

Ecole Supérieure de Commerce d'Alger

Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme de Post
Graduation Spécialisée en Audit Interne, sous le thème :

Les outils du contrôle de gestion

Cas : SAMHA Home Appliance

Présenté par :

M. Bilal CHELOUCHE

Etudiant en PGS Audit Interne

Encadré par :

Dr. Mohamed BOUHADIDA

Enseignant à l'ESC Alger

Co-encadré par :

M. Akli YANTREN

Expert-Comptable

Promotion 2015/2016

Ecole Supérieure de Commerce d'Alger

Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme de Post
Graduation Spécialisée en Audit Interne, sous le thème :

Les outils du contrôle de gestion

Cas : SAMHA Home Appliance

Présenté par :

M. Bilal CHELOUCHE

Etudiant en PGS Audit Interne

Encadré par :

Dr. Mohamed BOUHADIDA

Enseignant à l'ESC Alger

Co-encadré par :

M. Akli YANTREN

Expert-Comptable

Promotion 2015/2016

Remerciements

Je tiens à remercier tous ceux qui m'ont aidé à adhérer à la formation et à finaliser ce travail. Chacun de son côté, je n'oublie pas :

Le Staff de SAMHA qui m'a accueilli : MM. Abdelouahab Youcef, Brahim Moktif et Rabah Merzoug ;

Le Staff et les enseignants de l'ESC notamment M. Abrous pour tous ce qui nous a appris ;

Dr. Bouhadida pour son participation dans ma réussite dans la formation ;

M. Yantren pour son accompagnement, conseil et son assistance ;

Ma famille, ma femme, mon père et ma mère pour son aide et encouragement.

Table des matières

Introduction Générale	2
Chapitre un : Le contrôle de gestion.....	5
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	6
1. L'historique de l'évolution du contrôle de gestion	6
2. Définition du contrôle de gestion	8
3. Contrôle de gestion, stratégie, structure, performance et information	9
4. La fonction du contrôle de gestion et le contrôleur	12
Section 2 : La comptabilité de gestion	16
1. Coût et système de calcul de coûts	16
2. La méthode des coûts complets	18
3. Les aménagements au coût de revient complet	21
4. Les coûts à base d'activités	24
5. Les coûts de revient partiels et l'aide à la prise de décision ...	27
Section 3 : La gestion budgétaire	30
1. Décliner la stratégie	30
2. La construction des budgets et le système budgétaire	32
3. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts	35
Section 4 : Les indicateurs de performance	39
1. Les systèmes de mesure de la performance financière	39
2. Les systèmes de mesure de la performance non financière	41
3. Le reporting et le pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord	46
Chapitre deux : Cas de SAMHA Home Appliance	53
Section 1 : Présentation de SAMHA	44

1. Historique de SAMHA et du groupe Cevital	55
2. L'analyse stratégique de l'activité	59
3. L'organisation de SAMHA	62
Section 2 : L'élaboration des budgets prévisionnels	67
1. Le déroulement du processus d'élaboration des budgets prévisionnels chez SAMHA	67
2. Les différents budgets préparés	73
Section 3 : Le processus de suivi budgétaire	81
1. Le déroulement du processus de suivi budgétaire	81
2. Les types de reporting établis par le département CDG	83
3. L'analyse des écarts	98
Section 4 : Analyse des écarts et perspectives de la fonction du contrôle de gestion chez SAMHA	99
1. Les méthodes de calculs qui peuvent être opérées	99
2. L'adoption de la méthode des coûts par activité « ABC » par SAMHA	107
3. Le contrôle de gestion et la gestion de la logistique intégrée..	108
Conclusion générale	110

Liste des tableaux :

1	Les produits de SAMHA	57
2	Le marché de l'électroménager et de l'électronique en Algérie	59
3	Canevas des consommations	70
4	La forme du tableau du programme des ventes	73
5	Charges de fonctionnement des structures commerciales	74
6	Budget d'approvisionnement en matières premières	76
7	Modèle d'un budget RH	77
8	Extrait du budget d'investissement	78
9	Modèle d'un tableau du budget de fonctionnement	79
10	Exemple des informations reçues sur le CA envoyées par la DSI	82
11	Tableaux d'évolution des ventes physiques par série de produit	84
12	Modèle d'un tableau d'évolution des ventes des produits finis par série de produit	86
13	Modèle d'un tableau d'évolution des ventes HT par région de distribution	86
14	Modèle d'un tableau d'évolution des ventes totales en Volume	88
15	Modèle d'un tableau d'évolution des ventes mensuelles globales en CA	90
16	Modèle d'un tableau de répartition du CA mensuel	90
17	Modèle d'un tableau de production mensuel en volume/ en coût de production	91
18	Modèle d'un tableau d'utilisation des capacités installées	92
19	Modèle du tableau de mouvements de stock	93
20	Modèle du tableau des dépenses d'investissement	94
21	Modèle du tableau d'avancement des dépenses des projets	95
22	Modèle d'un tableau des comptes d'exploitation d'analyse	95
23	Modèle d'un tableau des indicateurs de gestion	96
24	Modèle d'un tableau d'analyse des flux de trésorerie	97
25	Calcul d'écart de marge sur coût de production	100
26	Calcul d'écart sur coût de production	100
27	Source d'information et calcul de la marge réelle	101
28	Source d'information et calcul de la marge budgété	101
29	Source d'information et calcul de la marge sur coût de production	102
30	Source d'information et calcul de la marge sur charges de fonctionnement	102
31	Calcul de l'écart de marge sur la gamme de téléviseurs	104
32	Calcul du CP _a d'une gamme de téléviseurs	105
33	Calcul du CA _a d'une gamme de téléviseurs	105
34	Calcul de l'écart sur chiffre d'affaire pour une gamme de téléviseurs	106
35	Tableau de la marge adapté du chiffre d'affaire	107

Liste des figures :

1	Organigramme de SAMHA	62
2	Organisation de la direction des finances et de la comptabilité	65

Introduction générale

Introduction générale

En s'adaptant aux changements successifs des entreprises, le contrôle de gestion est en développement permanent. De la recherche d'un coût de produit fabriqué, le contrôle de gestion a vu le passage par plusieurs étapes vers la recherche des réponses aux besoins en matière de pilotage des activités et la performance des entreprises. À partir des années 90, les entreprises mondiales sont arrivées au stade où le pilotage de la performance concerne toutes les activités de l'entreprise notamment l'activité financière avec les profondes modifications des marchés financiers. L'environnement des entreprises algériennes est dans un stade différent vu les statistiques de notre économie et les avis des analystes du domaine. Le contrôle de gestion n'est pas loin de ces circonstances, les outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises Algériennes peuvent refléter le niveau atteint et la vision de ces dernières. SAMHA est parmi les grandes entreprises Algériennes actives dans l'industrie. Cette dernière est le premier secteur où le contrôle de gestion a vu sa naissance et son utilisation pour assurer le pilotage. Cette entreprise dispose d'une structure de contrôle de gestion depuis sa création.

Dans le cadre de notre recherche sur la fonction de contrôle de gestion, notre problématique posée est :

Dans des conditions organisationnelles internes et des caractéristiques environnementales externes auxquelles l'entreprise est soumise, comment choisit-elle les outils du contrôle de gestion appropriés pour animer et piloter son activité ?

Sous cette problématique on peut poser les **questions secondaires** suivantes :

- Quels sont les outils utilisés par la fonction de contrôle de gestion ?

- Quels sont les caractéristiques de l'environnement de SAMHA et les besoins en matière de pilotage de performance ?
- Comment utilise-t-elle ces outils ?

Comme **hypothèses** pour répondre à ses questions on propose ce qui suit:

- Les outils de contrôle de gestion sont regroupés dans trois grandes lignes : la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et le pilotage par les indicateurs de performance.
- SAMHA organise sa fonction de contrôle de gestion sous des outils adaptés à un environnement stable qui ne nécessite pas l'utilisation d'outils dynamiques.

Ce mémoire a plusieurs buts dont le principal est bien personnel : la consolidation de mes connaissances sur les types de contrôle existant au sein des entreprises.

La méthodologie suivie dans notre travail est la prise de connaissance de l'activité de l'entreprise, sa stratégie, les intérêts et les attentes de l'entreprise de sa fonction du contrôle de gestion.

Notre étude est présentée sous deux chapitres. Le premier chapitre, à trait théorique, aborde des généralités sur le contrôle de gestion et ses outils : La comptabilité de gestion, la prévision, le contrôle budgétaire et les indicateurs de pilotage de la performance.

Le deuxième chapitre prend en charge la partie pratique. Le cas de SAMHA Home Appliance : Sa présentation, la stratégie et l'organisation adoptées, sont l'objet de la première section. La deuxième et la troisième section exposent le processus de la gestion budgétaire de l'entreprise. La dernière section est réservée, quant à elle, aux perspectives de la fonction du contrôle de gestion au sein de cette entreprise.

Chapitre un :

Le contrôle de gestion et ses outils

Introduction du chapitre

Le contrôle de gestion est né des évolutions, du monde technique et économique, et des recherches sur les entreprises de production et les charges de structure. Avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification, il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts. Avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires cherchent des outils d'aide à la décision et des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Les outils ou les groupes d'outils sont l'image de l'évolution qu'a connue le contrôle de gestion. Après la présentation du contrôle de gestion dans la section une de ce chapitre, les trois autres sections sont consacrées par ordre à la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et à le pilotage par les indicateurs de performance.

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

1. L'historique de l'évolution du contrôle de gestion

A sa naissance, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur **quatre principes**¹ :

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

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

Les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations. Le système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations. De nombreuses pressions et évolutions ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

Au fur et à mesure de la mise en exergue des différentes fonctions de l'entreprise et de l'importance des interdépendances entre les quatre pôles de la gestion : production – commercial – finance – ressources humaines, les gestionnaires étendent leurs demandes aux outils du contrôle de gestion² :

- Avec les grandes entreprises industrielles du début du XXe siècle, les responsables et décideurs de la production apparaissent comme les acteurs

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion : Manuel et applications, Paris, Ed DUNOD, 2010, Page 6 ;

² Ibid, pages 5-8 ;

stratégiques essentiels de l'entreprise. Le premier champ d'action du contrôle de gestion se limitait alors à la gestion de la production dans un objectif de productivité et de rationalisation ;

- À partir de la décennie 60, une deuxième fonction primordiale apparaît pour l'ensemble des entreprises : la fonction commerciale. Après la forte absorption de la demande, la saturation apparaît et les exigences du marché se traduisent par une diversité et une qualité accrues des produits. L'entreprise doit alors appliquer la démarche mercatique (l'inverse de celle du producteur dans la phase précédente) pour connaître son marché avant de produire les biens qui seront acceptés. Les orientations stratégiques (diversification des produits et des marchés, raccourcissement du cycle de vie des produits) obligent à de nouveaux choix de production faisant émerger la nécessité d'une certaine flexibilité ;
- Durant la décennie 70 : C'est l'émergence, la diffusion et la domination au sein des grandes entreprises de la fonction ressources humaines. Les choix stratégiques et les résultats des activités semblent essentiellement corrélés à la gestion des acteurs. En tout état de cause, après cette période, il n'est plus possible de négliger la dimension humaine au sein des organisations ;
- La décennie 80 peut constituer une quatrième étape dans l'évolution des dominations des fonctions, en effet, avec les profondes modifications des marchés financiers, la fonction finance apparaît comme prédominante pour assurer la performance des entreprises. Après la domination successive des quatre pôles de la gestion durant des décennies, les années 90 voient apparaître une approche systémique mettant en évidence les influences réciproques, multiples et permanentes de toutes les dimensions de la gestion.

Ainsi toutes ces phases aboutissent à une vision contemporaine nécessitant l'intégration de toutes les variables de gestion. Le contrôle de gestion doit donc servir au suivi opérationnel de court terme de toutes les fonctions et activités de l'entreprise.

Après ce passage par l'évolution de l'environnement des entreprises et du contrôle de gestion. Ce dernier sera défini dans l'élément suivant.

2. Définition du contrôle de gestion

Anthony, considéré comme l'un des fondateurs de la discipline, soulignait déjà en 1965 que « Le Contrôle de Gestion est le processus par lequel, les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».¹

Cette définition est déjà très riche et comprend bien les enjeux auxquels doit faire face le contrôle de gestion. Paradoxalement, quelques années plus tard, en 1988 Anthony a considérablement simplifié sa définition : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »². Au moins deux évolutions sont frappantes. Le contrôle ne sert plus à s'assurer que, mais il se contente d'influencer. L'outil devient alors moins contraignant davantage tourné vers la communication des grandes orientations. Les objectifs atteints de manière efficace et efficiente ont laissé la place à la mise en œuvre de la stratégie. Sans doute parce que, pour Anthony, les objectifs ne suffisent plus à définir la stratégie, mais aussi peut-être parce que la performance ne peut plus être résumée par l'efficacité et l'efficience. Cette approche est bien celle pris par Chiapello.

Chiapello définit le contrôle de gestion comme « tout processus créateur d'ordre ». La définition est encore plus vague, mais sans doute souligne-t-elle

¹ Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Contrôle de gestion, Paris, Ed PEARSON, 2010, page XII ;

² Ibid, page XII ;

mieux ce qu'est, au fond, le contrôle de gestion¹. Chiapello distingue six dimensions permettant de caractériser un mode de contrôle :

- Les moyens du contrôle (marché, organisation, culture et relations interindividuelles) ;
- Les processus de contrôle (cybernétiques, homéostatiques ou non cybernétiques) ;
- Le lieu de contrôle (avant, pendant ou après l'action) ;
- Le contrôleur (l'organisation, une personne, un groupe de personnes ou soi-même) ;
- Quoi contrôler ? (actions, résultats, caractéristiques du personnel, contexte affectif, culture, normes et objectifs stratégique)
- Attitude du contrôlé (implication morale, réalisation instrumentale, aliénation).

A partir de ces dimensions, il serait plus sage de parler des contrôles de gestion que du contrôle de gestion, tant cette pratique est riche et renvoie à des réalités différentes.

Le contrôle de gestion en concevant et gérant le système d'informations de l'entreprise, est au carrefour des différentes fonctions qui portent chacune leurs points de vue, leurs interrogations, leurs outils de gestion et leurs méthodes et concepts spécifiques. La compréhension du système de contrôle de gestion nécessite une approche multidisciplinaire qui va recourir aux sciences comptables, aux sciences mathématiques (outils de recherche opérationnelle en production par exemple), de l'information et de la communication, à l'économie, la sociologie, la psychologie, ... comme parait dans les outils de contrôle de gestion qui seront traités dans notre étude.

3. Contrôle de gestion, stratégie, structure, performance et information

¹ Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Op cit, page XIII ;

3.1. La réflexion et les choix stratégiques

La connaissance des stratégies adoptées par les dirigeants et de leurs conséquences en terme de performance financière est un élément déterminant de l'arbitrage des actionnaires. Les actionnaires cherchent à faire adopter par les dirigeants une attitude générale et des choix stratégiques orientés prioritairement vers leur satisfaction.

Le contrôle de gestion n'est certes pas décideur en matière de stratégie, mais sa participation dans l'élaboration est indispensable. Il organise et structure les bases de données nécessaires à la collecte et au traitement des informations. Le contrôle de gestion dispose d'une connaissance des métiers de l'entreprise, de leurs caractéristiques en termes de risques, de marges, de cash flows et de capitaux immobilisés. Le contrôleur de gestion évalue notamment les conséquences économiques des décisions stratégiques. De même il sera le mieux placé pour déterminer les flux de liquidités disponibles dégagés par les actifs lors de l'étude de rentabilité des activités actuelles et des investissements.

3.2. La définition et la mise en place d'une structure et d'une organisation.

De nombreuses structures avaient une rentabilité faible voire négative. Sous la pression d'actionnaires exigeants, les dirigeants ont entrepris de supprimer les gaspillages de capitaux, notamment en recentrant l'entreprise sur son cœur de métier, en externalisant les activités peu ou pas rentables, et en cédant des actifs non stratégiques.

Le contrôle de gestion participe à la définition et à la mise en œuvre d'une structure organisationnelle lisible et cohérente apte à soutenir l'exécution de la stratégie d'ensemble. Ainsi définit-il en liaison avec la direction les contours des Business Units et surtout les systèmes de management qui permettent de fixer les règles du jeu, d'évaluer et de contrôler les performances des responsables de

ces entités. Il développe le système d'information de gestion permettant d'évaluer et de comparer les performances des différentes unités.

3.3. La mesure et l'amélioration de la performance globale

Une des missions du contrôle de gestion est de s'impliquer directement dans les différentes actions d'amélioration de la performance globale et ce à trois niveaux.

- Le contrôle de la mise en œuvre de la stratégie

Le contrôle de gestion s'assure de la cohérence des décisions stratégiques et des politiques déclinées aux différents niveaux de l'entreprise. Il vérifie que les efforts et ressources sont concentrés sur les enjeux stratégiques notamment grâce à l'élaboration, en liaison avec les opérationnels, des plans d'actions et budgets. Il identifie les déterminants de la performance, les processus clés et les facteurs clés de succès afin de mettre en place un système de pilotage stratégique permettant de vérifier la progression dans la réalisation des décisions stratégiques et de disposer d'un retour d'expériences.

- L'amélioration permanente des performances

Le contrôleur de gestion apporte aux opérationnels les méthodologies appropriées et les systèmes de mesure des résultats.

Le contrôle de gestion pilote l'identification et la suppression des activités sans valeur ajoutée de même qu'il structure le pilotage stratégique par la maîtrise des relations de causes à effets.

- La mesure de la performance

C'est dans cet esprit qu'il mettra en place un tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) pour établir le lien entre stratégie et opérations et contrôler le degré de réalisation des décisions stratégiques. Son système de pilotage,

construit d'une part sur des indicateurs de résultats pour établir le lien entre objectifs stratégiques et atteinte de ces objectifs et d'autre part sur des indicateurs de cause pour comprendre les relations de cause à effets, assure l'indispensable articulation entre performance opérationnelle et résultats financiers.

Son système de pilotage dépasse le simple cadre des opérations internes à l'entreprise pour s'ouvrir sur l'extérieur et sur les autres parties prenantes que sont les salariés, les partenaires (clients et fournisseurs).

3.4. La cohérence et la fiabilité de l'information

Les actionnaires et les autres parties prenantes ont besoin d'une information claire, unique et fiable, concernant tant les résultats que les prévisions. Le contrôleur de gestion est parmi les acteurs en matière de qualité et de transparence de l'information, à double titre :

- En tant que « dépositaire » des règles de gestion et des définitions de l'information (Chiffre d'affaire, marge, etc.)
- En tant que maître d'œuvre du système d'information de gestion qui produit, transforme et transmet l'information.

