

**République Algérienne Démocratique Et Populaire Ministère De l'enseignement Supérieur et de  
la Recherche Scientifique  
Université Mouloud Mammeri De Tizi-Ouzou  
Faculté des Sciences Economiques de Gestion et des Sciences Commerciales**



**Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master LMD**

**En Sciences Financières et comptabilité**

**Spécialité : Audit et Contrôle de gestion**

**Thème :**

**Contrôle de gestion et compétitivité industrielle**

**Cas : Eurapharma.**

**Réalisé et présenté par :**

**Mr DOULACHE Adlene**

**Sous la direction :**

**Mr HADJOU Abdelaziz**

**Président : MADOUCHE Yacine, Maitre Assistant, classe "A", UMMTO.**

**Examinatrice : Mr AMIAR Habib, Maitre Assistant, Classe "A", UMMTO.**

**Rapporteur : Mr HADJOU Abdelaziz, Maitre Assistant, Classe "A", UMMTO.**

**Promotion 2018/2019**

# Remerciement

Je tenais à remercier mon encadreur **Mr HADJOU Abdelaziz** pour son dévouement à la réalisation de ce travail ; en m'apportant conseils et orientations utiles à son élaboration.

Ma gratitude s'adresse aussi à l'ensemble du personnel du «Service comptabilité» de l'entreprise, en particulier mon encadreur **Mr BOUAKKAZ Zakarya**, malgré leur travail, il nous a consacré du temps, en mettant à notre disposition les informations nécessaires pour l'accomplissement de notre cas pratique.

Je Remercie aussi mes parents et mon frère qui m'ont accompagné tout au long de ma vie, en m'aidant et m'encourageant afin d'accomplir mes objectifs.

Je remercie également les membres du jury d'avoir accepté de lire et de juger ce travail.

Je manifeste ma parfaite gratitude à tous ceux qui ont Participé de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.

# Sommaire

<b>Introduction générale</b> .....	01
<b><u>Chapitre I : Aspect théorique du contrôle de gestion</u></b> .....	03
- <b>Introduction</b> .....	04
Section 01 : Notion du contrôle de gestion.....	04
Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.....	15
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion .....	21
- <b>Conclusion</b> .....	43
<b><u>Chapitre II : Le contrôle budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance et de la compétitivité</u></b> .....	44
<b>Introduction</b> .....	45
Section 01 : Pratique budgétaire .....	45
Section 02 : compétitivité et notion globale .....	61
Section 03 : La notion de la performance et les réponses du contrôle de gestion pour piloter celle-ci .....	70
- <b>Conclusion</b> .....	79
<b><u>Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion à la performance et la compétitivité au sein de «Eurapharma»</u></b> .....	80
- <b>Introduction</b> .....	81
Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil .....	81
Section 02 : la gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion.....	85
Section03 : Le pilotage de la performance et la compétitivité de l'entreprise Eurapharma.....	90
- <b>Conclusion</b> .....	100
<b>Conclusion générale</b> .....	102
Liste des tableaux et Schémas .....	105
<b>Liste des abréviations</b> .....	106
<b>Bibliographie</b> .....	108
<b>Annexes</b> .....	111
<b>Tables de matières</b> .....	115

# Introduction générale

## **Introduction générale**

Depuis quelques décennies, les pays en voie de développements, notamment les pays africains, traversés par une crise financière, se retrouvent dans une compétitivité accrue, ou les entreprises exercent des politiques budgétaires adaptées dans un monde en perpétuelle concurrence.

L'entreprise, de nos jours qu'elle soit privée ou publique est soumise à plusieurs contraintes telles que la contrainte de rentabilité, de performance, de répondre aux besoins et attentes des consommateurs tout en restant compétitive. Ces contraintes trouvent leurs sources dans un environnement interne/externe. Or, la pérennité des entreprises dépend de leurs capacités à mobiliser et à ventiler leurs ressources dans des processus ou activités de création de valeurs.

Le marché Pharma-industriel en Algérie est un marché en plein essor, doté d'un fort potentiel mais très concurrentiel où l'importation des produits pharmaceutiques est fortement présente. Afin d'assurer leurs compétitivités sur le plan national et international, les industries pharmaceutiques doivent disposer d'une bonne méthode de gestion et d'un contrôle budgétaire, ainsi que de ressources humaines qualifiées qui répondent à leurs besoins de développement et de profitabilité.

Le budget étant l'un des outils financiers de mesure de la performance par la comparaison systémique des écarts des résultats avec les prévisions, les entreprises doivent, par conséquent, mettre en place des budgets adaptés aux objectifs qui leur sont assignés par la direction, cependant pour y arriver, le management de l'entreprise doit disposer d'un dispositif de contrôle budgétaire fiable afin d'assurer l'efficacité dans l'organisme.

L'efficacité de la gestion budgétaire réside, d'un côté, dans la pertinence d'élaboration (évaluation rationnelle des budgets) et, de l'autre côté, dans la régularité du suivi et contrôle pendant et après l'exécution. Ainsi, le budget et le contrôle budgétaire sont des outils de contrôle de gestion sur lequel les managers doivent s'appuyer pour l'atteinte des objectifs assignés à leurs entreprises.

La maîtrise de ces outils devient alors essentielle pour tout dirigeant qui a pour objectifs une bonne gestion de l'entreprise et sa compétitivité, engagé dans l'optique d'une maximisation de la croissance de l'entreprise, tout en diminuant ses charges. C'est Pour cela, notre objet de recherche sera orienté autour du contrôle budgétaire et sa contribution à la performance de l'entreprise ou une question principale apparaît, en l'occurrence :

### **Quel est le rôle du contrôle budgétaire dans la contribution à la performance et la compétitivité d'Eurapharma ?**

Afin de clarifier beaucoup mieux notre travail de recherche, nous allons répondre à certaines questions secondaires qui sont :

1. L'entreprise Eurapharma utilise-t-elle les outils de contrôle de gestion pour analyser sa performance ?
2. Comment se déroule le processus du Contrôle de gestion ?
3. L'entreprise Eurapharma est-elle compétitive ?

Donc, pour mieux orienter notre travail de recherche, nous avons élaboré les hypothèses suivantes :

H1 : «Le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire en particulier est (sont) un ou des outil(s) indispensable(s) pour mesurer et orienter la performance ainsi que la compétitivité».

H2 : «La mise en place et l'efficacité d'un système de contrôle budgétaire est conditionné par la réunion d'un certain nombre d'éléments pertinents».

Pour répondre à la problématique de notre travail, nous opterons pour une démarche méthodologique qui s'appuie sur deux niveaux d'analyse :

En premier lieu, nous procéderons à une recherche bibliographique et documentaire au niveau national et international.

En deuxième lieu, nous allons utiliser une méthode qualitative, dans la partie empirique grâce au document fournies par l'entreprise.

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

Nous procéderons à la division de notre travail en deux parties : une partie théorique qui porte sur le cadre conceptuel est répartie en deux chapitres :

Dans le premier chapitre nous commencerons par présenter des généralités sur le contrôle de gestion. Le deuxième chapitre sera consacré au contrôle budgétaire au service de pilotage, de l'évaluation de la performance et de la compétitivité.

Dans le cas pratique, nous effectuerons un stage portant enquête au niveau de l'entreprise Eurapharma plus précisément, dans la direction contrôle de gestion, ou nous suivrons le déroulement du contrôle de gestion, et tenter de répondre à notre problématique.

Pour terminer, nous essayerons de donner une conclusion générale récapitulative, ou nous rappellerons les constats auxquels nous avons abouti tout en reprenant certains résultats et remarques les plus pertinentes.

# **Chapitre I :**

## **Aspect théorique du**

### **contrôle de gestion**

## **Chapitre I : Notion du contrôle de gestion**

Avant tout chose, il est important d'expliquer la notion de discipline de gestion pour ensuite mettre en avant son rôle du contrôleur de gestion.

Le contrôle de gestion est apparu avec le besoin de piloter efficacement les organisations complexes afin d'accomplir la performance économique, Ce concept a beaucoup évolué au cours des décennie précédente, son objectif est de donner une définition de concept de contrôle de gestion, et d'essayé de décerner sa place et son rôle pour mieux maitriser sa fonction ainsi que celle de contrôleur de gestion dans l'organisation, en vue d'atteindre les objectifs et d'améliorer la performance de l'entreprise par le système de pilotage.

Alors, pour mieux expliquer et comprendre cette fonction, nous allons essayer dans ce chapitre d'exposer les éléments de base qui caractérisent cette fonction.

- La première section sera consacrée aux notions sur le contrôle de gestion, ses limites et obstacles.
- La deuxième section sera réservée à la place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.
- La troisième et dernière section concernera les méthodes et outils du contrôle de gestion.

### **Section 1 : Aspect théorique du contrôle de gestion :**

Dans cette section, nous allons donner un aperçu général sur l'apparition et historique du contrôle de gestion, puis on entamera les différentes définitions du contrôle de gestion.

#### **1. Apparition et historique du contrôle de gestion :**

##### **1.1 Apparition du contrôle de gestion :**

La délégation de pouvoir de décision, en se rapprochant des niveaux proches du terrain ou s'exerce l'action à l'égard des clients, des concurrents et des partenaires, crée un risque croissant d'incohérences dans l'enchaînement des opérations d'exploitation.

Le contrôle classique, à posteriori, sont des inspections périodiques sur des actions passés pour s'assurer de leur conformité aux réglementations préétablie, mais elle n'est pas suffisant pour éviter les divergences et les gaspillages.

Le contrôle doit être exécuté à titre préventif sur les objectifs annoncés, et l'accord préalable sur l'intention exprimées condition l'octroi d'une liberté de décision qui a l'avantage :

- De raccourcir les temps de réponses de l'entreprise.
- De motiver les hommes de terrains ;
- D'alléger la charge de la direction générale ;

## **1.2 Historique du contrôle de gestion : <sup>1</sup>**

L'histoire du CDG se confond, en fait, avec l'histoire de l'industrialisation. Elle peut cependant être divisée en trois périodes bien qu'il soit difficile de définir ces étapes avec exactitude.

### **1.2.1 Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle :**

A son début, l'industrialisation s'est accompagnée d'une intégration de plusieurs stades de production au sein d'une même organisation, on pense à l'industrie textile qui va regrouper le filateur, le tissage, la teinture voire la confection.

Le marché n'apportant plus l'information sur le prix, le raisonnement économique, pour suivre la performance des ateliers par exemple, va s'adosser au coût de production calculé à partir de la comptabilité. Cette maîtrise de l'organisation se retrouve également dans d'autres activités telles que les chemins de fer, mais également dans les usines fabriquant les métaux.

Le pilotage direct, ou le patron peut diriger à la voix et la vue, n'étant plus possible dans ce type d'entreprise, on comprend alors l'intérêt qui justifiait l'investissement dans une organisation de comptabilité interne permettant de suivre le produit tout au long de sa transformation. Mais il s'agissait là d'un instrumente peu évolué. L'élaboration de l'information étant longue, l'évaluation se faisait a posteriori.

Pour accompagner les gains de productivité rendus nécessaires et possibles par la production de masse qui se mettait en place dès 1880, la comptabilité allait évoluer sous la pression des ingénieurs

### **1.2.2 Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité :**

La fabrication d'objet en série aux Etats-Unis, à la fin du 19eme siècle, est liée à la croissance de la main d'œuvre dans les ateliers .la standardisation des productions se prêtait à l'approche cartésienne des taches de l'ouvrier. Ce que l'on nomme méthode taylorienne conduit à décomposer les

---

<sup>1</sup> ARAB. Zoubir, « Le contrôle de gestion à l'hôpital - Méthodes et Outils- cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital khallil Amrane de Béjaia », Thèse de magister en économie de la santé et développement durable, Université de Bejaia, directeur de recherche : Mr BRAHMIA BRAHIM, 2012, p 12-16

mouvements, a rationalisé le travail. Elle va d'ailleurs être à l'origine de la comptabilité dite en couts standards.

Les dirigeants, ayant standardisé le comportement auquel doit se conformer l'ouvrier, devaient disposer d'un système d'information leur permettant de détecter toute dérive tout en leur évitant de surveiller le personnel directement. On peut ajouter la possibilité de faire converger l'objectif d'efficience de l'employeur et l'intérêt pécuniaire de l'employé par un système de simulation telle la perception d'une prime adossée à la mise en évidence d'écart grâce à la comptabilité standard.

### **1.2.3 Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion :**

Cet outil de management, adapté à l'entreprise au fonctionnement mécanique, contribuera au formidable essor notamment de l'industrie automobile. Le succès du modèle « Ford » et ses millions d'exemplaire vendus, en apporte un meilleur témoignage. Son concurrent, « General Motors » adopte ses outils financiers en 1940. À cette époque, la grande entreprise venait d'inventer le contrôle de gestion.

Parallèlement, la complexification des entreprises induites par la multiplication des taches incite les dirigeants « General Motors » à décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes. Cette décentralisation du pouvoir renforce la nécessité d'exercer un contrôle de l'organisation permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. Des procédures de remontée des résultats sont mise en place. On assiste ainsi au découplage entre le niveau opérationnel qui bénéficie d'une délégation croissante des actions d'exploitation et le niveau stratégique. C'est la naissance de ce que l'on appellera « les centres de responsabilité »

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux Etats-Unis du « controller's Institute of America ».il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixes ».

Ainsi le CG nait dans l'univers des industries privées et ne s'applique donc pas directement aux entreprises de services, ce qui amène d'emblée certaines interrogations : le modèle de calculs des couts de revient, principalement orienté sur des couts complets, peut-il s'appliquer à une organisation qui produit des services et intègre donc d'avantage de couts indirects ? Ce modèle est-il pertinent pour le secteur public ?

Enfin cette première analyse historique permet de dégager le double socle sur lequel s'appuie le CG :

- L'élaboration d'une comptabilité analytique ;

- La distanciation entre le pouvoir de décision stratégique et des divisions dotées d'une délégation de gestion

#### **1.2.4 Etape 1960-1970 : élaboration des outils :**

Le CG est un mode de contrôle instrumenté qui se décline avant tout en termes d'outils : étude de coûts, centre de responsabilité, tableaux de bord, or depuis les années 60, on assiste à une forte évolution du périmètre au point même que le concept de contrôle de gestion semble de plus en plus être contesté au profit de la notion de management de la performance.

- Cette période voit de déploiement des outils classiques du CG l'utilisation de la comptabilité analytique : appliquée aux produit, marchés ou région (dans les entreprises les plus complexes) ;

- Les budgets (qui peuvent être déclinés en sous budgets pour chaque entité) et le contrôle budgétaire.

C'est donc une époque technique d'installation des outils, centre » sur la fonction « comptabilité/budget »

#### **1.2.5 Les années 80 : le pilotage de la gestion :**

Durant ces années, l'attention est davantage portée sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. Les outils privilégiés sont :

- Le plan pluriannuel à moyen terme : on dépasse ainsi le cadre de l'année budgétaire ;
- La déclinaison de ce plan en plans d'action détaillée et en budget ;
- Les outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de « pilotage » au terme de « contrôle ». Les entreprises devenant de plus en plus complexes, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. Il s'agit de se fier à ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaité.

#### **1.2.6 Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du «management de la performance »**

Dès 1965, R.H Anthony avait averti que son modèle n'était pas universel. D'autres chercheurs, après lui, estimaient que les méthodes de management devaient prendre en considération la spécificité

de l'entreprise notamment sa taille, le profil de ses dirigeants, le processus production, la stabilité de l'environnement dans lequel elle évolue.

Dans les années 90, on assiste à une véritable remise en cause du modèle classique CG. En effet, ce modèle s'appuie sur la conception taylorienne marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre : la maîtrise des coûts.

D'autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs. Or, celui-ci semble inadapté à la densification des entreprises (multiplication des entités et filiales, diversification des produits et des marchés, extension géographique) et à la tertiarisation de l'économie :

- Les coûts indirects représentent une part croissante de l'ensemble des coûts ;
- Le découpage en section de coûts homogène pose alors problème de même que la mesure du résultat par centre de responsabilité. Le déploiement des méthodes dite « ABC : Activity Based Costing » reposant sur un découpage par activités semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique ;
- L'approche en termes de coûts ne recouvre qu'une partie de la notion de performance. □ La valeur de l'entreprise n'est pas déterminée par la seule rentabilité économique déclinée en indicateurs financiers.

La complexification des entreprises, de plus en plus tournées vers la production de services, fait prendre conscience du caractère multiforme de la performance. Celle-ci ne peut se réduire au simple critère financier. Elle dépend d'autres variables comme la qualité ou encore la performance commerciale de l'entreprise, De plus, la prise de conscience du déphasage entre les actions menées et les performances constatées accroît la nécessité de mesurer la performance en « amont » par l'analyse des générateurs de performance.

Il s'agit donc de piloter non plus simplement quelque indicateur financier mais la performance de l'entreprise sous toutes ses facettes ; ce qui renvoie plus à notion de management puisque l'ensemble des fonctions de l'entreprise est concerné par cette démarche. Ce management ne vise pas uniquement les résultats financiers mais les racines de la performance. Les outils privilégiés par cette approche sont les tableaux de bord prospectifs développés par Norton et Kaplan.

## **2. Définition du contrôle de gestion :**

Avant de comprendre la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification contrôle et de la gestion.

## 2.1 Définition du concept contrôle/gestion :

**Contrôle** : il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

**Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. L'acceptation anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maîtrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine.<sup>2</sup>

## 2.2 Les différentes définitions du contrôle de gestion :

Souvent, la compréhension du contrôle de gestion est limitée à une signification restrictive celle de vérification et de surveillance dans un but de sanction, alors qu'il renvoie beaucoup plus à la notion de maîtrise.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi :  
**R. N. ANTHONY ; M. GERVAIS.**

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

Le contrôle de gestion est actuellement considéré comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. En fait, la définition la plus répandue du contrôle de gestion est celle donnée par **R. ANTHONY**, considéré comme l'un des piliers du contrôle de gestion en 1965, « *le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* »<sup>3</sup>.

Avec l'évolution du contrôle de gestion à travers le temps, nous lui on associe un jugement qui se traduit par sa restriction et cela a incité le même auteur à modifier sa définition pour donner une autre plus précise et large, formée comme suite : « *Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre la stratégie de celle-ci* »<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, DCG11 », 2eme édition, Dunod, Paris, 2010. P.4.

<sup>3</sup> Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194

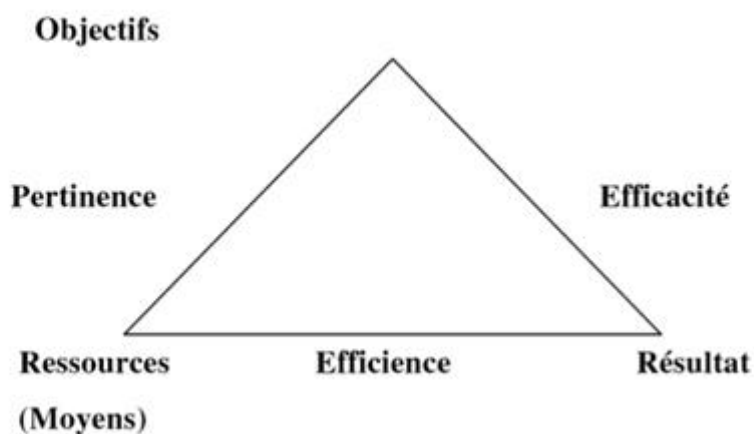
<sup>4</sup> Idem .P 213

**M. GERVAIS** propose la définition suivante en ajoutant la notion de « pertinence », le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »<sup>5</sup>.

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

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

**Schéma N° 01** : le triangle du contrôle de gestion



Source : Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, édition Dunod, Paris, 2008, P.06

D'après ce schéma :

- La pertinence (des moyens mis en œuvre par rapports aux objectifs) ;
- L'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif) ;
- L'efficacité (la mise en œuvre de minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu, elle peut être mesurée à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.)

Ainsi, il faut Assimiler le mot "contrôle" au sens de maîtrise et non pas de surveillance. De ce fait les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de leur gestion.

---

<sup>5</sup> Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 12

### **3. Objectif du contrôle de gestion :**

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leur taille, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.<sup>6</sup>

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des "buts" dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place, Le contrôle de gestion veille à :

- Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude, il s'interroge sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.
- Il vient étoffer, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
- La fonction du contrôle de gestion est de concevoir, formaliser, traiter les flux d'information vertical et horizontal dans le but d'améliorer la performance de l'organisation ;

D'une façon générale, le but primaire du contrôle de gestion est de guider l'entreprise vers son objectif principal de l'organisation.

### **4. Positionnement du contrôle de gestion et structure de l'entreprise :**

Pour chaque entreprise, il existe une structure optimale adaptée à ses besoins spécifiques, et à chaque stade d'évolution de l'entreprise correspond un type approprié de structure, de ce fait la meilleure méthode de diriger une entreprise doit reposer sur trois principes : « *la permanence du commandement, l'unité des objectifs et de la direction, une hiérarchie bien établie* »<sup>7</sup>, la structure doit respecter ces principes.

