

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

Mémoire préparé en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences de gestion

Spécialité: Contrôle de gestion

Thème :

**Impact de la gestion des coûts sur la
performance de l'entreprise
Cas : Sonatrach et Naftal**

Présenté par :

RADJAASamira

RIACHE Asrar

Encadré par :

Dr OUDAI Moussa

Maitre de conférences (A) à l'ESC

Lieu de stage : Sonatrach Oran et Naftal Alger

Période de stage : Respectivement du 03/03/2019 au 02/04/2019 et du
10/03/2019 au 10/04/2019

Année universitaire : 2018 / 2019

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique
ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

Mémoire préparé en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences de gestion

Spécialité: Contrôle de gestion

Thème :

**Impact de la gestion des coûts sur la
performance de l'entreprise
Cas : Sonatrach et Naftal**

Présenté par :

RIACHE Asrar
RADJAA Samira

Encadré par :

Dr OUDAI Moussa
Maitre de conférences (A) à l'ESC

Lieu de stage : Sonatrach Oran et Naftal Alger

Période de stage : Respectivement du 03/03/2019 au 02/04/2019 et
du 10/03/2019 au 10/04/2019

Année universitaire : 2018 / 2019

Remerciement

Avant toute chose, nous remercions le Bon Dieu, de nous avoir donné le courage, l'audace et la force nécessaire pour la réalisation de ce travail.

Nous tenons également à remercier :

- *Notre famille pour leurs aides et leurs sacrifices.*
- *Nos amis pour leurs précieux conseils*
- *Tous les enseignants qui nous ont accompagnés durant nos études.*
- *Toute personne qui ont contribué au succès de notre stage et qui nous ont aidés de près ou de loin à la réussite de ce présent travail.*
- *Enfin nous remercions notre encadrant Monsieur OUDAI Moussa*

Dédicace

Je dédie ce modeste travail avec une immense gratitude et la plus grande des considérations,

A mes chers parents et mes frères qui m'ont soutenu avec patience et compréhension.

A mon cher fiancé qui n'a cessé de me soutenir et de m'épauler jusqu'au bout.

A tous mes amis et proches qui n'ont cessé de m'encourager avec tant de détermination.

A toutes les personnes qui ont été présentes et ont cru fort en ma réussite.

Que dieu vous donne santé, bonheur, courage et surtout réussite.

Samira

Dédicace

Je dédie ce mémoire ;

À mes très chers parents,

Quoi que je fasse ou que je dise, je ne saurai point les remercier comme il se doit, leur bienveillance me guide et leur présence à mes côtés a toujours été ma source de force pour affronter les différents obstacles

À ma chère copine Bouchra,

Qui a été toujours à mes côtés pour me soutenir et m'encourager

À mes chers ami (e)s,

Pour leurs aides et supports dans les moments difficiles

Puisse dieu vous donne santé, bonheur, courage et surtout réussite.

À tous ce que j'aime et ceux qui m'aiment.

ASRAR

SOMMAIRE
Remerciement**Dédicace**

Sommaire.....	I- II
Liste des tableaux.....	III
Liste des figures.....	IV
Liste des abréviations.....	V- VI
Liste des annexes.....	V II
Résumé.....	VIII-IX

Introduction générale	A-C
------------------------------------	------------

Chapitre I : La gestion des coûts de l'entreprise.....	02
Section 1 : La comptabilité de gestion comme outil de gestion des coûts.....	03
Section 2 : La gestion des coûts par l'analyse des coûts.....	14
Section 3 : La gestion des coûts par le contrôle de gestion.....	31
Conclusion du premier chapitre.....	37

Chapitre II : Cadre conceptuel de la performance.....	39
Section1 : Contenu de la notion de performance.....	40
Section 2 : Pilotage et mesure de la performance.....	50
Section3 : Evaluation de la performance.....	58
Conclusion du deuxième chapitre.....	65

Chapitre III : La gestion des coûts au sein de l'entreprise Sonatrach et Naftal.....	67
Section 1 : Présentation des entreprises d'accueils.....	68
Section 2 :Présentation du système de comptabilité de gestion des deux entreprise comme base de leur gestion des coûts.....	82
Section3:L'impact de la gestion des coûts sur la performance.....	98
Conclusion du troisième chapitre	115

Conclusion générale.....	117
Bibliographie.....	120
Annexes.....	125
Table des matières.....	145

LISTE DES TABLEAUX

N°	Intitulé	Page
01	Les différences entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.	04
02	Les caractéristiques des étapes de la comptabilité de gestion.	09
03	Etat de coût de processe par typologie de charges au complexe GP1Z	86
04	Coût de revient industrielle	87
05	Le coût de process du GPL au complexe GP1Z	88
06	Les produits de la branche GPL	90
07	Plan comptable analytique	92
08	Calcul du coût de ravitaillement	93
09	Diversement des charges communes sur les activités principales	93
10	Calcul du coût de ravitaillement	94
11	Calcul du coût d'emplissage	94
12	Calcul du coût de stockage conditionné	95
13	Calcul du coût de distribution	95
14	Totale des charges du coût de revient	96
15	Calcul du coût de revient	96
16	Calcul de la marge	96
17	Les indicateurs de performance	98
18	Formule de calcul du coût opératoire GPL	99
19	Les coûts de séparation GPL par complexe	100
20	Les charges d'exploitation par nature au complexe GP1Z	101
21	Les charges d'exploitation de l'activité LQS	103
22	La séparation du GPL au complexe GP1Z par produit	103
23	La séparation du GPL par complexe	104
24	Consommation énergétique des complexes GPL	105
25	L'évolution des indicateurs de performances de l'entreprise	106
26	L'évolution des charges du CR	108
27	L'évolution des quantités vendues de la B13	110

LISTE DES FIGURES

N°	Intitulé	Page
01	Champ d'application – contenu – moment du calcul	11
02	Incorporation des charges au coût des produits	15
03	Répartition primaire des charges	16
04	La hiérarchie des coûts	17
05	La méthode des centres d'analyses	18
06	L'imputation des ressources par type d'activité	25
07	Processus de contrôle de gestion	32
08	Les écarts sur coûts	35
09	Critères de la performance	43
10	Le pilotage de la performance	51
11	Les étapes du processus de gestion de la performance.	62
12	Organigramme de la direction PEP	73
13	Organigramme de la direction Finance (Sonatrach)	75
14	Organigramme de la direction Finance (Naftal)	81
15	Traitement analytique du produit B13	91
16	Processus analytique de Sonatrach	83

LISTE DES ABREVIATIONS

Liste Des Abréviation	Intitulé
A.B.M.	Activity Based Management
ABC	Activity Based Costing
ACT	Activités Centrales
ADG	Audit Groupe
AFNOR	Association Française de Normalisation
AIE	Activités Industrielles Externes
AVL	Aval
C.E	Centre emplissage
C.V	Centre vrac
CA	le Chiffre d'Affaires
CAE	comptabilité analytique d'exploitation
CDS	Centre des Stock
CF	Les Charges Fixes
CMP	le Coût Moyen Unitaire Pondéré
CNC	le Conseil National de la Comptabilité
CO	coût opératoire
COM	Commerciale
CRB	Centre de Responsabilités Budgétaires
CRG	centres de responsabilités groupés
CRM	Customer Relationship Management
CUOE	Le Coût d'Unité d'Œuvre
CV	Les Charges Variables
CVU	Coût Variable Unitaire
D.R	Dépôt et relais
DC	Directions Centrales
DCG	Directions Coordination Groupe
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
EP	Exploration-Production
FIFO	First In First Out
FIN	Finances
GRI	Global Reporting Initiative
HSE	Santé, Sécurité et Environnement
INT	Internationales
IP	L'Indice De Prélèvement
IS	L'Indice De Sécurité
JUR	Juridique
KPI	key Performance Indicator
LE	Le Levier d'Exploitation

LQS	Liquéfaction et séparation
MCV	La Marge sur Coût Variable
MEF	Modèle d'Evaluation Fonctionnelle
MS	La Marge De Sécurité
ONG	Organisation Non Gouvernemental
PCG	Plan Comptable Générale
PCG	Plan Comptable Générale
PEPS	Premier Entrée Premier Sortie
Qt	Quantité
Rt	Résultat
R.O.I	Return On Investment
RCH	Raffinage et Chimie des Hydrocarbures
RHU	Ressources Humaines
RS	la Répartition Secondaire
SCF	Système comptable financier
SHIC	Sonatrach International Holding Corporation
SIE	Sûreté Interne de l'Etablissement
SIP	Sonatrach Investissement et Participations
SPE	Stratégie, Planification et Economie
SPP	Services Parapétroliers
SVH	Sonatrach Valorisation des Hydrocarbures
TEC	Technique
TEP	Tonne équivalent pétrole
TM	Le Taux de Marge
TM	Tonne métrique
TRC	Activité Transport Par Canalisations

LISTE DES ANNEXES

N°	Intitulé	Page
01	Organigramme Sonatrach	125
02	Organigramme activité LQS	126
03	Organigramme Naftal	127
04	Les districts GPL	128
05	Le district GPL et ces centres	129
06	Mouvement des quantités des produits	130
07	Déversement des différentes charges	131
08	Valorisation des coûts de revient	132
09	Les coûts globaux par produit finis	133
10	Le coût de revient industrielle par produit fini	134
11	Totale des charges par CRB	135
12	Evolution du TCR	136
13	Code de maintenance	137

RÉSUMÉ :

Une entreprise est un système productif disposant de ressources humaines et matérielles utilisées dans le but de produire et de vendre des biens, Aujourd'hui l'environnement économique est complexe. Nous sommes passés d'une économie de produit dans laquelle le client devait s'adapter aux produits, à une économie de marché dans laquelle c'est le produit qui s'adapte aux clients et à ses besoins. D'où la nécessité de la mise en œuvre d'une structure de gestion de coûts, qui représente un processus de planification et de contrôle du budget de l'entreprise.

La comptabilité de gestion reste un élément fondamental de la gestion des coûts grâce à des méthodes de calcul et d'analyse de coût, qui visent à mieux maîtriser les coûts dans la mesure où la prise de décision améliore la performance de l'entreprise.

Une gestion de coût aura toujours un impact sur la performance financière et global de l'entreprise, puisque la comptabilité analytique constitue un outil important du contrôle de gestion.

Enfin pour un bon pilotage de la performance de l'entreprise, des indicateurs de performances sont essentiels pour le suivi et le contrôle des coûts, ces indicateurs porte sur la rentabilité, la profitabilité...etc. En complément de l'évaluation de la performance de l'entreprise par des indicateurs synthétiques de type ratios portant sur le compte de résultat, l'analyse de la performance s'enrichit beaucoup de l'étude des coûts supportés par l'entreprise.

Mots clés: gestion des coûts, comptabilité de gestion, mesure de performance, contrôle de coût.

Abstract :

A company is a productive system with human and material resources used to produce and sell goods; today the economic environment is complex. We have gone from a product economy in which the customer had to adapt to the products, to a market economy in which it is the product that adapts to customers and his needs. Hence the need to implement a cost management structure, which represents a process of planning and controlling the company's budget.

Management accounting remains a fundamental part of cost management through costing and analysis methods, which aim to better control costs as decision-making improves business performance.

Cost management will always have an impact on the company's overall financial performance, as analytic accounting is an important tool of management control.

Finally, for a good management of the company's performance, performance indicators are essential for monitoring and controlling costs, these indicators relate to profitability. In addition to assessing the company's performance by synthetic ratios indicators on the income statement, the performance analysis is greatly enriched by the study of the costs borne by the company.

Key words: cost management, management accounting, performance measurement, cost control.

Introduction générale

INTRODUCTION GENERALE:

Avec la mondialisation, les entreprises sont en évolution continue, l'environnement est instable, la concurrence est rude et la technologie ne cesse de progresser, c'est pour cela que les entreprises pour être les plus compétitives se sont adaptées et mieux organisées en matière de prise de décision.

Plusieurs outils ont été développés par les chercheurs et professionnels du contrôle de gestion en vue de permettre aux entreprises de se doter de leviers afin de mieux piloter et maîtriser leur performance à savoir le contrôle budgétaire, la comptabilité de gestion...

Une entreprise performante doit être à la fois efficace et efficiente. L'amélioration continue de sa performance demeure son principal moyen de s'assurer une pérennité.

Ainsi tous les dirigeants sont amenés à prendre des décisions, assurer une bonne gestion, dans l'optique d'améliorer leur performance et ceci à travers un système dynamique de suivi et de maîtrise de la gestion qui est la comptabilité analytique.

Pour les aider dans leur réflexion et dans leurs choix stratégiques les dirigeants demandent, à juste titre, une information plus précise sur la réalité des coûts et des performances aussi bien de leur entreprise que des concurrents actuels.

La comptabilité de gestion est un outil en vue de connaître et de maîtriser le coût des produits, des procédés de fabrication ou d'une opération financière ou commerciale, mais aussi de déterminer les résultats par produit, par client et par secteur.

Dans la plupart des entreprises algériennes 'la comptabilité de gestion' est souvent ignorée. Mais aussi sur le fait que la comptabilité de gestion n'est pas obligatoire, au regard de ce contexte il sera intéressant de développer, montrer la nécessité, l'importance de la gestion des coûts et son impact sur la rentabilité de l'entreprise.

Par définition 'la gestion des coûts' est l'ensemble des pratiques créatrices d'ordre en exploitant des données chiffrées financières, visant à orienter les décideurs sur la pertinence de leurs choix, ainsi il ressort comme l'un des principaux processus relatifs à la planification, à l'estimation, à la budgétisation et au contrôle des coûts devant être exécutés pour qu'un projet soit réalisé selon le budget approuvé.

Ayant connaissance de ces faits, on est alors en droit de se demander si la gestion des coûts contribue à améliorer la performance de l'entreprise.

De ce qui précède, nous avons choisi de mener une étude, dans le cadre de notre mémoire, sur le thème: *«L'impact de la gestion des coûts sur la performance de l'entreprise»*.

Au cours de notre recherche nous avons opté pour une étude comparative entre deux entreprises industrielles Algérienne, à savoir Sonatrach et Naftal activant dans le secteur des hydrocarbures où existe une concurrence internationale. Cette étude permet de distinguer entre deux systèmes de gestion des coûts appliqués au niveau de ses entreprises qui ont intérêt à utiliser des méthodes de gestion qui leurs permettent d'être performantes. Enfin pour la maîtrise de la performance de l'entreprise il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre la gestion des coûts et la performance de l'entreprise.

Problématique de recherche:

Pour pouvoir mettre en évidence l'importance du sujet, nous allons essayer d'apporter des éléments de réponses à une question précise qui constitue la problématique de notre travail de recherche qui est la suivante:

« Comment peut contribuer la gestion des coûts à répondre aux attentes de l'entreprise industrielle en matière de performance? ».

Pour répondre à cette problématique, d'autres interrogations s'imposent:

- -Le système de comptabilité de gestion constitue-t-il un outil indispensable d'aide à la prise de décision?
- -Quelles sont les indicateurs fournis par la comptabilité de gestion pour mesurer la performance?
- -La méthode de calcul des coûts complets aide-t-elle à la maîtrise des coûts?
- -Le contrôle de coût contribue-t-il à l'amélioration de la performance de l'entreprise?

Hypothèses de recherche:

Afin de mieux cerner les préoccupations suscitées, nous nous sommes basées sur les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : L'analyse des coûts par la méthode des coûts complets est un indicateur efficace pour mesurer la performance de l'entreprise

Hypothèse 02 : La comptabilité de gestion constitue un véritable instrument d'analyse et un outil d'aide à la prise de décision

Hypothèse 03 : Le contrôle des coûts représente l'action cruciale vers l'amélioration de la performance.

Choix et intérêt du sujet:

Concernant le choix de notre sujet, nous avons été motivées pour les raisons suivantes :

- La correspondance du thème avec notre spécialité « Contrôle de gestion », et avoir été intéressé par des modules comme la gestion des coûts et la performance de l'entreprise, nous a inspiré et motivé à approfondir nos connaissances sur les liens qui peuvent exister entre eux.
- Élargir nos connaissances théoriques et les mettre en pratique.
- L'importance du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance des entreprises et gestion des coûts en tant qu'outil fondamental permet de connaître, calculer et contrôler les coûts d'une entreprise.

Méthodologie de recherche :

Pour tester les hypothèses suscitées, cette recherche utilisera à la fois deux approches. Nous avons l'approche descriptive utilisé dans la partie théorique basée sur la recherche documentaire (ouvrage, consultation des sites internet), et l'approche analytique dans le cadre de la pratique à travers des études d'analyse.

Plan de travail :

Pour répondre à notre objectif, nous avons articulé notre réflexion en structurant notre travail en trois chapitres, deux théoriques et l'autre pratique.

Le premier chapitre permettra la compréhension des concepts de la gestion des coûts, de la comptabilité de gestion ainsi que les différentes méthodes de calcul des coûts et leur apport dans le contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre sera consacré à la notion de la performance, et son pilotage à travers sa mesure et son évaluation.

Dans le troisième chapitre, nous procéderons à l'analyse du système de comptabilité de gestion, des calculs de coûts et à la mesure de la performance.

CHAPITRE I

La gestion des coûts de l'entreprise

CHAPITRE I : LA GESTION DES COÛTS DE L'ENTREPRISE

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, ou seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. Elles ont donc de plus en plus besoin de solutions et d'outils pour maîtriser leurs coûts et améliorer leurs performances.

La performance de l'entreprise découle de multiple actions opérationnelles qu'il convient de piloter en lien avec les objectifs décliné, il devient ainsi crucial de calculer, analyser, contrôler et piloter les coûts en les reliant à la valeur créée. Ces coûts sont des données nécessaires pour un gestionnaire quelque soit sa responsabilité dans l'entreprise a fin de prendre les bonne décisions.

Notre premier chapitre fait appel à trois sections, dont la première est réservée à la définition d'un ensemble de concept de base de la comptabilité de gestion en tant qu'outil à la gestion des coûts et la notion de coûts, dans la deuxième nous proposons les principales méthodes d'analyse de coûts, et enfin nous présenterons quelque points du contrôle de gestion et son exploitation au niveau du contrôle des coûts.

Section 1: La comptabilité de gestion comme outil de gestion des coûts

Dans cette section, nous allons apporter une présentation de la comptabilité de gestion et essayer de mettre en évidence ses apports, pour ensuite comprendre la notion de gestion des coûts.

1. Présentation de la comptabilité de gestion :

1.1. De la comptabilité financière à la comptabilité de gestion :

La comptabilité financière est un système d'information financière, d'évaluation et d'enregistrement axé sur le passé, il permet d'analyser et de mesurer périodiquement le patrimoine de l'entreprise, son revenu global et sa variation de trésorerie. Elle est plutôt destinée à des acteurs externes: les banquiers, actionnaires, salariés, investisseurs, fournisseurs.

La comptabilité de gestion est venue donner un résultat global qui est en fonction du grand formalisme et du respect des règles stricts d'évaluation et d'enregistrement, des règles juridiques et fiscales. Ce système suit les normes en vigueur dans le pays de l'entreprise ou les normes Internationales.¹

Elle n'est soumise à aucune contrainte particulière et s'adapte aux besoins de l'entreprise, elle est destinée aux décideurs internes et axée sur l'aide à la prise de décision. La comptabilité de gestion organise le système d'information selon des axes d'analyse différents et beaucoup plus développés, puisque il va prendre en compte des informations non financière et permettra de répondre à des questions opérationnelles ou stratégiques relative à des éléments quantitatifs et qualitatifs.

Ce système donne des éléments d'information sur le passé et le présent, mais qui permet aussi d'anticiper des résultats futurs. Ce système d'information est l'outil d'analyse et de contrôle des coûts de l'entreprise.²

1.1.1. Principales différences entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est l'information comptable destinée aux managers.

¹ Cavélius.F, Bonneault.P, Gomez M, Gorden.M, Lorino.P, Mottis.N, Zicari.A, « Comptabilité de gestion et pilotage des coûts », édition : Pearson, France, 2016, P. 23-24.

² Idem, P. 25.

Elle n'a pas vocation à être publiée, contrairement à la comptabilité générale, destinée à toutes les parties intéressées par la performance économique d'une entreprise ou d'une organisation.

On substitue aujourd'hui, de plus en plus fréquemment, l'appellation de comptabilité financière à celle de comptabilité générale, pour signifier qu'il s'agit d'une production comptable destinée aux marchés financiers, et donc organisée pour répondre à leurs préoccupations majeures. Le tableau suivant distingue la différence entre ces deux types de comptabilités¹ :

Tableau 1: Les différences entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion

	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Destinataires	Les tiers: actionnaires, banques, clients, fournisseurs, etc.	Les managers de l'entreprise
Éléments produits	Etats financiers donnant une image de la situation financière de l'entreprise	Coûts, marges et résultats par ligne de produit, segment de clientèle, circuit de distribution, etc.
Démarche suivie	Respect de règles comptables et financières	Recherche d'une information pertinente compte tenu de la question posée
Perspective temporelle	Le passé	Le passé et l'avenir
Périodicité	Annuelle ou trimestrielle	Variable et ad hoc si nécessaire

Source : MALLERT.V et MENDOZA.C, « Coûts et management », édition : Dunod, 2018, P.25.

1.1.2. Les insuffisances de la comptabilité financière:

La comptabilité financière est une comptabilité légale qui a pour objet la saisie, la classification et l'enregistrement des flux externes. L'enregistrement de ces flux doit aboutir à la fin de l'exercice à l'établissement des états de synthèse.

Plusieurs lacunes entachent toutefois la comptabilité financière, elle ne s'intéresse qu'aux flux externes en prenant l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise.

Dans l'optique de la comptabilité financière, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire. Elle donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global. Le problème ne se pose pas lorsqu'il s'agit d'une entreprise

¹ MALLERT.V et MENDOZA.C, « Coûts et management », édition : Dunod, 2018, P.25.

mono produit, dès que l'entreprise se diversifie, la direction éprouve le besoin d'informations détaillées par activité.

La comptabilité financière, en fin d'exercice, se pose des questions auxquelles elle ne peut pas répondre par ses propres moyens même s'il s'agit d'une entreprise mono produit, comment valoriser les stocks des produits fins, d'en-cours ou de la production immobilisée ?

La comptabilité financière permet un contrôle à posteriori de la gestion globale et non un contrôle dynamique et décentralisé du type contrôle-régulation¹, puisque elle rend compte de ce qui s'est passé au cours de la période analysée.

1.1.3. L'apport de la comptabilité de gestion :

Les chefs d'entreprise se sont rendus vite compte que la comptabilité générale avait des apports limités dans les prises de décisions. Pour y voir plus clair ils ont commencé à développer une ventilation des charges et des produits plus analytique. La mise en place d'une comptabilité analytique permet à l'entreprise d'avoir une meilleure connaissance des dépenses qu'elle engage et de produire de l'information pertinente: résultat par produit, résultat par atelier...

La comptabilité de gestion constitue un outil indispensable à la prise de décision et au pilotage de l'entreprise, Elle se révèle nécessaire aux entreprises recevant des ressources affectées à une action/un projet spécifique et notamment dans le cas de subventions, pour lesquelles il est prévu dans les conventions la justification de l'utilisation des fonds perçus.

1.2. Définition de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coûts. Elle vise à maîtriser les coûts et les résultats; il n'existe cependant aucun texte la rendant obligatoire. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins actuels des décideurs².

Elle constitue un outil essentiel du contrôle de gestion. Traditionnellement, la comptabilité de gestion intègre la comptabilité analytique classique (calcul et contrôle des coûts) ainsi que la gestion budgétaire (élaboration de budgets et suivi des réalisations).

Son domaine s'est étendu avec la montée en puissance des tableaux de bord, l'intégration d'objectifs de coûts dans le calcul économique (coûts cibles). La comptabilité de

¹ Boukssessa Souhila, « La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne », mémoire de magister, université d'Oran, 2010, P.71.

² Béatrice et Francis Grandguillot, « L'essentiel de la comptabilité de gestion », édition : Lextenso, 2015.P15.

gestion s'interroge également sur les moyens d'améliorer les performances du système. Nombreuse sont les définitions données à la comptabilité de gestion ;

Selon Bouquin, « la comptabilité de gestion est un système d'informations comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies »¹.

« La comptabilité analytique contribue au processus de gestion des entreprises en accumulant et traitant des données sur les consommations de ressources, et en les transmettant aux décideurs pour éclairer leur choix de plan d'action dans le cadre d'une analyses coûts-bénéfice ».

Elle est donc une branche des sciences de la décision, c'est aussi une branche de la micro-économie car elle s'attache à décrire le fonctionnement de l'entreprise, et les informations qu'elle fournit sont elles-mêmes sujettes à une analyse coûts-bénéfice, puisque le gestionnaire ne dépensera jamais plus pour une information de comptabilité analytique que ce qu'elle sera susceptible de lui rapporter dans l'amélioration de la décision².

1.2.1. Son évolution :

La comptabilité de gestion est apparue initialement dans les entreprises mais elle n'a pas toujours été connue sous cette appellation.

La comptabilité industrielle apparaît au XIXe siècle avec la Révolution Industrielle, mais les principaux concepts de l'analyse des coûts sont connus avant même que le développement de la grande industrie ne soit réellement amorcé. Selon Lemarchand & Nikitin « la comptabilité industrielle a désigné, pendant près d'un siècle et demi (~ 1815-1947), un système comptable permettant de calculer des prix de revient dans le cadre de comptabilités tenues en parties doubles »³.

Au cours du XIXe siècle, les grandes entreprises industrielles adoptent successivement le système comptable de la comptabilité industrielle, des industriels mettent au point des systèmes de calculs de coûts et rédigent des ouvrages ou manuels dans lesquels ils exposent leurs méthodes et techniques, ce qui contribue à la diffusion de celles-ci. La comptabilité industrielle était, dès 1925, déjà riche des techniques qui seront utilisées jusqu'à la fin des années 1980.

¹Bouquin Henri, « Comptabilité de gestion », édition: Économica, 2008.P20

² Michel Leba, « comptabilité analytique de gestion », édition: Nathan, 1986.P.13.

³ Frederique Letort, « La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal: quelle réalité? », thèse, université d'Orléans de doctorat, 2016, P.28.

En effet, l'outil sera pendant une longue période relégué au second plan par les ratios financiers et connaîtra une période de stagnation ainsi que le passage d'une véritable gestion des coûts à une simple comptabilité des coûts, inadaptée aux décisions stratégiques.

Au début du XXe siècle, les méthodes continuent de se diffuser, mais avec des évolutions notables, les entreprises se sont progressivement dotées de procédures d'autocontrôle, s'appuyant sur un système d'information interne qui a évolué au fil du temps, ces procédures d'autocontrôle « s'appuient sur un système d'information interne qui a d'ailleurs évolué. On est en effet passé d'une comptabilité industrielle à une comptabilité analytique d'exploitation.

En 1975, Motais de Narbonne utilise en premier le terme « comptabilité de gestion » dans un manuel, bien qu'en 1951 le rapport de la mission française de productivité le mentionne déjà, en se basant sur les usages anglo-saxons (Labardin & Nikitin, 2009). Il a mis l'accent sur l'utilisation d'une technique utile à la direction pour connaître certaines données.

Ensuite en 1990 le Conseil National de la Comptabilité reprend la définition du PCG 1982 pour qualifier la comptabilité de gestion de « mode de traitement des données pour faciliter la prise de décision », en 1996 le CNC introduit la notion de mesure de la performance.

Dans les années 2000, les définitions d'origine anglo-saxonne (Institut britannique des comptables de gestion certifiés) introduisent l'utilité de la comptabilité de gestion dans la démarche stratégique de l'entreprise¹.

1.3.Objectifs principaux de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion constitue un outil de gestion fondamental pour mesurer, apprécier, et améliorer la performance de l'entreprise, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer et à orienter les prises de décision. Les objectifs de la comptabilité de gestion peuvent être regroupés selon trois axes²:

1.3.1.L'axe calcul des coûts et analyse de la rentabilité :

Dans cet axe la comptabilité de gestion constitue un outil de calcul, elle permet aux entreprises la connaissance des coûts de revient des produits, nécessaire pour la fixation de leur prix de vente. La comptabilité de gestion devient aussi un aide à la comptabilité général

¹ Frederique Letort, « La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal: quelle réalité? », 2016, Op.cit. P.29-33.

² Boukssessa Souhila, « la mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne », mémoire de magister, université d'Oran, 2010, Op.cit. P.52.

dans la mesure où elle permet d'évaluer certains éléments du bilan (stocks des produits finis, semi-finis, en- cours...)

1.3.2. L'axe contrôle de gestion :

Dans cette optique la comptabilité de gestion devient un moyen de contrôle et donc de pilotage, elle permet:

- L'analyse des consommations et l'observation de leur évolution;
- La distinction entre les charges liées à l'activité de l'entreprise (charges variables) et celles liées à la structure (charges fixes);
- Le contrôle des consommations par comparaison avec les prévisions;
- L'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations.

1.3.3. L'axe aide à la prise de décision

La comptabilité de gestion fournie aux managers un modèle économique, permettant de tester leurs décisions avant de les prendre, sur la base des actions correctives constatées lors du rapprochement entre les coûts et les résultats réels avec les coûts et les résultats préétablis. Toute différence doit être analysée.

1.4. Construction d'un système de comptabilité de gestion :

Le déploiement d'une comptabilité de gestion implique d'arbitrer entre la précision des informations à obtenir via une collecte d'informations spécifiques (tels des quantités produites, des heures travaillées, des taux de rebut) et le coût du système mis en place (nécessitant des saisies spécifiques et la diffusion de fiches de temps et de stocks par exemple). Le déploiement d'une comptabilité de gestion s'apparente à un projet et nécessite d'être géré par étapes. Ce processus permet de rationaliser sa construction et de s'assurer d'une bonne appropriation par les acteurs¹.

Le tableau ci- dessous décrit les différentes étapes de déploiement de la comptabilité de gestion² :

¹ AURÉLIEN Ragaïne et TAHAR Caroline, « Contrôle de gestion », édition: Lextenso, 2015, P.39.

² Adapté de Fabre Pascal et Bessire Dominique, « Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion », in Comptabilité, Contrôle, Audit, édition : Vuibert, 2006.P. 67-85.

Tableau 2: Les caractéristiques des étapes de la comptabilité de gestion

Étapes	Caractéristiques des étapes
Avant projet	Diagnostic permettant d'identifier les objectifs, évaluation des ressources à affecter et des contraintes pesant sur le projet, choix des méthodes à mettre en œuvre en fonction du contexte d'utilisation. Comme il est important de prendre en compte la méfiance du personnel ou des cadres envers les objectifs (explicites ou non) de la direction quant au développement d'une comptabilité de gestion.
Réalisation	Construction d'un réseau d'analyse des charges et des produits par un découpage adapté de l'organisation, choix des unités d'œuvre (inducteurs) et des clés de répartition. Cette étape doit être accompagnée d'une étude de la structure de l'entreprise (ex. organigramme, fiches de postes), de son organisation spatiale (ex. : plan des locaux) et d'un examen du processus de production, via des entretiens semi-directifs, une étude documentaire et des visites sur place.
Appropriation	Mise en place d'un système fiable de saisie ou de récupération des données nécessaires (charges directes et indirectes, unités d'œuvre, clés de répartition, suivi des charges externes), d'un plan comptable analytique et un manuel comptable doivent ainsi être déployés, généralement accompagnés d'un plan de formation adapté à l'attention du personnel effectuant la saisie.

Source : Fabre Pascal et Bessire Dominique, « Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion », édition : Vuibert, 2006.P. 67-85.

2. Notion sur la gestion des coûts :

La gestion des coûts est un processus qui cherche à comprendre en détail tous les coûts et les dépenses associés à la production et aux gains d'une entreprise.

2.1. Définition d'un coût :

Chacun de nous a une intuition de ce que signifie le mot coût tellement il est devenu central dans le monde d'économie marchande. Dans cette perspective, un coût se définit comme une ressource sacrifiée, ou à laquelle on renonce, pour atteindre un but spécifique. Concrètement, il s'agit d'un montant monétaire qu'il faut payer pour acquérir un bien ou un service.

Pour illustrer la vision classique du coût portée par les comptables, reprenons la définition proposée par le Plan Comptable Général français de 1982 (PCG 1982) : le coût est « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »¹.

Le coût est défini comme: « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »¹. Philippe LORINO définit le coût comme suit: « la mesure monétaire

¹ N. Guedj, "Le contrôle de gestion", éditions d'Organisation, 1996.P 132-133.

d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini »².

2.2. Caractéristiques générales du coût:

Le coût est alors un mode de traitement des charges, il se caractérise par trois particularités indépendantes les unes des autres: le champ d'application, le moment du calcul, le contenu :³ (Schématisé dans la figure).