Le Contrôle de gestion doit concevoir son système de « Corporate Reporting » sur ces principes de cohérence, de coopération volontaire et de transparence et assister la fonction contrôle interne dans la définition et la mise en place des bonnes procédures internes. Ce rôle qui doit être bien joué par la fonction n'est pas loin de la qualité du contrôleur de gestion.

4. La fonction du contrôle de gestion et le contrôleur

4.1. Le rôle du contrôleur de gestion

- Rôle classique¹
 - ✓ Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets ;
 - ✓ Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord ;
 - ✓ Coordination et liaison avec les autres services.
- Nouveaux rôles
 - ✓ Démarche dynamique permanente d'amélioration ;
 - ✓ Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences ;
 - ✓ Amélioration des systèmes d'information et des outils ;
 - ✓ Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet.

4.2. Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois² :

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

Ainsi apparaissent une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion. Il doit :

- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- Informer et conseiller les décideurs.

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op cit, page 28 ;

² Ibid, page 29 ;

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction.

Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire.

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

4.3. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation

Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles¹ :

- Au directeur général : c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op cit, pages 30 ;

- Au directeur financier : cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...);
- Au même niveau que d'autres directions : cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif. Alors que dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels. Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

Le contrôle de gestion est exercé à travers des outils qui seront présentés dans les prochaines sections.

Section 2 : La comptabilité de gestion

La naissance du contrôle de gestion été dans des entreprises industrielle où le souci de la fonction était la minimisation des coûts des produits.

1. Coût et système de calcul de coûts

1.1. Concept de coût :

Un coût représente la quantification monétaire d'une consommation de ressources encourue dans un but précis. Définir un coût revient à préciser quatre grands critères :

- a) Son champ d'application (objet : Réfrigérateur, TV, ...)
- b) Le périmètre pris en compte dans son calcul (coût de fabrication, etc.)
- c) Le moment du calcul (coût prévisionnel, historique, ..)
- d) Son contenu (type de coût).

Le coût est d'abord une combinaison des charges enregistrées sur la comptabilité financière. Les charges de cette dernière sont ventilées sur celles incorporables et non incorporables dans le calcul du coût. L'incorporation des charges peut être réajustés comme on peut prendre en compte des charges supplétives (ex : coût des capitaux propres)¹.

1.2. Type de coûts :

1.2.1. Variables vs Fixes

- **Coûts variables** : un coût variable est un coût dont le montant total varie avec le niveau d'activité de l'entreprise. La notion de variabilité suppose la référence à un élément quantifiable (ex : nombre de clients servis).
- **Coûts fixes** : par opposition aux coûts variables, le montant total d'un coût fixe ne varie pas avec le volume d'activité de l'entreprise. Ils sont encourus par l'entreprise pour se doter d'une structure et d'une capacité.

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, Pages 136-144 ;

- **Coûts semi variables** : des coûts composés d'une partie fixe et d'une partie variable. C'est le cas pour beaucoup de services (ex : coût de transport)¹.

1.2.2. Directs vs Indirects

- **Directs** : un coût direct peut être immédiatement affecté à un objet de coût sans ambiguïté et sans calcul intermédiaire. La disparition de l'objet de coût doit ainsi entraîner celle de tous ces coûts directs.
- **Indirects** : sont ceux qui doivent faire l'objet d'un calcul intermédiaire de répartition avant d'être affectés à un objet de coût. Il ne peut y avoir de coût indirect qu'en présence d'au moins deux objets de coûts distincts².

1.3. Les paramètres d'un système de coûts

- **Le langage** utilisé pour le système des coûts est généralement à dominante monétaire, mais la part des unités physiques peut être plus ou moins importante (ex : émission de CO₂).
- **Le périmètre organisationnel** : la conception d'un système de coûts passe par la délimitation des frontières (inter) organisationnelles prises en compte dans le choix des charges à incorporer.
- **Les mailles d'analyse et les objets de coût** : les mailles d'analyse sont utilisées pour l'analyse des coûts indirects. La définition de la maille d'analyse dépend du niveau d'analyse (département, tâche, etc.). Par ailleurs, une maille d'analyse peut devenir objet de coûts en fonction du coût à calculer (Atelier, pour coût d'un produit).
- **Les règles de hiérarchisation et de déversement** : les règles reflètent les liens de causalité supposés entre les mailles d'analyse, les coûts qui leur sont rattachés, ainsi que les objets de coûts. Il est possible d'organiser les règles de trois façons différentes :

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, Pages 145-147 ;

² Richard MILKOFF et Thierry JACKOT, Comptabilité de gestion, paris, Ed Dareios et Pearson, 2007, pages 79-80;

- Hiérarchiser les objets de coût. Les mailles d'analyse (et leurs coûts) sont donc toutes directes, mais par rapport à des objets hiérarchisés.
- Limiter les objets de coûts aux seuls produits. (atelier reçoit les services des autres mailles).
- Faire abstraction des objets de coûts.
- **Les bases d'allocation** : elle est l'élément qui permet d'allouer les coûts rassemblés dans une même maille d'analyse à une autre maille ou un objet de coûts.

Les systèmes de coûts sont soit des systèmes conventionnels (orientés coût plutôt que valeur), ils visent uniquement la connaissance du coût d'un objet par accumulation des charges liées à sa composition physique et à son processus de production (ex : coût complet simple), ou des systèmes non conventionnels qui regroupent différents types de systèmes, ils reposent sur une nouvelle représentation du fonctionnement de l'organisation : vision transversale fondée sur les activités et les processus.

La comptabilité de gestion regroupe plusieurs méthodes de calcul de coût qui sont aussi des outils adaptés à des caractéristiques liés à l'entreprise¹.

2. La méthode des coûts complets

2.1. Les fondements de la méthode :

L'objectif premier des techniques de coûts complets est de déterminer des coûts de revient de produits en intégrant l'ensemble des charges sur une période analysée.

Définitions ² :

- **Le coût de revient** se différencie du coût. La somme de l'ensemble des éléments de charge ayant autorisé la production d'un bien ou la réalisation

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, Pages 150-154 ;

² Ibid, Page 165 ;

d'un service représente le coût de revient. Il s'agit d'une somme de différents coûts. Classiquement, au sein d'une organisation industrielle, le coût de revient comprend le coût d'approvisionnement, de production et de commercialisation, auxquels s'ajoute le coût des charges communes. Ce coût de revient est qualifié de « complet » car il intègre l'ensemble des charges sélectionnées par la comptabilité de gestion.

- **Une marge** est obtenue par la différence entre un prix et un coût donné, une partie du coût de revient. Ainsi, la marge sur approvisionnement est évaluée en soustrayant le seul coût d'approvisionnement du prix.
- **Le résultat**, couramment appelé résultat analytique, est obtenu par la différence entre le prix d'un produit et son coût de revient complet. Ainsi, le résultat intègre l'ensemble des coûts de la comptabilité de gestion.

2.2. La mise en œuvre de la méthode des coûts complets :

2.2.1. L'affectation des charges directes

Le calcul des coûts doit refléter les conditions courantes d'exploitation de l'entreprise. Autrement dit, il doit être fondé sur les différentes activités qui composent le processus de production d'une organisation. Après la sélection des charges à intégrer, la distinction charges directes/charges indirectes guide les traitements techniques à réaliser. L'affectation des charges directes ne devrait pas poser de problème, car leur destination est certaine.

2.2.2. Le traitement des charges indirectes

- **Répartition primaire**

La répartition primaire consiste à distribuer les charges indirectes sur les différents centres d'analyse de l'organisation.

Le centre d'analyse peut être défini comme une division comptable de l'entreprise pertinente pour l'analyse (L'atelier, la maintenance, la distribution, etc.). Ils doivent être « homogènes » et posséder une certaine indépendance

garantissant une gestion de moyens (techniques, humains) qui lui sont propres. Il existe deux types de centres, principaux (liés directement à la production) et auxiliaires (des centres de support à l'activité de production, ex : DRH).

- **Répartition secondaire**

La répartition secondaire consiste à reverser les charges indirectes des centres auxiliaires au sein des centres principaux à l'aide de clés de répartition. Les totaux issus de la répartition secondaire serviront de base à l'imputation des charges indirectes sur les objets de coût. Cette attribution passe par une étape intermédiaire : l'évaluation du coût d'une unité d'œuvre par centre d'analyse. Une unité d'œuvre mesure le niveau d'activité d'un centre d'analyse. Il s'agit d'une mesure physique (kilogramme, heures de main-d'œuvre, pourcentage de chiffre d'affaires) spécifique au centre étudié. Le choix de l'indicateur retenu est une question primordiale. Plus l'unité d'œuvre sélectionnée représentera finement le comportement du coût au sein du centre, plus elle sera pertinente¹.

2.3. L'intégration des stocks à l'analyse des coûts complets

Entre les phases d'approvisionnement et de vente, des périodes de stockage vont apparaître : les stocks de matières premières dans un premier temps, puis de produits finis dans un second temps. Des méthodes permettant de valoriser et d'intégrer les stocks à l'analyse des coûts complets².

- **La méthode du coût moyen unitaire pondéré (CMUP)**

Elle consiste à valoriser les sorties de stock par une moyenne pondérée des achats (qui intègre le coût du stock initial-SI-). La formule utilisée pour évaluer

le CMUP est la suivante : $CMUP = \frac{\sum (Si_v + Entrées_v)}{\sum \{Si_q + Entrées_q\}}$ ³

¹ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, Op cit, pages 69-71 ;

² Ibid, pages 78-83 ;

³ v : valeur et q : quantité ;

- **La méthode du premier entré premier sorti (First In First Out - FIFO)**

La valorisation des sorties de stock est réalisée aux coûts d'achat du stock le plus ancien. Ce mécanisme est répété jusqu'à épuisement des quantités.

- **La méthode du dernier entré premier sorti (Last In First Out - LIFO)**

Cette dernière méthode se veut le miroir de la précédente. Les sorties de stock seront évaluées au coût du stock le plus récent, jusqu'à épuisement. Les derniers stocks entrés dans l'organisation sont donc ici les premiers sortis.

3. Les aménagements au coût de revient complet

La méthode des coûts complets s'est rapidement imposée comme une référence. Toutefois, il est apparu assez rapidement que la pertinence des coûts complets qu'elle générerait était mise à mal dans certains contextes de production, par exemple lors qu'il y avait de fortes saisonnalités dans l'activité. Très tôt, divers aménagements de la méthode des coûts complets ont été proposés.

3.1. La méthode de l'imputation rationnelle

La structure de coûts de la plupart des organisations comprend une part plus ou moins importante de coûts fixes qui sont supportés quel que soit le niveau de capacité installée effectivement utilisée. Des variations importantes du niveau d'activité se traduisent, dans les périodes de sous-activité, par des coûts d'oisiveté, de capacité non utilisée. La méthode de l'imputation rationnelle consiste à identifier un niveau d'activité normal du centre d'analyse et à mesurer un coût unitaire de l'unité d'œuvre dans ces circonstances normales de fonctionnement. Ce coût unitaire sera stable de période en période. Les variations du niveau d'activité autour du niveau normal se traduiront par une sous-absorption des coûts fixes en cas de sous-activité, et par une sur absorption en cas de suractivité, qui seront traitées comme une charge pour la première et

un produit pour la seconde sur le compte de résultat. La méthode de l'imputation rationnelle consiste à fixer le volume d'activité sur une base annuelle et à transformer ainsi les coûts fixes en coûts variables¹.

3.2. Les prestations réciproques entre centres d'analyse auxiliaires

Souvent, un centre d'analyse (auxiliaire) réalise une partie de ses services au profit d'un autre. La répartition secondaire des frais des centres auxiliaires vers les centres principaux va rencontrer un problème de circularité. Différentes méthodes d'allocation permettent d'effectuer la répartition secondaire en cas de prestations réciproques²:

- **L'allocation directe** : Le principe est de répartir les frais de chaque centre d'analyse auxiliaire vers les centres principaux.
- **L'allocation séquentielle** : Les charges du centre auxiliaire le plus important sont déversées vers l'ensemble des centres auxiliaires et principaux qui ont utilisé ses services. Pour éviter la circularité, on bascule vers la méthode de l'allocation directe et l'on répartit les charges du deuxième centre auxiliaire uniquement vers les sections principales qui ont consommé ses services.
- **L'allocation itérative** : Le principe est de réitérer plusieurs fois la répartition secondaire en tenant compte des consommations exactes des prestations par les différents centres jusqu'à ce qu'il ne reste plus qu'un montant infime dans les sections auxiliaires.
- **Les prestations réciproques** : elle permet une répartition secondaire correcte en prenant totalement en compte les prestations réciproques entre. Elle consiste à représenter le coût total des sections auxiliaires et leurs prestations réciproques par un système d'équations.

3.3. Le coût de la qualité et la problématique des rebuts et déchets

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, Page 184 ;

² Ibid, Page 188 ;

Du point de vue financier, l'analyse du coût de la qualité fait apparaître quatre composantes majeures : Le coût de la prévention, la détection, les coûts internes de non-qualité et les coûts externes de non-qualité (ex : service après-vente).

Toute entreprise cherche à minimiser le coût total de la qualité et doit faire un arbitrage entre ces différentes composantes. À celles-ci s'ajoute le coût d'opportunité des ventes et des revenus potentiels perdus suite à une mauvaise image qualité auprès de la clientèle cible.

Les coûts internes de non-qualité se traduisent par deux types de problématiques :

- Le coût des déchets, produits dont la valeur économique est nulle.
- Le coût des produits rebutés qui n'ont pas passé le contrôle de qualité parce que non conformes aux spécifications définies. Les produits rebutés ont un coût qui correspond au coût de revient de fabrication et ont une valeur qui peut être différente selon les cas (une valeur de revente, une valeur de la matière première ou une valeur de vente du produit de qualité, moyennant un coût supplémentaire de retravail).

3.4. La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA[®])

Les promoteurs de la méthode UVA montrent qu'il n'est pas facile de mesurer le coût des produits d'une entreprise multi produits/multiservices. Le problème peut être déplacé en recherchant l'unification de la production. Dans la méthode UVA, il est déterminé en ce sens un effort de production qui représente tous les efforts directs et indirects de production nécessaires à la fabrication. Il est dénommé article de base ou article UVA¹.

¹François-Xavier SIMON et Nicolas BERLAND, le contrôle de gestion en mouvement, Paris, Ed Eyrolles, 2010, page 19;

3.4.1. La mise en œuvre de la méthode

- **Le calcul des taux de poste :** La méthode UVA détermine la consommation de charges de chaque poste de travail dans ses conditions habituelles d'exploitation. Le poste de travail est utilisé dans des conditions technico-économiques parfaitement définies et dont, par conséquent, les ressources directement consommées par unité d'œuvre sont parfaitement définies.
- **Le calcul des indices des postes UVA :** Pour chaque poste, on calcule un indice. C'est le rapport entre sa consommation de ressources et celle de l'article de base (l'unité de valeur ajoutée). L'indice d'un poste UVA est égal au taux de poste divisé par le taux de base.
- **Le prix de revient des gammes en UVA :** On calcule également la valeur des différents processus en unités de valeur ajoutée pour déterminer l'équivalent UVA des produits.
- **Le calcul du coût de l'UVA :** A chaque période, on établit le coût de l'UVA, obtenu à partir de l'ensemble des charges de la comptabilité financière de la période, hors matières premières et coûts spécifiques des clients.
- **Le coût des factures :** On obtient le coût des ventes à un client en ajoutant le coût des matières incorporées aux produits vendus, les dépenses spécifiques « client » correspondantes et les coûts de la valeur ajoutée.

4. Les coûts à base d'activités

La principale critique porte sur le subventionnement croisé entre objets de coût, généré par la méthode des coûts complets, qui se manifeste par : Une surestimation du coût de revient complet de certains objets de coût ou une sous-estimation du coût de revient complet d'autres objets de coût, qui compense la surestimation. Différentes causes expliquent ce subventionnement croisé. Il est

la résultante d'une allocation des **charges indirectes** aux objets de coût, qui ne correspond pas au profil de leur consommation.

4.1. Les concepts et principes de l'ABC

Les systèmes de type ABC reposent sur une représentation transversale de l'organisation, fondée sur deux mailles d'analyse : l'activité et le processus.

- **Le concept d'activité** : Dans le modèle ABC, une organisation est un ensemble d'activités, regroupées au sein de processus, transversaux à l'organisation fonctionnelle. Les charges indirectes aux objets de coût sont regroupées par activité.
- **Le concept de processus** : L'entreprise est vue comme une chaîne de valeur orientée client, composée d'un ensemble de processus inter reliés. Un processus est souvent transversal car il regroupe assez souvent des activités qui appartiennent à des fonctions différentes.

4.2. Le système de calcul des coûts à base d'activités (ABC)

Les principes sous-jacents au modèle ABC peuvent se résumer de la manière suivante :

- Les activités consomment les ressources indirectes de l'organisation. On reconstruit la traçabilité des charges indirectes à partir de l'activité.
- Les objets de coût (produit, client ...) consomment les activités de l'organisation.

4.3. Une première évaluation du système de calcul des coûts à base d'activités

- **L'apport de l'approche à base d'activités**

La connaissance des activités, de leur coût, de leur inducteur de coût et de leurs mesures de performance rend possible une comparaison interne, voire externe,

entre différentes entités qui gèrent les mêmes activités afin d'identifier la meilleure façon de les réaliser et de construire des références.

- **Limite de l'approche à base d'activités**

Les décideurs n'auront pas l'information pertinente nécessaire pour se déterminer avec un découpage des coûts par activité non rattaché à la répartition des responsabilités. Parmi les critiques techniques, l'hypothèse de linéarité des coûts variables indivis nie des points comme les économies d'échelle

Parmi les raisons qui expliquent le peu de succès du modèle ABC dans la pratique des entreprises sont le coût prohibitif de construction et la difficulté de collecter des données objectives sur la base d'interviews. Face aux critiques adressées à l'ABC, une « évolution », le Time-Driven Activity-Based Costing (TD ABC), est proposée.

4.4. La méthode Time-Driven Activity-Based Costing (TD ABC)

Ce qui fait la particularité du TD ABC, c'est l'utilisation de temps standard, unitaire, et sa valorisation, contrairement à l'ABC, qui se caractérise par des répartitions (standard) de temps entre activités. En revanche, un concept nouveau est introduit : le groupe de ressources qui est l'agrégation d'activités qui consomment les mêmes ressources, sans nécessairement respecter le principe d'homogénéité (des inducteurs différents peuvent déclencher les consommations). Au lieu d'identifier les ressources que consomment les activités, le TD ABC les impute aux groupes de ressources. Cette simplification permet d'envisager la multiplication des activités, sans pour autant induire des difficultés supplémentaires en termes de répartition des ressources entre les activités. Il est cependant nécessaire d'évaluer une donnée supplémentaire : la capacité normale (appréciée en temps) du groupe de ressources. Le rapport entre les ressources qui consomme et sa capacité permet de valoriser les temps. Pour

chaque groupe, il faudra évaluer le coût de capacité par unité, unité qui sera le plus souvent le temps travaillé¹.