On retrouve plusieurs hiérarchie selon le stade d'évolution de l'entreprise et la place de contrôle de gestion dépend à la fois :

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

---

<sup>6</sup> ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunond, Paris, 1998, p.643 ;

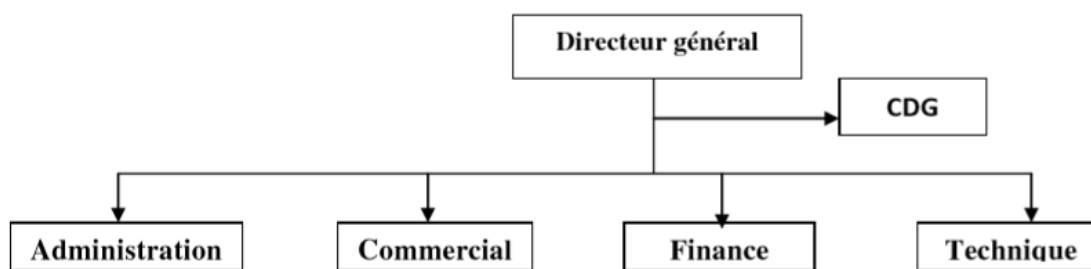
<sup>7</sup> Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, p 138

L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'option quant à la position du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise, néanmoins deux possibilités semblent émerger :

#### **4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état-major) :**

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il est mis au-dessus de l'autorité de celui dont il doit censé contrôler son activité. De plus il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Ainsi il sera très efficace en occupant une place dite <<position staff>> de la direction générale.

**Schéma N° 02 :** Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale



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

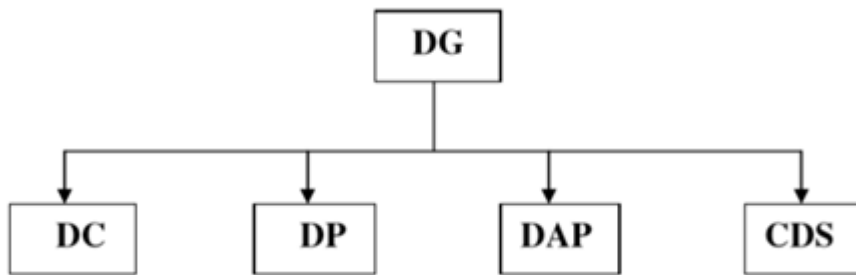
L'avantage essentiel est l'indépendance. En effet, rattaché à la direction générale, permet :

- La légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation.
- Les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier.

#### **4.2. Rattachement en râteau (position fonctionnelle) :**

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi postérieur et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable.

**Schéma N° 03** : Rattachement en râteau.



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2009, p.51

Ce rattachement en râteau peut permettre au contrôleur de gestion d'être :

- Le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général) ;
- Le "technicien" du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- L'animateur" du système de contrôle de gestion.(expliqué les buts du contrôle de gestion, animé les réunions budgétaire et d'analyse ...)

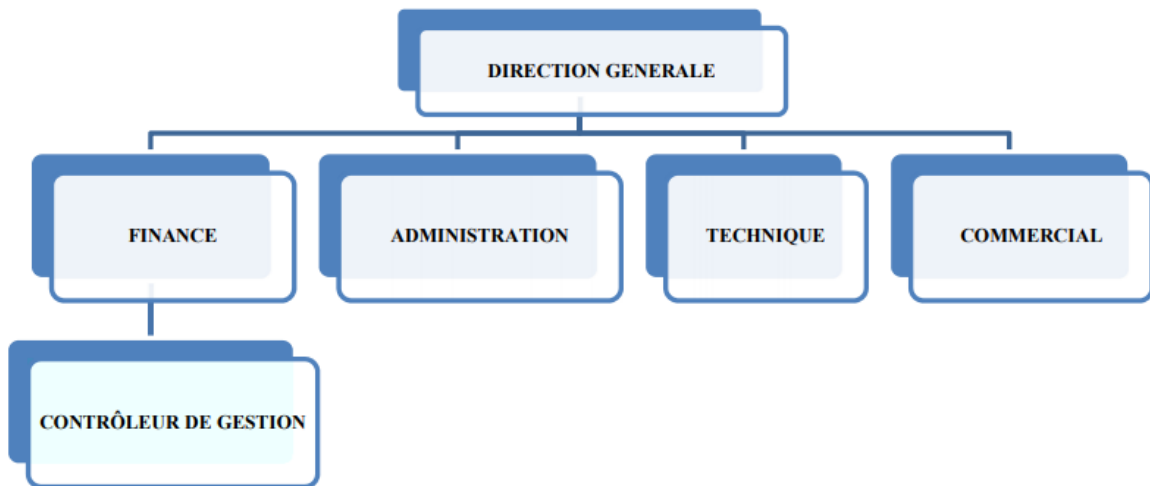
### **4.3. Rattachement directeur financier :**

Ce rattachement présente plusieurs inconvénients :

- le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;
- le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre plus difficiles ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie ;
- les sources d'information seront prioritaires de nature économique et financière au détriment de données opérationnelles (volume, qualité, délai).

Outre les inconvénients, cette position présente l'avantage, car elle permet de résoudre le problème de la communication d'une information, dans le sens où le contrôleur de gestion peut alors la puiser directement à la source.

## Schéma N° 04 : Rattachement à la direction financière



Source : Hélène Lôning ; « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », édition Dunod, Paris, 2008, Page 287.

Dans cette situation le contrôleur de gestion et ces différents acteurs sont tous rattachés à la direction générale et sont en relation perpétuelle ; ce qui peut faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision. L'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

## **5. Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion :**

### **5.1 Les limites de contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. En effet, il existe trois limites fondamentales.

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable.
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance Accordée au système de contrôle de gestion, en effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et les renouvelant le plus souvent possible.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> KIRBY J, « management contrôle système », édition, Prentice Hall, 1994, P53.

- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis, les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.
- D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place car elle peut prendre différentes fonctions, et peut facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et exigeant, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

## **5.2 Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion :**

Le contrôleur de gestion se heurte fréquemment à :<sup>9</sup>

- La tentation de la direction générale ;
- De vouloir piloter toutes les dimensions de la stratégie ;
- De demande au contrôle de gestion de tout contrôler.

## **Section 02 : place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation**

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

### **1. Les différents niveaux du contrôle de gestion**

Contrôler une situation signifie « *être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu* »<sup>10</sup>. D'après Alazard et Sépari, tout contrôle vise à assurer les résultats d'une action et les comparer par la suite avec les objectifs fixés afin de savoir s'il y a concordance ou divergence.

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au

<sup>9</sup> MAHE H de BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, 1999 p 23

<sup>10</sup> Alazard C. ; Sépari S.,..., Op.cit, P. 07

processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois (03) niveaux :<sup>11</sup>

### **1.1 Le contrôle stratégique**

Le contrôle stratégique : Est formé de processus et de systèmes permettant aux dirigeants d'arrêter et d'ajuster le choix des missions, métiers, domaines d'activité et facteurs clés de succès de l'entreprise. Le contrôle stratégique envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence, et doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique et l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.

### **1.2 Le contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est un ensemble de processus et de systèmes permettant aux dirigeants d'évaluer l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs fixés. Le contrôle de gestion exerce la fonction de vigilance, Il permet d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents.

### **1.3 Le contrôle opérationnel ou d'exécution :**

Le contrôle opérationnel est conçu pour garantir aux responsables que les actions relevant de leur autorité sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, ce contrôle est en suivi quotidien du bon déroulement des opérations, il doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

La connexion entre les trois niveaux en entreprise se révèle cruciale. De ce point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel, c'est un élément clé pour assurer la mise en relation des deux autres niveaux et le déploiement des objectifs stratégiques dans l'organisation en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

## **2. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion :**

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la

---

<sup>11</sup> CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, Développer un contrôle de gestion efficace : Pour une plus grande performance territoriale. Edition Broché, Paris, 2013, P. 23.

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 œuvre 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.

### **3. Le métier du contrôleur de gestion :**

La notion du contrôle est utilisée dans le sens de la maîtrise de gestion. Le contrôleur de gestion a pour vocation d'aider les responsables opérationnels et la direction générale à obtenir cette maîtrise, et leur permettre de juger les résultats de leurs actions, en mettant en œuvre les outils nécessaires à la détermination des objectifs, l'élaboration des plans d'action et le suivi des réalisations.

#### **3.1. Le profil du contrôleur de gestion :**

Le minimum que l'on soit en mesure d'attendre du contrôleur de gestion, c'est qu'il remplisse les rôles qui lui sont assignés généralement : maîtriser le cœur du métier en termes d'information, posséder les capacités rationnelles adéquates à l'animation des procédures et à l'assistance du manager et contribuer à transformer l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit présenter les qualités suivantes :

- ✓ Savoir aller à l'ensemble et oublier les problèmes mineurs : trop de contrôle nuira l'entreprise, coûtera beaucoup d'argent et risques d'aboutir à peu de résultats ;
- ✓ Savoir communiquer : il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis, ou un mot de son comportement doit être diplomatique ;
- ✓ Savoir convaincre : la diplomatie n'exclue pas une certaine fermeté et il lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veillée à la mise en application de certaines décisions.

Les qualités du contrôleur de gestion sont résumées par Bouin et Simon dans le tableau suivant :

**Tableau N° 01** : Les qualités du contrôleur de gestion.

Qualité technique	Qualité humaine
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Rigoureux, méthodique, organisé ;</li><li>▪ Fiable, claire ;</li><li>▪ Cohérent ;</li><li>▪ Capable de synthèse ;</li><li>▪ Faisant circuler l'information sélectionnée ;</li><li>▪ Maîtrisant les délais ;</li><li>▪ Connaissant les outils.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Morale : honnêteté, humilité ;</li><li>▪ Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ;</li><li>▪ Mentales : ouverture, critique, créativité ;</li><li>▪ Collectives : écoute, accompagnement implication ;</li><li>▪ Sociales : gestion des conflits ;</li></ul>

Source : Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI DCG contrôle de gestion manuel et applications, édition dunod, 2011 page 30

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

### **3-2. Le rôle du contrôleur de gestion :**

Le contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chacune des autres directions. «*Le contrôleur ne contrôle plus...il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité*»<sup>12</sup>

<sup>12</sup> ALAZARD .C; SEPARI. Op.cit P.29-30.

Il existe huit (08) rôles principaux qui contribuent aux contrôleurs de gestion :<sup>13</sup>

- Conseil et aide à la décision auprès de la direction générale
- Conseil et aide à la décision auprès des opérationnelles ;
- Incitation des opérationnelles à penser au futur ;
- Aide à l'évaluation des performances individuelles ;
- Supervision technique du fonctionnement des outils ;
- Amélioration de la fiabilité des données ;
- Analyser des coûts, des résultats ;
- Diagnostique des besoins, création d'outils.

Bouin et Simon attribuent de nouveaux rôles pour le contrôleur de gestion<sup>14</sup> :

- *Accompagnateur de changement* : l'accompagnement s'appuie sur des actions d'entretien, de réunion, de formation, de communication, d'animation de forum, etc. être accompagnateur c'est donc articuler et faire vivre un plan d'actions qui s'appuie sur ces différents leviers ;
- *Homme du dialogue de gestion* : dans son rôle de dialogue, le contrôleur de gestion se doit en permanence de clarifier les notions de mission et objectifs associés.

#### **4. Le processus du contrôle de gestion**

Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise<sup>15</sup>

Selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, pour ensuite recommencé le même processus.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper leur résultat futur.

Ce processus est résumé en trois (03) phase qu'on peut résumer comme suit :

---

<sup>13</sup> Loning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008

<sup>14</sup> Bouin X. ; Simon F-X. « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements » , édition Dunod, Paris, 2004, P. 39,40.

<sup>15</sup> Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed. Public union 1985, P. 59.

## **4.1 La planification :**

Le point de départ du processus de contrôle de gestion est constitué par la phase de planification. C'est au cours de cette phase qu'on aboutit à une définition d'objectifs à long terme et à une définition opérationnelle de la stratégie (plan d'action à long terme).

Dans cette phase, il faut définir opérationnellement une stratégie :

- ✓ Le choix de couples produit / Marché
- ✓ Investissement et désinvestissement
- ✓ Organisation et gestion des ressources humaines
- ✓ Adaptation à l'outil de production
- ✓ Financement (plan)

La planification correspond à l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie qui lui permettra sur une longue période de tirer avantage des règles du jeu prévalant dans l'environnement et de leur évolution.

La planification est donc plus qu'un ensemble des prévisions ; elle se distingue de ces dernières par le fait qu'elle donne un moyen d'agir sur le futur, un projet d'action, alors que les prévisions ne sont qu'un énoncé relatif au futur, à un état ou à une action future. Elles n'impliquent pas nécessairement l'idée d'une action, d'un acte volontaire

Étant donné que la planification s'étend sur plusieurs années, pour la rendre plus pratique, elle est découpée en plusieurs plans à court terme appelés « Budgets ».

## **4.2 La 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 œuvre :

- ✓ Commercial
- ✓ Production, achat
- ✓ Humaine
- ✓ Financière, investissement
- ✓ Évaluant les résultats futurs

- ✓ Vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats
- ✓ Modifiant l'exécution et les plans d'action

### **4.3 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 plan d'action
- ✓ En évaluant les résultats futurs
- ✓ En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats.
- ✓ En modifiant les exécutions et les plans d'actions

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

Le processus du 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 normes de réflexion, prévision qui permettent de choisir le meilleur plan d'action.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

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

- ✓ Les plans à long terme et moyen terme
- ✓ Les études économiques potentielles ;
- ✓ Les statistiques extra comptables ;
- ✓ La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- ✓ La technique des ratios ;
- ✓ Les tableaux de bord ;
- ✓ Le système budgétaire.

D'entre tous ses éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier le 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.

## **Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion :**

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

### **1. La comptabilité générale :**

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de connaître la situation et l'état de l'entreprise et procéder à un contrôle des opérations enregistrées, la lecture du journal permet aussi :

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

En outre, la comptabilité générale est un outil pour les dirigeants de déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc elle sert d'aider les administrations de mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

La connaissance du résultat général de l'exercice grâce à la comptabilité générale, est insuffisante car l'entreprise ne produit pas un seul produit et exerce plusieurs activités. Il est important, dès lors, pour mieux cerner l'origine du résultat en mesurant la contribution qui apporte chaque produit et chaque activité.

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

### **2. La comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

## 2.1 Le système de comptabilité analytique :

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

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

- ✓ Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- ✓ Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (les stocks par exemple),
- ✓ « *Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondant* ». <sup>16</sup>

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions. « *Elle est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps* ». <sup>17</sup>

Le système de comptabilité analytique est une fonction de plusieurs paramètres :

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

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information. Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet mieux maîtriser les coûts.

### ➤ **Les centres d'analyse :**

La mise en place d'une comptabilité analytique suppose la répartition de l'entreprise en centre d'analyse, ces derniers correspondent aux centres de travail ou de section.

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

- ✓ Les centres principaux : dont l'activité est en relation avec le produit
- ✓ Les centres auxiliaires : « *dont l'activité est moins directement liée au produit* ». <sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> J.P Helfer et J.Orsoni, « T.Q.G 2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, 1984, page 9

<sup>17</sup> P.L Becos, Contrôle de gestion et management, édition Montchrestien, Paris, 1995, P232-233

<sup>18</sup> Idem.

➤ **Les unités d'œuvre :**

Les unités d'œuvre (UO) permettent en comptabilité analytique de répartir des charges indirectes en fonction de critères tel que le volume d'heures utilisé, le volume de chiffres d'affaires, le nombre de salariés ... pour les imputer par la suite dans un calcul de coût de revient d'un bien ou d'un service.

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

➤ **Les informations de base**

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

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

## **2.2 L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique :**

Le système de comptabilité analytique permet de calculer les coûts pour chaque unité organisationnelle en rattachant les coûts indirects aux produits, le principe consiste à faire transiter les coûts indirects par les centres d'analyse avant de les attribuer aux produits par le moyen des unités d'œuvre.

**Le système de comptabilité analytique permet alors :**

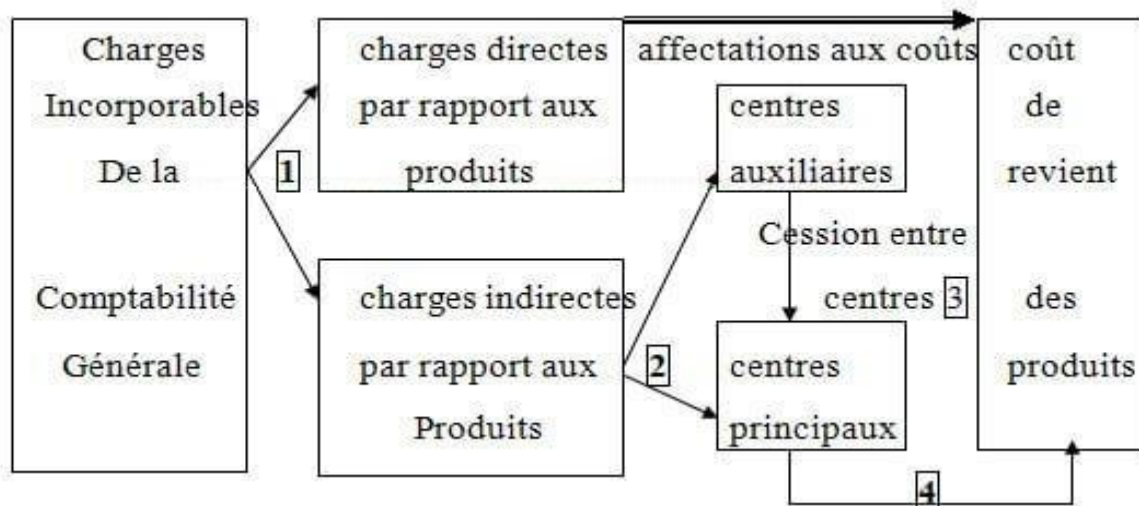
- ✓ La classification des charges en charges directes et charges indirectes par rapport aux produits;
- ✓ L'affectation aux centres d'analyse des charges indirectes ;
- ✓ Les charges affectées aux centres auxiliaires sont réparties en totalité ou en partie entre les centres principaux selon leur consommation d'unités d'œuvres des centres auxiliaires ;
- ✓ Toutes les charges indirectes regroupées dans les centres principaux sont rattachées aux produits selon leurs consommations respectives d'unités d'œuvres des centres principaux.

**Architecture d'un système de comptabilité analytique :**

- ✓ Charges Incorporables De la Comptabilité Analytique
- ✓ Charges directes par rapport aux produits
- ✓ Charges indirectes par rapports aux produits
- ✓ Centres principaux

- ✓ Centres auxiliaires
- ✓ Coûts de revient des produits

**Schéma N° 05 : Architecture d'un système de comptabilité analytique**



Source : P.L Becos, Contrôle de gestion et management, édition Montchrestien, Paris, 1995, p238-239

### **2.3 L'organisation des centres de responsabilité :**

Un centre de responsabilité est généralement défini comme étant une entité de gestion dont le responsable dispose :

- ✓ D'une délégation formelle d'autorité pour négocier des objectifs et des allocations de ressources dans le cadre du plan pluriannuel et du budget ;
- ✓ D'un système de pilotage dans sa gestion permettant d'être renseigné sur l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs, sur l'état de ses consommations en ressources et sur l'état de ses dépenses sur les différents éléments clés de son exploitation.<sup>19</sup>

L'organisation en centres de responsabilité est un préalable indispensable à la mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion (système de calcul de coûts et de mesure de résultats, procédure budgétaire au tableau de bord).

L'attention portée à la définition des centres de responsabilité doit être considérée comme un facteur clé de la réussite du contrôle de gestion ; l'organisation en centres de responsabilité se fait à partir de la structure de l'entreprise, telle qu'elle a été définie par la direction générale.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> P.L Becos, Contrôle de gestion et management, édition Montchrestien, Paris, 1995, P254

<sup>20</sup> Idem, P253

Le contrôle de gestion ont alors permis la décentralisation des centres de responsabilité, tout en assurant une convergence satisfaisante des objectifs de chacun des responsables vers ceux de l'entreprise.

- ✓ **Les centres des coûts** : la délégation sur les charges engagées pour la mise à disposition d'un produit ou d'une prestation. Le responsable doit maîtriser au mieux ses dépenses ;
- ✓ **Les centres de profit** : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et la négociation commerciale. L'évaluation des résultats se fait en termes de profitabilité de l'activité ;
- ✓ **Les centres d'investissement** : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et les actifs engagés par le centre. L'évaluation des résultats se fait sur la profitabilité de l'activité mais aussi sur la rentabilité des actifs engagés.

### **3. Contrôle et Budgétisation :**

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- ✓ De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- ✓ De coordonner les différentes actions de l'entreprise.
- ✓ De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- ✓ De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

#### **3.1 Les centres de responsabilité :**

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable.

« 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 ».<sup>21</sup>

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 Typologie des centres de responsabilité :**

De manière générale, « on distingue cinq types de centres de responsabilité »<sup>22</sup>, en fonction des missions qui sont assignées.

#### **A) 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).

#### **B) Centre de dépense discrétionnaire :**

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.

#### **C) Centre de recettes :**

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

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

---

<sup>21</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, 2007. page : 362

<sup>22</sup> Idem

- ✓ 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.

#### **D) 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.

#### **E) 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.

### **3.3 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 apparissent).

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.

### **3.4 La 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

#### **Définition :**

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<sup>23</sup>.

### **3.5 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les coûts :**

Nous examinerons successivement <sup>24</sup>: le coût réel, le coût standard complet, le coût marginal et le coût d'opportunité.