2.2.1. Le champ d'application :

Celui-ci est extrêmement varié. Il peut s'appliquer à :

- Une fonction économique de l'entreprise (coût de production, de distribution...);
- Un moyen d'exploitation (coût par usine, par magasin...);
- Une activité d'exploitation (coût par produit, des services rendus...);
- Un centre de responsabilité : c'est-à-dire un des sous-systèmes de l'entreprise pour lequel est défini un objectif mesurable et doté d'une certaine autonomie pour atteindre cet objectif (direction commerciale, chef d'atelier, directeur technique).

2.2.2. Le contenu :

Selon que le gestionnaire retient la totalité des coûts dans l'entreprise ou une partie seulement, on obtiendra un coût complet ou un coût partiel:

- Le coût complet: coût traditionnel et coût économique.
- Le coût partiel: coût variable, coût directe, coût marginal.

2.2.3. Le moment du calcul:

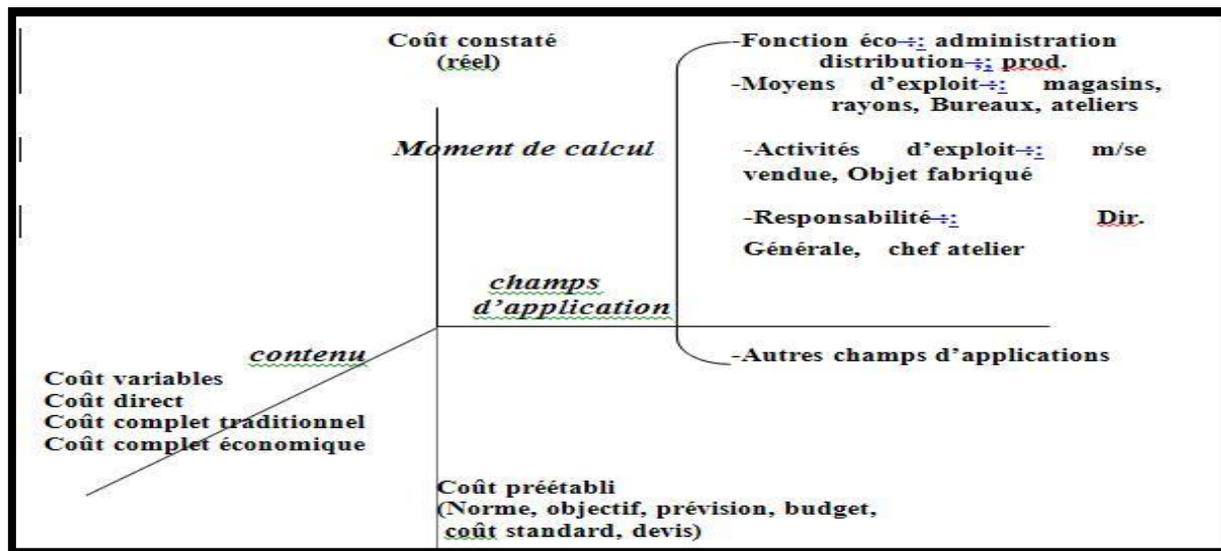
Les coûts peuvent être calculé antérieurement, ce sont alors des coûts préétablis (coûts standard), ou à posteriori ce sont alors des coûts constatés (coûts réels ou historiques) à la période considérée.

¹N. Guedj, "Le contrôle de gestion", éditions d'Organisation, 1996. OP.Cit.P 134-136.

²P. Lorino, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », édition : Dunod, 1997.P 496.

³ Louis Dubrelle, Didier Jourdan, « Comptabilité analytique de gestion », édition : Dunod 1995.P.16-18

Figure 1: Champ d'application – contenu – moment du calcul



Source: N. Guedj, 1996, p 136

2.3. Objet de coût :

Un objet de coût est un élément (un produit, un service, un projet, une division, une activité...) dont la mesure séparée du coût est utile. Il peut être multiple, en fonction de la stratégie de l'entreprise et de ses besoins¹.

Aujourd'hui, les objectifs se sont considérablement élargis, les entreprises ayant mis en place des comptabilités de gestion adaptées à leur activité. Elles orientent ainsi leur système d'information vers des objectifs de coût multiaxes, comme les chaînes de valeur et les gammes de produits.

2.4. Le concept d'inducteur de coût :

Un inducteur de coût se définit comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût. Autrement dit, toute modification de l'inducteur de coût entraîne un changement dans le coût total de l'objet de coût. Un inducteur de coût renvoie à une notion de causalité: c'est le facteur qui explique le coût. Si on agit sur la cause, le coût se modifie².

La notion d'inducteur de coût a pris une importance centrale dans la littérature de comptabilité de gestion. Cette évolution s'explique par le souci croissant de maîtrise des coûts et par l'échec des programmes de réduction des coûts basés sur une diminution unilatérale des

¹ Florence Cavélius, Pierre Bonneault et autres, « Comptabilité de gestion et pilotage de coûts », édition : Pearson France, 2016, P.31.

² Yves DE ROMGÉ, « Comptabilité de gestion », édition : Boeck, 2013, P.40.

dépenses dans l'ensemble des départements sans procéder à une analyse sérieuse des facteurs de causalité qui expliquent le comportement des coûts.

2.5. Les centres de calculs :

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus. Les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque, mais offrent uniquement une représentation, une description du réel de manière simplifiée.

Ainsi, le coût d'un produit est « la somme des valeurs attribuées aux moyens mis en œuvre pour le produire »¹. Un produit étant un bien matériel, un service, une activité ou une fonction.

2.6. Classification des coûts :

Le choix du classement doit être en fonction des besoins d'analyse ou des types de décision à prendre, lorsque on rattache les charges aux objets de coûts, le classement direct / indirect interviendra pour faciliter cette opération, on pourra aussi se poser la question d'intégrer la totalité des charges liées à un objet de coût ou de calculer qu'un coût partiel.

2.6.1. Coûts directs et indirects:

Le rattachement des charges aux objets de coût, nous permet de distinguer deux types de coûts directs et indirects. Si on cherche à déterminer le coût d'un objet donné, par exemple d'un produit, on est conduit à distinguer les charges directes par rapport à cet objet et les charges indirects.

- **Coûts directs:** ce sont les coûts spécifiques, rattachables sans ambiguïté à une seule destination, à un seul objet de coût².
- **Coûts indirects:** Ils correspondent à une ressource consommée par plusieurs objets de coût, les charges liées à ce type de coût ne sont pas imputables, sans travaux ou hypothèses préalables à un objet de coût particulier³.

2.6.2. Coûts variables ou fixes :

Il peut être aussi nécessaire de s'intéresser à un autre classement qui concerne le comportement des coûts, afin d'identifier l'impact de l'activité sur leur hausse ou leur baisse.

¹Pierre-Laurent Bescos, « Contrôle de gestion et management », éditions d'Organisation. P210.

² Florence Cavélius, Pierre Bonneault et autres, « comptabilité de gestion et pilotage des coûts », édition person, OP. Cit. 2016, P.35.

³ Idem.P 36.

- **Coûts variables:** Ce sont des coûts dont le montant global varie proportionnellement avec la variation du niveau d'activité de l'entreprise.¹
- **Coûts fixes:** Ce sont des coûts dont le montant global est indépendant du niveau d'activité, on emploie fréquemment certains synonymes pour désigner les coûts fixes, coûts de structure, de capacité.²

2.6.3. Coûts réels et standards:

IL faut ainsi définir si le coût calculé est constaté dans les comptes, donc dans un moment du passé, ou si, au contraire, on souhaite calculer un coût pour le futur.

-**Coût réel ou constaté:** Il correspond au coût des différentes charges constatées à une période donnée: l'année passée, le mois dernier, etc. Ce coût est en général inscrit dans la comptabilité, la connaissance du moment de calcul et de la durée de la période considérée est néanmoins fondamentale pour analyser les coûts et leurs évolutions.

-**Coût prévisionnel ou standard:** généralement, il est établi en même temps que les budgets, et ayant valeur de norme pour évaluer la performance. Il est établi à partir de données techniques (nomenclatures, gamme opératoire), il repose également sur des hypothèses de volume d'activité et d'évolution du coût des différents facteurs de production.

La comparaison coût réel vs coût standard permet de calculer des écarts et de prendre à temps des actions correctives.

2.6.4. Coûts complets et coûts partiels :

-**Coût complet:** Lorsque la comptabilité de gestion prend en compte la totalité des coûts on parlera de coût complet, dont tout objet de coût, l'ensemble des coûts indirects sera imputé au prorata de leur intervention dans l'objet de coût. On distingue donc un coût complet pour chaque stade de l'activité de l'entreprise³.

- **Coût partiel:** il ne comporte qu'une partie des charges sélectionnées selon certains critères (coûts variables, coûts directs, coûts spécifiques...). Il permet de calculer des marges. Il permet de calculer un résultat par produit en comparant le prix de vente au coût de revient⁴.

¹ Florence Cavélius, Pierre Bonneault et autres, « comptabilité de gestion et pilotage des coûts », 2016.Op.cit.P 40.

² Idem. P 41

³ Ibid. P.38.

⁴ Carla Mendoza, Éric Cauvin et autres, « coûts et décisions », édition lextenso, paris, 2009, P.87.

Section 2: La gestion des coûts par l'analyse des coûts:

Divers méthodes ont été développées et utilisé pour l'analyse et la maîtrise des coûts dans les entreprises. Nous citons dans cette section les méthodes traditionnelles et nouvelles d'analyse des coûts.

1. Les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts et leurs limites :

Depuis le début des années 80, les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts font l'objet de critiques et de remises en cause profondes. Enfin, au cours des différentes phases de la vie d'un produit, les impératifs financiers et de gestion évoluent considérablement. Les principales méthodes sont: les coûts complets, les coûts partiels et la méthode des coûts préétablis.

1.1.Méthode des coûts complets « Full costing » et répartition des charges:

1.1.1.Définition du coût complet :

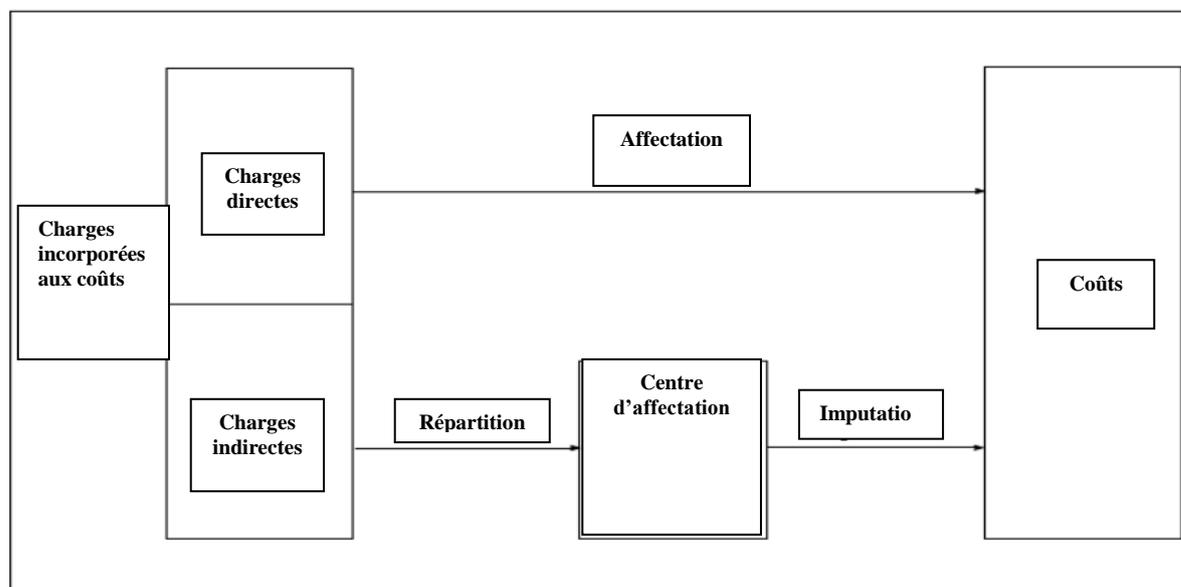
Un coût complet est constitué par l'ensemble des charges qui peuvent lui être affectées, même les charges de structure.

La méthode des coûts complets consiste à déterminer les charges, puis à les ventiler au niveau des produits, des services ou encore des commandes. L'essentiel des charges provient de la comptabilité générale; des différences peuvent toutefois exister du fait de certains retraitements.

La difficulté majeure réside dans le choix de la règle d'affectation des charges aux produits. Ce choix n'est jamais totalement neutre dans la mesure où le choix de la méthode reflète toujours une certaine modélisation de l'entreprise. On distingue traditionnellement deux catégories de charges:

- Les charges directes, spécifiques à des produits identifiés et qui sont directement affectées aux produits sans passage préalable par des calculs intermédiaires. Ce sont par exemple les charges de main-d'œuvre directe, d'achat de matières, etc.
- Les charges indirectes non directement attribuables à un produit, et qui sont d'abord réparties en centre d'analyse. Cette catégorie rassemble par exemple les frais généraux, les activités de support, etc.¹.

¹ Jean-louis, Amelon, « Gestion financière », édition : Maxima, 2004.P.437

Figure 2: Incorporation des charges au coût des produits

Source : Conseil National de la Comptabilité.

1.1.2. Le calcul d'un coût complet par la méthode traditionnelle des centres d'analyse :

Cette méthode de calcul va permettre de déterminer le coût de revient d'un produit indispensable pour définir le prix de vente minimum permettant à l'entreprise de réaliser ainsi un profit. Le calcul d'un coût suit la logique suivant:¹

1.1.2.1. La démarche générale :

Afin de bien comprendre et d'appliquer correctement la méthode des centres d'analyse, qui est une méthode globale de calcul des coûts, il faut avoir en permanence à l'esprit les deux schémas présentés ici (**Figure 3 et 4**).

Cette méthode repose sur l'identification de centres d'analyse qui est l'une des difficultés importantes dans cette méthode. Ces centres résultent bien souvent de l'organigramme de l'entreprise.

Une fois ces centres définis, les charges indirectes vont s'y déverser: c'est la répartition primaire (RP), réalisée à l'aide de clés de répartition. Cette méthode identifie deux types de centres d'analyse:

- **Les centres principaux:** dont l'activité est en relation directe avec la production considérée (en général, les services opérationnels: approvisionnement, production, distribution);

¹Christophe Torset, Larry Bensimhon, « Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion », édition : Foucher, 2017. Memo 2.

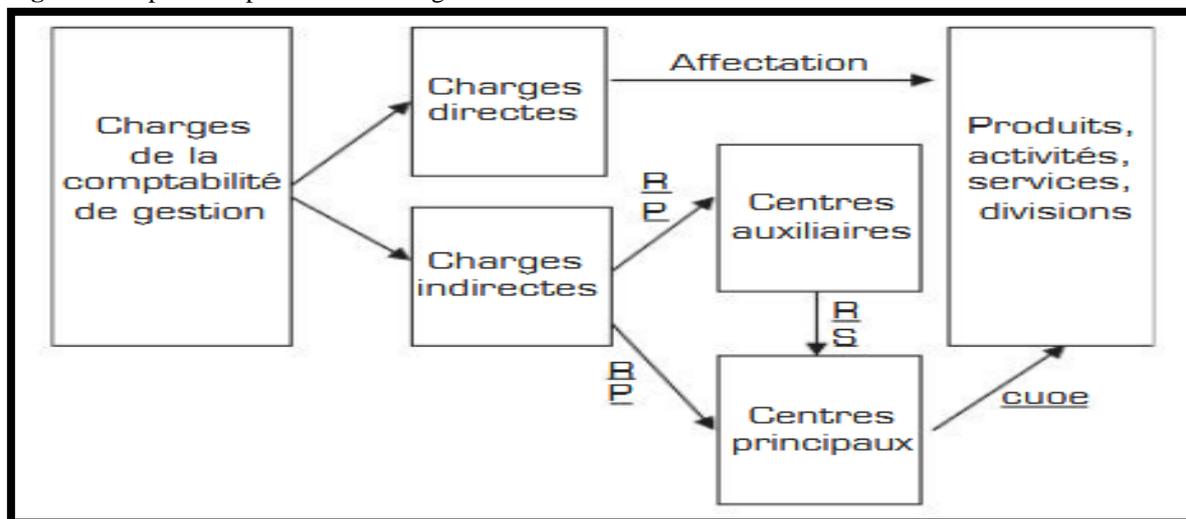
-les centres auxiliaires: qui fournissent des prestations de services aux centres principaux (entretien, transport ou les services administratifs par exemple).

Les charges de ces centres auxiliaires vont se déverser (de manière fictive et uniquement pour les besoins du calcul) directement dans les centres principaux. C'est la répartition secondaire (RS). Une fois la RS effectuée, les charges indirectes de chaque centre seront imputées aux coûts des produits. Cette imputation se fera grâce aux unités d'œuvre.

Une unité d'œuvre est une unité de mesure de l'activité du centre d'analyse. Elle est exprimée soit en unité physique (temps, quantités). Soit en unité monétaire (CA, coût). Elle est choisie en raison du lien de causalité existant entre la variable mesurée et le niveau des charges du centre d'analyse (corrélation).

Le coût d'unité d'œuvre (CUOE) d'un centre d'analyse est obtenu en faisant le rapport entre le montant de ses charges indirectes et le nombre d'unités d'œuvre dans le cadre d'un tableau de répartition des charges indirectes, servira de pivot de calcul d'affectation des charges indirectes. Les charges indirectes sont alors affectées aux coûts des produits en fonction des unités d'œuvre consommées et par le biais de ce coût d'unité d'œuvre, propre à chaque centre d'analyse.

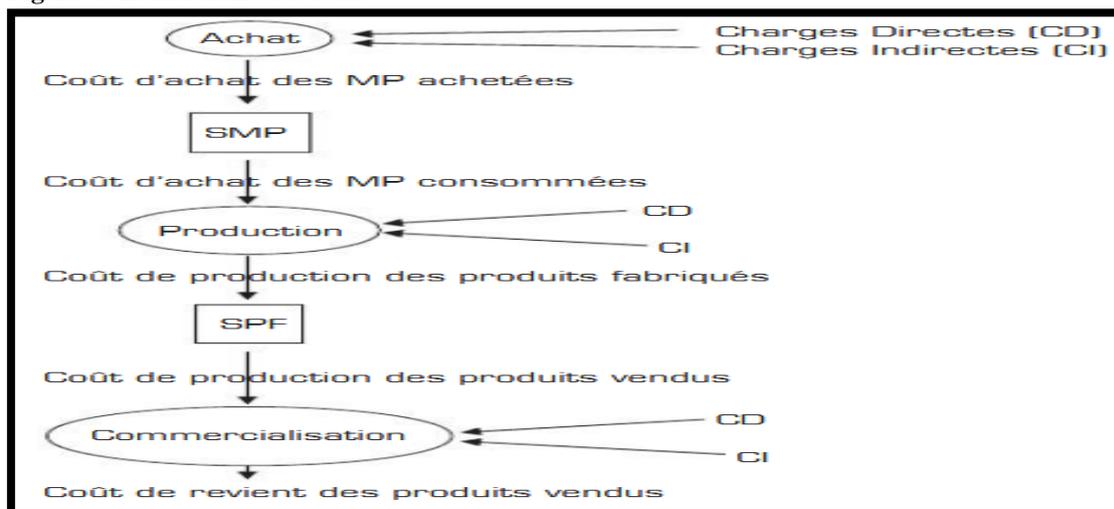
Figure 3: Répartition primaire des charges



Source: Christophe Torset, Larry Bensimhon, « Tout le DSCG 3: Management et contrôle de gestion », édition: Foucher, 2017. Memo2.

1.1.2.2. La hiérarchie des coûts :

D'après Boisselier, « Contrôle de gestion », Vuibert, 2001. la hiérarchie des coûts se présente comme suit.

Figure 4: La hiérarchie des coûts

Source: Christophe Torset, Larry Bensimhon, « Tout le DSCG 3: Management et contrôle de gestion », édition: Foucher, 2017. Memo2.

Le calcul du coût de revient passe par différentes phases. Ces phases suivent le cycle d'exploitation de l'entreprise (achat/production/distribution). Le passage d'une phase à l'autre se déroule via un processus cumulatif de charges. Chaque coût comporte alors les charges directes (affectées de façon immédiate) et les charges indirectes (affectées grâce au CUOE) de la phase à considérer.

Il faut veiller à considérer dans ce processus cumulatif uniquement la valeur des produits ayant réellement passé chaque stade. Ceci pose la question de la valorisation des sorties de stock.

1.1.2.3. La valorisation des sorties de stocks :

La comptabilité de gestion pratique l'inventaire permanent et non intermittent (obligatoire une fois par an) comme en comptabilité générale.

On va ici tenir des comptes (ou fiches) de stocks en précisant les dates d'entrées et de sorties en quantités et en valeurs.

L'évaluation des entrées ne pose aucune difficulté c'est l'évaluation des sorties qui nécessite le recours à des méthodes de calcul. Les méthodes retenues par le SCF pour les biens fongibles (non identifiables par nature) sont: le coût moyen unitaire pondéré (CMP) et la méthode PEPS (ou FIFO).

1.1.3. Récapitulatif de la méthode des centres d'analyses :

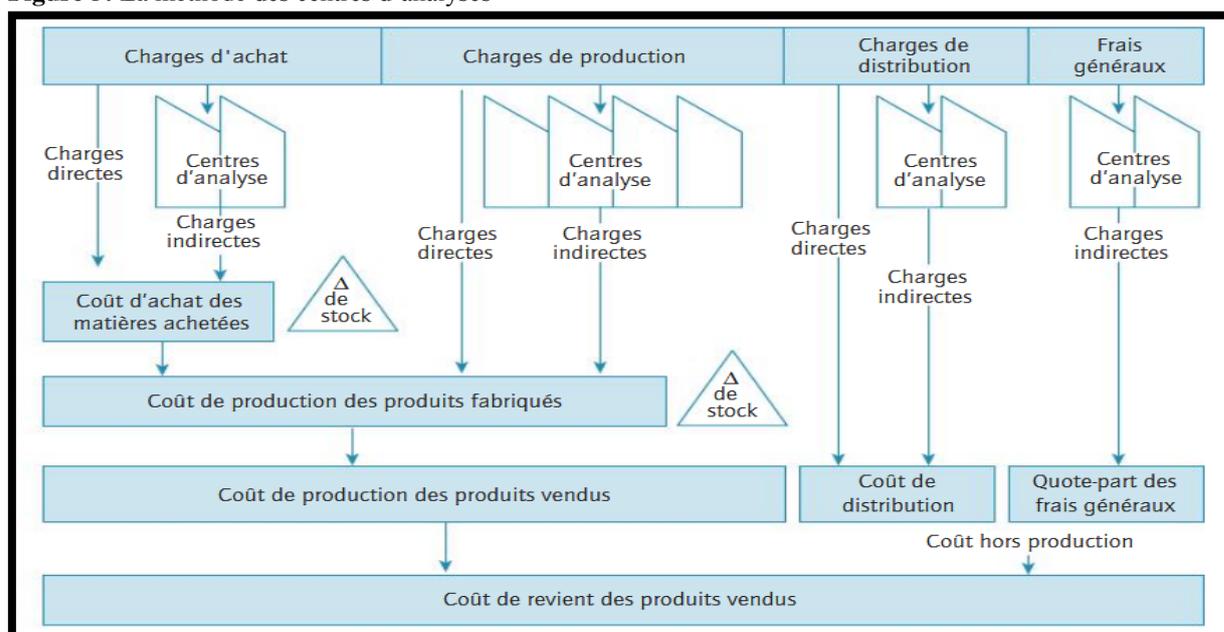
Les charges de la comptabilité financière doivent être agrégées suivant leur appartenance à une des étapes définies ci-dessus et cela qu'il s'agisse de charges directes ou de charges indirectes. La constitution des coûts par étapes fait apparaître:

- Des coûts d'approvisionnement ou d'achat;
- Des coûts de production;
- Des coûts de distribution.

L'obtention du coût de revient des produits se fait par intégration successive des différents coûts selon un procédé s'apparentant au mécanisme des « poupées gigognes »:

Ce principe de reversement d'un coût dans un autre et ce, de façon successive, est énoncé de façon très générale et oblige à une adaptation à chaque entreprise.¹

Figure 5: La méthode des centres d'analyses



Source: Alazard Claude, Sépari Sabine, « DCG11 Contrôle de gestion », édition : Dunod, 2018, P45.

1.1.4. Limites de la méthode :

La méthode des coûts complets (méthode des centres d'analyse), permet de déterminer un prix normal ou satisfaisant, ainsi que d'appréhender la performance individuelle des produits, activités et services dans la performance globale de l'entité.

Cependant cette méthode présente un certain nombre de limites. Deux principales limites peuvent être citées:¹

¹Alazard Claude, Sépari Sabine, « DCG11 Contrôle de gestion », édition : Dunod, 2018, P41.

Tout d'abord, la subjectivité et l'arbitraire du choix des clés de répartition et des unités d'œuvre qui créent du subventionnement, c'est-à-dire que certains produits consomment des charges mais ne les supportent pas alors que d'autres les supportent mais ne les consomment pas. Afin de palier ce problème, une autre méthode de coût complet, méthode des coûts par activités, dite «La méthode ABC (Activity Base Costing)» peut être mise en œuvre pour déterminer un prix normal et apprécier la performance du produit dans la performance globale de l'entreprise.

Ensuite, le coût complet est calculé pour une activité normale, il ne prend pas en compte les fluctuations d'activité. En effet la méthode repose sur la classification des charges par affectation (charges directes et indirectes) et non sur la classification par variabilité (charges variables et fixes) dont cette dernière permet d'apprécier l'incidence des fluctuations d'activité.

1.2.La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes :

Cette méthode constitue une amélioration des coûts complets et consiste à incorporer dans les coûts la totalité des charges proportionnelles et la part de charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal. Le principe de la méthode des coûts complets avec imputation rationnelle consiste à imputer au produit seulement la part des coûts fixes correspondants à un niveau normal d'activité préalablement défini. La différence entre les coûts fixes totaux et les coûts fixes affectés aux produits constitue un coût de période. La difficulté réside dans la définition même de l'activité normale².

1.3.La méthode du coût partiel « Direct costing »:

1.3.1.Définition des coûts partiels :

La méthode du coût partiel (coût variable) consiste à n'imputer aux produits que les charges variables indépendamment de leur caractère direct ou indirect. A cet égard, le terme de méthode du coût variable est plus approprié que celui de « direct costing » puisque l'analyse ne se limite pas aux seuls coûts directs.³ Ainsi, pour chaque produit, est déterminée une marge sur coût variable égale à :

Marge sur coût variable = chiffre d'affaires - coût variable

¹ Bernard Augé, Gérald Naro, Alexandre Vernhet, « Comptabilité de gestion », édition : Dunod, Paris, 2013.P43.

²P.L. Bescos, « Contrôle de gestion et management », édition : Organisation, 1995.P.220-221

³, Jean-louis, Amelon, « Gestion financière », édition : Maxima, 2004.OP.CIT.P.438

Le total des marges dégagées sur l'ensemble des produits doit couvrir les coûts de la structure, et permettre de dégager un excédent.

Le coût variable reste surtout réservé à des calculs à la marge ou d'optimisation de la composition des ventes. La méthode du coût variable repose deux types de charges: les charges variables et les charges fixes¹:

- Les charges fixes (CF) sont celles qui sont indépendantes du niveau d'activité. Elles sont engendrées par l'existence même de l'entreprise. On parle également de charges de structure.

Exemples : charges d'administration, charges d'amortissement de l'investissement, etc.

- Propriété : si les charges fixes totales ne sont pas modifiées pour une période considérée alors le coût fixe par unité est variable. En effet, il décroît au fur et à mesure que les quantités produites augmentent.
- Les charges variables (CV) sont celles qui varient avec le niveau d'activité de l'entreprise. On parle également de charges opérationnelles.
- Le niveau d'activité de l'entreprise se mesure en termes de nombre de produits vendus. Par simplification, on considère bien souvent que les charges variables sont proportionnelles au niveau d'activité. Dans la réalité elles ne sont pas strictement proportionnelles (effet d'apprentissage, tarifs dégressifs des fournisseurs etc.).

$CV = C_{vu} * Q$ Avec CV = charges variables totales .Cvu = coût variable unitaire.Q = niveau d'activité (nombre de produits vendus)

- Propriété : si le coût variable total pour l'ensemble des quantités vendues sur une période est variable alors le coût variable unitaire est nécessairement fixe

1.3.2. Les principales méthodes de calcul des coûts partiels :

Ces méthodes reposent sur le calcul de marges. Les calculs de marge vont permettre d'établir un diagnostic de court terme sur la rentabilité des produits et les risques de l'entreprise. Les marges doivent couvrir au minimum les charges sur lesquelles il est possible d'agir. On parle généralement de contribution dans la couverture des charges qu'il reste encore à affecter.²

¹Christophe Torset, Larry Bensimhon, « Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion », édition : Foucher, 2017.Op.cit. Memo 3.

²Idem Memo 3.

a) Le calcul de la marge sur coût variable:

D'une manière générale une marge représente la différence entre un chiffre d'affaires et un coût partiel.

La marge sur coût variable (MCV) est donc la différence entre le chiffre d'affaires (CA) et le coût variable (CV). On peut la calculer au niveau d'un produit ou pour l'ensemble de l'entreprise. $MCV = CA - CV$

Le taux de marge est le rapport entre la marge sur coût variable et le chiffre d'affaires.

Il exprime le pourcentage du prix de vente qui reste à la disposition de l'entreprise une fois qu'elle a déduit ses charges variables. On le notera t. $t = MCV/CA$

La MCV d'un produit mesure sa contribution à couvrir les charges fixes de l'entreprise.

Un produit va contribuer à la formation d'un bénéfice dans l'entreprise dès lors qu'il est vendu au-dessus de son coût variable. Pour que l'entreprise réalise un bénéfice, il faut néanmoins que l'ensemble des marges sur coût variable soit suffisant pour couvrir la totalité des charges fixes de l'entreprise.

La MCV va donc permettre de juger de l'opportunité de supprimer ou de développer les ventes d'un produit. On décidera de développer les produits à forte MCV. Les produits dont la MCV est négative seront en principe abandonnés (sauf si des considérations stratégiques telles que l'existence de ventes liées s'y opposent).

Si on considère que les charges fixes ne sont pas modifiées par l'abandon ou le développement d'un produit, ce qui est vrai sur le court terme, alors le résultat de l'entreprise sera maximisé si on adopte un programme de production qui maximise la marge sur coût variable de l'entreprise.

Pour retrouver le résultat global, il suffit de retrancher de la MCV les charges qui n'ont pas été prises en compte dans le calcul, à savoir les CF.

Résultat = MCV - CF Ou encore Résultat = t*CA - CF

b) Le calcul des indicateurs de gestion :

Cette méthode constitue un prolongement pratique du direct costing.

L'intérêt d'une décomposition du coût en éléments variables et fixes permet également d'établir des prévisions du résultat en fonction du niveau d'activité et de calculer un certain nombre d'indicateurs de rentabilité et de risque.

- Le seuil de rentabilité (ou point mort) :

C'est le niveau d'activité pour lequel le résultat est nul. Au point mort, l'entreprise équilibre ses charges et ses produits.

Au-dessus de ce seuil le résultat est positif : l'entreprise dégage un bénéfice.

En-dessous de ce seuil, le résultat est négatif : l'entreprise réalise une perte. Il peut être exprimé sous forme de chiffre d'affaires, de quantités vendues ou encore de nombre de jours de vente. Soit CA^* le chiffre d'affaires critique, c'est à dire le chiffre d'affaires au seuil de rentabilité. $CA^* = CF/t$

- La marge de sécurité (MS) :

Elle est égale à la différence entre le chiffre d'affaires annuel et le chiffre d'affaires critique. $MS = CA - CA^*$. Elle représente le montant de chiffre d'affaires qui pourrait être supprimé sans entraîner de perte pour l'entreprise.

- L'indice de sécurité (IS) :

Il est égal au rapport de la marge de sécurité sur le chiffre d'affaires.

$IS = MS/CA$. Il indique la baisse possible en pourcentage du chiffre d'affaires sans que cela n'entraîne de perte pour l'entreprise.

- L'indice de prélèvement (IP) :

C'est le pourcentage de chiffre d'affaires permettant de couvrir les charges fixes. $IP = CF/CA$

Plus cet indice sera élevé, plus il sera difficile d'atteindre le seuil de rentabilité.

- Le levier d'exploitation :

Le levier d'exploitation ou levier opérationnel représente l'élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires. Le levier d'exploitation est exprimé par un coefficient de levier d'exploitation (coefficient de volatilité).

L'intérêt de ce coefficient est qu'il permet de calculer instantanément l'incidence sur le résultat d'une variation des ventes. Deux éléments sont alors à considérer. Tout d'abord, le signe de ce coefficient. S'il est positif, cela signifie que le résultat augmente avec les quantités à charges fixes constantes. S'il est négatif, cela signifie que le résultat diminue lorsque les quantités vendues augmentent. Ensuite, la valeur de ce coefficient représente le niveau d'élasticité qui lie les deux variables considérées. $L = MCV/R$ soit $L = 1/IS$.