Le Time-Driven ABC utilise des inducteurs de durée, tels que le temps de préparation au lieu d'indicateurs volumiques, tels que le nombre de préparations. Au lieu de définir des activités séparées pour toutes les modalités possibles de commandes, l'approche Time-Driven ABC estime les ressources consommées par une simple équation de temps.

Il faut mettre à jour la méthode dès que nécessaire : lorsque le modèle change, lorsqu'il y a ajout d'activités, lorsque les prix des ressources fournies affectent leur coût par unité de temps ou lorsque l'amélioration de la productivité permet d'obtenir le même résultat avec moins de temps ou de ressources.

5. Les coûts de revient partiels et l'aide à la prise de décision

5.1. Les méthodes de coûts de revient partiels

5.1.1. La méthode du coût de revient variable

Dans une optique de prise de décision à court terme, les frais fixes, ou coûts de capacité, sont le résultat de décisions antérieures. Seuls les coûts variables sont gérables à court terme. Le levier d'action devient la marge sur coûts variables, ou marge brute. Sur l'horizon de temps considéré, le manager dispose de deux leviers d'action pour améliorer le résultat de l'entreprise : augmenter la contribution unitaire et accroître le volume des ventes.

5.1.2. Le point mort ou seuil de rentabilité (break even point)

Le point mort correspond à la quantité vendue telle que le chiffre d'affaires est exactement égal au coût total de la production vendue ou la quantité minimale de produits qu'il faut vendre pour couvrir l'ensemble des coûts fixes et variables de l'organisation : $\text{Point mort} = \text{Frais fixes (FF)} / \text{Contribution unitaire (CU)}$

¹ François-Xavier SIMON et Nicolas BERLAND, Op cit, pages 20-23;

5.1.3. La méthode du coût de revient direct

Une deuxième version du Direct Cost est la méthode du coût de revient direct. La méthode permet une analyse de la contribution à la rentabilité de chaque produit/service. Elle permet de dégager une marge sur coûts directs égale à la différence entre le chiffre d'affaires réalisé sur le produit et la somme des coûts variables et des coûts fixes directs du produit.

5.2. Les coûts et revenus pertinents pour la prise de décision

- **L'identification des coûts pertinents pour aider à la prise de décision**

Pour chaque type de décision, il importe d'identifier avec soin les coûts pertinents qui sont souvent des coûts de revient partiels, en particulier si l'horizon est de court terme.

- **L'information Comptable pertinente dans le cas d'une réduction d'activité**

Dans ce type de décision, il s'agit des coûts et revenus évitables, c'est-à-dire ceux qui disparaissent définitivement si l'activité est arrêtée, et qui dépendent de l'horizon de temps pertinent « le court terme »

- **Le recours à la sous-traitance**

Lorsque l'organisation a le choix entre sous-traiter et réaliser elle-même une ensemble d'activités de la chaîne de valeur, le contrôle de gestion doit identifier les coûts et revenus pertinents aux deux options considérées :

- ✓ Si les activités, candidates à l'externalisation, étaient déjà effectuées en interne, il importe d'identifier, d'une part, les coûts qui disparaissent de l'organisation suite à leur arrêt et, d'autre part, les revenus et coûts pertinents générés par les activités qui pourraient être faites à la place de

celles qui sont abandonnées. Il faut comparer les coûts et revenus pertinents en interne aux coûts d'acquisition auprès d'un sous-traitant.

- ✓ S'il s'agit d'activités nouvelles, il faut réunir l'information sur les revenus et coûts pertinents générés par les activités en interne pour la comparer au prix demandé par un fournisseur extérieur.

- **Le choix d'un mix optimal de production**

Lorsqu'une entreprise est proche de la capacité maximale de production, qu'il existe une demande non satisfaite pour les produits/services qu'elle délivre et qu'il est exclu d'augmenter la capacité à court terme, elle doit prendre une décision quant au mix de production à choisir pour maximiser le résultat d'exploitation à court terme. Outre les éléments qualitatifs, deux données essentielles sont à prendre en considération pour aider le décideur : la contribution unitaire de chacun des produits pour lesquels il existe une demande non encore satisfaite et la consommation par chaque produit de la ressource rare qui limite la capacité de production disponible. Il s'agit de classer le portefeuille de produits/services de l'entreprise en ordre décroissant de contribution unitaire par unité du facteur rare, qui limite la capacité de production disponible. Toutes choses égales par ailleurs, on utilisera cette dernière d'abord pour satisfaire la demande des produits/services, en commençant par celui qui génère la contribution unitaire la plus élevée par unité de capacité de production utilisée¹.

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, Pages 251 ;

Section 3 : La gestion budgétaire

Tant que le premier outil est un outil d'aide à la maîtrise et à la prise de décisions, l'outil de la gestion budgétaire a une importance en matière de stratégie de l'entreprise. La plus grande, difficulté pour les entreprises n'est pas tant de définir une stratégie, mais bien de parvenir à la décliner et à l'exécuter.

1. Décliner la stratégie

1.1. Une déclinaison contingente au type de stratégie

Le choix d'une stratégie de domination par les coûts ou d'une différenciation n'est pas neutre. Elle traduit la façon dont les entreprises alimentent ensuite leur système de contrôle, c'est-à-dire la manière dont elles déclinent leur stratégie. Le système de contrôle n'a alors pas le même contenu selon les cas. Ensuite, en fonction de la nature des processus et activités de l'entreprise et de leur lien avec la stratégie, l'entreprise doit faire des choix qui guident la déclinaison de ses objectifs.

1.1.1. Domination par les coûts et différenciation, des déclinaisons différentes

- **Domination par les coûts et système de contrôle**

Une entreprise qui choisit une stratégie de domination par les coûts cherche à réduire ces derniers en jouant sur les économies d'échelle et d'apprentissage. Cette recherche de l'efficacité doit se faire en gardant, systématiquement un niveau de qualité donné¹. Les entreprises qui développent de telles stratégies comptent généralement sur un système de contrôle fondé sur des normes financières à respecter. Celles-ci ont été définies à partir de situations normales de production. Elles évoluent dans le temps afin de prendre en compte les effets d'apprentissage.

¹ Ulrike MAYRHOFER, management stratégique, Paris, Ed Barel, 2007, page 86 ;

- **Différenciation par le haut et système de contrôle**

Une entreprise cherchant à se différencier par le haut créera une offre pour laquelle le marché sera prêt à payer un prix plus élevé. Cette survalueur attribuée par les consommateurs peut provenir d'un positionnement sur le luxe ou d'une focalisation sur un marché étroit pour lequel l'entreprise a développé des réponses à la demande des clients. Le coût de revient de production est aussi un élément essentiel, mais, il est relativement secondaire en comparaison de la qualité du produit ou du niveau de service rendu aux clients. Le système de contrôle de l'entreprise est alors davantage orienté sur des indicateurs de qualité ou de satisfaction que sur le respect des coûts. Le reporting financier n'est pas un poste clé dans ce type d'entreprise, contrairement au cas de l'entreprise suivant une stratégie par les coûts¹.

- **Différenciation par le bas et système de contrôle**

Une entreprise qui se différencie par le bas cherche à épurer son offre afin de faire baisser ses coûts. Contrairement à l'entreprise qui pratique une domination par les coûts, elle ne recherche pas les volumes et l'expérience pour faire baisser ces derniers. À l'instar d'un système de contrôle de gestion d'une stratégie de différenciation par le haut, le système de contrôle de ce type d'entreprise est très tourné vers ce qui se passe à l'extérieur de ses frontières, toujours à la recherche de la moindre opportunité de baisse des coûts. Plus qu'ailleurs, la qualité n'est pas un critère essentiel. Comme pour la domination par les coûts, ce type de contrôle sera, lui aussi, très financier.

1.1.2. De la stratégie au contrôle de gestion

- **De la stratégie aux objectifs**

¹ Alain SCHAT, Laurence GODARD et Thierry ROY, Elaboration et utilisation de l'information comptable, Paris, Presses universitaires franc-comtoises, 2002, Page 101-102;

L'entreprise réalise un diagnostic stratégique de sa situation ensuite elle choisit ou subit des FCS. L'ensemble de ces analyses permet aux organisations de se fixer des objectifs à atteindre. Les objectifs sont déclinés sous forme de sous-objectifs qui ne sont que des moyens pour l'atteindre.

- **Des objectifs au contrôle de gestion**

Les systèmes de contrôle de gestion doivent être en cohérence avec la stratégie et les objectifs qui en découlent. Ils représentent une forme de mise en œuvre des objectifs.

Dans le cadre de l'année, les plans stratégiques sont traduits sous forme de plans d'action et d'objectifs annuels à atteindre. Les plans d'action ont un impact sur le budget et les indicateurs de gestion, interprétés sous forme de tableaux de bord. Les données budgétaires et les indicateurs apparaissent donc comme la conséquence des choix stratégiques de l'entreprise et des actions décidées pour les atteindre.

- **Décliner les objectifs sur les processus**

Dès que les managers ont identifié les objectifs de l'entreprise, ils doivent les décliner afin de faire part de la stratégie à toute l'organisation.

La contribution des processus à l'atteinte des objectifs décrit la manière dont chaque processus, chaque activité qui le compose et chaque personne qui intervient va permettre de les atteindre. Donc, une déclinaison de la stratégie dans les actions quotidiennes des opérationnels.¹

2. La construction des budgets et le système budgétaire

Le budget est l'outil central du contrôle de gestion. Il est présent dans la quasi-totalité des organisations et constitue bien souvent le cœur de l'activité des

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, pages 259-262 ;

contrôleurs. Il est (ou devrait être) l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation de plans opérationnels ». Il est ainsi le document qui fait le lien entre les prévisions opérationnelles et leur traduction financière.

2.1. La construction du budget

Dans la pratique, on définit un budget pour chaque fonction de l'entreprise. Il est nécessaire de commencer sa construction par les contraintes les plus fortes (La production dans une économie de l'offre, la trésorerie dans une entreprise familiale et le budget de ventes dans une économie de la demande). Ce dernier est le cas le plus courant.

Les contrôleurs de gestion initient la démarche budgétaire et sont les garants de la procédure. Mais la construction budgétaire va impliquer le plus souvent les managers. Ils garantissent que le budget intègre les préoccupations stratégiques de l'entreprise, qu'il est en phase avec ses réalités opérationnelles. Les contrôleurs fournissent le cadre budgétaire permettant de collecter les données. Ils réunissent les données primaires et organisent les réunions budgétaires permettant la confrontation des points de vue. Les managers fournissent les chiffres, challengent les hypothèses budgétaires et arbitrent sur les grands choix à réaliser.

2.2. L'articulation et la construction des budgets

Les différentes étapes de la construction des budgets opérationnels, sont¹ :

Étape 1 : le budget des ventes et des coûts commerciaux

¹ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, Op cit, pages 307-351 ;

La démarche implique de faire des choix sur les quantités vendues de chaque produit ainsi que sur les prix de vente. Si l'entreprise réalise des ventes à l'international, cette prévision suppose de faire aussi des hypothèses sur le taux de change. Cela implique de prendre en compte les facteurs macroéconomiques, l'évolution de la réglementation, le comportement des concurrents et l'évolution de la demande des consommateurs. Lors de cette étape, la place des vendeurs, marketeurs et chefs de produit est évidemment déterminante. À partir de ce budget des ventes, il est possible de faire celui des coûts commerciaux.

Etape 2 : Le budget de production

Dans un premier temps, il s'agit de définir le niveau de production nécessaire compte tenu du niveau des ventes espérées et du niveau de stock désiré. Une fois le niveau de production choisi, il est possible de préciser l'utilisation prévisionnelle des moyens (les consommations de matières, la main-d'œuvre productive nécessaire et le degré d'utilisation des équipements).

Le budget de production valorise le programme de production. Cette valorisation repose sur les calculs de coût complets effectués dans la comptabilité analytique (ou de gestion). En fonction de cela, on calcule le budget de production. Il nécessite de connaître le montant des achats et doit donc s'établir parallèlement au budget des approvisionnements.

Etape 3: Le budget des approvisionnements

Le programme d'approvisionnement, qui résulte du programme de production, définit les quantités à commander et les dates de commande. Plusieurs paramètres déterminent les choix réalisés en la matière (Le coût de passation de commande, le coût de stockage et le coût de la rupture de stock).

Etape 4 : Les budgets des centres de coût discrétionnaire

On appelle centre de coût discrétionnaire un centre de responsabilité dont le niveau de dépense n'a pas de rapport direct avec le niveau d'activité. Cela concerne essentiellement l'administration (siège, direction générale, direction financière, service des ressources humaines ...) et la recherche et développement.

Étape 5 : le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie recense les encaissements et les décaissements relatifs à l'exploitation et aux investissements. Il est ainsi nécessaire de connaître les délais et dates de paiement pour les divers produits et charges pour l'établir.

Étape 6 : le compte de résultat et le bilan prévisionnel

Les différents budgets réalisés permettent de construire un bilan et un compte de résultat prévisionnels. Le compte de résultat est la synthèse des produits et des charges mis en évidence dans les différents budgets. Il permet de mesurer la performance de l'entreprise sur une année donnée.

2.3. Les budgets d'investissements

Les budgets d'investissement résultent du processus budgétaire d'ensemble, mais s'intègrent aussi dans une logique stratégique plus vaste, qui va du plan stratégique à long terme à une sélection des projets pris individuellement, selon des critères financiers et non financiers.

3. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts

Le contrôle budgétaire est une composante importante du système budgétaire.

Une comparaison entre la situation réalisée et la situation budgétée est ainsi indispensable au management des différents échelons de l'entreprise pour évaluer périodiquement la réalisation de leurs objectifs annuels. Une méthodologie d'analyse des écarts a été élaborée pour assurer cette comparaison

régulière. Les écarts mis en évidence seront interprétés tant du point de vue de leur matérialité que du sens qu'on peut leur donner. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts s'inscrivent dans un processus complexe dont le cycle démarre lors de l'établissement du budget d'une année et se termine par l'établissement du budget de l'année suivante.¹

3.1. Rôle du contrôle budgétaire et définitions

3.1.1. Le contrôle budgétaire et les logiques du contrôle opérationnel

Le contrôle budgétaire est un processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget, à différents niveaux de l'organisation.

Le contrôle budgétaire ne peut remplir ses rôles correctement que si la responsabilité de chaque écart, mesuré entre les résultats réalisés et les prévisions budgétaires, peut être attribuée à un manager, détenteur d'une certaine autorité sur un ensemble de ressources qui varie en fonction du type de centre de responsabilité.

- **Le concept d'écart**

Un écart se définit comme la différence entre des données réalisées et des données budgétées, exprimées sous forme monétaire ou non monétaire. La signification de cette différence mathématique n'est pas la même selon que l'écart est relatif à des revenus, à des charges, voire à des marges.

- **Le budget flexible**

Le budget flexible est un outil d'analyse particulièrement utile qui contribue à l'interprétation adéquate des écarts constatés. Il s'agit d'un retraitement du budget initial en fonction de ce niveau réel d'activité. Il est déterminé par la multiplication des valeurs budgétées unitaires par le niveau d'activité.

¹ Nicolas BERLAND et Yves De RONGE, Op cit, pages 298-320 ;

3.2. Méthodologie d'analyse des écarts

3.2.1. L'analyse comparative du résultat d'exploitation

Parmi les mesures de la performance, d'une entreprise, le résultat d'exploitation. L'analyse de l'écart sur ce dernier est importante. Pour retirer plus d'informations sur un écart sur le résultat l'analyse passe et se concentre sur le chiffre d'affaire et sur les coûts.

- **Les écarts sur chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires découle a priori de la valeur de deux paramètres en particulier : le prix de vente $P(V)$ et les quantités vendues $Q(V)$.

L'écart sur chiffre :

$$\Delta CA = \sum i \{ [Pr(V_i) \times Yr(V_i) \times Vr] - [Pb(V_i) \times Yb(V_i) \times Vb] \}$$

Pr: Prix de vente réel

V_i : Vente de produit i

Y_i : proportion de la quantité venue du produit i par rapport aux ventes totales.

$$Y_i = V_i / \sum i V_i$$

- **L'écart sur prix :**

$$\Delta P = Vr \times [Pr(V) - Pb(V)]$$

- **L'écart sur quantité :**

$$\Delta Q = [Vr - Vb] \times \sum i \{ [Pr(V_i) \times Yb(V_i)] \}$$

- **Les écarts sur coûts**

$$\Delta \text{Coût} = [CR(V)_r \times V_r] - [CR(V)_s \times V_s]$$

3.3. L'interprétation des écarts

Lorsque l'on fait face à un écart entre les montants réalisés et budgétés, il est nécessaire d'estimer en premier lieu sa matérialité. Pour ce faire, il s'agit d'une part d'être conscient que la grandeur absolue d'un écart ne détermine pas son importance. En effet, certains petits écarts peuvent fortement influencer le résultat d'une organisation, alors que l'impact de grands écarts peut être infime. D'autre part, la signification d'un écart s'évalue en fonction de la connaissance des processus de l'organisation. L'interprétation doit également tenir compte des interdépendances existant entre les différentes activités qui composent un processus.

L'utilisation des informations tirées du contrôle budgétaire est en réalité fortement contingente à l'incertitude organisationnelle.

3.3.1. L'incertitude des écarts

Le système budgétaire est censé représenter la déclinaison de la stratégie de l'organisation. À partir du moment où la réalisation de cette stratégie est soumise à l'incertitude, tout le système budgétaire en souffre également.

Les incertitudes stratégiques façonnent le système de contrôle budgétaire et, ainsi, le type d'interprétation que l'on peut donner à un écart. En effet, imaginons que les dirigeants d'une organisation apprennent l'installation d'un nouveau concurrent sur leur marché. Cet élément imprévu aura probablement comme conséquence une diminution des quantités vendues, qui va se traduire par un écart défavorable sur le chiffre d'affaires.

Section 4 : Les indicateurs de performance

Les managers utilisent l'outil de la gestion budgétaire pour décliner la stratégie et pour piloter les activités de l'entreprise. Les indicateurs de performance sont plus pertinents en matière de pilotage de la performance.

1. Les systèmes de mesure de la performance financière

Piloter la performance de l'entreprise grâce au contrôle de gestion nécessite tout d'abord de mesurer la performance financière.

1.1. Mesurer la performance financière avec des résultats comptables

Le contrôle de gestion utilise les mêmes indicateurs de mesure de la performance financière que la comptabilité. Mais contrairement à la comptabilité et à la finance d'entreprise, qui travaillent le plus souvent sur des indicateurs normalisés, il ne suit pas de normes externes. Souvent, l'entreprise développe des normes pour ses propres reporting, ce qui peut conduire à constater des écarts entre plusieurs concepts en apparence similaires.

