur, Revue Française de. Gestion, Mars-Mai, 1996, pp. 49-56
- CHARREAUX Gérard et DESBRIERES Philippe, Gouvernance des entreprises: Valeur partenariale contre valeur actionnariale in <http://leg2.ubourgogne.fr/wp/0970801.pdf>
- DEARDEN J. Measuring profit center manager, Harvard Business Review,septembre-octobre 1987, pp 84-88.
- ECCLES.G., " Control with fairness in transfer pricing ", Harvard Business Review, vol. 61,n° 6, 1983, pp. 149-161. Trad. Prix de cession interne, Harvard-L'Expansion, hiver 1984-1985, pp. 28-44.
- FONTAINE Karine-ZAMBAUX A drien, Bilan social et tableau de bordl.in[http://www.cig29394.fr/archives/diagnostics/Bilan soc 4.pdf](http://www.cig29394.fr/archives/diagnostics/Bilan%20soc%204.pdf)
- GRANDGUILLOT Béatrice et Francis, Analyse financière, 12ème éd Lextenso, Paris, 2008

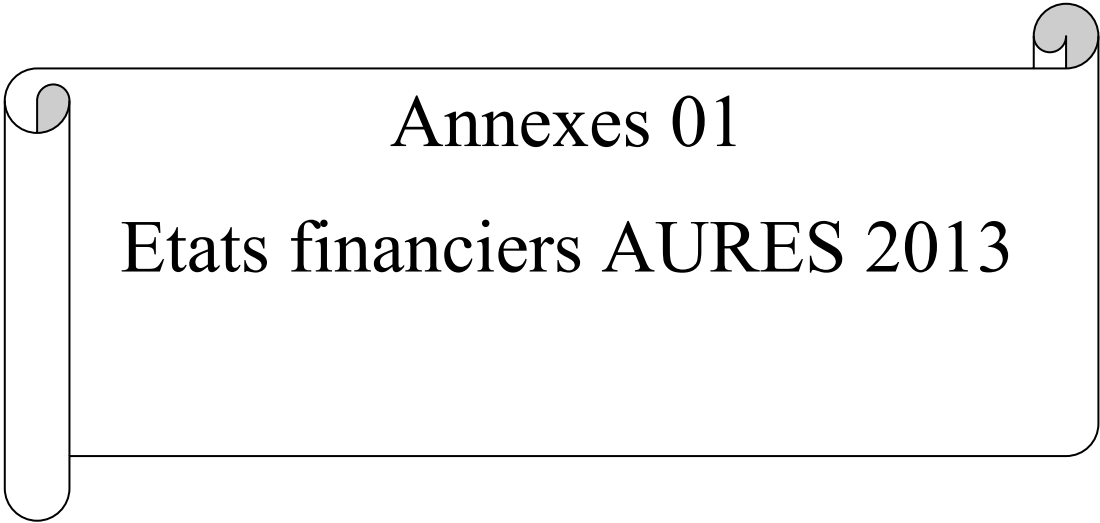
- Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon ; « Le contrôle de gestion en action » 2eme édition liaison, Paris 2001
- KALIKA Michel, Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances, Editions Economica, Paris, 1988
- KHEMAKHEM A., La dynamique du contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, Paris, 1976
- LEBAS.M, Performance : Mesure et management. faire face à un paradoxe, Groupe HEC, Paris, 1998
- MEKKAOU M'Hammed ; Précis de contrôle de gestion, édition ESKA, i Rabat, 2007
- RAFFEGEAU.J, DUBOIS.F & De MENONVILLE.D, L'audit opérationnel, Que sais-je ? n° 2167, PUF, 1984
- REBAINE.N née LOTMANI et Collectif EP B I Introduction à l'analyse financière, Collection GESTION, Edition Pages Bleues, Alger, 2011,

Sites web

- <http://ours4uu.blogspot.com/2012/les-objectifs-du-controle-de-gestion.htm> Consulté le 15/11/2019
- <http://www.abhatoo.net.mal>
- http://www.performancezoom.com/role_controle.php
- <http://www.usinenouvelle.com/expo/guides-d-achat/tableau-de-bord-et-reporting-223>
- <https://www.l-expert-comptable.com>



Annexes

A decorative graphic of a scroll with a black outline and a grey shadow. The scroll is horizontal and has a small circular tab on the left side. The text is centered within the scroll.