1.3.3. Limites et dangers du direct costing:

Le direct costing est particulièrement adapté pour des décisions ponctuelles pour lesquelles il est possible de considérer qu'un certain nombre de coûts sont fixes. Ces coûts sont considérés comme fatals et la décision ne doit pas avoir pour objet de les remettre en cause. Les décisions concernées ne peuvent donc être que des décisions non stratégiques n'engageant que le court terme de l'entreprise.

Le direct costing fournit alors une modélisation sommaire de l'entreprise permettant des décisions rapides mais entachées de nombreuses hypothèses simplificatrices quant aux comportements des coûts. Cette simplicité a conduit certaines entreprises à utiliser largement la méthode du direct costing mais parfois à mauvais escient. Celle-ci a été appliquée à des décisions devenant récurrentes ou stratégiques pour l'entreprise.

Les simplifications excessives sur les lois des coûts (seule la variabilité par rapport aux quantités est prise en compte) et le non traitement des coûts fixes posent de nombreux problèmes conduisant à des choix pertinents à court terme mais économiquement dangereux à long terme. Les décisions prises avec cette méthode modifiaient en profondeur le business model de l'entreprise et ont conduit au déclin de certaines d'entre elles (Johnson et Kaplan, 1987).¹

1.4. La méthode des coûts préétablis (Coûts standards) :

1.4.1. Définition :

La méthode des coûts préétablis (ou « coûts standards ») consiste à déterminer à l'avance des coûts de référence ou standards, puis à les comparer ensuite aux coûts réels afin de dégager des écarts et à les analyser. L'analyse des écarts débouche sur des propositions d'actions correctrices. L'écart s'analyse en un écart sur charges directes et un écart sur charges indirectes.

L'écart sur charges directes (achats, main-d'œuvre) se décompose en 2 sous écarts : un écart sur prix, un écart sur quantité. L'écart sur charges indirectes se décompose en 3 sous écarts : un écart sur coût ou écart sur frais, un écart sur activité et un écart sur rendement.

Certaines critiques font remarquer que les principes mécanistes des coûts préétablis correspondent à une vision taylorienne de l'entreprise, éloignée des conditions modernes de

¹ Berland N, « Mesurer et piloter la performance », éditions de la Performance, Université Paris-Dauphine, 2009 .P28.

production. Néanmoins, si les standards ont été correctement établis, ils procurent aux responsables un bon moyen de comparaison avec les coûts réels.¹

1.4.2. Le calcul des coûts standards :

Les coûts peuvent être calculés de deux manières:²

–a posteriori sur des charges constatées (méthode des coûts réels)

–a priori sur des charges prévues (méthode des coûts préétablis) La méthode des coûts préétablis constitue un complément de toutes les méthodes d'analyse des coûts sur le plan prévisionnel. Elle permet d'établir des prévisions de charges (des budgets d'exploitation) et en constater les réalisations, mettre en évidence des écarts, les analyser et les expliquer. Coût réel = coût standard + (-) écart

2. Les nouvelles approches de la gestion des coûts et de la performance :

Au cours de cette partie sera successivement examinée la contribution de la comptabilité de gestion stratégique à la méthode A.B.C pour conclure sur la méthode A.B.M.

2.1.L'Activity Based Costing (ABC) :

Une nouvelle génération de techniques de contrôle de gestion, l'ABC, (en français : répartition des coûts par activités ou encore comptabilité par activités) s'est développée ces dernières années depuis les États-Unis.

La méthode fut d'abord expérimentée par General Electric en 1963, mais elle s'impose véritablement au début des années 80, lorsqu'Arthur Andersen la commercialise et que certains des plus grands noms de l'industrie américaine commencent à l'utiliser.

L'ABC est aussi devenu un concept à la mode grâce à l'active promotion qu'en a fait R. KAPLAN. Les idées de base de l'ABC seront tout d'abord présentées, puis ensuite les différentes étapes de la mise en œuvre de la méthode, enfin un premier bilan sera établi.

2.1.1. Généralités sur la méthode A.B.C :

La méthode ABC veut proposer une méthode pertinente d'affectation des coûts en établissant un lien entre Produits - Activités -Services. Au cœur de la méthode il y a les activités. Les activités sont l'ensemble des actions qui au sein d'une organisation permettent de concevoir, fabriquer, commercialiser des produits ou des services.

¹, Jean-louis, Amelon, « Gestion financière », édition : Maxima, 2004.OP.CIT.P.439

²P.L. Bescos, « Contrôle de gestion et management », éditions d'Organisation, 1995.Op.cit.P.220-221

L'activité est l'élément de base, un ensemble d'activités se combinent en un processus ayant un objectif commun.

Les activités consomment des ressources, c'est-à-dire des moyens en hommes, en matériel... D'où la séquence suivante : affecter le coût des ressources aux activités, puis affecter le coût des activités aux produits, services, clients.

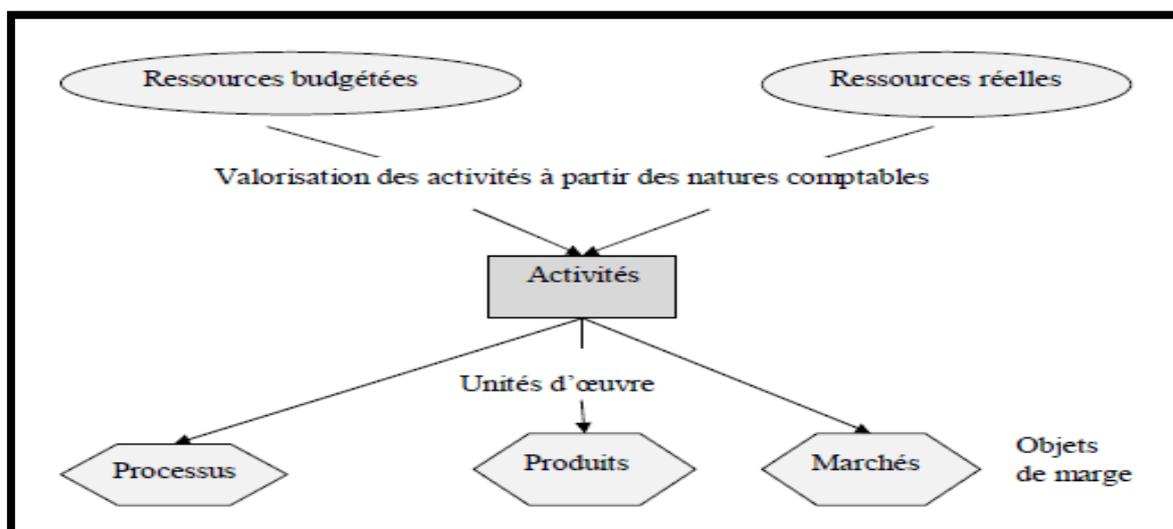
L'approche en termes d'activité est source d'amélioration de la maîtrise des coûts : en effet, certaines charges indirectes par rapport aux produits sont directes par rapport aux activités. En améliorant le diagnostic des origines des coûts et de leurs variations, l'ABC permet un meilleur pilotage des coûts, et ainsi de la performance de l'entreprise.

2.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing) ou l'approche des coûts par activités:

La méthode ABC est d'un point de vue technique très proche de la méthode traditionnelle. Johnson et Kaplan (1987) proposent dans le cadre de cette méthode un nouveau traitement des charges indirectes justifié par les évolutions majeures de l'environnement économique et technologique de ces quarante dernières années.

Ces évolutions ont eu pour conséquence le renversement de la structure même des coûts. En effet, les coûts étaient constitués auparavant d'environ 90 % de charges directes et 10 % de charges indirectes, alors qu'actuellement ce sont les charges indirectes qui composent principalement les coûts (environ 70 %). Dès lors, le souci d'une affectation plus précise des charges indirectes se pose naturellement.¹

Figure 6: L'imputation des ressources par type activité



Source : Demeestre R. & Lorino P. & Mottis N. 2009. P 314.

¹ Christophe Torset, Larry Bensimhon, « Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion », édition : Foucher, 2017. Op.cit. Memo 2.

2.1.3. Les particularités de la méthode ABC au regard de la méthode traditionnelle :

Dans la méthode ABC, on va raisonner en termes d'activités contribuant à la création de valeur du bien ou du service vendu. Des activités de marketing, de support ou encore de recherche et développement sont traitées à égalité avec les activités de production.

- La notion de centres auxiliaires et de centres principaux disparaît.
- Il n'y a plus de vision « verticale » et fonctionnelle de l'entreprise mais un découpage transversal (horizontalité).
- La production n'est plus la seule activité génératrice de coûts. Il faut prendre en compte toutes les activités situées en amont et en aval de la production. Ces activités de support sont des activités immatérielles qui accompagnent la production du bien ou du service vendu.

2.1.4. Le principe de la méthode ABC :

L'entreprise sera maintenant découpée en activités élémentaires pour lesquelles il est possible de déterminer une unité de consommation de ressources : les inducteurs de coûts (ex unités d'œuvre).

Il n'y a donc plus de découpage par grandes fonctions de l'entreprise ni de vision hiérarchique des coûts. L'entreprise est appréhendée de manière transversale : on cherche à identifier les activités qui contribuent à générer de la valeur pour l'entreprise en apportant une valeur aux produits. On recherche ensuite le coût de ces activités. Pour cela on doit procéder en plusieurs étapes :

- **1ère étape:** identification des activités
- C'est probablement l'étape la plus complexe et la plus cruciale. Du nombre et de la pertinence des activités retenues dépendront la précision et la pertinence du coût calculé.
- Une activité est définie comme un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, liées entre elles afin de fournir un résultat. Elle décrit ce que l'entreprise fait et est généralement exprimée par un verbe.
- **2ème étape :** recherche d'un inducteur de coût
- Un inducteur de coût exprime nécessairement comme l'unité d'œuvre un lien de causalité avec la variation de l'activité. On retrouve les anciennes unités d'œuvre (nombre d'heures, de produits, montant de CA par exemple), mais aussi des inducteurs liés aux

nombre de lots, de références, de commandes, de modèles ou bien encore de fournisseurs.

- **3ème étape** : calcul du coût unitaire de l'inducteur
- Lorsqu'on connaît le coût des activités et le nombre d'inducteurs de la période, on peut calculer un coût unitaire de l'inducteur et ce de la même manière que le CUOE était déterminé. On se retrouvera ainsi avec par exemple : le coût de passation de la commande, le coût de négociation d'un contrat d'approvisionnement ou bien encore le coût d'une visite client.
- **4ème étape** : affecter le coût des activités aux produits et calculer les coûts des produits
- Comme la méthode traditionnelle des centres d'analyse, la méthode ABC ne s'occupe pas du traitement des charges directes, qui ne pose par définition aucun problème d'affectation. Le coût de revient d'un produit est obtenu en cumulant la valeur des consommations de charges directes et celle des charges indirectes qui sont imputées en fonction des inducteurs de coûts.

2.1.5. Apports et limites de la méthode :

2.1.5.1. Apports :

Le coût de revient est plus juste: en effet les charges indirectes sont imputées en fonction des inducteurs de coût ou facteurs déclenchant des consommations de ressources, véritable cause explicative des ressources consommées. La méthode des centres d'analyse induit l'arbitraire, la subjectivité de la ventilation des charges indirectes.

Concernant les inducteurs de coût, les critères de répartition ne s'effectuent plus par des clés de répartition mais par l'inducteur de coût facteur explicatif des consommations de ressources par l'activité.

Les inducteurs d'activité apportent une première approche de la performance de chaque activité. Les critères qualitatifs et non volumiques sont pris en compte. Les activités : en envisageant une gestion des activités, le responsable de l'activité doit rechercher à optimiser les ressources consommées.¹

¹ Bernard Augé, Gérald Naro, Alexandre Vernhet, « Comptabilité de gestion », édition : Dunod, Paris, 2013, OP.CIT.P.174.

2.1.5.2.Limites :

L'activité: comme nous l'avons souligné, la notion d'activité est une notion large. Il n'y a pas de définition normalisée. Les activités le plus souvent évoquées font référence à un produit, à un individu.

La plupart du temps il s'agit d'activités élémentaires: passation de commande, gestion des fournisseurs, réglage de machine, ordonnancement...

La méthode ABC ne prend pas en compte les fluctuations d'activité.

Il conviendrait, lors du rattachement des ressources à l'activité, de dissocier la part variable et la part fixe de ces ressources, puis de corriger la part fixe du coefficient de l'imputation rationnelle retenue pour l'activité.

La méthode ABC recrée le subventionnement par le compactage des activités en méga-activité. La pertinence du modèle est toutefois liée aux différents choix opérés par l'analyste quant au périmètre des activités, à la définition des inducteurs, à leur regroupement des inducteurs au sein de la matrice activités-inducteurs.¹

2.2.L'Activity Based Management (A.B.M):

2.2.1.De l'ABC à l'ABM :

Deherripon donne une intéressante définition de l'ABM : « c'est une discipline qui se fonde sur la gestion d'activités comme voie d'amélioration de la valeur reçue par le client et du profit obtenu à pourvoir à cette valeur. Cette discipline implique une analyse de vecteurs de coût, une analyse d'activités et une mesure de performances. L'ABM utilise l'ABC comme principale source d'informations »². Le management par les activités est perçu comme un développement, une amélioration de la méthode ABC.

On peut définir l'ABM comme une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. Cette méthode s'appuie sur le découpage de l'entreprise par activité assez similaire à celui défini par la méthode ABC.

¹ Bernard Augé, Gérald Naro, Alexandre Vernhet, « Comptabilité de gestion », édition : Dunod, Paris, 2013, OP.CIT.P.175

² Gump B. « Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie », Editions d'Organisation, Paris, 2000. P 26.

2.2.2. Définition de la méthode ABM :

ABM ou la gestion par activités, est une méthode qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer sa performance par des démarches de progrès continu. La vision transversale par processus demande une autre mesure de la performance. La performance dans ce cas devient multicritères, elle doit intégrer des aspects de coûts, de délais, de qualité de présentation et de participation à la valeur.

- Les fondements de la méthode :

Le calcul des coûts par la méthode ABM nécessite le suivi des étapes suivantes :

- **Fixation du prix cible** : ce prix doit être établi sur la durée de vie du produit.
- C'est donc plus une famille de prix que d'un prix unique dont il s'agit. Il est obtenu par des techniques d'étude de marché ;
- **Fixation du profit cible** : il découle de la planification stratégique de l'entreprise à moyen terme et de son portefeuille de produits à cet horizon. Il représente une courbe de profit en fonction du cycle de vie du produit ;
- **Détermination du coût cible** : il se déduit des calculs précédents par une simple soustraction. $\text{Coût cible} = \text{prix de vente} - \text{profit dérivé}$

2.2.3. Les outils de l'ABM:

Les outils de l'Abm se présentent comme suit.¹

- Re-engineering (ingénierie):

On désigne la reconfiguration des processus sous le terme de business process Re-engineering ou, plus court, Re-engineering. L'objectif est d'améliorer les processus créateurs de valeur en visant la simplification, la réduction des coûts et des délais, l'amélioration de la qualité et la meilleure satisfaction des clients et de réduire les activités sans valeur ajoutée.

Le reengineering fait la chasse aux dysfonctionnements tels que les circuits d'autorisation et de décision trop longs et complexes, les activités faisant double-emploi, les goulets d'étranglement et les activités non synchronisées gérant des files d'attente et des stocks.

¹ L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer ; « Contrôle de gestion », édition : Berti, Alger 2008 .P92.

- **Benchmarking (point de repère) :**

- le benchmarking consiste à étudier, comparer et évoluer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de référence considérées comme les meilleures. Le benchmarking peut aussi être interne en comparant les pratiques dans différents sites de l'entreprise. La démarche du benchmarking est résumée ci-après :
- Identifier les missions et les objectifs de l'entreprise en privilégiant les attentes des clients;
- Identifier et décrire les processus de l'entreprise ;
- Déterminer quels sont les processus de l'étape 2 qui sont essentiels à la réalisation des missions et objectifs identifiées dans l'étape 1 ;
- Pour chaque processus déterminé dans l'étape 3, choisir une entreprise de référence ;
- Identifier les pratiques de l'entreprise de référence susceptible d'être adaptées chez nous, compte tenu de notre culture d'entreprise ;
- Mettre en œuvre les améliorations.

Le risque du benchmarking est de situer en suiveur plutôt qu'en innovateur et de conduire à une stagnation industrielle.

Section 3 : La gestion des coûts par le contrôle de gestion

Dans cette section nous allons définir la notion de contrôle de gestion, son évolution au regard des changements économique, pour ensuite passer aux contrôles des coûts afin de répondre aux objectifs attendus à travers les différentes méthodes d'analyse des coûts.

1. Généralité sur le contrôle de gestion :

1.1. Définition du contrôle de gestion :

« Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Longtemps considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation, le contrôle de gestion est particulièrement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance »¹.

A cet effet, Plusieurs auteurs en économie ont défini le contrôle de gestion de différentes manières. Parmi eux:

ALAZARD et SEPARI l'ont définies comme suit: « le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers a tous les niveaux hiérarchiques. »².

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est associé au pilotage de la performance et est défini comme « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure »³.

1.2. Le processus du contrôle de gestion :

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management ⁴: prévision, action, évaluation et apprentissage.

¹ Nicolas Berland, « Le contrôle de gestion », Presses Universitaires de France, 2014 .P3.

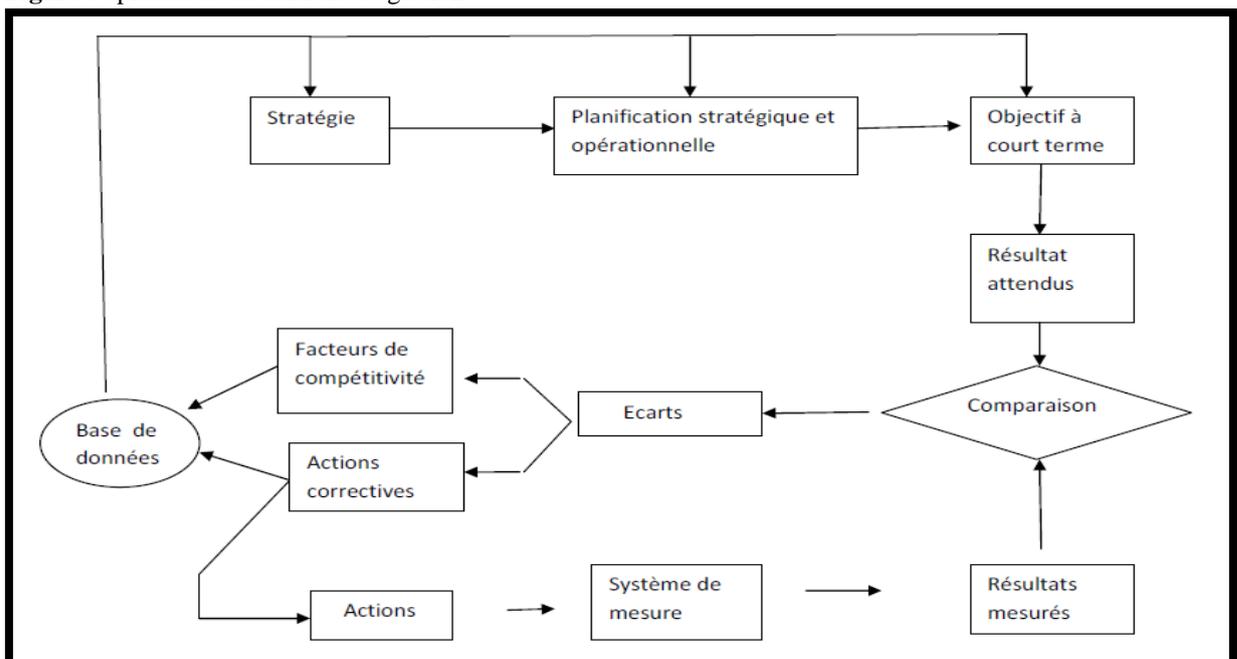
² ALAZARD (C) et SEPARI (S) , « Contrôle de gestion, manuel et application », édition : Dunod , Paris, 1998.P.31.

³ C Horngren, A Bhimani, S Datar et G Foster, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition : Pearson éducation France, 2006.Op.Cit.P41.

⁴ L.LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, « Contrôle de gestion »;édition :Berti ; Alger 2008.Op.cit. P.18.

- **phase de prévision** : Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de présentation des objectifs à court terme.
- **phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action.
- Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. il doit uniquement mesurer les actions qui lui ont été déléguées.
- **phase d'évaluation** : Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.
- **phase d'apprentissage** : Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesse. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Figure 7: processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS.L, BORNIER.C& BRUNYER .M, « contrôle de gestion », BERTI édition ;Alger, 2008, p, 19.

1.3. Le contrôle de gestion spécifique aux coûts :

Le contrôle de gestion sert au niveau de la gestion des coûts à contrôler les coûts. Un coût est (partiellement) contrôlable lorsqu'il est (principalement) dépendant de la décision d'un responsable hiérarchique d'un centre de responsabilité précis, et ce, pendant une durée de temps bien établie. Il faut qu'il soit possible d'identifier clairement qui a pu prendre des décisions qui ont affecté le coût considéré (centre de responsabilité décisionnaire).

Ils jouent un rôle croissant dans la gestion des carrières, dans les politiques de rémunération intégrant un intéressement aux résultats, car ils permettent d'établir des critères de performance. La difficulté réside dans la détermination du degré de contrôlabilité d'un responsable par rapport à son champ d'action.¹

1.4. La comptabilité de gestion comme outil essentiel du Contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est un processus qui cherche à faire en sorte que les objectifs fixés par une organisation, soient atteints par l'intermédiaire des acteurs qui agissent au sein de cette organisation, il s'exerce à l'aide des outils dont il dispose et qui sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise.

Parmi eux nous avons la comptabilité de gestion qui a pour finalité la prise de décision et qui revêt une importance capitale du fait qu'elle constitue une source d'information permanente, pertinente et adapté aux besoins du contrôle de gestion à travers la maîtrise des coûts.

Le contrôle de gestion se nourrit de ces informations, et permet un contrôle de coûts nécessaire à la prise de décision. Les calculs des coûts notamment sont essentiels pour fixer des objectifs et le calcul d'écart permet de vérifier s'ils sont atteints et de contrôler les coûts, ce qui permet de juger la responsabilité des différents acteurs dans la performance globale.

2. Contrôle des coûts :

Le contrôle des coûts relève en réalité du contrôle de gestion, il est réalisé grâce aux calculs d'écarts, entre les objectifs et les réalisations. Cela dit différents coûts sont contrôlés : Par exemple le contrôle des coûts d'approvisionnements est réalisé grâce aux calculs d'écarts sur charges directes. Il correspond à l'un des sous-écarts de l'écart sur matière, l'écart sur coût unitaire. Les coûts de gestion des stocks (lancement, stockage et pénurie) peuvent également faire l'objet d'un contrôle.²

¹Daumesnil Marc, « Le contrôle de gestion », édition : Geresso, 2018.P42.

² Aurélien RAGAIGNE, Caroline TAHAR, « Contrôle de gestion », édition : Gualino, 2015. P.129.

2.1. Le coût comme moyen de contrôle :

Comme le premier exemple le montre, le contrôle porte sur la comparaison d'une quantité avec elle-même au cours du temps, ou avec des quantités analogues au même instant. La mesure de cette qualité doit donc posséder les qualités demandées à une balance de Roberval utilisée en double pesée : elle doit être fidèle et sensible.¹

- La fidélité, dans le cas d'un coût, implique que des causes comparables produisent des effets voisins. Par exemple, il serait gênant de compter dans le coût de la tonne extraite une semaine déterminée le prix du creusement d'une galerie d'exploration abandonnée la semaine suivante : le coût ainsi majoré renseignerait mal sur les conditions de l'extraction de minerai proprement dite.
- La sensibilité implique que la mesure doit révéler le plus petit écart pertinent. Si par exemple on se préoccupe des conditions économiques de l'abattage du minerai, il convient d'éviter d'ajouter aux dépenses du chantier celles du transport vers l'usine de traitement, qui peuvent être affectées de variations ou d'erreurs qui masquent les écarts au cours du temps pour un même chantier ou des différences entre chantiers similaires.

2.2. Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts :

2.2.1. Principe :

Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts consistent à :²

- comparer les coûts constatés aux coûts standards pour mettre en évidence les écarts significatifs ;
- rechercher les causes des écarts ;
- prendre les mesures nécessaires pour remédier aux dysfonctionnements et améliorer
- les performances internes de l'entreprise.

Un écart est la différence entre une donnée de référence (coût préétabli...) et une donnée constatée (coût réel...).

Chaque écart est évalué en valeur monétaire et calculé, par convention, de la manière suivante : $\text{Écart} = \text{Coût constaté} - \text{Coût standard}$

L'écart peut être positif ou négatif :

¹Claude Riveline, « Évaluation des coûts », édition : Presses des Mines, 2015. P.126.

²Grandguillot, Béatrice, Francis, « Comptabilité de gestion », édition : Gualino, 2012. P.185

Écart positif : Coût réel > coût préétabli = Écart défavorable

Écart négatif : Coût réel < coût préétabli = Écart favorable

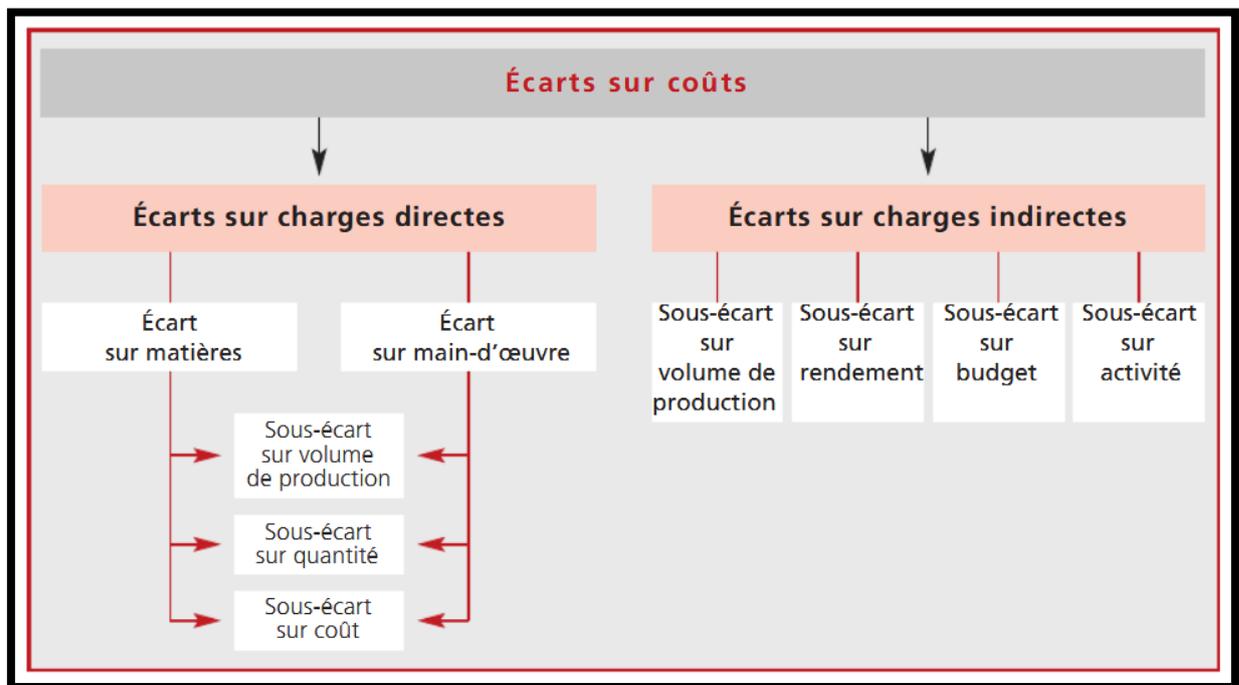
2.2.2. Le modèle d'analyse des écarts sur coûts :

L'analyse des écarts s'inscrit dans un mode de gestion par exceptions qui revient à étudier uniquement les écarts significatifs, c'est-à-dire ceux qui atteignent ou dépassent les points critiques fixés par l'entreprise.

L'analyse des écarts est réalisée en décomposant chaque écart en autant de facteurs qui le composent afin de cerner au mieux la cause de ces écarts.¹

L'architecture suivante est le plus souvent adoptée :

Figure 8: Ecart sur coûts



Source: Grandguillot Béatrice, Francis, « Comptabilité de gestion », édition: Gualino

2.3. Le rôle stratégique du contrôle des coûts :

L'objectif principale de la comptabilité de gestion est de servir au pilotage de l'entreprise .par la même les sous-objectifs sont déterminé par le processus de contrôle de

¹ Grandguillot Béatrice, Francis, « Comptabilité de gestion », édition : Gualino ,2012.Op.Cit. P.186

gestion, qui est considéré comme pertinent s'il intègre l'élaboration de sa structure avec une stratégie bien définie.¹

- **L'information** : il informe les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise afin d'en estimer la rentabilité.
- **La Prévision** : essentielle au pilotage de l'entreprise elle se fonde en particulier sur l'établissement des budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie. ainsi elle permet d'anticiper les coûts et aider les dirigeants a la prise de décision.
- **Le contrôle** : il s'agit de contrôler les réalisations des plans et budgets par comparaison avec les prévisions. les écarts constaté entraineront, des actions correctives.
- **Explication** : il s'agit d'expliquer les écarts constaté entre les prévisions et réalisations, donner des causes.

¹ W.Hilton, MICHAEL W. MAHER (Auteur) Frank H. Selto, « Comptabilité de gestion et contrôle des coûts », édition: Boeck ,2010.P.6.

Conclusion du premier chapitre :

La connaissance précise des coûts constitue un moyen qui permet d'informer sur la pertinence de la stratégie mise en œuvre pour l'utilisation des ressources afin de réaliser les objectifs préalablement définis, et ce dans le but d'orienter la prise de décision des gestionnaires à tous les niveaux de responsabilité au sein de l'organisation, néanmoins il s'agit d'un coût différent à chaque niveau, exemple : coût de produit, coût d'un département, coût d'une opération technique et coût d'un client.

A partir de ce chapitre, nous avons donné un aperçu sur La comptabilité de gestion en tant qu'outil essentiel qui permet le calcul et l'analyse, elle est caractérisée par des méthodes de calcul de coûts distinctes et variées, parmi elles l'entreprise devra choisir celle qui répond au mieux à ses critères et besoins en termes d'informations.

Les écarts sur coûts qui peuvent survenir doivent également être pris en compte dans la prise de décision des gestionnaires. Il est important de souligner que l'analyse de la pertinence de ces écarts est cruciale afin de prendre en compte les points les plus importants en priorité en termes de gestion de coûts, ainsi les gestionnaires ne perdront plus de temps sur les décisions.

Et c'est à ce moment qu'intervient le contrôle de gestion pour préparer l'entreprise à affronter l'avenir contre toutes menaces pouvant affectées la continuité de l'entreprise, le système de contrôle de coûts doit les aider à accomplir leurs tâches, tout en les amenant à collaborer au mieux à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Enfin, nous pouvons conclure pour qu'une gestion des coûts soit efficace, on doit comprendre non seulement comment se comportent les coûts mais aussi comment utiliser des rapports et des analyses distincts pour les maîtriser, tout en respectant le processus de gestion.

CHAPITRE II

*Cadre conceptuel de la performance de
l'entreprise*

CHAPITRE II : CADRE CONCEPTUEL DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il est essentiel aussi d'éclaircir des éléments liés au cadre conceptuel de la performance.

Avec la naissance d'un environnement économique plus complexe, le critère de performance est devenu nécessaire pour toute entreprise, depuis le début de l'ère industrielle, toutes les actions mises en œuvre par les entreprises, ont pour motivation la performance, dans le but d'assurer leur pérennité. Elle est devenue le nouveau critère d'évaluation définitif des grandeurs entre acteurs

La performance est l'objet central du contrôle de gestion au nom duquel est mis en œuvre l'ensemble des dispositifs techniques de la discipline, dans son sens le plus courant en gestion, elle est le résultat positif de l'action et donc définie par le triptyque économie-efficience-efficacité et s'articule autour de tout ce qui contribue à améliorer le couple coût-valeur.

Afin de mieux cerner la performance de l'entreprise nous présentons dans ce deuxième chapitre quelques notions voisines de la performance, il sera reparti en trois sections, la première définit le contenu de la notion de la performance, la seconde est consacré au pilotage et à la mesure de la performance, pour ensuite finir avec son évaluation.

Section 1 : Contenu de la notion de performance

La notion performance est couramment utilisée dans l'évaluation du contrôle de gestion, sa définition varie avec son évolution. Pour éclaircir cette notion nous allons commencer par sa définition, citer ses principaux critères, déterminer sa typologie ainsi que ses dimensions et ses composantes interne.

1. Définition de la performance :

Le terme performance demeure complexe à cerner, étant multidimensionnelle il pose la question de sa définition, dans la mesure qu'il ne fait pas l'unanimité autour d'une seule définition et d'une mesure précise ; celles-ci dépendent, en effet de l'objectif visé, de la perspective d'analyse choisie ainsi que du champ d'intérêt de son utilisateur.

Etymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français 'parformer' qui, au XIII^e siècle, signifiait " accomplir, exécuter " (Petit Robert). Au XV^e siècle, il apparaît en anglais avec ' to perform' dont vient le mot de performance. Il signifie à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent et le succès que l'on peut y attribuer¹.

Selon LORINO Philippe : « la performance dans l'entreprise est tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût.) »². Il précise aussi que « la performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre ces objectifs stratégiques »³.

Dans son acception gestionnaire, la performance peut renvoyer à trois notions différentes⁴:

-Performance " résultat " qui doit être rapprochée d'un référentiel (l'objectif). Ici elle représente " le niveau de réalisation des objectifs ".

-Performance " action " qui permet de distinguer la compétence (capacité d'agir, de réaliser une production) de la performance (production réelle). Il y aurait performance dès qu'il serait possible de constater le passage d'une potentialité à une réalisation. Cette

¹ Yvon Psqueux, « La notion de la performance globale », 5 Juillet 2005.

² LORINO Philippe, « Méthodes et pratiques de la performance », 3eme Édition d'organisation, France, 2003, p.5.

³ LORINO Philippe « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », Édition d'organisation 1998, p.18.

⁴ A. Bouguignon, " les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance ", Comptabilité-Contrôle-Audit, vol.1, 1997, p. 89-101

acceptation de la performance relèverait ainsi du processus et non du seul résultat.

- Performance “ succès ”, le succès n'étant pas immédiatement l'attribut de la performance car il faut tenir compte du caractère plus ou moins ambitieux de l'objectif fixé et des conditions sociales d'appréciation d'un succès et donc introduire les catégories d'un jugement d'évaluation au regard d'un référentiel.

On trouve dans le domaine de gestion des termes tels que la gestion de la performance, les mesures de la performance, l'évaluation et l'estimation de la performance. Dans le champ de l'entreprise, le slogan est aujourd'hui très clair, il faut performer afin de garantir la survie et la pérennité de son organisation et accroître par ailleurs son avantage concurrentiel, en cette époque particulièrement caractérisée par l'intensification de la concurrence, la mondialisation et l'internalisation des marchés.

2. Les approches de la performance :

2.1.L'approche financière :

L'approche financière de la performance consiste à se poser la question suivante : « comment se positionne l'organisation face à ses actionnaires ? » en y répondant par un objectif de maximisation du profit généré et de retour sur investissement. Ainsi, cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaire et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise¹.

Cette approche permet également de décliner l'objectif stratégique de maximisation du profit en objectif plus opérationnel, appréhensible et maîtrisable à une échelle managériale. Associés à ces objectifs, les indicateurs transposés dans une dimension opérationnelle constitue « le système de pilotage »² celui-ci doit refléter la stratégie choisie par l'entreprise pour parvenir à son objectif de retour sur investissement.

Pendant dès les années 80 des chercheurs ont dénoncé l'insuffisance d'une approche exclusivement de la performance financière :

La pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités, mais également de la manière dont elles se conduisent.

La performance définie en terme financier ne suffit plus (Kaplan et Norton 1996), vu sa dimension à court-terme de maximisation d'un profit par les dividendes versés. Elle

¹Clémence Monvoisin, « L'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucratives », Mémoire de master 2, Rouen business School, Promotion 2012, P.15.

² C. Mendoza, M.-H. Delmond, H. Löning, M. Besson, C. Bonnier, O. Brue, « Quels indicateurs pour piloter ? », Tableaux de bord – Donnez du sens à vos indicateurs, Editions Groupe Revue fiduciaire.2011.P.38.

n'intègre pas les différents acteurs qui participent au développement de l'entreprise (dirigeant, salarié client ...).

2.2.L'approche non financière :

L'approche non financière, en fait une approche mixte, doit pallier les insuffisances de l'approche exclusivement financière. Grâce à des systèmes intégrant des indicateurs autres qu'intermédiaire à un calcul du retour sur investissement¹.

En effet la naissance d'un environnement économique plus complexe au cours des années 80-90, ce qui a eu lieu que la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance pour la pérennité des entreprises. Cette nouvelle réalité a entraîné l'abandon de l'approche unidimensionnelle de la notion de performance, au profit d'une vision plus large.

En ce sens la performance est un concept multidimensionnel « performance global » difficile à mesurer techniquement. Cette dernière est l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales.

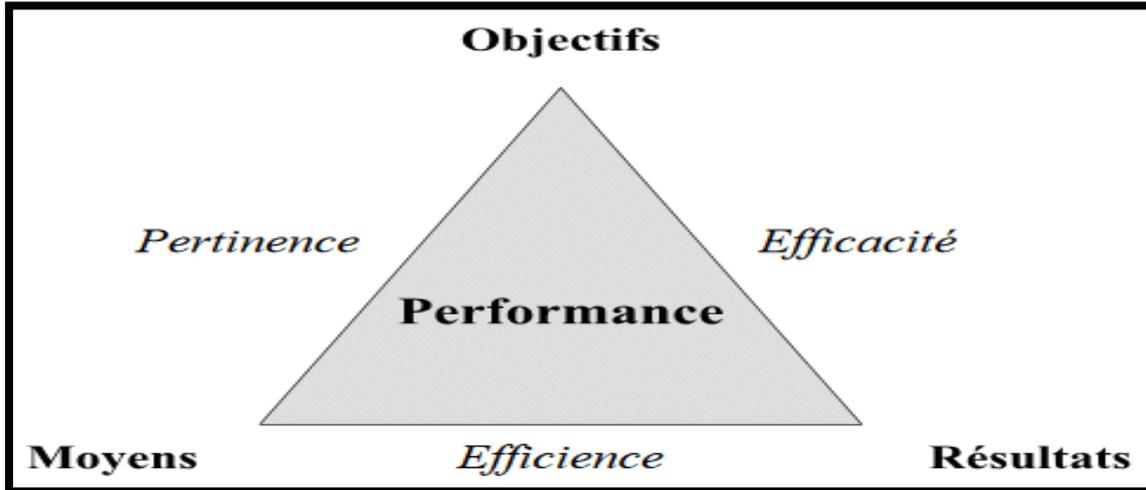
3. Les principaux critères de performance :

L'analyse de la performance se décline vers deux notions fondamentales efficacité et efficience qui se situent dans le triptyque : objectifs, moyens ou ressources et résultats. Le management de la performance comprendrait alors les processus, actions et moyens susceptibles de permettre la rentabilité. Dans une approche classique et traditionnelle, la performance serait un indicateur de résultat, renvoyant à la notion de rentabilité du capital investi.

Le R.O.I. (return on investment) constitue l'indicateur le plus connu. Cette approche se focalise sur le résultat et revient sur l'enchaînement nécessaire allocation / récupération. Le management de la performance, dans cette approche, peut alors être défini comme « la mise en place d'actions et moyens susceptibles de conduire à la rentabilité » (Cohanier, Lafage et Loiseau).

¹ Clémence Monvoisin, « L'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucratives » 2012, Op.cit. P.16.

Figure 9: Critères de la performance



Source : DUCROU (J,B), « hachette technique, hachette Livre –management des entreprises BTS , 1 ère année 2008.

Ce système est dit en « boucle courte » et permet une représentation simplifiée de l'approche rationnelle en accordant une place importante aux notions de base de l'analyse classique. Il définit les différents segments entre objectifs, ressources et résultat.

- **L'efficacité :**

L'efficacité correspond au degré de réalisation des objectifs de l'entreprise. L'efficacité est donc le fait d'atteindre un but. En ce qui concerne l'efficacité, ici l'entreprise doit chercher à faire tout moyen possible afin d'atteindre les objectifs dont elle s'est fixée. Par le terme efficacité, l'entreprise vise à atteindre ses objectifs quel que soit le niveau des coûts engagés ou les ressources utilisées. La mesure de l'efficacité d'une entreprise n'est que sa façon d'atteindre ses objectifs¹.

- **L'efficience :**

L'efficience introduit la notion d'optimisation. Ainsi, pour Drucker, l'efficacité consiste à faire les bonnes choses et l'efficience consiste à faire les choses de la bonne façon. Elle implique le respect des contraintes de ressources, c'est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité). « L'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »². L'efficience se mesure avec un ratio : résultats obtenus / frais engagés. Ce calcul permet de s'assurer que l'entreprise utilise de manière optimale ses ressources.

¹Edison NSENGIYUMVA, « L'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises au Rwanda », mémoire de master, Université Adventiste d'Afrique Centrale (UAAC), 2007, P.104.

²DE BOISLANDELLE, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition economica, P.140.

- La pertinence :

La pertinence met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement. Elle permet d'évaluer la performance dans le domaine stratégique, c'est-à-dire l'avantage concurrentiel à partir d'une appréciation entre l'adéquation des éléments de l'offre (création de valeur) et les attentes du marché.

La notion de performance est alors relative à la définition des objectifs, pour mieux expliquer, un modèle global peut-être présenté, il s'agit du modèle de Gilbert (1980) qui se décline à travers le triangle de la performance.

4. Typologie de la performance :

Avec la naissance d'un environnement économique plus complexe, l'approche unidimensionnelle de la performance est une vision limitée et têt abandonnée. En effet, le caractère multidimensionnel de la performance nous conduit à trois dimensions essentielles de la performance : la performance stratégique, la performance concurrentielle et la performance socio-économique.

4.1.La performance stratégique :

La performance stratégique (à long terme) fait le lien entre performance et stratégie. Elle mesure l'adéquation entre les objectifs stratégiques initialement définis et les résultats effectivement atteints, elle constitue également le critère d'évaluation de la stratégie de l'entreprise puisqu'elle prend en compte les ressources mobilisées pour atteindre les objectifs stratégiques. Le plus souvent, les objectifs de performance précèdent la stratégie, mais la stratégie peut parfois précéder les objectifs de la performance.

La performance stratégique utilise comme indicateur de mesure, un système d'excellence, ce dernier a pour but ultime d'obtenir la meilleure performance en sûreté, sécurité, qualité, coût et délai, pour l'entreprise, les clients et l'ensemble des collaborateurs.

Les facteurs nécessaires à la réalisation de cette performance sont: la croissance des activités, une stratégie bien pensée, une culture d'entreprise bien dynamique, une forte motivation des membres de l'organisation ou un système de volonté visant le long terme, la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients, la maîtrise de l'environnement, et La qualité du management et du produit pour les clients.

Ces différents facteurs déterminent l'excellence et assurent contrairement aux visions à court terme, la performance à long terme. Celle-ci est la seule à maintenir la distance avec

les concurrents et est garante de la pérennité défendue par G. Hamel et C. Prahalad (1989) au travers du concept de « strategic intent ».

Ainsi, on ne pourra parler de performance stratégique sans que les objectifs soient clairement définis par rapport aux concurrents, c'est-à-dire que la qualité de la stratégie est orientée vers la compréhension de l'environnement concurrentiel. La performance stratégique permet alors de maintenir une « distance » avec les concurrents à travers la logique de développement à long terme, ce qui leur permettra d'être plus compétitives sur le marché¹.

4.2. La performance concurrentielle :

Liée au milieu concurrentiel de l'organisation, la performance concurrentielle matérialise le succès qui résulte non seulement des seules actions de l'organisation, mais aussi de ses capacités à s'adapter, et même à s'approprier les règles du jeu concurrentiel dans son secteur d'activités. Cette performance repose sur la logique, selon laquelle l'atteinte d'un résultat donné dépend de la nature des systèmes concurrentiels et surtout des modes de compétition et de l'intensité de la lutte concurrentielle entre les forces en présence.

Dans cette logique, les entreprises ne peuvent valablement saisir des opportunités de performance que si elles sont capables de déceler de façon claire les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels et des forces concurrentielles liés à chacune de leurs activités, d'anticiper les changements du jeu concurrentiel par la politique de différenciation, de construire si possible les règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. L. Guéret-Talon et J. Lebraty font remarquer que cette anticipation doit être permanente pour garantir la performance durable de l'entreprise.

La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel, elle peut être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir².

4.3. La performance socio-économique :

Elle regroupe la performance organisationnelle, la performance sociale, la performance économique et financière et la performance commerciale³.

¹Bertrand SOGBOSSI BOCCO, « Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique », Revue des sciences de gestion, N° 241, 2010, P 118.

² Idem, P.118.

³ Ibid, P 119.

4.3.1. La performance organisationnelle :

La performance organisationnelle est définie par Kalika comme : « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique».

D'après Bouquin, la performance organisationnelle est « la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit ».

Les facteurs de l'efficacité organisationnelle d'après Kalika sont :

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

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation, cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. L'entreprise doit chercher à minimiser ses coûts de transactions et ses coûts d'organisations. Ces coûts sont implicitement des coûts visibles ou une mauvaise qualité du fonctionnement et du management de la structure. ¹

4.3.2. La performance sociale :

La performance sociale désigne le niveau quantitatif et qualitatif des résultats obtenus par une entreprise en matière de climat social, qui concerne l'état des relations sociales ou humaines en traduisant la capacité d'attention de l'entreprise au domaine social. La

¹ Bertrand SOGBOSSI BOCCO, « Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique », Op.cit, 2010, P 119.

performance sociale s'inscrit dans une stratégie de développement durable alliant le souci de l'humain à la recherche de la performance économique, elle constitue donc un élément prépondérant des démarches de responsabilité social des entreprises.

Il convient de souligner que la prise de conscience croissante de l'importance des ressources humaines dans le pilotage de l'entreprise est à l'origine de l'intérêt de l'analyse de l'effet des pratiques de GRH sur la performance des entreprises. A cet effet, V. Barraud-Didier et al soulignent que la compétitivité de l'entreprise et la recherche de l'excellence passent par la création de structures et de systèmes de gestion favorisant l'initiative et la créativité des ressources humaines.

Elle peut être évaluée en fonction de plusieurs critères et va suivre un processus évolutif, à noter que des outils existent pour aider à l'évaluation et au pilotage de la performance sociale, comme par exemple l'IBET (Indice de Bien-être au Travail). Mais il faut d'abord :

- Fixer les points sur lesquelles on souhaite évaluer la performance sociale, par exemple donner la priorité à la sécurité et à la santé au travail et apporter une attention
- Déterminer les personnes concernées par ce dispositif ;
- Fixer des indicateurs permettant d'évaluer les personnes concernées par ce dispositif ;
- Fixer les modalités de cette évaluation (ex : sur une courte, moyenne ou une longue durée, au niveau d'un individu, d'un groupe, d'un établissement, de l'entreprise, etc.).¹

4.3.3. La performance économique et financière :

Généralement la performance financière est évaluée à partir des documents comptables, ce qui sert à donner une lecture simple du pilotage de l'entreprise. Cette performance est mesurée par des indicateurs qualitatifs tels que la rentabilité des investissements et des ventes, la profitabilité, la productivité, le rendement des actifs, etc.

4.3.4. La performance commerciale :

La performance commerciale ou performance marketing désigne une force de vente engagée, dans le sens où elle est liée à la satisfaction des clients de l'entreprise, la satisfaction doit être même une préoccupation permanente des dirigeants du fait qu'elle constitue un pilier de la pérennité financière de l'entreprise. Cette performance peut être mesurée par des critères quantitatifs tels que le chiffre d'affaire, la part de marché, le nombre de ventes, marge, etc. Ou

¹ Bertrand SOGBOSSI BOCCO, « Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique », Op.cit, 2010, P 120.

qualitatifs tels que la capacité à innover pour les clients, la satisfaction des consommateurs, leur fidélité, leur perception de la qualité et de la réputation de l'entreprise.

Pour que cette performance commerciale soit durable, les entreprises doivent développer la qualité et les moyens mis en œuvre pour l'assurer. Toutes ces actions permettent aux entreprises d'offrir de la valeur aux clients surtout dans un environnement à forte concurrence.

5. La performance dans ces composantes internes :

5.1. Performance et qualité :

Désormais, la qualité est largement connue au sein de l'entreprise. D'importants progrès ont été réalisés pour sa prise en compte toujours plus vaste. Ceci à tous les niveaux de la structure et jusqu'au client. Le pilotage stratégique considère la qualité selon les deux principes suivants :

- La qualité, composante de la performance d'un processus ou d'une activité, n'est jamais dissociable de ses deux autres facettes, la maîtrise des coûts et la maîtrise des délais. Faire mieux ou plus vite ? Mieux ou moins cher ? Ces débats classiques trouvent une réponse cohérente avec le pilotage stratégique. On n'oppose plus, explicitement ou non, la qualité et les coûts. On n'oppose plus la productivité à la qualité, etc. l'offre finale de l'entreprise, produit ou service, intègre dans la valeur perçue par le client, implicitement ou pas, les trois facettes : coûts, qualité et délais.

-La qualité des prestations offertes au client final est la seule des trois facettes de la performance qui procède d'une vision purement externe, indépendante de la structure. A cette qualité peut s'attacher une notion de délais. Conformité vérifiée aux attentes externes, selon les positions concurrentielles visées par l'entreprise, elle n'est plus seulement « procédures internes ». Elle n'est plus simple réponse aux attentes primaires du client, le plus souvent implicites, comme par exemple un produit « techniquement conforme »

L'adaptation complète aux attentes des marchés, selon les choix stratégiques de l'entreprise : à quelles attentes externes voulons-nous répondre ? À quelle hauteur concurrentielle ? Qualité valeurs perçues au plus près des valeurs attendues !¹

¹KAANIT ABDELGHAFOR, Elaboration d'un tableau de bord prospectif pour le pilotage stratégique d'un système de production, mémoire de magistère, université HADJ LAKHDAR « BATNA », 2005, P. 19

5.2. Performance et coûts :

Facette « interne » de la performance, elle pose la question de la compétence économique dans l'entreprise, à développer à tous les niveaux.

La fonction financière doit servir ce professionnalisme nouveau de contrôle des coûts, en l'intégrant aux objectifs de chacun. Les entreprises ont besoin d'un tout autre niveau de culture économique, en priorité pour tous les cadres maîtriser les coûts est d'abord affaire de compréhension juste de ce coût et de l'utilité des moyens engagés, au regard des résultats et des priorités.

Les coûts excessifs sont toujours des coûts inutiles par rapport aux résultats visés, à la valeur produite et perçue, à l'attente externe. En rapportant à la satisfaction externe tous les coûts internes, le pilotage stratégique développe ce professionnalisme économique. Défi innovant pour les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion, il suscite une double vision :

- la définition des coûts cibles à ne pas dépasser, compte tenu des contraintes de marché et de rentabilité globale. Définitivement, n'oublions pas que
- Coût de revient = prix de marché - marge nécessaire
- la vérification permanente de cohérence entre les composantes du coût cible et les valeurs réellement apportées aux clients.¹

5.3. Performance et délai :

C'est la facette « mixte » de la performance, interne pour sa plus grande part, externe pour la partie visible par le client. C'est la maîtrise professionnelle globale des temps et des délais qui est à développer. La performance est de prévoir, prendre et respecter des engagements précis, interne ou externe. Elle est aussi de savoir isoler les étapes intermédiaires qui ne servent ni le client ni ses attentes spécifiques (stockages intermédiaires, les retraitements administratifs...)².

¹KAANIT ABDELGHAFOR, 2005, Op.cit.P. 19

² Idem, P.20

Section 2 : Pilotage et mesure de la performance

1. Le pilotage de la performance :

Les évolutions de l'environnement ont donc conduit les organisations à passer d'une notion étroite de contrôle à une vision élargie de ce dernier.

La définition ancienne du contrôle de gestion le limitait à une mesure des résultats d'une action et à une comparaison avec les résultats attendus. Puis, la notion s'est élargie avec la notion de maîtrise, et le concept de pilotage est apparu pour mettre l'accent sur la capacité du contrôle de gestion non seulement à déployer la stratégie mais aussi à l'orienter en synthétisant et en restituant les informations. Le pilotage met également l'accent sur la coordination des actions afin de conduire le changement stratégique et traduit la prise de consciences de l'importance de la cohérence entre les systèmes d'animation et les systèmes de contrôle¹.

1.1. Définition du pilotage de la performance :

Le pilotage de la performance est la mesure du degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une stratégie ou d'accomplissement d'un travail ou d'une activité sur la base d'indicateurs mesurables qui s'inscrit alors dans la vision à court et moyen terme de l'entreprise ».²

Le pilotage consiste à réaliser une ambition, en ayant défini une stratégie matérialisée par un objectif à atteindre au moyen d'un système de management. Par conséquent le pilotage revient à s'assurer que l'objectif sera atteint en corrigeant en permanence les dérives qui pourraient conduire à des écarts par rapport aux prévisions. Le pilotage peut si nécessaire requalifier l'objectif. Trois éléments semblent indispensables pour réaliser le pilotage³:

- Une autorité pour la prise de décision ;
- Un ou plusieurs objectifs ;
- Un dispositif de mesure et d'indicateurs.

1.2. Le processus de pilotage :

Il se présente comme suit.

¹ MARTINE MAADANI et KARIM SAID, Management et pilotage de la performance, Ed hachette supérieur, 2009, P.59.

² Serge MASANOVIC, « Le pilotage de la performance : Essai de définition, <https://www.finyear.com/le-pilotage-de-laperformance-essai-de-definition-a14902.amp.html> ,consulté le 11/03/2019 à 13h 20.

³ Jaques Walter, Philippe Noirod « Contrôle interne des chiffres porteurs de sens », Afnor Edition, 2010, France, P.33

Le pilotage d'une organisation a pour objet d'orienter l'organisation dans le sens des objectifs stratégique définis par les dirigeants. Il permet la mise en œuvre de la stratégie, les managers influençant les membres de l'organisation

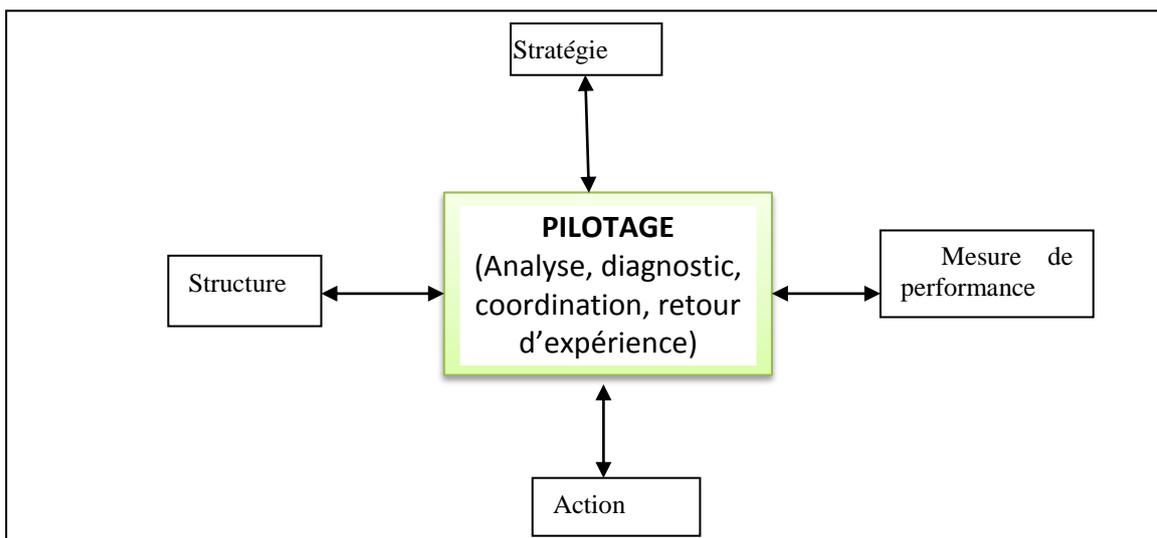
Le pilotage de la performance est à la fois un processus de diffusion, dans l'entreprise, d'une information sur les objectifs et les moyens, et un processus d'animation afin de coordonner les actions des acteurs pour atteindre ces objectifs. Mettre en place un processus de pilotage c'est donc¹ :

- Concevoir une stratégie ;
- Définir des objectifs de l'organisation et les décliner en sous-objectifs par centre de responsabilité, unité, projet... ;
- Elaborer un processus pour les atteindre (information des acteurs, action) ;
- Identifier et choisir des indicateurs de pilotage ;
- Renseigner ces indicateurs et les analyser ;
- Mettre en place des actions/décisions qui en tiennent compte.

1.3.La démarche de pilotage :

La démarche de pilotage peut être approchée à partir du schéma suivant :

Figure 10 : le pilotage de la performance



Source : R.DEMEESTRE, P.LORINO, N.MOTTIS, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Dunod, 2009.

¹MARTINE.M et KARIM.S, Management et pilotage de la performance, op.cit, P.58.

Ce schéma met en évidence les points suivants ¹:

- Le pilotage est une démarche managériale qui relie stratégie et action opérationnelle.
- Il se place pour cela dans la cadre d'une structure d'organisation donnée au départ.
- Il s'appuie sur un ensemble d'outils (plans, tableaux de bord, comptabilité de gestion...) et de pratiques.
- Et il souligne les relations entre stratégie et action, stratégie et mesure des performances, actions et mesure des performances.

En conclusion, le pilotage peut donc être défini comme une démarche de management reliant stratégie et action opérationnelle en s'appuyant sur le déploiement de la stratégie, l'élaboration et le suivi d'indicateurs de performance, le suivi et le retour d'expérience de la mise en œuvre des décisions stratégiques.

2. La mesure de la performance :

La notion de performance est difficile à appréhender car elle peut être mesurée par de très nombreux indicateurs et être interprétée sous différents angles. Mesurer la performance d'une entreprise revient finalement à analyser de manière périodique et méthodique ses indicateurs clés de performance, l'objectif fondamental étant de déterminer objectivement si les résultats obtenus, dont témoignent les KPI, vont dans le sens des objectifs fixés en amont ou s'ils s'en éloignent.

2.1.Objectifs de la mesure de la performance :

Avant toute chose, la question se pose sur les motivations qui amènent les gestionnaires à se positionner sur la notion de performance, et surtout à la mesurer, c'est-à-dire à prendre la responsabilité de noter leurs méthodes de travail.²

2.1.1.Mesurer pour améliorer :

La littérature reconnaît un lien de cause à effet quasiment direct entre le développement d'un système de mesure de la performance et l'amélioration de celle-ci pour l'organisation. Cette relation n'est cependant pas évidente à expliquer : comment l'information créée se transforme-t-elle en une amélioration perceptible de l'activité ?

¹ MARTINE.M et KARIM.S, Management et pilotage de la performance, Op.cit, P.59.

² Clémence Monvoisin, « l'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucrative », Op.cit, 2012, p.19.

L'introduction de la performance doit permettre d'identifier des facteurs interne ou externe à l'organisation qui influencent son activité, et les systèmes de mesure doivent permettre de mettre en lumière les zones critiques d'opportunités et de menace, d'identifier les leviers d'amélioration.

La démarche de mesure de la performance, et la mise en place d'une batterie d'indicateurs, aussi pertinents soient-ils pour la phase d'évaluation, ne représentent donc que la première étape d'un processus plus large de pilotage de l'activité.¹

2.1.2. Mesurer pour apprendre et innover :

D'autre part, on mesure la performance, pour apprendre, au sens de l'apprentissage organisationnel du Balanced Scorecard : dans le but de développer une maîtrise des processus et de capitaliser un avantage compétitif durable.

En effet, à notre sens, en apprenant à identifier les menaces et les opportunités par la mesure, les managers ont davantage de perspectives pour agir, et apprendre à réduire les premières pour exploiter les secondes. La mise en place de règles de bonnes pratiques fondées sur l'expérience constitue une source d'apprentissage riche pour l'organisation, et le secteur.²

2.1.3. Mesurer pour communiquer :

Enfin, la performance est le sceau du contrat qui lie les parties prenantes de l'organisation entre elles. La mesure de la performance a pour objectif de leur fournir des outils d'aide à la décision pour renouveler, ou rompre, leur engagement auprès de la structure.

On perçoit donc la dimension politique des systèmes élaborés, qui ont pour enjeu de préserver l'intégrité de l'organisation en assurant la permanence de l'implication des parties prenantes, qui détiennent les sources de financement, les actionnaires et investisseurs, et pilotent les dispositifs de régulation. Le dispositif d'évaluation de la performance doit permettre d'utiliser un langage commun aux parties prenantes à qu'il s'adresse pour simplifier les interactions entre celles-ci.³

2.2. Les indicateurs de mesure de la performance :

La performance se mesure avec des indicateurs qualitatifs ou quantitatifs de résultat, les indicateurs clés de performance des processus. Appelé KPI en anglais (key performance indicators), sont mis en place pour analyser la réalisation des tâches par rapport aux objectifs

¹ Clémence Monvoisin, « l'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucrative », Op.cit, 2012, p.20.

² Idem.P.20.

³ Ibid.P.21.

à atteindre. Ces indicateurs doivent être mesurés par un indice (généralement représenté par un nombre).

Généralement un indicateur de performance est défini en fonction de deux notions fondamentales : notion de mesure et notion d'objectif. La notion de mesure est une recherche de l'information, vu que derrière toutes mesures d'évaluation, il y'a d'abord un processus de mesure. La notion d'objectif parce qu'on évalue toujours par rapport au but.

-Définition1 :

« Un indicateur de performance est le résultant d'un petit nombre d'information qui ont la propriété d'être particulièrement significantes par rapport aux objectifs stratégiques de l'entreprise, d'être régulièrement mises à jour et analysées. [SAYALL89] »¹.

Cette définition met en relief la notion de stratégie, qui sous-entend une demande de mise en place des indicateurs.

-Définition2 :

L'indicateur de performance est défini par la Commission Indicateur de performance de l'Association Française de Gestion Industrielle (homologuée par l'AFNOR) comme «une donnée quantifiée qui mesure l'efficacité et/ou l'efficacité de tout ou partie d'un processus ou d'un système (réel ou simple), par rapport à une norme, un plan ou un objectif, déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise »².

Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

2.2.1. Caractéristiques fondamentaux des indicateurs de performance :

Les indicateurs doivent répondre à des critères pour assurer un suivi performant. Ces derniers doivent être ³:

- Liés à l'historique de l'entreprise et dépendent de la situation initiale, ce qui nécessite la prise en compte des compétences de l'entreprise ;
- Etablis en cohérence avec les objectifs de l'entreprise ;
- Pertinents, ils permettent d'apprécier les résultats réellement obtenus et de porter un jugement.

¹ KANIT, Abdelghafour, « L'élaboration d'un tableau de bord prospectif pour le pilotage stratégique d'un système de production », Op.cit, 2004, p.25

²Berrah L., « L'indicateur de performance : Concepts et applications », Cepadues-Editions, 2002, P.34

³https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/6_determiner_les_indicateurs.pdf, le 15/04/2019 à 23h.

- Compréhensibles et clairement expliqués ;
- Disponibles à intervalles réguliers et opportuns, l'indicateur doit fournir des données en temps utile et suffisamment régulières pour détecter les changements et engager les actions ;
- Comparables dans le temps (annuellement et infra-annuellement) et dans l'espace ;
- Immédiatement exploitables par les administrations concernées, les indicateurs ne nécessitent pas des retraitements pour être utilisés ;
- Pérennes et indépendants des aléas d'organisation et du contexte ;
- Evolutifs dans le temps, l'indicateur réagit aux changements et montre des changements importants dans la performance ;
- Elaborés à un coût raisonnable ; Fiable.
- Appuyés sur des contraintes techniques et du niveau d'automatisation des services ;
- Vérifiables et pouvant faire l'objet d'audits pour pouvoir s'assurer de sa pertinence et de sa fiabilité ;
- Regroupés dans des tableaux de bord.

2.2.2. Typologie des indicateurs de performance :

Un indicateur peut être de type qualitatif ou quantitatif. Un indicateur qualitatif est utilisé lorsque des activités se prêtent difficilement au quantitatif comme par exemple, les changements dans les programmes scolaires ou l'évolution du climat sociale. A son tour l'indicateur quantitatif peut être numérique ou symbolique.

L'indicateur numérique peut se présenter sous la forme d'une donnée brute, d'un ratio, d'un pourcentage, d'une moyenne ou d'un indice, il peut refléter une tendance (revenu/coûts de structures), un contrôle, une règle absolue. Cependant il peut perdre sa structure de consolidation, un indicateur numérique trop agrégé peut parfois masquer les causes de non-performance.

L'indicateur symbolique peut se présenter sous la forme d'une couleur, d'un pointeur, d'une courbe, d'un histogramme¹.

Voici une liste des 10 indicateurs clés de performance de processus couramment utilisés¹:

¹ Patrick Jaulent, Marie-Agnès Quarès, « pilotez vos performances, édition Afnor,2008,P.04 - 05.

