

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

École supérieure de commerce

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master en sciences financières et commerciales.**

Thème :

***L'impact de la comptabilité de gestion sur la performance de
l'entreprise.***

Cas d'une SARL « CGMSG »

Élaboré par :

**- SLIMANI Faiza contrôle de gestion
- TAKOUCHE Sarra comptabilité et finance**

Encadré par :

Mme BOUBRIT Rachida

Lieu du stage : CGMSG de Sour el Ghouzlane -Bouira

Période du stage : du 19/03/2017 au 30/04/2017

2016/2017

Remerciements

Tout d'abord, nous tenons à remercier Dieu le tout-puissant, de nous avoir guidés à travers nos choix et notre travail.

Et nous adressons nos vifs remerciements et notre Gratitude

À :

M^{me} BOUBRIT, pour la qualité d'encadrement exceptionnel, pour ses précieux, conseils, , sa patience, sa disponibilité durant la préparation de ce mémoire, son aide dans le cheminement de cette étude, nous disons que ce travail ne serait pas riche et n'aurait pas pu voir le jour sans son aide et son soutien.

Tout le personnel de CGMSG pour l'accueil qu'il nous a témoigné durant notre stage.

L'ensemble du corps professoral et administratif de l'ESC

Nous remercions, enfin, les membres du jury qui ont accepté d'évaluer ce mémoire.

Dédicace

*Louange à ALLAH, le Tout Miséricordieux, le Très Miséricordieux.
Que la paix et le salut soient sur son Messager Mohamed, sa famille et
ses compagnons*

Je dédie ce mémoire à :

*Mon cher Papa : Tous les mots ne sauraient exprimer ma gratitude et
ma reconnaissance pour ton dévouement et tes sacrifices, tu as toujours
été à mes côtés pour me soutenir et m'épauler.*

*Ma chère Maman : je te dédie ce travail comme fruit de ton
dévouement et l'expression de mon profond respect.*

Ma sœur « Rofaida », mon frère « Saleh »

Mon oncle « Houcine » : je vous remercie pour ton soutien

Mes autres oncles, tantes, cousins et cousines.

Mes grands pères et grands-mères.

*Mon binôme « Sarra » merci de partager avec moi les moments de joie,
de souffrance et de doute.*

Mes chères amies et sœurs Manel, Nesrine, Meriem et yasmin.

Mes amis et camarades de l'ESC : Mohammed, Rahma, Asma....

*Qu'ALLAH vous protège et vous laisse pendant très longtemps devant
moi.*

Faiza

Dédicace

**Pour chaque début il y a une fin, et ce qui beau dans toute fin c'est la réussite et l'atteinte
du but.**

Mon père, aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, l'estime, et le respect que j'ai toujours eu pour toi. Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être. Ce travail est le fruit de tes sacrifices que tu as consentis pour mon éducation et ma formation.

Ma mère, la source de tendresse. Rien que je puisse dire ne pourrait être assez éloquent pour exprimer ce que tu mérites pour tous les sacrifices que tu n'as cessé de faire depuis ma naissance, durant mon enfance et même à l'âge adulte. Tes prières et ta bénédiction m'ont été d'un grand secours pour mener à bien mes études.

Mes adorables sœurs Sameh et Chahinez ; mon très cher frère Abed el-Malek ; je vous remercie pour votre patience, vos encouragements et votre soutien moral.

La mémoire de mon oncle Mohamed el Hadi, que le Tout puissant vous accueille dans son paradis.

Mon binôme et ma sœur FAIZA, merci de partager avec moi les moments de joie, de souffrance et de doute.

Yasmine, ma meilleure amie, cette fille qui a su gagner ma confiance et mon amitié.

Adel, je te suis très reconnaissante, je ne te remercierai jamais assez pour ta gentillesse et ton aide précieuse.

Mes chères amies de l'ESC, au début nous étions des étrangères, maintenant nous sommes des amies unies pour la vie. Je vous remercie pour tous les souvenirs et les bons moments passés ensemble : Imane, Loubna, Ikram, Ahlem, Hadjer, Maroua, Khouloud, Roumaissa, Rahma....etc

Tous mes amis (e)s : Amina, Wissem, Abire, Amina, Kai Amano, Ghada,

Sarra

Sommaire :**Introduction Générale.....A-D****Chapitre 1 : La mise en place d'une comptabilité de gestion.****Section 01** : Concepts, fonctions et généralités de la comptabilité de gestion.....02**Section 02** : La comptabilité de gestion outil de contrôle de gestion12**Section 03** : Coûts, méthodes de calcul des coûts22**Chapitre 02 : la maîtrise des coûts et l'analyse de la performance réalisée****Section 01** : Le rôle stratégique du contrôle des coûts34**Section 02** : Les concepts de bases de la performance43**Section 03** : Le suivi et l'analyse de la performance réalisée52**Chapitre 03 : La CAG et mesure de performance au sein de CGMSG****Section 01** : Présentation de l'entreprise..... 60**Section 02** : Description du fonctionnement de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise CGMSG.....69**Section 03** : Correction de la méthode, analyse et recommandations83**Conclusion général.....92**

Liste des tableaux

N° tableau	Intitulé du tableau	Page
01	Critère de comparaison entre la comptabilité financière et la Comptabilité de gestion.	10
02	le traitement des charges selon la méthode des coûts complets	24
03	Outils de calculs de coûts et stratégie	41
04	une comparaison entre la performance interne et externe	49
05	Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi	54
06	comparaison entre le reporting et le tableau de bord	56
07	répartition des effectifs par activité	66
08	la répartition primaire des charges sur les sections principales et auxiliaires	72
09	Répartition des travaux et prestation reçus des sous-traitants	73
10	coût d'achat de matières premières.	76
11	Fiche de stock de ciment blanc	77
12	Fiche de stock d'agrégats	77
13	calcul de coûts de production	78
14	fiche de stock des carreaux 33X33.	80
15	fiche de stock des carreaux 40X40	80
16	coûts de revient de 33X33.	81
17	coûts de revient de 40X40	81
18	résultats analytique	82
19	Marges sur coûts variables	83
20	résultat de l'activité	84
21	répartition des charges de maintenance par atelier	88

Liste des schémas

N° schéma	Intitulé du schéma	page
01	Segmentation de la CAG	7
02	les missions du contrôleur de gestion	16
03	Les trois niveaux du contrôle organisationnel	18
04	Le processus de contrôle de coûts	39
05	L'équation de la performance	43
06	Les quatre piliers de la performance organisationnelle	44
07	Les deux versants de la performance : coûts et valeur	48
08	Les facteurs influant sur la performance	50
09	Présentation de l'entreprise	61
10	Processus de fabrication des carreaux mono-coches	64

Liste des graphiques :

N° de graph	Intitulé du schéma	page
01	seuil de rentabilité	89

Liste des abréviations :

Liste des abréviations	Intitulé
CA	Chiffre d'affaires
CAG	Comptabilité analytique de gestion Comptabilité financière
CF	Coût fixe
CG	Contrôle de gestion
CGMSG	Carreaux Granito Monocouche Sour Ghozlane
CT	Coût total
CV	Les coûts variables
CVU	Coût variable unitaire
IR	Indice de rentabilité
IS	Indice de sécurité
Jr	Jour
Kg	Kilogramme
M ²	Mètre carré
MCV	Marge sur coût variable
Min	Minutes
MS	Marge de sécurité
Nbr	Nombre
PVU	Prix de vente unitaire
Q	Quantité
R	Résultat
SIC	Système d'information comptable
SR	Seuil de rentabilité
Tx m/cv	Taux de marge sur coût variable

Résumé

La comptabilité est un ensemble de systèmes d'information ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité, à contrôler le fonctionnement de l'entreprise et informer les décideurs sur la situation patrimoniale et les performances de l'entreprise.

Elle réunit deux types dont chaque type à ses objectifs : « la comptabilité financière » et la comptabilité de gestion ».

La comptabilité analytique de gestion joue un rôle essentiel dans la détermination des produits et des charges d'exploitation, elle sert à évaluer les coûts et les résultats obtenus et fournir une base chiffrée pour expliquer les écarts entre prévisions et réalisations. Les sources de données exploitables qui concourent habituellement à la mise en œuvre de cet outil d'information, sont présentées par la comptabilité financière (actif, passif, charges...), les documents de base internes (bon de travail, fiches de personnel, bons de sortie des matières...) et d'autres outils spécifiques d'information (enquêtes, statistique...)

Pour ce faire, nous avons tenté dans le premier chapitre de faire une présentation des concepts, fonctions et généralités de la comptabilité de gestion, son utilité pour le contrôle de gestion et ses différentes méthodes de calculs des coûts.

Le deuxième chapitre est consacré à la mise en place d'une stratégie de contrôle et maîtrise des coûts afin de suivre et mesurer la performance.

le troisième chapitre constitue la charpente de notre étude ;une introduction à l'activité de CGMSG sa comptabilité de gestion à travers la méthode des coûts complets utilisée pour déterminer les différents résultats de ses produits, son insuffisance et la proposition de la méthode des coûts variables comme méthode qui va nous permettre de mesurer et évaluer la performance de l'entreprise et enfin recommander quelques propositions d'amélioration.

Mots clés : comptabilité de gestion ; contrôle du coût, mesure de performance

Abstract

Accounting is a set of information systems designed to measure the value of an entity's resources and results, to monitor the functioning of the company and to inform decision-makers about the asset situation and the performance of the firm.

It brings together two types ; each one has its own objectives : "financial accounting" and "management accounting".

Management analytical accounting has an essential role in the determination of

Revenues and expenses, and it is used as a basis for quantifying the variances between forecasts and achievements. The usable data sources that usually contribute to the implementation of this information tool are presented by financial accounting (assets, liabilities, charges, etc.), the internal documents (work order, personnel forms, Materials release bills ...) and other specific information tools (surveys, statistics ...)

In order to do this, we have attempted in the first chapter to present the concepts, functions and generalities of management accounting, its usefulness for management control and its different methods of calculating costs.

The second chapter is devoted to the implementation of a control and cost control strategy in order to monitor and measure performance.

The third chapter constitutes the framework of our study, an introduction to the activity of CGMSG, its management accounting through the full cost method used to determine the different results of its products, its insufficiency and the proposal of the variable cost method which will allow us to measure and evaluate the performance of the company and finally recommend some improvement proposals.

Key words: Management accounting, control costs, measure performance.

Introduction générale

Introduction générale :

Le pilotage des entreprises devient plus en plus complexe et incertain, elles doivent faire face aux changements, s'organiser, se doter d'outils de gestion leurs permettant de maîtriser leurs coûts, d'innover, d'assurer la qualité de leurs produits afin de rester compétitives et d'être proactives.

Toute entreprise tient une comptabilité, par obligation juridique et par besoin de preuve et de contrôle.

La comptabilité, au sens le plus large, est un système d'organisation et de production d'informations, dans le but d'évaluer la performance d'une unité économique, Elle réunit deux branches, dont chacune a ses objectifs spécifiques : la comptabilité financière ou généralement nommée « la comptabilité générale », et la comptabilité analytique de gestion.

La comptabilité financière constitue un outil de gestion efficace, mais ses informations sont destinées à l'extérieur de l'entreprise et de ce fait, elle ne peut renseigner les décideurs des conditions internes d'exploitation en vue de prendre des décisions.

C'est là qu'intervient le rôle de la comptabilité de gestion en tant qu'outil de Gestion orienté vers l'intérieur de l'entreprise et de ce fait, peut être considéré comme outil complémentaire mais nécessaire à la bonne gestion et d'aide à la prise de décision.

La comptabilité de gestion est un outil indispensable dans le contrôle de gestion qui aide le gestionnaire à prendre des décisions, car elle s'occupe de la cueillette, l'analyse et l'interprétation des données en vue de connaître et de maîtriser le coût des produits, des procédés de fabrication ou d'une opération financière ou commerciale, mais aussi de déterminer les résultats par produit, par client, par secteur...

À ce titre, elle constitue l'une des principales sources d'information du gestionnaire et du dirigeant, Permettant de suivre, de mesurer, d'améliorer la performance de l'entreprise et de prendre les meilleures décisions de gestion quel que soit leur niveau de responsabilité pour atteindre leurs objectifs.

La survie de telle ou telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance, le contrôle de gestion peut être perçu comme un instrument d'amélioration des performances économiques de l'entreprise à partir la mise en place de ses outils à savoir la gestion budgétaire, la comptabilité de gestion...

Au cours de notre recherche, notre thème tourne autour de l'outil primordial du contrôle de gestion à savoir la comptabilité de gestion, qui nous renseigne sur l'utilisation performante des ressources mises à la disposition de l'entreprise. À ce titre, un système de maîtrise des coûts devient un outil de pilotage de la performance permettant aux managers de s'assurer que les ressources obtenues sont utilisées efficacement au sein de l'entreprise pour atteindre leurs objectifs mais également éviter le gaspillage.

Pour CGMSG¹ activant dans le secteur de construction, l'utilisation de la comptabilité analytique de gestion est basée sur la méthode traditionnelle, dans ce contexte ; elle a besoin d'autres outils de gestion pouvant lui permettre de disposer d'informations nécessaires aboutissant à une bonne prise de décision.

Notre sujet intitulé : **«l'impact de la comptabilité de gestion sur la performance de l'entreprise », Cas d'une SARL « CGMSG ».**

Nous allons tenter d'approcher la contribution du système de gestions des coûts sur la gestion courante des entreprises en général et celle de CGMSG en particulier afin qu'elle puisse être beaucoup plus rentable et plus efficace, ce qui a motivé notre thème autour de **la problématique** suivante :

« Quelle est l'incidence de la comptabilité de gestion sur la performance de l'entreprise ? ».

Pour mieux comprendre ce sujet on va essayer tout au long de ce modeste travail de répondre aux questions suivantes :

- la comptabilité de gestion constitue –t-elle un outil indispensable de contrôle de gestion ?
- Quelles sont les méthodes reconnues de calcul des coûts qui répondent à l'objectif de la comptabilité de gestion ?
- quels sont les indicateurs pertinents fournis par la comptabilité de gestion pour mesurer la performance ?

¹ CGMSG : Carreaux Granito Monocouche Sour El-ghozlane.

-La comptabilité de gestion constitue-t-elle vraiment un outil d'aide à la prise de décision ?

Pour répondre à la question principale et ses sous-questions nous avons émis 3 hypothèses (résultats anticipés) :

Hypothèse 1 : la comptabilité de gestion est un prolongement de la comptabilité financière, elle constitue un véritable instrument d'analyse et un indiscutable outil d'aide à la prise de décision.

Hypothèse 2 : La comptabilité de gestion constitue une référence, la bonne pratique en matière de détermination des coûts

Hypothèse 3 : Le calcul et l'analyse des coûts fournissent des informations suffisantes pour la suivi de la performance.

Le choix et l'intérêt du thème :

En ce qui concerne le choix et intérêts de notre sujet, nous avons été motivé à choisir ce sujet par le fait qu'au cours de nos études particulièrement , gestion des coûts et contrôle de gestion et audit et Principes de gestion, nous étions imprégné de l'importance que joue la comptabilité dans la gestion courante de l'entreprise, dans la détermination des objectifs et leurs réalisation à travers la rentabilité et la performance durable de l'entreprise.

Par la suite, le choix de notre sujet répond à la préoccupation relevant de notre propre cursus :

- Notre recherche aura un effet capital sur la mise en pratique des théories apprises lors de notre cursus ,En tant que futur cadre, comptable et contrôleur de gestion au sein d'entreprises, la connaissance approfondie du contrôle de gestion dans la prise de décision sur la gestion des entreprises.

En choisissant ce sujet, nous visons les objectifs suivants :

-Montrer l'importance de la comptabilité de gestion et son application avec les différentes méthodes de calculs des coûts au sein de l'entreprise.

-Déterminer l'utilité du contrôle de gestion dans la gestion courante de l'entreprise.

-Étudier l'importance de la gestion des coûts et son impact sur la réalisation des objectifs de l'entreprise, sur la rentabilité et la performance. Car l'objectif de chaque entreprise est de se maintenir sur le marché et pourquoi ne pas s'agrandir.

La méthodologie utilisée :

Pour bien mener nos investigations à bon port et atteindre les objectifs préalablement fixés, nous jugeons utile et indispensable d'envisager l'approche descriptive-analytique :

- L'approche descriptive à travers la consultation d'ouvrages et sites internet pour l'aspect théorique de certaines notions.
- L'approche analytique pour le cas pratique

Limites de recherche :

- La principale difficulté rencontrée dans notre recherche est le non disponibilité de l'information grand obstacle de notre étude.
- En matière théorique, la plupart des livres traitent les processus de calcul des coûts, sans apporter les limites, critiques et les insuffisances propres à chaque méthode pour faire la distinction.
- La stricte confidentialité des informations dans l'entreprise surtout les états financiers.
- La durée de stage est insuffisante et limitée.

Plan de travail :

Afin d'apporter des éléments de réponse, nous avons scindé notre travail en trois chapitres : deux théoriques et l'autre pratique.

Le premier chapitre permettra la compréhension aisée de l'outil indispensable de gestion qu'est la comptabilité de gestion et les différentes méthodes de calculs des coûts.

Le deuxième chapitre sera consacré à la maîtrise (contrôle) des coûts et son apport à la notion de performance.

Le troisième chapitre sera consacré à la pratique de calcul des coûts et à la mesure de la performance d'après la méthode des coûts variables qui refuse d'affecter les charges fixes et les considère comme charges de période supportées par l'entreprise.

Chapitre 01 :
La mise en place d'une comptabilité de gestion.

Introduction :

Avant d'entreprendre les différentes méthodes prévalant à la comptabilité de gestion, nous allons dans un premiers temps définir la notion de contrôle de gestion, ses origines, son évolution au regard des changements économiques, pour ensuite passer aux outils de gestion utilisés pour répondre aux objectifs attendus à travers les différentes méthodes d'analyse des coûts.

Afin de mieux cerner la portée de la comptabilité de gestion, nous allons présenter, dans ce chapitre, les éléments suivants :

- concepts, fonctions et généralités de la comptabilité de gestion.
- la comptabilité de gestion outil de contrôle de gestion.
- Coûts, méthodes de calcul des coûts.

Section1 : concepts, fonctions et généralités de la comptabilité de gestion

1. Généralités sur la comptabilité :

1.1. Définition de la comptabilité :

- On peut définir la comptabilité comme : « Technique de mesure qui consiste à ; enregistrer et mémoriser l'activité d'un agent économique, privé ou public. Elle est destinée à servir d'instrument d'information en vue soit de répondre à l'obligation légale et fiscale, soit de l'analyse de la gestion et de la prévision. La comptabilité désigne aussi l'ensemble de livres et documents comptables d'une entreprise ou d'un particulier »¹;
- Une autre définition peut être proposée : « la comptabilité est un système
- d'organisation de l'information financière permettant de :
 - Saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
 - Présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise à la date de clôture.La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité»² ;

Donc on peut définir la comptabilité comme un système d'organisation de l'information financière qui permet à établir les états financiers qui reflètent l'image fidèle de l'entreprise.

Selon ces définitions la mise en place d'un système comptable est nécessaire pour avoir un bon fonctionnement de l'entreprise.

1.2. Rôles et objectifs de la comptabilité :

La comptabilité financière remplit un rôle :

- **Pour l'entreprise :**
 - La comptabilité permet de connaître les différents résultats réalisés par l'entreprise exprimés en marge brute, valeur ajoutée, résultat d'exploitation, résultat hors exploitation et résultat de l'exercice.
 - Connaître la situation patrimoniale de l'entreprise.
 - Aider à l'analyse financière et à la rentabilité de l'entreprise.

¹Ahmed Silem, Jean-marieAlbertini, Lexique d'économie, Dalloz, 1999.

² MOUSSA HAMMAM, comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS, LE SAVOIR, 2011, p21.

- **Pour les tiers :**
 - Fournit des informations aux tiers qui sont en relation avec l'entreprise (clients, fournisseurs, banque... etc.).
- **Pour l'état :**
 - Permet d'évaluer le revenu global, la richesse et les profits, pour déterminer les différents impôts.
- **Pour l'administration fiscale :**
 - Le système fiscal algérien est un système essentiellement déclaratif, alors le contribuable lui-même procède à la détermination de l'assiette fiscale et les déclarent spontanément à l'administration fiscale.

1.3. Caractéristiques qualificatives de l'information financière :

L'information comptable doit être utile pour les utilisateurs :

- **La pertinence :**
 - L'information fournie doit être utile, significative .elle doit influencer les décisions économiques de ces utilisateurs.
 - La pertinence est liée à la nature et l'importance de l'information.
- **La fiabilité :**
 - L'information comptable doit être exemptée d'erreurs et de préjugés significatifs.
- **La comparabilité :**
 - L'information est comparable lorsqu'elle permet à ses utilisateurs de faire une comparaison dans le temps et dans l'espace.
- **L'intelligibilité :**
 - L'information comptable doit être compréhensible par tous ses lecteurs ayant une connaissance raisonnable des affaires.

1.4. Types de comptabilité :

On distingue plusieurs types de comptabilités en fonction de l'utilité voulue et chaque type a ses propres objectifs :

- **Comptabilité financière :** a pour vocation d'enregistrer les transactions des organisations, principalement les entreprises, avec leur environnement, afin de déterminer périodiquement sous forme systématique leur situation patrimoniale et financière ainsi que le résultat global de leurs opérations, de nature rétrospective. La comptabilité financière, qui joue un rôle principal

dans l'information des tiers, est réglementée dans la plupart des pays. La comptabilité financière a un caractère obligatoire.¹

- **Comptabilité publique :** la comptabilité publique est la comptabilité de l'agent de l'état (l'administration).²
- **Comptabilité analytique de gestion :** est un outil d'aide à la prise de décision des responsables dans l'entreprise, elle a pour objet de calculer les coûts et déterminer les marges ainsi que le résultat analytique par type de produit ou activité, outre cette fonction de suivi des résultats, la comptabilité de gestion fournit l'information nécessaire à l'élaboration des budgets prévisionnels et à l'actualisation des indicateurs de gestion des tableaux de bord des dirigeants.³
- **Comptabilité nationale :** La comptabilité nationale est une banque de données, structurées en un ensemble de comptes significatifs conçus à des fins d'analyse rétrospective et à des fins de prise de décisions macro-économique. Elle saisit statistiquement les opérations économiques entre les principaux acteurs de l'activité économique par une comptabilisation ordonnée des faits économiques et sociaux qui se déroulent au sein du circuit économique.⁴

1.5. Les insuffisances de la comptabilité financière :

La comptabilité financière a des problèmes qu'elle ne pourrait pas résoudre :

- **Premier problème :**
 - La comptabilité financière permet de connaître seulement le résultat global et cela pose un problème dans le cas de l'entreprise multi produit.
- **Deuxième problème :**
 - En fin d'exercice la comptabilité a des problèmes qu'elle ne pourrait pas résoudre, même dans le cas d'une entreprise mono produit.
 - Par exemple, le problème de valorisation de stocks.