La performance financière repose sur des conventions qui conduisent à effectuer des choix qui ne sont pas neutres sur les résultats de l'entreprise. Ces conventions sont des habitudes ancrées dans les pratiques et parfois contestables. Ainsi, il n'est pas toujours aisé de déterminer si une dépense est une charge ou un investissement. En fonction de ses objectifs stratégiques, une entreprise peut adopter des normes internes traduisant des conventions différentes des normes comptables.

1.2. Le taux de rentabilité ou ROI (Return On Investments)

Outre le fait qu'il soit incertain, le résultat comptable ne dit rien sur l'effort relatif que l'entreprise a produit pour le générer. Elle doit le ramener, pour le

rendre pertinent, aux moyens mis en œuvre afin de calculer un taux de rentabilité, ou ROI. **ROI : Profit/Actifs nets**

C'est un résultat divisé par des actifs (Soit les immobilisations nettes soit les immobilisations nettes augmentées du besoin en fonds de roulement).

Le calcul d'un ROI présente également une difficulté originale. Prendre les actifs nets pour les mettre au dénominateur revient, toutes choses égales par ailleurs, à voir la rentabilité des investissements les plus anciens augmenter avec le temps alors qu'aucun changement économique ne justifie une telle évolution.

Au-delà des problèmes de calcul, l'interprétation du ROI nécessite un certain nombre de précautions :

- Le ROI est un indicateur de long terme. Il faut s'en servir dans une perspective pluriannuelle. En le considérant comme un indicateur de court terme (par exemple l'année), on risque fort de subir des effets pervers ;
- Le ROI ne permet pas de comparer plusieurs sites ou plusieurs segments d'activité. ¹

1.3. La création de valeur et l'EVA

Le résultat comptable ne correspond forcément au bénéfice attendu. Il faut rendre le bénéfice comparable à une base de rémunération normale, avec un indicateur reflétant mieux la création de la valeur. ²

L'EVA (Economic Value Added), est un indicateur de création de richesse, il est calculé selon la formule :

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - K \times \text{CE}$$

¹ Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND et Pierre-Laurent BESCOS, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Paris, Ed GUALINO, 2004, page 77-78 ;

² Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Ève Chiapello, Daniel Michel et AndreùSolé, Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, Paris, Ed DUNOD, 2008, pages 27-30 ;

Ou :

NOPAT : le profit opérationnel après impôt ;

K : le coût moyen pondéré du capital ;

CE : capitaux employés.

2. Les systèmes de mesure de la performance non financière

La déclinaison de la stratégie par le budget est essentiellement financière. Il est souvent nécessaire d'avoir une déclinaison non financière de la performance.

2.1. La déclinaison du Return On Investment (ROI)

- **Le ROI expliqué par la marge et la rotation de l'actif**

Le ROI peut être décomposé en un taux de marge et un taux de rotation de l'actif.

$$\text{ROI} = \text{Profit} / \text{Actifs} = \text{Profit} / \text{CA} \times \text{CA} / \text{Actifs}.$$

Le taux de marge ou le résultat de l'activité commerciale de l'entreprise indique combien cette dernière a générée de profit pour chaque unité monétaire vendue. Ce ratio donne une idée de son avantage concurrentiel sur le marché.

Le taux de rotation de l'actif ou le résultat de l'activité industrielle de l'entreprise est un indicateur montrant comment cette dernière utilise son capital et notamment la vitesse à laquelle elle le fait tourner.

La déclinaison du ROI se poursuit en considérant séparément le taux de marge et le taux de rotation de l'actif. Il s'agit alors d'identifier les indicateurs permettant d'agir sur ces ratios. Par exemple, le taux de marge dépend du profit et du chiffre d'affaires. Les délais de livraison et la qualité des produits livrés ont un effet sur ce dernier. On crée ainsi un lien entre l'objectif final de l'entreprise, l'amélioration de sa rentabilité, et les opérations de terrain. Les indicateurs

physiques présentent l'avantage d'être mieux compris par ceux, nombreux, qui n'ont pas de culture ou de formation financière. À la place, des relations de causes à effets apparaissent, dont la nature est plus incertaine. Les managers et les contrôleurs doivent émettre l'hypothèse que telle ou telle variable agit sur telle autre.

2.2. Les indicateurs non financiers de la performance opérationnelle

2.2.1. La nature des indicateurs non financiers

Les managers comptent aussi sur des indicateurs non financiers mesurant la satisfaction des clients, le bon déroulement des opérations, la performance du personnel, l'intégration dans la communauté et la préservation de l'environnement, ou encore le degré plus ou moins innovant de l'entreprise. D'autres dimensions pourraient être ajoutées à celles-ci en fonction des besoins de l'entreprise.

On examine les deux principales catégories d'indicateurs non financiers : la qualité de la réponse aux demandes des clients et, de manière plus générale, la qualité et la performance RH (ressources humaines).

2.2.2. Les mesures de la qualité des prestations clients

Comment mesurer la qualité de la prestation fournie aux clients ? La mesure de la satisfaction clients peut dépendre de mesures sur l'état d'esprit des clients aussi bien que de mesures sur la qualité des prestations fournies ou de la comparaison par rapport aux concurrents.

- **La mesure de la satisfaction des clients :** La première façon de mesurer la satisfaction des clients est de leur faire remplir un questionnaire de satisfaction. L'évaluation est alors subjective et dépend de l'hétérogénéité du public concerné, du fait que chacun n'attribue pas, sur une échelle

allant de 1 (très insatisfait) à 5 (très satisfait) la même valeur. La mesure ne porte dans ces cas que sur des perceptions très subjectives.¹

Il existe différents types de questionnaires : Questionnaires de satisfaction dans le cadre d'enquêtes ponctuelles sur le lieu de consommation, à la fin de la prestation ou à froid lors d'enquêtes par téléphone.

La satisfaction peut aussi être mesurée par les plaintes reçues formellement. Comme peut également être mesurée par les retours marchandises de clients qui ne s'estiment pas satisfaits et choisissent de se faire rembourser. Enfin, les retards de paiement ou la perte de clients fidèles (ce qui nécessite encore une fois un système pour tracer les clients, d'où l'apparition de système de fidélisation par point dans de nombreuses entreprises ces dernières années).

La mesure de la satisfaction du client par rapport à une norme de qualité

Dans ce second cas, l'entreprise cherche à garantir un niveau de qualité « objective » sur la prestation, indépendamment de ce qu'en pense le client. Cette seconde façon de mesurer la satisfaction des clients est toutefois plus objective. La mesure porte alors sur la qualité des prestations fournies ou la conformité du produit à une norme. Cette dernière peut être interne à l'organisation ou avoir été définie par rapport aux concurrents.

La mesure de la qualité du produit ou de la prestation est tout aussi difficile à obtenir. Il ne s'agit plus alors d'avoir l'opinion du client, mais de savoir si ce qui lui avait été promis lui a effectivement été fourni. La qualité peut se mesurer de façon plus ou moins objective.²

2.2.3. La mesure de la performance ressources humaines (RH)

¹ Jean-Michel MOUTOT et Manuel LANGE, Mesurer la performance de la fonction commerciale, Ed d'organisation, Paris, 2008, page 56 ;

² Farouk Hémici et Christophe Hénot, Contrôle de gestion, Paris, Editions Bréal, 2007, page 157 ;

Plusieurs raisons rendent en outre la variable RH difficile à piloter. Les dimensions de cette ressource sont hautement immatérielles, donc difficiles à représenter et, a fortiori, à mesurer et elles ne se laissent donc pas manipuler facilement.¹

La mesure des processus RH

La performance RH de l'entreprise est déjà celle de la fonction RH. Différents processus sont animés par cette fonction. Cela va du recrutement, de l'administration de la paye au licenciement, en passant par de multiples autres tâches (négociation salariale, administration des œuvres sociales, veille réglementaire ...). Toutes ces activités ne sont toutefois pas identiques en termes de mesure de la performance. La performance de la paye est assez simple à mesurer puisqu'elle dépendra du nombre de réclamations justifiées, de corrections devant être apportées, cela peut conduire les entreprises à soustraire cette activité dans la mesure où les critères de performance sont assez faciles à suivre. D'autres activités sont plus difficiles à mettre en œuvre, le processus de recrutement qui est assez stable, il est caractérisé par une subjectivité forte et les résultats sont incertains. Il est possible de suivre le bon déroulement des étapes de recrutement en se posant les questions suivantes :

- Combien de candidatures ont été reçues ?
- À quel rythme a-t-on répondu à ces courriers ?
- Combien on fait l'objet d'un entretien ? Deux ou plusieurs entretiens ont-ils été nécessaires ? Etc.²

La mesure de la mise sous tension de la variable RH

Performance et masse salariale

¹Jean-Yves Le LOUARN, Les tableaux de bord Ressources humaines: Le pilotage de la fonction RH, Paris, Ed Wolters Kluwer France, 2008, page 46

²Ibid, page 55 ;

La masse salariale est l'une des dimensions clés pour l'entreprise. Il s'agit d'en maîtriser les coûts en mettant les bons collaborateurs aux bons endroits, en nombre juste suffisant, avec une division du travail permettant l'efficacité maximale.

L'évolution de la masse salariale dépend de plusieurs paramètres. Il appartient aux responsables RH de les identifier clairement afin de comprendre dans le détail l'évolution des coûts, des effectifs, mais aussi leur structure par âge, les rémunérations, la période des augmentations (début ou fin d'année) et ses effets sur l'exercice.

Il s'agit également de s'assurer de l'équité externe et interne des rémunérations versées par rapport aux qualifications.

Les conditions de travail et le climat social

Le pilotage de la ressource humaine nécessite de mettre sous tension d'autres variables, plus qualitatives. Les salariés sont notamment sensibles aux conditions de travail et au climat social qui règne dans l'entreprise.

Les conditions de travail vont s'appréhender avec des ratios très simples de type nombre de m² par personne ou le nombre de fois où une personne aura eu accès à la formation. De même, il est possible de mettre en œuvre des actions spécifiques pour améliorer les conditions de travail, comme des entretiens annuels d'évaluation qui sont alors des moments d'échange et de remontée d'information ou, plus anecdotiques, des actions liées aux œuvres sociales de l'entreprise (animations collectives, actions du comité d'entreprise et montant qui lui est versé). On peut penser qu'un mauvais climat social se traduira par une

moindre implication dans le travail et donc une baisse de performance pour l'entreprise.¹

C'est en tant qu'employeur responsable que l'entreprise est alors jugée et elle doit mettre en place de nouvelles métriques de pilotage qui dépassent ces besoins immédiats de performance.

3. Le reporting et le pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord

3.1. Un outil de pilotage des activités de l'organisation

3.1.1. Définition²

Le tableau de bord peut se définir comme le regroupement d'un ensemble d'informations synthétiques considérées comme essentielles à la prise de décision des managers, c'est-à-dire, à la mise en place d'actions correctives.

Trois caractéristiques définissent les tableaux de bord :

- La réactivité apportée par l'outil dans le processus de décision.
- La possibilité offerte au manager d'élargir sa vision de la performance : liens de causalité existants entre résultats financiers et leviers d'action.
- La livraison d'informations synthétiques aux managers des centres de responsabilité.

3.1.2. Les rôles d'un tableau de bord

- Piloter les actions entreprises par l'organisation afin de limiter les risques de dérive. Traditionnellement, un tableau de bord se compose de données, objectifs, réalisations et d'écarts.
- Favoriser l'échange entre les différents responsables sur les niveaux de performance attendus et réalisés :

¹ Joëlle IMBERT, Les tableaux de bord RH: construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage, Paris, Editions Eyrolles, 2007, page 47 ;

² Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Op cit, page 416 ;

- ✓ Sur un plan humain, Il favorise les échanges sur la performance de l'organisation et sur la façon dont les acteurs s'inscrivent dans la stratégie suivie ;
- ✓ Sur un plan organisationnel, Le tableau de bord permet d'améliorer les relations entre les différents centres de responsabilité de l'organisation.¹

3.2. Les enjeux de l'implantation d'un système de tableaux de bord

3.2.1. Les trois niveaux de tableau de bord

- **Le tableau de bord stratégique**

Ce tableau de bord est dédié aux membres de la direction générale. Il se donne comme objectif, à partir d'un nombre limité de données, de juger de la mise en place de la stratégie. L'horizon retenu est donc le moyen ou le long terme. L'outil présente une synthèse des informations contenues au sein des tableaux de bord des échelons hiérarchiques inférieurs. Historiquement, l'information financière y occupe une place prépondérante.

- **Le tableau de bord de gestion**

Le tableau de bord de gestion regroupe des informations nécessaires au pilotage des activités. En général, il se focalise sur le court terme. L'objectif est ici de proposer aux différents responsables de l'entreprise des données actualisées régulièrement, qui permettent une réactivité suffisante pour modifier ou anticiper une action.

- **Le tableau de bord opérationnel**

Ce tableau de bord est destiné aux opérationnels (ouvriers, comptables, commerciaux ...), qui ont pour mission de gérer l'activité quotidienne de l'entreprise. Il doit donc être très réactif afin de permettre à ses utilisateurs

¹ Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Op cit, page 417 ;

d'adapter leurs comportements, mais aussi de comprendre comment leurs actions individuelles s'inscrivent dans la performance de l'organisation.

Ces tableaux de bord se complètent en répondant à des acteurs qui ont des positions hiérarchiques distinctes et donc des besoins informationnels différents¹.

3.2.2. Le processus de construction

La méthode OVAR (objectif, variable d'actions, responsabilité) est une démarche de création des tableaux de bord. Elle ambitionne de contrôler le déploiement de la stratégie au sein de l'organisation en tentant de mettre en adéquation la stratégie et les plans d'action avec les différents niveaux hiérarchiques. Cette méthode propose une démarche de construction en trois étapes- :

- **Définir les objectifs.** Il s'agit de revenir sur les missions confiées à un responsable de centre pour ensuite définir les principaux objectifs sur lesquels sa performance sera jugée (indicateurs de coût, de chiffre d'affaires et de contribution aux résultats).
- **Déterminer des variables d'action.** Il s'agit d'identifier les facteurs qui influent sur la performance des responsables. Cette seconde étape se traduit par la sélection d'indicateurs permettant d'appréhender les composants de la performance.
- **Définir des responsabilités pour chaque variable d'action et donc pour chaque indicateur.** L'objectif est de responsabiliser les managers sur leurs objectifs et donc sur leurs performances.²

3.2.3. Le contenu du tableau de bord (les indicateurs) :

¹ Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Op cit, page 420 ;

² Yves DE RONGE et Karine CERRADA, Contrôle de gestion, Paris, Pearson Education, 2012, page 255 ;

Un indicateur est une information chiffrée représentée sous des formes et des unités variées et dont l'utilisation doit aider à la prise de décision. Pour atteindre cet objectif, un indicateur doit posséder un certain nombre de qualités : Quantifiable, pertinent, objectif, fidèle, simple et compréhensible, sensible et fiable. L'indicateur peut être de suivi ou de contrôle, de reporting ou de pilotage aide à l'autocontrôle.

La nature de l'indicateur :

Contrairement à la majorité des outils utilisés en contrôle de gestion, les tableaux de bord combinent des indicateurs financiers et non financiers. L'indicateur peut être ciblé et donc chercher à mesurer une composante précise de la performance ou, à l'inverse, être global donc tenter d'en appréhender de manière synthétique les différentes composantes.¹

3.3. Le Balanced Scorecard (une nouvelle forme de tableau de bord)

D'après Kaplan et Norton, ce tableau de bord est essentiellement un moyen de clarifier la stratégie, d'adopter un nouveau regard sur la performance globale de l'organisation et de perfectionner la communication interne.²

Une clarification de la stratégie

Il permet de clarifier la stratégie déployée par l'organisation pour l'ensemble de ses membres, déployer la stratégie au sein des différents niveaux hiérarchiques à l'aide d'indicateurs reflétant les performances attendues des acteurs et coordonner les objectifs locaux des managers avec les objectifs stratégiques de l'organisation.

Une nouvelle vision de la performance

¹ Claude JEANRENAUD, L'utilisation des indicateurs de performance dans les services publics locaux, Ed Council of Europe, 1 janvier 1997, Strasbourg, page 9 ;

² Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Op cit, page 426 ;

Une performance n'est pas restreinte à des mesures financières, elle intègre des données plus qualitatives, non financières, comme la satisfaction des clients, qui, à long terme, peuvent engendrer l'amélioration des performances financières. Des mesures de performance issues de l'environnement pour mieux analyser la situation de l'organisation. Le Balanced Scorecard (BSC) propose un système de mesure de la performance réactif, qui se traduit par la présence d'indicateurs de résultat mais aussi de pilotage.

Une amélioration de la communication

L'architecture du BSC est aussi un moyen d'améliorer la communication. Les performances constatées sont l'occasion d'échanger, de communiquer pour comprendre la situation de chacun et envisager de nouveaux plans d'action.

3.3.1. Le contenu du Balanced Scorecard

Quatre questions permettent d'appréhender la performance globale d'une organisation :

- Qu'apporte l'entreprise aux actionnaires ? l'axe financier de la performance
- Qu'apporte l'entreprise à ses clients ? Axe de la satisfaction des clients.
- Comment l'entreprise se structure-t-elle pour répondre aux attentes de ses actionnaires et de ses clients ? Enjeux internes de la performance.
- Comment l'entreprise innove-t-elle ? souvent associée à l'axe ressources humaines.

3.3.2. Les intérêts et les limites du Balanced Scorecard

L'architecture de ce tableau de bord repose sur les liens de causalité entre les différentes composantes de la performance. Or, il semble que ces liens ne soient pas automatiques. Il est parfois difficile de gérer simultanément l'ensemble des indicateurs choisis pour évaluer la performance « objectifs contradictoires ».

L'organisation peut donc être dans l'incapacité de maximiser simultanément l'ensemble des indicateurs du tableau de bord.

La multiplication des mesures peut nuire à l'identification des valeurs primordiales. Le travail de priorisation, nécessaire à l'ensemble des outils de gestion composés de nombreux indicateurs, s'avère parfois délicat. Les managers devront donc arbitrer et hiérarchiser entre différents objectifs stratégiques prioritaires.

Conclusion du chapitre

Les outils de contrôle de gestion sont utilisés selon les caractéristiques de l'entreprise. Plusieurs critères décident en la matière notamment l'environnement où les outils sont vus leur développement en répondant à tels critères.

Dans le chapitre suivant on va étudier les caractéristiques d'une entreprise, les outils de contrôle de gestion utilisés et les perspectives de la fonction dans cette entreprise.