#### **A) 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

---

<sup>23</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, 2007, Op.cit. P366

<sup>24</sup> Idem, P 369

prestation, c'est pourquoi il est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilité.

### **B) 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'écart 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 à lieu entre deux centres de coûts
- ✓ Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.

### **C) 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.

### **D) 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 pourraient 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.

## **4. La gestion des coûts :**

### **4.1 Définition :**

La gestion des coûts a pour objectif d'opérer des arbitrages rationnels quant à l'utilisation des ressources limitées. Le coût est alors à la base du calcul économique.

Ainsi au fur et à mesure du développement de la taille l'entreprise et face à la complexité des décisions à prendre, l'analyse des coûts est devenue multidimensionnelle.

Le coût est défini comme : « *la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable* »<sup>25</sup>. Le coût est alors un mode de traitement des charges défini par les trois caractéristiques suivantes :

- ✓ Le champ d'application du calcul : un produit, un moyen d'exploitation ;
- ✓ Le moment du calcul : antérieur (coût préétabli) ou à posteriori (coût constaté) à la période considérée ;

En définit le coût comme suit : « *la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini* »<sup>26</sup>.

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus.

Les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque, mais offrant uniquement une représentation, une description du réel de manière simplifiée.

Ainsi, le coût d'un produit est « *somme des valeurs attribuées aux moyens mis en œuvre pour le produire* »<sup>27</sup>. Un produit étant un bien matériel, un service, une activité ou une fonction.

### **4.2 Typologie des coûts :**

Les différents types de coûts dépendent de la prise en compte des différents types de charges, on distingue alors entre :

- ✓ Coût direct/ coût indirect
- ✓ Coût fixe/ coût variable
- ✓ Coût complet/ coût partiel □ Coût réel/ coût préétabli
- ✓ Coût moyen/ coût marginal

---

<sup>25</sup> Norbert Guedj : <<Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise>>, les éditions d'organisation, 1996 (p132-136).

<sup>26</sup> P. Lorino, << Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage >>, Editions de l'organisation, 1997, P 496.

<sup>27</sup> P.L Bescos, Dobler P, Mendoza C. et Naulleau G, << Contrôle de gestion et management, Montchrestien >> édition, Paris 1995, P 210

- ✓ Coût caché/ coût latent
- ✓ etc....

### **4.3 Les méthodes d'analyse des coûts :**

Diverses méthodes ont été développées et utilisées pour l'analyse et la maîtrise des coûts dans l'entreprise :

#### **4.3.1 La méthode des coûts variables :**

Seuls les coûts variables sont considérés comme des coûts de produits. Les coûts fixes constituent des coûts de période.

#### **4.3.2 La méthode des coûts directs :**

Seuls les coûts directs, variables ou fixes par rapport au produit, sont considérés comme des coûts de produits, les coûts de période regroupant l'ensemble des coûts indirects par rapport aux produits.

#### **4.3.3 La méthode du coût complet :**

C'est une méthode qui permet de calculer le coût complet d'un produit au stade final. Elle considère l'ensemble des charges comme des coûts de produit. Il n'y a pas de coûts de période, cela soulève le problème de répartition des coûts indirects entre les produits.

- ✓ La première solution consiste à prendre la totalité des charges indirectes et les imputer sur les produits en fonction d'un critère unique : méthode de l'affectation globale. Le critère de répartition peut être le coût direct de chaque produit ; les charges indirectes commerciales sont réparties entre les produits au prorata du chiffre d'affaire respectifs ;
- ✓ La deuxième solution consiste à choisir un produit comme référence et exprimer toute autre production en équivalent du produit de référence (Méthode d'équivalence) ;
- ✓ La troisième solution est la méthode des centres d'analyse qui suppose la mise en place d'une comptabilité analytique ;

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes constitue une amélioration des coûts complets et consiste à incorporer dans les coûts la totalité des charges proportionnelles et la part de charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal. Le principe de la méthode des coûts complets avec imputation rationnelle consiste à imputer au produit seulement la part des coûts fixes correspondants à un niveau normal d'activité préalablement défini.

La différence entre les coûts fixes totaux et les coûts fixes affectés aux produits constitue un coût de période. La difficulté réside dans la définition même de l'activité normale.

#### **4.3.4 La méthode des coûts partiels**

La base de la méthode des coûts partiels est le direct costing simple qui ne reprend dans les coûts de revient des produits que les charges variables propres aux produits. On distingue dans le direct costing :

- ✓ Le direct costing simplifié ou coût variable ;
- ✓ Le direct costing évolué ou coût direct qui comprend des charges directes variables ou fixe.

La méthode du seuil de rentabilité ou point mort constitue un prolongement pratique du direct costing. Le seuil de rentabilité étant le chiffre d'affaire qu'il faut réalisé pour que la marge brute globale couvre au moins les charges fixes.

#### **4.3.5 La méthode des coûts préétablis :**

Les coûts peuvent être calculés de deux manières :

- ✓ A posteriori sur les charges constatées (méthode des coûts réels)
- ✓ A priori sur les charges prévues (méthode des coûts préétablis)

La méthode des coûts préétablis constitue un complément de toutes les méthodes d'analyse des coûts sur le plan prévisionnel. Elle permet d'établir des prévisions de charges (des budgets d'exploitation) et en constatant les réalisations, mettre en évidence des écarts, les analyser et les expliquer.

$$\text{Coût réel} = \text{coût standard} (-) \text{écart}$$

#### **4.3.6 La méthode des coûts à base d'activité (activity based costing ou ABC) :**

Plus l'organisation est complexe et ses produits (ou marchés) diversifiés, plus le modèle traditionnel de gestion des coûts devient inefficace.

Ainsi, selon la structure de calcul des coûts traditionnelle, les produits consomment directement les ressources.

La nouvelle structure de calcul des coûts introduit la notion d'activité. Les produits consomment des activités qui, elles consomment des ressources.

**Tableau N° 02** : Conception traditionnelle et nouvelle de la méthode ABC.

Conception traditionnelle	Conception nouvelle
Produits	Ressources
Ressources	Activités
Consomment	Produits
	Activités
	Consomment

Source : N. Guedj, contrôle de gestion, édition broché, 1996, p 187

Le principe de la gestion des coûts à base d'activité consiste à : Identifier chaque élément de dépense, le centre de responsabilité, la nature de la dépense et l'activité et ce simultanément ;

Dépenses

Quoi ?

Où ?

Quelles ressources ?

Activité (produit, projet, marchés)

Centre de responsabilité

Nature

- ✓ Etendre l'analyse à l'ensemble des activités et non aux seules activités directes ;
- ✓ Considérer l'activité comme le base d'analyse la plus proche de la réalité physique ;
- ✓ Rapprocher les données de coûts par activité d'autre information de pilotage par activité plus physique (qualité, temps, volume de production).

L'objectif étant de réaliser des performances pour chaque activité. Les activités de l'organisation sont évaluées par des indicateurs dont le niveau et l'évolution vont être comparés à des objectifs, des normes ou des résultats antérieurs.

Ces indicateurs soient identifiés dans le but de mesurer la réalisation des objectifs et de fournir des informations permettant la prise de décisions efficaces. La finalité est, bien évidemment, de permettre à l'entreprise d'améliorer sa compétitivité. Ils peuvent concerner divers aspects : le volume, l'efficacité, l'efficience, la qualité, le coût, le délai, etc.<sup>28</sup>

Les multiples méthodes envisagées pour calculer un coût posent le problème de leur choix, l'adéquation de la méthode à la prise de décision doit l'emporter sur la fiabilité ou l'exhaustivité.

<sup>28</sup> Ravnignon L. & al, <<La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME>>, Les Editions 'organisation, Paris, 1996, P 287-289.

## **5. Le tableau de bord :**

Les managers ou les décisionnaires utilise le tableau de bord Pour mieux piloter et mesurer la performance de l'entreprise grâce aux indicateurs synthétique qui sont regroupés dans le tableau de bord.

Dans cette partie nous commencerons par expliquer ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

### **5.1 Définition de tableau de bord :**

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI ;

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « *Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer* ». <sup>29</sup>

Selon Abdelhamid EL GADI « *Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée* » <sup>30</sup>

Donc un tableau de bord, est un ensemble d'indicateur organisé qui répond au besoin de pilotage afin d'aider les responsable à décider, coordonner et contrôler les actions d'un service sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives

### **5.2 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.

#### **5.2.1 Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :**

---

<sup>29</sup> Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, Paris ,2007,, P591

<sup>30</sup> Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion », édition Mithaq-Almaghrib, Rabat, 2004, P32

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.<sup>31</sup>

### **5.2.2 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 :

- ✓ 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.<sup>32</sup>

### **5.2.3 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.<sup>33</sup> Il répond donc à une triple question :

---

<sup>31</sup> Claude Alazard, Sabine Separi ; 2007, Op.cit, p634

<sup>32</sup> Idem

<sup>33</sup> Abdelhamid El Gadi ; Op.cit, P32

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- Cela va-t-il durer ?

### **5.3 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.

#### **5.3.1 La conception générale :**

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones :<sup>34</sup>

**Zone « paramètres Economique » Zone « résultats » Zone « objectifs » zone « écarts »**

- ❖ **La zone « paramètres économiques »** : comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.
- ❖ **La zone « résultats réels »** : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :
  - ✓ Nombre d'articles fabriqués ;
  - ✓ Quantités de matières consommées ;
  - ✓ Heurs machine ;
  - ✓ Effectifs, etc.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- ✓ Taux de rebuts ;
- ✓ Nombre de retours clients ;
- ✓ Taux d'invendus, etc.

A côté de ces informations sur l'activité figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- ✓ Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;

<sup>34</sup> Claude Alazard, Sabine Separi ; 2007, Op.cit, P595

- ✓ Des montants de charges ou de produit pour le centre de dépenses ;
- ✓ Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.
- ❖ La zone « Objectifs » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).
- ❖ La zone « écarts » : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

### **5.3.2 Les instruments utilisés :**

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

#### **❖ 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.<sup>35</sup>

#### **❖ Les ratios**

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

En règle générale un ratio respect les principes suivants :

- ✓ Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui significative ;
- ✓ Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

#### **❖ Les graphes**

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de :

---

<sup>35</sup>Claude Alazard, Sabine Separi ; 2007, Op.cit, p641

- ✓ Histogramme.
- ✓ Graphique en "camembert".

#### ❖ 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 œuvre 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.

### **5.4 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.

#### **5.4.1 Les indicateurs financiers :**

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, 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.

## **5.4.2 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 balanced scorecard.<sup>36</sup>

### **❖ Définition de balanced scorecard**

Le balanced scorecard 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.<sup>37</sup>

La méthode de confection du balanced scorecard 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 balanced scorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

### **❖ Les axes de balanced scorecard**

Le balanced scorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant :

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

---

<sup>36</sup> Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, <http://www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf> Dernière consultation le 15/03/2020

<sup>37</sup> Idem

- Le perspectif client : Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :
  - ✓ Part du 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 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.

- 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.
- 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.

## **6. Le reporting :**

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances. Il est issu de la « responsibility accounting » qui est une notion apparue dès le début du XXème siècle dans les grandes entreprises américaines.

### **6.1 Définition :**

Le Reporting est un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer.

Le reporting sert donc à rendre compte du degré de réalisation des objectifs.

### **6.2 Mission du Reporting :**

Utilisé pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie, le reporting a pour mission principale, l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées. Le reporting permet donc de rendre compte des résultats des activités déléguées.

### **6.3 Contenu du reporting :**

Le reporting est constitué de la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage.

Il comprend deux volets :

#### **a. Un volet comptable :**

Qui compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.

#### **b. Un volet de gestion :**

Qui identifie les causes des écarts et définit des actions correctes qui « finalement retenues après l'évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Le reporting fait donc parti du système d'information de la direction générale. Il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part, de suivre certaines données essentielles, d'autre part de mesurer les performances des unités.

### **6.4 Les principes du reporting :**

Trois (3) principes sont à la base du reporting

#### **a. Le principe d'exception :**

Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge ».

#### **b. Le principe de contrôlabilité :**

Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies ; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.

#### **c. Le principe de correction**

S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

En guise conclusion, on pourrait dire que le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation. Il prend généralement la forme :

- ✓ D'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion
- ✓ De documents de suivi budgétaire
- ✓ De rapports ou comptes rendus.

## **Conclusion**

Grâce à ses différents outils, le contrôle de gestion permet de vérifier, d'analyser et d'améliorer le quotidien de l'entreprise, mais l'un des outils le plus important est le contrôle budgétaire, elle permet un pilotage et une évaluation de la performance par rapport aux objectifs de l'entreprise et de la compétitivité, ce derniers sera abordé au prochain chapitre afin de démontrer que le contrôle de gestion dont le contrôle budgétaire en fait partie, joue un rôle primordial dans la performance et la compétitivité de l'entreprise.

**Chapitre II : Le contrôle  
budgétaire au service du  
pilotage et de l'évaluation de  
la performance et de la  
Compétitivité.**

## **Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance et de la compétitivité :**

Le contrôle budgétaire a pour but de prendre des décisions à court et à long terme et de piloter la performance, ainsi le contrôleur de gestion dispose de plusieurs pratiques dont nous pouvons citer.

Dans ce chapitre, nous allons présenter ses outils qui aident le gestionnaire dans sa réflexion, pour ce faire nous allons voir :

- La première section qui sera réservée à la pratique budgétaire, tel que son établissement et ses types.
- La seconde section qui va concerner la présentation et la définition de la performance, afin de pouvoir passer au calcul des indicateurs et la bonne maîtrise des outils de pilotage de cette dernière.
- La dernière section traitera sur la compétitivité et de l'industrialisation en général

### **Section 01 : Pratique budgétaire :**

#### **1. Généralité sur le contrôle budgétaire :**

##### **1.1. Définition du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire est une phase de la gestion budgétaire consistant à une comparaison permanente entre les résultats budgétaires et les résultats réels. Selon Langlois L., Bonnier C. et Bringer M., « le contrôle budgétaire est une procédure qui compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité, cette procédure :

- Dégage des écarts entre les valeurs réalisées et celles budgétées ou préétablies ;
- Vise à déterminer les causes des écarts ;
- Est mise en œuvre par chaque responsable du centre de responsabilité ».<sup>38</sup>

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend de la qualité de ces interventions.

---

<sup>38</sup> Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008, P. 299

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

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

## **1.2. Les objectifs du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire, a pour objectif de :

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;
- Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilité.

## **1.3. Les conditions d'efficacité et les caractéristiques d'un bon contrôle budgétaire :**

### **1.3.1. Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire :**

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :<sup>39</sup>

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cession entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

---

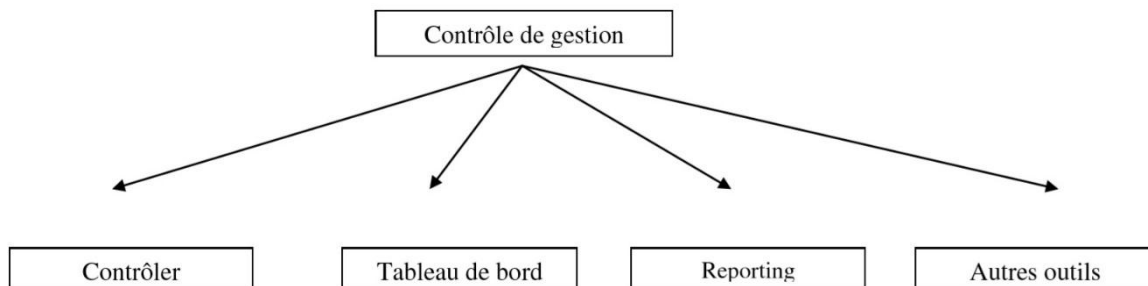
<sup>39</sup> ALAZARD. Cet SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007, P. 344

### 1.3.2. Les caractéristique d'un bon contrôle budgétaire :

Les caractéristiques du contrôle budgétaire sont :<sup>40</sup>

- Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion : il participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire.

Schéma N° 06 : Les composantes du contrôle de gestion



Source : Doriath B., Goujet C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2007, P. 199

- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif** : il s'intéresse à la période passée (le mois le plus souvent) en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts.
- **Il a une dominante financière** : le contrôle budgétaire s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (exprimés en unités monétaires).
- **Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets** :  
Il permet ainsi :
  - ✓ Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs.  
Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.
  - ✓ D'évaluer la performance des acteurs ;
  - ✓ De procéder aux régulations nécessaires ;

<sup>40</sup> Brigitte Doriath & Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008, P. 199

## **1.4. Utilités et limites du contrôle budgétaire :**

### **1.4.1. Utilités du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :<sup>41</sup>

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

### **1.4.2. Les limites du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites :

Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour les actions correctives ;

- Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle ;
- Incertitude des prévisions ;
- Le centre de responsabilité ne dispose pas d'une réelle autonomie dans ses décisions.

## **2. Etapes et supports du contrôle budgétaire :**

### **2.1. Les différentes étapes du contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire est un système mis en place au cours de l'exercice afin de vérifier que les objectifs sont bien tenus. D'une manière générale, on distingue trois étapes pour effectuer un contrôle budgétaire :

---

<sup>41</sup> Alain fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des managers, brochés, 2013, P. 58

➤ **Le contrôle avant l'action (à priori) :**

Le contrôle à priori implique un flux d'information important. Il doit agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations. Ce contrôle permet :

- ✓ Aux cadres opérationnel, de simuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action ;
- ✓ Aux supérieur hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en simulant le fonctionnement de leur propre domaine de responsabilité constitué de plusieurs unités auxquelles ils ont délégué une partie de leur propre pouvoir de décision.

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

➤ **Le contrôle pendant l'action :**

C'est un contrôle opérationnel, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi-permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être placé au niveau même des opérations. En d'autres termes, ce contrôle consiste à évaluer la position (situation) d'une activité de façon à déterminer où elle en est et où elle se dirige en fonction des programmes existants, quels objectifs elle devait avoir et, si nécessaire, de réviser les plans élaborés pour les atteindre.

➤ **Le contrôle après l'action (à posteriori) :**

Le contrôle à posteriori ne permet plus de corriger les actions. Sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilité.

Le contrôle budgétaire est susceptible d'assurer cette fonction dans la mesure où il s'appuie sur deux types d'informations :

- ✓ Des informations synthétiques permettant de comparer la situation finale à celle qui était attendu ;
- ✓ Des informations ponctuelles (conjoncturelles) consistant à faire ressortir les événements imprévus ainsi leurs causes et leurs conséquences sur l'écart constaté entre la situation réelle (finale) et la situation désirée.

## **2.2. Les supports du contrôle budgétaire :**

Toutes les informations qui sont collectées et utilisées pour déterminer les écarts par rapport au budget sont mises en forme dans des tableaux de bord et des rapports de contrôle. Elles font également l'objet de débats lors des réunions périodiques de suivi budgétaire.

### ➤ **Le tableau de bord du responsable budgétaire :**

Le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer en permanence un contrôle sur les recettes et les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.

### ➤ **Les rapports de contrôle :**

Chaque responsable d'un budget doit rendre compte à sa hiérarchie des performances obtenues dans son département, ainsi donc, le contrôle budgétaire deviendra périodique. Avec l'aide du service de contrôle de gestion, l'unité contrôlée doit établir un compte rendu d'activité qui sera transmis au supérieur hiérarchique. Ce rapport indique :

- ✓ Les variables de contrôle choisies et les cibles correspondantes ;
- ✓ Les résultats obtenus pour chaque variable ;
- ✓ Une analyse des écarts constatés ;
- ✓ Les mesures qui ont été prises pour réorienter l'action vers la droite ligne d'objectifs.

Une analyse des informations reçues sera effectuée par le destinataire du rapport, puis ce dernier procédera à leurs consolidations de façon à dégager les écarts caractéristiques de son département. En fonction des résultats auxquels il parvient, il adresse éventuellement à certains responsables budgétaires des demandes explicatives complémentaires, puis il transmet à son supérieur hiérarchique la synthèse des contrôles effectués. Ainsi, après agrégation des données issues des différents comptes rendus, on parviendra au budget final qui ne peut être contrôlé que par la direction générale.

Lorsque le tableau de bord des différentes unités est réalisé sur une base commune et totalement informatisé, l'actualisation d'une donnée dans le tableau de bord d'un service entraînera l'actualisation automatique des autres documents concernés par cette donnée. Dès cet instant, pour mettre à jour les tableaux de bord des supérieurs hiérarchiques, il n'est plus nécessaire de recourir aux rapports de contrôle. Ces derniers apparaîtront alors comme une procédure administrative superflue et l'on se contentera des réunions de suivi budgétaire.

➤ **Les réunions de suivis budgétaires :**

Périodiquement, il est préférable de tenir des réunions d'examen systématique des comptes auxquels participent : le contrôleur de gestion et les différents responsables budgétaires d'un niveau hiérarchique donné et leurs supérieurs au cours de celle-ci les responsables budgétaires rendront compte des écarts constatés, puis, après échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre pour rattraper le budget seront harmonisées et d'autres seront éventuellement décidées. Ensuite le contrôleur de gestion procède à l'élaboration d'un compte rendu de séance, afin que, lors des réunions suivantes, il soit possible d'apprécier le degré de conformité de l'exécution et l'état d'avancement des mesures décidées.