¹ MOUSSA HAMMAM, comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS, LE SAVOIR, 2011, p22.

² Même référence.

³ Même référence.

⁴ Même référence.

- **Troisième problème :**

- La comptabilité financière ne permet que le contrôle a posteriori de la gestion globale, alors que l'entreprise a besoin et a priori d'un contrôle dynamique et décentralisé.

2. La comptabilité de gestion :

2.1. Historique de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est née au XIX siècle afin de compléter l'information issue de la comptabilité financière.

D'abord elle était appelée comptabilité industrielle puis comptabilité analytique d'exploitation, comptabilité de gestion.

Cette comptabilité a connu une évolution à travers le temps. Le FMC (Fédération Internationale Comptable) a distingué «04» étapes historiques :

- **1ère étape :**

- Avant 1950 ; la comptabilité a pour objet de déterminer des coûts et le contrôle de gestion, elle est considérée comme une activité technique afin de réaliser les objectifs de l'entreprise.

- **2ème étape :**

- Aux alentours de 1965, la comptabilité a pour intérêt de planifier et de contrôler la gestion. Donc, elle est devenue une activité de gestion plus que hiérarchique.

- **3ème étape :**

- Vers 1985, la comptabilité a pour objectif de réduire le gaspillage des ressources utilisées par l'entreprise.

- **4ème étape :**

- À partir de 1995, la comptabilité de gestion est intégrée dans le processus de gestion.

2.2. Définition de la comptabilité de gestion :

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité de gestion :

- **Définition 01 :** «La comptabilité de gestion est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts. Elle vise à maîtriser les coûts et les résultats ; il n'existe cependant aucun texte la rendant obligatoire.

La comptabilité de gestion doit être adaptée à l'activité, à la fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins actuels des décideurs. »¹

- **Définition02 :** « la comptabilité de gestion est un mode de traitement des données issues de la comptabilité financière permettant d'identifier les éléments qui concourent à la formation du résultat de l'association, et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation »².
- **Définition03 :** « la comptabilité de gestion est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision (c'est un mode de traitement des données). Elle permet de responsabiliser les différents services. »³

Donc la comptabilité de gestion est une comptabilité conseillée pour chaque entreprise et les grandes entreprises, elle aide à l'analyse des coûts et à la détermination de rentabilité. Aussi elle aide à la prise de décision et au contrôle à travers les charges.

2.3.Objectifs de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion a plusieurs objectifs à atteindre :

- **Détermination des coûts de différentes fonctions et différents produits de l'entreprise :**

Elle constitue le premier objectif assigné à la comptabilité de gestion, il permet à répandre à la gestion des entreprises et de surveiller l'évolution des coûts de revient.

Dans l'économie de marché le prix de vente est une donnée importante dont la formule est la suivante :

$$\text{Coût de revient} = \text{prix de vente} - \text{bénéfice}$$

- **Évaluation de certains postes du bilan :**

Comme les investissements produits pour leurs besoins et les stocks des produits fabriqués.

¹Grandguilot, Francis, Béatrice, L'essentiel de la comptabilité de gestion 2015-2016 Ed.7.p15

² 7eme forum national des Associations et Fondations, stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.

³ Farid Makhlouf, la comptabilité analytique, 2008, p8.

- **Expliquer les résultats :**
Par une comparaison entre le coût de produit et le prix de vente correspondant.
- **Une fonction de prévision et d'aide à la prise de décision :**
La CAG fournit des informations, permet de projeter les activités de l'entreprise dans l'avenir et d'évaluer le résultat.

La comptabilité analytique de gestion se segmente en :

- Comptabilité analytique historique.
- Comptabilité analytique prévisionnelle.
- **Schématisation :**

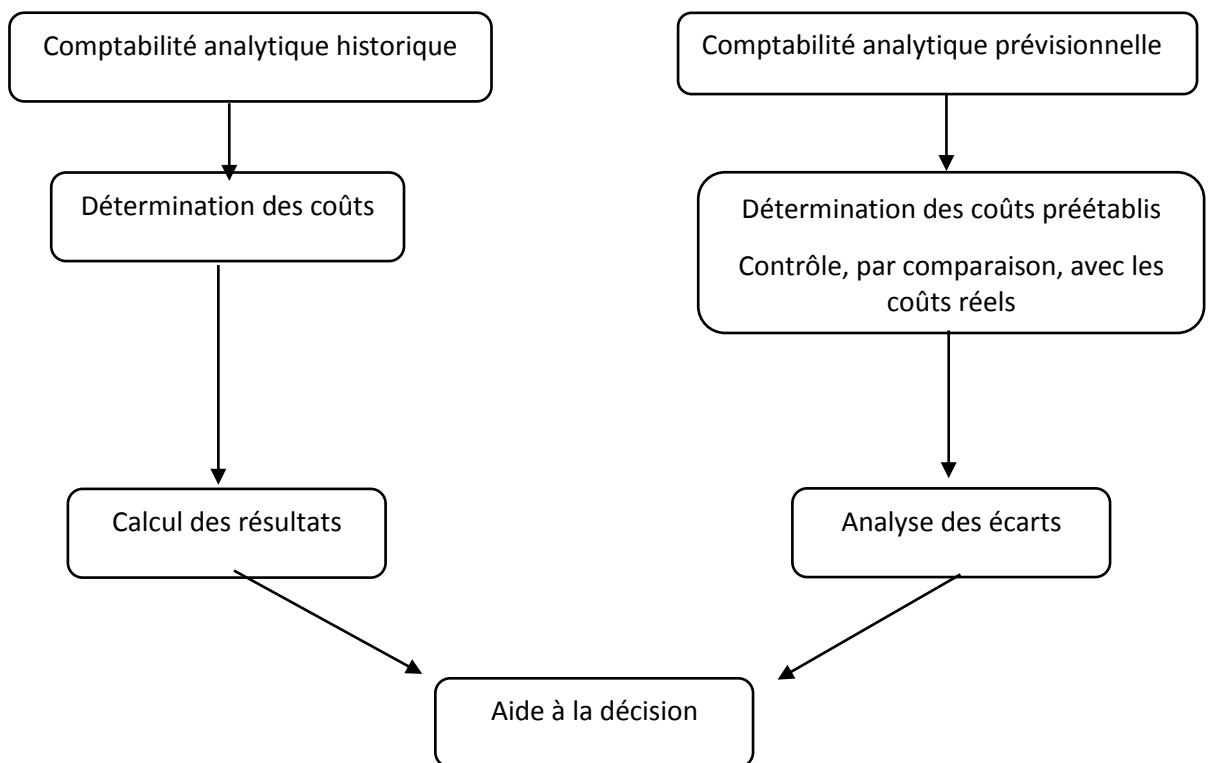


Schéma n°01 : segmentation de la CAG ¹

¹ Farid makhlouf, la comptabilité analytique, 2008, p9.

2.4. Caractéristiques de la comptabilité de gestion :

La comptabilité analytique de gestion se caractérise par :

- Un ordre économique, mais elle se fonde sur les techniques qu'ignore la comptabilité financière.
- Collecte les informations qui sont nécessaires dans la comptabilité financière.
- N'est pas soumise à des contraintes administratives.
- Considère que les charges qui ont un lien avec la production et la distribution :
 - Les charges non incorporables sont exclues de cette analyse.
 - Les charges supplétives sont incluses dans cette analyse.
 - Les charges incorporables sont incluses dans les centres d'analyse.
- Travaille sous forme de tableaux en hors taxe.
- Ne prend pas en considération les réductions commerciales.
- Représente une mémoire de la comptabilité financière, c'est-à-dire que tout ce qui se trouve en emplois en comptabilité financière est, en comptabilité de gestion, situé en ressource. C'est pourquoi on appelle les comptes de la comptabilité de gestion les comptes réfléchis.¹

2.5. Outils de la comptabilité de gestion :

Il existe deux catégories d'outils :

- **Outils de planification et de gestion budgétaire :**

Ils se divisent en deux sous-catégories :

- **Le plan stratégique :** est la définition et la hiérarchisation des plans à long terme qui comprend l'examen d'une organisation, mission, la philosophie et les objectifs à la lumière de son environnement externe :

- Plan proactive orienté vers l'avenir, se concentre sur une opération de 3-5 ans de l'organisation.

- Plan vise généralement à créer une image de la désirée future et de concevoir des moyens de faire des projets une réalité.

- Plan dépassant en général 5 ans.

- Plan déterminant les politiques et les stratégies qui faciliteront l'affectation et l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs.²

¹ Farid makhoulouf, la comptabilité analytique, 2008, p13.

²<http://cours-gestion.com/formes-de-planification-strategique-operationnelle> le 06/03/2017 à 19 :34h

- **Les plans opérationnels et les budgets :**

- **Plan opérationnel :**

- Consiste à élaborer des plans détaillés à court terme généralement une période ne dépassant pas 5 ans et dont la valorisation constitue les budgets ;
 - Consiste à éclater les objectifs stratégiques en sous objectifs spécifiques ;
 - Consiste à attribuer à chaque service le sous objectif qu'il doit réaliser, ainsi que le rôle et la responsabilité qu'il doit assumer, pour la mise en œuvre de la stratégie retenue.
 - Planification à court terme qui traite quotidiennement les activités de maintenance ;
 - Réalisée à une unité ou niveau départemental ;
 - Fait dans le cadre de la planification stratégique globale ressources humaines et en matière d'espace, d'équipement et de distribution.¹

- **Budgets :**

- **Méthodes de calcul des coûts et marges :**

Ces méthodes sont soit utilisées telles quelles, soit intégrées dans des plans, budgets ou tableaux de bord. On peut citer les méthodes suivantes :

- La méthode des coefficients ;
- La méthode des coûts complets ou méthode des centres d'analyse ;
- La méthode des coûts à base d'activité ou méthode ABC (ActivityBasedCosting) ;
- La technique d'imputation rationnelle des charges fixes ;
- La méthode des coûts partiels ;
- La méthode des coûts préétablis ou coûts standards ;
- La méthode des coûts marginaux.

2.6.Comptabilité de gestion et comptabilité financière :

- **L'information interne et externe :**

La comptabilité financière fournit des informations pour les acteurs extérieurs pour les orienter. Alors que la comptabilité financière informe les acteurs internes.

Le calcul des coûts, tableau de bord, les budgets, les analyses des écarts n'ont pas vocation à être diffusés à l'extérieur de l'entreprise.²

¹<http://cours-gestion.com/formes-de-planification-strategique-operationnelle> le 06/03/2017 à 19 :34h.

²Emmuelle plot-vicard, Oloviervidal, la comptabilité de gestion, vuibert, 2014, p15.

La comptabilité financière est synthétique : elle donne une image globale et simplifiée de l'entreprise.

La comptabilité de gestion est analytique : elle s'intéresse à des problèmes qu'elle décortique pour en comprendre les causes et y apporter des réponses appropriées.¹

▪ **La normalisation :**

La comptabilité financière est normalisée, pour faciliter la comparaison et l'interprétation des documents publiés par l'entreprise. Tandis que la comptabilité de gestion n'est pas normalisée. Elle propose des méthodes de calcul qui doivent être adaptées en fonction des besoins et des circonstances.²

▪ **L'évaluation des stocks :**

La comptabilité de gestion se caractérise par un caractère facultatif. Comme elle doit fournir les informations nécessaires à la comptabilité financière pour évaluer certains postes du bilan.

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, ils ont certains points de divergences.

Tableau n°01 : Critère de comparaison entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique de gestion

Critère de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	obligatoire	Facultative
Vision de l'entreprise	Globale	Détaillée
Horizon	Passé	Futur-présent
Nature de flux	Interne	Externe
Document de base	Interne	Interne et externe
Classement des charges	Par nature	Par destination
Objectifs	financière	Économique
Règles	Rigide et normative	Souple et évolutive
utilisateurs	Tiers + direction	Tous les responsables
Nature de l'information	Précise, certifiée et formelle	Rapide, potentielle et approchée

Source : Margerin J, Ausset G, Comptabilité analytique outil de gestion aide à la décision, 5e édition, SEDIFOR, 1984.

¹Emmuelle plot-vicard, Oloviervidal, la comptabilité de gestion, vuibert, 2014, p15.

² Même référence.

3. Le système d'information comptable :

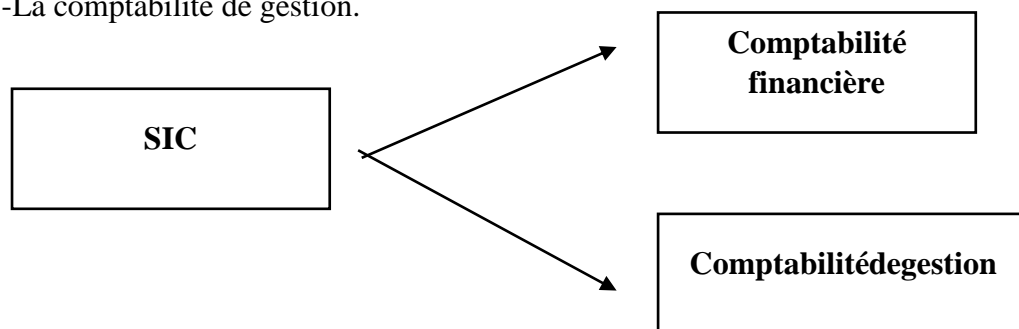
3.1. Définition du système d'information comptable :

Le système d'information comptable est un sous-système du système global de l'entreprise, il est la base de tout système d'aide à la décision sur le plan interne et externe.

Le système d'information comptable est un support de communication de l'entreprise avec ses partenaires et avec son environnement.

Il réunit les deux formes de la comptabilité :

- La comptabilité financière.
- La comptabilité de gestion.



Il possède les caractéristiques générales de tous systèmes d'information : collecte, traitement, stockage et transmission des informations.

3.2. Objectifs du système d'information comptable :

Comme tout système d'information, le SIC a pour objectif :

- La saisie et l'enregistrement des faits comptables ;
- Le stockage et le traitement des faits, qui nécessite l'utilisation des techniques.
- La diffusion des informations ou la sortie des informations.

Section 2 : la comptabilité de gestion outil de contrôle de gestion

1. Historique :

L'apparition du contrôle de gestion est attribuée, par la plupart des auteurs [BOUQUIN 1994, JOHNSON & KAPLAN 1987, CHANDLER 1977] au modèle Sloan-Brown. Cette conception d'un management décentralisé et délégataire aurait vu le jour au sein du groupe Du Pont, qui à l'époque contrôlait la General Motors, qui elle-même était déjà un conglomérat de diverses marques. Donaldson BROWN, passé de la Du Pont Company à General Motors en 1921, et son jeune adjoint Albert BRADLEY, embauché en 1919, vont implanter dans l'entreprise dirigée par Alfred SLOAN des méthodes de contrôle financier jusqu'alors inconnues dans l'industrie automobile. Il est le résultat d'une longue évolution des idées des chercheurs en cette discipline. Ils affirment que cette discipline remonte à l'antiquité. Ils précisent bien que la notion du contrôle de gestion est aussi ancienne que celle de la comptabilité.

Les recherches menées à ce propos montrent que les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion existent déjà vers 3200ans Avant Jésus Christ chez les Sumériens en Mésopotamie, pour faciliter la gestion des terres et des troupeaux et pour contrôler les réalisations économiques.

La naissance officielle du contrôle de gestion a eu lieu aux États-Unis en 1939 lorsque se créa le CIA « CONTROLLERS INSTITUT OF AMERICA ». La mise en place du plan MARSHALL¹ à partir des années 50 a permis à des chefs d'entreprises européennes de se familiariser avec ces techniques et de les mettre en place.²

Enfin, dans les années 70 c'est l'apparition du processus de pilotage du couple

Objectif — moyens. (L'évolution de la relation « offre/demande » peut être scindée en deux étapes majeures dont l'année 1975 n'est qu'un jalon approximatif. Cette évolution de la relation entre l'offre et la demande s'est accompagnée par un changement radical au niveau des « armes » utilisées par les entreprises afin de réaliser une rentabilité satisfaisante)

Aujourd'hui, la mise en place des outils et procédures du contrôle de gestion varie selon les entreprises, même si les objectifs sont identiques ; puisqu'il n'y a pas de modèle type à suivre.

¹Le Plan Marshall, ou European Recovery Program (ERP), est le principal programme des États-Unis pour la reconstruction de l'Europe à la suite de la Seconde guerre mondiale

²Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, le contrôle de gestion manuel et applications, Ed. Dunod, 2ème Édition, Paris, 2010, P.3

2. Définition du contrôle de gestion :

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

Contrôle / gestion.

2.1 Définition du concept contrôle / gestion :

- **Contrôle** : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.
- **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance »¹.

2.2 Les définitions retenues par quelques auteurs :

Le contrôle de gestion à une mission bien plus étendue et plus complexe :

Une mission qui pourrait se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique. Le contrôle de gestion est quelque part un facilitateur de la prise de décision généralisée.

Plusieurs auteurs ont défini le concept de contrôle de gestion de différentes façons mais nous en avons retenus trois :

- **Selon Claude SIMON et Alain BURLAUD :**

« Le contrôle de gestion est un système de régulation du comportement de L'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation»²

- **Selon H. Bouquin aussi :**

« Le Contrôle de gestion fait appel à quatre catégories de dispositifs : Des objectifs, des normes, des règles et des outils ».

¹M'hamedMekkaoui , Précis de contrôle de gestion , édition 2007 ,p 9

²Claude SIMON et Alain BURLAUD, Contrôle de gestion, Ed. La découverte, collection repère N°227, Paris, 1997, P.24

- ✓ Les objectifs sont les résultats (financiers et autres) que l'on se propose d'atteindre sur un horizon temporel déterminé pour remplir des missions définies sur un horizon moins aussi éloigné.
 - ✓ Les normes ou politiques sont des lignes de conduite à tenir en présence d'une situation donnée.
 - ✓ Les règles ou procédures définissent l'enchaînement des tâches à effectuer pour traiter une situation. Elles visent donc des aspects répétitifs et programmables du fonctionnement d'une organisation.
 - ✓ Les outils sont les différents moyens d'information et d'aide à la décision nécessaires au pilotage¹
- **Michel LEROY à son tour a défini le contrôle de gestion comme étant :**
- « Un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir des objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation»²

À partir de ces trois définitions, nous pouvons affirmer que le contrôle de gestion est une notion multiforme faisant intervenir plusieurs composantes ;

- **Une procédure décisionnelle** permettant d'atteindre des objectifs financiers et autres.

- **Un système d'information** constitué des procédures et de règles permettant de définir l'enchaînement des actions.

- **Un ensemble d'outils** permettant la mise en œuvre de techniques propres au bon fonctionnement de la procédure décisionnelle et au système d'informations.

Le Contrôle de gestion est souvent associée une connotation négative, celle de vérifications et de sanctions. Ce n'est pas ce sens qui est convenable, le terme contrôle doit être ici interprété au sens de maîtrise, comme on le ferait pour traduire en français l'expression «Self-control».

3. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion :

Le contrôle de gestion a pour mission d'intégrer la complexité interne et la complexité externe par l'élaboration des processus et des structures organisationnelles qui tiennent compte de ces deux aspects.

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

¹Anne-Marie KEISER, Contrôle de Gestion, 3^{ème} édition ESKA, 2004, P. 13

²<http://www.controledegestion.org> consulté le 19/03/2017 à 13.10

Le contrôle revêt deux aspects :

- Un aspect de régulation qui permet de maintenir l'entreprise dans la direction de l'objectif fixé ;
- Un aspect d'auto apprentissage qui permet d'acquérir une expérience de la réalité quotidienne et va pousser les responsables à reconsidérer l'état désiré.

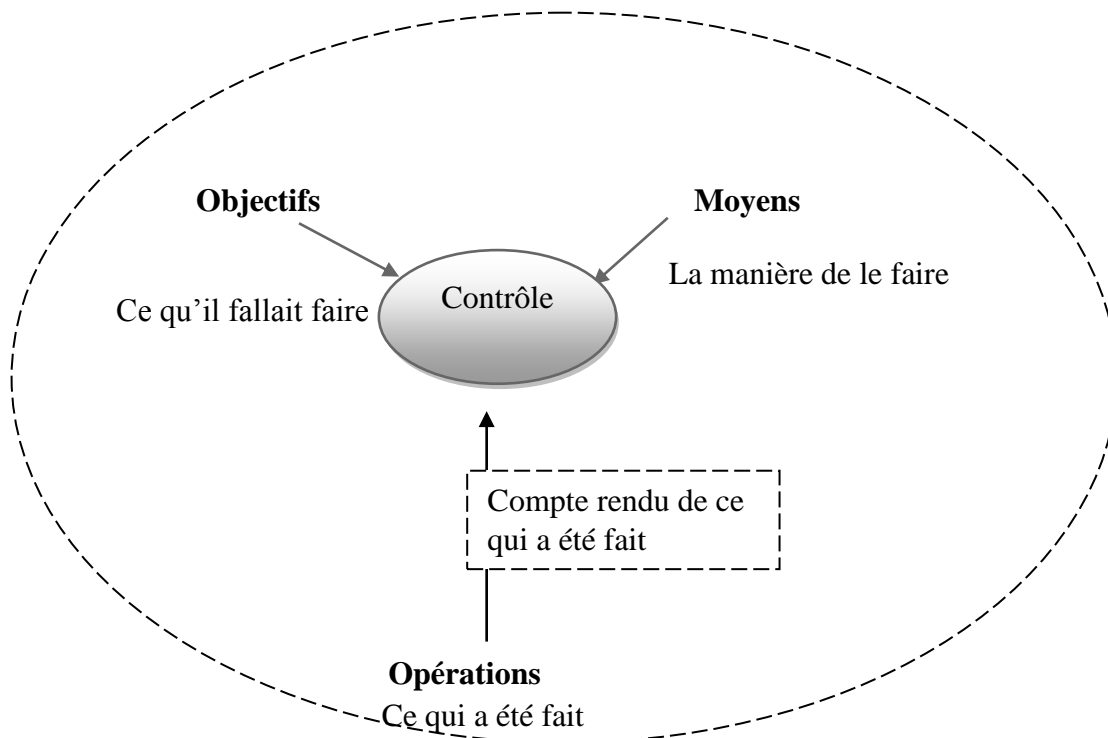
Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- **la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. Aussi le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- **le 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.
- **le 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.
- **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.