Chapitre deux :

Cas de SAMHA Home Appliance

Introduction du chapitre

L'étude de cas de ce mémoire concerne une entreprise industrielle exerçant dans le secteur de l'électroménager et de l'électronique, il s'agit de SAMHA Home Appliance SPA. Avant d'examiner le processus de contrôle de gestion au sein de SAMHA il faut passer par sa société mère, là il s'agit d'un grand groupe privé algérien, c'est le groupe Cevital.

Ce chapitre est composé de quatre sections, la première concerne l'historique et l'analyse stratégique de la société, le deuxième étudie le sous-processus d'élaboration du budget, ensuite le processus de suivi budgétaire et la quatrième section concerne les perspectives de la fonction du contrôle de gestion dans la société.

Section 1 : Présentation de SAMHA

1. Historique de SAMHA et du groupe Cevital :

Avant de parler de la filiale, il n'est pas inutile de faire le passage sur le groupe Cevital.

1.1. Le Groupe Cevital :

Le Groupe Cevital est créé officiellement en 2007, présent dans 10 métiers avec plus de 20 filiales dont la première a été créée en 1997 (Hyundai Motors Algérie), il est regroupé sur 4 pôles d'activités (Agro-industrie, Automobile et Services, Industrie et Distribution) il compte plus de 12 000 collaborateurs.¹

La clé principale de succès de Cevital tient à une politique constante de réinvestissement des résultats. Dans la conception des projets du groupe, le premier souci est d'atteindre une taille critique pour être en mesure de faire face au marché national et éventuellement d'exporter comme il a réussi dans l'agro-industrie et l'industrie du verre plat. Le groupe misait sur les meilleures technologies et appuie sur une ressource humaine qualifiée, compétente et motivée. Le groupe a fixé un objectif auquel il travaille actuellement, c'est le projet de "Corporate University" pour pouvoir doter le groupe d'une institution qui lui permettra de lui apporter les compléments de formation nécessaires aux différentes compétences, et de se servir de centre de rayonnement des valeurs de l'entreprise. Toutes les filiales du groupe seront bénéficiées, parmi eux SAMHA qui est notre cas qu'on va étudier dans cette section.

1.2. SAMHA :

SAMHA est une filiale à 100 % du groupe Cevital au capital de 5 milliard de dinar, elle a été créée en 2006 par un partenariat entre le groupe Cevital et SAMSUNG. SAMSUNG est un groupe coréen fondé en 1938, il est engagé dans

¹ www.cevital.com, janvier 2013 ;

l'électronique et l'électroménager par sa filiale Samsung Electronics qui a été créée dans les années soixante. C'est un leader mondial et une marque d'une grande notoriété qui détrône beaucoup de label à travers le monde. La firme adopte un modèle de partenariat très intéressant avec le groupe Cevital qui comprend :

- Le transfert de technologie ;
- La fourniture des équipements de production et des chaînes de montages ;
- L'assistance technique au démarrage et durant l'exploitation ;
- La formation continue sur les nouvelles techniques et technologies ;
- La formation du Service Après-Vente (SAV) ;
- La fourniture des outils de gestion de la maintenance ;
- L'assistance marketing ; et
- La fourniture des pièces et composants non intégrés.

Au début de sa création, l'activité de SAMHA était la commercialisation des produits SAMSUNG importés, jusqu'à 2009 où la société a lancé son usine de fabrication et de montage des produits SAMSUNG au fur et à mesure jusqu'à la maîtrise totale du processus de production.

1.3. Usine de SAMHA à Sétif :

L'activité de SAMHA était centrée sur deux axes fondamentaux, à savoir le volet commercial (la création et le développement du réseau de distribution sur le territoire national) et le volet industriel (la réalisation et le développement d'un complexe industriel).

L'usine de SAMHA est la cinquième de fabrication SAMSUNG au monde. Il entre dans une perspective de diversification que Cevital a envisagé de varier ses investissements en planifiant de nouveaux projets à haute valeur ajoutée. Le créneau de l'électroménager est un créneau d'avenir. La demande est croissante

et il serait préférable d'investir sur place au lieu de rester dépendant des importations qui sont de valeur ajoutée très minime en termes d'emploi. Au plus du recrutement direct, SAMHA a créé des milliers d'emplois indirects dans les activités de sous-traitance telles le transport, le gardiennage, l'emballage (les cartons -packing-), les produits chimiques et d'autres.

Opérationnel depuis 2009, la construction du complexe de SAMHA est faite par une filiale BTP du Groupe Cevital. Les travaux ont duré une année de septembre 2008 pour un début d'exploitation en novembre 2009.

Sétif est choisie pour des facilités foncières accordées dans cette wilaya. Sur 9,4 hectares accordés 4,5 bâti. Le complexe est constitué de 3 bâtiments dont un pour l'administration. Le deuxième bâti est réservé aux trois unités de production des Réfrigérateurs, machines à laver et climatiseurs, le troisième bâti est celui des unités CTV¹ et l'injection plastique/ polyester. Cette dernière s'occupe des activités d'injection plastique et polyester pour la production de toutes les composantes en plastique de tous les produits SAMHA, des emballages en plastique et du polyester pour la protection des produits fabriqués. Les produits du complexe et ceux importés sont présentés dans l'élément suivant.

1.4. Les produits de SAMHA² :

Les produits de SAMHA sont nombreux, regroupés en 9 séries de produits classés comme le montre le tableau suivant :

Tableau N° 1 : les produits de SAMHA

Série de produit	Nombre de modèles
Téléviseurs (CTV)	LED (en 4 modèles), LCD (en 5 modèles), PDP (en 3 modèles) et CRT (un seul modèle).

¹ColorTelevision : télévision en couleur

² en 2012 ;

Réfrigérateurs (REF)	En 18 modèles
Machine A Laver (WM ¹)	En 9 modèles, plastiques et métalliques
Climatiseurs (AC ²)	Disponibles en 17 modèles
Aspirateurs (ASP)	4 modèles
Micro-Ondes	6 modèles
DVD	Un seul modèle
Audio	3 modèles
Cuisinières	2 modèles

Source : élaboré par nos soins à partir du budget 2012

Selon le critère de production (ou montage locale) et l'importation, les produits de SAMHA peuvent être distingués en deux types :

- Les produits en CKD ou Complet Knock Down³ : un CKD est un « lot » contenant l'ensemble des composants nécessaires à l'assemblage d'un produit. Ce lot peut être complété sur place par des composants produites localement (75% des composants pour les machines à laver), que l'on nomme « intégration locale ». Ce sont les sorties d'une série de traitement et d'assemblage dans les unités de SAMHA ;
- Les produits en CBU, Complet Built up Unit⁴ : ce sont les produits importés et commercialisés en l'état.

La société dans sa démarche de développement vise à augmenter le taux d'intégration des composants actuellement importées. Pour la fabrication d'un téléviseur, mise à part les « dalles » qui sont importées, tout le reste est fabriqué localement, y compris le montage de la carte mère dont une ligne a été achetée des Etats Unis. C'est un objectif parmi d'autres que SAMHA compte de les réaliser dans le moyen et le court terme.

¹Washing Machine

² Air Conditionner

³<http://fr.wikipedia.org>, Janvier 2013 ;

⁴ Op cit.

2. L'analyse stratégique de l'activité :

Après un petit passage sur l'activité de SAMHA et du groupe Cevital et avant d'aborder le processus budgétaire, il faut passer par les préalables à l'exercice d'une activité notamment et la fixation des objectifs à moyen et à court terme et l'organisation.

2.1. Métier de SAMHA :

Fabriquer et commercialiser des produits électrodomestiques et électroniques de marque SAMSUNG.

2.2. Vision :

- Maintenir la position de leader sur la marché national ;
- Aller à l'export.

2.3. Environnement socio-économique :

- Population à plus de 37 million habitant, dont environ 65% entre 20 et 30 ans ;
- Nombre de mariages et logements supérieur à 25000/an ;
- Généralisation de l'utilisation des climatiseurs ;
- Probabilité de réintroduction du crédit à la consommation pour la production nationale.

Tableau N° 2 : Le marché de l'électroménager et de l'électronique en Algérie (En milliard de dinar)

Année	2009	2010	2011	2012
CA ¹	35.9	41.2	44.6	44.7

Source : Documents interne de l'entreprise

2.4. Les types des concurrents de SAMHA :

- Les challenger : classé au même rang ;

¹ CA : Chiffre d'Affaire

- Les suiveurs : qui se caractérisent par une source d'approvisionnement en Chine, et un réseau de distribution basé sur les grossistes ;
- Les nicheurs et les importateurs de produits finis de toutes gammes: ils ont une stratégie qui cible les consommations des particuliers, comme les ménages à moyen et faible revenu.

Le secteur d'activité de SAMHA est caractérisé par une pression des technologies (création de nouveaux produits et amélioration des performances des produits).

Les points du niveau concurrentiel sont :

- La notoriété de marque SAMSUNG et du Groupe Cevital ;
- Le réseau de distribution exclusif de distributeurs et magasins franchisés ;
- Des prix uniformes ;
- Un Service Après-Vente très étoffé.

2.5. Indicateurs de performance :

Les principaux indicateurs dont SAMHA fait le suivi sont :

- Le Chiffre d'Affaire CA (Globale, par série de produit, etc.) ;
- Le Résultat Net (RN), le RN/CA ;
- Les Coûts de production, les Coûts Fixes ;
- Le Besoin en Fonds de Roulement (BFR) et le BFR en jours.

2.6. Les objectifs :

Les objectifs quantitatifs, constituant le début du processus budgétaire, fixés par SAMHA sont généralement sur :

- Le taux de croissance ;
- Le volume des ventes (par série de produit et par part de marché).

Quant aux objectifs qualitatifs, on prend des exemples sur quatre niveaux :

Les ressources humaines :

- Fixation d'un programme de formation régulier pour l'amélioration des compétences ;
- Organisation d'une nouvelle structure chargée des exportations.

Les prestations :

- La mise en place du focus client : enquêtes, sondage et rencontres.

Le niveau opérationnel :

- Amélioration de l'ensemble des processus ;
- Identification et élimination des dysfonctionnements et des coûts cachés.

Le niveau concurrentiel :

- Communication sans relâche sur la marque et le produit ;
- Perfectionnement de la gestion du réseau.

2.7. Stratégie et plan d'actions stratégiques :

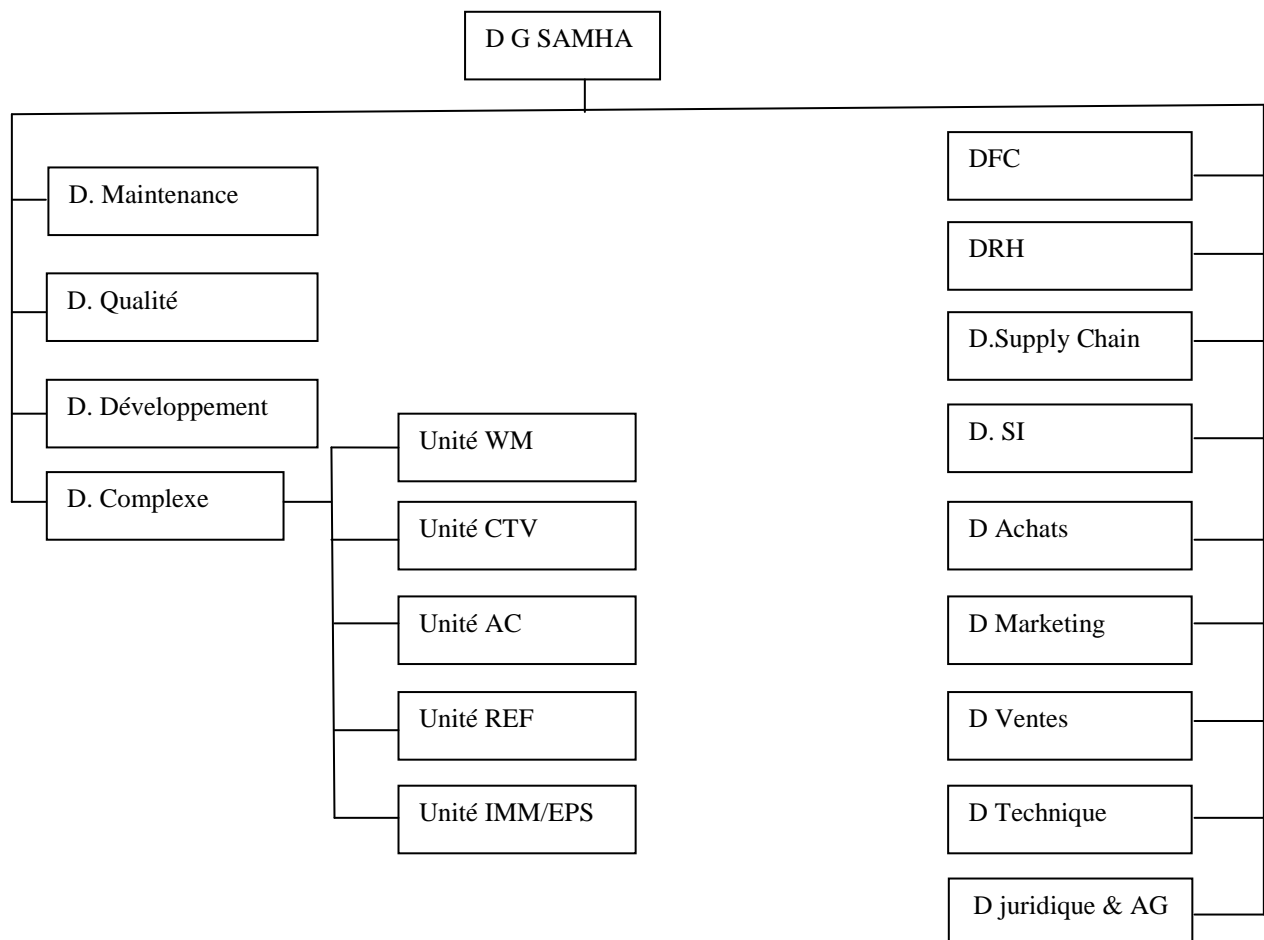
- Différenciation en offrant de nouveaux services et des produits de technologie « up date », notamment la partie Audiovisuel ;
- Compléter la gamme des produits électrodomestique ;
- Fixer une stratégie prix : avec une marge nette donnée (évaluer par rapport aux prix des concurrents).

Le mode opératoire : chasse aux surcoûts, un Supply Chain Management performant et un Service Après-Vente de proximité.

3. L'organisation de SAMHA :

L'établissement du budget de fonctionnement prévisionnel s'effectue par la consolidation des budgets individuels des différentes directions et sous directions de la société. L'organisation que SAMHA a adoptée est présentée dans l'organigramme suivant :

Figure 1 : organigramme de SAMHA



Source : élaboré à partir des documents internes et des interviews avec des responsables de la société

Elle compte en début 2013, plus de 13 directions. La direction du complexe (de production) les directions supports (DFC, DRH, DSI, Achats....) et les directions business (commercial, marketing, ventes, SAV...). Parmi les différentes directions on va prendre l'exemple de trois : les achats qui est caractérisée par la notion d'économies d'échelles, les ressources humaines qui est un axe stratégique pour la société et enfin les finances et comptabilité où est rattaché le département de contrôle de gestion.

3.1. Les achats de SAMHA et le groupe Cevital:

La politique d'achat de SAMHA entre dans la politique générale du groupe où il adopte une politique basée sur la consolidation des volumes d'achats communes au niveau du groupe et d'obtenir le plus rapidement possible des économies d'échelle.

La filiale SAMHA considérée avec d'autres filiales (Cevital Food, Hyundai Motors Algérie, et MFG Filiale de production de verre plate) comme les filiales qui représentent la grande masse des dépenses¹.

Les achats des matières premières (MP), hors matières agricoles, portent essentiellement sur des matières et additifs utilisés dans des différents process, les principaux segments étant constitués de produits issus de la chimie et de la pétrochimie utilisés pour la fabrication des emballages et conditionnements en pièces plastiques que le groupe s'approvisionne d'Asie et d'Europe, des semi-produits métallurgiques utilisés pour certains activités comme pour la production des composants pour les produits de SAMHA, également importés d'Asie, d'Europe ou du Maghreb. Beaucoup d'autres produits chimiques, comme la résine, sont également importés mais pour des volumes moindres. Enfin, certains intrants tels que des emballages, films plastiques ou des composants spécifiques plus particulièrement pour la production de SAMHA,

¹ Données présentées en 2009 ;

sont approvisionnés généralement d'Europe, de Chine ou du Sud-est asiatique, quelques-uns de pays du Maghreb.

3.2. Direction des Ressources Humaines :

La DRH de SAMHA gère un effectif dont soixante pour cent (60%) concentré au niveau du complexe de production. En Janvier 2012 l'effectif de SAMHA était, selon la classification professionnelle, réparti comme suit : 23 Managers Confirmés et Intermédiaire, 301 Cadre Premières Ligne et 1570 entre Maîtrise/Technicien et Ouvrier/Employé (MT et OE). SAMHA suit une stratégie de recrutement des jeunes, qui s'inscrit dans le cadre de ces axes de développement dans le moyen et le court terme. La majorité des effectifs sont âgés de moins de 35 ans, cette stratégie de recrutement se situe sur les jeunes diplômés, elle met en œuvre des plans de formation pour réduire l'écart des compétences. Comme SAMHA est en phase de stabilité, en Ressources Humaines, elle cherche à préserver ses compétences et talents.

La formation doit répondre aux exigences de la stratégie de l'entreprise, tout métier ou produit nécessite une anticipation des besoins de compétence. Le meilleur moment pour repérer les besoins, c'est l'évaluation annuelle, car l'analyse des performances réalisées permet de dégager d'éventuels écarts entre les objectifs et les compétences nécessaires, la politique de formation intervient pour réduire les écarts. Le coût alloué aux actions de la formation est évalué à 1% de la masse salariale de SAMHA.