Annexes 01

Etats financiers AURES 2013

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice clos le

31/12/2013

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2013			2012
	Montants Bruts	Amortissements provisions et perte de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	16 150 056	12 963 473	3 186 582	3 735 412
Immobilisations corporelles				
Terrains	60 122 669		60 122 669	60 122 669
Bâtiments	430 680 228	134 737 605	295 942 622	316 859 243
Autres immobilisations corporelles	982 024 594	430 572 085	551 452 508	317 228 166
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	195 412 204		195 412 204	150 503 483
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	3 585 772		3 585 772	10 763 600
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	1 687 975 523	578 273 163	1 109 702 360	859 212 575
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	241 062 405		241 062 405	113 822 149
Créances et emplois assimilés				
Clients	115 943 588	(-782589)	116 726 178	544 390 330
Autres débiteurs	135 407 618		135 407 618	9 226 565
Impôts et assimilés	188 566 374		188 566 374	88 404 322
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 705 258		6 705 258	3 301 074
TOTAL ACTIF COURANT	687 685 245	(-782589)	688 467 835	759 144 441
TOTAL GENERAL ACTIF	2 375 660 771	577 490 574	1 798 170 196	1 618 357 017

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice clos le

31/12/2013

BILAN (PASSIF)

	2013	2012
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	334 600 000	334 600 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	466 107 833	395 192 425
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	130 251 491	135 054 431
Autres capitaux propres - Report à nouveau	(-4 139 024)	(-4 139 024)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	926 820 300	860 707 433
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	292 572 271	30 000 000
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	292 572 271	30 000 000
PASSIFS COURANTS;		
Fournisseurs et comptes rattachés	164 254 358	144 502 362
Impôts	68 771 633	7 612 470
Autres dettes	66 237 325	86 962 677
Trésorerie passif	279 514 306	488 572 073
TOTAL III	578 777 623	727 649 584
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	1 798 170 196	1 618 357 017

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice du 01/01/2013 au 31/12/2013

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2013		2012	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		1 294 891 133		1 120 556 868
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			1 294 891 133		1 120 556 868
Production stockée ou déstockée			1 076 789		1 342 426
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			1 295 967 922		1 121 899 294
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		758 694 097		624 559 613	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
autres consommations		138 211			
Rabais, Remises, ristournes obtenus sur achats		17 338			
Services extérieurs	Sous-traitance générale	351 825			
	Locations	2 747 200		1 838 800	
	Entretien, réparations et maintenance	13 777 590		11 632 271	
	Primes d'assurances	7 137 380		5 905 040	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	6 465 500		7 447 413	
	Publicité	2 568 995		4 263 932	
	Déplacements, missions et réceptions	4 267 998		3 470 029	
Autres services		20 824 988		16 534 271	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		816 991 125		675 651 371	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			478 976 796		446 247 922

... La suite sur la page suivante

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice du 01/01/2013 au 31/12/2013

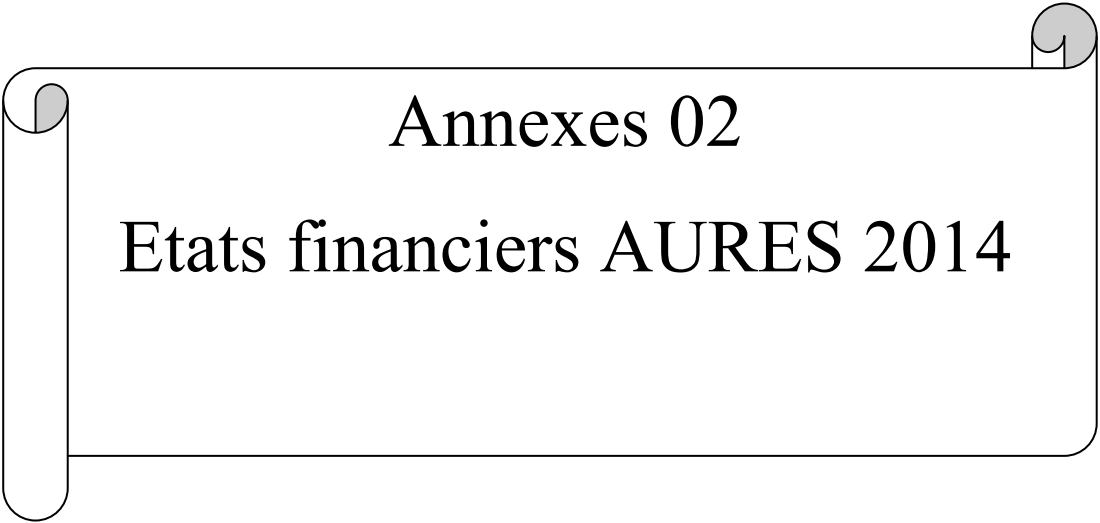
COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2013		2012	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	151 425 600		132 989 808	
Impôts et taxes et versements assimilés	18 802 683		16 238 563	
IV-Excédent brut d'exploitation		308 748 513		297 019 550
Autres produits opérationnels		1 127 293		425 270
Autres charges opérationnels	200 553		23 964	
Dotations aux amortissements	101 543 761		89 832 518	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		923 570		206 055
V-Résultat opérationnel		209 055 062		207 794 393
Produits financiers		7 782 020		5 517 807
Charges financières	60 361 336		50 926 316	
VI-Résultat financier	52 579 315		45 408 509	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		156 475 746		162 385 883
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	30 363 279		31 470 476	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		126 112 467		130 915 407