## **2.3. Définition, principes d'élaboration et les causes des écarts budgétaires :**

### **2.3.1. Définition d'un écart :**

L'écart se définit comme « *la différence entre une donnée de constatée et une donnée référence. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée* »<sup>42</sup>.

Les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Ils permettent de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise. Cependant ils ne constituent qu'une première étape dans la mesure de performance des acteurs dont le but premier n'est pas de contrôler mais de provoquer des comportements cohérents avec les objectifs de l'entité.

---

<sup>42</sup> Brigitte Doriath & Christiane Goujet, 2008, Op.cit. P77

### **2.3.2. Principes d'élaboration des écarts budgétaire :**

La mise en évidence d'écart répond aux besoins de suivi des entités à piloter. Elle est par nature contingente. Nous tenons à positionner quelques principes conventionnels de construction des écarts :<sup>43</sup>

**A) Principe 1 :** un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité de gestion. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle. Dans le cas d'une comparaison de données entre deux exercices successifs, la valeur de référence est celle de l'exercice le plus précoce ;

**B) Principe 2 :** un écart se définit par un signe (+ ou -), une valeur et un sens (favorable ou défavorable). En effet, dans l'analyse des écarts, un écart de même valeur algébrique n'a pas le même sens selon qu'il s'agit d'une charge ou d'un produit ;

**C) Principe 3 :** la décomposition d'un écart cherche toujours à isoler l'influence d'une et d'une seule composante par sous-écart calculé : une donnée constituée de « n composantes » oblige à la mise en évidence de « n sous-écarts » ;

**D) Principe 4 :** toute donnée constituée par le produit d'un élément monétaire par un élément qui exprime un volume doit se décomposer en deux écarts (application du principe 3) définis comme suit :

Écart/éléments monétaires = (élément monétaire réel – élément monétaire prévu) X Donnée volumique réelle.

Écart/éléments volumiques = (élément volumique réel – élément volumique prévu) X élément monétaire prévu.

Ces règles simples permettent ainsi le calcul et la décomposition de n'importe quelle présentation de budget.

### **2.3.3. Les cause des écarts :**

<sup>43</sup> ALAZARD. Cet SEPARI.S, 2007, Op.cit. P483-484

Tout écart a une double cause : facteur prix/coûts et facteur quantité. Il convient d'expliquer les variations de prix, de coûts, de consommations, des volumes produits et vendus. Pour agir, prendre des décisions, il est bon de faire un inventaire des raisons des écarts. L'analyse des causes peut faciliter les actions correctives à entreprendre. Les causes principales sont d'ordre interne et externe.

#### **2.3.3.1. Causes internes des écarts :**

Les causes internes de ces écarts sont les suivantes :

- Phase décisionnelle : prévisions irréalistes des ventes, des coûts ;
- Phase action : accidents, pannes, grèves, machines mal réglées, vieillesse des matériels, mauvaise qualité des approvisionnements, formation du personnel insuffisante, implication insuffisante, conditions de travail ;
- Événements internes : départs, décès, licenciements, embauches ratées, changement de structure, climat social, ambiance, contrôle de gestion défaillant.

#### **2.3.3.2. Causes externes des écarts :**

Les causes externes de ces écarts sont les suivantes :

- Evolution technologique : produits nouveaux ou produits passant en quelques semaines en déclin ;
- Lois de finances : dont les effets sont loin d'être négligeables sur la gestion budgétaire, quel que soit le pays ;
- Evolution technique : immobilisation obsolètes, méthodes et processus périmés ou coûteux ;
- Saute d'humeur du marché : modes, crises écologiques soudaines ;
- Événements politique : les conflits politiques, les crises de guerres.

#### **2.3.4. Calcul et analyse des écarts :**

L'analyse des écarts consiste à analyser les différences constatées entre les données prévisionnelles et les données réelles afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités (interne ou externe), et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

Pour éviter l'analyse systématique de tous les écarts, le système ne doit s'engager que sur des écarts pertinents, significatifs sortant d'un seuil de tolérance préalablement défini.

En outre les documents d'analyse devront être organisés de manière à faire apparaître clairement les écarts dignes d'une attention spéciale.

### 2.3.4.1. L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire :

Le chiffre d'affaire est le résultat du produit d'une quantité vendue et son prix de vente, c'est-à-dire : Cas des ventes réelles :

$$\text{Chiffre d'affaire réel} = \text{quantités réelles} * \text{prix réelles.}$$

Cas des prévisions :

$$\text{Chiffre d'affaire prévu} = \text{quantités prévues} * \text{prix prévu.}$$

Cependant un contrôleur de gestion pour mettre en place son suivi des ventes, il dispose à priori, des données notées comme suite :

ECA = écart sur chiffre d'affaire.

CAR = chiffre d'affaire réel.

CAP = chiffre d'affaire préétabli.

QR = quantité vendue réelle.

PR = prix de vente réel.

QP = quantité vendue préétabli.

PP = prix de vente préétabli.

$$\text{ECA} = \text{CAR} - \text{CAP} \quad \text{ECA globale} = (\text{QR} * \text{PR}) - (\text{QP} * \text{PP}).$$

L'écart sur chiffre d'affaires « est la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu ». <sup>44</sup>

Une étude pertinente des causes d'écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur volume :

$$\text{E/prix} = (\text{prix réel} - \text{Prix budgété}) * \text{Quantité réelle} \quad \text{E/Volume} = (\text{Quantité réelle} - \text{Quantité budgétée}) * \text{Prix budgété}$$

<sup>44</sup> ALAZARD. Cet SEPARI.S, 2007, Op.cit. P483-484

Si un écart est positif donc il est favorable pour l'entreprise car le chiffre d'affaire réalisé est supérieur à celui prévu, alors une constatation d'une augmentation des recettes, et si l'écart est négatif donc il est défavorable car il engendre des pertes.

### **2.3.4.2. L'analyse de l'écart sur coût matière :**

Le coût matière est le résultat du produit d'une quantité fabriquée et son prix de fabrication, c'est-à-dire :

- Cas des productions réelles : Production réel = quantités réelles \* coût unitaire réel.
- Cas des prévisions : production prévu = quantités prévues \* coût unitaire prévu.

Cependant un contrôleur de gestion pour mettre en place son suivi des fabrications, il dispose à priori, des données notées comme suite :

ECM=écart sur coût matière.

CMR = coût matière réel.

CMP =coût matière préétabli.

ECM = CMR - CMP.

QR = quantité produite réelle

CR = coût unitaire réel de production

QP = quantité produite préétabli CP = prix de production préétabli

L'écart sur le coût matière est la différence entre le coût matière réel et le coût matière préétabli.

$$\text{ECM globale} = (\text{QR} * \text{PR}) - (\text{QP} * \text{PP}).$$

L'écart globale ou totale est décomposé à partir de la formule précédente en peut distinguer entre deux causes qui expliquent cette écart :

$$\text{Ecart sur quantité (EQ)} = (QR - QP) * PP \quad \text{Ecart sur prix (Ep.)} = (PR - Pp) * QP$$

Le signe résultant du calcul d'un écart n'a pas la même signification, selon l'élément sur lequel il porte, un écart sur coût positif est, au contraire, défavorable car il traduit des coûts réels supérieurs aux coûts prévus.

### **2.3.4.3. L'analyse des écarts sur marge :**

Le contrôle budgétaire portant seulement sur le chiffre d'affaire est insuffisant. Le développement des ventes se faisant alors au détriment de la rentabilité, pour cela une analyse de l'écart sur marge bénéficiaire est indispensable.

La marge est généralement retenue comme mesure de la performance d'un centre de responsabilité (activité). Elle est le résultat de la différence entre les ventes et les coûts. L'écart sur marge est souvent calculer par « *la différence entre marge réelle et marge prévue* ». <sup>45</sup> Notons :

EMG = écart sur marge globale.

MR = marge réelle.

MP = marge prévue.

$EMG = (QR * PR) - (QP * PP)$ .

MR = quantité réelle(QR) \* prix réelle(PR)

MP = quantité prévue(QP) \* prix prévu(PP)

Cet écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

Ecart sur quantité (EQ) = (quantité réelle – quantité prévu) \* marge prévue.

$$EQ = (QR - QP) * MP$$

Ecart sur marge unitaire (EM) = (marge réelle (MR) – marge prévu (Mp)) \* quantité réelle

$$EM = (MR - MP) * QR$$

<sup>45</sup> Brigitte Doriath & Christiane Goujet, 2008, Op.cit. P214

NB : un écart sur résultat positif indique un accroissement du résultat par rapport aux prévisions. En revanche un écart négatif indique une insuffisance de ressources générées par rapport aux prévus.

Les entreprises sont amenées à exercer un suivi de la fonction commerciale sur les marges réalisées. Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues. Un écart positif signifie que la marge réalisée est supérieure à celle budgétée, donc il est favorable. Par contre un écart négatif est défavorable.

« *Le plan comptable général ne préconise pas de démarche d'analyse de l'écart de chiffre d'affaire ou de l'écart de marge* »<sup>46</sup>, l'entreprise à toute liberté de choisir le modèle qui convient le mieux à son organisation, l'essentiel étant, lors de l'observation des résultats obtenus, de connaître le modèle de référence. Mais les analystes préfèrent mener une analyse d'écart de marge à une analyse d'écart de chiffre d'affaire qui ne suffit pas à apprécier la performance.

### **2.3.5. L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions**

#### **correctives :**

##### **2.3.5.1. L'interprétation des écarts :**

Les écarts n'ont d'autre rôles que de mettre en évidence des phénomènes, mais ils ne sont pas en eux-mêmes porteurs de toutes les explications.

Interpréter les causes des écarts consiste à rechercher dans chaque centre de responsabilité, les causes des dérèglements par rapport aux provisions.

L'analyse des différents écarts ne doit pas conduire le contrôleur de gestion à effectuer un suivi des budgets ligne par ligne, il devra analyser les faits avec le gestionnaire et s'inquiéter de savoir si les éléments favorables ou défavorables sont temporaires ou permanentes.

Le rôle de contrôleur de gestion dans l'interprétation des écarts apparaît donc comme très important, il ne doit pas se contenter d'être un simple transporteur des chiffres, il doit procéder à un suivi des actions passées et, il doit aussi évaluer l'impact des actions passées sur l'avenir.

---

<sup>46</sup> ALAZARD. Cet SEPARI.S, 2007, Op.cit. P79

Il doit apporter son jugement neutre, mais crédible grâce à la connaissance qu'il a de l'entreprise dans laquelle il évalue.

### **2.3.5.2. La mise en œuvre des actions correctives :**

Il serait erroné de réduire le contrôle budgétaire au calcul des écarts, des procédures automatisées et informatisées permettent l'obtention de ces données très rapidement et sur une fréquence rapprochée. « *Les écarts devant être compris comme des clignotants ou des indicateurs de vigilance, le cœur de contrôle de gestion reste à faire* »<sup>47</sup>.

Alors le contrôle budgétaire est un système destiné à améliorer les performances de l'entreprise et à dégager des profits, son objectif n'est pas de sanctionner la défaillance mais de faire en sorte qu'elle ne se reproduise pas : il s'agit de retrouver les causes des écarts et envisager les actions correctives par les responsables opérationnels.

Il ne faut pas se focaliser sur les écarts défavorables. Les écarts favorables, facteurs de motivation, doivent être mis en évidence et analysés afin de rechercher la possibilité de diffusion des réussites. Le type d'action corrective doit être adapté au type de cause.

Le tableau ci-dessous présente quelques exemples :

**Tableau N° 03 :** présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives

Types d'actions	Causes d'écarts
Nouvelle action : lancement d'une campagne commerciale agressive ; Nouvelle stratégie : concurrence par la différenciation du produit et non plus par les prix	Défaut de prévision  Exemple : croissance de marché surévalué
Recrutement des nouveaux fonctionnaires ou	Modification définitive de l'environnement.

<sup>47</sup> ALAZARD. Cet SEPARI.S, 2007, Op.Cit. P394

motiver les salaires pour produire plus	Exemple : loi sur la réduction de temps de travail
<p>Erreur accidentelle non inertielle : aucune correction.</p> <p>Erreur liée à l'incompétence d'un salarié nouvellement recruté : formation de ce salarié.</p> <p>Erreur</p>	<p>Erreur humaine.</p> <p>Exemple : défaut de réglage d'une machine</p>
Changement de fournisseur	<p>Erreur matérielle.</p> <p>Exemple : important taux de rebut lié au manque de qualité des matières</p>

**Source** : Doriath B., Goujet C., « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition, Dunod, paris, 2007, P. 206

Pour être efficace, l'action corrective doit être rapide et adaptée. L'élaboration d'un système budgétaire performant demandera donc de savoir quel est l'intervalle de temps acceptable entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction, et d'avoir, comme objectif constant, le souci de le réduire encore davantage. Aussi, l'action corrective ne doit porter que sur des variables qui ont une influence déterminante sur le résultat. Si l'action ne se fonde pas sur les points auxquels le résultat est sensible ou si elle est mal dosée, des situations de moindre performance apparaîtront.

Pour conclure, nous rappelons que la gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ces objectifs à court terme et les moyens pour les atteindre, elle est considérée comme étant une fonction partielle du contrôle de gestion qui a pour mission la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. La gestion prévisionnelle permet de traduire les objectifs tracés par l'entreprise à des programmes à l'aide de différentes techniques de prévision.

Ces programmes sont ensuite chiffrés et présentés sous forme de budgets qui constituent, un outil de délégation, de motivation, de coordination et de communication entre les responsables de l'entreprise. La démarche de la gestion budgétaire s'achève par un contrôle budgétaire qui permet de porter un jugement éclairé sur la performance de chacun des responsables et orienté vers la prise de décision.

## **Section 2 : compétitivité et notion globale :**

La compétitivité est une forme de concurrence faite entre des parties afin de montré ou de démontré qu'ils pouvant rivaliser, voir les surpasse dans un domaine donnée, la compétitivité entre entreprise pouvant être atteint par différent moyens comme par exemple les outils de contrôle de gestion, De ce fait Nous allons voir les aspects de la compétitivité afin de mieux comprendre en quoi le contrôle de gestion peut influencer et amélioré la compétitivité d'une entreprise.

### **1. La compétitivité ; définitions et fondement théoriques :**

Dans un environnement mouvant et imprévisible, caractérisé par la mondialisation des marché et de la concurrence, par les mutations des techniques et des besoins, le ralentissement et les incertitudes de la croissance, des nouvelles règles de jeu concurrentiel s'instaurent et la compétitivité s'impose pour toute entreprise comme un objectif à réaliser afin d'assurer sa continuité et sa survie.

Dans ce nouveau contexte qui exige de la part des entreprises une plus grande capacité d'anticipation, d'adaptation et de réaction, les entreprises se trouvent confrontées à des impératifs tels qu'être globalement compétitives et être capable de valoriser et de mobiliser l'ensemble de leurs ressources et compétences en fonction des activités, des marchés et des pays.

En effet, la compétitivité s'exprime sur le marché par des produits générant des profits et concrétise les aptitudes de l'entreprise à être meilleure ou à la limite aussi forte que ses concurrents actuels ou potentiels. Elle est donc incarnée par l'existence des facteurs prix et hors prix sur lesquelles s'appuie la compétitivité du produit.

L'examen de la littérature traitant le concept de compétitivité révèle l'absence d'une définition unique du terme pour guider les efforts des chercheurs. Aussi il apparaît que la compétitivité change avec le niveau de l'analyse menée (nation, secteur, entreprise), le bien analysé (bien homogène ou différencié), et enfin l'objectif de l'analyse. Pour illustrer ce point, une multitude de citations puisée dans la littérature est présentée ci-après.

La compétitivité peut être considérée comme l'aptitude des firmes à maintenir ou à accroître leurs parts de marché sans pertes financières durables et sans subventions.

La compétitivité, entendue au sens de la définition de Lassudrie-Duchêne est le résultat de la confrontation des forces et faiblesse (avantages compétitifs) de l'entreprise par

rapport à son environnement sectoriel.

Parvenir à une explication de la compétitivité passe alors par deux sujets d'études :

- Les déterminants des avantages compétitifs des firmes.
- La nature et les déterminants de l'environnement concurrentiel

Ces deux sujets sont très étroitement liés. En effet, les avantages compétitifs découlent, au moins partiellement de la volonté de la firme d'adhérer aux exigences de son environnement concurrentiel. Les uns sont ainsi une tentative de réponse aux sollicitations de l'autre. De plus l'environnement concurrentiel est déterminé par les stratégies des entreprises et leurs interactions.

La compétitivité désigne la « *capacité d'une entreprise, d'un secteur, ou d'une économie à faire face à la concurrence, tant sur les marchés extérieurs que sur son marché interne* »<sup>48</sup>

Dans ce sens, la compétitivité est une notion économique résumant la capacité d'être viable et de se développer par rapport aux autres territoires et entreprises ayant des activités économiques comparables.

« *La compétitivité est la capacité de fournir des biens et des services au temps, place et forme requise par les acheteurs étrangers à prix égal ou meilleur que celui des autres fournisseurs potentiels tout en gagnant au moins le coût d'opportunité des ressources employées* ». <sup>49</sup>

Selon la définition d'A.C. Martinet « *la compétitivité est l'aptitude à soutenir durablement la concurrence. L'entreprise compétitive possède donc, un ensemble de capacités qui l'autorisent, selon le cas, à entrer se maintenir ou de se développer dans un champ concurrentiel constitué par l'ensemble des forces traversant son environnement et susceptible d'opposer à ses objectifs, ses projets et ses opérations* ». <sup>50</sup>

Selon M. Porter, « *chercher à expliquer la compétitivité au niveau national est incorrect. Ce qu'on doit comprendre, ce sont les déterminants de la productivité et le taux de croissance de la productivité. Pour trouver des solutions, on devrait focaliser, non pas sur*

---

<sup>48</sup> Dictionnaire d'économie et de sciences sociales" édition Hatier.

<sup>49</sup> L. Lachaal, **La compétitivité : Concepts, définitions et applications**, Institut National de la Recherche Agronomique de Tunis (INRAT), département d'économie rurale. 2005, P30

<sup>50</sup> Martinet A, « Science de gestion et compétitivité de l'entreprise », In PERCEROU R. (1984), « entreprise, gestion et compétitivité des entreprises », Edition Economica, Paris, P.16.

*l'ensemble de l'économie, mais plutôt sur des industries spécifiques ou encore des segments d'industrie»<sup>51</sup>*

- Définition basées sur les coûts de production :

*« la compétitivité pour un produit donné, comme l'aptitude à offrir sur le marché à un prix inférieur ou égale à celui des concurrents effectifs ou potentiels, mais suffisant pour rémunérer les facteurs nécessaires (travail, capital, produit primaires et semi finis) et dégager une marge bénéficiaire supérieure ou égale à ses concurrents »<sup>52</sup>*

Pour les auteurs du Boston Consulting Group (B.C.G) « *la compétitivité d'une entreprise se ramène à son aptitude à avoir les coûts les plus bas* »<sup>53</sup>, c'est-à-dire celle qui a su parvenir à l'utilisation des facteurs les plus efficace pour des coûts de facteur équivalents.

C'est la maîtrise des coûts au niveau de la production, de la commercialisation et des approvisionnements qui permet de maintenir un avantage concurrentiel, diminuent les prix proposés aux consommateurs qui sont sensibles à leur variation, ces entreprise qui réussisse à diminuer ses prix de vente devient plus compétitif que ses concurrents. La réalisation d'économie d'échelle et de synergies concourt également à cette maîtrise des coûts.

C'est deux définitions présentent l'inconvénient d'être restrictive, en prenant le coût de reviens comme seul facteur de compétitivité, alors, que dans certains cas particulier, il faut tenir compte de l'aptitude de l'entreprise à offrir des produits différenciés. A ce niveau-là, la qualité joue un rôle essentiel dans la compétitivité de l'entreprise.

## **1.1 L'évolution du concept de compétitivité :**

La notion de compétitivité à évolué avec l'évolution du concept de l'entreprise et de sa conception dans l'environnement concurrentiel. Au début du 20<sup>ème</sup> nous assistons à une prédominance de la demande par rapport à l'offre, les concurrents étaient à nombre limité et ne constituaient pas une menace évidente, le concept de compétitivité existait implicitement.

---

<sup>51</sup> Porter Michael : « L'avantage concurrentiel des firmes », Inter éditions, Université de Harvard.1992

<sup>52</sup> Définition extraite du site [www.wikimemoire.com](http://www.wikimemoire.com), L'approche traditionnelle du concept de compétitivité. Consulté le 26/03/2020

<sup>53</sup> Idem, Consulté le 26/03/2020

La prise en considération de la notion de compétitivité a été principalement causé par la généralisation de certains produits encourageant la consommation à grande échelle ce qui a engendré l'apparition de nouvelles formes de distribution et de consommation, donc une prédominance de l'offre par rapport à la demande.

Les entreprises sont confrontées à une concurrence de plus en plus acharnée surtout avec la tendance de l'environnement vers l'internationalisation ce qui amplifie l'effet de la concurrence. Dès lors, la compétitivité est devenue un enjeu de base que l'entreprise doit maîtriser afin de se démarquer de ses concurrents.

## **1-2 La compétitivité-prix et hors prix d'un produit :**

Dans le cadre de la concurrence entre entreprises sur un même segment, on se retrouvera dans une configuration essentiellement de produits relativement substituables. Les entreprises se feront concurrencer sur le même créneau ou marché. Pour un produit, on pourra distinguer la compétitivité hors-prix.