3.3. Direction de Comptabilité et Finance (DFC) :

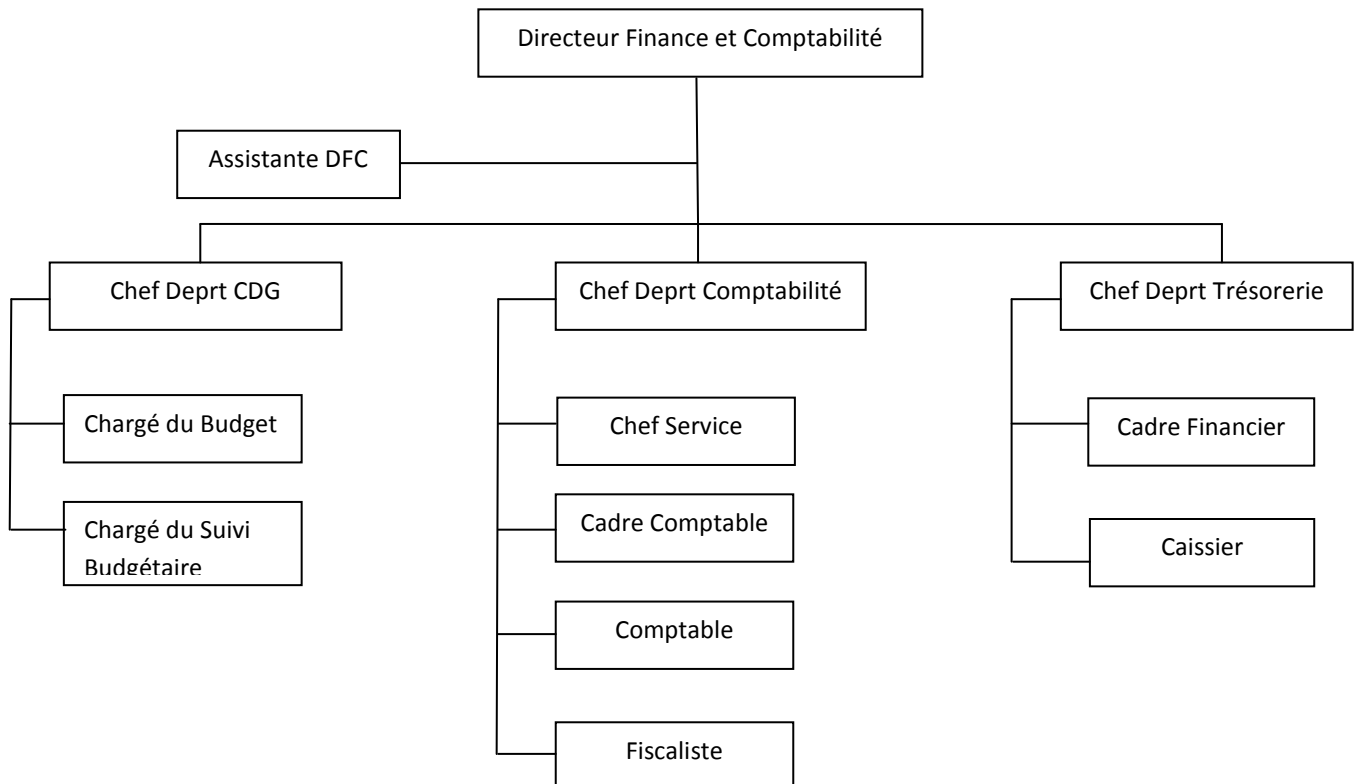
La direction qui gère le processus de contrôle de gestion est celle des finances et comptabilité où un département rattaché à elle est dédié à ça. La DFC de SAMHA est organisée sous 3 départements :

- Le Département Contrôle De Gestion ;

- Le Département Comptabilité ;et
- Le Département Trésorerie.

L'organisation de la DFC peut être présentée dans l'organigramme suivant :

Figure 2 : Organisation de la direction des finances et de la comptabilité



Source : Documents interne de l'entreprise

3.3.1. Le Département Contrôle De Gestion (CDG)

Rattaché hiérarchiquement à la DFC et fonctionnellement à la Direction Budget Groupe, il dispose de deux contrôleurs de gestion dont leurs responsable directe est un Chef de Département. Ses responsabilités sont principalement :

- Assurer l'élaboration du budget dans les délais fixés ;
- Contrôler l'état d'exécution du budget ;
- Veiller au respect des prévisions.

Comme le montre les responsabilités du département CDG et à partir de ce qui a été constaté durant le stage, la fonction du contrôle de gestion chez SAMHA est

chargé du processus de gestion budgétaire. Cet outil sera l'objet des sections suivantes du présent chapitre.

Section 2 : l'élaboration des budgets prévisionnels

1. Le déroulement du processus d'élaboration des budgets prévisionnels chez SAMHA

Les budgets prévisionnels de SAMHA, en 2012, sont établis par la consolidation des données de 26 structures, qui sont :

- Les cinq unités de production : Réfrigérateur (REF), Climatiseur (AC), machine à laver (WM), Téléviseur (CTV) et l'injection plastique/polyester (IMM/EPS) ;
- Les structures liées à la production : Direction usine, le contrôle qualité (CQ), la fourniture d'énergie (UTILITE), gestion de la logistique intégrée - gaz (SCM Gas) ;
- Les structures commerciales : Service après vente (SAV), points de vente détail (PLAZA), grands comptes et ventes indirectes ;
- Les structures supports : gestion de la logistique intégrée des centres de livraisons régionaux (SCM CLR), et SCM Sétif, dépôt de Bouira, transit, achats, direction des finances et comptabilité (DFC), direction des ressources humaines (DRH), juridique, marketing, système information (DSI), développement (DEV) et moyens généraux (MGX Sétif).
- La direction générale (la DG).

L'élaboration des différents budgets se déroule suivant le processus présenté ci dessous.

1.1. La diffusion de la note de cadrage Groupe

Le lancement du processus budgétaire est annoncé par la diffusion de la note de cadrage par la Direction Budget Groupe à la DFC de SAMHA et à toutes les filiales du groupe CEVITAL. La note de cadrage a pour objet de préciser le :

cadre d'élaboration du budget pour l'année (N)¹, les orientations à caractère générale (pour toutes les filiales) et spécifiques (à certaines filiale), les hypothèses de travail et le planning de réalisation du processus budgétaire :

- Parmi les orientations générales que contienne la note, la fixation de certains objectifs pour maîtriser certains Facteurs Clés de Succès (FCS) comme la mise en œuvre d'une fonction de comptabilité analytique pour maîtriser le FCS « coût » en vue d'assurer la compétitivité ;
- L'une des orientations spécifiques à SAMHA est la mise en œuvre de la logistique intégrée (Supply Chain) ;
- L'élaboration du budget est basée sur des hypothèses de travail portants sur les taux d'inflation interne et externe, la parité Dinar/Devise, la marge de cession des produits et prestations internes au Groupe en se référant au prix de marché et l'objectif en matière de crédit client et stocks mesuré en x mois de chiffre d'affaire² ;
- Un planning de réalisation des opérations suivantes est joint. Il s'agit d'un calendrier de déroulement du processus, de la diffusion de la note de cadrage interne (voir élément suivant) jusqu'à la formalisation du Budget Groupe.

1.2. La diffusion de la note de cadrage interne (SAMHA)

La note de cadrage interne, diffusée par la DFC de SAMHA aux différentes structures de la société, constitue le point de départ du processus budgétaire au niveau interne. La note a pour objet d'informer les structures sur :

- Les orientations spécifiques à SAMHA et les hypothèses de travail, diffusés dans la note de cadrage Groupe. D'autres hypothèses spécifiques sont accompagnées portant sur la modalité de fixation du prix FOB³, la

¹ La diffusion se fait le mois de septembre de l'année N-1

² Mois de chiffre d'affaire :

³ FOB : Free On Bord

fixation des stocks de Matières Premières (MP) et des CKD Kits¹ en mois de production et les stocks de produits finis en mois de chiffre d'affaire hors taxe. Un planning d'élaboration des différents budgets est joint (budgets : ventes, production, investissement, approvisionnement et fonctionnement) ;

- Les objectifs arrêtés par la DG de SAMHA ;
- Des informations requises pour l'élaboration des budgets en matière de :
 - ✓ Budget de ventes : les quantités vendues et les prix de vente plus le stock du Produit Fini et des produits CBU (début N) ;
 - ✓ Budget de production : les quantités produites, le stock moyen (PF (Produits Finis), CKD Kits et MP) et les consommations des MP et des CKD Kits ;
 - ✓ Budget d'investissement : l'état des immobilisations de production, des matériels de transport, des équipements de bureau et d'autres investissements ;
 - ✓ Budget d'approvisionnement : les quantités d'achats (CBU, CKD Kits et MP) et les prix FOB² ;
 - ✓ Budget de fonctionnement (voir canevas dans l'élément suivant): les consommations en Pièces De Rechange (PDR), fourniture de bureau et autres consommations.
- Les canevas : ce sont des tableaux à remplir par chaque structure constituant une base pour la préparation des pré-budgets. Le tableau N° 3 montre un modèle de canevas envoyé à une unité de production.

1.3. La collecte des pré-budgets

Le Département CDG collecte les pré-budgets (les canevas remplis) auprès des structures et effectue des contrôles de cohérence par rapport aux objectifs de la Direction Général de SAMHA.

¹ CKD Kits : semi produits importés destinés au montage dans l'usine de SAMHA ;

² Chaque chef de produit chez SAMHA est chargé de la négociation du prix d'achat

1.4. La consolidation :

Après l'opération de contrôle des pré-budgets, le Département CDG consolide les pré-budgets de fonctionnements des 26 structures et établit le budget d'investissement. (Voir tableau N°8)

1.5. Le tableau du Comptes De Résultat (CDR) et le tableau de trésorerie

Ils sont élaborés à partir des pré-budgets avant la présentation du projet Budget à la DG de SAMHA. Il est à noter que les deux tableaux constituent une base d'évaluation. L'évaluation est faite sur les différents comptes de résultat, les situations en fin de périodes (mois) et la cohérence avec les orientations stratégiques.

1.6. L'approbation de la Direction Générale Groupe (DG/G)

Après l'approbation de la DG de SAMHA, le budget est transmis à la DG/G pour une deuxième approbation (définitive). Parmi les critères de jugement du budget, la cohérence des indicateurs (CDR et soldes de fin de périodes) consolidés, de toutes les filiales du groupe, par rapport aux objectifs fixés.

1.7. La diffusion du budget définitif :

A la fin du processus budgétaire et après l'approbation de la DG/G le Département CDG communique les budgets définitifs aux structures concernées pour la mise en œuvre.

Tableau N° 3: canevas des consommations

Cost Pools	Détail Charge	Détail Calcul	Montant Prévisionnels 2012
PDR	Pièces de rechange Usine		
Consommable			
	Fourniture de bureau		
	Carburants et Combustibles		

	Outillage		
	Autres		
Energie			
	Electricité		
	Gaz		
	Eau		
	Autres		
Transport su vante			
	Fret et transport sur ventes		
	Transport conteneurs vides		
Locations			
	Véhicules légers/ lourds		
	Matériel de transport		
	Dépôt Bouira		
Loyers			
	Locaux administratifs		
	Locaux commerciaux		
	Dépôt Sétif		
Sécurité (gardiennage)			
Entretien et Réparation			
	Bâtiment administratifs et commerciaux		
	Matériel de transport		
	Equipement de bureau/communication		
	Autres		
Frais de déplacement			
	Frais de voyage		
	Frais d'hébergement		
	Frais de restauration		
	Déplacements à l'étranger		
Tel & Internet			
	Téléphone & Fax		
	Abonnement internet		
Assurances			
	Incendie		
	Auto		

	Marchandises		
	Autres		
Marketing			
	Publicité		
	Foires et expositions		
Charges et rémunérations des distributeurs			
Frais de personnel			
	Masse salariale		
	Heures supplémentaires		
	Formation		
Impôts et taxes			
	TAP		
	Droits de douane		
	Timbres		
	Frais d'envoi courriers		
Frais financiers			
Amortissements			
Frais divers			
Transport de personnel			

Source : Documents de l'élaboration du budget

Ce canevas est accompagné par des annexes qui donnent un plus détail sur les objets consommables un par un (rames de papiers pour les fournitures de bureau, etc.). La responsabilité des structures s'arrête dans la détermination des quantités, la valorisation est l'affaire du département de la comptabilité.

2. Les différents budgets préparés

2.1. Programme des ventes :

Le programme des ventes est établi selon des prévisions sur les quantités vendues. Ces prévisions sont basées sur certains éléments notamment les objectifs de vente pour l'année concernée par le budget.

Les quantités prévisionnelles sont ensuite valorisées sur la base des tarifs prévus pour obtenir le Chiffre d'Affaire mensuel prévisionnel. Les tarifs prévus sont déterminés selon la politique générale des prix de la société¹.

Le programme des ventes est préparé par la Direction Marketing de SAMHA sur 2 grands types de produits, en CBU (pour les produits importés et vendus en l'état) et en CKD (pour les produits fabriqués dans son usine). Le programme des ventes, présenté sous forme de tableaux, pour chaque produit, en quantités (Q) et en Valeur ($PV^2 * Q$) puis le tableau consolidé des ventes en CBU plus CKD en quantités et en valeur aussi.

Tableau N° 4: programme des ventes

	Produit	Jan.	Fév.	Nov.	Déc.	Total Annuel
CTV							
REF							
WM							
AC							

¹ La politique des prix est fixée sur la base des prix pratiqués par les concurrents ;

² Prix de Vente

ASP							
M.OD							
DVD							
Audio							
Cuisi							
Total							

Source : budget prévisionnel de l'année 2012

En fonction du niveau des stocks fixé¹, le budget de stocks des produits finis est établi en quantité. Ce budget permet de déterminer le stock final mensuel désiré pour les produits CBU et CKD et donc les quantités à acheter et à produire.

Parallèlement aux prévisions du Chiffre d'Affaire (CA), certains données des budgets de fonctionnement sont remplies notamment les charges des structures commerciales de la société. Le tableau suivant présente une partie des charges pour les directions PLAZA, Ventes Indirectes, SCM CLR et Marketing.

Tableau N° 5: Charges de fonctionnement des structures commerciales

Direction	Coûts commerciaux
PLAZA	<ul style="list-style-type: none"> • Loyers et locations • Frais de personnel
SCM CLR	<ul style="list-style-type: none"> • Charge des distributeurs • Rémunérations des distributeurs • Transport sur ventes • Assurances
Marketing	<ul style="list-style-type: none"> • Foires et expositions • Publicité

¹ Fixé selon le CA pour les produits finis, et le la production annuelles pour les CKD Kits et MP

Grands Comptes	<ul style="list-style-type: none"> • Frais de personnel
Ventes Indirectes	<ul style="list-style-type: none"> • Frais de personnel • Entretien

Source : élaboré par nos soins à partir du budget prévisionnel de l'année 2012

2.2. Programme de production

Le programme de production est établi par la Direction de l'usine. C'est l'une des tâches essentielles à l'intérieur du cycle budgétaire dans une entreprise industrielle. Il concerne les produits de type CKD. Il est établi à partir du programme de vente, et en tenant compte à certaines conditions comme les délais de fabrication et le niveau du stock. Chaque responsable d'unité de production établit le budget en quantités mensuelles pour les produits dont il est responsable.

Le budget se présente sous forme de tableaux similaires à ceux du programme des ventes (en quantités à produire puis la valorisation selon les coûts de production¹).

Le programme de production concerne quatre groupes de produits selon leurs unités : CTV, REF, WM et AC. L'activité de l'unité IMM/EPS est liée aux autres unités. Elle répond aux besoins de plastique et de protecteur (polyester), donc à partir des prévisions de production des autres est élaboré celui de l'IMM/EPS. En suivant l'enchaînement des informations produites, il est possible d'établir maintenant le programme d'approvisionnement en matières premières pour les unités de production.

2.3. Programme d'approvisionnement

Préparé par la direction des Achats en collaboration avec la direction Marketing², le programme d'approvisionnement concerne les achats des CKD

¹ Les coûts de production utilisés, sont calculés sur la base des différentes charges

² Le directeur marketing est le négociateur avec les fournisseurs des CKD Kits, elle mène des négociations sur les achats notamment sur les prix FOB ;

Kits et les Matières Premières. Il est établi à partir des prévisions de vente et de production, et en fonction du niveau du stock souhaité pour les produits fabriqués et celui des matières premières.

Exemple : modèle d'un tableau d'approvisionnement en MP en Q (en Valeur)

Tableau N° 6 : Budget d'approvisionnement en matières premières

	Produit	1	2	11	12	Total Annuel
Résine							
Métal							
P. Chimique							
Packing							
Total							

Source : budget prévisionnel de l'année 2012

2.4. Budget des Ressources Humaines (RH)

Le budget des ressources humaines est élaboré par la DRH. Il contient des informations mensuelles sur l'effectif, la masse salariale, les heures supplémentaires et les dépenses de formation, pour chaque direction. Prenant l'exemple de la direction AC¹, À partir des prévisions de production, le responsable de l'unité établit des prévisions sur les charges mensuelles qui tiennent en compte les conditions suivantes :

- Temps supplémentaires lors du démarrage des nouveaux produits ;

¹ Air Conditionner : Climatiseur

- Temps non productif ;
- Horaires de travail (équipes de 1*8¹, 2*8 ou 3*8, heures supplémentaires ou réductions d'horaires) ;
- Absentéisme (déterminé en fonction de l'historique).

A partir de ça il peut définir un programme d'embauche, ou éventuellement de chômage technique. Après le programme d'embauche, les charges de formation sont fixés ensuite selon le besoin d'augmentation des compétences des nouveaux recrues ou des anciens. Il est à noter que pendant le mois de janvier l'unité de production AC subie un arrêt temporaire, à cause des commandes quasiment inexistantes. Ce temps est exploité dans la formation d'une équipe d'employés de l'unité.

Tableau N° 7: Modèle d'un budget RH

	Jan		Fev		Nov		Déc		Total Mensuel
	effectif	Masse salariale	Eff.	M.S		Eff.	M.S	Eff.	M.S	
D. Achats										
D. Ventes										
D. Plaza										
.										
.										
.										
.										
.										
.										
D. CTV										
D. REF										
D. AC										
D.WM										
D. imm/eps										
Total masse										

¹ 8 heures de travail dans les 24 heures ;

salariale										
Total heures supplément										
Total formation										
TOTAL GENERALE										

Source : budget prévisionnel de l'année 2012

2.5. Budget d'Investissement

Contrairement aux budgets précédents celui là est l'affaire du contrôleur de gestion. C'est ce dernier qui s'occupe de l'établissement de ce budget.

Le budget d'investissement présente les investissements des différentes directions de la société en matériel de bureau, de transport, production, matériel informatique, agencement, aménagement et outillage. Chaque catégorie de ces investissements fait l'objet d'un tableau séparé (en total 6 tableau, un tableau pour chaque type d'investissement) et présenté selon le modèle suivant :

Tableau N° 8: Extrait du budget d'investissement

Matériel Informatique	Janvier	Février	Novembre	Décembre	Total Mensuel
DRH						
DFC						
DSI						
.						
.						
.						
.						
.						
D. CTV						

D. REF						
D. AC						
D.WM						
D. imm/eps						
Total Général						

Source : budget prévisionnel de l'année 2012

2.6. Budget de Fonctionnement

Etabli pour un total de 26 structures, il présente les charges de fonctionnements mensuelles en pièces de rechange, transport de personnel, frais personnel, énergie, amortissements, etc.