Donc les missions du contrôleur de gestion comprennent principalement :

- l'élaboration des budgets.
- la mise en place de la procédure de gestion et des règles opératoires.
- le suivi des résultats.
- le choix des indicateurs clés des tableaux de bord.
- la production et la diffusion des outils de pilotage.

Schéma n°02 : les missions du contrôleur de gestion



Source : <https://www.manager-go.com/finance/contrôle-de-gestion.htm> le 21/03/2017 à 20:10

Globalement cette fonction agit à 2 niveaux : efficacité et efficience

- **Efficacité**, en influençant l'entreprise à exploiter ses activités en cohérence avec les objectifs fixés
- **Efficience**, en utilisant les moyens disponibles de la manière la plus productive

4. Objectifs du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise qui a des buts et des objectifs. Cette notion d'objectifs est inévitable au contrôle de gestion.

Les objectifs du contrôle de gestion couvrent trois grands domaines :

- Accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore adoption des décisions des managers par les personnels de l'entreprise.
- Mise sous tension des ressources et des compétences de l'entreprise.
- Établissement simultané des objectifs standards, normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérification des résultats.

5. Le contrôle de gestion en tant que pratique d'aide à la décision :

Collecter, créer, synthétiser, analyser, diffuser de l'information afin d'« aider » la décision, tel est un des impératifs majeurs qui expliquent et justifient classiquement le contrôle de gestion. La décision étant fonction de l'information, il est essentiel d'améliorer « toujours plus » l'information du « décideur ».

D'où tout le travail de traitement d'information consiste à concevoir des ratios et des tableaux de bord, à établir des prévisions, à calculer les coûts de revient ou encore les écarts entre budgets et réalisations.

6. Les formes de contrôle dans l'entreprise :

Plusieurs auteurs comme R. Anthony, H. Bouquin ont proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois niveaux distinguant la stratégie, la gestion courante et les opérations élémentaires. À chaque niveau il fait correspondre un processus de contrôle organisationnel, ainsi :

▪ Le contrôle opérationnel :

Il est formé de processus et systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions relevant de leur autorité sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions.

▪ Le contrôle de gestion :

Il est formé d'un ensemble de processus et de systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution.

Le contrôle de gestion exerce la fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien, la relation est interactive (auto apprentissage).

En effet contrôler c'est modeler les perceptions des acteurs et des décideurs de sorte que la finalité soit atteinte grâce au contrôle, mais aussi de sorte qu'elle soit ajustée si nécessaire, en raison des constats faits dans l'action. Il doit permettre l'émergence d'une stratégie construite à partir des observations faites dans l'action de la routine.

▪ Le contrôle stratégique

La stratégie c'est l'ensemble des décisions qui visent à déterminer :

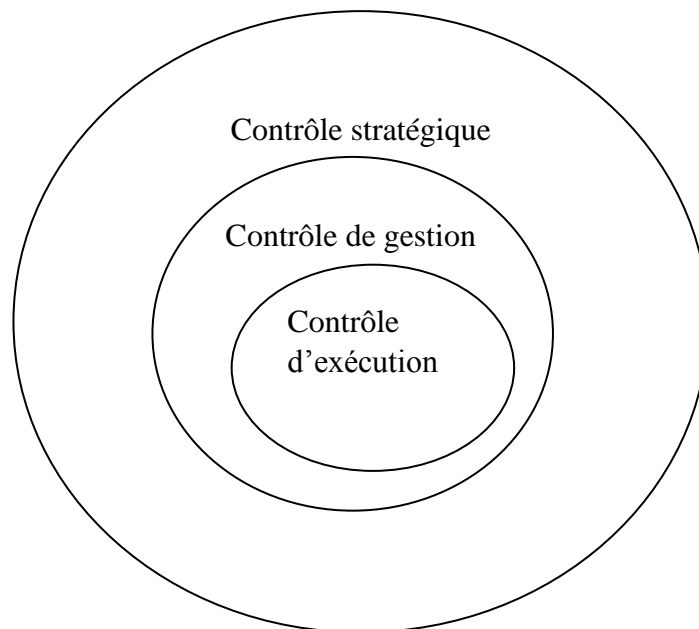
- Les missions et métiers de l'entreprise.
- les domaines d'activité dans lesquels elle s'engage.
- les facteurs critiques qui lui permettent d'atteindre ses objectifs, d'être résistantes aux actions de son environnement hostile.

Le contrôle stratégique est formé de processus et de systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster le choix des missions et métiers, domaines d'activité et facteurs clés de succès

Il s'appuie sur le contrôle de gestion qui peut lui fournir matière à vigilance. Au total, on constate que les trois processus de contrôle qui sont hiérarchisés font appel à des systèmes d'information, des processus de planification et des outils d'aide à la décision. C'est pourquoi, il est important que nous situions la place du contrôle de gestion dans l'entreprise.

Le contrôle de gestion a tendance à remplacer progressivement le contrôle stratégique du fait du rétrécissement des horizons temporels causé par une incertitude grandissante dans l'environnement.

Schéma n° 04 : Les trois niveaux du contrôle organisationnel.



Source : HENRI Bouquin. Le contrôle de gestion, les éditions Gestion PUF ,5 ème édition, PARIS, 1986, P65.

7. Les outils de 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 méthode de calcul des coûts (comptabilité de gestion), la gestion budgétaire, le tableau de bord et le reporting.

7.1. La gestion budgétaire :

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 d'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.

7.2. Le tableau de bord :

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

« 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 »

« Le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignements 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 »

Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond au mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

7.3. La comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est un outil de management qui répond au besoin d'informations chiffrées externes et internes des dirigeants, en vue de mesurer la performance de l'organisation et de disposer de données pour aider à la prise de décisions. La comptabilité de gestion permet une action sur le comportement des personnes qui composent l'organisation, en particulier leur implication et leur motivation. Elle utilise les techniques de la comptabilité analytique en les actualisant (par ex., méthode des coûts à base d'activités) et en élargissant le champ d'analyse (par ex., coût de la qualité, coût caché, analyse de la valeur et coût cible).

7.4. Lereporting :

Le terme "Reporting" désigne une famille d'outils de Business intelligence destinés à assurer la réalisation, la publication et la diffusion de rapports d'activité selon un format prédéterminé.

Ils sont essentiellement destinés à faciliter la communication de résultats chiffrés ou d'un suivi d'avancement surtout en matière de reporting financier.

Lereporting financier de l'entreprise est un système de collecte et de synthèse des données principalement comptables et financières ayant pour objet d'informer sur la performance financière de l'entreprise et de rendre compte des principaux facteurs qui influent sur celles-ci. Il est indispensable pour répondre à 3 questions :

Que s'est-il passé ?

Que se passe-t-il en ce moment ?

Que va-t-il se passer ?

Ce reporting financier est constitué de données réelles, ("les résultats du mois") et de données historiques, ("l'an passé à la même période") mais aussi de données prévisionnelles ("le budget, les estimations") : Il mesure les écarts entre prévisions et réalité. D'origine financière, il regroupe, lorsque son contenu est "à maturité", les éléments stratégiques de toutes les activités, les principaux indicateurs qualitatifs et quantitatifs de l'entreprise.

8. La comptabilité de gestion outil majeur du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est un processus qui cherche à faire en sorte que les objectifs fixés à une organisation, soient atteints par l'intermédiaire des acteurs qui agissent au sein de cette organisation.

Autrement dit, il permet de décliner l'objectif commun en objectifs individuels, à inciter chaque acteur à agir dans le sens de l'intérêt de l'organisation, et de vérifier que les objectifs sont atteints.

Le contrôle de gestion se nourrit beaucoup des informations fournies par la comptabilité de gestion. Les calculs de coûts notamment sont essentiels pour fixer des objectifs et les calculs d'écarts permettent de vérifier s'ils sont atteints ou non.

La décomposition des écarts permet (ou devrait permettre) de juger la responsabilité des différents acteurs dans la performance globale.

Tout gestionnaire, contrôleur ou comptable sera amené à prendre des décisions concernant la planification, l'organisation, et l'évaluation :

- Planifier : établir les objectifs et définir les moyens(les coûts).
- Diriger/organiser : organiser et coordonner les activités courantes.
- Contrôler/évaluer : mesurer les performances et expliquer les écarts.

La comptabilité de gestion ayant pour finalité une prise de décision, on parle de pertinence lorsque l'information est utile à la prise de décision. Calculer des coûts pour le plaisir de calculer des coûts ne sert à rien. Un jeu de mot que seuls les comptables et contrôleurs sont capables d'apprécier consiste à dire : "Est-ce que ça vaut le coup/coût de calculer tel ou tel indicateur ?

Section 3 : Coûts, méthodes de calcul des coûts

1. Définition d'un coût :

- on peut définir le coût comme : «une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration ». ¹
- une autre définition peut être proposée : « Un coût s'applique à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et de les totaliser, Par exemple, l'objet de coût peut être un produit, un projet, une activité... ». ²
- on peut aussi le définir : « uncoût s'applique à tout objet pour lequel l'entreprise juge d'attribuer des charges : produit, fonction, atelier, opération...pour un produit(ou une matière ou un service), c'est la somme des charges qui lui sont incorporées à un stade donné de l'exploitation (achat, production ou distribution) ». ³

→Coût de distribution

Ce que nous retenons de ces définitions c'est qu'un coût pourrait être défini comme un ensemble de charges significatives sur un produit ou tout autre objet de coût. Le coût correspond à l'ensemble des charges supportées par l'entreprise pendant toute la durée du processus de production d'un bien ou service.

2. Méthodes de calcul des coûts :

Les grandes méthodes comptables de calcul des coûts sont la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels.

2.1. La méthode des coûts complets :

- **Définition de la méthode**

La méthode des coûts complets a pour objectif de chiffrer le coût de revient en vue notamment d'établir la politique tarifaire de l'entreprise et de permettre d'expliquer le résultat de l'entreprise en comparant pour chaque produit (bien ou service) le prix de vente et le coût de revient.

Elle est fondée sur la distinction entre :

- **charges directes**, qu'il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé.

¹Goujet, Christian et autres , La comptabilité de gestion ,Dunod,2007

²F.Grandguillo, la comptabilité de gestion, Coûts complets et méthode ABC- Coûts partiels Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts ,2015

³ Thierry Jacquot,RichardMilkoff, la comptabilité de gestion, analyse et maîtrise des coûts, 2007

- **charges indirectes**, qui concernent plusieurs coûts, font l'objet d'une répartition et nécessitent un calcul préalable à leur imputation.

- **Le principe de la méthode :**

La méthode des coûts complets implique le découpage de l'entreprise en un certain nombre de **centres d'analyses (processus)**, qui sont des divisions fonctionnelles de l'entreprise. Au sein de ces centres d'analyse sont répertoriés des éléments de charges indirectes en vue de leur imputation aux coûts des produits intéressés.

Les opérations d'analyse comprennent :

- l'**affectation** des charges qui peuvent être directement rattachées au centre,
- la **répartition** entre les centres des autres charges qu'ils doivent prendre en compte,
- la **cession** de prestations entre centres

2.2. La méthode des coûts partiels :

- **Définition de la méthode :**

La notion de coûts partiels recouvre l'ensemble des coûts calculés dans une optique de décision à court/moyen terme, L'analyse des coûts partiels permet de déterminer les coûts liés directement au volume d'activité, appelés coûts variables ou opérationnels et ceux qui ne varient pas directement en fonction du niveau d'activité, qualifiés de coûts fixes ou de structure. Dans la réalité, les coûts dits fixes varient par palier et les coûts variables apparaissent comme proportionnels à l'activité.¹

3. Méthodes de coûts complets :

On distingue les méthodes suivantes :

- méthode de sections homogènes ;
- méthode ABC.

3.1. Les sections homogènes :

3.1.1 Définition de la méthode :

La méthode des sections homogènes est une méthode de calcul du coût complet d'un produit, elle permet d'établir des coûts de revient complet (c'est-à-dire qu'elle prend la totalité des charges de toute nature) moyens et historiques. Cette dernière possède un

¹Analyse de la rentabilité par la méthode des coûts variables, Mémoire de Djibo Omarou Amadou, Institut Supérieur de Comptabilité, Niger, promotion 2004.

caractère historique qui lui confère une pertinence sur le plan du contrôle et de l'évaluation plutôt que sur celui de la gestion dans la mesure où la connaissance du passé n'a intérêt que si les éléments sont susceptibles de se reproduire ou tout au moins engager pour l'avenir.

3.1.2 Principe de la méthode :

La méthode des sections homogènes consiste à :

- **Calculer et comprendre** la formation des coûts de revient (coût complet) d'un objet de coût afin d'en analyser les différentes composantes ;
- **Comparer** le coût de revient de chaque objet de coût à son prix de vente pour dégager son résultat et **apprécier** sa rentabilité ¹
- Elle consiste à répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse, ensuite à les imputer aux coûts des produits. Le traitement des charges directes ne pose pas de problème majeur, quant à leur répartition. Il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul préalable au coût d'un bien ou d'une activité.

Tableau n°02 : le traitement des charges selon la méthode des coûts complets.

Charges	Directes	Indirectes
Fixes	Affectées	Imputées
Variables	Affectées	Imputées

Source : Alain Boutat, comptabilité analytique de gestion, nouvelle édition, 2008.

3.1.3 Le processus de calcul :

a. Les centres d'analyses :

L'activité de l'entreprise est divisée en centre d'analyse dans lesquels sont regroupées et analysées les charges indirectes avant leur répartition et leur imputation au coût.

-Un centre d'analyse rassemble des charges indirectes de natures différentes. Il doit être caractérisé par une activité homogène et mesurable.

Le coût de chaque centre d'analyse (processus) peut être imputé au produit à l'aide d'une **unité d'œuvre**, « l'unité d'imputation du coût d'un centre d'analyse aux comptes de coûts de produits »²

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, la comptabilité de gestion, 2008

²<http://services-entrepreneurs.pwc.fr>

On distingue plusieurs catégories de centres d'analyse, en fonction du critère retenu pour leur classification :¹

- Centres d'analyse d'après la nature de l'unité de mesure
- Centres d'analyse d'après leur destination

La méthode des sections homogènes distingue deux types de sections :

- **Les sections principales :**

Une section auxiliaire ou secondaire est une section qui fournit des prestations aux autres.

Elle assure généralement une fonction d'organisation ou une fonction logistique. Es frais doivent être transférés aux autres centres.

- **Les sections secondaires :**

Une section principale est une section dont les charges sont imputées aux coûts des produits en fonction des unités d'œuvre.

b. La répartition primaire et secondaire :

- **La répartition primaire :**

Consiste à répartir les charges indirectes provenant de la comptabilité financière entre les divers centres d'analyses, où le montant de chaque charge indirecte est reparti dans les centres auxiliaires et principaux d'après des clefs de répartition exprimées le plus souvent en pourcentage, elle permet de calculer le coût de chaque centre auxiliaire et principal.

- **La répartition secondaire :**

Qui consiste à imputer les charges des centres auxiliaires dans les centres principaux, où les centres auxiliaires sont répartis dans les centres principaux. Certains centres auxiliaires peuvent fournir des prestations à d'autres centres auxiliaires soit sans réciprocité, soit de manière réciproque, une fois cette répartition effectuée, le total des charges indirectes est répartie dans les centres principaux ; les centres auxiliaires sont donc à zéro.

3.1.4 Les différentes étapes de calculs des coûts :

Après l'affectation des charges directes et l'imputation des charges indirectes provenant des centres d'analyse aux produits ; il sera possible de déterminer les différents types de coûts (coût d'achat, coût de production, et le coût de revient).

- a. Le coût d'achats :**

Les coûts d'achat ou coûts d'acquisition correspondent à la première phase du cycle d'exploitation de l'entreprise et se situent en amont de la hiérarchie des coûts complets.

L'IAS2 et IAS 23 ont défini le coût d'achat comme la somme

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, « comptabilité de gestion », 2008

de tous éléments consommés au niveau de la phase d'approvisionnement des matières consommables, la structure du coût d'achat est constituée principalement de deux postes de charges, qui sont :

- Des charges directes (les frais d'achats et de transports ou de dédouanement)
- Des charges indirectes (frais de fonctionnement du service d'approvisionnement)

Il se calcule comme suit :

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{charges directes d'achat} + \text{charges indirectes d'achat}$$

C'est la somme de tous les éléments consommés au niveau de la phase de production pour obtenir le bien, ce coût est constitué de charges directes et indirectes de production :

- Des charges directes (le coût de matières consommables et le coût de main d'œuvre)
- Des charges indirectes (les frais de fonctionnement du service de production)

b. Le coût de distribution :

C'est la somme de tous les éléments consommés au niveau de la phase de commercialisation du bien, ce coût peut comprendre :

- Des frais directs (commissions de vendeur, frais d'expédition aux clients) ;
- Des frais indirects (frais de fonctionnement du service commercial ou marketing)

c. Le coût de revient :

Le coût de revient d'un produit, d'un service ou d'une marchandise représente l'ensemble des coûts supportés durant le cycle d'exploitation jusqu'au stade final, coût de distribution inclus. Le coût de revient ne concerne que les produits, services et marchandises vendus, il en constitue le coût complet.

Les coûts de revient concourent à :

- La fixation des prix de vente
- La détermination des résultats analytiques des objets de coûts par comparaison avec le prix de vente.

3.1.5 Intérêts et limites de la méthode des sections homogènes :

a. Les intérêts :

- ✓ Cette méthode permet de contrôler la formation du coût de revient aux différents stades du processus de fabrication,
- ✓ Elle constitue une approche utile pour déterminer le prix de vente d'un nouveau produit qui n'a pas de référence sur le marché,

- ✓ Elle est une aide précieuse pour évaluer les différents types de stocks (matières premières, produits en cours, produits finis).

b. Les limites :

- ✓ La mise en œuvre de la méthode est délicate du fait de la difficulté à découper l'entreprise en sections homogènes sans en multiplier exagérément le nombre.
- ✓ La difficulté de choisir les unités d'œuvres, et d'interpréter valablement l'évolution des coûts unitaire complets.
- ✓ Cette méthode ne donne pas de résultat utile pour la gestion comme par exemple, d'abandonner un produit ou maintenir ou accroître la production, par exemple de sous-traiter, ou encore celui d'accepter ou refuser une ristourne demandée par un client, la comparaison entre le prix de vente et le coût de revient ne permet pas de savoir si telle ou telle vente ou production est rentable.

3.2 La méthode à base d'activités(ABC) :

3.2.1 Définition de la méthode :

La méthode ABC est née au début des années 80 pour répondre aux légitimes besoins d'identification précise des coûts de revient,

C'est une nouvelle méthode de calcul des coûts complets privilégiant une logique de causalité, Elle permet une meilleure allocation des coûts aux produits en affectant des charges aux activités et pallie les répartitions abusives dans le cadre de la mise en œuvre de comptabilité analytique.

3.2.2 Le principe de la méthode :

Le principe de base d'ABC est d'utiliser l'activité comme interface entre les ressources (constituées par les charges) et le produit.

L'ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts complets privilégiant une logique de causalité : les produits (ou autres objets de coûts) causent les activités et les activités causent la consommation des ressources.

Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes.

3.2.3 Le processus de calcul des coûts :

Avant d'aborder les différentes étapes de calcul, il est utile de définir un certain nombre de termes employés :

-Processus : un processus est composé d'un ensemble d'activités, liées entre elles autour d'un objectif commun, par exemple, le processus du lancement d'un nouveau produit

-**Activité** : Une activité est un ensemble de tâches de même nature, accomplies par plusieurs personnes à partir d'un savoir-faire et contribuant à ajouter de la valeur au produit pour le client. Par exemple ; gestion de commandes, chaque activité consomme des ressources qui constituent le coût de l'activité.

-**Inducteur de coût** : Il est un facteur permettant d'expliquer la variation du coût de l'activité, il doit exister un lien de causalité entre l'inducteur et l'activité. Il permet d'imputer le coût de l'activité à l'objet de coût (produit, processus).

-**Centre de regroupement** : Il rassemble les activités ayant le même inducteur de coût, ce qui permet de calculer un coût par inducteur

-Le traitement des charges directes est identique à celui de la méthode classique des coûts complets contrairement aux charges indirectes.

-Le traitement des charges indirectes sont réparties à trois niveaux :

- ✓ Par centre de travail
- ✓ Par activités
- ✓ Par centres de regroupement

3.2.4 Les étapes de la mise en œuvre de l'ABC :

De façon plus spécifique, les étapes propres à la mise en œuvre de l'ABC sont les suivantes :

- Identifier les objets de coût à valoriser ;
- Réaliser la cartographie des activités des fonctions ou des services ;
- Identifier les inducteurs de ressources pour chaque activité ;
- Allouer les ressources aux activités
- Identifier les inducteurs d'activités ;
- Calculer le coût unitaire des inducteurs d'activités ;
- Valoriser les objets de coût en fonction des inducteurs d'activités qu'ils consomment.
- Valider.

4. Les méthodes des coûts partiels :

Parmi les méthodes des coûts partiels on distingue :

- La méthode des coûts variables
- La méthode des coûts directs
- La méthode des coûts marginaux

4.1. La méthode des coûts variables : (direct costing ou variable costing)

La méthode du coût variable permet d'analyser la composition d'un portefeuille de produits afin de prendre des décisions à court terme : quels produits supprimer et quels produits développer.

Les coûts variables comprennent l'ensemble des charges variables directes et indirectes. Le modèle repose sur une hypothèse fondamentale, à savoir que les coûts variables sont exactement proportionnels aux quantités fabriquées. Ces derniers sont d'ailleurs également appelés pour cette raison, coûts proportionnels.

Cette méthode consiste à ne prendre en compte que les seules Charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, pour le calcul des coûts et à gérer à partir de la marge sur coût variable.

Chaque produit dégage une marge sur coût variable calculée par différence entre le prix de vente du produit et son coût variable, Cette marge doit couvrir les charges fixes de l'entreprise et permettre à celle-ci de dégager un bénéfice. Si plusieurs produits sont vendus, chacun apporte une marge qui concourt à l'absorption des charges fixes de l'entreprise (non ventilées par produit) :

$$\text{Résultat} = \sum \text{MSCV} - \text{CF}$$

La méthode permet de faire une analyse de la production par le calcul du seuil de rentabilité, du point mort et de la marge et indice de sécurité.