(*) A détailler sur état annexe à joindre

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2013
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		1 868 183 093,36
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 704 349 694,87
Intérêts et autres frais financiers payés		-75 432 149,35
Impôts sur les résultats payés		-32 028 407,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		56 372 842,14
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		926 013,92
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		57 298 856,06
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-90 450 400,42
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		109 375,00
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-13 393 773,64
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		18 543 601,11
Intérêts encaissés sur placements financiers		7 782 020,97
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Fux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-77 409 176,98
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		-60 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts		326 953 271,88
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-34 381 000,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		232 572 271,88
Incidence des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		212 461 950,96
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de période		-485 270 998,80
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-272 809 047,84
Variation de la trésorerie de la période		212 461 950,96
Rapprochement avec le résultat comptable		86 349 483,65

A decorative graphic of a scroll with a black outline and a grey shadow. The scroll is partially unrolled, with the top and bottom edges showing a grey inner layer. The text is centered within the unrolled portion.

Annexes 02

Etats financiers AURES 2014

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice clos le

31/12/2014

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2014			2013
	Montants Bruts	Amortissements provisions et perte de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	18 954 983	14 396 516	4 558 466	3 186 582
Immobilisations corporelles				
Terrains	60 122 669		60 122 669	60 122 669
Bâtiments	687 119 202	205 115 004	482 004 197	295 942 622
Autres immobilisations corporelles	1 770 180 292	695 131 273	1 075 049 019	551 452 508
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	22 061 163		22 061 163	195 412 204
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	11 040 203		11 040 203	3 585 772
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	2 569 478 514	914 642 794	1 654 835 720	1 109 702 360
ACTIF COURANT				
Stocks et encours				241 062 405
Créances et emplois assimilés				
Clients	226 152 320	5 424 679	220 727 641	116 726 178
Autres débiteurs	51 446 546		51 446 546	135 407 618
Impôts et assimilés	108 008 173		108 008 173	188 566 374
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	488 664 425		488 664 425	6 705 258
TOTAL ACTIF COURANT	1 326 248 547	5 424 679	1 320 823 867	688 467 835
TOTAL GENERAL ACTIF	3 895 727 062	920 067 474	2 975 659 587	1 798 170 196

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice clos le

31/12/2014

BILAN (PASSIF)

	2014	2013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	800 000 000	334 600 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	1 132 346 151	466 107 833
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	147 710 336	130 251 491
Autres capitaux propres - Report à nouveau		(-4 139 024)
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	2 080 056 487	926 820 300
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	572 664 830	292 572 271
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	572 664 830	292 572 271
PASSIFS COURANTS;		
Fournisseurs et comptes rattachés	103 489 743	164 254 358
Impôts	14 356 448	68 771 633
Autres dettes	30 469 750	66 237 325
Trésorerie passif	174 622 326	279 514 306
TOTAL III	322 938 269	578 777 623
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	2 975 659 587	1 798 170 196

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice du 01/01/2014 au 31/12/2014

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2014		2013	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		1 560 817 957		1 294 891 133
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			1 560 817 957		1 294 891 133
Production stockée ou déstockée			1 459 459		1 076 789
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			1 562 277 416		1 295 967 922
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		828 071 358		758 694 097	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
autres consommations				138 211	
Rabais, Remises, ristournes obtenus sur achats				17 338	
Services extérieurs	Sous-traitance générale			351 825	
	Locations	4 303 000		2 747 200	
	Entretien, réparations et maintenance	24 401 958		13 777 590	
	Primes d'assurances	9 208 289		7 137 380	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	6 565 350		6 465 500	
	Publicité	253 430		2 568 995	
	Déplacements, missions et réceptions	9 380 185		4 267 998	
Autres services		28 863 040		20 824 988	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		911 046 612		816 991 125	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			651 230 804		478 976 796