Tableau N° 9: Modèle d'un tableau du budget de fonctionnement

	1	2	11	12	Total
PDR						
Consommables						
Energie						
Transport sur ventes						
.
.
.
.
.
Entretiens et Réparations						
Rémunération distributeurs						
Amortissement						
TOTAL						
Investissement						
TOTAL GENERAL						

Source : budget prévisionnel de l'année 2012

2.7. Comptes de Résultat prévisionnel

Après l'établissement de tous les budgets précédents, le Département de Comptabilité consolide les données liées au résultat prévisionnel dans le tableau

des comptes de résultat (et prévisionnel). Ces données permettent de calculer l'Excédent Brut d'Exploitation pour s'assurer de la possibilité d'atteindre les objectifs fixés et de faire une première évaluation des budgets proposés.

2.8. tableau de trésorerie prévisionnel

Le tableau de trésorerie centralise et récapitule toutes les conséquences financières des budgets précédents. Il reprend les encaissements et les décaissements représentant les recettes et les dépenses (mensuels) :

- Les encaissements sont : les ventes de la période, les crédits ou emprunts bancaires, apport en trésorerie du groupe, etc.
- Les décaissements sont composés de paiement des fournisseurs, les dépenses d'exploitation et d'investissement, les remboursements et d'autres encaissements.

Le tableau de trésorerie prévisionnel est établi par le Département Trésorerie et son rôle dans le processus budgétaire ne s'arrête pas ici, il met à jour les prévisions durant toute l'année (mensuellement) à partir des informations qui seront disponibles chaque période comme le montre le rapport des flux de trésorerie utilisé dans le reporting et le suivi budgétaire.

Section 3 : Le processus de suivi budgétaire chez SAMHA

1. Le déroulement du processus de suivi budgétaire :

Les opérations du processus de suivi budgétaire peuvent être résumées dans les éléments suivants :

1.1. Au début du processus, le Département Contrôle De Gestion (CDG) reçoit plusieurs informations sur : le Chiffre d’Affaire (CA), les stocks (Produits Finis, Matières Premières et CBU), le Tableau de Compte de Résultat (TCR), l’état des créances et des dettes, l’état de l’effectif et le rapport de trésorerie. Les sources de ces informations sont :

- La Direction Système Information (DSI) : elle transmet la totalité des données, des factures de ventes, envoyée par les Centres de Livraisons Régionaux (pour les ventes Indirectes), par les PLAZA (pour les ventes directes) et par l’usine sur les ventes des déchets ;
- Le Département de Comptabilité : il envoie des informations sur les mouvements des stocks (en quantité et en coût), le TCR et l’état des créances et des dettes ;
- La DRH : elle délivre un état d’évolution de l’effectif en production et hors production ;
- Le Département Trésorerie : ses informations sont présentées dans un rapport de trésorerie.

Après certains contrôles effectués sur les informations reçues, le contrôleur de gestion passe à l’étape suivante.

1.2. La deuxième opération du processus de suivi budgétaire est la consolidation et la synthèse des résultats, prenant l’exemple du CA

présenté au début sous forme de factures classées dans un tableau qui contient des colonnes¹ :

Tableau N° 10: Exemple des informations reçues sur le CA envoyées par la DSI

N° Facture	Point de Vente	N° Client	Montant	Produits
19/0001/2013	Plaza Eulma			LED 32	
16/0023/2013	CLR Alger				
.....					

Source : simulation établie à partir d'une interview avec un contrôleur de gestion

La consolidation est faite selon les besoin de reporting voulus (Classement par : CA par série de Produit ou série de Produit par point de vente).

- 1.3.** Dans l'opération suivante, un rapprochement est effectué sur les données des réalisations (reçues) et celles prévisionnelles (des budgets prévisionnels).
- 1.4.** Après le rapprochement, le Chef du Département CDG analyse les écarts entre réalisations et prévisions (ex : l'analyse des écarts sur CA par produit) ;
- 1.5.** La cinquième étape concerne l'établissement du reporting qui est le résultat des opérations précédentes. Le département CDG établi plusieurs types de reporting selon la périodicité et le contenu : hebdomadaire, mensuel et d'autres composés du cumul de ce dernier (trimestriel et annuel) ;
- 1.6.** La communication du reporting à la Direction Générale et aux autres Directions par le DFC ;
- 1.7.** La dernière opération consiste à présenter le reporting mensuel en comité de Direction.

¹ C'est un exemple non officiel conçu selon des informations obtenues lors d'une interview avec un contrôleur de gestion ;

2. Les types de reporting établis par le département CDG

2.1. Le reporting ou les Tableaux de Bord Hebdomadaire

C'est un reporting commercial, il concerne les données sur les ventes et le chiffre d'affaire la source de ces informations est la Direction des Systèmes d'Information (DSI). Ces données sont reçues le jour J+7². Le reporting hebdomadaire est composé de 7 tableaux présentés comme suit :

² J = jour de début de la semaine

• **Tableaux d'évolution des ventes physiques par série de produit :**

Tableau N° 11 : Tableaux d'évolution des ventes physiques par série de produit

Série	Ventes Semaine du j/m ³ au j+6/m	Objectif (prévu)	Réalisation en %	Cumul du mois du 1/m au j+6/m	Cumul de l'année du 01/01 au j+7/m
CTV					
REF					
WM					
AC					
M.OD					
Four					
Machine à Café					
ASP					
AUDIO					
DVD					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
Informatique					
Remises					
TOTAL					

Source : reporting hebdomadaire du janvier 2012

³ M : mois

Après la consolidation des ventes par famille de produit et le rapprochement avec les prévisions sur les quantités vendues de la semaine, on calcule le pourcentage de réalisation : $(\text{Quantités vendues}/\text{quantité prévues}) \times 100$.

- **Tableau d'évolution du CA hors taxe par série de produit :**

Il est conçu sous la même forme du tableau précédent, mais cette fois pour résumer les données de vente en chiffre d'affaire, et en procédant au même calcul du taux de réalisation ;

- Les tableaux 3 et 4 concernent les évolutions des ventes pas pour les ventes totales mais en CBU (les produits importés et vendus en l'état) en quantité et en chiffre d'affaire successivement ;
- Les tableaux 5 et 6 présente des analyses sur l'évolution des ventes des produits finis en quantité puis en chiffre d'affaire comme suit :

Tableau N° 12: Modèle d'un tableau d'évolution des ventes des produits finis par série de produit

Série	Ventes hebdomadaires du j/m au j+6/m	Objectif (prévu)	Réalisation en %	Cumul du mois du 1/m au j+6/m	Cumul de l'année du 01/01 au j+7/m
CTV					
CRT					
PDP					
LCD					
LED					
REF					
WM					
AC					
TOTAL					

Source : reporting hebdomadaire du janvier 2012

- Le septième tableau présente l'évolution des (CA Hors Taxe -HT-), mais cette fois par région de distribution comme suit :

Tableau N° 13: Modèle d'un tableau d'évolution des ventes HT par région de distribution

Région	Ventes hebdomadaires du j/m au j+6/m	Objectif (prévu)	Réalisation en %	Cumul du mois du 1/m au j+6/m	Cumul de l'année du 01/01 au j+7/m
Alger					
Blida					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
SETIF					

BBA					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
ORAN					
BELABBES					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
EL OUED					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
.					
TOTAL					

Source : reporting hebdomadaire du janvier 2013

Dans ces tableaux les colonnes des cumuls sont insérées selon la nécessité pour répondre aux besoins des différentes structures sur l'avancement des réalisations et l'atteinte des objectifs et pour aussi faciliter la préparation des reporting antérieurs comme le reporting mensuel.

2.2. Le reporting ou tableau de bord mensuel

C'est un reporting qui concerne au plus de l'aspect commercial (les ventes), d'autres aspects notamment celui financier. Le tableau de bord mensuel est préparé, en moyenne, dans les dix (10) jours qui suivent la fin du mois concerné par le reporting. Il est ventilé en 4 sections : commerciale, exploitation, investissement et gestion.

2.2.1. La section commerciale :

Le classement des données de vente mensuelles prend une autre forme, selon 3 catégories (l'électroménager, l'électronique et les téléviseurs) les tableaux sont présentés en quantité puis en CA.

- Tableau 1 : les ventes mensuelles en volume

Tableau N° 14 : Modèle d'un tableau d'évolution des ventes totales en Volume

Produit	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Objectif N	Réal objectif en %
	Prévu	Réalisé	Taux de Réal	Cumul N	Cumul N-1	Taux d'évolution		
1/ Electroménager								
REF								
AC								
WM								
ASP								
A C								
Autres								

TOTAL 1								
2/ CTV								
CRT								
PDP								
LCD								
LED								
TOTAL 2								
3/ Electronique								
Audio								
DVD								
Caméra								
Autres								
TOTAL 3								
T. GENERAL								

Source : reporting mensuel du décembre 2012

- Tableau 2 : les ventes mensuelles en CA

Le tableau de présentation des ventes par chiffre d'affaire contient des données en plus (par rapport à celui en volume) sur Les ventes des produits résiduels, les prestations de service (par les centres de Services Après Vente) et les remises du mois :

Tableau N° 15: Modèle d'un tableau d'évolution des ventes mensuelles globales en CA

Produit	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Objectif N	Réal objectif en %
	Prévu	Réalisé	Taux de Réal	Cumul N	Cumul N-1	Taux d'évolution		
1/ Electroménager								
TOTAL 1								
2/ CTV								
TOTAL 2								
3/ Electronique								
TOTAL 3								
4/Produits résiduels 5/Prestation de service 6/Remises								
T. GENERAL								

Source : reporting mensuel du décembre 2012

- Tableau de répartition du Chiffre d'Affaire : il contient des analyses sur la répartition des ventes entre PLAZA et Grands Comptes (ventes directes), distributeurs et autres (pour les ventes indirectes) :

Tableau N° 16 : Modèle d'un tableau de répartition du CA mensuel

Produit	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Objectif N	Réal objectif en %
	Prévu	Réalisé	Taux de Réal	Cumul N	Cumul N-1	Taux d'évolution		
PLAZA Distributeurs								

Grands comptes								
Autres⁴								
TOTAL								

Source : reporting mensuel du décembre 2012

2.2.2. La section exploitation :

A partir d'un tableau de mouvements des stocks⁵, envoyé par le département comptabilité, le contrôleur de gestion peut procéder à des différentes analyses et fait apparaître les tableaux suivants :

- Tableau de production en volume/en coût de production : après la consolidation des données du tableau de mouvements des stocks de produit fini, selon leurs unités de production, le contrôleur de gestion peut produire deux tableaux (en volume et en coût de production) :

Tableau N° 17: Modèle d'un tableau de production mensuel en volume/ en coût de production

Produit	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Objectif N	Réal objectif en %
	Prévu	Réalisé	Taux de Réal	Cumul N	Cumul N-1	Taux d'évolution		
1/CTV								
CRT								
PDP								
LCD								
LED								
2/ REF								
3/ AC								
4/ WM								
TOTAL								

Source : reporting mensuel du décembre 2012

- Tableau de rendement ou d'utilisation des capacités installées :

⁴ Par exemple : les clients-distributeurs, ce sont des revendeurs en détail caractérisés par des achats de grands volume ;

⁵ Voir page 93

Tableau N° 18 : Modèle d'un tableau d'utilisation des capacités installées

Unité	Capacité Nominale mensuelle	Taux d'utilisation		Objectif en %	Réal objectif en %
		Mois en cours	Cumul de l'année		
1/CTV					
CRT					
PDP					
LCD					
LED					
2/ REF					
3/ AC					
4/ WM					
TOTAL					

Source : reporting mensuel du décembre 2012

Le taux d'utilisation du mois en cours est calculé par la division de la production mensuelle réalisée (en volume) sur la capacité mensuelle installée.

- Tableau des mouvements de stock :

Il contient des statistiques sur les mouvements en stocks de matières premières, marchandises (CBU), PF et CKD Kits. Les mouvements sont présentés en volume et en coût.

Tableau N° 19 : Modèle du tableau de mouvements de stock

Désignation	Stock Initial (fin m-1)	Mois m		Stock Final (fin m)	Objectif de l'année	Réal en %
		Entrées	Sorties			
1/ MP						
Produits Chimiques						
Métal						
Résine						
Gaz						
Packing						
Total MP						
2/ MARCHANDISES						
a- Electroménager						
.						
.						
.						
.						
.						
.						
Total a						
b- CTV						
.						
.						
.						
.						
.						
Total b						
c- électronique						
.						
.						
.						
.						
.						
.						

Total c						
Total Marchandise						
3/ PF						
a- CTV						
b- REF						
c- AC						
d- WM						
Total PF						
4/ CKD Kits						
a- CTV						
b- REF						
a- AC						
b- WM						
Total CKD Kits						
TOTAL GENERAL						

Source : reporting mensuel du décembre 2012

2.2.3. La section Investissement :

- Tableau des dépenses d'investissement : Pour le besoin de suivi des dépenses d'investissements, le tableau présente des statistiques sur les dépenses réalisées en matière des investissements en matériels comme ceux de la production (pour les lignes de production et de gestion d'énergie) et l'aménagement des centres PLAZA.

Tableau N° 20: Modèle du tableau des dépenses d'investissement

Investissement	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Objectif N	Réal objectif en %
	Prévu	Réalisé	Taux de Réal	Cumul N	Cumul N-1	Taux d'évolution		
1/ Mat. Production								
2/Mat. Informatique								
3/Mat. Bureautique								
4/Aménagement								
Total Dépenses								

Source : reporting mensuel du décembre 2012

Tableau d'avancement des projets : il est établi pour faire le suivi des projets dont la durée de réalisation est supérieure à une année :

Tableau N° 21: Modèle du tableau d'avancement des dépenses des projets

Projet	Montant	Dépenses au 31/12/N-1	Dépenses N			Réal objectif en %
			Prévu	Réalisé	Taux de Réal	
Aménagement						
TOTAL						

Source : reporting mensuel du décembre 2012

2.2.4. Gestion :

- Tableau des comptes d'exploitation : il est établi après la réception du TCR mensuel envoyé par le Département Comptabilité. Le contrôleur de gestion effectue des analyses sur les prévisions/réalisations et le cumul des mois précédents. Une autre ligne détermine la part du chiffre d'affaire réalisée avec les autres filiales du Groupe CEVITAL figure aussi sur le tableau.

Tableau N° 22: Modèle d'un tableau des comptes d'exploitation d'analyse

Compte	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Obj N	Réal obj en %
	Prév	Réal	Taux de Réal	N	N-1	Taux d'évolution		
700 Ventes de marchandises								
600 Achats de march. Vendues								
MARGE BRUTE								
(700à709) Ventes de prod et annexes								
(72) Variation stocks PF et en cours								
(73) Production immobilisée								
(74) Subventions d'exploitation								
(601à609) Achats consommés								
(61&62) Services extérieures et autres								
VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION								
(63) Charges de personnel								
(64) Impôts taxes et versements assimilés								
EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION								
(75) Autres produits opérationnels								
(65) Autres charges opérationnelles								

(78) Reprise: pertes de valeurs et prov								
(68) Dotations aux amort et prov								
RESULTAT OPERATIONNEL								
(76) Prod financiers								
(66) Charges financières								
RESULTAT FINANCIER								
R. ORDINAIRE AVANT IMPOT								
CA Inter Filiales	/	/	/	/	/	/	/	/

Source : reporting mensuel du décembre 2012

- Tableau des autres indicateurs de gestion : il contient des analyses sur les stocks, d'autres sur les données de créances et dettes (envoyées par la comptabilité) et sur l'effectif (données envoyées par la DRH) :

Tableau N° 23: Modèle d'un tableau des indicateurs de gestion

Désignation	Réalisation du mois			Cumul de la période de 01 à m			Obj N	Réal obj en %
	Prév	Réal	Taux de Réal	N	N-1	Taux d'évolution		
1/Créances								
Clients externes								
Distributeurs /réseau								
Autres								
Filiales								
TOTAL CREANCES								
2/Stocks								
MP								
Marchandises								
PF								
Autres (CKD Kits)								
TOTAL STOCKS								
3/Dettes								
Fournisseurs d'immobilisation (externes)								
Fournisseurs d'immobilisation (filiales)								

Fournisseurs stocks et services								
TOTAL DETTES								
4/Personnel								
Cadres								
Maîtrise								
Exécution								
TOTAL PERSONNEL								

Source : reporting mensuel du décembre 2012

- Tableau des flux de trésorerie : après la réception d'un rapport sur les flux mensuelles de trésorerie, le contrôleur de gestion consolide les données par trois activités (opérationnelles, investissements et financement) :

Tableau N° 24: Modèle d'un tableau d'analyse des flux de trésorerie

	Réal	Réal	Réal	Prévisions	
	(1)		(m-1)	(m)	m+1	m+2
Solde initial (31/12/N-1)						
1 Activités opérationnelles						
Encaissements reçus des clients						
Autres encaissements (extraordinaires)						
Sommes versées (fourn et personnel)						
Intérêts et frais financiers payés						
Impôts sur les résultats payés						
Solde (1)						
2 Activités de financement						
Encaissements sur cessions d'immo						
Intérêts encaissés sur placements f						
Décaissements sur acqui. d'immo						
Solde (2)						
3 Activités de financement						
Encaiss. provenant de la HOLDIG						
Encaissements provenant d'emprunts						
Dividendes et autres distrib effectués						
Solde (3)						
Solde Période						
Solde Cumulé						

Source : reporting mensuel du décembre 2012

On observe que le tableau contient des prévisions des 2 mois qui suivent celui du reporting, ils sont établis sur la base des réalisations et aussi les nouvelles informations disponibles sur les flux financiers.

3. L'analyse des écarts :

Le Département CDG procède au calcul d'un seul type d'écart, c'est l'écart sur chiffre d'affaire selon la fonction suivante :

Sur gamme peu étendue (CRT par exemple) :

$$\text{Ecart sur Prix} = (P_r \text{ moyen} - P_b \text{ moyen}) * \text{Quantité réelle}^1$$

$$\text{Ecart sur Quantité} = (Q_r - Q_b) * P_b \text{ moyen}^2$$

¹ P_r : Prix réalisé, P_b : Prix budgété

² Q_r : Quantité réalisée, Q_b : Quantité budgétée

Section 4 : Analyse des écarts et perspectives de la fonction du contrôle de gestion chez SAMHA

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies (les budgets) et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives. Il en résulte soit une remise en cause des plans d'actions initiaux, doublé d'un questionnement sur la validité des hypothèses du budget.

Avant de présenter les différentes méthodes de calculs des écarts, on va aborder les écarts calculés chez SAMHA.

1. Les méthodes de calculs qui peuvent être opérées

1.1. L'écart sur le résultat :

C'est le point de départ pour les autres méthodes de calcul d'écart. Son interprétation nécessite un détail et une décomposition sur plusieurs types d'écart (écart de marge sur coûts préétablis, sur coût de production et sur charges de structure).