La compétitivité hors-prix ou hors-coût résulte alors de caractéristiques propres à des produits, qui vont les rendre différenciable par rapport à des produits étrangers comparables. Cette compétitivité hors prix qui différencie certains produits vis-à-vis de produits des concurrents doit les rendre peu substituables à une faible substituabilité correspondra un fort degré de différenciation.

La compétitivité prix ne fait pas l'ensemble de la compétitivité d'un produit ; un produit cher peut être demandé soit parce qu'il sera de meilleure qualité qu'un produit comparable, soit parce qu'il n'existera pas d'équivalent pour satisfaire une demande. Ces deux éléments font appel aux notions de gamme et à celle de nouveau produit. Donc, on peut considérer que la compétitivité-prix contribue à expliquer les évolutions à court terme des parts de marché.

## **1.3 Les indicateurs de la compétitivité de l'entreprise :**

Il existe de nombreux instruments de mesures portant sur l'évaluation de la compétitivité. Au niveau national, les travaux portant sur cette évaluation se sont surtout focalisés sur le déficit de la balance commerciale ainsi que sur la croissance de la productivité nationale des facteurs. Au niveau sectoriel, trois types de mesures ont été utilisés à savoir : les

mesures relatives aux coûts de production, les mesures relative à la productivité des facteurs, et enfin les mesures relatives aux échanges commerciaux.

Finalement, au niveau micro-économique, deux types d'instruments ont été au centre de l'analyse de la compétitivité des entreprises. On cite, les mesures relatives au profit et les mesures relatives à la part du marché.

- Mesures relatives à la part du marché : la part de marché ou plus exactement la croissance de la part de marché a été utilisée comme indicateur de performance dans de nombreux travaux empiriques. Cependant, à l'encontre des mesures relatives aux coûts de production et ceux relatives à la productivité des facteurs, cet indicateur capte aussi bien les facteurs de compétitivité hors prix que les facteurs de compétitivité prix affectant la performance d'un produit donnée et considéré comme mesure du résultat final de la compétitivité.

Par ailleurs, en dépit de son utilisation répandue, une insuffisance à l'encontre de cet indicateur peut être avancée. En effet, cet indicateur ne peut pas distinguer entre un accroissement de la part de marché dû à une performance supérieure ou de celui dû à une subvention des exportations, ni entre une diminution de la part due à une faible performance de celle due à un quota. Une telle insuffisance peut s'avérer trop limitée pour certains produits étant donnée la diversité des mesures de politique en place et les distorsions qu'elles peuvent causer.

- Mesures relatives au profit : l'utilisation du profit en tant qu'indicateur de performance de l'entreprise est peu courante dans la littérature. Les quelques applications qu'on retrouve sont focalisées ou bien sur les mesures des marges brutes et nettes de l'entreprise ou bien sur les indicateurs de comportement prix-coût.

## **2. les déterminants de la compétitivité de l'entreprise :**

La recherche des déterminants de la compétitivité est multidimensionnelle. Elle reprendra les problèmes de prix, de qualité, mais aussi de design, de marketing et de management. Il existe ainsi une analyse de plusieurs facteurs essentiels pour mesurer la

compétitivité globale d'une entreprise incluant la structure de l'entreprise, sa culture, ses ressources humaines, son développement produit/service etc.

Les éléments constitutifs de l'avantage compétitif : au-delà des indicateurs sus mentionnés, le concept de compétitivité doit être mis en perspective avec celui de « Capacités de l'entreprise », les ressources disponibles ou potentielles, d'ordres matériels, humains, financiers et technologiques. L'examen de l'état de la compétitivité reposera sur l'évaluation de chacune de ces capacités ainsi que sur les relations entre ces capacités.

Les stratégies de Benchmarking : l'examen des forces et des faiblesses de l'entreprise va alors être considéré comme un domaine de l'étalonnage des performances, appeler le benchmarking qui permet d'analyser les comportements des entreprises qui sont le meilleurs dans son secteur ou dans d'autre secteurs et de copier leurs meilleurs pratiques.

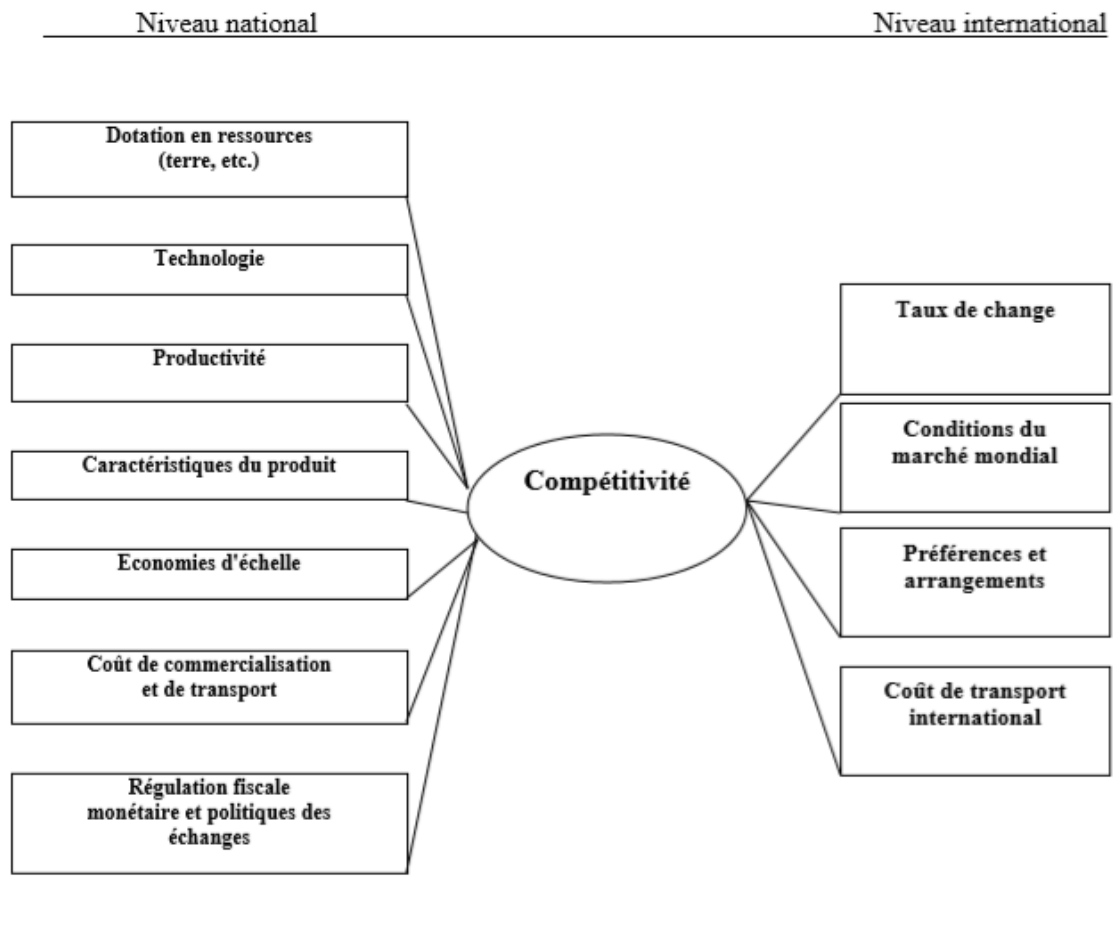
Le benchmarking est alors un processus au cours duquel on va identifier les fonctions de l'entreprise à « étalonner », identifier les entreprises sur performantes dans cette fonction, analyser les écarts entre sa propre entreprise et l'étalon de référence et ensuite mettre au point les stratégies de rapprochement de ses propres vers les résultats de l'entreprise étalon.

L'étude des facteurs clés de succès de la compétitivité repos sur l'analyse des avantages concurrentiels ou compétitifs (avantages couts, de différenciation ou de technologie) et sur les fameuses cinq forces de M. Porter qui régissant la compétitivité.

## **2.1 Les chartes régissant la compétitivité :**

La compétitivité est le résultat d'un ensemble de facteurs aussi bien nationaux qu'internationaux. A l'échelle nationale, la dotation en ressources, la technologie, la productivité, les caractéristiques du produit, la régulation fiscale et monétaire et enfin la politique sans omettre le rôle du hasard semble être les facteurs les plus importants qui conditionnent la compétitivité d'une industrie et / d'une entreprise.

**Figure n° 1** : les déterminants de la compétitivité



**Source** : L. Lachaal « la compétitivité : concept, définitions et applications », Institut National de la Recherche Agronomique de Tunisie (INRAT), Ariana, 2005, p31.

- La dotation en ressources : les ressources naturelles (terre, climat, eau, etc) aussi bien que les ressources en capital humain sont des facteurs critiques dans la détermination de la compétitivité d'un produit ou d'une entreprise donnée. Une composante importante de la dimension « capital humain » est l'expertise des décideurs au niveau des entreprises. Ainsi la qualité de gestion peut être déterminante du succès ou de l'échec de ces unités ;
- La technologie : le progrès technologique ainsi que l'efficacité du processus de production impliquent tous les deux une productivité des facteurs plus élevée et par conséquent conditionne l'avantage compétitif d'une entreprise ou d'un secteur donné. La recherche et le développement de nouvelles techniques plus appropriées, nécessitent parfois des investissements lourds, peuvent conférer aux différentes entités une meilleure compétitivité ;

- Les caractéristiques du produit : les caractéristiques d'un produit donné peuvent être très importante dans la détermination de sa position concurrentielle sur le marché et ceci et d'autant plus vrai quand le produit est différencié. Par conséquent, étant donné de la diversité des préférences des consommateurs, les entreprises peuvent focaliser leur stratégie à servir des niches de marchés pour répondre à une demande bien particulière. D'autre hors-prix, tels la maintenance, la fiabilité, le service après-vente, etc. peuvent être des éléments décisifs dans la détermination de la compétitivité d'un produit. En effet, la compétitivité hors prix est aussi importante que la compétitivité prix dans la détermination du succès des échanges d'une économie déterminée. La spécification et la qualité du produit, la commercialisation, ainsi que les dispositions pour sa maintenance peuvent devenir des éléments décisif de sa compétitivité plutôt que son prix ;
- Les économies d'échelles : la productivité des ressources et donc le coût marginal varie avec le niveau de production d'un produit donné. Ainsi, l'économie d'échelle est un facteur critique dans l'évaluation de la compétitivité d'un produit donné.
- La régulation et les politiques des échanges : non moins important que les facteurs cités ci-dessus, les mesures de politique de l'état ont aussi des effets profonds sur la compétitivité d'une industrie ou d'un produit donné. Les politiques fiscales et monétaires (taxation, taux d'intérêt, contrôle de l'inflation), la politique interventionniste de l'état (les subventions) et celle des échanges commerciaux avec l'extérieur (tarifs, quotas) ont toutes une influence sur la compétitivité des différents produits. A l'échelle internationale, la compétitivité dépend d'une multitude de facteurs. Parmi les plus importants, in cite le taux de change, les conditions du marché international, le coût de transport international et enfin les préférences et arrangements entre différents pays ;
- Le rôle du hasard : le hasard correspond à des événements qui n'ont que peu ou pas de liens avec les événements survenus dans un pays et qui échappent au pouvoir des entreprises. Ces événements aléatoires créent des bouleversements permettant une redistribution des positions concurrentielles ;
- Assurance de la qualité : Qualité, norme ISO, amélioration continue, service à la clientèle, analyse comparative et mesure sont des termes récemment introduit qui dans les entreprises. Toutefois, nombre d'entre elles n'ont pas encore découvert le sens de ces mots est se rattachent à certaines pratiques commerciales. L'expression

«Assurance de la qualité» peut être définie au sens très large. Elle est donc souvent mal employée, ce qui entraîne de la confusion et de la résistance.

On ne peut forcer une entreprise à mettre en place ses initiatives en vue d'améliorer la qualité de ses produits. La réussite dans la mise en œuvre de ces stratégies exige la volonté d'apporter les changements nécessaires.

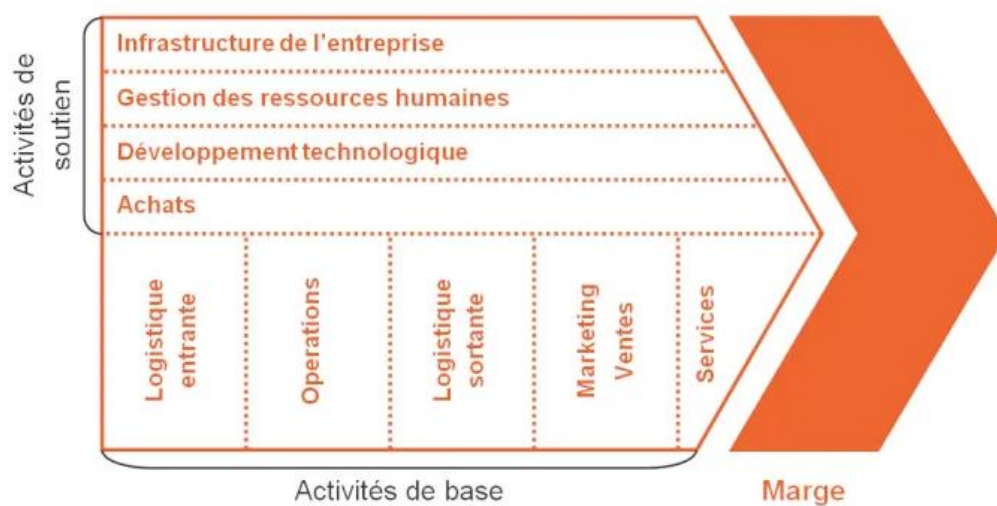
## 2.2 La chaîne de valeur :

Mis en évidence par M.PORTER, la chaîne de valeur est un outil d'analyse qui permet d'identifier les activités clés pour l'obtention d'un avantage concurrentiel parmi l'ensemble des activités que la firme doit mettre en œuvre pour satisfaire un secteur ou segment.

M. Porter distingue deux grands types d'activité : les activités principales et les activités de soutien.

- Les activités principales sont celles qui participent directement à la fabrication et aux ventes des produits : logistiques internes, production, logistique externes, commercialisation et vente...
- Les activités de soutien participent indirectement au cycle de production et de vente : approvisionnement, développement technologique, gestion des ressources humain, infrastructures (direction générale, finance, juridique, qualité, système d'information...).

**Figure n°2 :** La chaîne de la valeur



Source : Michael Porter – l'avantage concurrentiel, édition Denud, 2003, p36

Cette chaine permet de mettre en évidence les activités clés de la firme, c'est-à-dire celles qui ont un impact réel en termes de coût ou de différenciation par rapport aux concurrents, c'est aussi à ces activités qui doivent être améliorée afin d'obtenir une meilleure concurrence et c'est justement les outils du contrôle de gestion qui pouvant apporter un réel apport significative afin de détecté et de corrigé les anomalies/dysfonctionnements, et optimisé/amélioré les processus de fonctionnement avec l'innovation et le savoir-faire des contrôleurs de gestion dans chaque domaine/activité.

### **Section 03 : La notion de performance et les réponses du contrôle de gestion pour piloter celle-ci :**

#### **1. Contenu et définition de la performance et les limites :**

Le mot performance puise ses origines dans le latin « performare » et a été emprunté à l'anglais au XVème siècle et signifiait accomplissement, réalisation et résultats réels. En effet <<to perform>> signifie accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter et La mener à son accomplissement d'une manière convenable<sup>54</sup>.

Comme le remarque Bourguignon<sup>55</sup>, le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition 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.

Dans le langage courant, la performance renvoie à quatre significations majeures :

- Les résultats de l'action : la performance correspond alors à un résultat mesuré par des indicateurs et se situant par rapport à un référant qui peut être endogène ou exogène.
- Le succès : la performance renvoie à un résultat positif, et par la même aux représentations de la réussite propre à chaque individu et à chaque établissement.
- L'action : la performance désigne simultanément les résultats et les actions mises en œuvre pour les atteindre, c'est à dire un processus.
- La capacité : la performance renvoie alors au potentiel.

Regardons à présent les principales définitions de ce mot dans la littérature :

---

<sup>54</sup> A. KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion » édition, Dunod, Paris, 1976. P6.

<sup>55</sup> A. BOURGUIGNON, « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, n° 269, juillet août 1995, pp. 61-66.

**Albanes** (1978) : « la performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficience et l'efficacité ». <sup>56</sup>

**Miles** (1986) : « la performance est la capacité de l'organisation à réaliser une satisfaction minimale des attentes de sa clientèle stratégique ». <sup>57</sup>

**Chandler** (1992) : « la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin ». <sup>58</sup>

**Machesnay** (1991) : « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché ». <sup>59</sup>

L'analyse des buts fait apparaître trois mesures de la performance :

- L'efficacité : le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché.
- L'efficience : le résultat obtenu par rapport aux moyens mis en œuvre.
- L'effectivité : le niveau de satisfaction obtenu par rapport au résultat obtenu.

**Lorino** (1997) : « est performant dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer là le couple valeur - coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur isolément) ». <sup>60</sup>

Les définitions citées précédemment, montrent que la performance est associée à l'efficacité et à l'efficience :

- L'efficacité est le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs fixés.
- L'efficience est le rapport entre les moyens et les efforts totaux déployés ainsi que les résultats obtenus.

Associe à ces deux axes de la performance, un troisième axe à savoir, la pertinence, qui est le rapport entre les moyens détenus et les objectifs fixés et poursuivis.

Certaines définitions intègrent d'autres variables : les résultats, l'effort et le comportement.

---

<sup>56</sup> A. PAYETTE, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », édition broché, Paris, 1998 , p.157.

<sup>57</sup> A.Y. LEVIN ET J.W. MINTON, « Determinig organizationnal performance: another looks, and an agenda for research », Management Science, Vol 32, n°5, 1986.

<sup>58</sup> A.D. CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, Paris 1992, p.21.

<sup>59</sup> MACHESNAY, « Economie d'entreprise », édition Eyrolles, paris, 1991, p.38.

<sup>60</sup> P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997, p.18.

En ce sens la performance est définie comme l'aptitude à obtenir de meilleurs résultats, en fournissant un minimum d'effort et en se comportant pertinemment afin d'atteindre les objectifs escomptés.

## **2. Les principaux critères de la performance :**

### **2.1 Efficacité de performance :**

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

L'efficacité concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. Ce concept suppose donc d'une part qu'un objectif ait été préalablement défini, et d'autre part que le résultat obtenu ait été mesuré (ou du moins estimé). L'objectif devra en effet correspondre à un choix, présentant les caractéristiques suivantes :

- Il traduit une recherche de cohérence par rapport à la mission et à la vocation de l'organisation ;
- Il s'inscrit dans un horizon temporel de moyen ou de long terme ;
- Il s'accompagne d'une part de la définition du résultat attendu à cette échéance et d'autre part de l'étude de la situation de départ, de façon à pouvoir identifier le parcours intermédiaire à réaliser ;
- Il est mesurable, et doit donc donner lieu à l'élaboration d'indicateurs ou d'indices.

$$\text{Efficacité} = \text{résultats atteints} / \text{objectif visés}$$

### **2.2 Efficience de performance :**

L'efficacité met en relation les résultats obtenus et les objectifs fixés.

L'efficience met en relation les résultats obtenus et les moyens utilisés (ou les coûts engendrés).

L'efficience permet de répondre à des questions telles que : « est-ce que les résultats sont suffisants compte tenu des moyens mis en œuvre ? » ou « les ressources mobilisées par l'action sont-elles été exploitées de manière rentable ? ».

$$\text{Efficience} = \text{résultats} / \text{moyens mis en œuvre}$$

### **2.3 La pertinence :**

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

### **2.4 L'économie :**

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que, la performance oblige la vision globale interdépendante de tout le paramètre interne et externe, quantitatif et qualitatif, technique et humain, physique et financier de la gestion.

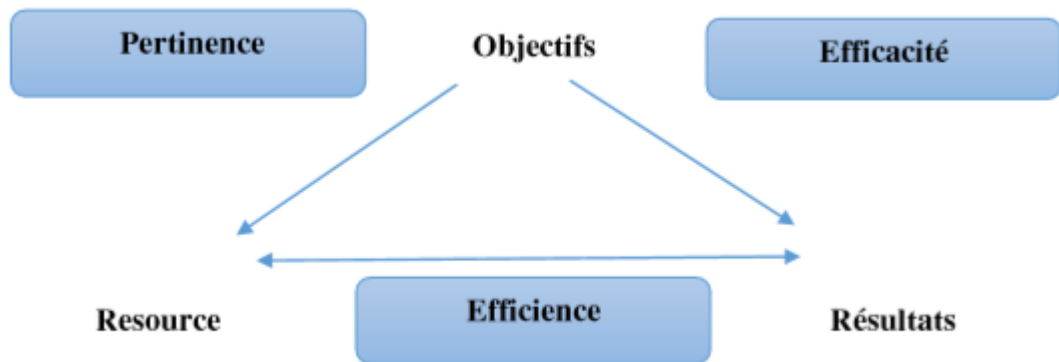
Le gestionnaire doit rechercher la performance globale, « *qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation* »<sup>61</sup> :

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

---

<sup>61</sup> MOLHO.D et POISSON.D. F, « La performance globale de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris, 2003, p 29.