- **Indicateurs d'efficience** : l'efficience est la relation entre les résultats obtenus et les ressources utilisées : l'efficience sera considérée comme excellente si les résultats sont atteints en utilisant le moins de ressources possible. Etre efficace revient donc à mettre l'accent sur les ressources utilisées tout en gardant un œil sur les objectifs à réaliser, comme par exemple, avoir pour objectif de réduire les coûts. L'efficacité, cependant, se concentre sur le produit, sur le résultat obtenu, et peut apporter un plus grand bénéfice tel un avantage.
- **Indicateurs d'efficacité** : l'efficacité est la relation entre les résultats obtenus et les résultats attendus : l'efficacité est à son maximum lorsque tous les résultats attendus sont atteints.
- **Indicateurs de capacité** : désignent la relation entre la quantité qui peut être produite et le temps nécessaire pour que cela se produise. Par exemple : Le constructeur automobile X a la capacité de produire 200 voitures par mois.
- **Indicateurs de productivité** : c'est la relation entre les résultats produits et les ressources utilisées pour la production.
- **Indicateurs de qualité** : expriment la relation entre le total produit et la production pouvant faire l'objet d'un usage c'est à dire celle sans défaut ou non-conformité.
- **Indicateurs de profitabilité** : représentent le pourcentage entre le bénéfice et le total des ventes.
- **Indicateurs de rentabilité** : représentent le pourcentage entre le bénéfice et l'investissement réalisés dans l'entreprise.
- **Indicateurs de compétitivité** : c'est la relation entre l'entreprise et la concurrence. La part de marché peut être utilisée comme indicateur de compétitivité.
- **Indicateurs d'effectivité** : l'effectivité est la combinaison de l'efficacité et de l'efficience.
- **Indicateurs de valeur** : c'est la relation entre la valeur perçue lors de la réception du produit et le montant réellement dépensé pour obtenir ce même produit.

2.2.3. Rôles des indicateurs de performance :

Les indicateurs de performance d'une entreprise, sont à la fois un outil de mesure de la santé de l'entreprise et outil d'aide à la prise de décision. Ils touchent tous les domaines d'activité de l'entreprise ¹:

- Ils permettent de connaître l'efficacité de la production ;
- Ils permettent de mesurer les retours sur investissement (ROI) ;
- Ils éclairent sur la qualité de la relation commerciale, du service client ;
- Ils mesurent l'image de marque et la perception de l'entreprise ;
- Ils fournissent des informations sur la qualité des services ;
- Ils permettent de mettre en lumière le temps passé à corriger les erreurs, les mauvaises anticipations ;

Les indicateurs de performance sont la synthèse des données clés de l'entreprise. Avec ces indicateurs, le dirigeant connaîtra rapidement si son entreprise se porte bien ou non. Puis il pourra agir efficacement pour corriger les erreurs qui se sont révélées ou poursuivre et accroître son développement. Ce sont donc des informations concrètes et opérationnelles.

¹<https://www.petite-entreprise.net/P-3174-136-G1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html>, le 12/04/2019 à 00 :40

Section 3 : Evaluation de la performance

1. Définition de l'évaluation de la performance de l'entreprise :

L'évaluation est une activité qui a pour finalité de mesurer ou de juger la valeur relative des résultats de l'entreprise, qui représente une méthode qui permet d'évaluer un résultat et donc de connaître sa valeur. Elle est appliquée dans divers domaines où des résultats sont attendus. Il peut être un processus « Ex-ante » ou « Ex-post ». Pour conserver une certaine objectivité, elle s'appuie sur des méthodes plus ou moins normées (selon le secteur), sur des référentiels, sur le respect des critères et sur un cahier des charges ou le contenu d'une lettre de mission ou de cadrage originelle¹.

Evaluer, c'est comprendre et analyser les pratiques et les résultats, pour juger de leur efficacité et de leur pertinence et favoriser le partage des meilleurs pratiques.

Evaluer la performance c'est :

- **Donner le meilleur et vouloir progresser** : l'évaluation de la performance exige tout d'abord la fixation d'une politique d'entreprise qui favorise l'amélioration continue, l'accroissance de la rentabilité, de l'efficacité et le développement de la communication.
- **Savoir ce que l'on est capable de faire et ce que l'on veut faire** : à travers la détermination des objectifs de la performance qui doivent être : tenables, cohérents, partagés par tous, compréhensibles par tous et valorisants et évolutifs. Pour inciter à une meilleure mise en œuvre des outils et des méthodes d'évaluation.
- **Mettre en place une stratégie et la suivre** : la stratégie consiste à bien définir les indicateurs de performance et les leviers d'action, ces derniers doivent être liés à un ou plusieurs objectifs, un ou plusieurs indicateurs et doivent avoir un impact identifiable et quantifiable.
- **Pour ce faire il faut favoriser** : l'humain et la culture de l'entreprise doivent être maintenus par efficacité.

2. Les outils de gestion nécessaires à l'évaluation de la performance :

Les outils de gestion portent essentiellement sur la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système d'information et le contrôle de gestion.

¹KIRARA Olivier, Essai d'évaluation des performances de la régie nationale des postes (RNP), Licence en sciences économiques et administratives, Université du Burundi 2009.P.25.

2.1.La comptabilité générale :

La comptabilité générale rend compte des résultats d'une période (Tableau de Comptes des Résultats) et la situation du patrimoine en fin de période (Bilan). Elle a la particularité d'être confuse pour les opérationnels, exhaustive et complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend lourde et tardive, mais régulière et sincère¹.

La comptabilité est à la fois un instrument d'information financière et un outil de gestion. Elle représente un instrument d'information financière, du fait que l'organisation est ouverte, transparente, dont elle doit rendre des comptes aux partenaires avec lesquels elle a des relations constantes.

Si l'on met de plus en plus l'accent sur la comptabilité en tant qu'instrument d'information financière destiné à éclairer les divers partenaires de l'entreprise, il ne faudrait tout de même pas oublier qu'elle a d'abord été et qu'elle demeure un outil de gestion destiné à éclairer les dirigeants de l'entreprise. A cet égard, la comptabilité est une sorte de tableau de bord, composé de toute une série d'instruments de mesures.

2.2.Outils de contrôle de gestion :

2.2.1.La comptabilité analytique :

L'objectif de la comptabilité analytique est de calculer des coûts grâce à une analyse appropriés des charges.

Elle est définie comme « un mode de classement des données » (PC) qui permet de reclasser par destinations ou par fonctions les charges et les produits que la comptabilité générale a enregistré par nature, ceci afin d'en faire l'analyse pour une période donnée. Elle est considérée comme l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites².

2.2.2.Le tableau de bord :

Un tableau de bord est un ensemble d'indicateur et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des

¹ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », 6^{ème} édition, Economica, Paris 1997, P27.

²ALAZARD C, SEPARI S « contrôle de gestion manuel et application » .Op.cit,1996, P.64.

décisions d'orientations de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise¹.

2.2.3. Système budgétaire :

Le contrôle budgétaire peut être défini comme la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de:

- Rechercher les causes d'écart
- Informer les différents niveaux hiérarchiques
- Prendre des mesures correctives éventuellement nécessaires
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

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

2.3. Système d'information :

Le système d'information est analysé comme l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation. C'est l'ensemble des informations circulant dans l'entreprise ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements.

Le système d'information doit permettre de:

- Connaitre le présent
- Prévoir
- Comprendre
- Informer rapidement
- Le système d'information doit être :
 - Adapté à la nature (taille, structure) de l'organisation ;
 - Efficace (rapport qualité/ coût)

¹ LORINO P « méthode et pratique de la performance », les éditions de l'organisation, 3^{ème} édition, Paris, 1998, P 237-238.

3. Les facteurs clés de réussite d'un modèle d'évaluation de la performance :

L'évaluation de la performance repose sur trois composantes majeures que sont le choix des critères d'évaluation, le choix de l'échelle de mesure et la compétence des évaluateurs¹.

3.1. Les critères d'évaluation :

Les critères retenus dans un modèle ou une grille d'évaluation doivent être déterminés en fonction de ce que l'organisation souhaite évaluée. Ils doivent permettre de se prononcer sur la maturité des pratiques de l'organisation ainsi que sur la capacité à piloter et atteindre les objectifs clés qu'elle s'est fixés. S'il n'existe pas de règles pour déterminer le nombre de critères, il faut éviter d'en fixer trop, ce qui risquerait de nuire à la recherche des éléments d'analyse les plus pertinents.

Dernier facteur de réussite, ils doivent être rédigés de manière compréhensible afin de faciliter les échanges et favoriser le dialogue entre évaluateur et évalué.

3.2. La compétence de l'évaluateur :

Le caractère non-prescripteur d'un modèle d'évaluation exige des évaluateurs de savoir apprécier le degré de pertinences des pratiques, le niveau de déploiement et le niveau d'atteinte des résultats. En fonction des enjeux de l'entreprise et des thématiques souhaitées. Il convient également que l'évaluateur ait les capacités d'arbitrages nécessaires.

Pour finir, cette démarche exige des aptitudes relationnelles et une capacité à animer un collectif et à faire adhérer ou obtenir un consensus sur les conclusions de l'évaluation.

3.3. L'échelle de mesure :

Le choix de l'échelle de mesure est important car elle exerce une influence sur les réponses de l'évalué et par conséquent sur la mesure de la maturité de ses pratiques et la performance.

Les échelles de mesure sont souvent adaptées au type d'évaluation. En ce qui concerne l'évaluation de la performance, elle s'appuie sur des outils méthodologique d'analyse de type « scoring » qui vont permettre de caractériser chaque critère de manière qualitative (argumentation des points forts et des pistes d'amélioration) et quantitative (attribution de scores).

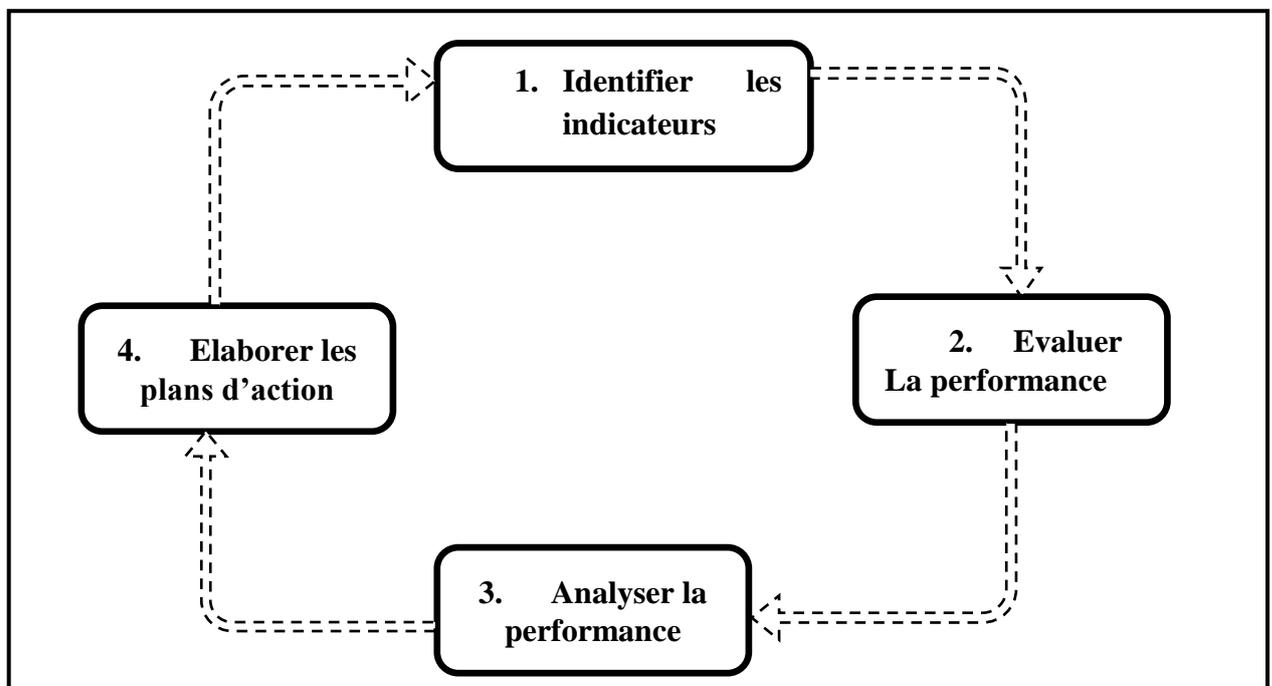
¹<http://auditeur.afnor.org/wp-content/uploads/2017/06/LIVRE-BLANC-EVALUATION-DE-LA-PERFORMANCE.pdf> « Évaluation de la performance un outil de pilotage stratégique pour l'entreprise », P.7.

4. Processus de gestion de la performance :

C'est l'ensemble des pratiques de gestion qui contribue directement à améliorer la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs fixés. Dont la mesure de performance dépend de ces derniers, la performance est positive si elle est conforme ou supérieure aux objectifs. Elle est négative si elle est inférieure aux objectifs. L'écart entre les objectifs et les résultats provient d'un changement volontaire (décision) ou non volontaire (événement externe). Pour évaluer les performances de l'entreprise ou d'une organisation, des indicateurs de performance sont utilisés.

Une bonne gestion de la performance assure une performance optimale, équilibrée et durable.¹

Figure N° 11: Les étapes du processus de gestion de la performance.



Source : <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/Accueil/articles/tableau-de-bord> consulté le 28/03/2019 à 20h 45.

La figure précédente identifie les 4 étapes du processus de gestion de performance, qu'on peut les développer comme suit :

4.1. Identification des indicateurs :

Les indicateurs de performance clés sont des mesures permettant de représenter par des graphiques et des quotas les progrès et les points faibles d'une entreprise. Il est donc

¹ <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/Accueil/articles/tableau-de-bord> consulté le 28/03/2019 à 20h 45.

primordial de choisir correctement les indicateurs qui permettent de corriger la situation présente et de planifier l'avenir. Il est donc primordial de choisir correctement les indicateurs de performance et pour les identifier, le gestionnaire doit poser les questions suivantes :

- Quels sont les changements importants dans l'environnement externe et interne de l'entreprise ?
- Quels sont les changements qui peuvent avoir un effet positif ou négatif sur la performance de l'entreprise ?
- Par quoi se traduirait un succès ?
- Quelles mesures conviendrait-il d'utiliser pour évaluer ce succès ?
- Le fait de nous concentrer sur certains indicateurs de performance clés pourrait-il avoir des conséquences imprévues ?
- Identifier le niveau d'importance et de probabilité des performances (élevé ou faible).

4.2.Évaluation de la performance :

- Évaluer la performance selon son importance et sa probabilité d'effet positif ou négatif.
- Évaluer la performance des activités de gestion, des outils de performance, des conditions de performance, des compétences requises, de la satisfaction des parties prenantes.
- Évaluer les indicateurs de performance.

4.3.Analyse de la performance :

L'analyse de la performance passe par plusieurs étapes :

- D'où vient la performance de l'entreprise ?
- Quelles sont les causes et les conséquences des performances ?
- Quel est le niveau de performance acceptable ?
- Les indicateurs de performance sont-ils adéquats ?
- Pouvons-nous abandonner le suivi de certaines performances ?

4.4.Elaboration du plan d'action :

Le plan d'action est l'interface entre les phases d'analyse et de mise en œuvre des décisions. Il transforme les idées et les réflexions en éléments concrets, opérationnel.

Un plan d'action comprend en générale sept éléments distincts que nous appelons les sept « Q » :

- Pour qui ?
- Quoi ?
- Pourquoi ?
- Comment ?
- Par qui ?
- Quand
- Où ?

Conclusion du deuxième chapitre :

La performance d'une entreprise s'articule autour de tout ce qui contribue à l'amélioration du couple valeur-coût et qui tend ainsi vers la maximisation de la création nette de valeur. Nous pouvons ainsi traduire une entreprise performante par une entreprise pérenne qui défie ses concurrents, innovante, efficiente, une entreprise qui a su mettre en place de bons indicateurs de performance pour établir des stratégies de développement gagnantes

Afin d'atteindre la performance au sein d'une entreprise, il apparaît opportun de la piloter afin d'orienter l'organisation dans le sens de l'objectif définis par les dirigeants ; le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, et ceci à travers des outils parmi eux on trouve la méthode de calcul des coûts qui permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise et des objets de coûts qui la composent.

Comme il est difficile de gérer ce qui n'est pas mesuré, mesurer la performance d'une entreprise revient finalement à analyser d'une manière périodique et méthodique ses indicateurs clés de performance, l'objectif fondamental étant de déterminer si les résultats obtenus, dont témoignent les KPI, vont dans le sens des objectifs fixés en amont, dans le but de rendre en compte l'impact d'une action sur l'aspect financier, qualitatif et quantitatifs et de donner une image de l'entreprise qui reflète la richesse des actionnaires.

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

CHAPITRE III

La gestion des coûts au sein des entreprises Sonatrach et Naftal

CHAPITRE III : LA GESTION DES COÛTS AU SEIN DES ENTREPRISES SONATRACH ET NAFTAL

Dans ce troisième chapitre, nous allons présenter deux entreprises industrielles : la SONATRACH et sa filiale NAFTAL les deux entreprises où nous avons effectué notre stage pratique durant une période d'un mois.

SONATRACH est considéré comme la plaque tournante de l'économie algérienne, elle assure plus de 95% des recettes de l'Etat, mais seulement 15% revient à l'entreprise pour ses propres besoins d'exploitation et de fonctionnement ; NAFTAL comme principale filiale à 100% du groupe assure la distribution des produits pétroliers et dérivés sur le marché local et international.

Dans le passage de la théorie à la pratique, nous avons essayé d'analyser le coût de séparation et le coût de revient du GPL respectivement chez Sonatrach et Naftal.

Pour ce faire, nous avons réparti ce chapitre en trois sections, la première raconte l'historique et présente l'organisme d'accueil et ses différents services, et la deuxième sert à illustrer la méthode utilisée par l'entreprise pour l'analyse de ses coûts, quant à la troisième section on la gardé pour démontrer l'impact de leurs gestion des coûts sur la performance des deux entreprises.

Section 01 : Présentation des entreprises d'accueil

Pour entamer notre cas pratique, nous allons d'abord parler de l'historique suivi de la présentation de l'organisme d'accueil, et aussi les directions où nous avons effectué notre stage.

1. L'histoire de la recherche pétrolière et la création de la SONATRACH :

Créée le 31 décembre en 1963, par décret présidentiel n° 63/491, la société nationale pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation des hydrocarbures, Sonatrach, est une société par actions au capital de 245 milliards de DA, entièrement détenu par l'Etat.

Principale productrice de pétrole et de gaz naturel du bassin méditerranéen, elle est régulièrement classée parmi les 12 premières compagnies pétrolières au niveau mondial et revendique le leadership dans le domaine de l'exportation du gaz naturel liquéfié.

Sonatrach joue un rôle majeur dans le développement du pays en lui assurant la couverture à long terme de ses besoins énergétiques et en lui rapportant l'essentiel de ses revenus en devises fortes.

1.1.Organisation de la Sonatrach :

Le schéma de la macrostructure de SONATRACH s'articule autour de la direction générale, des structures opérationnelles et des structures fonctionnelles.

1.1.1.La Direction Générale :

La direction générale du Groupe est assurée par le Président-Directeur Général, assisté par un Comité Exécutif, un Secrétaire Général, un Comité d'Examen et d'Orientation, un chef de cabinet et de conseillers. Il est rattaché à la Direction Générale un service Sûreté Interne de l'Etablissement (SIE).

1.1.2.Les structures Opérationnelles :

Elles exercent les métiers du Groupe et développent son potentiel d'affaires tant en Algérie qu'en international. Elles sont organisées autour des activités ci-après :

- -Activité Exploration-Production (EP) (Exploration Recherches et développement, Production, Forage, Engineering et construction, Associations en partenariat)
- -Activité transport par canalisations (TRC) (Stockage d'hydrocarbures liquides et gazeux en amont et en aval, Transport par canalisation d'hydrocarbures liquides gazeux, depuis

les lieux de la production primaires, à travers le réseau secondaire et principal, Le chargement des navires pétroliers)

- Activité Liquéfaction et séparation (LQS) (Liquéfaction du gaz naturel, Séparation des GPL)
- Activité Raffinage et Pétrochimie (RPC) (Raffinage du pétrole Pétrochimie)
- Activité commercialisation (Commercialisation extérieure ; Commercialisation sur le marché intérieur ; Transport maritime des hydrocarbures)
- Chacune de ces Activités est placée sous l'autorité d'un Vice-président, également administrateur de Sonatrach Spa.
- Les Activités Internationales sont, pour leur part, organisées sous la forme d'un Holding International, Sonatrach International Holding Corporation (SHIC) chargé de l'élaboration et de l'application de la politique et de la stratégie de développement et d'expansion en International.

1.1.3. Les structures Fonctionnelles :

Elles élaborent et veillent à l'application des politiques et stratégies du Groupe. Elles fournissent l'expertise et l'appui nécessaires aux Activités Opérationnelles. Elles sont organisées en cinq (05) Directions Coordination Groupe (DCG) à savoir Ressources Humaines (RHU) ; Stratégie, Planification et Economie (SPE); Finances (FIN), Activités Centrales (ACT) et Activités Internationales (INT), Les autres Structures Fonctionnelles sont organisées en Directions Centrales (DC), elles sont au nombre de quatre (04) et sont : Audit Groupe (ADG); Juridique (JUR), Santé, Sécurité et Environnement (HSE) et Coordination Technique et Développement (TEC).

Les Filiales et Participations de Sonatrach, qui représentent, pour certaines, des entités pertinentes de l'exercice spécifique des métiers de base et, pour d'autres, la volonté de diversification du portefeuille du Groupe, sont distribuées dans six holding, à savoir :

Le Holding Services Parapétroliers (SPP), rattaché à l'Activité AMT ; le Holding Sonatrach Investissement et Participations (SIP), rattaché à l'Activité TRC. Les Holdings Raffinage et Chimie des Hydrocarbures (RCH) et Activités Industrielles Externes (AIE), rattachés à l'Activité AVL .Le Holding Sonatrach Valorisation des Hydrocarbures (SVH), rattaché à l'Activité COM ; et Sonatrach International Holding Corporation (SIP), rattaché à la DCG INT.

Annexe n°1 : l'organigramme de l'entreprise SONATRACH

1.2.Présentation de la structure d'accueil : Activité LQS :**1.2.1.Missions de l'activité LQS :**

- L'élaboration et la mise en œuvre des politiques et stratégies de gestion, d'exploitation et de développement de l'LQS pétrolier et gazier,
- La gestion et l'exploitation des installations existantes de liquéfaction de gaz naturel et de séparation des GPL,
- La gestion et l'exploitation des installations de raffinage et de la pétrochimie,
- La gestion et l'exploitation des infrastructures communes des zones industrielles d'Arzew et de Skikda,
- Le suivi et la gestion du portefeuille des filiales et participations confiées aux Holdings RCH et AIE,
- Le Suivi et la Gestion des Projets Agro-alimentaires confiés à l'LQS,
- L'organisation d'une Conférence annuelle de ses cadres pour débattre des questions présentant un intérêt majeur en rapport avec les missions de l'Activité LQS, dont le thème et le contenu seront présentes lors de la Conférence des Cadres de Sonatrach,
- Le reporting à la Direction Générale sur l'organisation et les résultats de cette conférence.

1.2.2. Organisation de l'activité LQS :**1.2.2.1. Structures Opérationnelles :**

- Division Liquéfaction et Séparation des Gaz, GNL et GPL
- Division Investissement
- Direction Régionale Industrielle Arzew,
- Direction Régionale Industrielle Skikda.

1.2.2.2. Division Liquéfaction et Séparation des Gaz, GNL et GPL :**a. Ses Missions :**

- La mise en œuvre des politiques et stratégies arrêtées par l'Entreprise et l'Activité LQS en matière d'exploitation, de maintenance et gestion technique des installations des unités de production,

- L'élaboration des plans de production et des plans de maintenance ainsi que le suivi de leur mise en œuvre par les Complexes GNL et GPL,
- La contribution au développement d'une expertise dans l'exploitation des installations GNL et GPL et dans la technologie du GNL et GPL.
- Le suivi et le contrôle de l'exploitation des Complexes GNL et GPL dans les meilleures conditions de sécurité, de qualité et de coûts,
- La contribution à l'élaboration par l'Entreprise des procédures et méthodes de benchmarking dans l'exploitation des unités GNL et GPL

b. Organisation :

1. La Direction Exploitation,
2. La Direction Maintenance,
3. La Direction Technique,
4. Les Complexes GNL et GPL : Quatre Complexes GNL : GL 1.Z - GL2.Z - GL4.Z (Arzew) - GL 1.K (Skikda), et Deux Complexes GPL : GP1.Z - GP2.Z (Arzew).

1.2.2.3. Structures Fonctionnelles :

- Direction Gestion siège LQS
- Direction Sante, Sécurité et Environnement
- Direction Technologie de l'information
- Direction Juridique
- Direction Ressources humaines
- Direction Finance
- Direction Planification, Etudes, et Performance

1.2.2.4. Les rattachements au poste du Vice-président LQS:

- Des Conseillers
- Un Coordonnateur SIE (Sûreté Interne de l'Etablissement),
- Un Coordonnateur chargé du secrétariat du vice-président,

Annexe n°2 : l'organigramme de l'entreprise SONATRACH Activité LQS

1.3. Présentation de la direction D'accueil :**1.3.1. La direction Planification, Etudes, et Performance (EPE):****a. Missions :**

- La contribution à l'élaboration des politiques et stratégie de la Société en matière de : Stratégie, Planification et Systèmes Performances,
- L'élaboration, l'organisation et la réalisation des actions de planification annuelle et à moyen terme, de l'activité de l'Activité LQS et d'études prospectives et de veille de l'aval gazier, en collaboration avec les structures concernées de l'Activité ;
- La définition, la mise en œuvre et le suivi des plans de production et d'investissements de l'Activité et des mécanismes et/ou outils conceptuels de mesures de la performance, en adéquation avec les objectifs de l'Activité ;
- Le lancement, pour le compte de l'ensemble des structures de l'Activité, des opérations de révisions organisationnelles et d'élaboration des outils organisationnels : décisions, descriptifs de postes, délégations de pouvoirs, chartes de responsabilités, cotation de postes, Manuels internes d'Organisation, Procédures, Systèmes d'exploitation, etc. ;
- La contribution, pour le compte de l'Activité Liquéfaction et Séparation, à l'élaboration des politiques de standardisation des procédures, processus et mise à jour des systèmes d'exploitation et de gestion ;

b. Organisation :

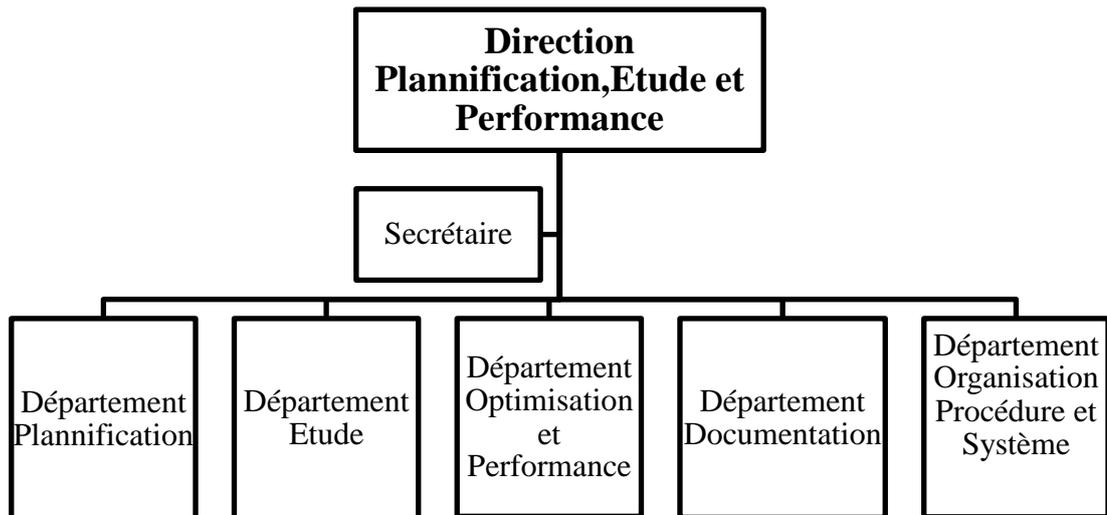
1. Le Département Planification ;
2. Le Département Optimisation et Performances ;
3. Le Département Etudes ;
4. Le Département Organisation, Procédures et Systèmes ;
5. Le Département Documentation.

Pour notre stage le département d'accueil est le Département Optimisation et Performances, il a pour missions :

- Le suivi et l'examen de cohérence de la déclinaison des objectifs de performance de la Société au sein des structures de l'Activité LQS et en assurer la cohérence avec le projet de plan annuel et à moyen terme de l'Activité ;
- La définition des KPI LQS, le suivi de leur mise en œuvre, l'élaboration et l'engagement

- des actions correctives y afférentes et l'analyse de leurs résultats ;
- La mise en place d'une banque de données relative aux indicateurs de performance et aux meilleures pratiques en termes de KPI ;
 - La gestion et la mise à jour des modèles acquis et développés dans les domaines d'activité de l'Activité LQS et la contribution à l'exploitation de l'outil de modélisation de la chaîne algérienne des hydrocarbures.

Figure 12 : Organigramme de la direction PEP



Source : Document interne de l'entreprise

1.3.2. La direction Finance :

a. Missions :

- La contribution à l'élaboration et à la définition des politiques de la Société en matière de comptabilité, de budget, de gestion de la trésorerie, de la fiscalité et du financement des investissements ;
- La gestion et le contrôle des comptes bancaires courants en conformité avec la réglementation bancaire en vigueur;
- La prise en charge de la comptabilité de l'Activité;
- L'organisation et la coordination, en mode projet, des processus de Comptabilité Analytique afférents aux différentes unités LQS;
- Le suivi et le contrôle financiers des projets de développement et d'infrastructures, inscrits pour le compte de l'Activité;
- La collaboration avec le Commissaire aux Comptes et la veille à la levée de réserves formulées dans ses rapports;

- L'élaboration, l'organisation et la réalisation d'un reporting régulier au Vice-président LQS et au Vice-président FIN.

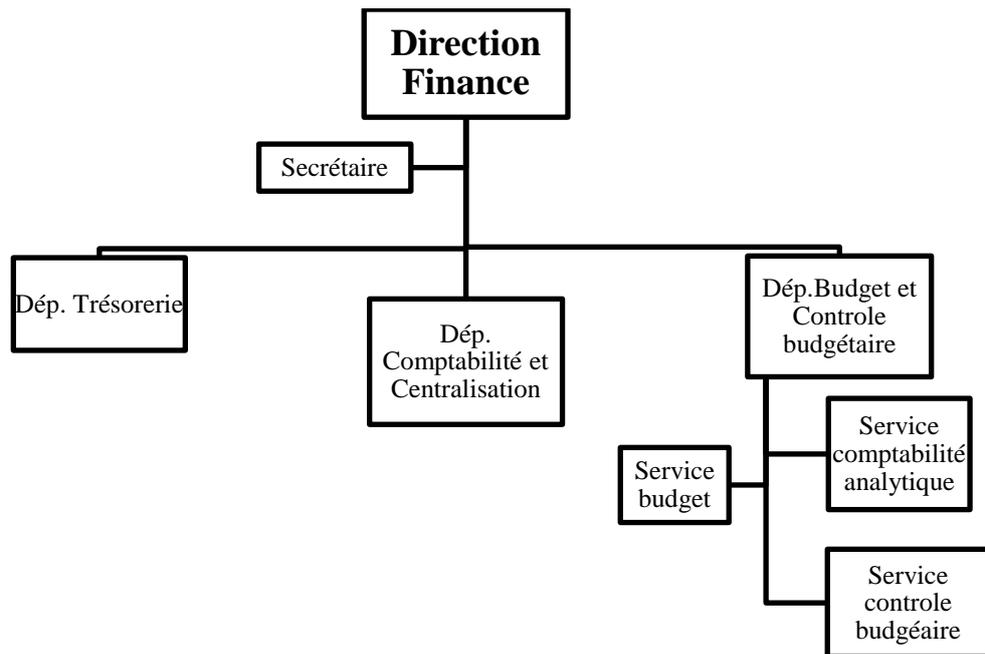
b. Organisation:

1. Le Département Trésorerie;
2. Le Département Comptabilité et Centralisation;
3. Le Département Budget et Contrôle Budgétaire.