... La suite sur la page suivante

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice du 01/01/2014 au 31/12/2014

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2014		2013	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	214 080 523		151 425 600	
Impôts et taxes et versements assimilés	23 141 331		18 802 683	
IV-Excédent brut d'exploitation		414 008 949		308 748 513
Autres produits opérationnels		7 230 786		1 127 293
Autres charges opérationnels	668 816		200 553	
Dotations aux amortissements	198 184 732		101 543 761	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				923 570
V-Résultat opérationnel		222 386 187		209 055 062
Produits financiers		5 441 545		7 782 020
Charges financières	45 179 942		60 361 336	
VI-Résultat financier	39 738 397		52 579 315	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		182 647 790		156 475 746
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	34 937 453		30 363 279	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		147 710 336		126 112 467

(*) A détailler sur état annexe à joindre

EURL AURES EMBALLAGES

Zone Industrielle Draâ-Ben-Khada, Tizi-Ouzou

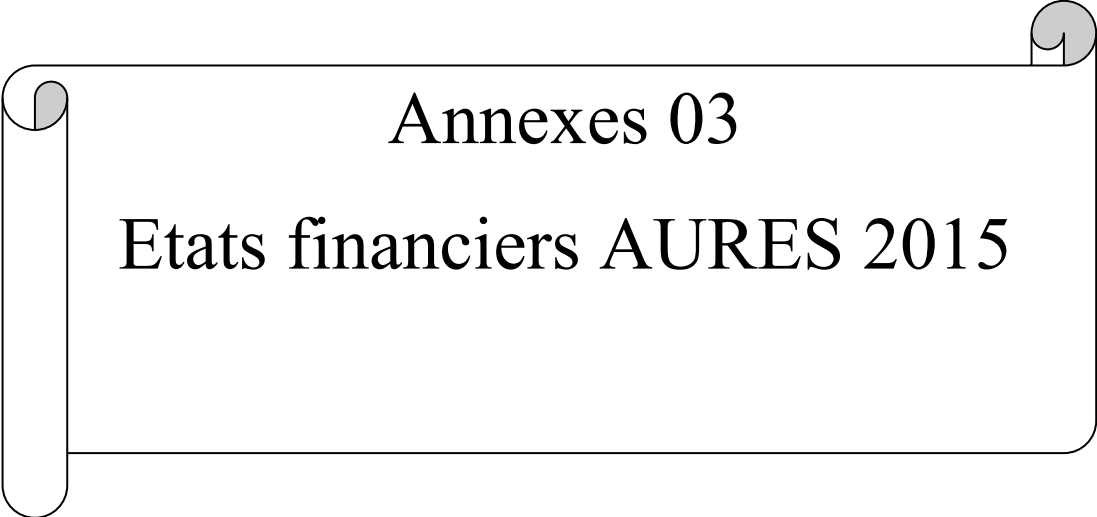
N° D'IDENTIFICATION: 099915470388014

EDITION DU: 21/08/2016 16:30

EXERCICE:01/01/2014 AU 31/12/2014

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2014
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		3 482 376 899,56
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-2 199 621 800,53
Intérêts et autres frais financiers payés		-61 025 414,76
Impôts sur les résultats payés		-404 694 309,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		817 035 375,27
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-52 837,33
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		816 982 537,94
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-121 487 765,69
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-16 813 639,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		15 154 704,35
Intérêts encaissés sur placements financiers		3 960 243,80
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Fux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-119 186 456,54
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		-402 222 222,00
Encaissements provenant d'emprunts		287 059 430,98
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-2 908 957,48
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-118 071 748,50
Incidence des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		579 724 332,90
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de période		-265 682 233,79
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		314 042 099,11
Variation de la trésorerie de la période		579 724 332,90
Rapprochement avec le résultat comptable		432 013 996

A decorative graphic of a scroll with a black outline and a grey shadow. The scroll is horizontal and has a vertical strip on the left side. The text is centered within the scroll.