L'écart sur le résultat est calculé comme suit :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur Résultat} &= \text{Résultat réel} - \text{Résultat budgété} \\ &= (CA_r - CP_r - AC_r) - (CA_b - CP_b - AC_b) \end{aligned}$$

Soit: CA : chiffres d'affaires, CP : coût de production global, AC : autres charges globales.

Les éléments réels sont indicés « r », les éléments budgétés sont indicés « b ».

Après certains retraitements, l'écart sur le résultat peut être calculé comme suit :

$$\begin{aligned} E/R &= [(CA_r - CP_a) - (CA_b - CP_b)] - (CP_r - CP_a) - (AC_r - AC_a) \\ &= \text{Ecart/Marge (fonction commerciale)} - \text{Ecart sur coût de production (fonction} \\ &\quad \text{production)} - \text{Ecart sur charges de structure (fonctions supports)} \end{aligned}$$

Soit : $CP_a = CP \text{ unitaire budgété} \times Q \text{ réelle vendue}$

$CP_b = CP \text{ unitaire budgété} \times Q \text{ réelle budgétée}$

$CP_r = CP \text{ unitaire réel} \times Q \text{ réelle vendue.}$

Les éléments préétablis ou adaptés sont indicés « a ».

L'écart chez SAMHA peut être calculé par type de magasin (CLR¹ ou PLAZA²), par type de produit « CBU ou CKD » et pour chaque produit.

Modèle d'analyse d'écart de résultat sur quantité pour un produit CKD

Tableau N° 25: Calcul d'écart de marge sur coût de production

Marge réelle	Marge budgétée
Quantité vendue réelle	Quantité vendue budgétée
Prix de vente réel	Prix de vente réel
$CA_r \llcorner \text{Quantité vendue} \llcorner$ (1)	$CA_b \llcorner \text{Quantité vendue} \llcorner$ (3)
Quantité vendue réelle	Quantité vendue budgétée
Coût de production budgété	Coût de production budgété
$CP_a \llcorner \text{Quantité vendue} \llcorner$ (2)	$CP_b \llcorner \text{Quantité vendue} \llcorner$ (4)
Ecart de marge sur coût de production (1) – (2) - (3) – (4)	

Source : Elaboré par nos soins.

Cet écart est favorable lorsqu'il est supérieur à 0.

Tableau N° 26: Calcul d'écart sur coût de production

Coût de production réelle	Coût de production adapté
Quantité produite réelle	Quantité produite réelle

¹ Centre de Livraison Régionale pour les ventes en gros ;

² Show Room pour les ventes en détail ;

Coût de production réel	Coût de production budgété
CP_r « Quantité produite » (1)	CP_a « Quantité produite » (2)
Ecart sur coût de production (1) – (2)	

Source : Elaboré par nos soins.

Cet écart est favorable lorsqu'il est inférieur à 0.

L'écart sur charges de fonctionnement est calculé en global et il est favorable lorsqu'il sera inférieur à 0.

Pour les produits CBU en met coût d'achat à la place du coût de production.

1.2. Les sources d'information pour le calcul de l'écart de résultat

Les sources d'information pour le calcul de l'écart sur marge sont présentées dans les tableaux suivants :

Tableau N° 27: Source d'information et calcul de la marge réelle

Information	QV_r (1)	PV_r (2)	CP_b (3)	CA_r (Quantité vendue)	CP_a (Quantité vendue)	Marge réelle
Source	Commerciale	Commerciale	Prévision	$(1)_x(2)$	$(1)_x(3)$	$CA_r - CP_a$

Source : Elaboré par nos soins.

Tableau N° 28: Source d'information et calcul de la marge budgété

Information	QV_b (1)	PV_b (2)	CP_b (unitaire) (3)	CA_b (Quantité vendue)	CP_b (Quantité vendue)	Marge budgétée
Source	Prévision	Prévision	Prévision	$(1)_x(2)$	$(1)_x(3)$	$CA_b - CP_b$

Source : Elaboré par nos soins.

Tableau N° 29: Source d'information et calcul de la marge sur coût de production

Information	Q_r (produite) (1)	CP_r (unitaire) (2)	CP_b (unitaire) (3)	CP_r (Quantité produite)	CP_b (Quantité produite)	Ecart sur coût de production
Source	Tableau des stocks ³	Tableau des stocks	Prévision	$(1) \times (2)$	$(1) \times (3)$	$CP_r - CP_a$

Source : Elaboré par nos soins.

Tableau N° 30: Source d'information et calcul de la marge sur charges de fonctionnement

Information	AC_r (QV) (1)	AC_b (QV) (2)	Ecart
Source	TCR ⁴	TCR	$(1) - (2)$

Source : Elaboré par nos soins.

L'information sur les charges de fonctionnements unitaire des quantités vendues est nécessaire pour le calcul de cet écart. Le problème qui se pose est la répartition unitaire, sur les produits, des charges de fonctionnement parce qu'elles sont traitées en globale. Ce problème sera résolu par la comptabilité analytique qui sera abordé dans l'élément 2 de cette section.

1.3. L'écart de marge sur coûts préétablis:

Le cas de SAMHA conduit au calcul d'un écart de marge pour des gammes de produits. L'écart de marge pour gamme de produit est décomposé en trois sous écarts :

- L'écart sur prix :
Marge « dite réelle » - Marge préétablie
- Ecart de composition des ventes :
 $(\text{Marge moyenne préétablie} - \text{Marge moyenne budgétée}) \times \text{Quantité réelle}$

³ Etabli par la comptabilité ;

⁴ Tableau des Comptes de Résultat;

- Ecart de volume :

(Quantité total réelle – Quantité total budgétée) x Marge budgétée

Tableau N° 31: Calcul de l'écart de marge sur la gamme de téléviseurs

Source : Elaboré par nos soins.

	CA _r	CP _a	Marge _r	CA _a	Marge _a	CA _b	CP _b	QT _r ⁵	QT _b	Borne	Marge _b	Ecart sur prix	Ecart de composition	Ecart de volume	Ecart de marge
PDP	(1)	(2)	(1) -	(3)	(3)-(2)	(4)	(5)	R	B	(4)-(5) x R/B	(4)-(5)	(I)-(II)	(III)-	(IV)-	X
LCD			(2)										(II)	(III)	+
LED			(I)		(II)					(III)	(IV)	X	Y	Z	+
															Z

⁵ Quantité Totale

Le coût de production et le chiffre d'affaire adaptés (CP_a et CA_a) sont calculés comme le montre les deux tableaux suivants :

Tableau N° 32: Calcul du CP_a d'une gamme de téléviseurs

	QV_r	CP_b	CP
PDP	A	B	A x B
LCD	.	.	.
LED	.	.	.
CP_a « Gamme »			Σ

Source : Elaboré par nos soins.

Tableau N° 33: Calcul du CA_a d'une gamme de téléviseurs

	QV_r	PV_b	CA
PDP	A	B	A x B
LCD	.	.	.
LED	.	.	.
CA_a « Gamme »			Σ

Source : Elaboré par nos soins.

1.4. L'écart sur chiffre d'affaire⁶ :

On va présenter le calcul de l'écart sur chiffre d'affaire pour une gamme de produits. L'écart peut être décomposé en sous écarts comme suit :

- Ecart de prix = $CA_{réel} - CA_{adapté}$
- Ecart de composition des ventes =
 $(CA_{adapté}) - (CA_{budgété}) \times (\Sigma Q_r / \Sigma Q_b)$
- Ecart de volume global = $CA_b (\Sigma Q_r / \Sigma Q_b) - CA_b$

Les trois sous écart sont favorable avec une valeur supérieur à 0.

Le tableau dans la page suivante résume le calcul des trois sous écarts :

⁶ C'est le type d'écart calculé par SAMHA selon une interview en janvier 2013.

Tableau N° 34: Calcul de l'écart sur chiffre d'affaire pour une gamme de téléviseurs

	CA _r	CA _a	CA _b	QT _r	QT _b	QT _r / QT _b	Ecart prix	Ecart composition	Ecart volume	Ecart CA
PDP	(1)	(2)	(3)	(4)			(1)	(2)-	((3)x(4)	A
LCD							-	((3)x(4))	+
LED							(2))	-(3)	B
							A	B	C	+
										C
										ou
										(1)
										-
										(3)

Le chiffre d'affaire adapté (CA_a) est le total de l'ensemble des produits des quantités réelles et des prix de vente budgétés :

Tableau N° 35 : Tableau de la marge adapté du chiffre d'affaire

	QV _r	PV _b	CA par produit
PDP	A	B	A x B
LCD	.	.	.
LED	.	.	.
CA _a « Gamme »			Σ

Source : Elaboré par nos soins.

2. L'adoption de la méthode des coûts par activité « ABC » par SAMHA :

La pertinence des calculs des écarts repose sur la qualité des informations recensées dans les budgets et sur leur capacité à correctement anticiper le devenir de l'entreprise. Le calcul de certains écarts basé sur des informations fiables sur les coûts des produits et des fonctions de l'entreprise. La présence d'une méthode de calcul des coûts pertinente c'est le souci de SAMHA matérialisé par l'adoption de la méthode de calcul des coûts par activité « ABC ».

Plusieurs symptômes font appel à l'adoption de la méthode selon le cabinet accompagnateur dans la mise en place de la méthode :

- Les charges de structures représente plus de 10% du total des charges ;
- Les objectifs fixés pour le maîtrise du coût de production pour aller à l'exportation donc avoir des prix concurrentiel ;
- La rentabilité des clients principaux ou des types de clientèle n'est pas connue ou est calculée de manière imprécise ;
- Les commerciaux n'ont pas d'information sur la rentabilité globale des clients pour négocier les ristournes de fin d'année ;

- La structure des charges de l'entreprise est figée depuis de nombreuses années ou ne correspond qu'au découpage hiérarchique par service ;
- La gamme des produits et prestations est de plus en plus large, avec des degrés de complexité différents.

3. Le contrôle de gestion et la gestion de la logistique intégrée :

Au plus de l'application de la méthode ABC, SAMHA s'intéresse aussi au contrôle de gestion de la fonction SCM « Supply Chain Management ». Son souci est de maîtriser ce processus et éliminer les coûts cachés pour avoir une qualité et un coût qui va lui permettre d'exporter ses produits.

Conclusion du chapitre

L'entreprise, l'objet de notre étude, utilise l'outil de la gestion budgétaire et une comptabilité de gestion, dont l'objet est les différents départements et/ou directions. Au plus du développement que mérite l'entreprise d'y voir dans sa fonction de contrôle de gestion, les changements fort susceptibles de l'environnement de l'entreprise ou l'installation sur de nouveaux marchés nécessitent l'utilisation d'outils mieux appropriés.

SAMHA est une entreprise en pleine expansion, l'adoption d'une comptabilité de gestion par la méthode ABC est une nécessité et une preuve de volonté des managers et des attentes de la fonction. L'amélioration du reporting n'est plus exclue de cette expansion.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'objectif du mémoire est de répondre à la problématique, sur les outils qui structure la fonction du contrôle de gestion au sein de SAMHA, donc aux questions secondaires : L'environnement des entreprises et la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion adaptés pour piloter la performance. Pour faire, des hypothèses ont été proposées. L'étude présentée dans ce mémoire peut être résumée dans les points suivants :

- Le contrôle de gestion se situe dans un niveau intermédiaire entre la stratégie et l'opérationnel. Il assure une déclinaison de la stratégie sur le niveau opérationnel : le suivi de la réalisation, de l'évolution et la prise de décisions correctives en cas de besoin. Chaque outil du contrôle de gestion assure un rôle déterminé :
 - ✓ La comptabilité de gestion bien qu'elle concernait l'aspect produit à sa naissance, elle est maintenant demandée pour d'autres aspects comme la prise de décision sur l'externalisation des fonctions principales au sein des entreprises.
 - ✓ L'outil de la gestion budgétaire est utilisé pour la déclinaison de la stratégie à court terme, pour suivre sa réalisation et prendre des mesures correctives le cas échéant.
 - ✓ Le pilotage de la performance dépasse le pilotage par des indicateurs financiers à des indicateurs qualitatifs sur des domaines comme la qualité, les ressources humaines et la logistique.

En résumé du point, les outils de contrôle de gestion qui concernent toutes les fonctions de l'entreprise, sont regroupés en : un outil de comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et le indicateurs de performance donc La première hypothèse est adoptée.

- Bien que l’outil de la gestion budgétaire est un outil « standard » qui s’applique dans la plupart des entreprises et en suivant les mêmes démarches à partir de la construction d’un budget de vente, jusqu’à la production du tableau des comptes de résultat et du bilan prévisionnels. Les deux autres catégories d’outils sont plus spécifiques aux caractéristiques d’une entreprise. Par exemple le choix de la méthode d’imputation rationnelle des charges ou de la méthode des coûts complets dépend de l’environnement interne et externe d’une entreprise. Comme pour le pilotage de la performance, le contrôle de gestion s’adapte pour intégrer de nouvelles variables essentielles comme le temps et la valeur au plus de l’aspect financier pour répondre aux besoins de la gestion.

SAMHA adopte l’outil de la gestion budgétaire comme axe centrale de la fonction du contrôle de gestion. Il utilise les données de l’outil de la comptabilité de gestion « comme le prix de revient » et produit via le contrôle budgétaire un reporting d’aide à la décision et au pilotage. Le choix de cet outil comme outil central est adapté à l’environnement national de l’activité de l’entreprise. Ce dernier est caractérisé par une certaine stabilité qui ne nécessite pas d’utiliser des outils de contrôle de gestion dynamiques ce qui confirme la deuxième hypothèse.

La stratégie de SAMHA qui peut être une stratégie de domination par les prix explique la conception de simple de l’outil de la comptabilité analytique. Par contre si son activité s’oriente vers le marché extérieur « l’exportation », donc un changement des contraintes environnementales, la conception des outils qui s’adapte à ces derniers est indispensable. C’est ce que l’entreprise a pensé par le lancement d’un projet pour installer la méthode des coûts par activité « ABC ».

A la fin de notre mémoire, en ce qui concerne la fonction du contrôle de gestion de SAMHA, nos recommandations résultant des observations faites sont :

- L'utilisation d'une comptabilité de gestion développée dans un futur proche est très nécessaire pour donner une fiabilité aux résultats du contrôle budgétaire. Les écarts : De résultat, de la marge et notamment ceux liés au coût, sont indispensables pour assurer un meilleur suivi de la réalisation des budgets prévisionnels et une meilleure prise de décisions correctives au moment opportun ;
- La part du Chiffre d'Affaire de l'activité de production est la plus importante. Développer cette activité par l'adoption des indicateurs de performance industrielle est un choix pertinent. Parmi ces indicateurs ceux visant l'optimisation des coûts et la minimisation des rejets de production ;
- Pour bien maîtriser l'outil de gestion budgétaire et de faire impliquer l'ensemble des fonctions il est très utile de donner une importance à la formation des intervenants dans la construction des budgets de fonctionnement.

Cette étude sur les outils de contrôle de gestion mis en place par les entreprises, notamment Algériennes, qu'elle n'a pas pris en considération les évolutions récentes de la fonction du contrôle de gestion (à titre d'exemple on cite le contrôle de l'activité Recherche et Développement) mais elle a cerné le sujet sur les outils généralement utilisés de la fonction. L'étude peut être considérée comme le point de départ pour d'autres études, dans ce sens, on propose une étude sur l'amélioration du reporting périodique pour un meilleur suivi de la réalisation des objectifs à court terme.

Bibliographie :

I. Livres

1. Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion : Manuel et applications, Paris, Ed DUNOD, 2010 ;
2. Claude JEAN RENAUD, L'utilisation des indicateurs de performance dans les services publics locaux, Ed Council of Europe, 1 janvier 1997, Strasbourg ;
3. Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, Marie-Hélène DELMOND et Pierre-Laurent BESCOS, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Paris, Ed GUALINO, 2004 ;
4. François-Xavier SIMON et Nicolas BERLAND, le contrôle de gestion en mouvement, Paris, Ed Eyrolles, 2010 ;
5. Gérard GARIBALDI, Analyse stratégique, Groupe Eyrolles, Paris, 2008 ;
6. Hélène LÖNING, Véronique MALLERET, Jérôme MERIC, Yvon PESQUEUX, Ève CHIAPELLO, Daniel MICHEL et André SOLE, Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, Paris, Ed DUNOD, 2008 ;
7. Jean-Michel MOUTOT et Manuel LANGE, Mesurer la performance de la fonction commerciale, Ed d'organisation, Paris, 2008 ;
8. Jean-Yves Le LOUARN, Les tableaux de bord Ressources Humaines : Le pilotage de la fonction RH, Paris, Ed Wolters Kluwer France, 2008 ;
9. Joëlle IMBERT, Les tableaux de bord RH: construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage, Paris, Editions Eyrolles, 2007 ;
10. Nicolas BERLAND et Yves DE RONGE, Contrôle de gestion, Paris, Ed PEARSON, 2010 ;
11. Richard MILKOFF et Thierry JACKOT, Comptabilité de gestion, Paris, Ed Dareios et Pearson, 2007;
12. Ulrike MAYRHOFER, management stratégique, Paris, Ed Barel, 2007 ;
13. Yves DE RONGE et Karine CERRADA, Contrôle de gestion, Paris, Pearson Education, 2012 ;

II. Revues :

14. Alain SCHAT, Laurence GODARD et Thierry ROY, Elaboration et utilisation de l'information comptable, Paris, Presses universitaires franc-comtoises, 2002 ;

III. Sites Internet :

15. [Fr.wikipedia.org](http://fr.wikipedia.org) ;
16. www.cevital.com ;

Résumé

L'entreprise est en développement permanent, le contrôle de gestion n'est pas loin de ça. Ce dernier comme étant au service de l'entreprise s'adapte à son activité, à sa taille et aux caractéristiques de son environnement. L'utilisation d'une méthode de calcul de coût au lieu d'une autre est basée sur ces caractéristiques, également, pour le choix entre un budget fixe ou un autre système dynamique, un Balanced Score Card ou un tableau de bord avec des indicateurs adaptés à un environnement stable.

SAMHA, une entreprise de production électrodomestique, avec sa grande taille et son environnement stable, a adopté la gestion budgétaire comme un outil principale, et une comptabilité analytique basique.

SAMHA compte développer son système de comptabilité de gestion par l'adoption d'une méthode de comptabilité à base d'activité, ce qui correspond bien aux besoins en matière industrielle et qui introduit plus de fiabilité au système budgétaire.

En suivant cette démarche d'amélioration, SAMHA a besoin aussi de développer son contrôle de gestion avec des tableaux de bords contenant des indicateurs de performance orientés vers l'industrie pour piloter et animer son activité.

Mots clés : Contrôle de gestion, Outils, Comptabilité de gestion, Gestion budgétaire, Indicateurs de performance.