### Schéma N°07 : Les composants de la performance



Source : Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2008, P.06

### 3. Indicateurs de performance :

La performance a longtemps été réduite à la seule dimension financière (conception unidimensionnelle). Les mesures de performance étaient donc définies comme l'utilisation des indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et réalisations (Burns & Waterhouse, 1975).<sup>62</sup>Un indicateur est une combinaison d'informations pertinentes dont le suivi régulier permet de se situer par rapport à la réalisation d'un objectif. Si cette condition n'est pas remplie on parlera de mesure ou de statistique.

- ✓ Les fonctions des indicateurs sont multiples :
- ✓ Suivre une action, une activité ou un processus.
- ✓ Evaluer une action.
- ✓ Diagnostiquer une situation ou un problème.
- ✓ Surveiller l'environnement et le changement.

❖ Les indicateurs doivent être :

- ✓ Pertinents, c'est-à-dire permettre d'apprécier les résultats réellement obtenus (cohérents avec l'objectif, se rapportant à un aspect substantiel du résultat attendu, permettant de porter un jugement, évitant les effets contraires à ceux recherchés) ;
- ✓ Utiles (disponibles à intervalles réguliers) ;

<sup>62</sup> Aimé Togodo Azon, Didier Van Caillie, « outils de contrôle de gestion et performances des collectivités locales : état de la littérature », 2010, P5

- ✓ Solides (durables, de fiabilité incontestable, tout en étant élaborés à un coût raisonnable) ;
- ✓ Vérifiables et peuvent être audités

❖ Un bon indicateur doit permettre de :

Fixer des cibles traduisant les objectifs définis en commun par la hiérarchie et par les gestionnaires ;

- ✓ Mesurer les réalisations par rapport à ces cibles ;
- ✓ Comprendre et analyser ces réalisations ;
- ✓ Orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance ;
- ✓ Nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.

Les indicateurs s'inscrivent dans une logique de gestion par la performance. Cette démarche vise à orienter l'action de l'administration vers la performance. Elle incite aussi à mettre en œuvre les moyens pour comparer les performances dans une optique d'analyse comparative (benchmarking)

### **3.1 Les différents types d'indicateurs :**

Le taux de rendement de l'investissement (ROI) : « est le rapport entre une évaluation comptable de résultat et une évaluation comptable des capitaux investis »<sup>63</sup>. Sa formule est la suivante :

$$\text{Taux de rendement d'investissement(ROI)} = \frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}}$$

Ce taux constitué la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance, pour mieux expliquer cet indicateur, ou le décomposer à un produit de deux rapports :

$$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}} = \frac{\text{Chiffre d'affaire}}{\text{Capitaux investis}} \times \frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

<sup>63</sup> Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », édition Foucher, Paris, 2006, p 39.

Deux facteurs principaux déterminent l'indicateur de (ROI) et qui sont : l'emploi des actifs pour générer le chiffre d'affaire et le résultat généré par ce chiffre d'affaire. À Chaque fois le résultat obtenu augmente, l'entreprise devient de plus en plus performante.

### **3.1.1 Résultat résiduel :**

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé les capitaux, Il est calculé comme suit :

$$\text{Résultat résiduel} = \text{Résultat} - (\text{Taux de rendement exigé} \times \text{Capitaux investis})$$

Cet indicateur mesure la différence entre le résultat net de l'entreprise et le produit entre les capitaux investis et le taux de rendement exigé.

### **3.1.2 La valeur ajoutée économique :**

La valeur ajoutée économique (economic value added, EVA) est un cas particulier de résultat résiduel.

L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain de consultants Stern Stewart. Joël Stern, un associé de ce cabinet, soutient que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

la traduction officielle d'EVA était « création de valeur de l'exercice (CVE) ». L'EVA est égale au résultat d'exploitation après impôts moins le coût moyen pondéré (après impôts) du capital multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes. La formule de calcul d'EVA est donnée comme suite :

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice opérationnel} - \text{Coût du capital (en \%)} \times \text{Actifs nets}$$

### **3.1.3 Taux de rentabilité financière ROE (return on equity) :**

Ce ratio rapporte des indicateurs de résultat à des indicateurs relatifs au montant des ressources mise en œuvre, c'est la rentabilité des capitaux propres, Sa formule est la suivante :

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat d'exercice}}{\text{Capitaux propres}}$$

## **4 les réponses du 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

### **4.1 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.

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 balanced scorecard proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

## **4.2 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.

### **4.2.1- Pour mieux piloter la valeur :**

- ❖ Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :

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.

- ❖ 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). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

- ❖ Piloter la valeur en se différenciant 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 ``target costing`` 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'efficience de la structure et de capacité de changement organisationnel.

## **4.2.2- Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs :**

A) Prendre en compte l'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.

B) Piloter le 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 :**

La performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance et la compétitivité de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine. Pour analyser la performance d'un processus, on distingue trois méthodes, chacune de ces méthodes dépendent du type et la nature de processus : Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs, Par calcul des ressources dépensées par le processus et par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée.

Le pilotage de la performance est atteint à partir du calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance en proposant un ensemble d'outils qui seront l'objet d'analyse du chapitre suivant : L'analyse des écarts et des ratios, leur évolutions et leur interprétations.

**Chapitre III :**

**Contribution du contrôle de  
gestion à la performance au  
sein de «Eurapharma»**

## Chapitre III : Contribution du contrôle de gestion à la performance et la compétitivité au sein de « Eurapharma »

Comme nous l'avons souligné dans les chapitres précédents, le contrôle de gestion est un système qui permet d'aider les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle et de suivre les réalisations pour essayer d'atteindre les objectifs.

Afin d'appréhender la nécessité de l'intégration du contrôle de gestion au sein d'une entreprise, nous avons effectué un stage d'une durée de 6 mois au sein de l'entreprise «Eurapharma». Dans ce troisième chapitre, nous avons présenté l'entreprise d'accueil, puis nous essayons de mettre en œuvre le fonctionnement de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise par, la gestion budgétaire. Et l'analyse des écarts, des paramètres de gestion, en essayons de mettre en relief l'origine de ces écarts afin de redresser la tendance de leur évolution, enfin nous allons jeter un regard sur la contribution à booster la performance ainsi que la compétitivité.

### Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil

**Tableau N° 04 : Identification de la société.**

<b>Raison sociale</b>	Eurapharma CFAO group
<b>Statut juridique</b>	Société par actions Spa
<b>Siège social</b>	Zone d'activité
<b>Unités</b>	<p><b>E.P. DIS SPA</b> Pre-wholesale ZI de Rouiba Houche Sbaat-Nord, Section n°07, Ilots N°94, 95 et 96, Zone B, BP N°162 16012 ROUIBA ALGER Tél. : +213 (0) 23 86 42 60/61/62/63</p>
	<p><b>PROPHARMAL</b> Production Zone d'activités AMARA, Groupe 04 Route Ouled Fayet – Cheraga Alger Tél. : +213 23 30 51 70/71/72</p>
<b>Capital social E.P. DIS SPA</b>	<b>646 784 000.00 DZD</b>
<b>Capital social Propharmal</b>	<b>3 150 000 000.00 DZD</b>

Source : Document interne Eurapharma

## Historique de la société :

En l'espace de 160 ans le groupe CFAO a évolué au fil du temps et à toucher au niveau mondial de nombreux domaines.<sup>64</sup>

---

1852 — 1887

**En 1887**, les Établissements Verminck, créés à Marseille en 1852, prennent le nom de CFAO. Le Groupe faisait alors le commerce de produits alimentaires et de consommation courante tels que les arachides, le cacao, le savon, les huiles, le caoutchouc, le café ou encore le cuir, le tabac et l'alcool. Dès cette époque, le Groupe rompt avec la tradition du simple commerce de produits de base et importe sur le continent africain une vision moderne de la distribution de produits manufacturés. Devenu le premier fournisseur de l'Afrique occidentale, il contribue à son développement et s'étend progressivement en Afrique équatoriale puis dans les Collectivités et Territoires d'Outre-Mer.

---

1913

**En 1913**, le groupe démarre son activité de distribution automobile en Afrique. Au cours des trois décennies qui suivent, CFAO se diversifie dans la production industrielle.

---

1950 — 1980

**Entre 1950 et 1980**, le Groupe a significativement développé son activité de distribution automobile mais s'est aussi diversifié parallèlement dans d'autres domaines, comme la distribution de produits en plastique ou encore l'exploitation de supermarchés en Afrique et en France. Au milieu des années 1970, le Groupe est devenu un acteur multinational présent sur 3 continents (Afrique, Europe et Etats-Unis) avec un portefeuille diversifié d'activités et son chiffre d'affaires avoisine alors les 4 milliards de francs (soit environ 610 millions d'euros).

---

<sup>64</sup> <http://www.eurapharma.com> derniers consultation 26/05/2020

---

1990

**L'année 1990** est marquée par la prise de contrôle par offre publique du Groupe par Pinault SA (devenue ultérieurement Pinault Printemps Redoute puis PPR, et ensuite Kering), à la suite de laquelle le Groupe devient une branche de Pinault SA centrée sur les activités africaines. Le Groupe entame alors une réorganisation de ses activités dans un contexte économique difficile.

---

1994

**En 1994**, le Groupe a surmonté la crise du franc CFA (dévalué de 50 % par rapport au franc en janvier), qui déstabilisa profondément les économies de l'ensemble de la région et entraîna des difficultés sérieuses pour de nombreux acteurs. Le Groupe entreprend par la suite de se renforcer dans ses métiers et ses zones d'activité clés. Ainsi, en 1996, CFAO rachète SCOA, un de ses concurrents historiques, dont la filiale de distribution pharmaceutique, Eurapharma, sera intégrée avec succès au sein du Groupe.

---

2000

**Depuis 2000**, le Groupe a accéléré son expansion géographique : il s'est implanté dans 15 nouveaux pays, dont le Maghreb, région à fort potentiel de croissance.

---

2009

**Le 3 décembre** a eu lieu l'introduction à la Bourse de Paris du titre CFAO après une période d'absence des marchés financiers de près de 20 ans.

---

2012

**L'année 2012** voit la prise de contrôle par offre publique du Groupe par Toyota Tsusho Corporation (TTC).

---

2016

**Le 30 décembre 2016**, CFAO sort de la cotation et devient une filiale détenue à 100% par le Groupe TTC.

---

2017

**En mars 2017**, CFAO reçoit tous les actifs africains de TTC.

## **1. Présentation de l'entreprise industrielle Pharmaceutique Propharmal :**

EURAPHARMA est un laboratoire pharmaceutique algérien privé qui a été créé en 1997 et qui s'est spécialisé dans l'importation de médicaments. En 2005, l'entreprise a commencé la production de médicaments. Il s'agit de médicaments de forme :

- Solide : Comprimés simples (nus et enrobés) ; comprimés effervescents.
- Liquide : Solutions et suspensions buvables.

Le siège social de l'entreprise et l'unité de production se trouvent dans la zone d'activité Amara (Route de Ouled Fayet) à Cheraga, Alger. Avec un deuxième site à 50 mètres de l'entreprise qui sert pour le dépôt de matière première. Les bâtiments de production possèdent une surface de 2728 m<sup>2</sup>.

Les installations ont été conçues et bâties en tenant compte des Bonnes Pratiques de Fabrication (BPF), de façon à ce que les opérations se réalisent à l'intérieur de salles propres à environnement contrôlé, en vue de protéger les produits de tout type de contamination.

Le personnel a été formé en matière de Bonne pratiques de fabrication, afin que tous les processus soient conformes aux normes.

EURAPHARMA a endossé le compromis d'assurer la qualité des produits par le biais de l'application des Bonne pratiques de fabrication et suivant une gestion d'analyse de risque qualité sur une base scientifique.

Par la suite Eurapharma qui a été acheté par CFAO Group a acheté Propharmal passant à une entreprise industrielle privé à une entreprise international compte tenu de la spécificité de l'environnement algérien, Eurapharma a décidé de se positionner en tant que producteur de médicaments, via une prise de participation dans la société Propharmal (septembre 2011).

Propharmal assure, pour les laboratoires pharmaceutiques, la production sous licence et le façonnage de spécialités pharmaceutiques.

Ainsi, Propharmal assure la production, le façonnage et l'importation de médicaments. Elle fabrique des spécialités pharmaceutiques sous licence et façonne pour le compte de laboratoires algériens ou étrangers (mise en flacons et conditionnement sous blister).

Le site comprend une unité de production de 2250 m<sup>2</sup>, avec 3 ateliers :

Formes liquides : sirops, solutions et suspensions buvable.

Formes sèches : comprimés simples.

Formes sèches : comprimés effervescents.

Celui-ci est complété par un laboratoire de contrôle de 360 m<sup>2</sup> et une zone de stockage de 3450 m<sup>2</sup>.

Avec Propharmal, Eurapharma dispose d'un outil de production répondant aux standards de qualité les plus élevés pour satisfaire les besoins des grands laboratoires pharmaceutiques, au travers d'accords de partenariat (licence, façonnage, etc.).

Les produits Propharmal sont fabriqués pour le marché algérien. Un projet d'extension pour la fabrication d'autres produits pharmaceutiques est initié et ceci par la construction d'une nouvelle usine.

## **Section 02 : la gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion**

### **1. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise «Propharmal»**

L'entreprise Propharmal exécute un contrôle budgétaire périodique, afin de comparer le budget prévisionnel et le budget réel, en interprétant les écarts, dans le but est de prendre les décisions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Le contrôle budgétaire reste également à être élaborer par le contrôleur de gestion Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies, afin d'aider à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à :

- ✓ Déterminer les coûts souhaités (norme et objectifs à atteindre) ;
- ✓ Comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- ✓ Mettre en évidence les écarts ;
- ✓ Valoriser les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- ✓ Identifier les responsabilités. L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre un budget exécuté et un budget prévisionnel.

#### **2.1. La détermination des écarts des ventes :**

La budgétisation des ventes permis aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs des ventes sur une année. Ce qui permet de dresser les tableaux suivants qui nous permet de calculer les écarts sur les ventes par la comparaison entre prévision annuelles des ventes et les réalisations mensuelles de l'année 2017 des différents produits, dans notre cas nous allons prendre que 2 produit a analysé :

❖ **L'analyse des écarts sur chiffre d'affaires :**

La détermination des écarts de vente du produit ASPIRINE UPSA VITAMINEE C 330 EFFER.2X10 et d'EFFERALGAN PEDIATRIQUE SOL.BUV.FL 90 ML de l'année sur l'exercice 2017 se présente dans le tableau suivant :

**Tableau N° 05 : Les écarts de ventes de l'année 2017.**

**Unité : (DA)**

Désignation	Année 2017			
	Réalisations	Prévisions	Ecart	TR %
<b>ASPIRINE UPSA VITAMINEE C 330 EFFER.2X10</b>	158 603 500,00	143 602 200,00	15 001 300,00	110.44%
<b>EFFERALGAN PEDIATRIQUE SOL.BUV.FL 90ML</b>	310 630 534,98	315 128 537,99	-4 498 003,01	98.57%
<b>Total</b>	469 234 034,98	458 730 737,99	10 502 296.99	102.28%

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Propharmal)

**Analyse de l'écart sur chiffre d'affaires par produit :** l'analyse de l'écart sur chiffre d'affaires met en évidence la décomposition suivante :

$$\mathbf{E/Quantité} = (\text{Quantité réelle} - \text{quantité préétablie}) \times \text{prix préétabli.}$$

$$\mathbf{E/prix} = (\text{Prix réel unitaire} - \text{Prix préétabli unitaire}) \times \text{quantité réelle.}$$

L'écart sur chiffre d'affaires est dû essentiellement à un écart de quantités et non pas à une variation des tarifs comme démontré dans le tableau suivant :

**Tableau N° 06 : Analyse de l'écart sur quantité.****Unité : (DA)**

Désignation	ASPIRINE UPSA VITAMINEE C 330 EFFER.2X10	EFFERALGAN PEDIATRIQUE SOL.BUV.FL 90ML
Quantité réelle	1 586 035,00	3 660 507,00
Quantité préétablie	1 436 022,00	3 713 512,00
Prix préétabli unitaire	100	84,86
E/ Quantité	15 001 300	-4 498 004,3

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Eurapharma)

**Interprétation**

Les réalisations du chiffre d'affaires global sur l'année 2017 sur les deux produits choisie sont supérieures par rapport aux prévisions fixées par l'entreprise durant l'année 2017. Cette dernière s'est fixée comme objectif 458 730 737,99 DA, mais la réalisation était de 469 234 034,98 DA, dégagant ainsi un écart positif de : 10 502 296.99 DA, qui est dû à une demande plus importante que prévu grâce à une action marketing fructueuse contrairement à l'Efferalgan qui a eu un lacement sur le marché algérien infructueux.

**Tableau N° 07 : Analyse de l'écart sur prix.****Unité : (DA)**

Désignation	ASPIRINE UPSA VITAMINEE C 330 EFFER.2X10	EFFERALGAN PEDIATRIQUE SOL.BUV.FL 90ML
Prix réel unitaire	100	84.86
Prix préétabli unitaire	100	84,86
Quantité réelle	1 586 035,00	3 660 507,00
E/ prix	0	0

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Propharma)

**Interprétation**

L'écart sur prix est nul car dans le domaine de la pharmaceutique en Algérie, le marché est régulé et fixé par le ministère de la santé qui régule et détermine les prix pour chaque produit sur le territoire national, de ce fait l'analyse de l'écart sur prix ne nous permet pas d'avoir d'opinion sur le sujet.

## **2.2 Les évolutions des charges d'exploitation :**

**Tableau N °08 :** État comparatifs des écarts de charges réalisé entre 2017 et 2018.

**Unité : (DA)**

<b>Désignation</b>	<b>Réalisations 2018</b>	<b>Réalisations 2017</b>	<b>Ecart</b>	<b>% Variation</b>
Achats consommés de l'exercice	1 120 060 178	802 984 199	317 075 979	139%
Services extérieurs et autres consommations	224 611 590	216 693 670	7 917 920	103%
Charges de personnel	273 336 145	223 996 435	49 339 710	122%
Impôts, taxes et versements assimilés	18 631 086	13 733 464	4 897 622	135%
Autres charges opérationnelles	13 232 028	16 243 957	-3 011 929	81%
Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs	111 488 885	135 330 563	-23 841 678	82%
Charges financières	116 450 553	146 382 376	-29 931 823	79%
<b>TOTAL</b>	<b>1 604 474 320</b>	<b>1 331 368 229</b>	<b>301 152 221</b>	<b>120%</b>

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Propharmal)

## **Interprétation**

- **Achats consommés de l'exercice :**

L'écart constaté est de +317 075 979 DA, soit un taux de 39 % en plus par rapport à l'année précédente, il s'agit d'un accroissement des charges qui est dû à l'augmentation de l'activité de l'entreprise et du coût de la matière première sur le marché du au Taux de change qui a affecté le prix (augmentation du prix qui provient de l'augmentation du taux de change) et la mise en service d'un nouvel atelier liquide qui a engendré une forte consommation de matière première qui a en résulte d'une activité additionnel.

- **Services extérieurs et autres consommations :**

On constate un écart de +7 917 920 DA, une augmentation de 11 % de plus que l'année précédente, qui s'explique par une augmentation des besoins liés à l'activité de l'entreprise.

- **Charges de personnel**

Une augmentation de +49 339 710DA avec un taux positif de 22 % par rapport à l'année précédente qui s'explique par le recrutement du personnel du à l'installation du nouveau atelier et l'augmentation des salaires du personnel qui est environ de 7 million du a l'inflation et au mérite.

## **Impôts et taxes assimilés**

L'écart est positif de +4 897 622 DA avec un taux de 35 %, elle est due à la hausse proportionnellement due à l'augmentation du chiffre d'affaires.

- **Dotations aux amortissements et aux provisions**

L'écart est négatif de -23 841 678 DA, cet écart est dû à la baisse des prévisions de l'année 2018 comparé à l'année précédente.

- **Charges financières**

Les charges financières diminuent de -29 931 823 DA par rapport aux prévisions de clôture correspondant à la baisse de la dette dans l'entreprise.

## **Section 03 : Le pilotage de la performance de l'entreprise Propharmal.**

A travers les indicateurs utilisés, les responsables Propharmal, peuvent découvrir les améliorations et les points faibles de l'entreprise, donc l'entreprise vise à atteindre une performance globale, en essayant de trouver un équilibre entre toutes les dimensions de la performance en choisissant des indicateurs pertinents.

### **1. Les indicateurs de performance économique :**

#### **1.1. Production de l'exercice :**

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

Production de l'exercice = 1 141 137 216 - 52 364 700 + 0

Production de l'exercice = 1 088 772 516

#### **Interprétation**

La production de l'exercice est de 1 088 772 516 DA reflète le volume d'activité de l'entreprise. Ce qui permet de créer de la valeur ajoutée, c'est un indicateur de la performance industrielle. Sachant qu'il y'a eu un Rabais, remises, ristourne accordés d'une valeur de 25 165 715 DA, le chiffre d'affaire revient à 1 063 606 801 DA.

#### **1.2. La valeur ajoutée (VA) :**

La valeur ajoutée (VA) = Production de l'exercice – Consommation de l'exercice

Ainsi :

Consommation de l'exercice = achats consommés + services extérieurs + autres services extérieurs

Consommation de l'exercice = 1 063 606 802 – 802 984 199

La valeur ajoutée (VA) = 260 622 603 DA

#### **Interprétation**

La valeur ajoutée est la richesse dégagée par l'entreprise, c'est un facteur qui nous permet de voir si cette richesse permet de couvrir toutes les charges et de dégager une plus-value.