Annexes 03

Etats financiers AURES 2015

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice clos le

31/12/2015

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2015			2014
	Montants Bruts	Amortissements provisions et perte de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	19 202 183	16 194 789	3 007 393	4 558 466
Immobilisations corporelles				
Terrains	72 122 669		72 122 669	60 122 669
Bâtiments	977 381 395	298 391 343	678 990 052	482 004 197
Autres immobilisations corporelles	2 148 883 375	1 040 514 340	1 108 369 035	1 075 049 019
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	137 019 353		137 019 353	22 061 163
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	3 185 785		3 185 785	11 040 203
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	3 357 794 762	1 355 100 473	2 002 694 288	1 654 835 720
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	436 405 223		436 405 223	
Créances et emplois assimilés				
Clients	287 943 911	3 575 240	284 368 671	220 727 641
Autres débiteurs	57 208 640		57 208 640	51 446 546
Impôts et assimilés	62 020 926		62 020 926	108 008 173
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	1 080 000 000		1 080 000 000	
Trésorerie	52 338 568		52 338 568	488 664 425
TOTAL ACTIF COURANT	1 975 917 269	3 575 240	1 972 342 029	1 320 823 867
TOTAL GENERAL ACTIF	5 333 712 031	1 358 675 713	3 975 036 318	2 975 659 587

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice clos le

31/12/2015

BILAN (PASSIF)

	2015	2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	800 000 000	800 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	1 463 882 083	1 132 346 151
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	270 767 122	147 710 336
Autres capitaux propres - Report à nouveau	144 000 000	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	2 678 649 206	2 080 056 487
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	864 323 663	572 664 830
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	864 323 663	572 664 830
PASSIFS COURANTS;		
Fournisseurs et comptes rattachés	17 697 394	103 489 743
Impôts	10 773 659	14 356 448
Autres dettes	32 858 673	30 469 750
Trésorerie passif	370 733 720	174 622 326
TOTAL III	432 063 448	322 938 269
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	3 975 036 318	2 975 659 587

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice du 01/01/2015 au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2015		2014	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises					
Production vendue	Produits fabriqués		1 825 811 819		1 560 817 957
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			1 825 811 819		1 560 817 957
Production stockée ou déstockée			3 030 810		1 459 459
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			1 828 842 630		1 562 277 416
Achats de marchandises vendues					
Matières premières		922 964 806		828 071 358	
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services		16 000			
autres consommations					
Rabais, Remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	3 548 000		4 303 000	
	Entretien, réparations et maintenance	33 563 710		24 401 958	
	Primes d'assurances	7 229 122		9 208 289	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	6 932 940		6 565 350	
	Publicité	3 642 907		253 430	
	Déplacements, missions et réceptions	7 684 721		9 380 185	
Autres services		33 510 343		28 863 040	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		1 019 092 552		911 046 612	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			809 750 077		651 230 804

... La suite sur la page suivante

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 1 5 4 7 0 3 8 8 0 1 4

Désignation de l'entreprise : EURL AURES EMBALLAGES

Activité: Tout Genre d'Emballage

Adresse: Zone Industrielle Draâ-Ben-Khedda, Tizi-Ouzou

Exercice du 01/01/2015 au 31/12/2015

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2015		2014	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	250 446 508		214 080 523	
Impôts et taxes et versements assimilés	14 374 171		23 141 331	
IV-Excédent brut d'exploitation		544 929 397		414 008 949
Autres produits opérationnels		353 222		7 230 786
Autres charges opérationnels	20 540		668 816	
Dotations aux amortissements	232 274 422		198 184 732	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		312 987 657		222 386 187
Produits financiers		27 211 540		5 441 545
Charges financières	38 809 259		45 179 942	
VI-Résultat financier	11 597 718		39 738 397	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		301 389 939		182 647 790
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	30 622 817		34 937 453	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		270 767 122		147 710 336

(*) A détailler sur état annexe à joindre

EURL AURES EMBALLAGES

Zone Industrielle Draâ-Ben-Khada, Tizi-Ouzou

N° D'IDENTIFICATION: 099915470388014

EDITION DU:21/08/2016 16:31

EXERCICE:01/01/2015 AU 31/12/15

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2015
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients		2 031 797 727,39
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 905 040 641,85
Intérêts et autres frais financiers payés		-60 287 849,31
Impôts sur les résultats payés		-129 410 481,92
Opérations en attente de classement (47) !!!!		
Comptes financiers (50;55;56;57) !!!!		-1 080 000 000,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-1 142 775 266,88
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		165 978,81
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-1 142 775 266,88
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-243 347 351,61
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-2 121 782,50
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		1 080 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		27 050 680,03
Dividendes et quote-part de résultats reçus		
Fux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-217 338 454,08
Flux de trésorerie provenant des activités de financements		
Encaissements suite à l'émission d'actions		
Dividendes et autres distributions effectuées		-424 944 443,00
Encaissements provenant d'emprunts		268 207 583,47
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-32 639 793,39
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-189 376 652,92
Incidence des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-1 549 490 373,88
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de période		1 231 095 221,44
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-318 395 152,44
Variation de la trésorerie de la période		-1 549 490 373,88
Rapprochement avec le résultat comptable		-1 820 257 496,41