Pour notre stage le deuxième département d'accueil est le Département Budget et Contrôle Budgétaire, il a pour missions essentielles:

- La coordination des processus d'élaboration du budget et PMT et du reporting au sein de l'Activité LQS, conformément aux procédures en vigueur ;
- La participation à l'élaboration de procédures en matière de budget et de reporting ;
- La contribution à l'élaboration de la directive cadre liée au budget et au Plan à Moyen Terme au sein de l'Activité LQS et au sein de la Société ;
- L'organisation et la coordination, en mode projet, des processus de Comptabilité Analytique afférents aux différentes unités LQS ;
- La saisie, la consolidation et l'analyse des prévisions budgétaires, l'identification des écarts et la préconisation des actions nécessaires pour remédier aux écarts de l'ensemble ;
- Le suivi de réalisation des activités des structures du Siège dans le respect de notification budgétaires prévus ;
- La participation aux travaux d'arbitrage du budget et du PMT ;
- La consolidation du Plan Annuel et PMT afférent au volet Exploitation de l'Activité LQS
- La consolidation du Plan de Financement des Investissements de l'Activité LQS ;
- Le suivi et la gestion de l'interface avec les structures concernées de la Société, en termes de Budget, et PMT et de reporting ;

Figure 13: Organigramme de la direction Finance



Source: Document interne de l'entreprise

2. Présentation de l'entreprise NAFTAL :

Dans la ligne de la politique Algérienne à grand échelle de l'économie du pays, SONATRACH entreprend la restructuration de NAFTAL afin d'assurer une meilleure gestion et d'améliorer sa performance, ce qui a abouti à la création de cette filiale (à 100%) en 1982 par décret n° 80-101 de 06/ 04/ 1980, complété par le décret n°83-112 de 05/ 02/ 1983, et n° 87-189 de 25/ 08/ 1987.

NAFTAL est une société par actions (SPA) au capital social de 40 000 000 000 DA. Elle exerce la commercialisation des produits pétroliers et dérivés sur le marché national comme mission principale.

L'appellation NAFTAL se compose de :

- **NAFT** : Terme arabe désigne le pétrole.
- **AL** : En référence à ALDJAZAIR ou Algérie.

2.1.Ses missions :

Elle intervient dans les domaines de :

- L'organisation et le développement de l'activité de la distribution des produits pétroliers.
- Le stockage des carburants, GPL, lubrifiants, pneumatiques, produits spéciaux ;

- Afin d'assurer la disponibilité des produits pétroliers sur tout le territoire, elle a met à contribution plusieurs modes de transport ;
- Le cabotage et les pipes, pour l'approvisionnement des entrepôts à partir des raffineries ;
Le rail pour le ravitaillement des dépôts à partir des entrepôts.
- La commercialisation des produits suivant:
 - Gaz de pétrole liquéfié: NAFTAL commercialise cinq types de carburants "terre" :
Essence normale, super, super sans plomb, Gasoil GPL/C.
 - Elle distribue aussi les carburants pour moteurs avions et marins.
 - Lubrifiant (huiles et graisses) :fabriqués exclusivement à partir de mélange d'huiles de base minérale issues d'un pétrole ou d'huiles à la fois additionnées bien évidemment à des produits chimiques divers appelés additifs
 - Bitumes : Le bitume est un produit de raffinerie. Il est obtenu par la distillation atmosphérique. Il est utilisé comme matériel de construction dans ouvrages routiers, dans l'étanchéité, multicouche dans la protection anti corrosion et dans l'isolation thermique et sonores des bâtiments.
 - Pneumatiques : le terme pneumatique désigne l'ensemble de : l'enveloppe, chambre à air avec sa valve, et la roue au gante.

2.2.Organisation de NAFTAL:

L'organisation de l'entreprise NAFTAL s'articule autour des principales structures suivantes:

- Direction générale ;
- Structures fonctionnelles ;
- Structures opérationnelles.

2.2.1.Direction générale :

Chargée de la politique et orientations générales, de la coordination et de la cohérence d'ensemble, du management et de la veille stratégique.

2.2.2.Structures fonctionnelles :

Cet ensemble de structures est chargée d'assurer une organisation directive:

2.2.2.1. Directions exécutives :

Il existe trois directions, dont chacune a son domaine d'activité, généralement elles sont chargées de:

- Définir la politique et la stratégie de la société;
- Anticiper les tendances;
- Concevoir et mettre en place les instruments de pilotage et les outils de contrôle;
- Assurer le management stratégique et la coordination et la cohérence d'ensemble;
- Assister les structures opérationnelles.

2.2.2.2. Directions centrales:

Il existe huit directions, sont des centres d'expertise pour les activités de recherche et développement, d'audit, des systèmes d'information, de la relation de travail, de la maintenance, et en décembre 2008 ils ont créé une direction central Engineering.

2.2.2.3. Directions de soutien:

Deux directions de soutien sont pour but d'assurer la communication et la relation publique et la gestion administrative du siège social de la société.

2.2.3. Structures opérationnelle :

Chargées d'accomplir et d'appliquer des tâches qui lui sont confiées à travers l'opération de la production sur tous les plans, et cela à travers les districts, les centres vrac et emplissages, les dépôts relais et les points de ventes. Dans le cadre de notre présence au niveau de la branche GPL, qui nous a permis de connaître l'organisation structurelle de cette branche, ainsi que les tâches de chacune des structures qui la composent en se structurant en plusieurs directions, qui sont :

- Direction technique.
- Groupe informatique.
- Direction exploitation.
- Direction transport.
- Direction commerciale.
- Direction administration et moyens généraux.
- Direction étude prévision et planification.

- Direction finance et comptabilité.

2.2.3.1. Direction technique :

Sa mission principale est de prendre en charge le bon fonctionnement de domaine technique de la branche à travers le maintien des différentes Infrastructures comme elle assure la sécurité nécessaire pour un bon déroulement des opérations de travail. Cette direction est répartie en trois départements : maintenance, achats et département norme et contrôle.

2.2.3.2. Groupe informatique:

Sa mission principale est de créer par la demande de la structuration de la branche GPL pour offrir un groupe informatique spécialisé, il permet de définir la politique informatique de la branche et développer des systèmes informatiques en matière d'exploitation et de conception. Cette direction est répartie en trois départements : maintenance, systèmes et réseaux et département du développement et application.

2.2.3.3. Direction exploitation:

Sa mission principale est d'assurer un planning pour permettre un bon approvisionnement. Et d'assurer le bon déroulement des opérations de stockage et de distribution de ces produits vers les unités et les centres d'emballage. Cette direction est répartie comme en trois départements: approvisionnement, et distribution.

2.2.3.4. Direction transport:

Sa mission principale est de gérer les moyens de transport de la branche GPL précisément la flotte roulante, d'où l'opération du transport est assurée par les camions tracteurs et les citernes à travers une coordination de transport de cette flotte et le suivi de sa performance. Cette direction est répartie en :

- Département performance.
- Département maintenance.
- Département approvisionnement en pièce de rechange et en vrac.

2.2.3.5. Direction commercial :

Sa mission principale, c'est une phase finale de toutes les coordinations précédentes car elle procède à commercialiser et vendre le produit GPL et à les mettre à disposition des consommateurs et clients et d'approvisionner régulièrement le marché de consommation en

quantité suffisantes en matière de produits GPL elle est composée des départements suivants :

- Département marketing.
- Département vente.
- Département développement et application produits.

2.2.3.6. Direction étude, prévision et planification :

Sa mission principale, c'est une direction d'un rôle primordiale et très important du moment qu'elle s'occupe de la gestion des informations et des données parvenant des autres directions et unités afin d'établir un travail de consolidation et une organisation des systèmes de gestion de la division et d'établir des études et des suivis des activités et produits de cette division afin de rationaliser l'organisation pour une meilleure gestion de la division.

Cette direction est répartie en quatre départements :

- Département budgets et analyse.
- Département coûts et prix.
- Départements de gestion et statistique.
- Département organisation, prévisions et perspective.

2.2.3.7. Direction administration général :

Sa mission principale est d'assurer la logistique de la division et satisfaire les besoins de cette division en toutes les matières et gérer ces biens et assurer un bon encadrement au niveau interne du siège .Elle est structurée comme suit :

- Département gestion du personnel.
- Département moyens généraux.
- Département comptabilité et finance.

2.3. Présentation de la direction d'accueil : Direction finance et comptabilité:

Sa mission principale est d'élaborer une politique financière de la division et d'assurer une gestion financière rigoureuse et tenir une comptabilité générale au sein de division qui conforme aux procédures et à la réglementation en la matière. Cette direction est répartie en trois départements:

- Département finance.

- Département patrimoine.
- Département comptabilité.

Ce dernier est censé d'assurer une consolidation des comptes et de coordonner l'ensemble de tous les travaux d'analyse financières et comptables, il est réparti en quatre services:

- Service consolidation et coordination.
- Service fiscalité.
- Service comptabilité tiers.
- Service comptabilité analytique.

2.3.1. Le service comptabilité analytique :

Il est chargé de la mise en place d'une comptabilité Analytique et analyser les comptes des bilans de la division.

Le service analytique en question est l'objet de notre recherche, Il doit effectuer les différentes opérations relatives aux coûts quelques soit leur natures:

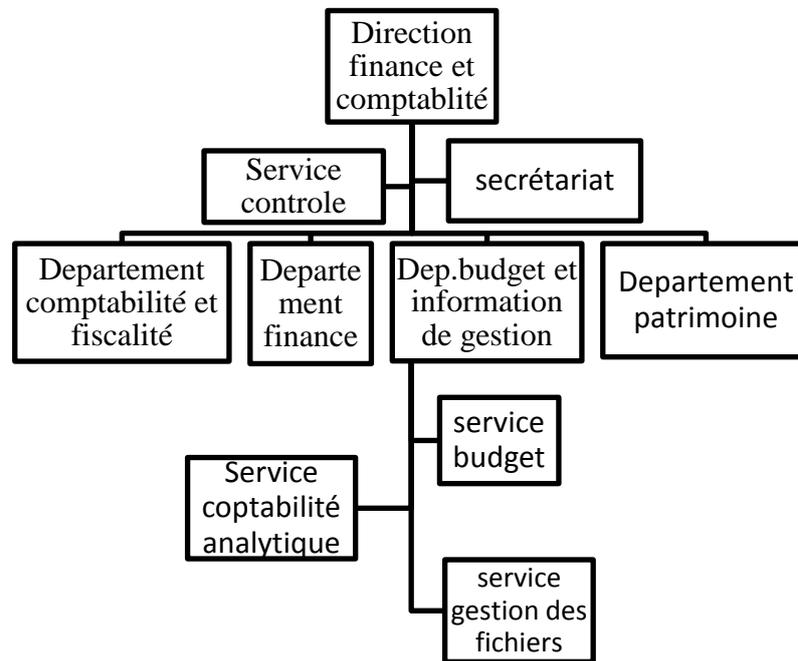
- **Coût d'approvisionnement** : quand le produit est acheminé par cabotage ou par pipe auprès du centre vrac.
- **Coût de ravitaillement inter** : lorsque l'opération est faite entre deux districts, il signifie un transfert pour l'un et un ravitaillement pour le second.
- **Coût de ravitaillement intra** : lorsque l'opération est faite entre deux CDS d'une même unité, elle est considérée comme transfert (sortie) pour l'un et entrée (stock) pour l'autre.
- **Coût de production.**
- **Coût de revient.**

2.3.2. Les produits distribués par la branche GPL:

La branche GPL est chargée de commercialiser les produits suivants:

BUTANE (B 02 KG, B03KG et le B13KG), PROPANE (P11KG, P35KG), et SIRGHA (80propane, 20 butane).

Figure 14: Organigramme de la direction finance



Source : document interne de l'entreprise.

Section 2 : Présentation du système de comptabilité de gestion des deux entreprises comme base de leur gestion des coûts.

Cette seconde section porte sur la présentation de la gestion des coûts de Sonatrach (activité LQS) et Naftal à travers les méthodes de calcul de coût mis en place par celles-ci à des fins de mesure, de suivi et d'amélioration de la performance.

La comptabilité analytique est l'outil utilisé par les deux entreprises en matière d'analyse des coûts. Elle était inexistante lors de la création des deux entreprises, en effet ce n'est qu'en début des années 2002 que Naftal a mis en place un système de comptabilité analytique et plus tardivement pour Sonatrach qui arrive en 2013.

1. Présentation du système de comptabilité gestion de Sonatrach :

1.1. Le projet de comptabilité analytique au sein de l'Activité LQS :

Le projet représente l'étude et conception d'un système de comptabilité analytique d'exploitation (CAE) au sein des complexes de la division liquéfaction et séparation, il est affilié au département budget et contrôle budgétaire.

Le système de CAE est sensé aider à communiquer le coût de process GNL et GPL par produit, par train et par équipement. Néanmoins ce système est toujours en cours d'aboutissement, l'étude de faisabilité a dévoilé pas mal de manque car le système n'est pas encore généralisé au niveau de tous les complexes. Son exécution a rencontré beaucoup de problèmes.

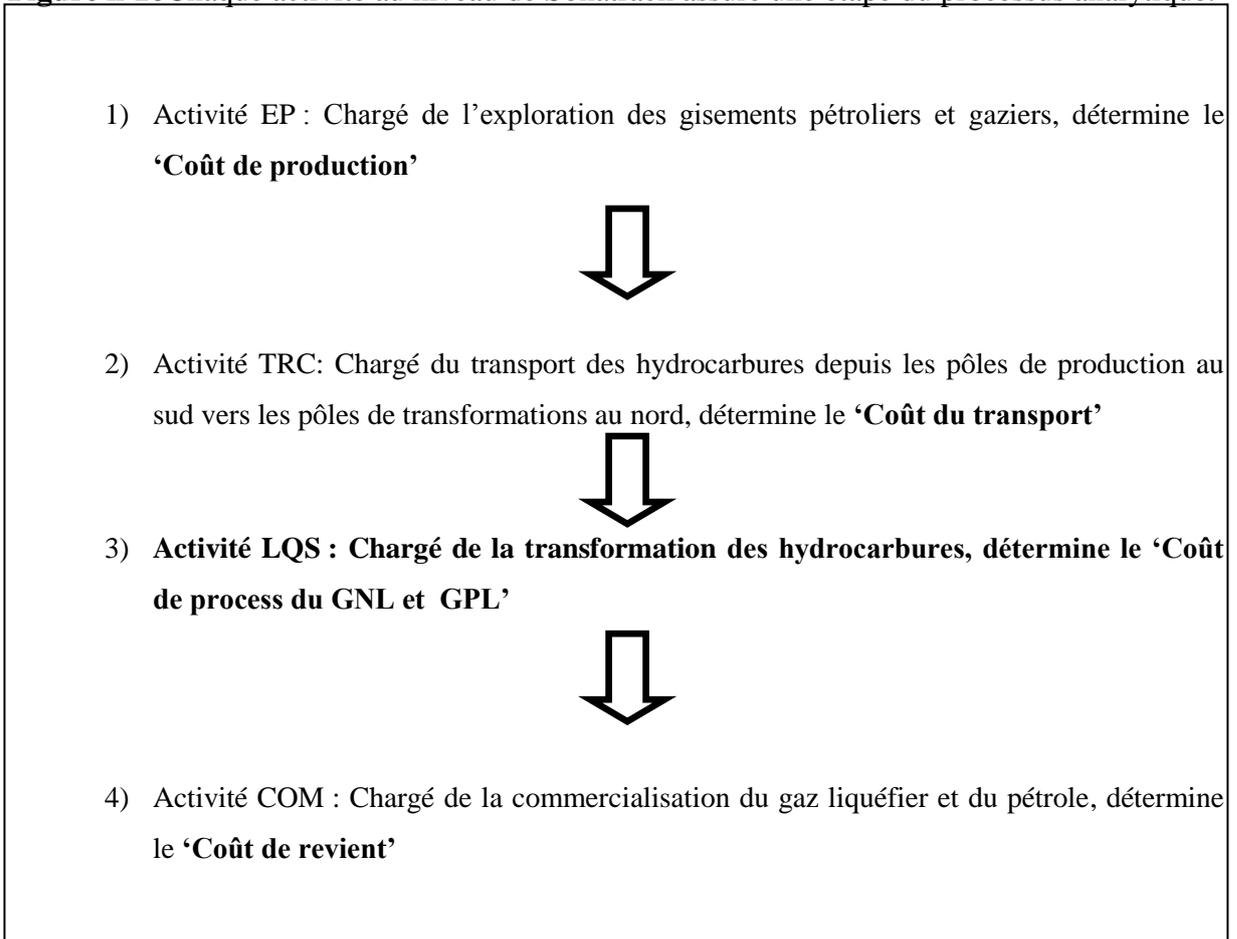
Finalement la situation analytique actuelle ne livre pas le coût lié à la prise de décision des managers, les coûts sont calculé mais ne sont pas encore utilisable.

1.2. Mise en service de la comptabilité analytique d'exploitation :

La comptabilité analytique d'exploitation est mise en place grâce à l'application CAE « COSTING 2012 » qui est un système de traitement analytique qui fournis 18 états de reporting (concernant des données de type maintenance, technique et comptable). Ce système de traitement concerne les complexes GNL et **GPL** de la Division Liquéfaction et séparation (GL1Z, GL2Z, **GP1Z**, **GP2Z** et GL1K). La solution de l'application « CAE » a pour finalité de fournir les éléments nécessaires permettant le pilotage des activités du complexe et de se donner les moyens d'agir.

1.3. Le processus analytique de Sonatrach :

Figure n° 16 Chaque activité au niveau de Sonatrach assure une étape du processus analytique.



Source : Etabli par nous même

- La liquéfaction et séparation du GPL au niveau du complexe GP1Z :

Vue le nombre important de produits fabriqués par cette activité, nous avons choisi d'analyser le coût de liquéfaction¹ et séparation GPL² au niveau du complexe GP1Z.

Le complexe GP1Z fonctionne avec 9 trains de production GNL³ et permet la séparation du GPL qui nécessite un degré d'autoconsommations de GN.

La fixation des objectifs de production dépend des engagements de l'Activité COM et dépend aussi de quantité envoyée du gaz naturel par l'activité EP.

¹ « La liquéfaction est un changement d'état qui fait passer un corps de l'état gazeux à l'état liquide».

² Les G.P.L (Gaz des pétroles liquéfiés) sont deux hydrocarbures, le propane et le butane. Ces corps sont à l'état gazeux aux conditions normales de température et de pression.

³ « Le train GNL est définie comme un ensemble des unités d'une usine ou d'une installation mobile assurant le traitement et la liquéfaction du gaz naturel»

1.4. Présentation de la méthode d'analyse des coûts au niveau de l'activité LQS :

Au sein de l'activité LQS il existe deux méthodes d'analyse des coûts dans deux comptabilités différentes, une méthode au niveau du service comptabilité analytique et une autre méthode au niveau du département budget et contrôle budgétaire.

1.4.1. Méthodes appliquée pour le calcul des coûts au niveau du projet analytique :

La méthode utilisée est une méthode mixte il s'agit de la méthode du Coût direct et du Coût complet.

1.4.1.1. Axes d'analyses et des coûts :

Pour atteindre les objectifs assignés à la comptabilité analytique, trois axes d'analyses (dimensions) ont été retenus et trois typologies des coûts ont été identifiées.

- **L'Axe Métier** : Permet de mesurer la performance du processus industriel par le calcul du coût par équipement (Direct costing) et du coût par produit (Coût complet), les deux constituent le coût de process.
- **L'Axe Organisationnel** : Permet l'analyse des coûts par Structure et par Centre de Responsabilités Budgétaires (CRB), il fournit les informations réelles utiles au contrôle budgétaire par le calcul du coût par organisation (département, service et section). Voir Annexe n°11.
- **L'Axe Projet** : Il permet de suivre les coûts des projets d'investissements par le calcul du coût d'investissement.

1.4.1.2. Centre de coût de l'axe métier :

Le Centre de Coûts ou destination analytique est le centre collecteur de coûts. A chacun des trois Axes d'analyses correspond une liste de Centres de Coûts.

Dans le l'axe métier c'est :

-Le Code Maintenance: représente une nomenclature « normée » pour l'ensemble des complexes. Il est composé de: « L'Unité d'Intervention », « La Chaîne d'Entretien », « L'Unité de Production », « La Zone de Production », « Le Complexe ». Voir **Annexe n °13**

Les imputations analytiques réalisées sur l'Axe Métier sont réalisées automatiquement grâce aux informations en provenance de deux sources: (traitement des écritures automatisé)

Des outils Métier (Gatior, Sispro notamment) permettent l'affectation des Coûts Directs (écritures générées automatiquement).

Des outils Comptables – Sygef (notamment pour la valeur des amortissements et le coût des assurances).

1.4.1.3. Le calcul des coûts :

Afin de déterminer le coût de revient (coût de process) dans l'axe métier on passe par le calcul par équipement puis par produit.

a. Le coût par équipement :

Il est calculé par la méthode des coûts variable (Direct costing), Les charges directes et semi directes sont imputés au coût sans clé de répartition.

-Formule de calcul :

« Coût par équipement = Valeur d'un Equipement + Coût de l'assurance (des installations – unités de production) + Coûts « Internes » de Maintenance + Coûts « Externes » de Maintenance + Coûts des consommables + Coûts des matériels + Coûts des matériaux + Coûts « Internes » de l'Inspection + Coûts « Internes » du Service Etudes + Coûts « Internes » de la Sécurité + Coûts de l'Autoconsommation + Coûts des Utilités (Coûts de l'Electricité + Coûts de l'Eau + Coûts de la Vapeur + Coûts de l'Air) ». Le détail de chaque calcul de coûts est mentionné en **annexes**.

b. Le coût par produit finis:

Il est calculé par la méthode des coûts complets, elle démarre d'une classification fonctionnelle de l'entreprise en deux sections auxiliaires et principales. Ces dernières appartiennent au cycle d'exploitation de l'entreprise. Voir **Annexe n°9**.

-Formule de calcul :

« Coût par produit = Coûts directs (Coûts du Département Approvisionnements + Coûts du Département Production + Coûts du Département Technique) + Coût indirect (Coûts de l'Eau + Coûts de la Vapeur + Coûts de l'Air) ».

c. Le coût de process GPL :

Issu de la comptabilité générale et de la prévision budgétaire. Ce coût représente le coût de revient du Système CAE. Il est donné mensuellement.

-Formule de calcul :

« Coût de process = Coûts directes + Coûts semi-directes + Coût indirectes ».

Nous abordons en détail la mise en œuvre de la méthode de calcul dans l'exemple suivant :

Tableau 2 : Etat du Coût de process par typologie de charges au complexe GP1Z -Septembre 2018

Type Coût	Objet Coût	K
CD		514 871 824,95
	Consommation Mat interne	9 818 668,38
	Coût sécurité service Intervention	10 138 736,25
	Coût Assurances équipement	17 873 987,96
	Coût craft électricité	4 918 748,96
	coût craft Instrumentation	5 953 984,92
	Coût craft Mécanique (Equipements Statiques)	6 821 639,98
	coût craft Mécanique (Machines Tournantes)	8 503 383,20
	Coût d'amortissement	441 532 936,14
	Coût de Gaz industriel	--
	Coût Inspection interne	4 223 612,22
	coût sécurité interne prévention	5 086 126,94
	Coût sécurité service Surveillance installation	0,00
	Coût utilité Valeur	0,00
CIND		296 282 210,33
	Coût Indirect	296 282 210,33
CSD		264 165 490,63
	Coût Semi Direct APPRO	8 743 176,34
	Coût Semi Direct PROD.	118 859 732,23
	Coût Semi Direct ZONE SECURITE.	35 599 571,59
	Coût Semi Direct Dep SECURITE	0,00
	Coût Semi Direct TECH.	10 846 991,96
	Sous traitance Maintenance externe	90 116 018,51
Coût de Process GPL		1 075 319 525,91

Source: Document interne de l'entreprise

Tableau 3: Coût de revient industrielle (complet) par produit fini –Septembre 2018-

Produit	Montant
Bup	0,00
C1	0,00
C2	6 938 926,91
C3	559 770 706,64
C3A	26 993 139,04
C4	441 636 316,06
C4A	39 961 987,89
C5	18 449,37
Gf	0,00
Gnl	0,00
IC4	0,00
Coût de Process GPL	1 075 319 525,91

Source : Document interne de l'entreprise

1.4.1.4.Principes retenus pour la valorisation des Coûts de Revient :

Afin de mesurer la performance du processus industriel, l'approche par les direct costing (charge variable) est retenue. Cette méthode permet de valoriser les Coûts de Revient Industriels. Postérieurement à la valorisation du coût de revient industriel, les charges fixes ont déversés in fine sur les produits finis, sous-produits et les utilités fabriqués (le cas échéant) pour une valorisation au coût complet.

Le Schéma de Valorisation des coûts de revient dans l'annexe présenté en annexe décrit le principe général de valorisation des coûts Directs, Semi-directs, Indirects, Industriels et Complets. Voir **Annexe n°8**

1.4.2.Méthodes appliquée pour le calcul des coûts au niveau de département budget et contrôle budgétaire :

- Le calcul du coût de process de GPL :

Issu de la comptabilité générale et de la prévision budgétaire. Ce coût est utilisé à ce jour pour la prise de décision.il est donné annuellement.

- Formule de calcul :

« **Coût de process** = Le totale des charges / Le totale de la production en TEP ».

Nous abordons en détail la mise en œuvre de la méthode dans l'exemple suivant :

Tableau 4: Le coût de process (DA/TEP) du GPL au complexe GP1Z - Année 2018-

N° de Cpte	Désignation	Réel 2017
60	Achats consommés	1 073 783
61	Services extérieurs	2 178 707
62	Autres services extérieurs	107 161
63	Charges de personnel	1 277 258
68	Dotation aux amortissements et provisions	8 556 225
72	Autoconsommation	213 775
	S/Total charges directes (1)	13 406 909
	Frais de soutien complexe	2 052 644
	Frais de siège Direction Administration Générale	789 636
	Frais de siège DG/SH	90 529
	S/Total charges indirectes (2)	2 932 809
	Total des charges (3) = (1+2)	16 339 718
	Production en 10³ TEP (4)	7 315
	GNL	0
	Butane	3 184
	Propane	4 070
	Naphta	0
	Ethane	61
	ISO Butane	0
	Coût de process en DA/TEP (5) = (3) / (4)	2 234

Source: Document interne de l'entreprise

2. Présentation du système de comptabilité gestion de Naftal :

L'entreprise a mis en place un système organisé de calcul des coûts, sur la base de la méthode des coûts complets, ce système porte le nom de WINCANAL.

2.1. Présentation du système de comptabilité analytique « WINCANAL » :

Il vise à définir le coût par activité, tout en s'inspirant des données de la comptabilité financière, qui représente la base des charges et des produits de la comptabilité analytique. Le lien entre les deux comptabilités est assuré par des codes analytiques, une fois les données transférées, ils obéissent à une répartition selon des clés de répartition que donne une table de déversement, et au même temps l'opérateur ou le gestionnaire procède au contrôle de ses résultats au plan analytique.

Ce système donne automatiquement le : Coût d'approvisionnement, Coût de ravitaillement inter et intra, Coût de production, Coût de transfert pour aboutir au Coût de revient.

2.1.1. Le plan comptable analytique :

C'est ce plan qui rassemble de façon précise la codification adoptée par l'entreprise, et qui correspond à la définition des CRG ; il identifie chaque CRG, chaque activité et chaque produit. Il permet l'harmonisation du traitement analytique des opérations enregistrées comptablement en matière des charges et de produits.

2.1.2. La codification analytique :

Cette codification est réalisée en fonction des besoins en informations nécessaires au système WINCANAL, comme elle repose sur des unités appelées CRG (centres de responsabilités groupés), qui donne le coût de l'activité global et de chaque produit qui rentre dans l'activité considérée.

2.2. Présentation de la méthode d'analyse des coûts au niveau de NAFTAL :

NAFTAL utilise dans le calcul des coûts la méthode des coûts complets (les sections homogènes), d'une façon qui s'adapte et qui répond aux besoins de l'activité de l'entreprise.

2.2.1. Le fonctionnement de la méthode des coûts complets utilisée par NAFTAL :

La méthode des coûts complets repose sur une certaine organisation réalisée par NAFTAL, les activités sont organisées par district ; chaque district est divisé par catégorie de centre. L'entreprise a défini aussi les centres de coût et les clés de répartitions nécessaires.

a) Les districts GPL :

L'activité GPL est organisée en 19 districts couvrant les centres opérationnels, chaque district est composé d'un : Centre vrac (C.V), Centre emplissage (C.E), Dépôt et relais (D.R)

Le tableau de **l'annexe 04** aborde les différents districts GPL et le tableau de **l'annexe 05** aborde Le district GPL ALGER et ses centres de responsabilités

Dans notre étude nous avons choisi le district ALGER, en se focalisant sur le centre d'emplissage de SIDI ARCINE.

b) Table de produits :

Le tableau suivant, présente les différents produits de la branche GPL. Dans notre mémoire nous nous intéressons à la gestion des coûts du produit B13, qui connaît la plus grande part des ventes.

Tableau 6 : Les produits de la branche GPL

Code Produit	Désignation
00	Produits Vrac
01	BUTANE
02	PROPANE
03	SIRGHAZ
04	Produits conditionnés
05	B06
06	B03
07	B13
08	P11
09	P35
10	Accessoires GPL

Source: document interne de l'entreprise

2.2.2. Le traitement des charges :

Les charges de l'entreprise font l'objet d'une répartition primaire et secondaire, la répartition primaire désigne le diversement des charges de la comptabilité financière vers les comptes analytiques. Quant à la répartition secondaire, selon les données ; elle est présentée en même temps avec le calcul de chaque centre de coût. Le traitement des charges directs sont affecter dans les centres de Coût appropriés par contre les charges indirectes sont déversées sur la base des clés de répartition préalablement fixées.

a. Centres de coût:

Un centre de Coût correspond aux centres d'activités principales de la branche GPL de NAFTAL, qui se présente comme suit : Approvisionnement, Ravitaillement, Production., Distribution. , Transfert.

b. Les clés de répartitions :

En général, le choix des clés de répartition se fait sur la base d'études statistiques, en utilisant les méthodes des moindres carrés, qui repose sur l'analyse du comportement des charges.

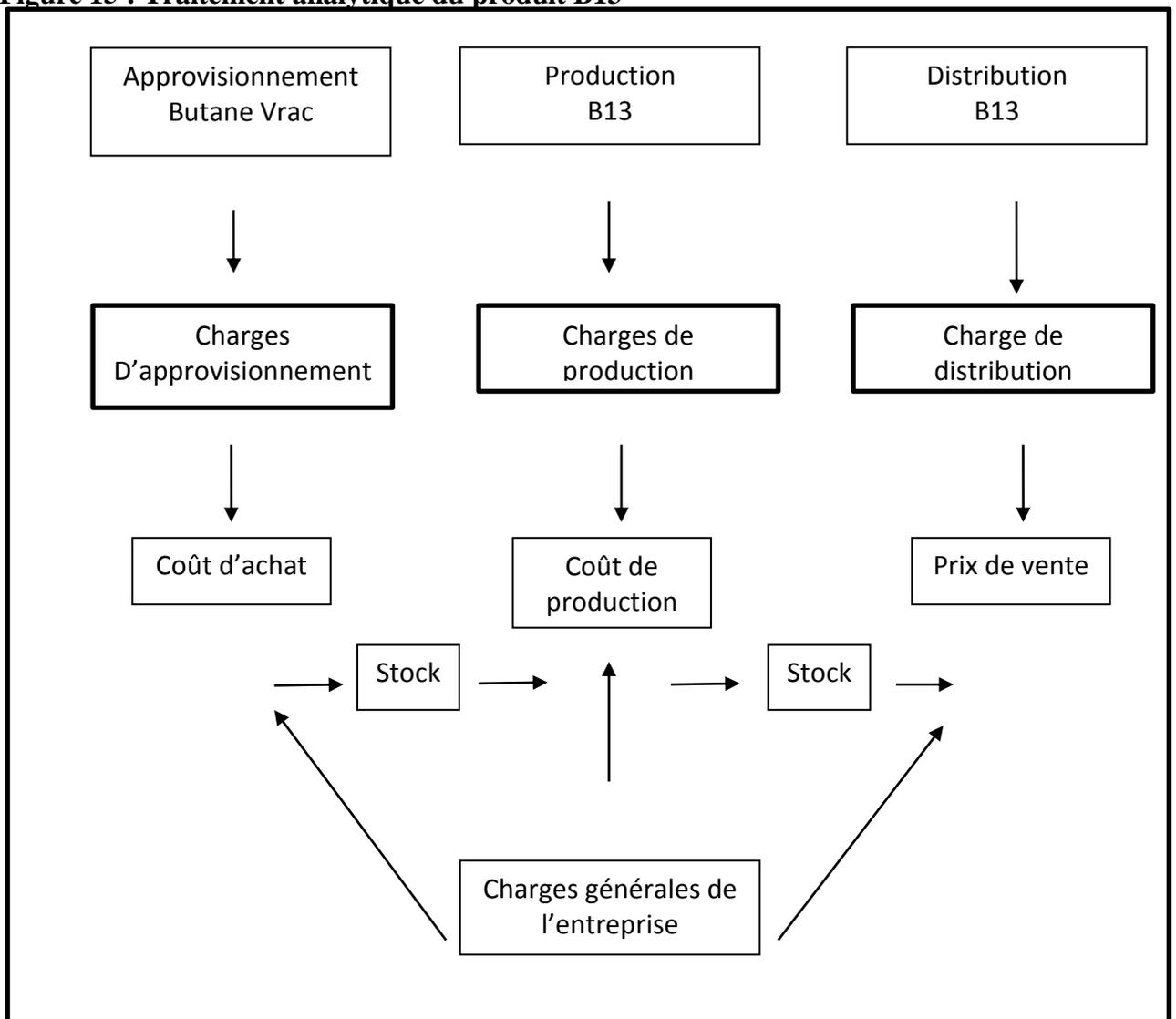
Dans un premier temps NAFTAL a procédé par la méthode dite arbitraire pour la définition des clés de répartitions, car les études statistiques basées sur des séries chronologique n'étaient pas disponibles. L'utilisation de l'une des clés dépend de la nature des charges considérées.