### **1.3. Excédent Brut d'exploitation**

Excédent Brut d'exploitation = Valeur Ajoutée – Charges de personnel – impôts, Taxes et versements assimilés

EBE= 260 622 603 – 223 996 435- 13 733 464

EBE= 22 892 704 DA

Interprétation

L'excédent brut d'exploitation de l'entreprise génère de ses opérations d'exploitation des ressources, mais qui reste très faible pour couvrir tous les charge afin de dégagé une marge, cela signifie que l'entreprise doit réduire ses coûts de fabrication ou augmenté ses capacité industrielle et donc son chiffre d'affaires.

### **1.4. Résultat d'exploitation**

Résultats d'exploitation = EBE+ Autres produits d'exploitation- Autres charges d'exploitation + reprises sur amortissements et provisions d'exploitation + transfert de charges d'exploitation-dotations aux amortissements - provisions.

RE= 22 892 704 + 5 507 750 – 16 243 957 + 24 025 622 + 00- 107 470 108 – 27 860 455

RE = - 99 058 443

Interprétation

Ce résultat représente la source nette générée par l'ensemble des opérations d'exploitation et cela après déduction des amortissements et des provisions d'exploitation. Étant donné qu'il est négatif ceci signifie que l'entreprise ne dégagé pas un surplus assez important de bénéfice qui lui permet de couvrir toutes les charges.

### **1.5. Résultat Financier**

Résultat financier = produits financiers – charges financières

Résultat Financier = 1 104 677 – 146 382 376

Résultat Financier= - 145 277 699

Interprétation

Représenté par un pourcentage du chiffre d'affaire énorme, l'entreprise a des prêts bancaires conséquents qui représentent 13% du chiffre d'affaire.

### **1.6. Résultat courant avant impôt**

Résultat courant avant impôt = résultat d'exploitation + ou- résultat financier

Résultat courant avant l'impôt = - 99 058 443 - 145 277 699

Résultat courant avant l'impôt = -244 336 142 DA

Interprétation

Propharmal se retrouve avec un résultat négatif qui équivaut à une perte courant du a des charges importante qui ont affecté la performance de ses activités économiques, et ses charges de prêts bancaire représentant 13 % qui sont supérieurs à son activité et qui ne lui permet pas d'avoir un résultat positif.

### **1.7. Produit des activités ordinaires**

Produit des activités ordinaires = Production de l'exercice + Autres produits opérationnels + Reprises sur pertes de valeurs et provisions + Produits financiers

Produit des activités ordinaires = 1 063 606 802 + 5 597 750 + 24 025 622+ 1 104 677

Produit des activités ordinaires = 1 094 334 851 DA

### **1.8. Charge des activités ordinaires**

Charges des activités ordinaires = consommation de l'exercice + Charges de personnel + Impôts, taxes et versements assimilés + Autres charges opérationnelles + Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs + Charges financières + Impôts exigibles sur résultats ordinaires + Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires

Charges des activités ordinaires = 802 984 199 + 223 996 435 +13 733 464+ 16 246 957 + 107 470  
108 + 27 860 455 + 146 382 376 + 0 + 0

Charges des activités ordinaires= 1 338 673 994DA

### **1.9. Résultat des activités ordinaires**

Résultat net = Produit des activités ordinaires - Charges des activités ordinaires

Résultat des activités ordinaires = 1 094 334 851 – 1 324 940 530

Résultat des activités ordinaires = - 244 336 142 DA

## **1.10 Résultat net**

Résultat net = Résultat des activités ordinaires + Éléments extraordinaires (produits) - Éléments extraordinaires (Charges)

Résultat net = - 244 336 142 + 0 - 0

Résultat net = - 244 336 142

### **Interprétation**

L'entreprise a réalisé une perte de 244 336 142 DA, due à plusieurs facteurs, en premier lieu beaucoup de projet d'expansion de l'activité et atelier qui s'enchainera sur des charges élevée que les chiffres d'affaire ne pourra pas totalement couvrir, avec plusieurs projets qui ne ramène pas de la rentabilité immédiat, mais plus sur le long terme, subissant le coût de leur investissement par des crédit bancaire, les charges monte jusqu'à 13% du chiffre d'affaire a remboursé annuellement au créancier, mais ce constat n'est pas totalement négatifs car l'évolution du chiffre d'affaire sur l'année 2017 et 2018 est positifs et le bien fait de l'investissement ne sera constaté que sur le moyen terme des actions émise par la société pour augmenter sa performance et ses bénéfice sur le long terme.

## **2. La performance financière :**

L'étude de cette variable a pour objectif d'évaluer l'entreprise pour :

- ✓ Estimer la valeur de l'entreprise ;
- ✓ Evaluer la solvabilité de l'entreprise ;
- ✓ Formuler une appréciation relative à la situation de l'entreprise.

### **2.1. Les ratios d'analyse des bilans :**

Le calcul des ratios permet au responsable hiérarchique de suivre l'évolution de la situation de leur entreprise et la comparé aux autre entreprise.

#### ➤ Définition

Un ratio est un rapport significatif entre deux grandeurs, la valeur de ce rapport peut être exprimée en pourcentage ou en coefficient.

Donc les ratios donnent une information susceptible d'informer l'analyste sur un des nombreux aspects de l'entreprise.

#### ➤ Intérêt de l'analyse par les ratios

L'objectif fondamental de la méthode des ratios consiste à mieux connaître l'entreprise et à évaluer précisément l'importance de ses qualités et de ses défauts par rapport à ses objectifs et ses concurrents.

Donc l'analyse par les ratios permet au responsable de suivre les progrès de son entreprise et de situer l'image qu'elle offre aux tiers intéressés tels que les actionnaires, les clients les fournisseurs et le personnel.

Chaque type d'analyse a un but ou une fonction qui lui est propre, ce qui permet de déterminer les ratios auxquels on donnera le plus d'importance dans l'analyse.

L'analyste peut par exemple être un banquier, celui-ci étudiera s'il peut accorder ou non un prêt à court terme à cette entreprise.

➤ Utilisation des ratios

Les ratios peuvent être utilisés dans le but de mieux suivre l'évolution économique de l'entreprise. Dans ce cas le responsable financier établira à la clôture des comptes de chaque exercice un ensemble de ratios qui seront comparé à ceux des exercices précédents, il sera intéressant d'établir sur des graphes l'évolution année par année d'un certain nombre de ratios jugés particulièrement intéressants. Une bonne connaissance du passé améliore la qualité de la prévision.

## **2.2 Les ratios de structure du passif :**

On va présenter l'ensemble des ratios de structure de passif pour l'année 2017 et 2018 dans le tableau suivant.

**Tableau N °09 :** Les ratios de structure du passif pour les années 2017, 2018.

Elément	Formules	Année	
		2017	2018
Ratio d'indépendance financière	Capitaux Propre/Capitaux Permanent	0.36	0.60
Ratio dette à long terme	Dette non courant/ $\Sigma$ Passif	0.45	0.10
Ratio dette à court terme	Dette à court terme/ $\Sigma$ Passif	0.30	0.75

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Propharmal)

## Interprétation

Le ratio d'indépendance financière caractérise l'importance de rendement à long terme. Le montant des fonds empruntés à long terme, ne doit pas excéder le montant des capitaux propres. La notion d'indépendance financière concerne la capacité de l'entreprise à faire face à l'ensemble de ses engagements financiers, il mesure donc la solvabilité à long terme il ne devrait pas, en principe être inférieur à 0.5 (50%) du passif.

Les résultats trouvés dans le tableau pour l'année 2017 sont inférieurs à 0.5, cela signifie que Propharmal n'est pas en bonne situation par rapport à la norme présentée, elle n'a pas des capacités de financer ses actifs par ses ressources interne que externe, elle est dépendante financièrement, mais sur l'année 2018 son ratio d'indépendance financière est 0.6 qui s'explique par le transfert des dettes à long terme vers le court terme.

Le ratio des dettes à long terme de l'entreprise représente une part important dans le passif qui est 0.56 pour une diminution à 0.45 à l'année 2018, ce qui nous donne une vision des dettes de l'entreprise sur le long terme sur les deux années d'une moyenne de 50 % du total du passif qui exprime un endettement important.

Le ratio des dettes à court terme représente une part moins important dans le passif du bilan sur l'année 2017 qui est 0.12. Mais à partir de 2018 nous constatons une augmentation 0.17 en plus elle s'explique par les diminutions des dettes à long terme.

### 2.3 Les ratios de structure de l'actif :

Le tableau suivant nous permet de terminer les ratios de la structure de l'actif pour la période de notre étude :

**Tableau N° 10** : Les ratios de structure de l'actif.

Élément	Formules	Année	
		2017	2018
<b>Ratio Actif non courant</b>	Actif non courant/ $\sum$ Passif	0.83	0.72
<b>Ratio Actif courant</b>	Actif courant/ $\sum$ Passif	0.17	0.28

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Propharmal)

## Interprétation

Le ratio de l'importance des capitaux fixes représente une part important de 0.83 pour l'année 2017 et diminuer a 0,72 en 2018, elle est caractérisée par une entreprise industrielle ou les immobilisations représentent une part importante.

Le ratio des actifs circulant représente une part moins important de 0.17 en 2017 pour arriver en 2018 à 0.28, cela signifié que l'entreprise donnait une place plus importante pour les capitaux fixe que les capitaux circulant qui est totalement normal vu le secteur d'activité qui est le secteur industrielle

## 2.4 Les ratios de solvabilité :

Les ratios de solvabilité mesure essentiellement la sécurité dont jouissant les créances à long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de l'entreprise.

Dans le tableau suivant, nous allons procéder à la détermination et à l'analyse des ratios de solvabilité.

**Tableau N° 11** : Calcul de ratios de solvabilité.

Eléments	Formules	Année	
		2017	2018
<b>Ratio autonomie financière</b>	Capitaux propres ÷ Dettes financières	0.56	1.48
<b>Ratio de liquidité total</b>	$\frac{\sum \text{Actif Circulant}}{\sum \text{Passif Circulant}}$	0.57	0.37

(Source : établi par nous même à partir des documents de la Propharmal)

## Interprétation

Pour le Ratio d'autonomie financière en 2017 l'entreprise n'est pas solvable le ratio d'autonomie financière est inférieur à 1, les capitaux propres ne couvrent pas l'ensemble des dettes contractées auprès des établissements bancaires, mais en 2018 le ratio est supérieur à 1. Cela signifie qu'elle est solvable et que les capitaux propres de la société sont plus importants que les dettes financières. La société peut donc couvrir ses emprunts bancaires avec ses capitaux propres car

l'associé a injecté une somme considérable dans les comptes courant afin redynamiser l'activité de l'entreprise.

Pour les tiers créanciers, le ratio est inférieur à 1 indique que l'entreprise ne pourrait pas faire face à une demande simultanée de remboursement de la part de tous ses créanciers. Propharmal n'a pas une sécurité générale de remboursement à court terme dans les deux années 2017 et 2018.

## **2.5 Les fonds de roulement :**

Le fonds de roulement est un indicateur financier qui permet de vérifier un certain équilibre financier et notamment que les actifs immobilisés soient financés par des ressources de long terme.

Cette notion est fondamentale et elle part d'un postulat très simple : un investissement à long terme doit être financé par une ressource à long terme.

Fond de roulement Par le haut du bilan

FRNG = capitaux permanent – actif fixe

FRNG = 2 208 640 951 – 2 604 966 201

FRNG = -396 325 250 DA

Fond de roulement par le bas du bilan

FRNG = Actifs circulants – Passif à court terme

FRNG = 535 640 456 – 931 965 706

FRNG = - 396 325 250 DA

### **Interprétation**

Le FRN est négatifs signifie que les investissements durable de Propharmal ne sont pas intégralement financés par des ressources de la même nature. La structure des financements est déséquilibrée et, si le BFR ne se traduit pas par une ressources en fond de roulement, cela impactera la trésorerie nette et la solvabilité de l'entreprise

## **2.6 Besoin en fonds de roulement :**

Le besoin en fond de roulement est la part des emplois cycliques (stocks, créances et clients) dont le financement n'est pas assuré par les ressources cycliques.

BFR= Actif circulant – passif circulant

BFR = 535 640 456 – 897 441 463

BFR = -361 801 007 DA

### **Interprétation**

Le besoin en fond de roulement est de - 361 801 007 DA le BFR est négatif, les emplois d'exploitation de l'entreprise sont inférieurs aux ressources d'exploitation, l'entreprise n'a pas de besoin d'exploitation à financer, puisque le passif circulant excède les besoins de financement de son actif d'exploitation ;

## **2.7 La trésorerie nette :**

Elle représente tous ce qui reste à l'entreprise à la fin de l'année après avoir financé ses actifs fixes et son exploitation. Sa formule est la suivante :

TR = Fond de roulement - Besoin en fond de roulement

TR = - 396 325 250 – (-361 801 007)

TR = - 34 524 243 DA

### **Interprétation**

La trésorerie est négative, L'entreprise ne dispose pas des ressources suffisantes pour faire face à ses besoins. Sa situation financière est déficitaire et elle doit absolument avoir recours à des modes de financement à court terme pour palier à cette situation. Cette situations ne peut être que temporaire et représente un réel danger pour l'entreprise.

## **3. Les indicateurs de la performance financière :**

La performance d'une entreprise se mesure à partir des indicateurs suivants :

### **3.1. Taux de marge bénéficiaire :**

Ce paramètre mesure la part du résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire. On peut le calculer comme suit :

Résultat de l'exercice

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = \frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{CA}} \times 100$$

- 259 046 966

$$\text{Taux de marge bénéficiaire (2018)} = \frac{- 259 046 966}{1 225 804 920} \times 100 = - 21.13 \%$$

- 244 336 142

$$\text{Taux de marge bénéficiaire (2017)} = \frac{- 244 336 142}{1 115 971 502} \times 100 = - 21.89 \%$$

### Interprétation

En 2017 et 2018, on constate des résultats négatifs, cela signifie que l'entreprise n'a pas des capacités à réaliser une marge bénéficiaire du au résultat de l'exercice négatif.

### 3.2. Taux de rentabilité financière :

Il ne peut être utilisé que par les centres de responsabilité ayant des capitaux propres.

Il mesure la capacité à rentabiliser les fonds mis à la disposition de l'entreprise par les actionnaires.

Résultat de l'exercice

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat de l'exercice}}{\text{Capitaux propres}} \times 100$$

- 259 046 966

$$\text{ROE (2018)} = \frac{- 259 046 966}{541 796 434} \times 100 = - 47.81 \%$$

- 244 336 142

$$\text{ROE (2017)} = \frac{- 244\,336\,142}{800\,843\,399} \times 100 = - 30.50 \%$$

### **Interprétation**

Ce ratio est négatifs en 2017, cela signifie que l'entreprise n'est pas rentabilisée par les fonds qui a était mis à disposition de l'entreprise par les actionnaires,

A partir de ces indicateurs, on peut dire que Propharmal est une entreprise dans une situation délicate qui peine à être performante malgré les variations qui sont enregistrées au cours de la période 2017 et 2018, elles sont du principalement au remaniement structurelle et organisationnelle qu'elle subit et aux investissements effectué afin d'établir un nouveau atelier de production pour répondre au demande du marché et d'être plus performant, spécifique au pharma pour lancé un produit ou atelier il faut l'accord du ministère de la santé cela prend 1.5 a 2 ans dans le secteur pharmaceutique donc les actions sont à moyen terme les résultat constaté seront pas immédiat.

### **Conclusion :**

Tout au long de ce travail au sein de l'entreprise de « Propharmal » nous avons fait une description de son système budgétaire afin de relever les points forts et faibles de l'entreprise. On a aussi essayer de présenter la fonction du contrôle de gestion de cette entreprise, ainsi que son système budgétaire en suivant la démarche de gestion budgétaire de cette entreprise, et procéder à la comparaison des prévisions aux réalisations de l'année 2017 et 2018 afin de calculer et d'analyser les écarts ensuite nous avons calculé les indicateurs de performance pour pouvoir porter un jugement afin de constater et connaître le lien entre le contrôle budgétaire et la performance de l'entreprise.

À la fin de notre stage pratique, Il nous est apparu que le contrôle de gestion est indispensable dans la gestion de l'entreprise qui est pour rôle de constater la performance actuel via des outils divers tel que les tableaux de bord, les indicateurs financiers et l'analyse de la gestion budgétaire pour collecter et transformer les informations afin que le ou les gestionnaires ai une visibilité présente et futur et de conseiller les dirigeants sur les axes de performance et de rentabilité, pour que toute entreprise, qui espère tenir une bonne gestion afin de contribuer et suivre la performance de l'entreprise.

# Conclusion générale

## **Conclusion générale :**

L'objectif principal de notre travail est d'analyser la contribution du contrôle de gestion à la performance et la compétitivité de l'entreprise dans un milieu industrielle.

A travers ce travail, que nous avons mené au sein de « Propharmal » et nous avons confronté nos acquis théoriques à la réalité du terrain pour arriver aux constats suivants :

Le contrôle de gestion de l'entreprise représente un mécanisme important à l'organisme 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 différentes services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc. Le contrôle de gestion grâce à ses outils tel que les ratios et autres indicateurs financier qui, en collaboration avec ses différents services de l'entreprise, permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise et de sa situation réel, notamment avec le contrôle budgétaire.

Les buts attribués à la gestion budgétaire apparaissent généralement comme des solutions aux problèmes de planification, de coordination et d'évaluation rencontrés au sein de l'entreprise. Alors que beaucoup d'entreprises n'ont pas de gestion budgétaire compte tenu des difficultés de sa mise en œuvre. Or celles se servant du budget ont réussi à diminuer l'incertitude de leur environnement par différents moyens ou en saisissant des opportunités conjoncturelles.

Le contrôle budgétaire permet aussi de calculer la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des écarts permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

Le contrôle de gestion nécessite la maîtrise de nombreux outils d'aide à la décision particulièrement le contrôle budgétaire afin d'obtenir une opinion sur les dépenses et les réalisation de la situation de l'entreprise pour mesurer et orienter les dirigeants sur les prises de décision pour une meilleurs performance ainsi que la compétitivité de l'entreprise, Ce qui confirme la première hypothèse.

La performance et l'efficacité au sein de l'entreprise « Propharmal » est primordial, elle est conditionné par un certain nombre d'élément pertinent qui mette l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing. Afin de mettre en place le contrôle budgétaire qui permet aux dirigeants d'analyser la performance par le calcul et l'utilisation des indicateurs nécessaires pour évaluer les activités, les efforts et les réalisations afin d'améliorer la marge de l'entreprise, elle nécessite aussi une bonne compétence de la part du personnel sur la maîtrise des outils de contrôle de gestion, Ce qui signifie que la deuxième hypothèse est aussi confirmée.

Nous avons constaté que l'entreprise « Propharmal » est dotée d'un système de contrôle de gestion performant et efficace couvrant tous les services organiques, malgré les résultats négatifs obtenus dû aux investissements qu'elle a effectué, cela n'empêche pas la contribution à l'amélioration de sa gestion, et assurer son développement sur les années à venir.

On peut dire que les entreprises ne peuvent se passer du contrôle de gestion, qui est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance et la compétitivité, Il aide à la réalisation des objectifs que l'entreprise s'est fixés, mais L'impact de la performance est considérable sur l'entreprise, dans un environnement concurrentielle et instable, il est difficile de limiter leur analyse qu'aux indicateurs financiers étant donné que le sujet est complexe faisant intervenir une variété d'éléments, il est important de ne pas se focaliser que sur les indicateurs financiers mais de trouver d'autres variantes qui permettent d'avoir un autre point de vue, tel que les indicateurs non financiers qui participent indirectement à la performance de l'entreprise et qui peut être une plus-value sur le long terme pour l'entreprise.