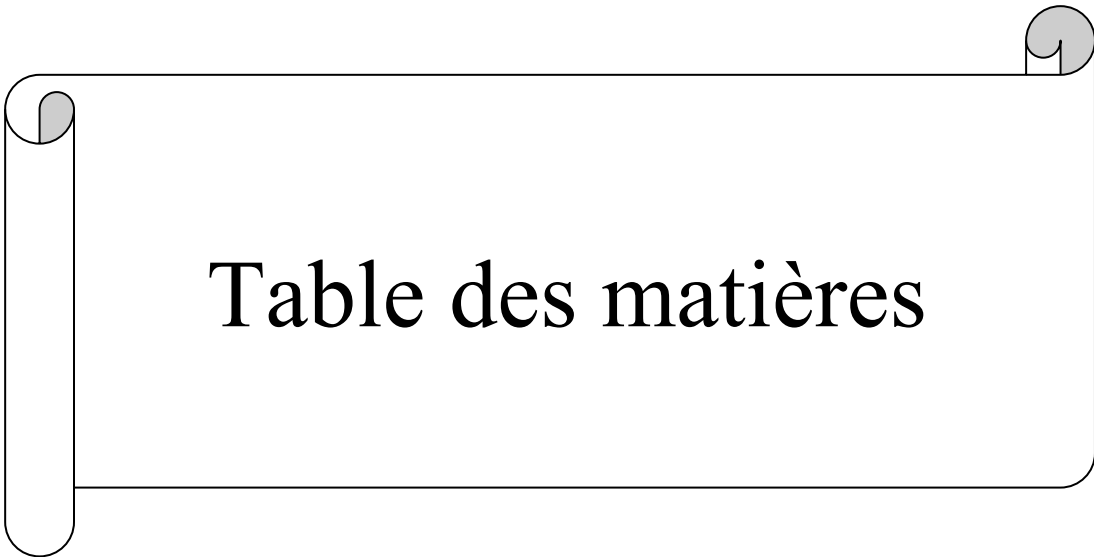
A decorative graphic of a scroll, oriented horizontally. The scroll is light gray with a thin black outline. It has a vertical strip on the left side, suggesting a binding or a rolled-up edge. The top and bottom edges of the scroll are curved, and there are small, dark gray, semi-circular details at the corners, giving it a three-dimensional appearance.

Table des matières

La table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des abréviations	
Sommaire	
Introduction générale.....	2
Chapitre 1: Généralités sur le contrôle de gestion.....	06
Introduction	06
Section1 : Généralité sur le contrôle de gestion	07
1.1. Définitions et évolution de la conception du contrôle de gestion	07
1.1.1. Définitions des concepts de contrôle et de gestion.....	07
1.1.2. Evolution du concept de contrôle de gestion.....	08
1.1.2.1. Une mesure financière de la performance.....	09
1.1.2.2. Existence de centre de responsabilité.....	09
1.1.2.3. La nécessité de la planification.....	09
1.1.2.4. La boucle de contrôle.....	10
1.2. Missions et objectifs du contrôle de gestion.....	12
1.2.1. Influence de contrôleur de gestion.....	12
1.2.2. Objectifs du contrôle de gestion.....	13
1.2.2.1. Maîtrise de la gestion.....	13
1.2.2.1.1. Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion	13
1.2.2.1.2. Rôle du contrôleur de gestion.....	14
1.2.2.1.3. La coordination.....	14
1.2.2.1.4. Le facteur humain	14
1.2.2.2. Maîtrise de l'activité.....	14
1.2.2.3. Maîtrise de la rentabilité.....	15
1.2.2.4. Maîtrise de l'évolution de l'entreprise.....	15
1.3. Finalités du contrôle de gestion.....	15
1.3.1. Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation.....	16
1.3.2. Le contrôle de gestion comme mode de coordination d'une organisation décentralisée	16
1.3.3. Le contrôle de gestion comme source d'information.....	17
1.3.4. Le contrôle de gestion comme instrument de pilotage.....	17
Section2: Imputation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	17
2.1. Le contrôle de gestion et la taille des entreprises.....	18
2.1.1. La position du contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises.....	18
2.1.1.2. Une position fonctionnelle.....	18
2.1.1.2. Une position de conseil.....	19
2.1.2. Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.....	20
2.1.2.1. L'autonomie de décision.....	20
2.1.2.2. le système d'information.....	20
2.1.3. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme des PME.....	20