4.1.1 Le seuil de rentabilité : «le seuil de rentabilité est la valeur de chiffre d'affaires par laquelle l'entreprise ne réalise ni perte, ni bénéfice, le résultat est nul ; Encore appelé point mort ou point d'équilibre ; il peut être calculé en unités monétaires, en unités physiques (quantités), et au moment opportun ». ¹

- **En valeur :**

$$\text{SR} = (\text{CA} * \text{CF}) / \text{MCV}$$

Soit : -CA : Chiffre d'affaire.

-CF: coûts fixes.

Taux de marge sur coûts variables : T/MCV

$$\text{T}x\text{M}/\text{CV} = \text{M}/\text{CV}$$

¹Saada foufik, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2^{ème} édition, 1998

- **En quantité :**

Soit :

$$\text{SR} = \text{CF} / (\text{PV} - \text{CVU})$$

- PV : le prix de vente

- CVU : coût variable unitaire

4.1.2 Marge de sécurité : Les trois niveaux du contrôle organisationnel

$$\text{Marge de sécurité} = \text{chiffre d'affaires} - \text{seuil de rentabilité}$$

4.1.3 Indice de sécurité :

L'indice de sécurité correspond au pourcentage du chiffre d'affaires sur les prestations finales qui excède le seuil de rentabilité en valeur monétaire ; elle indique la baisse de chiffre d'affaire que peut supporter l'entreprise avant d'être en perte.¹

$$\text{Indice de sécurité} = \text{marge de sécurité} / \text{seuil de rentabilité}$$

4.2 La méthode des coûts directs et coûts spécifique :

4.2.1 La méthode des coûts directs :

La méthode des coûts directs consiste à calculer et à analyser une marge sur coût direct (MCD) par produit ou par activité, pour en mesurer la performance.²

$$\text{MCD} = \text{prix de vente} - \text{coût direct}$$

Puisque c'est l'une des méthodes analytiques de calcul des coûts : elle suit donc la hiérarchie des coûts allant du coût d'achat jusqu'au résultat analytique.

$$\text{Résultat de l'entreprise} = \sum \text{des marges sur couts direct} - \text{couts indirects globaux.}$$

Cette méthode permet d'éviter des travaux de répartition souvent longs et subjectifs ; elle simplifie et clarifie donc le calcul des coûts.

¹Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001

² Béatrice et Francis Grandguillot, comptabilité de gestion, 2008

4.2.2 La méthode des coûts spécifiques :

Encore appelée la méthode des coûts variables évolués, complète et améliore la méthode du coût variable dans la mesure où elle distingue les charges selon deux critères :¹

-Variables ou fixes

-Directes ou indirecte

Elle permet aussi de calculer et d'analyser, en plus de la marge sur coût variable(MCV), une marge sur coût spécifique(MCS) par produit ou par activité pour en mesurer la performance .elle a pour objet :

- D'estimer l'incidence des frais spécifiques sur le résultat global
- D'analyser la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes.
- D'affiner la prise de décision relative à l'abandon d'un produit.

$$\text{MSC par produit} = \text{prix de vente} - \text{coût spécifique}$$

4.3 La méthode des coûts marginaux :

L'analyse marginale permet de savoir ce que va coûter en plus (coût marginal) ou rapporter en plus (recette marginale) la production ou la vente d'une unité productive supplémentaire.

Elle permet de répondre aux questions :

- Est-il rentable d'accroître la production ?
- Est-il rentable d'accepter une commande supplémentaire ?
- Est-il rentable de diminuer le niveau d'activité de l'entreprise ?
- Est-il rentable de sous-traiter ?

L'objet des méthodes des coûts partiels est de déterminer des marges propres à chacune d'elle qui mettent en évidence la contribution de chaque produit ou de chaque activité à couvrir les charges non réparties ou communes et former le résultat.

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, comptabilité de gestion, 2008

Conclusion :

Donc parmi les différentes méthodes retenues qui répondaient à une situation économique celle qui nous permettra de mesurer l'incidence des coûts sur l'évaluation des produits et/ou services, ne seraient certainement pas celles qui répartissent les charges communes (sections homogènes, coûts variables....) à travers les centres de productions en utilisant les unités d'œuvres qui sont des méthodes essentiellement comptables,

La méthode la plus performante inspirée de celle des coûts complets, en utilisant des inducteurs basés essentiellement sur les activités.

Chapitre 02 :

La maîtrise des coûts et l'analyse de la performance réalisée.

Introduction chapitre :

L'évolution du contrôle de gestion vers le management de la performance est caractérisée par l'importance croissante d'outils privilégiant le lien entre stratégie et contrôle ou, L'évaluation et le suivi de la performance de l'entreprise sont des activités qui ont pris beaucoup d'ampleur dans les dernières années.¹

La mesure de la performance prend une dimension essentielle au sein de toute organisation dont l'existence dépend à la fois de l'efficacité et l'efficacités, ces indicateurs de gestion sont des éléments nécessaires dans toute prise de décision.

Pour connaître la qualité de leurs décisions, les dirigeants doivent mesurer et gérer la rentabilité de leurs activités, leur performance

L'analyse de la performance réalisée, nous a permis de mieux comprendre précisément l'organisation et le fonctionnement de toutes entités selon la stratégie mise en place. L'analyse des coûts occupe une place prépondérante afin d'évaluer les différentes activités et de dégager des indicateurs de rentabilité et prendre des décisions adéquates dans le cas de dysfonctionnements.

Pour notre part, nous avons choisi de consacrer notre étude à la mise en place d'une comptabilité de gestion qui nous permet de calculer, de suivre et contrôler les coûts, afin d'assurer la performance de chaque activité.

¹ Hélène Ioning et autres, le contrôle de gestion, 2008,p88

Section1 : Le rôle stratégique du contrôle des coûts.

Le contrôle de gestion est une procédure durable de management d'entreprise permettant d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et réalisations. Ce processus est axé sur un sens de perfectionnement de la performance des services exercés par l'entreprise. En effet, c'est un outil à la prise de décision qui apprécie l'efficacité de mobilisation des ressources de l'entreprise à fin d'atteindre la performance souhaitée.

Mettre en place un contrôle de gestion est intéressant dans la mesure où il offre plusieurs avantages :

- Maîtriser les frais et optimiser les performances : grâce au perfectionnement de l'efficacité (le lien entre les objectifs fixés et les résultats obtenus) et l'efficience (la relation entre les moyens mis en œuvre et les résultats obtenus).
- Développer la réactivité au sein de l'entreprise dans la prise des choix décisifs.
- Avoir un compte-rendu transparent de la gestion des ressources de l'entreprise.

Afin de pouvoir avoir recours à un plan de contrôle de gestion, il est nécessaire de mettre en place au préalable un système de comptabilité analytique de gestion.

1. Contrôle des coûts :

Le contrôle des coûts s'effectue tout le long du cycle de vie d'un projet, produit ou service.

Le contrôle des coûts consiste à comparer les rapports sur le rendement des coûts avec les coûts de base afin de détecter des écarts.

Les outils de contrôle des coûts comprennent des programmes informatisés, comme les feuilles de calcul Excel et MS Project, et des techniques, comme l'analyse de la valeur réalisée.

Les extrants de l'exercice de contrôle des coûts comprennent les produits livrables suivants, qui seront mis à jour tout le long du cycle d'exploitation :

- estimation des coûts révisés ;
- mises à jour du budget ;
- mesures correctives ;
- estimation des coûts totaux à la fin d'exploitation.

Des mesures correctives sont prises dès que les coûts sont concernés. Parmi ces mesures, mentionnons la mise à jour du budget ou des coûts de base pour qu'ils correspondent aux réalités du projet, produit ou service et aux changements apportés.

Les activités suivantes sont accomplies lors du contrôle des coûts :

- surveiller les dépenses liées au projet, produit ou service et vérifier qu'elles demeurent conformes au plan de base concernant le rythme des dépenses et le total de celles-ci ;
- mettre les prévisions à jour en fonction des données réelles et des changements approuvés ;
- cibler les écarts de coûts et déterminer la cause de ces écarts ;
- prendre des mesures correctives pour corriger les écarts.¹

2. Le rôle stratégique du contrôle des coûts :

L'objectif principal de la comptabilité de gestion est de servir au pilotage de l'entreprise. Par là même, les sous-objectifs de la comptabilité de gestion sont déterminés par le processus de contrôle de gestion qui est considéré comme pertinent s'il intègre dans l'élaboration de sa structure avec une stratégie bien définie.²

▪ Informer :

L'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsables. Elle permet également de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, tels que la valeur des stocks ou de la production immobilisée au bilan dont a besoin la comptabilité financière.

▪ Prévoir :

La prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise. Elle se fonde en particulier sur l'établissement de budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par l'entreprise. Donc permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts que peuvent avoir des choix de conception d'un produit et aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

¹ <https://www.tpsgc-pwpsc.gc.ca/biens-property/sngp-npms/ti-it/conn-know/cout-cost-fra.html> consulté le 05/04/2017 à 14.03

² Hilton et autres, comptabilité de gestion et contrôle des coûts, 2010, p6

- **Contrôler :**

La notion de contrôle est retenue au sens strict du terme. Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions. Les écarts constatés entraîneront, si besoin est, une révision des prévisions, une modification des modes de calculs ou une inflexion des objectifs définis.

- **Expliquer :**

Une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre des prévisions et les réalisations, pourquoi tel ou tel produit n'est pas rentable ou quelles sont les causes d'échec ou de réussite d'un projet... Ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement et à l'expérience du contrôleur. Il est inhérent au processus de contrôle. Ces différents objectifs de la comptabilité de gestion sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise, mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et/ou au rôle assigné à chacun.

3. Les caractéristiques du contrôle des coûts :

Le contrôle (ou la maîtrise) des coûts vu au-delà de la mesure et de la communication des coûts observés. Le contrôle des coûts s'intéresse aux répercussions à venir des décisions déjà prises ou seulement envisagées.

Le contrôle des coûts est une volonté, un principe et un ensemble de techniques qui visent à créer de la valeur au moindre coût :¹

- **Volonté :**

Le contrôle des coûts est d'abord une volonté de progrès car il implique la recherche permanente des moyens de faire prendre les bonnes décisions pour créer de la valeur au moindre coût.

Les entreprises efficaces fournissent des produits désirés par les clients en y intégrant le minimum de leurs ressources rares tout en cherchant en permanence à améliorer la valeur et les coûts.

¹ Hilton et autres, la comptabilité de gestion et contrôle des coûts , 2010, p7

- **Principe :**

Le contrôle des coûts repose sur le principe dynamique suivant lequel tous les coûts résultent de décisions de gestion. Autrement dit, les coûts ne tombent pas du ciel, c'est pourquoi les contrôleurs de gestions ne se limitent pas à appliquer les décisions et à enregistrer les coûts ils sont des partenaires actifs des décisions de gestion en vue de développer et d'améliorer les produits et l'efficacité.

- **Techniques :**

Le contrôle des coûts est un ensemble de techniques efficaces qui font appel à des indicateurs de performance pour évaluer les conséquences des décisions. Ces techniques peuvent conduire à des décisions ponctuelles ou à la gestion de l'organisation dans son ensemble.

Un système de gestion des coûts est constitué par l'ensemble des techniques dont la comparaison contribue à la réalisation des objectifs de l'organisation et au succès de leurs activités.

C'est ensemble qu'ils déterminent des indicateurs de la valeur, des coûts, de la qualité, du temps et des profits : ces indicateurs permettent aux décideurs d'évaluer et de prévoir les conséquences de leurs décisions sur les coûts. ¹

4. Coûts contrôlables et coûts non contrôlables :

Un classement utile au contrôle des coûts repose sur le fait qu'un coût soit ou non contrôlé par un responsable .si un responsable peut contrôler (au sens de maîtriser) ou fortement influencer le montant d'un coût, ce dernier est déclaré coût contrôlable par ce responsable. Les coûts sur lequel un responsable n'exerce pas d'influence significative sont déclarés non contrôlables par ce responsable. De nombreux coûts ne sont pas totalement maîtrisés par quelqu'un. En classant les coûts en contrôlables ou non contrôlables, les comptables de gestion prennent généralement pour critère la capacité d'un responsable à influencer les coûts.

La question n'est pas : « **qui contrôle le coût ?** » mais « **qui est le mieux placé pour exercer une influence sur le montant du coût ?** ». ²

¹ Hilton et autres, la comptabilité de gestion et contrôle des coûts , 2010, p7

² Même référence.

5. Le processus du gestion et contrôle des coûts :

La gestion des coûts comprend les processus relatifs à la planification, à l'estimation, à la budgétisation et au contrôle des coûts devant être exécutés pour qu'un projet soit réalisé selon le budget approuvé.

Les procédures de gestion des coûts servent à établir un budget et à surveiller le rendement associé à ce budget.

Pour être efficace, la surveillance doit être axée sur l'utilisation réelle et prévue d'éléments, comme le temps des personnes, les matériaux, l'équipement, les installations et le transport.

Le plan de gestion des coûts établit la forme que prennent la planification, le fractionnement et le contrôle des coûts d'un projet ainsi que les activités et les critères liés à ces tâches. Ce plan fait habituellement partie du plan de gestion de projet.

La gestion des coûts peut être réalisée selon deux scénarios :

▪ **Le premier scénario :**

Une équipe de projet effectue une estimation et établit les coûts de base associés à la réalisation de la portée du projet. Ces coûts de base sont approuvés, puis l'équipe de projet contrôle les écarts par rapport à ceux-ci, au moyen des procédures de gestion des coûts et du processus de contrôle intégré des changements.

▪ **Le deuxième scénario :**

Une proposition d'investissement, ou un processus semblable, permet d'établir au préalable le plafond budgétaire d'un projet. L'équipe de projet affecte ensuite les ressources en fonction de ce plafond budgétaire et assure la gestion des écarts budgétaires.

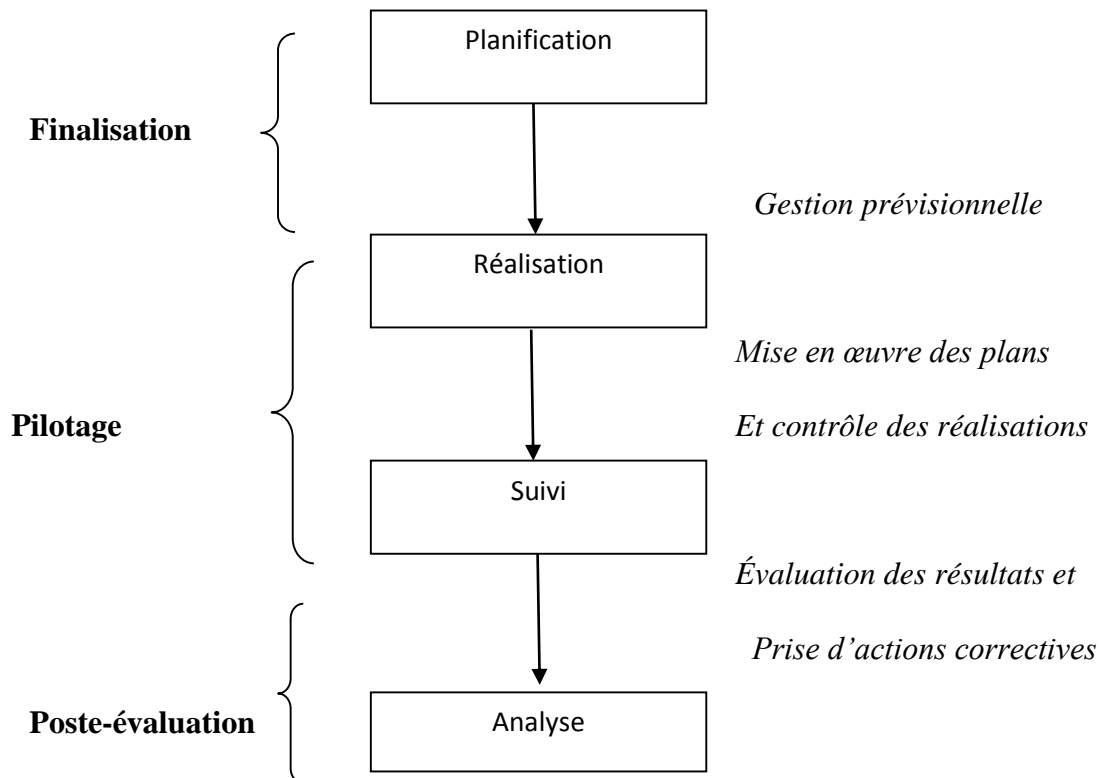
L'objectif d'un plan de gestion des coûts consiste à fournir une méthode pour :

- établir le budget de base du projet et les outils de suivi connexes ;
- définir la façon dont l'établissement de rapports sur les coûts sera effectué ;
- décrire la façon dont les écarts de coûts seront gérés dans le cadre du projet.

Tout cela se résume en trois phases :

- **La phase de finalisation** : qui consiste à déterminer les budgets, les plans d'action et les méthodes de contrôle, pour permettre d'atteindre les objectifs stratégiques.
- **La phase de pilotage** : par l'utilisation d'un système d'information, et par la mise au point du processus de pilotage de façon à inciter les dirigeants à prendre les décisions souhaitées ;
- **La phase de poste-évaluation** : en mesurant les performances dans l'organisation, après confrontation entre les résultats obtenus par l'entreprise aux résultats anticipés (souhaités) par la direction.

Schéma n°04 : le processus de contrôle de coûts.



6. Distinction avec la gestion stratégique des coûts :

La mise en place de la gestion des coûts accompagne l'importance grandissante de la stratégie d'entreprise à partir des années 1970.

La stratégie d'une entreprise définit les critères à partir desquels celle-ci va construire son avantage concurrentiel, selon la typologie définie par Porter (1986) : domination par les coûts, différenciation et concentration.

La stratégie de domination par les coûts correspond à la recherche d'un niveau de coûts systématiquement inférieur à celui de ses concurrents.

Cet avantage concurrentiel peut provenir d'une gestion de masse (dont les effets sur le coût unitaire sont ceux précédemment évoqués) ou sur d'autres facteurs comme l'accès à une ressource rare (matière première, technologie, savoir-faire...). Dans une stratégie de différenciation, l'entreprise fournit un produit (service) avec une ou plusieurs des caractéristiques perçues par le client comme uniques. Dans cette configuration, les coûts ne sont pas une priorité, même s'ils ne sont pas négligés.

La comptabilité de gestion, qui sert à calculer les coûts dans chaque organisation, procède d'une vision contingente. Les caractéristiques du système de mesure varient selon la stratégie envisagée, avec une nécessaire cohérence entre les outils de comptabilité de gestion mis en œuvre et les choix stratégiques de l'entreprise.

Ainsi Shank (1989)¹ a mis en évidence le rôle sensiblement différent des outils de calculs de coûts en fonction des stratégies retenues, résumé par le tableau suivant :²

¹ Qui a déterminé la relation entre le management stratégique et la comptabilité stratégique

² Politique de réduction des coûts et annonce de politique de réduction des coûts : Étude des discours des groupes français cotés. Gestion et management. Université des Sciences Sociales - Toulouse I, 2007. Français.

Tableau n°03 : Outils de calculs de coûts et stratégies (d'après Shank, 1989)

	Avantage concurrentiel Différenciation	Avantage concurrentiel Domination par les coûts
Le rôle des coûts de production dans l'évaluation de la performance	Peu important	Très important
Respect des coûts standards	Moyennement important	Important
Analyse des coûts liés au marketing	Indispensable	Souvent ignoré
Utilisation du coût e revient des produits dans la fixation du prix de vente	Peu important	Important
Analyse des coûts des concurrents	Peu important	Très important

7. La qualité des contrôleurs de gestion :

La plupart des organisations ont davantage des contrôleurs de gestion de confiance, qui sont avertis des problèmes de l'entreprise et capables de collaborer dans des équipes pluridisciplinaires, plutôt que de simples comptables qui enregistrent et synthétisent le coût des opérations passées.

Les équipes de contrôle des coûts convertissent les données, en informations utiles pour éclairer les décisions qui concourent aux stratégies et qui améliorent les produits et la consommation des ressources en réduisant systématiquement les coûts.

Ces contrôleurs représentent la source la plus sérieuse des informations sur les conséquences des décisions. Ces informations sont particulièrement importantes pour prendre des décisions stratégiques efficaces dans une industrie aussi évolutive et concurrentielle. ¹

¹ Hilton et autres, la comptabilité de gestion et contrôle des coûts, 2010,p8

La compétition et les crises économiques obligent les entreprises à maîtriser parfaitement leurs coûts. Derrière cet impératif se cache en vérité le verbe "diminuer". Oui améliorer sa compétitivité passe génialement par des réductions constantes de charges.

8. Contrôle de gestion et réduction des coûts :

Historiquement, l'attention a été portée sur l'objectif d'efficacité, c'est-à-dire sur la productivité, définie comme le rapport entre les ressources consommées dans l'entreprise et les objectifs de résultats poursuivis. Les ressources recouvrent les moyens composés à une organisation ou à une entité : ressources financières, ressources humaines et matérielles.

Cette tentation a conduit à la mise au point de comptabilités de gestion et de procédures budgétaires élaborées, permettant une planification et un suivi de la consommation des ressources. Les comptabilités en coûts standard ont permis de piloter la productivité des processus industriels.

9. Contrôle de gestion et production de valeur :

La performance des organisations a donc été pendant longtemps assimilée à la réduction de leurs coûts. Cette conception de la performance est toutefois très contingente. En effet, au début du XXe siècle, les stratégies des grandes entreprises mettaient l'accent sur les volumes vendus, si bien que l'axe central de la performance résidait dans la maîtrise des prix des produits, exigeant de ce fait une maîtrise importante des coûts en interne¹.

¹ Françoise GIRAUD et autres, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Gualino éditeur, EJA – Paris – 2004.p65.