# Liste des tableaux et Schémas

## **LISTE DES TABLEAUX ET SCHEMAS**

### **LISTE DES TABLEAUX**

<b>Tableau N° 01</b> : Les qualités du contrôleur de gestion .....	18
<b>Tableau N° 02</b> : Conception traditionnelle et nouvelle de la méthode ABC.....	34
<b>Tableau N° 03</b> : présentation de quelques causes d'écarts et leurs actions correctives.....	59
<b>Tableau N° 04</b> : Identification de la société .....	81
<b>Tableau N° 05</b> : Les écarts de ventes l'année 2017.....	86
<b>Tableau N° 06</b> : Analyse de l'écart sur quantité.....	87
<b>Tableau N° 07</b> : Analyse de l'écart sur prix.....	87
<b>Tableau N° 08</b> : État comparatifs des écarts de charges réalisé entre 2017 et 2018.....	88
<b>Tableau N° 09</b> : Les ratios de structure de passif pour les années 2017, 2018.....	94
<b>Tableau N° 10</b> : Les ratios de structure de l'actif.....	95
<b>Tableau N° 11</b> : Calcul de ratios de solvabilité.....	96

### **LISTE DES SCHEMAS**

<b>Schéma N° 01</b> : le triangle du contrôle de gestion.....	10
<b>Schéma N° 02</b> : Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale.....	12
<b>Schéma N° 03</b> : Rattachement en râteau.....	13
<b>Schéma N° 04</b> : Rattachement à la direction financière.....	14
<b>Schéma N° 05</b> : Architecture d'un système de comptabilité analytique.....	25
<b>Schéma N° 06</b> : Les composantes du contrôle de gestion.....	47
<b>Schéma N° 07</b> : Les composants de la performance.....	74

## **Liste des abbreviations**

ABC: Activity based costing

CG : Contrôleur de gestion

DA : Division administrative

D.R.H : Direction de ressource humaine

DAP : Division Approvisionnement

DP : Division Production

DC Division Commercial

DG : Direction Générale

DFC : Direction financière ou comptable

PCG : Plan comptable général

NB : Note bien

# **Références**

# **Bibliographiques**

## Bibliographie

### Ouvrage :

- 1) ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, DCG11 », édition, Dunod, Paris, 2010.
- 2) ANTHONY R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », édition Dalloz, Paris, 1999.
- 3) ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, contrôle de gestion, manuel et application, Ed Dunod, Paris, 1998.
- 4) Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Ed. Public union, Paris 1985.
- 5) Abdelhamid El GADI « Audit et contrôle de gestion », édition Mithaq-Almaghrib, Rabat, 2004,
- 6) ALAIN fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des managers, brochés, Paris, 2013.
- 7) ALAZARD.C SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Dunod, Paris, 2007.
- 8) A. KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1976.
- 9) A. BOURGUIGNON, « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, n° 269, juillet août 1995.
- 10) A. PAYETTE, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », édition broché, Paris, 1998.
- 11) A.Y. LEVIN ET J.W. MINTON, « Determining organizational performance: another look, and an agenda for research », Management Science, Vol 32, n°5, 1986.
- 12) A.D. CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992, MACHESNAY, « Economie d'entreprise », édition Eyrolles, Paris, 1991.
- 13) Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, <http://www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf>
- 14) Brigitte DORIATH & Christiane GOUJET, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008,
- 15) Bouin X. ; Simon F-X. « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », édition Dunod, Paris, 2004
- 16) CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Développer un contrôle de gestion efficace : Pour une plus grande performance territoriale ». Edition Broché, Paris, 2013
- 17) P.L Becos, Contrôle de gestion et management, édition Montchrestien, Paris, 1995.
- 18) "Dictionnaire d'économie et de sciences sociales" édition Hatier, Paris, 2018.

- 19) Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998.
- 20) GERVAIS M., « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 2005.
- 21) J.P HELFER et J.ORSONI, « T.Q.G 2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, Paris, 1984.
- 22) KIRBY J, « management contrôle système », édition, Prentice Hall, New jersey 1994,
- 23) Loning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008
- 24) Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008
- 25) L. LACHAAL, La compétitivité : Concepts, définitions et applications, Institut National de la Recherche Agronomique de Tunis (INRAT), département d'économie rurale. ARIANA, 2005
- 26) Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », éd Foucher, Paris, 2006,
- 27) Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, édition Dunod, Paris, 2008.
- 28) MAHE H de BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, 1999.
- 29) MARTINET A, « Science de gestion et compétitivité de l'entreprise », In PERCEROU R. « entreprise, gestion et compétitivité des entreprises », Edition Economica, Paris, 1984.
- 30) MOLHO.D et POISSON.D. F, « La performance globale de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris, 2003,
- 31) Porter Michael (1992) : « L'avantage concurrentiel des firmes », Inter éditions, Université de Harvard.
- 32) Norbert Guedj : Le contrôle de gestion, pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'organisation 1996.
- 33) P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997,
- 34) P.L Bescos, Dobler P, Mendoza C. et Naulleau G, « Contrôle de gestion et management, Montchrestien » édition, Paris\_1995.
- 35) Ravignon L. & al, « La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME », Les Editions 'organisation, Paris, 1996.

## Mémoires

- ARAB. Zoubir, « le contrôle de gestion à l'hôpital : méthodes et outils cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital khalil Amrane», Thèse de magister en économie de la santé et développement durable, Directeur de recherche : **Mr BRAHAMIA Brahim, Université de Bejaia.**

## Sites et web :

- <http://www.memoireonline.com>.
- <http://www.eurapharma.com>

# ANNEXE

## ANNEXE 01 : Bilan Actif de <<Propharmal>> 2017/2018.

BILAN (ACTIF)				
ACTIF	N			N - 1
	Montants bruts	Amortissements, provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif	-	-	-	
Immobilisations incorporelles	9 539 933	9 289 489	250 444	324 006
Immobilisations corporelles	-	-	-	
Terrains	1 106 800 000	-	1 106 800 000	1 106 800 000
Bâtimens	811 924 983	241 729 614	570 195 370	591 688 852
Autres immobilisations corporelles	1 643 818 791	892 468 417	751 350 374	805 865 633
Immobilisations en concession	-	-	-	
Immobilisations en cours	212 120 225	-	212 120 225	98 439 711
Immobilisations financières	-	-	-	
Titres mis en équivalence	-	-	-	
Autres participations et créances rattachées	-	-	-	
Autres titres immobilisés	-	-	-	
Prêts et autres actifs financiers non courants	66 000	-	66 000	1 848 000
Impôts différés actif	-	-	-	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>3 784 269 932</b>	<b>1 148 487 520</b>	<b>2 640 782 413</b>	<b>2 604 966 201</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	489 283 814	1 323 752	487 960 062	293 840 642
Créances et emplois assimilés	-	-	-	-
Clients	170 972 147	18 205 180	152 766 967	167 627 838
Autres débiteurs	66 830 934	24 115 609	42 715 324	18 221 865
Impôts et assimilés	-	-	-	-
Autres créances et emplois assimilés	-	-	-	-
Disponibilités et assimilés	-	-	-	-
Placements et autres actifs financiers courants	287 434 876	-	287 434 876	-
Trésorerie	64 861 519	-	64 861 519	55 950 111
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>1 079 383 289</b>	<b>43 644 541</b>	<b>1 035 738 749</b>	<b>535 840 488</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL ACTIF</b>	<b>4 863 653 222</b>	<b>1 192 132 061</b>	<b>3 676 521 161</b>	<b>3 140 806 689</b>

**ANNEXE 02 : Bilan Passifs de <<Propharmal>> 2017/2018.**

BILAN (PASSIF)		
PASSIF	N	N-1
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis	1 720 000 000	1 720 000 000
Capital non appelé	-	-
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)	26 238 661	26 238 661
Ecart de réévaluation	657 736 800	657 736 800
Ecart d'équivalence (1)	-	-
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	(259 046 966)	(244 336 142)
Autres capitaux propres – Report à nouveau	(1 603 132 061)	(1 358 795 919)
Part de la société consolidante (1)	-	-
Part des minoritaires (1)	-	-
<b>TOTAL I</b>	<b>541 796 434</b>	<b>800 843 399</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières	364 400 002	1 402 797 552
Impôts (différés et provisionnés)	-	-
Autres dettes non courantes	-	-
Provisions et produits constatés d'avance	-	5 000 000
<b>TOTAL II</b>	<b>364 400 002</b>	<b>1 407 797 552</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	291 490 585	149 640 635
Impôts	6 964 307	6 204 365
Autres dettes	1 566 654 695	741 596 463
Trésorerie Passif	905 215 138	34 524 243
<b>TOTAL III</b>	<b>2 770 324 725</b>	<b>931 965 706</b>
<b>TOTAL</b>	<b>3 676 521 181</b>	<b>3 140 606 657</b>

**ANNEXE 03 : Compte De Résultat de <<Propharmal>> 2017/2018.**

Rubriques		N		N - 1	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			-		
Production vendue	Produits fabriqués		1 217 806 787		1 097 713 411
	Prestations de services		25 098 715		43 423 805
	Vente de travaux		-		-
Produits annexes			-		-
Rabais, remises, ristournes accordés		17 100 582		25 165 715	
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b>		-	<b>1 225 804 923</b>	-	<b>1 115 971 502</b>
Production stockée ou déstockée			126 231 850	52 364 700	
Production immobilisée			-		-
Subventions d'exploitation			-		-
<b>I-Production de l'exercice</b>		-	<b>1 352 035 771</b>	-	<b>1 063 606 802</b>
Achats de marchandises vendues			-		-
Matières premières		798 711 236		540 082 006	
Autres approvisionnements		19 072 966		18 976 685	
Variations des stocks		27 176		-	
Achats d'études et de prestations de services			-		-
Autres consommations		47 699 486		46 087 143	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats			-		-
Services extérieurs	Sous-traitance générale		-	11 900	
	Locations	41 850 091		29 337 860	
	Entretien, réparations et maintenance	23 794 031		21 604 414	
	Primes d'assurances	15 706 765		8 787 998	
	Personnel extérieur à l'entreprise	4 138 150		1 011 962	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	112 442 417		100 507 338	
	Publicité	2 200		666 665	
Déplacements, missions et réceptions		20 828 541		8 678 590	
Autres services		35 787 120		27 231 638	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs			-		-
<b>II-Consommations de l'exercice</b>		<b>1 120 060 178</b>	-	<b>802 984 199</b>	-
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		-	<b>231 976 883</b>	-	<b>260 622 603</b>
Charges de personnel		273 336 145		223 996 435	
Impôts et taxes et versements assimilés		18 631 086		13 733 464	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>		<b>59 991 635</b>	-	-	<b>22 892 704</b>
Autres produits opérationnels			652 187		5 597 750
Autres charges opérationnelles		13 232 028		16 243 957	
Dotations aux amortissements		108 094 602		107 470 108	
Provision		3 394 283		27 860 455	
Pertes de valeur			-		-
Reprise sur pertes de valeur et provisions			14 171 238		24 025 622
<b>V-Résultat opérationnel</b>		<b>169 889 126</b>	-	<b>99 058 443</b>	-
Produits financiers			27 292 714		1 104 677
Charges financières		116 450 553		146 382 376	
<b>VI-Résultat financier</b>		<b>89 157 840</b>	-	<b>145 277 699</b>	-
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>		<b>259 046 966</b>	-	<b>244 336 142</b>	-
Eléments extraordinaires (produits) (*)			-		-
Eléments extraordinaires (Charges) (*)			-		-
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>		<b>259 046 966</b>	-	<b>244 336 142</b>	-
Impôts exigibles sur résultats			-		-
Impôts différés (variations) sur résultats			-		-
<b>IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>259 046 966</b>	-	<b>244 336 142</b>	-

# Table des matières

<b>Introduction générale</b> .....	01
<b><u>Chapitre I : Aspect théorique du contrôle de gestion</u></b> .....	03
- <b>Introduction</b> .....	04
Section 01 : Notion du contrôle de gestion.....	04
1. Apparition et historique du contrôle de gestion.....	04
1.1 Apparition du contrôle de gestion.....	04
1.2 Historique du contrôle de gestion.....	05
1.2.1 Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle.....	05
1.2.2 Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité.....	05
1.2.3 Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion.....	06
1.2.4 Etape 1960-1970 : élaboration des outils.....	07
1.2.5 Les années 80 : le pilotage de la gestion.....	07
1.2.6 Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du « management de la performance » .....	07
2. Définition du contrôle de gestion.....	08
2.1 Définition du concept contrôle / gestion.....	09
2.2 Les différentes définitions du contrôle de gestion.....	09
3. Objectif du contrôle de gestion.....	11
4. Positionnement du contrôle de gestion et structure de l'entreprise.....	11
4.1 Rattachement à la direction générale (position d'état-major) .....	12
4.2 Rattachement en râteau (position fonctionnelle).....	12
4.3 Rattachement directeur financier.....	13
5. Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion.....	14
5.1 Les limites de contrôle de gestion.....	14
5.2 Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion.....	15
Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.....	15
1. Les différents niveaux du contrôle de gestion.....	15
1.1 Le contrôle stratégique.....	16

1.2 Le contrôle de gestion.....	16
1.3 Le contrôle opérationnel ou d'exécution.....	16
2. Mission et Rôle du contrôle de gestion.....	16
3. Le métier du contrôleur de gestion.....	17
3.1 Le profil du contrôleur de gestion .....	17
3.2 Le rôle du contrôleur de gestion.....	18
4. Le processus du contrôle de gestion .....	19
4.1 La planification.....	19
4.2 La budgétisation .....	20
4.3 Action et suivi des réalisations.....	20
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion .....	21
1. La comptabilité général.....	22
2. La comptabilité Analytique.....	22
2.1 Le système de comptabilité analytique.....	23
2.2 L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique.....	24
2.3 L'organisation des centres de responsabilité.....	25
3. Contrôle de Budgétisation.....	26
3.1 Les centres de responsabilité.....	26
3.2 Typologie des centres de responsabilité.....	27
3.3 Les centres de responsabilité et contrôle de gestion.....	28
3.4 La détermination des prix de cession internes.....	29
3.5 Méthode de fixation des prix de cession fondée sur les coûts.....	29
4. la gestion des coûts.....	31
4.1 Définition.....	31
4.2 Typologie des coûts.....	31
4.3 Les méthodes d'analyse des coûts.....	32
4.3.1 La méthode des coûts variable.....	32
4.3.2 La méthode des coûts directs.....	32
4.3.3 La méthode des coûts complets.....	32
4.3.4 La méthode des coûts partiels.....	33
4.3.5 La méthode des coûts préétablis.....	33

4.3.6 La méthode des coûts à base d'activité (activity based costing ou ABC).....	33
5. Le tableau de bord.....	35
5.1 Définitions de Tableau de Bord.....	35
5.2 Les rôles de tableau de bord.....	36
5.2.1 Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison.....	36
5.2.2 Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication.....	36
5.2.3 Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision.....	37
5.3 Les instruments du tableau de bord.....	37
5.3.1 La conception générale.....	37
5.3.2 les instruments utilisés.....	38
5.4 Les indicateurs de tableau de bord pour la mesure de la performance des entreprises.....	39
5.4.1 Les indicateurs financiers.....	39
5.4.2 Les indicateurs non financiers.....	40
6. Le Reporting.....	41
6.1 Définition.....	42
6.2 Mission du Reporting.....	42
6.3 Contenu du Reporting.....	42
6.4 Les principes du reporting.....	42
- <b>Conclusion</b> .....	43
<b><u>Chapitre II : Le control budgétaire au service de pilotage et de l'évaluation de la performance et de la compétitivité</u></b> .....	44
<b>Introduction</b> .....	45
Section 01 : Pratique budgétaire .....	45
1. Généralité sur le contrôle budgétaire.....	45
1.1 Définition du contrôle budgétaire.....	45
1.2 Les objectifs du contrôle budgétaire.....	46
1.3 Les conditions d'efficacité et les caractéristiques d'un bon contrôle budgétaire.....	46
1.3.1 Les conditions d'efficacité d'un bon contrôle budgétaire.....	46
1.3.2 les caractéristique d'un bon contrôle budgétaire.....	47
1.4 Utilités et limites du contrôle budgétaire.....	48
1.4.1 Utilités du contrôle budgétaire.....	48

1.4.2 Les limites du contrôle budgétaire.....	48
2. Etapes et supports du contrôle budgétaire.....	48
2.1 Les différentes étapes du contrôle budgétaire.....	48
2.2 Les supports du contrôle budgétaire.....	50
2.3 Définition, Principes d'élaboration et les causes des écarts budgétaires.....	51
2.3.1 Définition de l'écart.....	51
2.3.2 Principes d'élaboration des écarts budgétaires.....	52
2.3.3 Les causes des écarts.....	53
2.3.3.1 Causes internes des écarts.....	53
2.3.3.2 Causes externes des écarts.....	53
2.3.4 Calcul et Analyse des écarts.....	53
2.3.4.1 L'analyse de l'écart sur chiffre d'affaire.....	54
2.3.4.2 L'analyse de l'écart sur coût matière.....	55
2.3.4.4 L'analyse des écarts sur marge.....	56
2.3.5 L'interprétation des écarts et la mise en œuvre des actions correctives.....	57
2.3.5.1 L'interprétation des écarts.....	57
2.3.5.2 La mise en œuvre des actions correctives.....	58
Section 02 : compétitivité et notion globale .....	61
1. Compétitivité et notion globale.....	61
1.1 L'évolution du concept de compétitivité.....	63
1.2 La compétitivité prix et hors prix d'un produit.....	64
1.3 Les indicateurs de la compétitivité de l'entreprise.....	64
2. Les déterminants de la compétitivité de l'entreprise.....	65
2.1 Les chartes régissent la compétitivité.....	66
2.2 La chaîne de valeur.....	69
Section 03 : La notion de la performance et les réponses du contrôle de gestion pour piloter celle-ci.....	70
1. Contenu et définition de la performance et les limites.....	70
2. Les principaux critères de la performance.....	72
2.1 Efficacité de performance.....	72
2.2 Efficience de performance.....	72

2.3 La pertinence.....	73
2.4 L'économie.....	73
3 Indicateur de performance.....	74
3.1 Les différents type d'indicateur.....	75
3.1.1 Résultat Résiduel.....	76
3.1.2 La valeur ajoutée économique.....	76
4. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance.....	77
4.1 Les réponses utilisables dans tous les contextes.....	77
4.2 Les réponses face aux tendances récentes.....	77
4.2.1 Pour mieux piloter la valeur.....	78
4.2.2 Pour mieux piloter l'organisation : Le temps et les acteurs.....	78
- <b>Conclusion</b> .....	79
<b><u>Chapitre III : Cas pratique : Contribution du contrôle de gestion à la performance et la compétitivité au sein de «Eurapharma»</u></b> .....	80
- <b>Introduction</b> .....	81
Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil .....	81
1. Présentation de l'entreprise industrielle pharmaceutique Propharmal.....	84
Section 02 : la gestion budgétaire : outil de contrôle de gestion.....	85
1. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise <<Propharmal>>.....	85
1.1 La détermination des écarts de ventes.....	85
1.2 Les évolutions des charges d'exploitation.....	88
Section 03 : Le pilotage de la performance et la compétitivité de l'entreprise Propharmal.....	90
1. Les indicateurs de performance économique.....	90
1.1 Production de l'exercice.....	90
1.2 La valeur ajoutée.....	90
1.3 Excédent brut d'exploitation.....	91
1.4 Résultat d'exploitation.....	91
1.5 Résultat financier .....	91
1.6 Résultat courant avant impôt .....	92
1.7 Produit des activités ordinaires .....	92
1.8 Charges des activités ordinaires.....	92

1.9 Résultat des activités ordinaires.....	92
1.10 Résultat net.....	93
2. La performance financière.....	93
2.1 Les ratios d'analyse des bilans.....	93
2.2 Les ratios de structure du passif.....	94
2.3 Les ratios de structure de l'actif.....	95
2.4 Les ratios de solvabilité.....	96
2.5 Les fonds de roulement.....	97
2.6 Besoin de fonds de roulement.....	97
2.7 La trésorerie.....	98
3. Les indicateurs de la performance financière.....	98
3.1 Taux de marge bénéficiaire.....	98
- <b>Conclusion</b> .....	100
<b>Conclusion générale</b> .....	102
Liste des tableaux et Schémas .....	105
<b>Liste des abréviations</b> .....	106
<b>Bibliographie</b> .....	108
<b>Annexes</b> .....	111

## Résumé

Dans un environnement Pharma industrielle qui est en continuelle concurrence et a la course a la performance et au progrès, le contrôle de gestion représente pour l'entreprise un mécanisme important à l'organisme 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 tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc. Le contrôle de gestion grâce à ses outils tel que les ratios et autres indicateurs financier qui, en collaboration avec ses différents services de l'entreprise, permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise et de sa situation réelle, notamment avec le contrôle budgétaire.

Les buts attribués à la gestion budgétaire apparaissent généralement comme des solutions aux problèmes de planification, de coordination et d'évaluation rencontrés au sein de l'entreprise. Alors que beaucoup d'entreprises n'ont pas de gestion budgétaire compte tenu des difficultés de sa mise en œuvre. Or celles se servant du budget ont réussi à diminuer l'incertitude de leur environnement par différents moyens ou en saisissant des opportunités conjoncturelles, permettent à l'entreprise d'évolué dans un environnement hostile et compétitive grâce aux outils de contrôle de gestion, l'entreprise Propharmal disposant de ses compétences de contrôle nous permettrons de montrer qu'il aide la performance et indirectement la performance en même temp en améliorent la gestion de l'entreprise.

**Mots clé :** Contrôle de gestion – Performance - Compétitivité

## **Abstract**

In an industrial Pharma environment which is in constant competition and in the race for performance and progress, management control represents for the company an important mechanism to organize it, to foresee events to prepare for them with his team and adapts to an evolving structure. The place of this management control function depends on the size, status and specificity of each company. In large companies, management control is linked either to general management or to financial management. On the other hand, in PME it is the accountant or the manager who executes the control techniques. For the control of the performance of the company, it is essential to emphasize the close relationship between management control and the various departments of the company such as the strategy function, the marketing function, etc. management thanks to its tools such as ratios and other financial indicators which, in collaboration with its various company departments, shed light on the various aspects of the company's performance and its real situation, in particular with the budget Control.

The goals attributed to budget management appear as solutions to the planning, coordination and evaluation problems encountered within the company, while many companies do not have budget management given the difficulties of its implementation. Or those using the budget have succeeded in reducing the uncertainty of their environment by different means or by seizing cyclical opportunities, allow the company to evolve in a hostile and competitive environment with to the management control tools, the company Propharmal has its control skills we will allow us to show that it helps performance and indirectly competitive at the same time by improving the management of the company.

**Keywords:** Management control - Performance - Competitiveness