2.2. La mise en place de contrôle de gestion.....	21
2.2.1. Le processus de contrôle de gestion	21
2.2.1.1 Planification.....	21
2.2.1.2. Budgétisation.....	22
2.2.1.3. l'action et le suivi des réalisations.....	22
Section 3: Méthodes et outils de contrôle de gestion.....	23
3.1. Les méthodes de calcul des couts.....	23
3.1.1. La méthode des centres d'analyse.....	23
3.1.1.1. Affectation des charges directes aux produits.....	24
3.1.1.2. Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse.....	24
3.1.1.2.1. Centres principaux.....	24
3.1.1.2.2. Centre auxiliaires.....	24
3.1.1.2.3. Centre de structure.....	25
3.1.1.3. Du coût du centre principal au cout complet des produits.....	25
3.1.2. La méthode ABC.....	26
3.1.2.1. Les principes de la méthode ABC.....	26
3.1.2.2. Démarche de la ABC.....	29
3.1.2.2.1. Identifications des activités.....	29
3.1.2.2.2. Calcul du coût des activités.....	30
3.1.2.2.3. Coût des inducteurs	30
3.1.2.2.4. Affectation du coût des activités aux produits ou autres objet de coût.....	30
3.1.3. L'imputation rationnelle des charges fixe.....	30
3.1.3.1. Influence du niveau d'activité sur le coût de revient unitaire.....	30
3.1.3.2. L'imputation rationnelle supprime l'incidence de la variation du volume d'activité.....	31
3.1.3.3. Détermination de l'activité normale.....	31
3.1.3.4. L'intérêt de la méthode.....	32
3.2. Les outils de contrôle de gestion.....	32
3.2.1. La gestion budgétaire.	32
3.2.1.1. Typologie des centres de responsabilité.....	33
3.2.1.1.1. Centre des couts.....	33
3.2.1.1.2. Centre de dépense discrétionnaires.....	33
3.2.1.1.3. Centre de recettes.....	33
3.2.1.1.4. Centre de profit.....	34
3.2.1.1.5. Centre d'investissement.....	34
3.2.1.2. Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion.....	34
3.2.1.3. Détermination et méthodes de fixation des prix de cession internes...35	
3.2.1.3.1. Méthodes de fixation des prix de cession fondées sur les couts...36	
3.2.1.3.1.1. Le coût réel.....	36
3.2.1.3.1.2. Le coût standard complet.....	36
3.2.1.3.1.3. Le coût marginal.....	37
3.2.1.3.1.4. Le coût d'opportunité.....	37

3.2.1.3.1.5. Méthode de fixation des prix de cessions fondées sur le prix du marché.....	37
3.2.1.3.2.1. Le prix du marché.....	37
3.2.1.3.2.2. Le prix du marché à moyen terme.....	38
3.2.1.3.2.3. Le prix du marché moins une commission.....	38
3.2.1.4. Critère de choix de fixation d'un prix de cession.....	38
3.2.1.4.1. La nature des sources d'approvisionnement.....	38
3.1.4.2. La nature de la stratégie.....	39
3.2.2. Le tableau de bord.....	39
3.2.2.1. Définition de tableau de bord.....	39
3.2.2.2. Le rôle de tableau de bord.....	40
3.2.2.2.1. Le tableau de bord comme instrument de contrôle et de comparaison.....	40
3.2.2.2.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication.....	40
3.2.2.2.3. Le tableau de bord comme outil d'aide à la décision et à la prévision.....	41
3.2.2.3. Les avantages du tableau de bord.....	41
3.2.2.4. Les instruments du tableau de bord.....	41
3.2.2.4.1. La conception générale.....	41
3.2.2.4.2. Les instruments utilisés.....	42
3.2.2.4.2.1. Les écarts.....	42
3.2.2.4.2.2. Les ratios.....	43
3.2.2.4.2.3. Les graphiques.....	44
3.2.2.4.2.4. Les clignotants.....	44
3.2.2.4.3. Les indicateurs de tableau de bord pour mesure de la performance des entreprises.....	44
3.2.2.4.3.2. Les indicateurs non financiers.....	45
3.2.2.4.3.3. Les limites du tableau de bord.....	47
Conclusion.....	48
Chapitre02 : la performance de l'entreprise.....	50
Introduction :	50
Section 1: le concept de performance.....	51
1.1. Définition de la performance	51
1.2. Evaluation de la performance.....	52
1.2.1. Modèle Cambell.....	53
1.2.2. Modèle street.....	53
1.2.2.1. Les caractéristiques de l'organisation.....	54
1.2.2.2. Les caractéristiques de l'environnement.....	54
1.2.2.3. Les caractéristiques des employés.....	54
1.2.2.4. Les politiques et pratiques de gestion.....	54
1.2. 3. Modèle de Welge et Freesman.....	54
1.2.4. Modèle de Quinn et Rohbaugh.....	55