Section 2 : Les concepts de bases de la performance

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

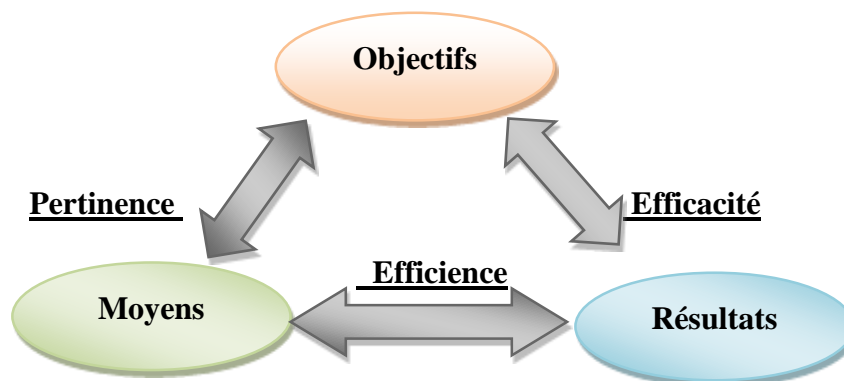
1. Définition de la performance :

- En latin « performare » signifie donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation et en l'occurrence l'entreprise, consiste donc à donner forme et réalité au système des normes projeté et planifié par les dirigeants.¹
- Dans la langue française, la notion de performance évolue depuis le 19ème siècle (résultats obtenus, succès, l'exploit, possibilités chiffrées et mesurées d'une machine, rendement exceptionnel, résultat chiffré, victoire).
- Dans la langue anglaise, il désigne à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès.²

De ces trois éléments de traduction qui précèdent se dégage une notion de performance qui peut se résumer ainsi : La performance d'un centre de responsabilité désigne l'efficacité et la productivité avec laquelle ce centre a atteint les objectifs qu'ils avaient acceptés.

Alors la notion de performance peut être défini par rapport : « objectifs, moyens, résultats ».

Schéma n°05 : l'équation de la performance.



Source : <http://www.journaldunet.com/management/expert/59747/la-mesure-de-la-performance--un-art-difficile.shtml> le 23/03/2017 à 10:07.

¹<http://www.journaldunet.com/management/expert/59747/la-mesure-de-la-performance--un-art-difficile.shtml> le 23/03/2017 à 10:07.

² Même référence.

La relation entre les trois éléments précédents est définie comme suit :

- La pertinence entre les moyens et les objectifs,
- L'efficacité entre les résultats et les objectifs,
- L'efficience entre les résultats et les moyens.

Enfin on peut définir la performance comme la somme de l'efficacité et l'efficience.

2. Les piliers de la performance d'une organisation :

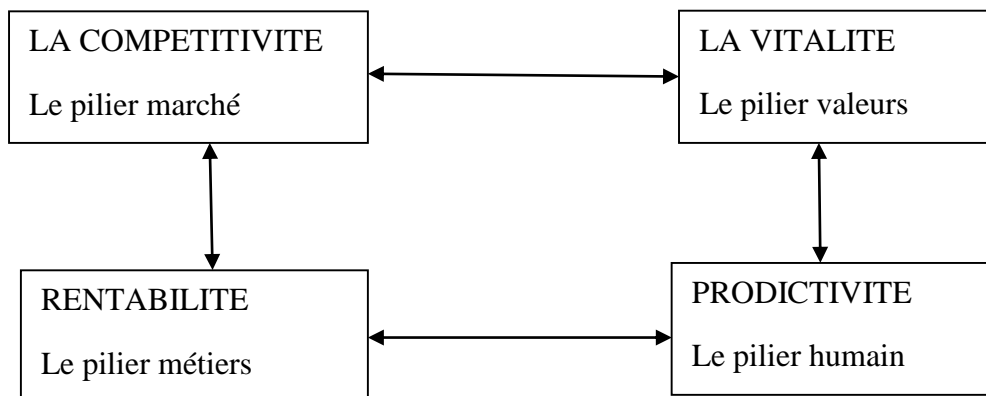
Les déterminants de la performance constituent la base de la performance d'une organisation.

Selon PINTO « la performance de l'entreprise est directement impactée par l'effort que les dirigeants consacrent à maintenir leur entreprise au niveau de meilleures pratiques sur chacun de ses territoires »¹.

La performance se repose sur quatre piliers :

- Les valeurs,
- Les marchés,
- Les hommes,
- Les métiers.

Schéma n°06 : les quatre piliers de la performance organisationnelle .



Source : PINTOU Paul, la performance durable, les éditions Dunod, Paris, 2003. P12

¹ PINTOU Paul, la performance durable, les éditions Dunod, Paris, 2003. P12

- **La compétitivité pour le pilier marché :**

La compétitivité d'une entreprise est sa capacité à occuper une position dominante. Sa compétitivité peut être appréciée par l'évolution de sa part de marché.

Aussi, elle peut être définie par : la maîtrise du marché et sa capacité à adopter des réponses nouvelles, et adéquates aux besoins des consommateurs.

- **La vitalité pour pilier des valeurs :**

La vitalité d'une entreprise est en rapport avec ses valeurs.

Selon PINTO « le système maintient l'entreprise dans un lien fort et positif avec son environnement »¹.

- **La productivité pour le pilier personnel :**

La productivité est le rapport entre une production de biens ou de services et les moyens qui ont été nécessaires pour sa réalisation (humains, énergie, machines, matières premières, capital, etc.). Elle mesure l'efficacité avec laquelle une économie ou une entreprise utilise les ressources dont elle dispose pour fabriquer des biens ou offrir des services.

- **La rentabilité pour le pilier du métier :**

- La rentabilité d'une société mesure sa capacité à générer de la valeur ajoutée dans son activité.
- La rentabilité est le rapport entre un revenu obtenu ou prévu et les ressources employées pour l'obtenir. La notion s'applique notamment aux entreprises mais aussi à tout autre investissement.

¹PINTOU Paul, la performance durable, les éditions Dunod, Paris, 2003. P13

3. Caractéristiques de la performance ¹ :

- Elle se mesure, d'où la nécessité de construire ou d'utiliser des indicateurs qualitatifs ou quantitatifs adaptés ;
- Elle s'apprécie, en s'appuyant sur des comparaisons dans le temps (évolution de la valeur des indicateurs de l'organisation sur plusieurs années) et/ou dans l'espace (à partir des valeurs des indicateurs d'organisations comparables lorsqu'ils sont disponibles) ;
- Elle s'explique par des facteurs internes (liés aux acteurs) ou externes (liés aux fluctuations de l'environnement).

4. Les types de performance :

4.1. La performance unidimensionnelle :

C'est la performance abordée dans sa dimension financière, une entreprise est considérée performante si elle crée de la valeur pour les actionnaires, on entend par la valeur la rémunération destinée à l'actionnaire d'une part, pour rétribuer son apport en capital et d'autre part pour rémunérer le risque supplémentaire qu'il encoure en cas d'une mise en liquidation de l'entreprise, la performance financière des capitaux propres apportées par les actionnaires et les investisseurs.²

4.2. La performance multidimensionnelle :

La performance n'est plus limitée à la seule dimension financière de l'entreprise. En effet, la contribution de l'entreprise dépend de la façon dont elle se conduit, et du respect de ses engagements vis-à-vis de ses partenaires (actionnaires, fournisseurs, clients...), c'est dans ce cadre qu'apparaît le concept de performance globale.

¹[http://cache.media.eduscol.education.fr/file/Web_conf_1_les_choix_des_SDG/03/9/LA_NOTION_DE_PERFORMANCE_\(SDG\)_eduscol_226039.pdf](http://cache.media.eduscol.education.fr/file/Web_conf_1_les_choix_des_SDG/03/9/LA_NOTION_DE_PERFORMANCE_(SDG)_eduscol_226039.pdf) le 23/03/17 à 17 :35

² AIT DAHMAENE, la contribution de l'audit interne sur la performance financière, mémoire de master en finance et comptabilité, école d'hautes études commerciales, Kolea, 2015, p40.

Il existe plusieurs formes de performances :

- **Performance économique :**

Elle s'entend comme la rentabilité de l'entreprise. Elle réside dans la survie de l'entreprise et sa capacité à atteindre les objectifs fixés. Elle peut être mesurée à partir de la variation de l'activité et de la rentabilité des investissements et des ventes. La compréhension de la performance économique peut aussi provenir d'une analyse éclairée du compte du résultat.

- **La performance commerciale :**

C'est la capacité de l'entreprise à satisfaire les besoins de sa clientèle, elle s'apprécie à travers la position occupée par l'entreprise sur le marché, le nombre de ses clients, le nombre des réclamations enregistrées, la rentabilité par client ou par secteur d'activité.

- **La performance managériale :**

Elle consiste à porter un jugement sur l'efficacité des actions passées et sur les compétences des managers.

- **La performance organisationnelle :**

Marmuse (1997) définit la performance organisationnelle comme étant « la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre ».

- **La performance sociale :**

La performance sociale est définie comme les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique. Elle vise à faire le rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre pour y parvenir.¹

La performance sociale peut donc être définie comme la résultante – positive ou négative – des interactions des salariés d'une organisation, dans l'atteinte des objectifs de celle-ci.

¹<http://rse-pro.com/performance-sociale-655> le 25/03/2017 à 13:45.

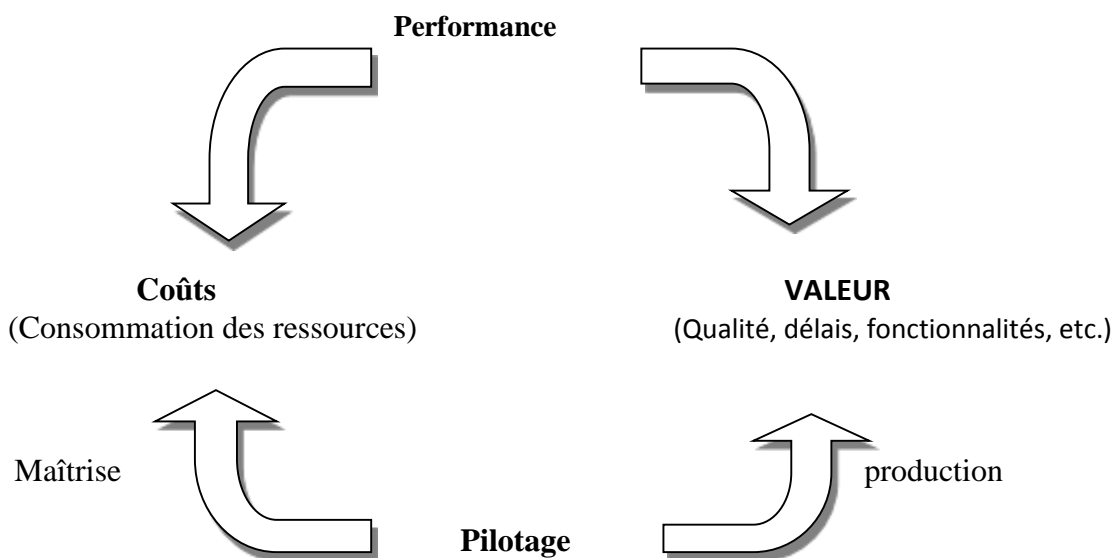
- **La performance financière :**

La performance financière est définie selon Sahut et al : « les revenus issues de la détention des actions. Les actionnaires étant les derniers maillon de la chaîne à profiter de l'activité de l'entreprise »¹.

5. La performance comme un couple valeur-coût :

Il serait toutefois faux de dire que la performance-réduction de coût a cédé la place à la performance-production de valeur. La conception de la performance ne s'est pas transformée mais élargie, afin de tenir compte d'une plus grande variété des pratiques. Aujourd'hui, certaines entreprises optent pour des stratégies de réduction de coût et d'autres pour des stratégies de différenciation, donnant ainsi, à travers deux conceptions radicalement différentes de la performance, des orientations elles-mêmes contrastées aux systèmes de pilotage².

Schéma n°07 : Les deux versants de la performance : coûts et valeur.



Source : Françoise GIRAUD et autres, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Gualino éditeur, EJA – Paris – 2004.p69.

¹ SAHUT Jean Michel, JS Lantez, La création de valeur et performance financière dans les télécoms, la revue du financier, 2003, p28.

² Même référence.

6. La performance interne et la performance externe :

6.1 La performance interne :

C'est la performance de l'unité elle se produit grâce aux ressources de l'entreprise.

Elle est le résultat de combinaison suivante :

- **Performance humaine :** C'est la performance de l'individu qui est capable d'apporter une valeur et de réaliser l'avantage compétitif par le biais du conduit des compétences.
- **Performance technique :** C'est la capacité de l'entreprise à utiliser efficacement ses installations techniques.
- **Performance financière :** Elle réside dans l'utilisation rationnelle des moyens financiers disponibles.

6.2 La performance externe :

« La performance externe est la performance due aux changement de l'environnement extérieur de l'entreprise ».¹

Elle s'adresse généralement aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation.

Le tableau suivant fait ressortir les particularités de chaque performance :

Tableau n°04 : une comparaison entre la performance interne et externe².

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

¹ BERNARD, contrôle de gestion social, édition Vuibert, paris, 1999, p236.

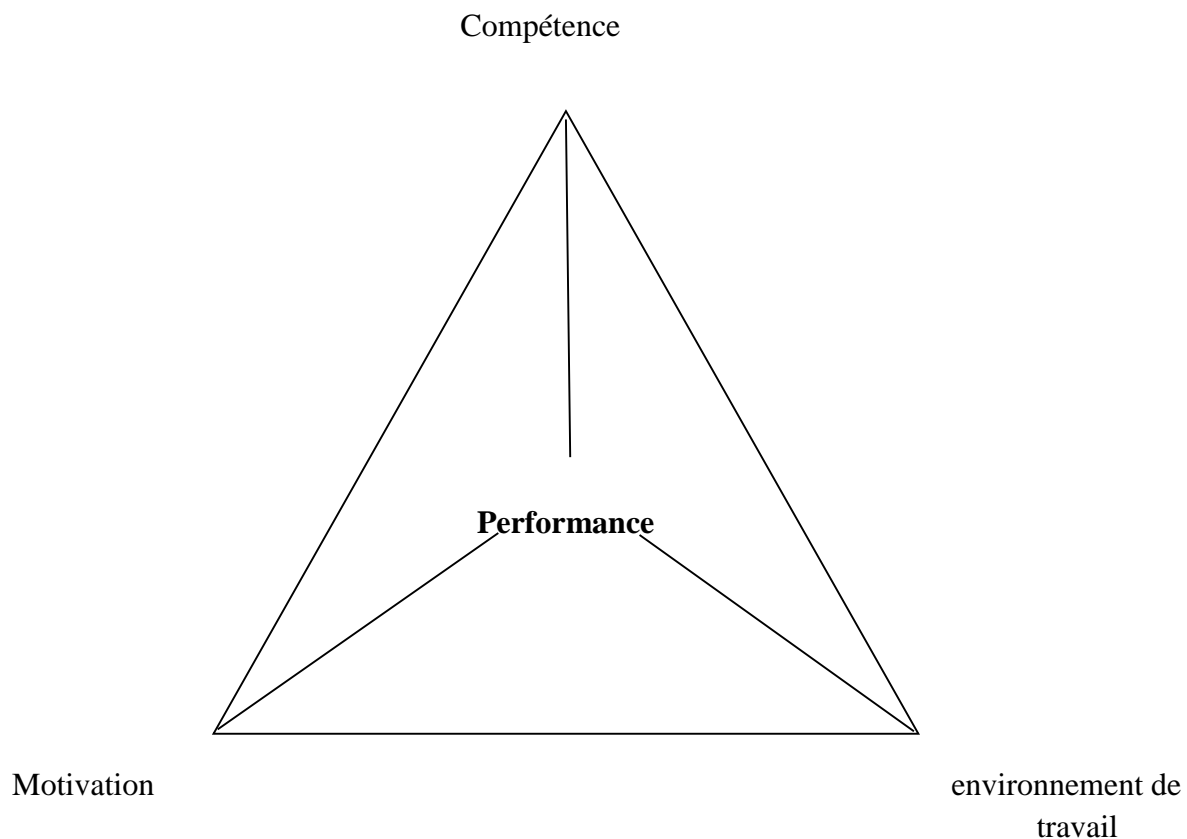
Source : DORIATH et GOUJET, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, édition Dunod, Paris, p 35.

7. Les facteurs influant sur la performance :

R-A-THIETART voit que les principaux facteurs influant sur la performance sont les suivants : la motivation, les compétences, le niveau d'activité et de la pratique¹.

La performance donc est le résultat d'une triple conjonction qu'on illustre assez bien par le triangle suivant :

Schéma n°08 : les facteurs influant sur la performance.



Source : THIETART (R-A), la dynamique de l'homme au travail, Edition d'organisation, Paris, 1997.

7.1 Compétence :

« La compétence : il s'agit d'un savoir-faire opérationnel validé :

- Savoir-faire : connaissance et expérience d'un salarié.
- Opérationnel : applicables dans une organisation adaptée.
- Validé : confirmées par le niveau de formation et ensuite par la maîtrise des fonctions successivement exercées ».¹

¹ THIETART (R-A), la dynamique de l'homme au travail, Edition d'organisation, Paris, 1997,p51.

7.2 Motivation :

La motivation c'est « un besoin intérieur donne l'énergie au comportement humain et l'active, le dynamisme est la force intérieure qui pousse le comportement dans un sens particulier ».²

7.3 Environnement du travail (la formation) :

La formation est le moyen de produire des compétences, dans ce sens elle peut être considérée comme une fonction de production, dans une autre dimension, la formation est le vecteur d'un passage des compétences individuelles à des compétences collectives par le processus d'apprentissage organisationnel.³

¹ BERTRAND (H) : coordonné par BROCHIER (D) : la gestion des compétences : Acteurs et pratiques, édition Economica, 2002, Paris, p 20.

² R. TENY(G) et G.FRANKLIN (S) : les principes du management, édition Economica, Paris, 1985, p 347.

³ LE DUEF (R) : encyclopédie de la gestion et du management, édition Dalloz, Paris, 1999, p 423.

Section 03 : Le suivi et l'analyse de la performance réalisée

L'analyse de la performance repose sur l'identification et l'analyse des écarts entre le planifié et le réalisé. L'enjeu, du point de vue du processus de contrôle, est de générer de la réactivité.

1. Les objectifs et principes communs du suivi des performances :

Le suivi des performances repose sur une mesure d'écarts par rapports aux objectifs et éventuellement aux années antérieures. Cette mesure d'écarts servira de support à un diagnostic des causes d'écarts qui permettra de déboucher sur des décisions correctives, voire une remise en cause de la stratégie.

Les écarts entre prévision et réalisation peuvent alors servir d'alerte. Ainsi, l'observation d'un résultat trimestriel d'une division significativement inférieur aux prévisions doit déclencher une réaction de la part de la direction de cette division et, le cas échéant, de la direction générale.

Pour que cette réaction soit pertinente, alors il faut comprendre ce qui s'est passé en recherchant les causes des écarts. En tenant compte des contraintes de temps, il n'est pas possible de faire un audit ad hoc pour analyser les causes de l'écart de performance globale. Donc il est nécessaire de disposer d'une première décomposition de l'écart global en écarts élémentaires.

Cette décomposition des écarts se fera en suivant les indicateurs retenus pour mesurer la performance et qui ont été utilisés pour traduire le plan en objectifs quantifiés. Ces indicateurs constituent le modèle qui va structurer la recherche des causes.¹

Quel que soit le modèle, la compréhension des causes réelles de l'écart de performance globale nécessite d'interpréter les écarts élémentaires. L'interprétation repose le plus souvent sur une réflexion collective organisée².

¹ Françoise GIRAUD et autres, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Gualino éditeur, EJA – Paris – 2004.p251.

² Même référence.

2. Le suivi des résultats avec le modèle comptable :

Le modèle comptable vise à analyser l'écart de résultat, c'est-à-dire la différence entre le résultat net réel et le résultat net prévu. Il cherche à décomposer l'écart de résultat global en sous-écarts dont la somme est égale à l'écart de résultat global.

Il repose sur quatre causes majeures d'écart :

- le volume global d'activité (V) ;
- la répartition de cette activité entre les différents produits, c'est-à-dire la composition des ventes également appelé mix (M) ;
- les rendements (R) ;
- et les prix unitaires (P).¹

L'écart global sur résultat est affecté par ces quatre types d'écarts et l'objectif de la démarche est de mettre en évidence la part spécifique de chacun d'entre eux.

Le modèle comptable retient le résultat comme mesure de la performance globale. Il vise à décomposer l'écart de résultat en sous-écarts dont la somme est égale à l'écart de résultat. Une telle décomposition présente l'avantage de pouvoir vérifier les calculs et le caractère systématique de la démarche donne le sentiment que l'on n'a pas oublié de causes de l'écart.²

Par ailleurs, ce modèle conduit à valoriser tous les écarts en unité monétaire. Ceci permet d'éviter le risque de se concentrer sur les dérives importantes de certains paramètres opérationnels, mais dont les conséquences sur le résultat sont faibles et, à l'inverse, de négliger des dérives mineures dont les conséquences sur le résultat sont importantes.³

3. L'utilisation des tableaux de bord pour le suivi :

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux 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'utilisateur⁴

¹ Françoise GIRAUD et autres, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Gualino éditeur, EJA – Paris – 2004.p251.

² Même référence.

³ Même référence

⁴ HENERI. BOUQUIN, le contrôle de gestion, contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, 8eme édition, PUF, Paris, 2008, p.461.

Un tableau de bord est un outil de pilotage d'une unité opérationnelle. Il n'est pas un instrument de contrôle et ne prétend pas à l'exhaustivité, sa construction découle de la déclinaison de la stratégie de l'entreprise en objectifs pour l'unité opérationnelle, de la définition des facteurs clés de succès et de la mesure des indicateurs de performance à partir de ces facteurs.

L'utilisation du Balanced Scorecard pour le suivi Le BSC repose sur l'idée d'un modèle de relations de cause à effet explicite entre les différents indicateurs. Ce modèle expose les liens supposés entre les différents leviers et la performance globale, et vise à favoriser l'apprentissage.

Le tableau de bord est un modèle mieux adapté que le modèle comptable pour servir de support à une démarche de diagnostic et à la mise en œuvre des boucles de régulation et d'apprentissage à partir de ce diagnostic.¹

Tableau n°05 : Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu « standard » pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir
Présentations souvent « rébarbatives » Longs à analyser	Souci de présentation attrayante et efficace Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Source : Hélène Ioning et autre, Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3ème édition DUNOD, Paris, 2008.p145

¹HENERI. BOUQUIN, le contrôle de gestion, contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, 8ème édition, PUF, Paris, 2008, p.461.

4. De l'analyse des résultats à la mise au point de plans d'action correctifs :

Quel que soit le modèle utilisé, l'analyse des écarts ne fournit pas une compréhension immédiate de ce qui s'est passé et, des propositions d'actions correctives. Il faut pour cela faire des analyses complémentaires. La démarche d'analyse de la performance est donc une démarche managériale de diagnostic qui repose sur des outils et des procédures systématiques, mais aussi sur l'ensemble des techniques et pratiques d'animation de gestion. Les décisions finales seront en partie le fruit d'un jugement. Au-delà des outils, ce sont les procédures et surtout leur animation qui sont donc cruciales.