Dans cette méthode le choix a été effectué sur la base du : Mouvement du personnel, Mouvement quantitatif des marchandises et des produits (moyens de transport), Chiffre d'affaire...etc. Les clés de répartition sont calculées sur la base des agrégats de gestion,

selon la formule suivante :
$$\text{Clé de répartition} = \frac{\text{Quantité d'un produit}}{\sum \text{Quantité des produits}}$$

2.3. Flux des produits dans l'entreprise :

Figure 15 : Traitement analytique du produit B13



Source: Réaliser à partir de données de l'entreprise

2.4.Détermination du coût de revient du produit B13 :

Le calcul du coût de revient, nécessite tout un enchaînement de calcul de coût par stade d'activité. Sachant que tous les données de calcul des différents coûts reviennent à l'année 2015. Avant de passer au calcul des différents coûts, nous avons le Plan comptable analytique, qui montre les différentes charges de l'année 2015:

Tableau 7: Plan comptable analytique

COMPTE ANALYTIQUE	DESIGNATION	MONTANT (DA)
722 020	Supervision Administrative	65 310 918,91
722 021	Support Techniques	30 784 012,27
722 033	Frais De Formation	38 450,00
722 042	Sécurité Industriel	16 976 384,90
722 080	Parc Auto (Fonctionnel)	2 428 501,57
722 062	Service Bancaire	153 796,50
722 010	CHARGE COMMUNE CDS	115 692 064,14
722 400	Stockage Déstockage Vrac	4 918 362,74
722 070	Maintenance Des Installation Stockage	600 263,95
	FRAIS DE STOCKAGE	5 518 626,69
722 081	Parc Matériel Roulant (Exploitation)	26 729 003,10
722 086	Chauffeurs	24 223 995,59
722 043	Main D'œuvre Directe D'emplissage	54 704 436,47
722 304	Emplissage Conditionné	18 184 574,48
722 071	Maintenance Des Equipement	29 237 448,06
	FRAIS DE PRODUCTION	47 422 022,54
722 082	Parc Engin De Manutention	4 343 863,27
722 072	Atelier Garage	11 284 773,94
722 076	Frais D'exploitation Palette	14 802 826,38
722 075	Frais D'exploitation Emballage B13	47 896 559,00
722 404	Stockage Déstockage Conditionné	37 262 765,82
722 698	TAP Conditionne	6 483 939,25
722 707	CHIFFRE D'AFFAIRE B13	529 031 454,45

Source : document interne de l'entreprise.

2.4.1.Coût de ravitaillement :

Le ravitaillement c'est le transfert du produit vrac d'un district à un autre (inter districts), ou à l'intérieur du même district entre ses différents centres (intra districts). Il peut être en vrac ou conditionné.

a. Coût de ravitaillement intra district (vrac):

Tableau 8: Calcul du coût de ravitaillement

Éléments	Quantité	Prix/coefficient	BUTANE VRAC
Prix de cession (Cession CV Sidi Arcine)	73264,14	4025,62	294 933 332,69
Transport Tiers			0
Canalisation			0
Transport Moyens NAFTAL			0
Charges Communes CDS	73264,14	509,17	37 303 636,78
Coût de Ravitaillement			332 236 969,48
Coût de Ravitaillement par TM			4534,78
Coût de ravitaillement par B13	4534,78	0,013	58,95

Source: document interne de l'entreprise

On entend par prix de cession, le prix avec lequel le centre d'emplissage s'alimente du centre vrac, ce dernier ne comprend pas de marge bénéficiaire, il se compose du prix administré et les charges supportées par le centre emplissage.

Le coefficient 509,17, représente la proportion de la quantité ravitaillée des charges communes par rapport à l'ensemble des quantités de chaque activité, le tableau suivant montre les quantités de chaque activité en TM :

- Déversement des charges communes :

Tableau 9: déversement des charges communes sur les activités principales de l'entreprise

N de compte	Activité	Quantité TM
200	Ravit vrac	74 839,59
204	Ravit conditionné	138,63
304	Production	75 879,54
400	Stockage vrac	126,45
404	Stockage conditionné	108,53
504	Transfert conditionné	29 188,64
604	Vente conditionné	46 937,20
TOTAL		227 218,57

Source: document interne de l'entreprise

b. Coût de ravitaillement intra district (conditionné) :**Tableau 10:** calcul du coût de ravitaillement (DA)

Eléments	B13
Prix d'achat (Cession CV SIDI ARCINE)	1 933 931,86
Transport tiers	
Canalisation	
Transport moyens naftal	71 853,78
Charges communes CDS	70 507,33
Coût de ravitaillement	2 076 292,97

Source : Document interne de l'entreprise

Prix d'achat = quantité ravitaillé (10652 unité) * prix de cession intra de DR Bordj Mnaeil (181,56)

La charge transport par moyen Naftal correspond à l'addition de :

-La proportion de la charge chauffeurs et convoyeurs (produits conditionnés), précisément chauffeur 86, de l'activité ravitaillement par rapport aux reste des activités qu'il exerce (transfert, vente).

-La proportion de la charge atelier garage et parc matériel roulant par rapport au ravitaillement du chauffeur 86.

La charge commune CDS = quantité ravitaillé (138,48 TM)* 509,17

Pour les détails des sources de calculs, voir Annexe n°06.

2.4.2.Coût d'emplissage :**Tableau11:** calcul du coût d'emplissage

Eléments	B13
Frais ravitaillement butane vrac	330 938 106,52
Frais de stockage	5 465 480,54
Main d'œuvre direct	53 397 432,25
Frais de production	46 289 010,53
Charges communes CDS	37 712 233,15
Coût d'emplissage	473 787 219,80
Quantité conditionnée par bouteille	5 697 432,00
Quantité conditionnée par TM	74 066,62
Frais ravitaillement butane vrac	58,95
Frais de stockage	0,96
Main d'œuvre direct	9,37

Eléments	B13
Frais de production	8,12
Charges communes CDS	6,62
Coût d'emplissage unitaire	83,16

Source: document interne de l'entreprise

2.4.3. Coût de stockage conditionné :

Tableau12: calcul du coût de stockage conditionné

Eléments	Conditionné
Manutention de stockage	37 262 765,82
Maintenance et entretien	5 921 429,83
Amortissement et assurance	
Charges communes CDS	43 411,02
frais d'exploitation	14 802 826,38
Coût de stockage	58 030 433,05
Quantité stockée par TM	76 042,54
Coût de stockage par TM	763,13
Coût de stockage par B13	9,92

Source : document interne de l'entreprise

2.4.4. Coût de distribution :

Tableau 13: calcul du coût de distribution

Eléments	Conditionné
Déversement 607	
Charges CDS	23 327 063,57
Parc 081	8 062 702,38
Chauffeur 086	5 283 053,42
TAP B13	6 328 810,11
Total	43 001 629,48
Quantité vendue	45 814,22
Coût de distribution par TM	938,61
Coût de distribution par B13	12,20

Source: document interne de l'entreprise

Pour les détails des calculs, voir **annexe 06** et **07**.

2.4.5. Coût de revient :

Il se présente selon le tableau.

Tableau14: total des charges du coût de revient

Eléments	Conditionné
Frais de Ravitaillement	1 278 737,15
Frais de Stockage	64 588 884,38
Sortie Vrac P/Production	207 757 569,35
Frais Emplissage	84 988 540,30
Frais Distribution	43 001 629,48
Charges Ind District	88 551 940,44
Charges Ind Branche	38 734 054,40
Charges Ind Siege	30 561 970,05
Total des charges	559 463 325,56
Quantité vendu par unité	3 524 171,00
Quantité vendu par TM	45 814,22

Source: Document interne de l'entreprise

Pour le détail des quantités, voir **annexe 06**.

- Le coût de revient correspond aux total des charges

Tableau 15 : calcul du coût de revient

Eléments	B13
Frais Ravitaillement 13	0,36
Frais Stockage	18,33
Frais De Ravitaillement Vrac	58,95
Frais Emplissage	24,12
Frais Distribution	12,20
Charge Ind District	25,13
Charge Ind Branche	10,99
Charge Ind Siege	8,67
Coût De Revient	158,75

Source: document interne de l'entreprise

2.5.Calcul de la marge :

-**Formule :** La marge unitaire = total marge/ quantité vendu

Tableau16: calcul de la marge

Eléments	B13
Chiffre d'affaire	529 031 454,45
Prix d'achat	128 385 655,26
Total marges	400 645 799,19
quantité vendu par unité (B13)	3 524 171,00
Marge unitaire	113,69

Source : document interne de l'entreprise

2.6.Détermination du résultat analytique :

Le résultat analytique est utilisé à des fins de gestion et d'aide à la prise de décision. D'ailleurs, il est intimement lié à la structure de l'organisation et aux soldes intermédiaires de gestion. Ainsi, les dirigeants pourront s'appuyer sur les résultats analytiques par produits ou par activités afin de savoir quel produit ou quelle activité est plus rentable que l'autre. Cet outil de gestion est donc un indicateur de performance.

Résultat analytique = marge – coût de revient

Résultat analytique unitaire/B13 = **-44.73**

Section 3 : L'impact de la gestion des coûts sur la performance

Dans cette section, il s'agira de montrer à partir de différents tableaux l'évolution des coûts et des charges en se basant sur le comportement du produit GPL que nous avons choisi et de calculer quelques indicateurs de performance. Enfin nous établiront une synthèse des deux entreprises.

1. Cas Sonatrach:

1.1. Le système de management de performance :

Le SMP est le système de gestion mis en place par SONATRACH pour :

- Déployer la stratégie en objectifs opérationnels ;
- Piloter la réalisation des performances en cours d'exercice ;
- Évaluer les performances à l'issue de l'exercice ;
- Différencier les rémunérations des collaborateurs, de façon objective, transparente et équitable.

Le SMP permet en particulier de manager la performance de résultat. Le système de mesure de performance à été instauré en janvier 2019, dans la nouvelle vision stratégique de l'entreprise, et cette année est une année test pour ce système.

1.2. Les indicateurs de performance de Sonatrach Activité LQS :

Tableau 17 : Les indicateurs de performances

Indicateurs	Objectif	Observation
Liquéfaction & Séparation Gaz:		
Ratio GN/GNL	765m³ GN/m³GNL	Optimisation du fonctionnement des Complexes GNL pour réduire le taux d'autoconsommation actuel.
Production	Seuil de 97%	Le minimum de production à réaliser
Investissements:		
Tx de réalisation des investissements	Supérieur à 80%	Amélioration des performances actuelles sur les délais de lancement et de réalisation des Projets.
FIN - Charges d'exploitation:		
Coût opératoire	Réduction de 10%	Réduction, hors effets inflation et taux de change, par rapport à la moyenne des 3 dernières années.
Autoconsommation GN	Seuil de 110%	Le minimum de GN à consommer

RHU:		
Turnover	Inférieur à 5%	Maîtrise des mouvements de départs et recrutements afin de réduire la tendance observée sur les 3 dernières années (7,83%).
Part formation dans domaines cœur-métier	60%	Amélioration par rapport à la moyenne des 3 dernières années (56%).
HSE:		
Taux de fréquence	Réduction de 10%	Réduction par rapport à la moyenne des 5 dernières années (2,72).

Ce tableau représente des indicateurs de performance instauré au sein de l’activité mais qui sont toujours en teste depuis janvier 2019.

- Le coût opératoire unitaire de séparation GPL:

Le coût opératoire représente l’ensemble des dépenses d’exploitation inhérentes à la réalisation de la production. Il représente un outil important pour évaluer le degré de maîtrise des coûts et le niveau de performance de chaque Activité.

- Formule de calcul :

« CO= Coût opératoire total GPL / Séparation totale GPL »

L’objectif : **Réduction de 10%**, par rapport à la moyenne des trois dernières années.

Le tableau suivant présente la formule de calcul détaillé:

Tableau 18 : Formule de calcul du coût opératoire GPL

Coût opératoire Total	10³ DA
+ Achats Consommés(S/C 60) + Services Extérieurs(S/C61) + Autres Services Extérieurs(S/C62) + Frais du Personnel (S/C63) + Impôts et Taxes (S/C64) + Charges Financières (S/C66) + Autoconsommation (S/C72) - Production Immobilisée	10³ DA
Séparation GPL	10³ Tonne
Coût opératoire GPL	DA/Tonne

Source : Document interne de l’entreprise

1.3. Le contrôle des coûts et l'analyse de la performance:

Il s'agit d'analyser l'écart entre prévision et réalisation et l'évolution à travers les années n et n-1 :

L'interprétation et l'analyse des écarts se font chaque fin du mois et chaque fin d'année au niveau du département de planification de Sonatrach tandis que chez Naftal les coûts préétablis ne sont pas calculé.

.Le gestionnaire établit un rapport qui comporte les réalisations en matière de physique valorisé afin de suivre le projet. Les prévisions et la durée de réalisation du projet, sont présentées sous forme de tableaux récapitulatifs.

- Le calcul des taux :

« **Taux de réalisation** = Réalisation/ Prévision x 100 »

« **Taux d'écart** = Le taux de réalisation – 100% »

« **Taux d'évolution**= Réalisation (n-1) Réalisation (n-1) / Réalisation (n-1) x100 »

1.4. Coûts annuel de séparation GPL :

Tableau 19 : Les coûts de séparation GPL par complexe -Année 2018-

Complexe (DA/TEP)	Année 2017	Année 2018		Les taux		
	Réalisations	Prévisions	Réalisations	Taux de réalisation	Taux d'écart	Taux d'évolution
GP1Z	2208	2 357	2559	109%	9%	16%
GP2Z	1619	1 654	2257	136%	36%	39%
Coût de process Moyen GPL	3827	4011	4816	120%	20%	26%

Source : Réalisé à partir des données interne de l'entreprise

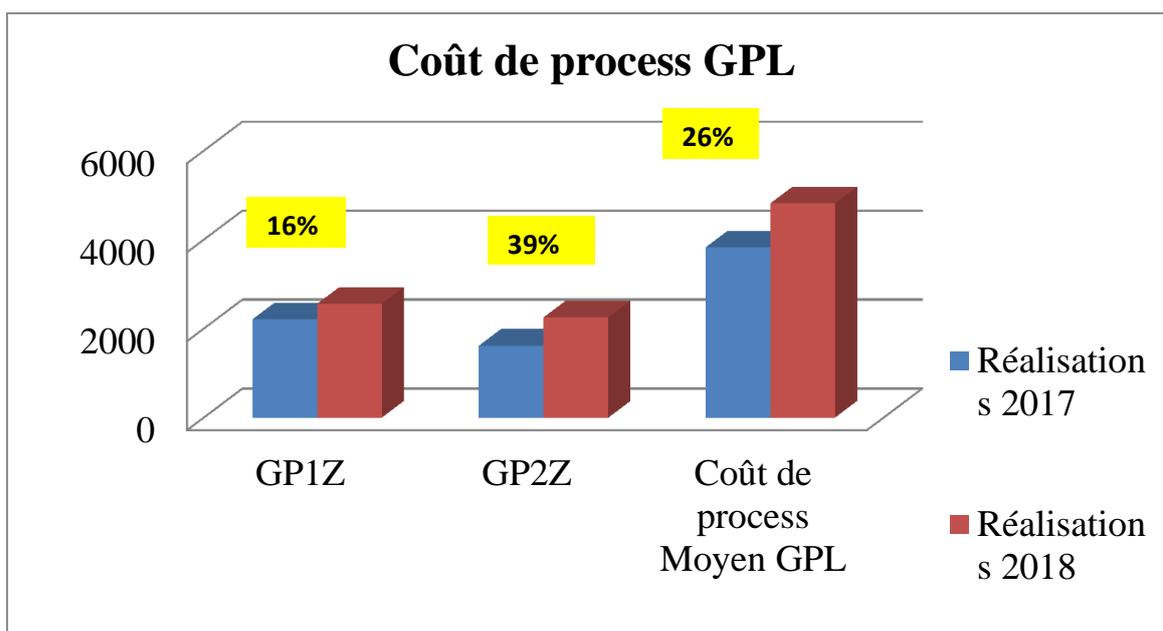
Ce tableau représente Le coût de process moyen de GPL, en 2018, il est de 4816 DA/TEP, soit 20% de plus par rapport à la prévision notifiée, et en augmentation de 26%, par rapport à l'année 2017.

On remarque une augmentation du coût de process donc une mauvaise maitrise de celle –ci ceci s'explique par une augmentation conséquente des charges.

Pour le complexe GP1Z (**Voir tableau 20**).

Pour le complexe GP2Z (36%) : L'écart est dû essentiellement à la signature tardive de certains contrats d'achats Pièce de Rechange(PDR) et report sur 2019 des contrats d'études.

Représentation graphique du coût de process GPL :



Ce graphe représente l'évolution du coût de process entre 2017 et 2018 et leurs taux d'évolutions.

1.5. Les Charges d'exploitation -Activité LQS -:

Tableau 20: Les charges d'exploitation par nature au complexe GP1Z -2018-

Libellé (Million de DA)	2017		2018		
	Réalisation	Prévision	Réalisation	Taux Ecart	Taux Evaluation
Achats consommés	1 073 783	1 284 098	1 159 782	-9,68%	8,01%
Services extérieurs	2 178 707	3 729 314	3 727 216	-0,06%	71,07%
Autres services extérieurs	107 161	161 419	258 061	59,87%	140,82%
Charge de personnel	1 277 258	1 314 731	1 361 932	3,59%	6,63%
Amortissements	8 556 225	8 591 351	8 707 322	1,35%	1,77%
GN autoconsommé	213 775	192 770	232 754	20,74%	8,88%
Totale charges directes	13 406 909	15 273 683	15 447 066	1,14%	15,22%
Frais de soutien complexe	2 052 644	2 550 801	2 798 699	9,72%	36,35%
Frais de siège DAG	789 636	490 833	731 235	48,98%	-7,40%
Frais de siège DG/SH	90 529	127 459	146 489	14,93%	61,81%
Totale charges indirectes	2 932 809	3 169 092	3 676 423	16,01%	25,36%
Totale des charges	16339718	18442775	19123489	3,69%	17,04%

Source : Réalisé à partir des données de l'entreprise

Commentaires :

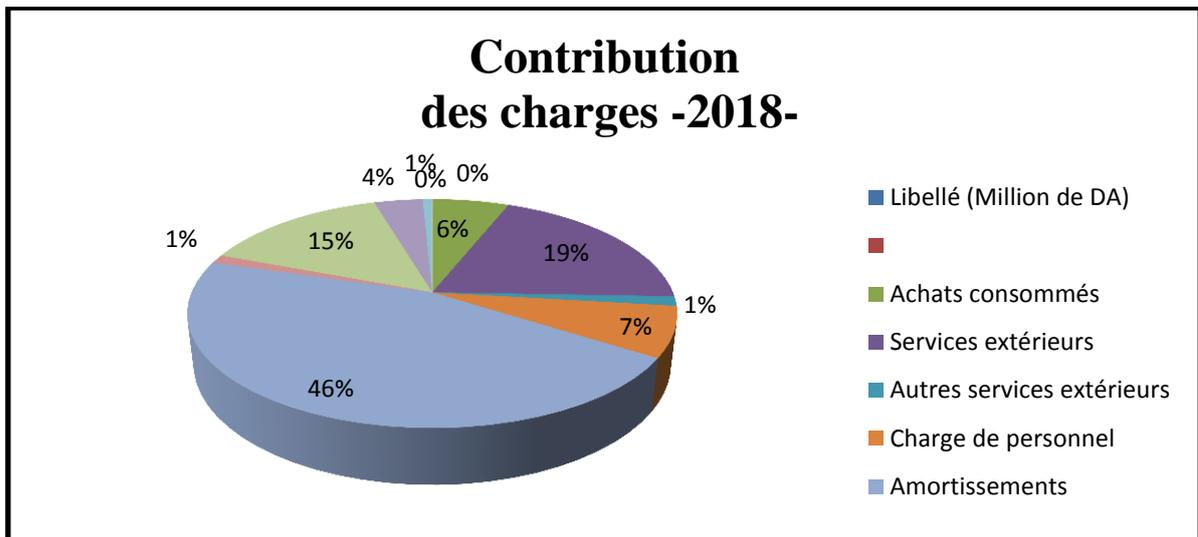
Les charges d'exploitation de l'Activité LQS d'année 2018, sont de 19123489 milliards DA, soit un écart de 3.6% par rapport aux prévisions notifié et en augmentation de 17% par rapport à l'année 2017.

- Explication des écarts :

Les charges directe représente une évolution de 15.22% tandis que l'évolution de charges la plus importante a supporté concerne les charges indirect représente une évolution de 25.36%

- Les frais de sièges (61.81%) : dus à des frais administratifs pour les besoins du complexe.
- Services extérieurs (71%) et autres services extérieurs (140%):dus principalement aux travaux de maintenance.
- Charges de personnel (6%) : s'expliquant essentiellement par la non réalisation du plan de recrutement.

Représentation graphique de la contribution des charges:



Ce graphe représente la contribution de chaque charge direct ou indirect par rapport au totale de charges.

Commentaires :

- 61% du total charges d'exploitations est dû au volet Amortissement et Provisions ce qui veut dire qu'il y a beaucoup d'investissement. : S'explique, d'une part, par le nombre important d'acquisitions réceptionnées de différentes natures (Outillage, Equipements de Maintenance, de sécurité et autres).
- 19% pour les services extérieurs et 15% pour les frais de soutien au complexe dû à des charges administratives

Tableau 21: Les charges d'exploitation de l'activité LQS

Les charges	Réalisations			2018		Taux de réalisation (3)/(2)	Taux d'évolution (3)/(1)
	2015	2016	2017	Prévisions	Réalisations		
			1	2	3		
Achats consommés	4 746	8 177	6 815	12 514	6 998	56%	3%
Services	21 073	20 148	24 460	29 526	19 749	67%	-19%
Charges de personnel	18 124	16 855	14 703	16 560	16 527	100%	12%
Impôts & Taxes	228	232	203	192	268	139%	32%
Charges financières	405	326	363	349	315	90%	-13%
Amortissements et Provisions	78 020	74 467	76 821	74 392	75 999	102%	-1%
GN autoconsommé	6 000	5 280	4 628	3 748	4 269	114%	-8%
TOTAL ACTIVITE LQS	128 595	125 485	127 992	137 281	124 125	90%	-3%

Source: Réalisé à partir de données de l'entreprise

1.6. La séparation du GPL :

Tableau 22: La séparation du GPL au complexe GP1Z par produit

Produit en 10 ³ TEP (Unité KDA)	2017	2018			Tx Ev
	Réalisation	Prévision	Réalisation	Tx R	
Butane	3 184	3 164	3 114	98%	-2%
Propane	4 070	4 040	3 964	98%	-3%
Ethane	61	0	0	/	/
Totale production	7 315	7204	7 078	98%	-3%

Sources : Réalisé à partir de données de l'entreprise

Commentaires :

La production des produits GPL à la fin 2018 s'élève à 7078 TEP, soit 98% par rapport à l'objectif annuel, et en baisse de 3 % par rapport à 2017

Tableau 23: La séparation du GPL par complexe :

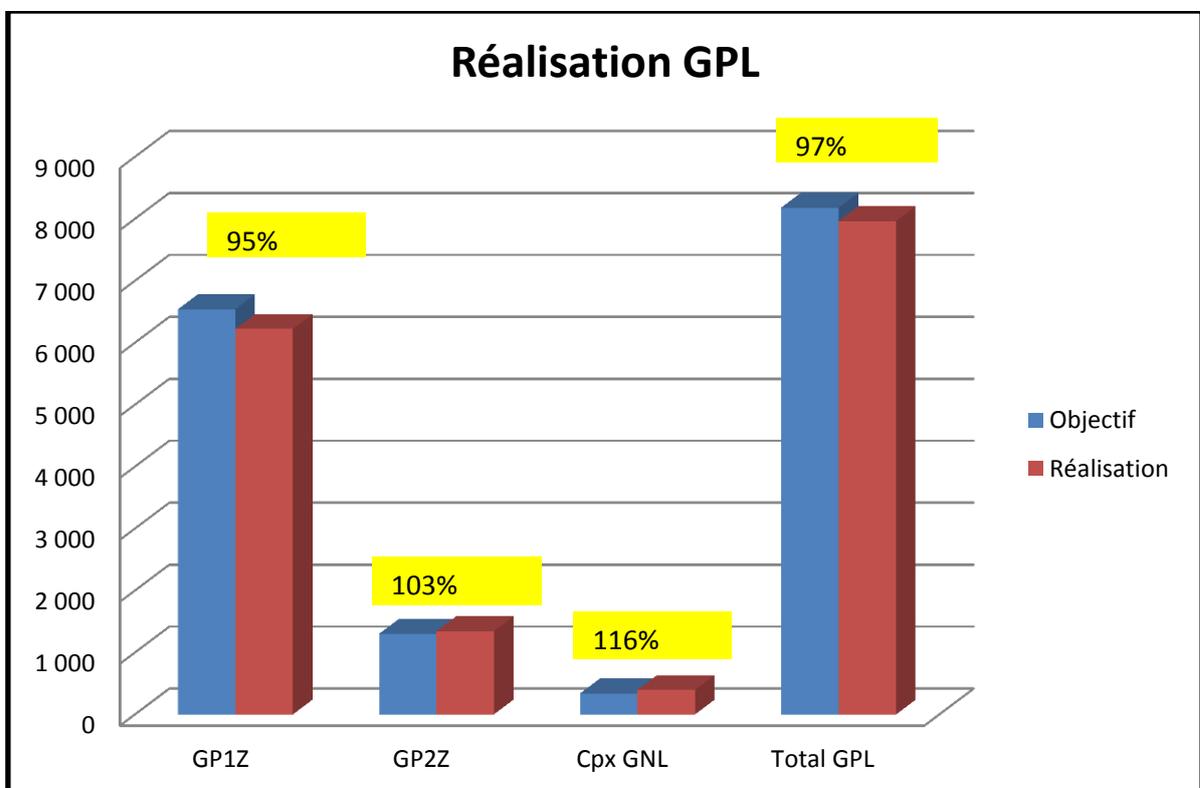
GPLen 10 ³ TEP (Unité KDA)	2017	2018			Taux d'évolution (%)
	Réalisation	Objectif	Réalisation	Taux R (%)	
GP1Z	6 292	6 541	6 221	95,1	-1,1
GP2Z	1 335	1 300	1 345	103,5	0,8
Cpx GNL	432	339	396	116,9	-8,2
Total GPL	8 059	8 180	7 963	97,3	-1,2

Sources : Réalisé à partir de données de l'entreprise

Commentaire :

La séparation de GPL de l'année 2018 s'élève à 7963 TEP, soit 9% par rapport à l'objectif de l'année. Durant l'année 2018, nous enregistrons un manque à réaliser en séparation de GPL de 217 TEP

Représentation graphique :



- Performance : Objectif de réalisation de 97% atteint.

Tableau 24: Consommation Energétique Des Complexes GPL

Consommation	GP1Z	GP2Z
Quantité GN (millions de Cm ³)	123,603	42,878
Taux /Objectif mensuel	63%	87%

Source: Réalisé à partir des données de l'entreprise

Commentaire:

Le taux de consommation énergétique de GPL est de 3,07%, la répartition par Complexe est la suivante :

- GP1Z : 3,03% par rapport à l'objectif de 4,50%.
- GP2Z : 3,25% par rapport à l'objectif de 4,50%.

Les quantités de GN réceptionnées par les Complexes GPL :

Une quantité de 166 481 millions de Cm³ de gaz naturel a été réceptionnée et consommée, par les Complexes de séparation de GPL, pour les besoins internes du procédé, soit 68% de l'objectif annuel, selon la répartition suivante :

- Performance : Objectif de 110% consommé non atteint.

1.7. Essai de calcul du coût opératoire GPL :

Coût opératoire Total	10³ DA	28 355	37 795	56 111
+ Achats Consommés(S/C 60)		8 177	6 815	12 514
+ Services Extérieurs(S/C61)		20 148	24 460	29 526
+ Autres Services Extérieurs(S/C62)		10 135	12 120	15 600
+ Frais du Personnel (S/C63)		16 855	14 703	16 560
+ Impôts et Taxes (S/C64)		232	203	192
+ Charges Financières (S/C66)		326	363	349
+ Autoconsommation (S/C72)		5 280	4 628	3 748
- Production Immobilisée		32798	25497	22378
Séparation GPL	10³ Tonne	7808	7 724	8951
Coût opératoire GPL	DA/Tonne	4	5	6

- Performance : L'objectif de réduction de 10% n'est pas atteint. Il y a une augmentation de 47%

2. Cas Naftal :

2.1. L'analyse de la performance de NAFTAL :

Il est essentiel de suivre et d'analyser en permanence la performance des activités de l'entreprise, certains indicateurs permettent d'assurer ce suivi régulier.

2.1.1. Indicateurs de performance :

Chaque entreprise définit un ensemble d'indicateurs, pour mesurer le niveau de performance atteint, comme ils permettent de connaître la situation actuelle et son état de santé, afin de prendre les mesures nécessaires pour l'optimisation de sa performance.

Le tableau suivant illustre les différents indicateurs de performance et leurs évolutions du mouvement du produit B13, du centre emplissage de Sidi-Arcine, rattaché au district Alger, pendant les années : 2013, 2014, 2015.

Tableau 25: l'évolution des indicateurs de performance de l'entreprise

Libellé	2013	2014	2015
Indicateurs de fonctionnement			
1) Effectif	273	248	271
2) Chiffres d'affaires	550 700 712,19	511 612 673,40	533 306 915,02
3) Valeur ajoutée (VA)	189 962 590,20	210 830 886,60	157 713 523,92
4) Résultat Analytique	- 195 821 457,07	- 111 842 476,56	- 157 629 846,14
Ratios d'activité			
1) Valeur ajoutée(VA):	-	0,11	-0,25
Ratios de profitabilité			
1) Résultat de l'exploitation/ chiffre d'affaire	- 0,36	- 0,23	- 0,20
2) Excédent Brut d'exploitation/Résultat de l'exercice	0,60	0,49	0,68
Ratios de rentabilité de l'activité			
1) Marge commerciale/CA HT	0,85	0,87	0,89
2) Productivité: VA/Effectif	695 833,66	850 124,54	581 968,72
3) Coût/Marge	1,47	1,29	1,39

Source : document interne de l'entreprise.

- **Analyse des ratios :**

a. Indicateurs de fonctionnements :

Nous constatons que l'effectif de Naftal est important, ce qui constitue une charge non négligeable pour l'entreprise, il apparaît selon le tableau que l'effectif du CRG connaît une faible baisse en 2014, et que la différence n'est pas conséquente durant les 3 années.

Le chiffre d'affaire connaît une augmentation continue de 2013 à 2015, ce qui signifie l'augmentation du volume des ventes à l'effet d'une force de production de l'entreprise, Il est également important de vérifier que l'augmentation des ventes n'engendrera pas de coûts de structure supplémentaires, donc on peut pas juger que l'augmentation du chiffre d'affaire présente une bonne situation pour l'entreprise.

Quant à la valeur ajoutée, est en fluctuation durant les trois années, cependant elle connaît une augmentation remarquable en 2014. Une Valeur Ajoutée faible montre un dysfonctionnement dans le cycle d'exploitation et une mauvaise santé financière de l'entreprise, qui signifie que l'entreprise ne vend pas assez suffisant (prix trop faible) ou qu'elle achète à un prix élevé (matières premières ou coût de production trop élevés). Le ratio d'activité affirme qu'il n'y a pas d'évolution de la valeur ajoutée.

Le résultat analytique constitue un indicateur de performance important, par rapport à ce qu'il a comme impact sur la prise de décision, malgré qu'il soit négatif avec des montants important, il est en amélioration durant ces trois années.

b. Ratios de profitabilité :

Cet indicateur permet de mesurer la profitabilité d'une entreprise en fonction de son volume d'activité. Les analystes financiers utilisent ce taux pour évaluer les résultats futurs. Les résultats du tableau montrent que Lorsque cette profitabilité diminue, cela signifie que la rentabilité nette de l'activité économique décroît.

c. Ratios de rentabilité de l'activité :

L'objectif de ces ratios est d'estimer la rentabilité d'une entreprise et de mesurer l'efficacité de la politique menée. Ils n'ont de sens que s'ils sont comparés dans le temps (d'un exercice à un autre) et par rapport aux concurrents d'un même secteur. En effet, une entreprise peut très bien être rentable, mais révéler un niveau de rentabilité inférieur à celui de son secteur d'activité, ce qui tendrait à démontrer un manque de compétitivité.