1.2.5. Modèle de Peters et Waterman.....	55
1.2.6. Modèle de Ranbhujun.....	56
1.2.7. Modèle de Pascal et Athos.....	56
1.2.8. Modèle de Frioul.....	56
Section2: Typologie et indicateurs de la performance.....	57
2.1. Les différents types de performance.....	57
2.1.1. La performance organisationnelle.....	57
2.1.2. La performance humaine.....	59
2.1.3. La performance stratégique et concurrentielle.....	60
2.1.4. La performance économique.....	62
2.1.5 La performance sociale.....	62
2.1.6. La performance commerciale.....	63
2.2. Les indicateurs de la performance.....	63
2.2.1. Les axes d'indicateurs.....	63
2.2.1.1. L'axe financier.....	64
2.2.1.2. L'axe client.....	64
2.2.1.3. L'axe interne.....	65
2.2.1.4. L'axe marché.....	65
Section 3 : Contrôle de gestion et pilotage de la performance.....	65
3.1 Les réponses utilisables dans tous les contextes.....	65
3.2 Les réponses face aux tendances récentes.....	66
3.2.1. Pilotages de la performance.....	66
3.2.1.1. Pilotage de la valeur.....	67
3.2.1.1.1. Pilotage de la valeur perçue par le client.....	67
3.2.1.1.2. Pilotage de la valeur et concurrence.....	67
3.2.1.2. Pilotage de l'organisation : Temps et acteurs.....	68
3.2.1.2.1. Accélération du temps actualisation des indicateurs	68
3.2.1.2.2. Pilotage du comportement des acteurs internes.....	68
Conclusion.....	69
Chapitre 03 : cas pratique.....	71
Introduction.....	71
SECTION 1 : présentation de l'entreprise « Aures Emballage ».....	71
1.1. Présentation de l'entreprise.....	72
1.1.1. Forme juridique.....	72
1.1.2. L'objet social.....	72
1.2. Historique.....	72
1.3. Organisation de l'entreprise.....	73
1.4. Principales structures de l'entreprise.....	74
1.4.1. Direction générale.....	74
1.4.2. Administration et finances.....	74
1.4.3. Direction technique.....	74
1.4.3.1. Les principaux rôles et missions de la direction technique.....	74
1.4.5. Direction des approvisionnements.....	75
1.4.6. Direction commercial et marketing.....	75

1.4.7. Parc et logistique.....	75
1.4.8. Organisation de l'unité de production.....	75
1.4.8.1. Laboratoire prés-presse.....	75
1.4.8.2. Atelier flexographie.....	75
1.4.8.3. Unité Rotative.....	76
1.4.8.4. Unité Offset.....	77
Section 2 : Outil et évaluation globale du contrôle de gestion.....	81
2.1. Budget.....	81
2.1.1. Elaboration et exécution du budget	81
2.1.2. Statistique, analyse et suivi budgétaire	81
2.1.2.1. Le chiffre d'affaire	81
3.1.2.1.1. Ecart sur chiffre d'affaire.....	82
2.1.2.2. Production de l'exercice	83
2.1.2.2.1. Ecart sur production de l'exercice	84
2.1.2.3. Consommation de l'exercice.....	85
2.1.2.3.1. Ecart sur consommation de l'exercice.....	85
2.1.2.4. La valeur ajoutée.....	86
2.1.2.4.1. Ecart sur la valeur ajoutée.....	87
2.1.2.5. Excédent brut d'exploitation EBE.....	88
2.1.2.5.1. Excédent brut d'exploitation.....	89
2.1.2.6. Résultat opérationnel.....	90
2.1.2.6.1. Ecart sur résultat opérationnel.....	91
2.1.2.7. Résultat net.....	92
2.1.2.7.1. La composition du résultat net.....	92
2.1.2.7.2. Ecart sur résultat net.....	93
Section 03 : Recommandations.....	94
3.1. Points forts et opportunités.....	94
3.1.1. Les forces de l'entreprise AURES	94
3.1.2. Opportunités.....	95
3.2. Les points faibles	95
3.2.1. Les faiblesses de l'entreprise AURES.....	95
3.2.2. Menaces.....	96
3.2.3. Recommandations.....	96
Conclusion.....	97
Conclusion général.....	99
Bibliographies.....	102
Annexes.....	105
Table des matières.....	124