5. Le reporting :

Revenons sur le concept de Reporting., comme nous l'avons déjà défini dans le chapitre(1). Un outil de contrôle à posteriori, des responsabilités déléguées. Il permet de rendre compte des résultats des activités déléguées et faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés.¹

Le reporting repose sur trois principes, qui sont :

- **Le principe d'exception** : Il repose sur la fixation d'un seuil de cohérence de chaque rubrique. Seules les rubriques dont le montant excède le seuil limite seront mentionnées dans le reporting adressé à la direction générale pour lui faciliter la vérification et la prise de décision.
- **Le principe de contrôlabilité** : Seules les rubriques qui dépendent du chef du centre de responsabilité sont suivies par le reporting. De cette façon, l'évaluation du responsable se fera uniquement sur la base des indicateurs qu'il maîtrise.
- **Le principe de correction** : Le responsable a la possibilité de proposer des actions correctives s'il y a un écart, lors des réunions de présentations de reporting à la direction générale. il peut également proposer les suggestions quant à l'amélioration de la performance du centre qu'il gère et demander des allocations plus importantes en matière de ressources.

¹ Benoit pigé et Philippe Lardy, Reporting et contrôle budgétaire, Ed management et société, Paris, 2003. P13.

6. Comparaison entre le reporting et le tableau de bord :

Le Reporting et le Tableau de Bord, sont souvent assimilés comme étant un seul et unique outil alors qu'il existe une distinction, certes subtile, mais importante entre les deux :

Tableau n° 06 : comparaison entre le reporting et le tableau de bord.

Tableau de bord	Reporting
Suit la manière dont les objectifs sont réalisés	Se focalise sur le degré de réalisation des objectifs.
Synthétise des informations propres à un responsable. Il est tourné, essentiellement, vers une information opérationnelle orientée vers le pilotage.	Synthétise des informations destinées aux supérieurs hiérarchiques. Ces informations sont orientées vers la vérification.
Il repose sur une sélection des informations (qualitatives ou physiques) pour ne retenir qu'un nombre limité d'indicateur.	Il est essentiellement constitué d'indicateurs financiers déterminés après l'action.
Il sert à suivre et à anticiper les actions	C'est un outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées.
Il peut être d'une périodicité quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle selon les besoins du dirigeant et de l'activité suivie.	Généralement, il est de périodicité mensuelle.
Information financière et non financière.	Essentiellement de l'information financière.

Source : Michel Gervais, Recherche en contrôle de gestion, ed economica, paris, 1996, p214

7. Le secret d'un pilotage et suivi réussi :

La clé d'un pilotage réussi est évidemment la combinaison du Reporting et du Tableau de Bord. L'utilisation conjointe et la mise en valeur de ces deux outils sont les bases d'un suivi de qualité tout en ciblant l'identification et le suivi des leviers influant sur la performance de l'entreprise.

Ce mécanisme permet aux opérationnels de rester en alerte sur l'activité tout en étant concentré à plus long terme sur la poursuite des objectifs.

Plus ces vecteurs d'informations sont combinés dans le cadre du pilotage de l'entreprise plus ils apportent une aide à la décision aux dirigeants sans jamais se substituer à leurs capacités globales d'analyse ainsi qu'à leur connaissance du métier.¹

¹ <http://www.groupeafg.com/le-pilotage-entre-reporting-et-tableaux-de-bord-2/>, consulté le 25/04/2017 à 11 :53

Conclusion :

La maîtrise des coûts constitue un moyen qui permet d'informer sur la pertinence de la stratégie mise en œuvre pour l'utilisation des ressources afin de réaliser les objectifs préalablement fixés.

La définition et les systèmes de mesure de la performance constituent l'ossature du contrôle de gestion : sans mesure de la performance il n'y a pas de moyen d'orienter l'activité de l'entreprise.

Chapitre 03 :
La CAG et mesure de performance au sein de CGMSG

Introduction :

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la prise de décision.

Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre les conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et les contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision.

La première section reprendra la présentation de l'entreprise, la deuxième sera consacrée à la méthode utilisée par l'entreprise pour le calcul des coûts et enfin la méthode des coûts variables sera reprise pour corriger la méthode des coûts complets et répondre aux exigences de l'entreprise en matière de performance.

Section 1 : présentation de l'entreprise

1. Carte d'identité et présentation de l'entreprise :

1.1. Carte d'identité :

Nom : Carreaux Granito Monocouche Sour Ghozlane – CGMSG -

Activité : production des matériaux de construction et des industries.

Statu : SARL.

Adresse : Zone d'activité CW 127, Commune Sour El Ghozlane, (Wilaya de Bouira).

1.2. Présentation de l'entreprise :

L'entreprise c'est une société responsabilité limitée « SARL » qui a pour dénomination CGMSG, activant dans le domaine des matériaux de construction, son champ d'activité s'étend sur 3 communes implantées dans 2 wilayas du centre.

Le secteur d'activité choisi est celui des matériaux de construction, secteur névralgique qui concourt à la résorption de la crise de logement ;

La société mère se trouve à la zone d'activité de Sour El Ghozlane (wilaya de), deux autres unités secondaires, une implantée à El Hachimia (wilaya de Bouira), l'autres à la wilaya de Boumerdes, plus précisément à la commune de Kharouba ;

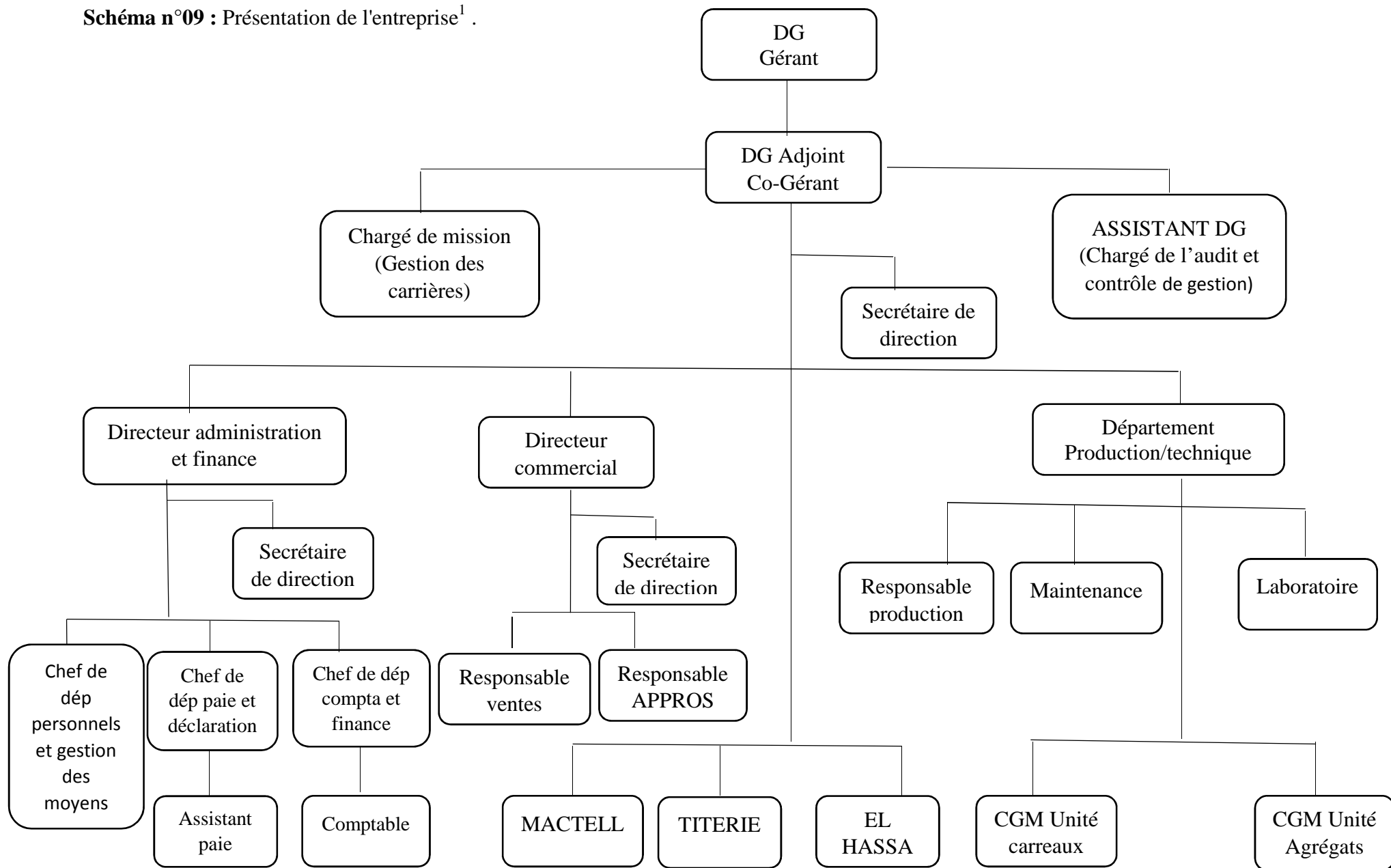
- **Création de l'entreprise :** 13/01/1999 ;
- **Statut juridique d'exploitation :** société à responsable limitée « SARL » ; avec un capital social de 40 000 000 ,00 DA, dont le siège social se situe dans la zone d'activité sur la route CW 127, commune de Sour el Ghozlane (wilaya de Bouira) ;
- **Zones géographique couvertes :**

Les agrégats sont commercialisés localement et parfois dans les wilayas limitrophes, pour ce qui est des carreaux granito monocouche ils sont commercialisés dans 43 wilayas, la distribution est assurée par une flotte importante de camions plateaux qui sillonnent le territoire national.

2. L'organisation de l'entreprise :

L'entreprise est organisée en grandes fonctions, confiées à des compétences avérées dans la gestion, selon un organigramme simplifié.

Schéma n°09 : Présentation de l'entreprise¹.



¹Document interne de l'entreprise.

1.1. Types de structure :

La plus importante structure c'est celle de la ressource humaine qui gère le personnel et également la structure commerciale qui consiste à recevoir les commandes des clients et la facturation du produit.

1.2. Types de produits fabriqués :

Les produits fabriqués sont le carreau granito monocouche dans une large gamme ainsi que les agrégats sous différentes dimension.

1.3. Fonction commerciale :

La fonction commerciale consiste à recevoir les commandes des clients, procéder à la facturation suivant le programme de distribution établi, de même que répondre à la clientèle sur place.

1.4. Zone géographique :

Implantée sur 3 communes situées dans deux wilayas qui sont :

- Wilaya de Bouira : deux unités ;
- Wilaya de Boumerdes : une unité.

1.5. Activités :

Les activités de la société mère et des unités secondaires reposent sur la production des carreaux granito monocouche et des agrégats ;

▪ **Activité carreaux :**

Décrivant brièvement le processus de production de l'activité carreaux, les tâches successives sont énumérées dans l'ordre sur chaque ligne, le processus de l'activité carreaux consiste tout d'abord à :

- **Réception de la matière première (ciment, poudre et grain) :**

Le mélange de matière première passe dans un broyeur qui réduira en pâte humide (barbotine) de grains plus ou moins fins en fonction du type de produit le mélange de terre et de matières premières.

- **Malaxage de la matière première :**

Les matières premières tamisées sont insérées dans le malaxeur avec de l'eau. La quantité d'eau est déterminée en fonction de l'utilisation future des matières. Pour la fabrication de carreaux, la quantité est moindre afin d'obtenir une terre ferme et éviter ainsi la déformation des carreaux.

- **Moulage, puis poussage :**

La mouleuse va permettre de modeler la terre (les matières premières mélangées en plaque en vue du découpage).

Le ramasseur de presse à la fonction de réceptionner les carreaux qui sortent du moule de la presse, de les parachever, basculer, broser puis de les envoyer à la phase successive de séchage.

- **Séchage dans les chambres d'étuvage :**

Les carreaux sont chargés sur des balancelles à rouleaux, qui après avoir été soumises au premier stade de séchage, sont enveloppées dans un fort courant d'air chaud humide, mélangé à de l'air chaud sec.

- **Phase calibrage et lustrage :**

C'est l'étape de finition, où les carreaux ont pris leurs formes finales et lustrés avec des diamantées pour un effet de brillance granito aux carreaux.

Deux types de produits sont commercialisés :

- 33X33 ou 40X40 .
- Le produit 33X33 est commercialisé sous 40 références, et celui du 40X40 sous 10 références.
- Le produit carreaux renferme dans son ensemble une cinquantaine de référence.

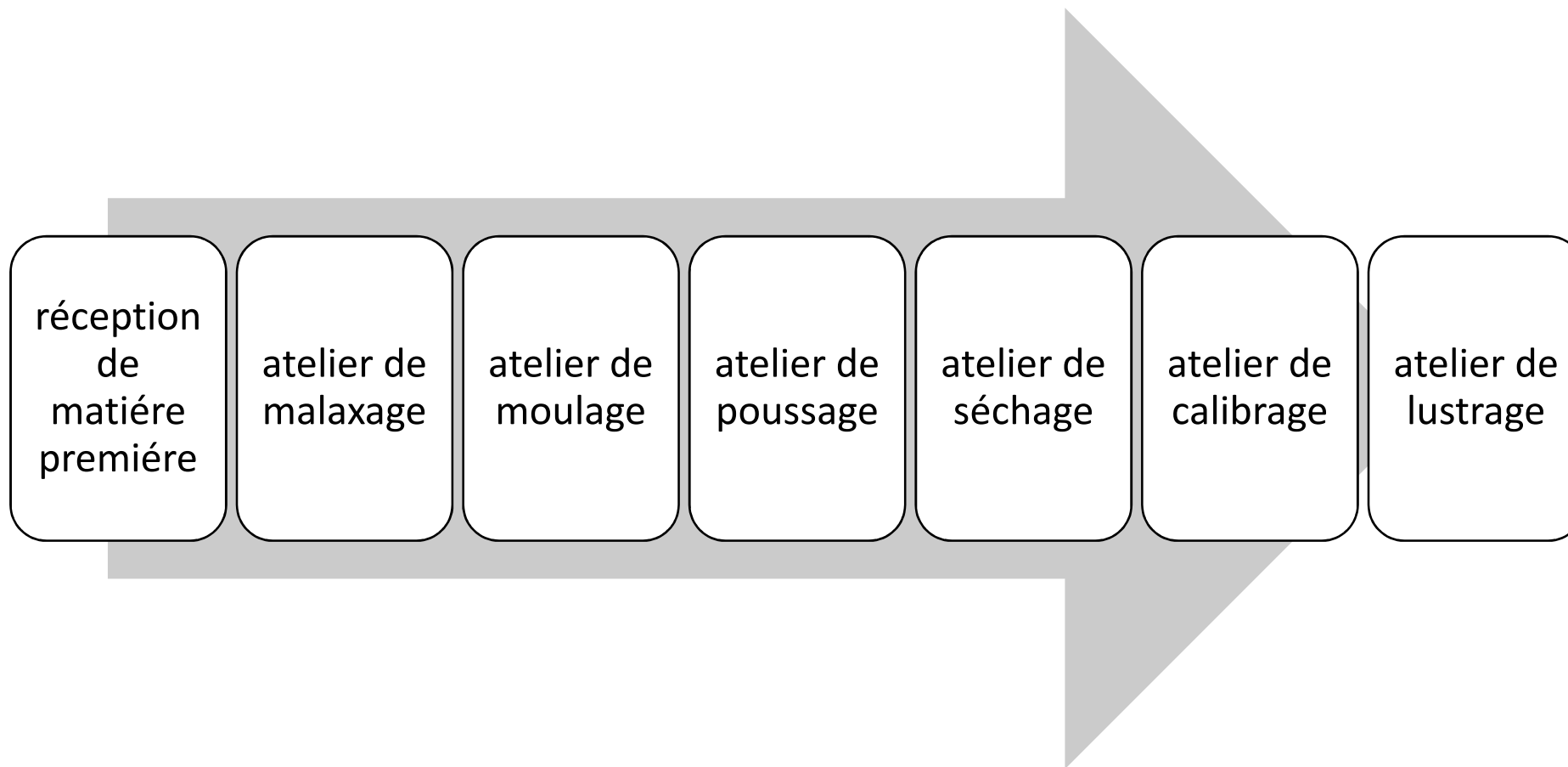


schéma n°10 : Processus de fabrication des carreaux mono-coches.¹

¹ Document interne de l'entreprise.

- **Activité agrégats :**

Éclairant brièvement sur le processus de production des agrégats, les différentes tâches sont reprises sur chaque ligne, d'abord réception de l'explosif, matière destinée à la déflagration de la roche.

- Gisement ;
- For ration en bout de feu ;
- Tir à l'explosif ;
- Extraction de grosses pierres ;
- Machine primaire pour les pierres de 20 à 200 ;
- Machine secondaire, transformation en petits calibres ;
- Choix des tamis pour sortie du produit en (f) de la commande

Deux produits sont aussi commercialisés : Gravier et sable

- Le gravier est commercialisé sous quatre références : gravier 3/8, 8/15, 15/25, 25/40, etc.
- Le sable est commercialisé en 0/3, 0/4 pour béton
- Le produit gravier renferme environ 6 références.

Dans cette étude on va intéresser seulement par l'activité carreaux, sa déroulement, sa fonctionnement et sa méthode de calcul des coûts de production.

2.6 Taille de l'entreprise :

La Sarl est considérée comme étant une moyenne entreprise, elle regroupe 246 employés.

- Les Trois unités réunies totalisent un effectif de 246 éléments qui sont répartis comme suit :
 - Production : 148
 - Administratif : 31
 - Commercial : 67

L'effectif est concentré dans la production, principal pourvoyeur de postes d'emploi, ce compartiment représente plus de 60,17% de l'effectif total.

- **La répartition des effectifs par zone géographique (endroit d’implantation des unités) :**
 - Unité Carreaux granito monocouche de Sour El Ghoulane (Wilaya de Bouira) : 151
 - Unité Agrégats El Hammam (Wilaya de Bouira) : 44
 - Unité Agrégats Bouzegza (Wilaya de Boumerdes) : 51

- **Répartition par activité :**

N° ordre	Activité	Effectif
01	Carreaux granito monocouche	151
02	Agrégats	95
Total :		246

Tableau n°07 : répartition des effectifs par activité

L’activité carreaux compte 4 lignes de production installées dans les ateliers, chaque ligne est pilotée par un chef d’équipe.

L’activité des matériaux de construction constitue une priorité en ces temps flagrant de manque d’infrastructures et de logements ; l’investisseur comptabilise plusieurs années d’expérience dans ce domaine, il projette de réaliser d’autres unités (tuilerie et faïencerie) à l’instar de celles déjà existantes, toujours activant dans le même secteur des matériaux de construction, en complément à la dernière unité de briqueterie mise en exploitation au mois de janvier 2014.

3. Les systèmes de base de CGMSG :

3.1 Système d'achats et d'approvisionnements :

- **Achats :**

Le système d'achat consiste à effectuer la sélection des fournisseurs de matières et fournitures, occasionnellement la sélection de fournisseurs d'équipements pour établir les commandes d'achats, les matières premières (Poudre et ciment) sont sollicitées auprès des fournisseurs ciblés situés à l'est et l'ouest qui détiennent des parts de marchés non négligeables, et font partie des oligarchies, les achats sont établis sur la base d'un plan prévisionnel établi annuellement, ils sont l'interface avec les fournisseurs externes, pour ce qui est des consommables tels que la pièce usine ou de parc sont acquis auprès des fournisseurs implantés au centre ; par contre s'agissant des fournitures de bureau ils sont commandés auprès de fournisseurs localement situés dans la périphérie .

- **Approvisionnements :**

A l'inverse des achats les approvisionnements ont pour mission principale le suivi des stocks afin de mettre à la disposition des ateliers de production la matière première en temps réel pour éviter les arrêts des machines, et par conséquent un manque à gagner issu de la rupture des stocks de matière première ; les besoins exprimés par les ateliers de production, sont transmis à la structure approvisionnement qui met à la disposition de la production ou ateliers les matières premières dont elle a besoin dans les délais et en quantité suffisante et de bonne qualité ;

La structure approvisionnements travaille en étroite collaboration avec la structure des achats pour la relance des commandes.

3.2 Système de production :

Le système de production est basé sur les différentes tâches successives réalisées par le personnel pour aboutir au produit fini ;

La production n'est pas une fin en soi, mais un moyen au service de la satisfaction des besoins de la clientèle qui devient la principale source de création et de promotion des produits ;

Aussi cette notion doit servir de base à un changement d'état d'esprit dans nos entreprises.

3.3 Système de commercialisation :

Disons que c'est beaucoup plus administratif, ils reçoivent les clients, les oriente dans le choix des produits, leur communique les informations sur les produits, reçoivent les bons de commande, ils établissent les factures de vente aux clients qui sont orientés au service gestion des stocks de produits finis pour l'enlèvement.

Section2 : Description du fonctionnement de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise CGMSG.

La comptabilité analytique de gestion est certainement une source d'information indispensable pour le contrôle de gestion, mais son concept constitue un besoin existentiel pour les activités et en particulier pour les activités industrielles.

Le système de fonctionnement de la comptabilité analytique de gestion en vigueur au sein de l'Entreprise « CGMSG » est **intégré** à celui de la comptabilité générale, qui constitue une transmission ou l'échange d'informations comptables entre les différentes comptabilités (financière et analytique de gestion) avec les mouvements des comptes de gestion (comptes de charges 6 et comptes de produits 7).

1. Fonctionnement de la comptabilité de gestion du CGMSG :

Le fonctionnement du système de comptabilité analytique intégré de « CGMSG » consiste à déterminer les coûts de revient de chaque centre de frais ou de profits de l'Entreprise (ateliers et structure), surtout pour les prestations internes qui ne sont pas facturées et négligées par l'entreprise.

Selon une organisation financière, la comptabilité de gestion de CGMSG basé sur un plan comptable analytique intégré au plan comptable financier qui se déroule en parallèle avec :

- La destination des charges et produits dans des comptes de gestion.
- La détermination des coûts et des résultats par (atelier, département fg, structure.....).

Les dirigeants du CGMSG, en particulier le directeur général ainsi que le directeur financier et comptable, souhaitent se doter d'une comptabilité analytique afin d'atteindre deux objectifs essentiels :

- Disposer d'informations relatives à la rentabilité intrinsèque de chaque activité, dans une optique de prise de décision stratégique afin d'améliorer la performance de l'entreprise.
- Exploiter les comptes analytiques pour participer à mis en place des budgets pour s'assurer de la bonne utilisation des ressources et ainsi aboutir à la maîtrise des coûts.

2. La méthode utilisée par CGMSG pour le calcul du coût de production :

CGMSG utilise dans le calcul des coûts de production dans l'activité carreaux la méthode des coûts complets (les sections homogènes), d'une façon un peu désordonnée qui a été un obstacle lors de notre stage.

Dans notre cas pratique nous avons corrigé la méthode utilisée par l'entreprise avec toutes ses insuffisances (par exemple : entre les prestations de service à travers les centres aucune clé de répartition n'est retenue...), pour tenter de répondre à la notion de performance et partant à la prise de décision à travers la méthode des coûts variables.

La méthode utilisée :

Basé sur la notion des sections homogènes qui représentent à la fois le cycle de production et de distribution et qui répond à un souci de répartition des charges communes entre les produits.

2.1 Choix des centres d'analyses :

L'entreprise utilise la méthode des coûts complets qui consiste à découper les centres de frais en deux types de sections :

- Sections principales.
- Sections auxiliaires.

A. Les sections principales :

Ce sont les ateliers de productions, la section d'achats et approvisionnements et commerciale :

▪ Section production :

Elle est composée d'un ensemble d'ateliers ordonnés d'une façon horizontale de l'entrée des matières premières à la finition du produit :

- 1. Atelier malaxage de la matière première : 7300**
- 2. Atelier de moulage et poussage et pression : 7301**
- 3. Ateliers de séchage dans les chambres d'étuvage : 7302**
- 4. Ateliers de calibrage et lustrage : 7403**

- **Section d'achats et approvisionnements :**

Ce sont de centres de frais qui sont en relation avec les achats de matières premières et leur stockage :

1. Réception des matières 1ere 7501
2. Magasin de réception 7502

CGMSG regroupe ces centres de frais en un seul centre dans la comptabilisation de ses coûts sous la forme de centre : Achats et approvisionnements sous le code 7500.

- **Section commerciale :**

Cette section est aussi répartie en 2 sous-sections mais en comptabilité sont regroupées sous le code 7000

1. Département commercial : 7001
2. Service logistique : 7002

B. Les sections auxiliaires :

Ce sont des sections qui assurent des prestations pour les sections principales :

- **Section maintenance : 1100**

Est composée des centres de frais suivants :

1. Service maintenance et réparation 1101
2. Service des équipements de production 1102

2.2. La répartition primaire et secondaire :

La codification précédente des phases principales et auxiliaires est théorique dans la gestion de l'entreprise, ou toutes les sous-sections sont regroupées sous un code général dans la comptabilisation des coûts :

	Maintenance et technique (1100)	Approvisionnement (7500)	Malaxage (7300)	Moulage et presse (7301)	Séchage (7302)	Calibrage et lustrage (73003)	Commercialisation et distribution (7000)
La répartition primaire	35416765.02	25238626.04	101000288	85688267	67676537	125467328	12767431.25

Le tableau n°08 : la répartition primaire des charges sur les sections principales et auxiliaires

éléments	maintenance	Approvisionnement	malaxage	moulage	séchage	calibrage	vente
Répartition primaire	35416765,02	25238626,04	101000288	85688267	67676537	125467328	12767431,3
Mainte	-	-	7083353	10625029,5	5312514,75	12395867,76	-
Répartition secondaire	0	25238626,04	108083641	96313296,5	72989051,8	137863195,8	12767431,3
Unité de mesures		Q achetées	1min/240kg	18s/m ² (0.3min)	1600m ² /jr	Disque Diamante consommé (70000 da /570993m ²) chaque 3mois on a un disque	Q vendues
		19754,06	536827	685191	1427	23333,3	2370155
Coût unitaire		1277,64	201,34	140,56	51148,6	5908,43	5,39

Le tableau n°09 : la répartition secondaire des charges indirectes

2.3 Explication des tableaux n° 08 et n°09 :

- La méthode des centres d'analyse permet de répartir les charges indirectes dans les différents centres, et d'imputer ces charges aux différents coûts.
- La répartition primaire consiste à répartir les charges de la comptabilité générale entre les différents centres auxiliaires et principaux.
- Les charges des centres auxiliaires sont réparties entre les centres principaux.

Cette opération constitue la répartition secondaire.

- Le montant des charges après répartition secondaire sera affecté aux différents objets de coûts suivant des clés de répartition appelés « nature de l'unité d'œuvre ».
- Le coût de l'unité d'œuvre est obtenu en divisant le montant des charges après répartition secondaire sur le nombre d'unité d'œuvre.

3. Calcul des coûts de revient des produits :

Dans notre étude au niveau de CGMSG, on a choisis l'activité carreaux monocouche exactement Le produit 33X33, pour avoir une bonne évaluation des coûts dans la fabrication de ces deux produits et de leurs processus de production.

Donc :

Pour l'obtention du coût de revient d'un produit, faut passer par les étapes suivantes :

Étape 1 : Le calcul du coût de production des produits

+

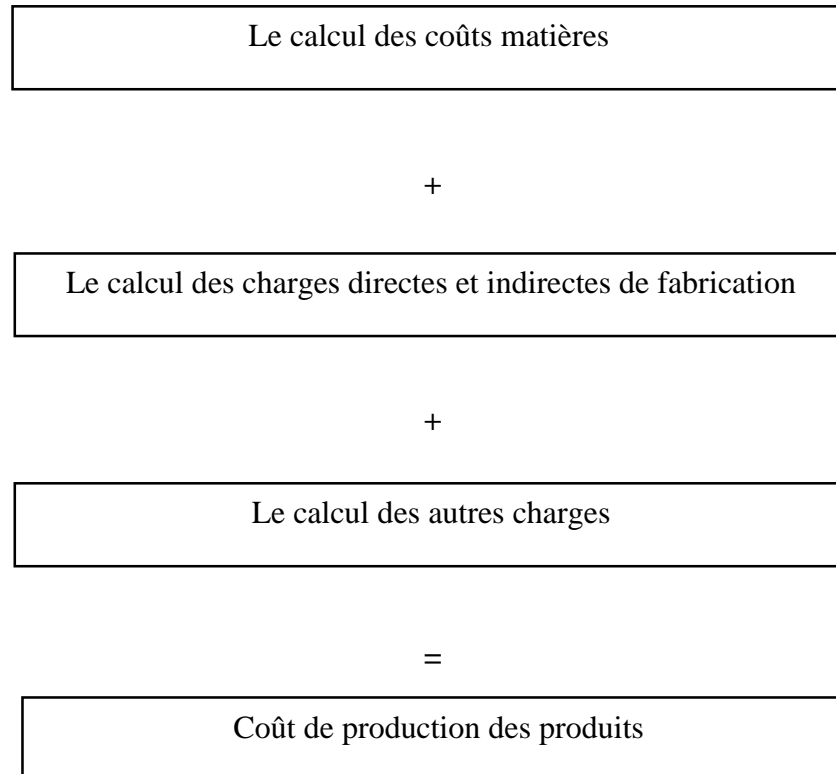
Étape 2 : Les charges de distribution

=

Étape final : Le coût de revient

3.1 Le calcul du coût de production :

Le coût de production est calculé de la manière suivante :



3.1.1 Coût d'achat de matière première :

Le coût d'achat de matière est égal à son prix d'achat plus les charges indirect d'achat.

Nous calculant dans le tableau suivant, le coût d'achat de matières premières (ciment blanc et agrégats) :

	Ciment blanc			Agrégats		
Éléments	Q	P.U	MONTANT	Q	P.U	MONTANT
Prix d'achat	24005,5	8601,65	206486909,1	173568,56	1004,6	174366975,4
Centre approvisionnement	24005,5	1277,64	30670387,02	173568,56	1277,64	221758135
Coût d'achat	24005,5	9879,29	237157296,1	173568,56	2282,24	396125110,4

Tableau n°10 : coût d'achat de matières premières.

La nature de l'unité d'œuvre dans le centre approvisionnement est : Q de matière achetée ($24005,5 + 173568,56 = 197574,06$) et le coût de l'unité d'œuvre est de 1277,64. Le montant des charges indirectes consommées est de 25238626,04, soit $197574,06 \times 1277,64$

Le coût d'achat unitaire de ciment blanc $9879,29 = 237157296,1 / 24005,5$. C'est-à-dire que 1 tonne de ciment blanc coûte 9879,29 DA.

Le coût d'achat unitaire d'agrégats $2282,24 = 396125110,4 / 173568,56$. C'est-à-dire que 1 tonne d'agrégats coûte 2282,24 DA.

▪ **Fiche de stock de ciment blanc :**

Éléments	Q	P.U	MONTANT
S.I	3499,29	7566,94	26478917
Entrée	24005,5	9879,29	237157296
Total	27504,79	9585,1019	263636214
Sortie	27254,31	9585,1019	261235339
S.F	250,48	9585,1019	2400876,3
Total	27504,79	9585,1019	263636215

Tableau n°11 : Fiche de stock de ciment blanc

▪ **Fiche de stock d'agrégats :**

Éléments	Q	P.U	MONTANT
S.I	63111,61	1148,59	72489364
Entrée	173568,56	2282,24	396125110
Total	236680,17	1979,9482	468614477
Sortie	101584,23	1979,9482	201131513
S.F	135095,94	1979,9482	267482963
Total	236680,17	1979,9482	468614477

Tableau n°12 : Fiche de stock d'agrégats

3.1.2 Coût de production :

	33 x 33			40 x 40		
Éléments	Q	P.U	MONTANT	Q	P.U	MONTANT
Coût d'achat			209015141,3			253351711
Ciment blanc	12320,44	9585,1019	118092672,9	14933,87	9585,1019	143142666
Agrégats	45921,64	1979,9482	90922468,46	55662,59	1979,9482	110209045
charges direct			30713301,64			37228245,4
M O D			30713301,64			37228245,4
Charges indirects			187710413,27			227537122
Malaxage	242675	201,34	48860184,50	294152	201,34	59224563,7
Moulage	309744	140,56	43537616,64	375447	140,56	52772830,3
Séchage	645	51148,6	32990847,00	782	51148,6	39998205,2
Calibrage	10547,94	5908,43	62321765,13	12785,38	5908,43	75541522,8
Coût de production	1032480	413,99	427438856,22	1251491	413,99	518117078

Tableau n°13 : calcul de coûts de production.

Les charges directes constituent les charges de la main d'œuvre qui travaille dans les ateliers malaxage, moulages, séchages et calibrage.

Pour les carreaux de 33x33 :

La nature d'unité d'œuvre dans le centre malaxage est : 240kg/1min.

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 242675min par 201,34 (le coût d'unité d'œuvre) = 48860184,50DA pour fabriquer 1032480 m².

La nature d'unité d'œuvre dans le centre moulage est : 1 m²/0.5min (30 sec).

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 309744min par 140.56 (le coût d'unité d'œuvre) = 43537616,64 DA pour fabriquer 1032480 m².

La nature d'unité d'œuvre dans le centre séchage est : 1600m²/jr.

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 645 jours par 51148,6 (le coût d'unité d'œuvre) = 32990847,00 DA pour fabriquer 1032480 m².

La nature d'unité d'œuvre dans le centre calibrage est : Disque Diamante consommé (70000 da /570993m²) chaque 3mois on a un disque.

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 10547,94DA par 5908,43 (le coût d'unité d'œuvre) = 62321765,13 DA pour fabriquer 1032480 m².

Le coût de production unitaire calculé est de 413,99DA le m² soit :

427438856,22 da/ 1032480 m².

Pour les carreaux de 40x40 :

La nature d'unité d'œuvre dans le centre malaxage est : 240kg/1min.

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 294152min par 201,34 (le coût d'unité d'œuvre) = 59224563,7DA pour fabriquer 1251491m².

La nature d'unité d'œuvre dans le centre moulage est : 1 m²/0.5min (30 sec).

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 375447min par 140.56 (le coût d'unité d'œuvre) = 52772830,3DA pour fabriquer 1251491m².

La nature d'unité d'œuvre dans le centre séchage est : 1600m²/jr.

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 782 jours par 51148,6 (le coût d'unité d'œuvre) = 39998205,2 DA pour fabriquer 1251491m².

La nature d'unité d'œuvre dans le centre calibrage est : Disque Diamante consommé (70000 da /570993m²) chaque 3mois on a un disque.

Les charges de ce centre sont obtenues en multipliant 12785,38 DA par 5908,43 (le coût d'unité d'œuvre) = 75541522,8DA pour fabriquer 1251491m².

Le coût de production unitaire calculé est de 413,99DA le m² soit :

518117078DA / 1251491 m².

Fiche de stock :

Pour les carreaux de 33X33 :

Éléments	Q	P.U	MONTANT
S.I	199203	460	91633380
Entrée	1032480	413,99	427436395
Total	1231683	421,43	519068167
Sortie	1071440	421,43	451536959
S.F	160243	421,43	67531207
Total	1231683	421,43	519068167

Tableau n°14 : fiche de stock des carreaux 33X33.

Pour les carreaux de 40X40 :

Éléments	Q	P.U	MONTANT
S.I	241459	557,58	134632709
Entrée	1251491	413,99	518104759
Total	1492950	437,21	652732670
Sortie	1298715	437,21	567811185
S.F	194235	437,21	84921484
Total	1492950	437,21	652732670

Tableau n°15 : fiche de stock des carreaux 40X40.

3.1.2 Calcul du coût de revient :**Pour les carreaux de 33X33 :**

Éléments	Q	P.U	MONTANT
Coût de production	1071440	421,43	451536959
charges indirectes	1071440	5,39	5775061,6
coût de revient	1071440	426,82	457312021

Tableau n°16 : coûts de revient de 33*33

La nature de l'unité d'œuvre dans le centre de vente est : quantités vendues ; les charges indirectes de vente= $1071440\text{m}^2 \times 5,39$ (coût de l'unité d'œuvre).

Le coût de revient unitaire est de 426.82 DA ($457312021 \text{ DA} / 1071440\text{m}^2$).

Pour les carreaux de 40X40 :

Éléments	Q	P.U	MONTANT
Coût de production	1298715	437,21	567811185
charges indirectes	1298715	5,39	7000073,9
coût de revient	1298715	442,6	574811259

Tableau n°17 : coûts de revient de 40*40

La nature de l'unité d'œuvre dans le centre de vente est : quantités vendues ; les charges indirectes de vente= $1298715\text{m}^2 \times 5,39$ (coût de l'unité d'œuvre).

Le coût de revient unitaire est de 442,6DA ($574811259 \text{ DA} / 1298715\text{m}^2$).

4. Calcul du résultat analytique :

CGMSG vend le m² de carreaux monocouche de 33X33 à 700 DA et de 40X40 à 730 DA. Le calcul de résultat réalisé est opéré dans le tableau suivant :

éléments	Q	P.U	MONTANT	éléments	Q	P.U	MONTANT
CA	1071440	700	750008000	CA	1298715	730	948061950
coût de revient	1071440	426,82	457312020,8	coût de revient	1298715	442,6	574811259
résultat			292695979,2	résultat			373250691,0

Tableau n°18 : résultats analytique

Le résultat réalisé par la vente des carreaux monocouches est de **665946670,20 da**

Section 03 : Correction de la méthode, analyse et recommandations

La mise en place d'un système de comptabilité analytique n'est pas une fin en soi, mais faut-il encore que celui-ci soit un outil de gestion. Ceci étant « la comptabilité de gestion ne sert pas seulement à déterminer les coûts des produits d'une entreprise.

Au niveau de CGMSG, La méthode des sections homogènes a été mise en place lorsque les préoccupations des gestionnaires étaient tournées entre autres, vers les analyses d'évaluation pour atteindre les objectifs fixés par toute entreprise, et permet de produire une information régulière et normalisée pour contrôler les coûts de l'entreprise.

Ces informations dégagées vont elle nous permettre d'aboutir sur la prise de décision, l'identification des zones de performance ou de non performance.

Dans cette section on va utiliser La méthode des coûts variables qui est adoptée pour apprécier les performances des produits à court terme, permettant de juger la contribution à la couverture des charges non réparties à savoir les charges fixes.¹

1. Les marges sur coûts variables :

Libellé	33X33	40X40	Total	TAUX %
CA	750008000	948061950	1698069950	100%
Matières et consommations	209015141	253351711	462366852	
Frais personnels	30713301,6	37228245,4	67941547	
Charges des centres de production	187710413	227537122	415247535	
Total des couts variables	427438856	518117078	945555934	55.68%
M/CV	322569144	429944872	752514016	44.31%

Tableau n°19 : Marges sur coûts variables

¹ La méthode des couts complets ne fait pas de distinction entre cv et cf et suppose que l'entreprise au niveau d'activité normal.

▪ **Interprétation des marges sur coûts variables :**

La marge sur coûts variables est un véritable indicateur de rentabilité. Son calcul permet d'assurer que l'entreprise réalise un volume d'affaires suffisant pour faire face à ses coûts fixes et générer un bénéfice.

D'après nos calculs, Le taux de la marge sur coûts variables global est de

44.31 % du chiffre d'affaires global, ce taux de marge est appréciable pour l'activité.

Selon le niveau de la marge sur coûts variables, on constate que les deux produits réalisent des marges positives et contribuent largement à la couverture des charges fixes, la rentabilité est assurée et conditions de la performance sont-elles – réalisées !!!!

Nous avons remarqué que la contribution du produit 40X40 est plus importante que la contribution du 33*33(plusieurs facteurs peuvent expliquer cette différenciation....)

2. Le résultat :

2.1. Le calcul de résultat :

Désignation	33*33	40*40	total
M/CV	322569144	429944872	752514016
CF			169690052
R			582823964

Tableau n°20 : résultat de l'activité

2.2 Interprétations de résultats :

Le résultat d'exploitation est un bon indicateur de la performance économique d'une entreprise sur la seule activité de production.

Les calculs montrent que l'entreprise réalise un résultat bénéficiaire de 582823965 DAZ

Les charges fixes représentent 29.11% de résultat.

Les marges dégagées par chaque produit sont appréciables, (l'entreprise pourrait-elle augmenter ses marges en augmentant les prix à la vente, maîtriser ses coûts à la production ou alors réduire ses coûts fixes dans le cas de sous-utilisation de la capacité de production... ?

3. Le seuil de rentabilité :

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{charges fixes}}{[(\text{chiffre d'affaires} - \text{charges variables}) / \text{chiffre d'affaires}]}$$

Ou bien d'une autre méthode :

$$\text{SR} = \frac{\text{CF}}{\text{Txm/cv}}$$

$$\text{SR} = 169690052 / 0.4431 = 382910580 \text{ DA}$$

Sachant que : Taux de marge sur coûts variables égal à :

$$\text{Txm/cv} = \frac{\text{m/cv}}{\text{CA}} \times 100$$

$$\begin{aligned} \text{Txm/cv} &= \frac{752514016}{1698069950} * 100 \\ &= \mathbf{44.31\%} \end{aligned}$$

Ceci s'expliquerait soit par :

-L'entreprise devra réaliser un chiffre d'affaires d'au moins 382910580 DAZ afin de couvrir ses charges fixes.

-Un chiffre d'affaires bien évalué répond à des objectifs stratégiques (l'entreprise est dans une situation où tout ce qui produit est vendu).

-les charges variables communes réparties diminuent l'arbitraire par rapport à la méthode des coûts complets car ces dernières sont réellement consommées.

4. La marge de sécurité :

Lorsque l'entreprise a connaissance de son seuil de rentabilité qui est de **382910580** DAZ, elle peut déterminer l'avance monétaire dont elle dispose afin de financer des frais fixes supplémentaires éventuels. La marge de sécurité est donc la différence entre le chiffre d'affaires réalisées et le seuil de rentabilité.

$$MS = CA - SR$$

$$MS = 1698069950 - 382910580$$

$$MS = 1315159370 \text{ DAZ}$$

On Remarque que la part de chiffre d'affaires surpasse le seuil de rentabilité, la différence est positive.

L'entreprise réalise une marge de sécurité suffisante pour expliquer sa bonne santé (l'entreprise devrait être vigilante et pourquoi ne pas améliorer sa marge de sécurité pour faire face aux risques...)

Les conclusions partielles apportées à notre évaluation sont confirmées par les résultats obtenus avec une marge de sécurité positive.

1. L'indice de rentabilité :

Si l'on rapporte la marge de sécurité au chiffre d'affaires global, on obtient un « indice de sécurité » (noté IS), soit :

$$\text{IR} = \text{CA-SR/CA}$$

$$\text{IR} = 1698069950 - 382910580 / 1698069950 = \mathbf{0.77450247}$$

Ou :

$$\text{IR} = \text{MS/CA}$$

$$\text{IR} = 1315159370 / 1698069950$$

$$\text{IR} = \mathbf{0,77450247}$$

L'indice de rentabilité est presque 77.45 %, confirme la rentabilité de CGMSG,

L'entreprise est dans une aisance financière expliquer largement par un marché dans son secteur non saturé.

2. Analyse de la performance de l'entreprise :

Dans cette nous allons analyser les éléments importants indiquant la performance de l'exploitation de CGMSG :

6.1. Coût de revient par produit :

Pour 33X33 : son coût de revient **426,82** DAZ par unité avec un prix de vente de **700** DAZ ;

Ou la marge bénéficiaire de 273,18 DAZ.

Pour 40*40 : son coût de revient 442,6 DAZ par unité avec un prix de vente de **730** DAZ ;

Ou la marge bénéficiaire est de **287.4** DAZ.

La marge bénéficiaire de chaque produit représente = 64 %¹ du coût de revient unitaire qui montre une bonne couverture des coûts fixes pour dégager un résultat positif.

¹ Le rapport : marge bénéficiaire unitaire / coût de revient unitaire pour chaque produit

6.2. Taux de couverture :

$$\text{Taux de couverture} = \text{chiffre d'affaires} / \text{coûts de revient} * 100$$

Si le taux est supérieure à 100% c'est un bénéfice. si le taux est inférieur à 100% c'est une perte.

Pour le 33X33 :

$$\begin{aligned} \text{Taux de couverture} &= 750008000 / 457312021 * 100 \\ &= 164,003561\% \end{aligned}$$

Pour le 40X40 :

$$\begin{aligned} \text{Taux de couverture} &= 948061950 / 574811259 * 100 \\ &= 164.93\% \end{aligned}$$

On remarque que le taux est supérieur à 100%, cela veut dire que le chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise a réussi à couvrir le coût de revient.

6.3. Suivi des pannes et maintenances par atelier :**Nombre ou coûts des pannes et maintenances par atelier**

désignation	Malaxage	moulage	séchage	calibrage
coûts				
maintenances	7083353	10625029,5	5312514,75	12395867,76
en %	20%	30%	15%	35%

Tableau n°21 : répartition des charges de maintenance par atelier

Ces taux s'expliquent selon le degré d'utilisation des équipements.

6.4. Le taux de pertes% :

$$\text{La valeur de perte de production} / \text{la production de l'exercice}$$

$$= 35453644.19 / 1019348144$$

$$= 3.47\%$$

3.47% est la part que représentent les pertes sur la production de cette période qui est un taux appelé à réduire pour éviter les gaspillages (défauts de fabrication, ressources humaines inutiles).

La performance selon les résultats obtenus :

1. La marge sur coûts variables :

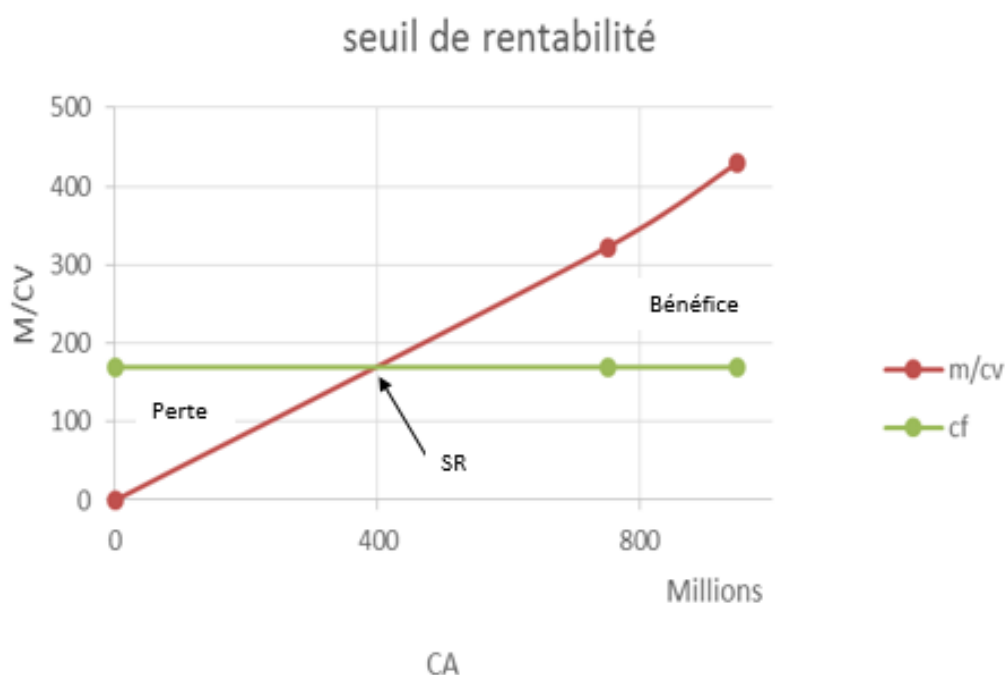
La marge sur coûts variables est un véritable indicateur de rentabilité comme déjà montré à un taux de 44.31%, qui montre la performance de l'entreprise. (Expliqué ci-dessus)

2. Le résultat :

Selon le résultat déjà calculé et interprété CGMSG est bénéficiaire d'une valeur de 582823964 DAZ qui représente une marge globale 34,32% du chiffre d'affaires.

3. Le seuil de rentabilité :

A été atteint et largement dépassé.



Graphe n° 01 : seuil de rentabilité

7. Synthèse et recommandations :

Pour synthétiser le travail :

En analysant la méthode des coûts complets utilisée par CGMSG on a abouti aux résultats et synthèses suivantes :

-Les unités d'œuvres ne sont pas identiques pour l'ensemble des ateliers, surtout les unités sous forme heures difficiles à évaluer.

-L'entreprise néglige la facturation des prestations internes qui restent toujours théoriques.

-Les charges d'administrations et les charges communes représentent 15.21% de l'ensemble des charges, qui ne sont pas en relation avec l'activité production.

-La méthode des coûts complets est une méthode d'origine comptable, les clés de répartition utilisées pour le transfert des charges de la comptabilité financière vers la comptabilité analytique sont très arbitraires et agissent sur les coûts de production et sur ou sous évaluent les coûts.

Les charges sont réparties sur l'hypothèse implicite que l'entreprise est toujours au niveau d'activité normale (utilisation maximale de la capacité de production).

Nous proposons la méthode des coûts variables qui fait la distinction entre les coûts qui varient avec la production et les coûts fixes qui sont des charges de structure indépendantes du niveau d'activité.

D'après la méthode proposée, la notion de marge sur coûts variables apparue est un résultat intermédiaire, participe à la couverture des charges fixes :

-Les marges des deux produits sont positives.

-Le résultat global est aussi positif

-Le seuil de rentabilité est largement dépassé

-La possibilité de mesure de performance et l'évaluation à partir d'indicateurs pertinents pour atteindre le but de cette étude.

Il est clair, que l'on peut évaluer la performance d'après les indicateurs qui sont déjà calculés mais toujours restent insuffisants pour dire que l'entreprise est performante, ceci s'explique par l'absence des autres outils de contrôle de gestion à savoir le tableau de bord et le

reporting...qui sont aussi des éléments indispensables dans l'évaluation de la performance de l'entreprise.

Avant de conclure notre étude, il nous semble utile de définir les principales recommandations nécessaires, pour asseoir une comptabilité analytique bien définie :

- Établir un service de comptabilité analytique avec des méthodes rationnelles, participé à la formation des personnels exigé des qualifications, recruter des personnels compétents
- La mise en place d'un ERP pour mieux gérer les différentes structures de l'entreprise (approvisionnement, commercial...),et donner une image fidèle et une fiabilité des informations fournis.
- Application des codifications en mode réel et pas théorique pour avoir une précision des coûts pour chaque service et une gestion significative.³
- La mise en place d'une structure d'audit interne qui prend en charge l'audit des clients, fournisseurs, stocks et personnels.
- La comptabilisation des prestations internes qui sont toujours négligées.
- La création du poste contrôleur interne qui suit le processus de l'activité des ateliers pour assurer une répartition significative des charges et éviter le gaspillage.
- Réajustement des supports d'informations
- Installation des maintenances préventives pour faire face aux pannes pendant la fabrication qui ralentissent le processus de production.

Ces recommandations peuvent contribuer à maîtriser les coûts afin d'atteindre la compétitivité économique laquelle reste une clef route de toute réussite.

Toute entreprise voulant se maintenir sur le marché doit calculer ses coûts et procéder à leur analyse afin de mieux gérer ses ressources (matières premières main d'œuvres, technique...) et sa mesurer la performance afin de prendre des décisions pertinentes.

³ Fait partie de la recommandation précédente.

Conclusion :

Le cadre pratique nous a permis de comprendre l'organisation générale de la CGMSG et de faire une description complète de son système de calcul des coûts afin de relever les insuffisances.

À l'issue de ce travail nous avons montré que la comptabilité de gestion est un moyen d'évaluation de la performance de CGMSG.

La mise en place des suggestions et recommandations proposées, conduira la CGMSG vers une amélioration continue de sa performance et pourquoi pas à s'agrandir.

**CONCLUSION
GENERALE**

Conclusion générale

Aujourd'hui dans un environnement concurrentiel et instable, l'activité de l'entreprise est devenue beaucoup plus complexe et subit des fluctuations et des changements qui sont le résultat d'une mondialisation et d'une concurrence accrue. Pour atteindre ses objectifs face à une telle complexité, l'entreprise doit se doter d'outils de gestion.

Dans ce modeste travail, nous voulons mettre en évidence l'importance de l'un des outils de gestion, la comptabilité de gestion comme un outil primordial pour la mesure de la performance.

La comptabilité de gestion est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité financière. Elle permet de procéder au calcul des différents coûts (coûts complets, coûts partiels...) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise pour maîtriser ses activités afin de participer à l'amélioration de sa performance.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons analysé le système de la comptabilité de gestion existant au sein de CGMSG activant dans l'industrie des matériaux de construction à savoir les carreaux monocouches. Cependant, plusieurs insuffisances liées à la méthode des coûts complets et celles liées au fonctionnement du système ne répond plus aux exigences actuelles.

La mise en place d'une comptabilité analytique de gestions intégrée dans l'organisation de l'entreprise, participe au processus de production créateur de valeur comme objectif d'assurer le pilotage de l'entreprise.

L'apport de la comptabilité de gestion et la gestion des couts sur la performance de l'entreprise ; la méthode des sections homogène sert à calculer les résultats analytiques sans pouvoir évaluer la performance de CGMSG pour l'activité carreaux, car l'hypothèse fondamentale de la méthode est basée sur le plein emploi de ses capacité de production, donc elle répartit ses couts fixes quelque soit le niveau d'activité et ne nous permet pas de prendre une décision ; nous avons repris la méthode des coûts variables qui semble plus rationnelle que celle des coûts complets et qui améliore la qualité de l'information d'aide à la mesure de performance et prise de décision.

Avec la mise en place de cette méthode, il sera possible de connaître les marges sur coûts variables de chaque produit et identifier ceux qui procurent une rentabilité pour participer à la couverture des charges fixes, le seuil de rentabilité, et la marge de sécurité.

Les trois hypothèses émises nous ont permis d'approcher ce qui suit :

La première hypothèse est confirmée vu que la comptabilité de gestion mode de traitement des données issues de la comptabilité financière permet d'identifier les éléments qui concourent à la formation du résultat de l'entreprise, et ainsi permettre l'interprétation de l'exploitation.

La deuxième hypothèse est aussi confirmée, car la comptabilité de gestion est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts. Elle vise à améliorer les informations relatives aux processus de production à travers des résultats par produits, en ce qui concerne CGMSG, la détermination des coûts par la méthode des sections homogènes permet la répartition des charges communes sur l'ensemble des produits.

Pour la troisième hypothèse, Toutes les méthodes d'analyse des coûts ne permettent pas de mesurer la performance, la méthode utilisée par CGMSG ne répond nullement à mesurer la performance, car les charges fixes faussent le calcul de la rentabilité par produits les coûts variables ont une approche économique, refusant de répartir les coûts fixes qui représente les coûts de la capacité de production qui doivent être supportés par l'entreprise et non par les produits. Le calcul et l'analyse des coûts fournissent des informations pour la suivi de la performance mais insuffisantes pour déterminer que l'entreprise est performante, ceci s'explique par l'absence des autres outils de contrôle de gestion à savoir le tableau de bord et le reporting et la gestion budgétaire qui sont aussi des éléments indispensables dans l'évaluation de la performance de l'entreprise.

Notre étude a démontré que La structure de la gestion des coûts au niveau de CGMSG est un peu désordonnée avec son système d'information comptable qui a été un obstacle lors de notre étude surtout en mode de manque de données, pour cela il est recommandé à l'entreprise quelques suggestions (déjà citées) permettant d'avoir une comptabilité de gestion bien structurée.

A travers ce mémoire, nous pouvons conclure que La comptabilité analytique de gestion puise ses éléments d'information à partir de la comptabilité financière.

Certaines méthodes constituent un formidable outil de gestion et d'aide à la prise de décision, indispensable dans l'entreprise surtout en matière de mesure de performance.

Liste des ouvrages

- Ahmed Silem, Jean-marie Albertini, Lexique d'économie, Dalloz, 1999.
- Anne-Marie KEISER, Contrôle de Gestion 3ème édition, Editions ESKA, 2004.
- Béatrice et Francis Grandguillot, comptabilité de gestion, 2008.
- Benoit Pigé et Philippe Lardy, Reporting et contrôle budgétaire, Ed management et société, Paris, 2003.
- BERNARD, contrôle de gestion social, édition Vuibert, Paris, 1999.
- BERTRAND (H), la gestion des compétences : Acteurs et pratiques, Economica, Paris, 2002.
- Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, le contrôle de gestion manuel et applications, Dunod, 2ème Édition, Paris, 2010.
- Claude SIMON et Alain BURLAUD, Contrôle de gestion, La découverte, collection repère N°227, Paris, 1997.
- Emmanuelle Plot-Vicard et Oloviervidal, la comptabilité de gestion, Vuibert, 2014.
- F. Grandguillo, la comptabilité de gestion, Coûts complets et méthode ABC- Coûts partiels Coûts préétablis et coût cible - Analyse des écarts, 2015.
- Farid Makhoul, la comptabilité analytique, 2008
- Françoise GIRAUD et autres, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Gualino éditeur, EJA – Paris – 2004.
- Goujet, Christian et autres, La comptabilité de gestion, Dunod, 2007.
- Grandguillot et autres, L'essentiel de la comptabilité de gestion, 7ème ED, 2015-2016.
- Hélène Löning et autres, Le contrôle de gestion Organisation, outils et pratiques, 3ème édition, DUNOD, Paris, 2008.
- HENERI. BOUQUIN, le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance, 8ème édition, PUF, Paris, 2008.
- Hilton et autres, comptabilité de gestion et contrôle des coûts, 2010.
- Lasary, comptabilité analytique, collection c'est facile, 2001.
- LE DUEF (R) : encyclopédie de la gestion et du management, édition Dalloz, Paris, 1999.
- Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'organisation, 2001.
- LONING et autres, contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4ème Edition, Dunod, Paris, 2013.
- M'hamed Mekkaoui, Précis de contrôle de gestion, édition 2007.
- Michel Gervais, Recherche en contrôle de gestion, Ed Economica, Paris, 1996.
- MOUSSA HAMMAM, comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS, LE SAVOIR, 2011.

Bibliographie

- PINTOU Paul, la performance durable, les éditions Dunod, Paris, 2003.
- R. TENY(G) et G.FRANKLIN (S), les principes du management, édition Economica, Paris, 1985.
- Saada Foufik, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2ème édition, 1998.
- SAHUT Jean Michel, JS Lantez, La création de valeur et performance financière dans les télécoms, la revue du financier, 2003
- Thierry Jacquot et Richard Milkoff, la comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts ,2007.
- THIETART (R-A), la dynamique de l'homme au travail, Edition d'organisation, Paris, 1997.

Liste des Sites web :

- [http://www. controledegestion.org](http://www.controledegestion.org)
- [http://www.cache.media.eduscol.education.fr/file/Web_conf_1_les_choix_des_SDG/03/9/LA_NOTION_DE_PERFORMANCE_\(SDG\)_eduscol_226039.pdf](http://www.cache.media.eduscol.education.fr/file/Web_conf_1_les_choix_des_SDG/03/9/LA_NOTION_DE_PERFORMANCE_(SDG)_eduscol_226039.pdf)
- <http://www.cours-gestion.com/formes-de-planification-strategique-operationnelle>
- <http://www.groupeafg.com/le-pilotage-entre-reporting-et-tableaux-de-bord-2/>
- <http://www.journaldunet.com/management/expert/59747/la-mesure-de-la-performance--un-art-difficile.shtml>
- <http://www.rse-pro.com/performance-sociale-655>
- <https://www.manager-go.com/finance/controle-de-gestion.htm>
- <https://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/biens-property/sngp-npms/ti-it/conn-know/cout-cost-fra.html>

Liste des mémoires :

- AIT DAHMAENE , la contribution de l'audit interne sur la performance financière, , école d'hautes études commerciales, Kolea, promotion 2015
- Omaro Amado, analyse de la rentabilité par la méthode des coûts variables, Institue supérieur de comptabilité, Niger, promotion 2004.

Table des matières

Table des matières

Remerciements Dédicaces

Sommaire.....	I
Liste des tableaux.....	II
Liste des schémas.....	III
Liste des graphiques.....	IV
Liste des abréviations.....	V
Résumé.....	VI
Abstract.....	VII
Introduction Générale.....	A-D

Chapitre 1 : La mise en place d'une comptabilité de gestion.

Introduction.....	01
Section 01 : concepts, fonctions et généralités de la comptabilité de gestion.....	02
1. Généralités sur la comptabilité	02
1.1 Définition de la comptabilité	02
1.2 Rôles set objectifs de la comptabilité.....	02
1.3 Caractéristiques qualificatives de l'information financière.....	03
1.4 Types de comptabilité.....	03
1.5 Les insuffisances de la comptabilité financière	04
2. La comptabilité de gestion.....	05
2.1 Historique de la comptabilité de gestion.....	05
2.2 Définition de la comptabilité de gestion	05
2.3 Objectifs de la comptabilité de gestion	06
2.4 Caractéristiques de la comptabilité de gestion.....	08
2.5 Outils de la comptabilité de gestion.....	08
2.6 Comptabilité de gestion et comptabilité financière.....	09
3. Le système d'information comptable	11
3.1 Définition du système d'information comptable	11
3.2 Objectifs du système d'information comptable	11
Section 2 : la comptabilité de gestion outil de contrôle de gestion.....	12
1. Historique.....	12
2. Définition du contrôle de gestion	13
2.1 Définition du concept contrôle / gestion.....	13
2.2 Les définitions retenues par quelques auteurs.....	13
3. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion.....	14
4. Objectifs du contrôle de gestion.....	16
5. Le contrôle de gestion en tant que pratique d'aide à la décision.....	17
6. Les formes de contrôle dans l'entreprise.....	17
7. Les formes de contrôle dans l'entreprise.....	18
7.1 La gestion budgétaire	19
7.2 Le tableau de bord.....	19

Table des matières

7.3 La comptabilité de gestion.....	20
7.4 Le reporting.....	20
8. La comptabilité de gestion outil majeur du contrôle de gestion.....	21
Section 03 : Coûts, méthodes de calcul des coûts.....	22
1. Définition d'un coût.....	22
2. Méthodes de calcul des coûts.....	22
2.1 La méthode des coûts complets.....	22
2.2 La méthode des coûts partiels.....	23
3. Méthodes de coûts complets.....	23
3.1 Les sections homogènes.....	23
3.1.1 Définition de la méthode.....	23
3.1.2 Principe de la méthode.....	24
3.1.3 Le processus de calcul.....	24
3.1.4 Les différentes étapes de calculs des coûts.....	25
3.1.5 Intérêts et limites de la méthode des sections homogènes.....	26
3.2 La méthode à base d'activités(ABC) :.....	27
3.2.1 Définition de la méthode.....	27
3.2.2 Le principe de la méthode.....	27
3.2.3 Le processus de calcul des coûts.....	27
3.2.4 Les étapes de la mise en œuvre de l'ABC.....	28
4. Les méthodes des coûts partiels.....	28
4.1 La méthode des coûts variables : (direct costing ou variable costing).....	29
4.1.1Le seuil de rentabilité.....	29
4.1.2Marge de sécurité.....	30
4.1.3Indice de sécurité.....	30
4.2 La méthode des coûts directs et coûts spécifique.....	30
4.2.1La méthode des coûts directs.....	30
4.2.2La méthode des coûts spécifiques.....	31
4.3 La méthode des coûts marginaux.....	31
Conclusion.....	32
Chapitre 02 : La maîtrise des coûts et l'analyse de la performance réalisée	
Introduction.....	33
Section 01 : Le rôle stratégique du contrôle des coûts.....	34
1. Contrôle des coûts.....	35
2. Le rôle stratégique du contrôle des coûts.....	35
3. Les caractéristiques du contrôle des coûts.....	36
4. Coûts contrôlables et coûts non contrôlables.....	37
5. Le processus du gestion et contrôle des coûts.....	38
6. Distinction avec la gestion stratégique des coûts.....	40
7. La qualité des contrôleurs de gestion.....	41
8. Contrôle de gestion et réduction des coûts.....	42
9. Contrôle de gestion et production de valeur.....	42

Table des matières

Section 2 : Les concepts de bases de la performance	43
1. Définition de la performance	43
2. Les piliers de la performance d'une organisation	44
3. Caractéristiques de la performance	46
4. Les types de performance	46
4.1 La performance unidimensionnelle	46
4.2 La performance multidimensionnelle	46
5. La performance comme un couple valeur-coût	48
6. La performance interne et la performance externe	49
6.1 La performance interne.....	49
6.2 La performance externe.....	49
7. Les facteurs influant sur la performance.....	50
7.1 Compétence.....	50
7.2 Motivation.....	51
7.3 Environnement du travail (la formation).....	51
Section 03 : Le suivi et l'analyse de la performance réalisée	52
1. Les objectifs et principes communs du suivi des performances	52
2. Le suivi des résultats avec le modèle comptable	53
3. L'utilisation des tableaux de bord pour le suivi	53
4. De l'analyse des résultats à la mise au point de plans d'action correctifs	55
5. Le reporting	55
6. Comparaison entre le reporting et le tableau de bord	56
7. Le secret d'un pilotage et suivi réussi	57
Conclusion	58
 Chapitre 03 : La CAG et mesure de performance au sein de CGMSG	
Introduction	59
Section 01: présentation de l'entreprise	60
1. Carte d'identité et présentation de l'entreprise	60
1.1 Carte d'identité.....	60
1.2 Présentation de l'entreprise	60
2. L'organisation de l'entreprise	60
2.1 Types de structure	62
2.2 Types de produits fabriqués	62
2.3 Fonction commerciale	62
2.4 Zone géographique.....	62
2.5 Activités.....	62
2.6 Taille de l'entreprise.....	65
3. Les systèmes de base de CGMSG.....	67
3.1 Système d'achats et d'approvisionnements.....	67
3.2 Système de production.....	67
3.3 Système de commercialisation.....	68
Section 2 : Description du fonctionnement de la comptabilité de gestion au sein de l'entreprise CGMSG	69
1. Fonctionnement de la comptabilité de gestion du CGMSG	69
2. La méthode utilisée par CGMSG pour le calcul du coût de production	70

Table des matières

2.1	Choix des centres d'analyses	70
2.2	La répartition primaire et secondaire	71
2.3	Explication des tableaux	74
3.	Calcul des coûts de revient des produits	74
3.1	Le calcul du coût de production	75
3.1.1	Coût d'achat de matière première	75
3.1.2	Coût de production.....	77
3.1.3	Calcul du coût de revient.....	81
4.	Calcul du résultat analytique.....	82
Section 03 : Correction de la méthode, analyse et recommandations		83
1.	Les marges sur coûts variables	83
2.	Le résultat	84
2.1	Le calcul de résultat	84
2.2	Interprétations de résultats	85
3.	Le seuil de rentabilité	85
4.	La marge de sécurité.....	86
5.	L'indice de rentabilité	87
6.	Analyse de la performance de l'entreprise	87
6.1	Coût de revient par produit	87
6.2	Taux de couverture	88
6.3	Suivi des pannes et maintenances par atelier	88
6.4	Le taux de pertes%.....	88
7.	Synthèse et recommandations.....	90
Conclusion.....		92
Conclusion général.....		93
Bibliographie		
Annexes		

Annexes