Le ratio de productivité mesure les performances du personnel, il indique le chiffre d'affaire que produit un salarié, il permet de se situer par rapport à ses concurrents. La productivité selon les résultats du tableau connaît des fluctuations importante entre ces trois années, elle évolue considérablement en 2014, et elle revient à diminuer en 2015.

Le taux de marge commercial peut être utilisé pour fixer ses prix de vente, réaliser ses devis ou calculer son seuil de rentabilité, dans notre cas elle connaît une très faible évolution.

2.2. Analyse des charges :

Le tableau suivant représente, l'évolution des charges de l'entreprise, que nous avons extrait du compte de résultat du district GPL Alger, entre l'année 2014 et 2015,

Tableau 26: évolution des charges du CR. En million de DA

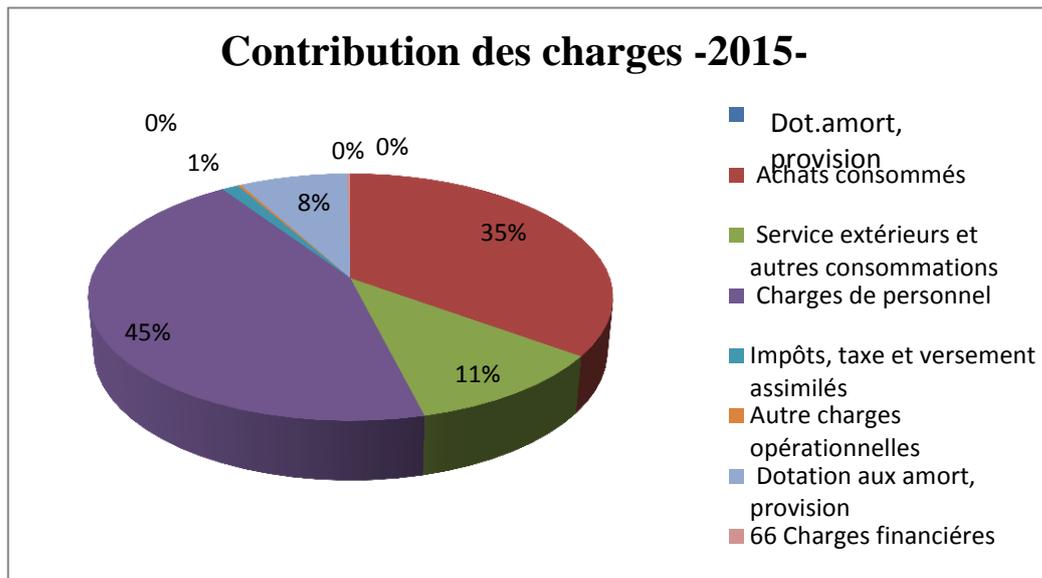
Désignation	charges		Évolution	
	2014	2015	Ecart	%
Achats consommés	736 992 679,56	782 969 137,02	45 976 457,46	6%
Service extérieurs et autres consommations	229 193 190,81	247 271 418,14	18 078 227,33	8%
Charges de personnel	1 000 358 394,53	994 860 431,86	- 5 497 962,67	-1%
Impôts, taxe et versement assimilés	25 526 437,23	26 717 254,36	1 190 817,13	5%
Autre charges opérationnelles	5 178 023,21	5 298 804,55	120 781,34	2%
Dotations aux amortissements et provisions	183 765 539,89	173 033 896,87	- 10 731 643,02	-6%
Charges financières	6 370 505,16	5 083 536,96	- 1 286 968,20	-20%
Total des charges	2 187 384 770,39	2 235 234 479,76		

Source : réalisé à partir des données interne de l'entreprise

Commentaires :

La plus part des charges du compte de résultat ont augmenté en 2015, avec une faible diminution des charges de personnels, comme il est important de distinguer que les charge financière ont diminué de 20% en 2015. Les charges financières de l'entreprise correspondent aux charges générées par le mode de financement choisis par l'entreprise, cette diminution donne à une bonne répercussion, cependant dans le cas où les charges financières sont élevées, ce qui signifie une marque de désinvestissement et de placements financiers.

Représentation graphique de la contribution des charges -2015-



Commentaire

Cette représentation graphique, illustre les pourcentages de réalisation des charges de l'année 2015, tout d'abord nous constatons que la plus grande part revient au personnel, avec un pourcentage de 45 %, ensuite les achats consommés qui apparaissent avec un pourcentage de 35%, d'après le tableau qui précède les achats consommés ont augmenté de 6% par rapport à l'année 2014, ce qui indique que l'entrepris a augmenté sa capacité de production, qui explique l'accroissement du résultat net de l'exercice de 96% par rapport à 2014. Voir **annexe n° 12**.

Le résultat net de l'exercice paraît déficitaire, malgré l'amélioration perçue en 2015, cela revient initialement aux prix de vente qui ne couvrent pas le coût de revient des produits commercialisés, ceci s'explique du fait que les prix sont fixés par l'Etat, vu que l'entreprise est étatique tous les prix sont administrés, leur fixation ne correspond pas avec les résultats analytiques obtenus lors du calcul du coût de revient par la méthode des coûts complets.

2.3. Analyse des ventes:

Le tableau suivant présente l'évolution des quantités vendues du produit B13, du district Alger, CRG Cidi-Arcine, par rapport aux années 2013, 2014 et 2015.

Tableau 27: évolution des quantités vendues de la B13.

Produits	Quantité vendue		
	2013	2014	2015
	Quantité	Quantité	Quantité
B13 Par TM	41 802,77	37 629,01	39 711,78
B13 Par bouteille	3 215 598,00	2 894 539,00	3 054 752,00

Source : réalisé à partir des données de l'entreprise.

Commentaires :

Par rapport aux données du tableau, les quantités vendues du produit B13 jugée le plus vendue sur le marché, sont en baisse de plus en plus, l'année 2013 connaît la grande part des ventes, cela peut être expliqué par certaines causes :

- il est courant que la consommation des bouteilles de butane croisse en saison hivernale assez froide, dans ce sens on suggère que l'année 2015 n'était pas froide pour une consommation accrue.
- La distribution publique du gaz naturel à augmenter, ce qui a fait que la demande sur les produits conditionnés a baissé.
- Absence du contrôle sur la concurrence déloyale des promoteurs qui exercent dans le domaine et qui réalisent des ventes grâce à la qualité du service qu'ils offrent.

2.4. Analyse des résultats analytiques :

2.4.1. Le coût de revient par produit :

- Pour la B13 :

- Le coût de revient est de 158,41 DAZ par unité

- Le prix de vente de la B13 :

$$\text{Prix de vente} = \text{CA} / \text{Q}$$

- Prix de vente = $529\,031\,454,45 / 3\,524\,171$

$$\text{Prix de vente} = 151 \text{ DAZ par bouteille}$$

- l'entreprise n'a pas enregistré de bénéfice, elle supporte une perte de :

$$\text{Perte} = \text{prix de vente} - \text{coût de revient}$$

$$\text{Perte} = 151 - 158,41$$

$$\text{Perte} = - 7,41 \text{ DAZ}$$

Ce résultat montre que l'entreprise ne couvre pas ses charges, et surtout les charges fixes. La non couverture est de 4,67%, ce qui va dégager un résultat négatif.

Rapport : perte / coût de revient unitaire

$$\text{Rapport} = -7,41 / 158,41$$

$$\text{Rapport} = -4,67\%$$

2.4.2. Taux de couverture :

Taux de couverture = chiffre d'affaire / coût de revient * 100

-Si le taux est supérieur à 100% c'est un bénéfice, et s'il est inférieur à 100% c'est une perte

$$\text{-Taux de couverture} = (529\,031\,454,45 / 558\,275\,645,34) * 100$$

$$\text{-Taux de couverture} = 94,76\%$$

On remarque que le taux est inférieur à 100%, c'est-à-dire que le chiffre d'affaire réalisé par l'entreprise n'a pas réussi à couvrir le coût de revient.

2.4.3. Le résultat analytique par produit :

- Pour la B13 :

Le résultat analytique unitaire de la B13 est négatif, par rapport aux données il est de -44,73 ; cela signifie que l'entreprise supporte des pertes pour chaque unité vendue, ceci présente un problème pour l'entreprise en ce qui concerne la gestion des coûts du produit, et sa gestion des coûts, sur le fait que l'entreprise ne peut pas agir sur l'augmentation des prix de vente.

3. Critiques et recommandations :

Nous avons relevé au cours de notre stage pratique quelques insuffisances et manques qui nécessitent d'être soulevés. Auxquels nous avons proposé quelques recommandations pour y remédier:

3.1. Critiques :

a) Sonatrach Activité LQS :

- Le manque de coordination entre le service de comptabilité analytique et le service budget dans la détermination des coûts.
- Retard de mise en service du système de la comptabilité analytique, de plus les coûts analytiques calculés ne sont pas pris en considération en terme de prise de décision.
- La gestion des coûts a un sens vaste par rapport à la multitude d'outils contribuant à une meilleure performance, alors que l'entreprise utilise uniquement l'outil Budget qui

s'occupe de la planification des coûts annuels comme moyen de prise de décisions. Ce moyen apparaît peu efficace, car les coûts ne sont pas représentatifs de la réalité.

- L'existence d'une double comptabilité de calcul des coûts, ce qui génère des coûts en plus pour l'entreprise.
- La terminologie utilisée est dépassée comme il n'y a pas de distinction entre la notion charge et coût.
- Un seul indicateur est considéré pour l'évaluation de la performance financière: Le coût opératoire, (Il s'agit d'une année test pour l'Activité).

b) Naftal :

- Parmi les observations, on trouve un effectif assez conséquent (charges du personnel élevé), alors que la charge de travail est concentrée en période hivernale, en particulier pour les produits GPL (Butane.)
- Absence des coûts standards au sein de l'entreprise (pas d'objectif notifié), car le service de contrôle de gestion est à l'arrêt et le service de planification n'existe pas.
- Absence de département de performance au niveau de l'entreprise, ce qui fait qu'il n'y a pas d'objectif de performance financière vu que l'état couvre les déficits.

c) Critiques communes :

- Le service comptabilité analytique est un compartiment du département budget et contrôle budgétaire, Le service budget accumule son attention sur le budget et donne uniquement une évaluation financière, tandis que le service comptabilité analytique n'est pas rattaché au service de la comptabilité générale.
- La comptabilité analytique n'étant pas obligatoire, ces entreprises ne prennent pas en considération ses résultats, ce qui fait qu'elles ne pratiquent pas vraiment une analyse des coûts.
- La structure du système de comptabilité analytique est un peu désordonnée, ce qui a été un obstacle lors de notre étude surtout en termes de manque de précision des données.
- Les charges de transports entre Sonatrach et Naftal sont très conséquentes, comme pour le cabotage maritime¹ qui constitue un moyen très coûteux pour les deux entreprises.
- Les charges indirectes sont assez élevées.

¹Le cabotage maritime ou transport maritime à courte distance est une navigation près des côtes.

- Vu que les prix sont administrés par l'Etat, donc ces deux entreprises trouvent des difficultés concernant la gestion de leurs coûts, puisque elles ne peuvent pas adopter des prix couvrant l'ensemble de leurs coûts.
- D'après les indicateurs de performances que nous avons calculées, les objectifs ne sont pas réalisés.
- Nous soulignons également que le tableau de bord n'occupe pas une place importante au sein de SONATRACH et NAFTAL, malgré qu'il soit un instrument qui fournit un ensemble d'informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance d'une grande entreprise.

3.2. Recommandations :

Afin de remédier aux manques relevés, nous nous sommes permis de proposer quelques recommandations au sein de la SONATRACH et NAFTAL pour une meilleure amélioration de leur gestion des coûts et donc de leur performance :

- La restructuration du système de comptabilité de gestion par la vulgarisation des procédures de calcul et d'actualisations.
- L'utilisation des résultats du système comptabilité analytique, et particulièrement les résultats de la branche GPL présente une lourdeur concernant les constatations des coûts et les corrections à apporter. Concernant la production de GPL, les mesures de maîtrise de coût sont lentes à appliquer et les variations sont subies par la production.
- Diminuer les charges de transport, en remplaçant le moyen de transport par les pipes pour que sa soit moins coûteux.
- Réduire des charges indirect notamment les frais de siège au niveau de Sonatrach.
- Réduire les charges liées à la sous-traitance qui concerne les emballages de Naftal.
- Orienter les décisions vers la diminution des charges de maintenance de certaines immobilisations détériorées, en privilégiant les investissements ou les locations pour l'activité LQS Sonatrach.
- En ce qui concerne la clé de répartition des charges, selon la méthode des coûts complet, il nous semble que la référence au chiffre d'affaire actuellement retenus peut être corrigée.
- Etant donné la dimension de la société et la répartition géographique de ses centres de coûts, il nous paraît intéressant que la société opte pour une méthode plus informatisée,

- de manière à saisir en temps réels l'ensemble des données comptables ; cela permettrait un gain de temps et plus d'efficacité ; car l'information serait disponible à tout moment.
- Il est souhaitable de disposer de méthodes récentes d'analyse et de calcul des coûts, telle que la méthode ABC en raison des insuffisances et limites des méthodes traditionnelles.
 - Comme la demande en GPL, en particulier pour la B13 est très forte en période hivernale cela signifie que la référence du chiffre d'affaire est instable, ainsi une référence à l'unité produite serait plus significative.
 - Multiplier les branches des entreprises pour leur permettre de compenser le manque à gagner en allant vers d'autres spécialisations comme la production du gaz industriel qui est exploitable tout au long de l'année.
 - Le service budget doit intégrer d'autres outils tel que le tableau de bord pour un bon pilotage de la performance, car il donne une information rapide sur la situation de l'entreprise ou du groupe, comparée aux données budgétaires et à une cible prédéfinie.
 - Multiplier les communications et les formations spécifiques liées au volet performance au profit des opérateurs afin de sensibiliser et de faire prendre conscience de son importance.
 - l'objectif de performance doit être une priorité, de ce fait l'optimisation de la performance doit se faire au niveau de chaque centre.
 - Dans une phase future, lorsque le marché des GPL sera ouvert à la concurrence locale, le rôle de la comptabilité de gestion comme instrument de contrôle et de maîtrise des coûts aura toute son importance, et celui qui sera le plus compétitif gagnera le marché.

Conclusion du troisième chapitre :

Le cadre pratique nous a permis de comprendre l'organisation de Sonatrach et Naftal et de décrire leurs différents systèmes de calcul des coûts afin de révéler les insuffisances de leur gestion des coûts.

Comme toute autre grande entreprise, Sonatrach et Naftal font de la performance globale, une cible majeure à aboutir, leur département budget et contrôle budgétaire y contribue, par la mise en place de certains instruments tels que la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire utilisés pour la mesure et le pilotage de la performance.

A l'issue de ce travail nous avons montré l'importance de la comptabilité de gestion comme moyen d'évaluation de la performance des deux entreprises. Mais ils doivent se doter d'une fonction comptabilité analytique plus efficace et à jour pour une meilleure valorisation de leurs apports.

Enfin les recommandations proposées, conduiront les deux entreprises vers une amélioration continue de leur performance financière puis globale.

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE :

Depuis le début de l'ère industrielle, toutes les actions mises en œuvre par les entreprises ont pour motivation la performance, dans le but d'en assurer leur pérennité.

Le contrôle de gestion s'avère donc l'outil principale qui garantit que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure.

La comptabilité de gestion est l'un des outils de contrôle de gestion qui contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise, et qui permet d'assurer une analyse des coûts et un contrôle de rentabilité à travers des méthodes de calcul des coûts qui propose une modélisation du fonctionnement de l'entreprise.

La place de la fonction de comptabilité de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, le service comptabilité analytique est souvent lié à la direction finance.

Notre étude nous a permis de décrire les différents systèmes de calcul des coûts afin de révéler les insuffisances et de mettre en évidence l'importance de la comptabilité de gestion pour la mesure de la performance.

Comme toute autre grande entreprise, SONATRACH et NAFTAL font de la performance globale, une cible majeure à aboutir, et ce par la mise en place de certains instruments tels que la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire utilisés pour la mesure et le pilotage de la performance. Mais ils doivent se doter d'un système de comptabilité analytique plus efficace et à jour pour une meilleure valorisation de leurs apports et une bonne maîtrise de coûts.

Dans le cadre de notre recherche nous avons analysé le système de comptabilité de gestion existant au sein des entreprises Sonatrach et Naftal, cependant plusieurs insuffisances liées à la méthode des coûts complets et au fonctionnement du système ne répondent pas aux exigences actuelles.

Durant notre stage au sein des entreprises, nous avons conclu que l'élaboration d'un service de comptabilité de gestion doit obéir à des principes et des règles de mise en place avec le respect d'un enchaînement rigoureux. Après une analyse de certains indicateurs de performance des entreprises, nous avons pu déduire que la mesure de performance de l'entreprise est liée à l'analyse de ces derniers en comparant les prévisions aux réalisations ou à travers les évolutions. Cette comparaison améliore la performance de l'entreprise.

Bien que le stage a été de courte durée, il nous a permis de concrétiser nos acquis théorique sur la comptabilité analytique et ses méthodes de calcul de coût de revient dans lesquelles nous avons essayé de vérifier nos hypothèses.

Première hypothèse : L'hypothèse que l'analyse des coûts par la méthode des coûts complets soit un indicateur efficace pour mesurer la performance de l'entreprise est infirmée, puisqu'il existe des méthodes modernes telles que l'ABC qui procure des indicateurs plus efficace pour mesurer la performance de l'entreprise.

Deuxième hypothèse : L'hypothèse que la comptabilité de gestion constitue un véritable instrument d'analyse et un outil d'aide à la prise de décision est confirmé car La comptabilité de gestion d'une entreprise à travers ces différents instruments dont elle dispose permet une meilleure prise de décision.

Troisième hypothèse : L'hypothèse que le contrôle des coûts représente l'action cruciale vers l'amélioration de la performance est confirmé, puisque le contrôle de coûts aide au suivi de la performance, le calcul des coûts par la méthode traditionnelle permet à l'entreprise de prendre des décisions pour minimiser ses coûts, ce qui mène à une augmentation de sa rentabilité.

La performance peut être évaluée à travers sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée. C'est ce que nous avons affirmé dans notre étude, qui assure le suivi et l'amélioration de la performance par ces différents outils tels que la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire.

Nous devons comprendre non seulement comment se comportent les coûts mais aussi comment utiliser des analyses distinctes pour les maîtriser, tout en respectant le processus de gestion. Ainsi les recommandations proposées, conduiront les entreprises vers une amélioration continue de leurs performances financière puis globales pour qu'à long terme, les deux entreprises s'inscrivent dans la concurrence internationale.

En définitive, nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet et a pu aussi vous transporter les mots clés permettant de comprendre les principes de base de la gestion des coûts pour un bon pilotage de la performance.

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE :**LIVRES :**

- Adapté de Fabre Pascal et Bessire Dominique, **Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion**, in Comptabilité, Contrôle, Audit, édition : Vuibert, 2006.
- ALAZARD C, SEPARI S , **Contrôle de gestion manuel et application**, 3 ème édition, Dunod, Paris 1996.
- ALAZARD (C) et SEPARI (S) , **Contrôle de gestion, manuel et application** ,édition : Dunod , Paris, 1998.
- Alazard Claude,Sépari Sabine, **DCG11 Contrôle de gestion** ,édition : Dunod,2018.
- ANGELE Dohou et NICOLAS Berland, **Mesure de la performance globale des entreprises**, 28eme congrès de l'IFC, 23-24-25 mai 2007, IAE, Poitier.
- AURÉLIEN Ragaïgne et TAHAR Caroline, **Contrôle de gestion** , édition: Lextenso, 2015.
- Béatrice et Francis Grandguillot, **L'essentiel de la comptabilité de gestion**, édition : Lextenso, 2015.
- Berland N, **Mesurer et piloter la performance** , éditions de la Performance, Université Paris-Dauphine, 2009 .
- Bernard Augé, Gérald Naro, Alexandre Vernhet, **Comptabilité de gestion** ,édition : Dunod, Paris, 2013.
- Berrah L., **L'indicateur de performance : Concepts et applications** , Cépadues-Editions, 2002.
- Bertrand SOGBOSSI BOCCO, **Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique**, Revue des sciences de gestion, N° 241,2010.
- Bouguignon, “ **Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance** ”, Comptabilité-Contrôle-Audit, t.3, vol.1, mars 1997.
- Bouquin Henri, **Comptabilité de gestion** , édition: Économica, 2008.
- C Horngren, A Bhimani, S Datar et G Foster, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire** , édition : Pearson éducation France,2006.

- Carla Mendoza, Éric Cauvin et autres, **Coûts et décisions**, édition lextenso, paris, 2009.
- Cavélius.F, Bonneault.P, Gomez M, Gorden.M, Lorino.P, Mottis.N, Zicari.A, **Comptabilité de gestion et pilotage des coûts**, édition : Pearson, France, 2016.
- Christophe Torset, Larry Bensimhon, **Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion**, édition : Foucher, 2017.
- Claude Riveline, **Évaluation des coûts**, édition : Presses des Mines, 2015.
- Daumesnil Marc, **Le contrôle de gestion**, édition : Geresso, 2018.
- DE BOISLANDELLE, **Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils**, édition economica.
- Edison NSENGIYUMVA, **L'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises au Rwanda**, mémoire de master, Université Adventiste d'Afrique Centrale (UAAC), 2007.
- Florence Cavélius, Pierre Bonneault et autres, **Comptabilité de gestion et pilotage de coûts**, édition : Pearson France, 2016.
- Frederique Letort, **La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal: quelle réalité ?**.
- GERVAIS.M, **Contrôle de gestion**, 6^{ème} édition, Economica, Paris 1997.
- Grandguillot, Béatrice, Francis, **Comptabilité de gestion**, édition : Gualino, 2012.
- Gump B. **Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie**, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Jaques Walter, Philippe Noirot **Contrôle interne des chiffres porteurs de sens**, Afnor Edition, 2010, France.
- Jean-louis, Amelon, **Gestion financière**, édition : Maxima, 2004.
- L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer ; **Contrôle de gestion**, édition : Berti, Alger 2008
- .
- LORINO P, **Méthode et pratique de la performance**, les éditions de l'organisation, 3^{ème} édition, Paris, 1998.
- LORINO Philipe, **Méthodes et pratiques de la performance**, 3^{eme} Édition d'organisation, France, 2003.

-
- Louis Dubrelle, Didier Jourdan, Comptabilité analytique de gestion, édition : Dunod 1995.
- MALLERT.V et MENDOZA.C, Coûts et management, édition : Dunod, 2018.
- MARTINE MAADANI et KARIM SAID, Management et pilotage de la performance, Ed hachette supérieur, 2009.
- MARTINE.M et KARIM.S, Management et pilotage de la performance.
- Mendoza, M.-H. Delmond, H. Löning, M. Besson, C. Bonnier, O. Brue, Quels indicateurs pour piloter ?, Tableaux de bord – Donnez du sens à vos indicateurs, Editions Groupe Revue fiduciaire, 2011.
- Michel Leba, Comptabilité analytique de gestion, édition: Nathan, 1986.
- N. Guedj, Le contrôle de gestion, éditions d'Organisation, 1996.
- Nicolas Berland, Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, 2014 .
- P. Lorino, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, édition : Dunod, 1997.
- Patrick Jaulent, Marie-Agnès Quarès, Pilotez vos performances, édition Afnor, 2008.
- Pierre-Laurent Bescos, Contrôle de gestion et management, éditions d'Organisation.1995.
- W.Hilton, MICHAEL W. MAHER (Auteur) Frank H. Selto, Comptabilité de gestion et contrôle des coûts, édition: Boeck ,2010.P6.
- Yves DE ROMGÉ, Comptabilité de gestion, édition : Boeck, 2013.
- Yvon Psqueux, La notion de la performance globale, 5 Juillet 2005.
- MEMOIRES:**
- Boukssessa Souhila, La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, mémoire de magister, université d'Oran, 2010.
- Clémence Monvoisin, L'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucratives, mémoire de master 2, Rouen business School, Promotion 2012.
- Frederique Letort, La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal: quelle réalité ?, thèse, université d'Orléans de doctorat, 2016.

–KAANIT ABDELGHAFOUR, Elaboration d'un tableau de bord prospectif pour le pilotage stratégique d'un système de production, mémoire de magistère, université HADJ LAKHDAR « BATNA », 2005.

–KIRARA Olivier, Essai d'évaluation des performances de la régie nationale des postes (RNP), Licence en sciences économiques et administratives, Université du Burundi 2009.

SITES WEB:

–Serge MASANOVIC, Le pilotage de la performance: Essai de définition, <https://www.finyear.com/le-pilotage-de-laperformance-essai-de-definition-a14902.amp.html> .

–https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/6_determiner_les_indicateurs.pdf.

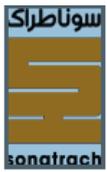
–<https://www.heflo.com/fr/blog/processus/indicateur-de-performance-exemple/>.

–<https://www.petite-entreprise.net/P-3174-136-G1-les-indicateurs-de-performance-de-l-entreprise.html>.

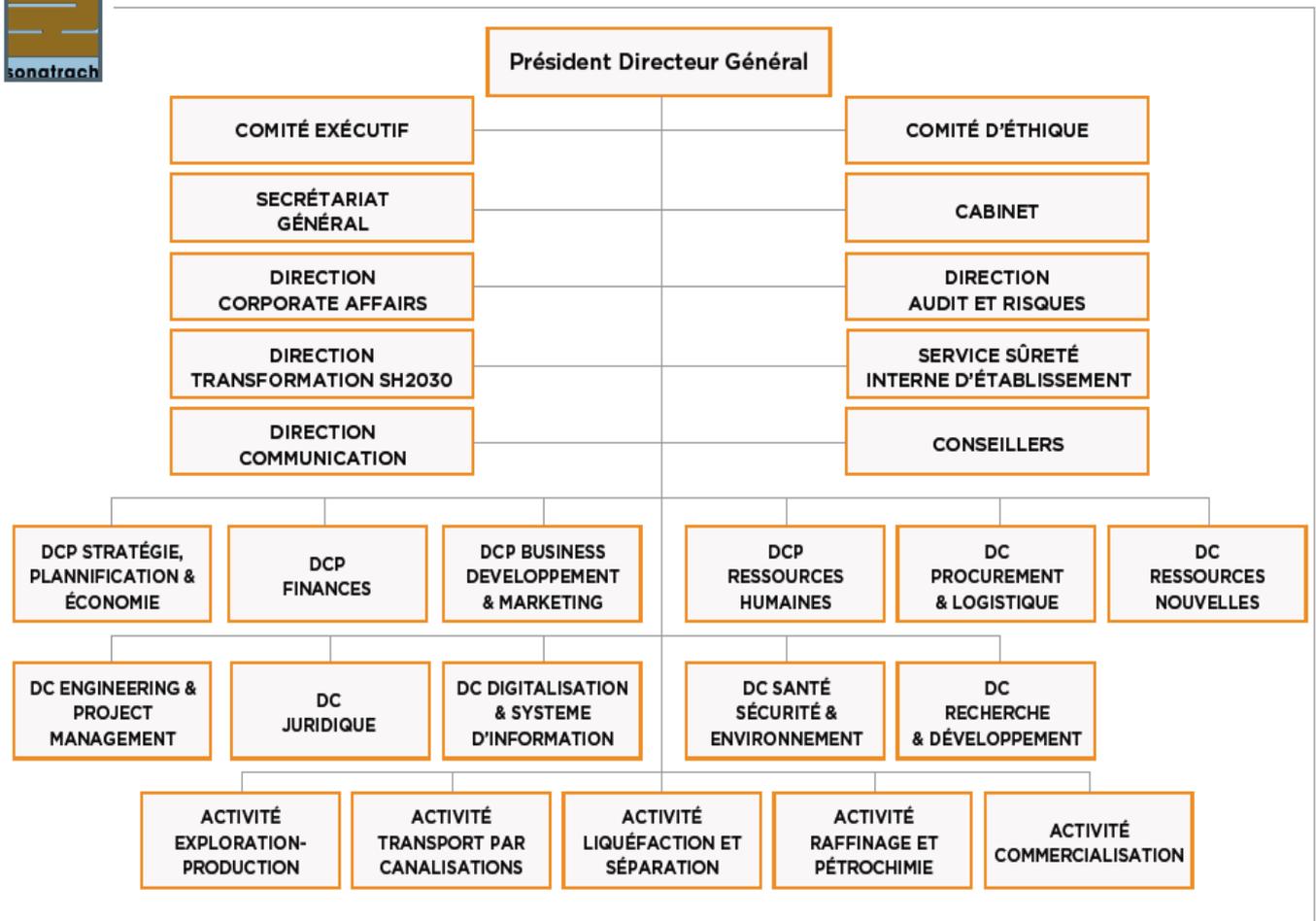
–<http://auditeur.afnor.org/wp-content/uploads/2017/06/LIVRE-BLANC-EVALUATION-DE-LA-PERFORMANCE.pdf>

–www.fondationbeati.org/demandeurs/Liens/Outil_Construire_un_plan_dxaction.doc

Annexes



ORGANIGRAMME DE LA MACROSTRUCTURE DE SONATRACH



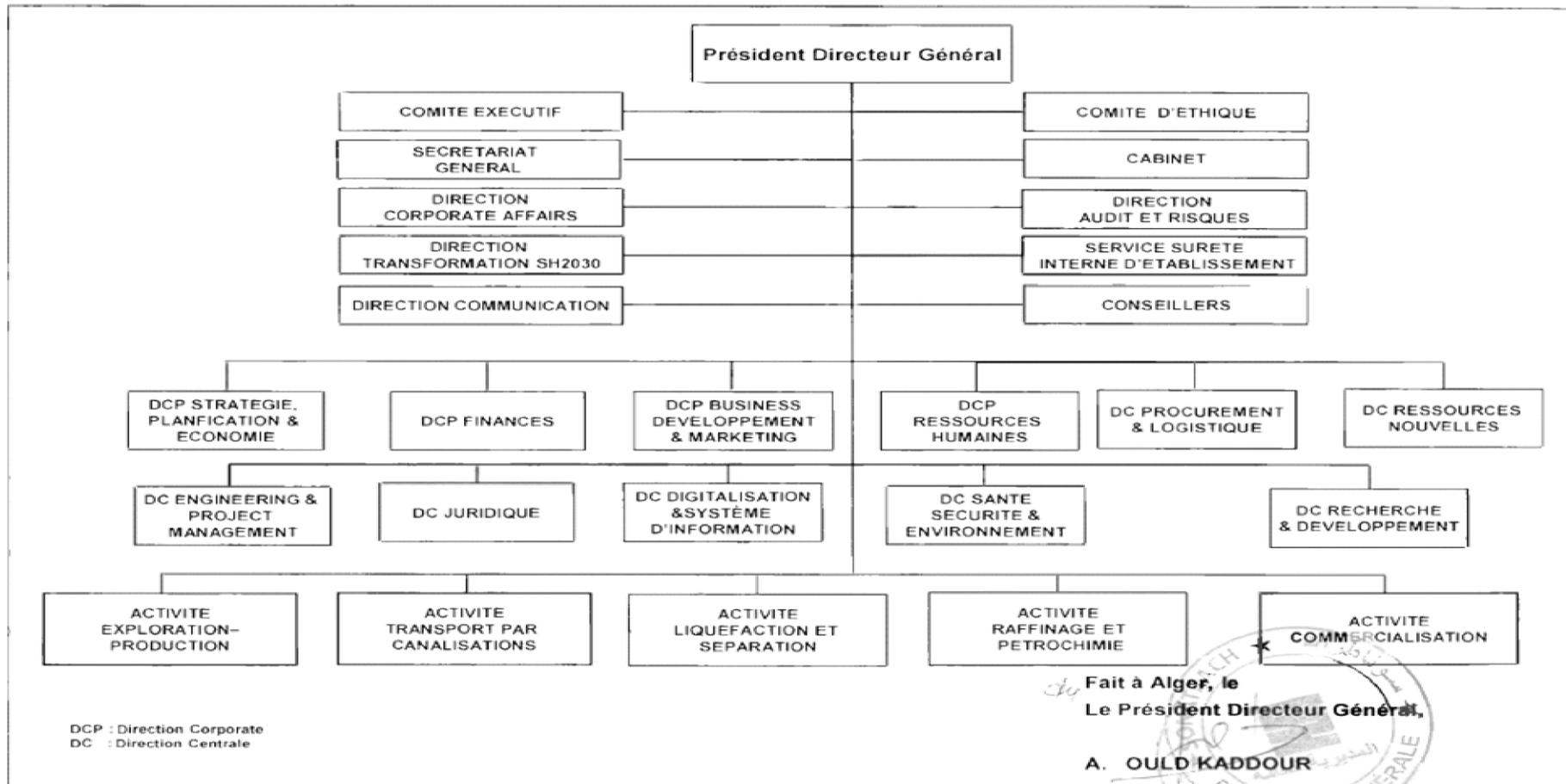
Annexe n°1 : Organigramme de la SONATRACH



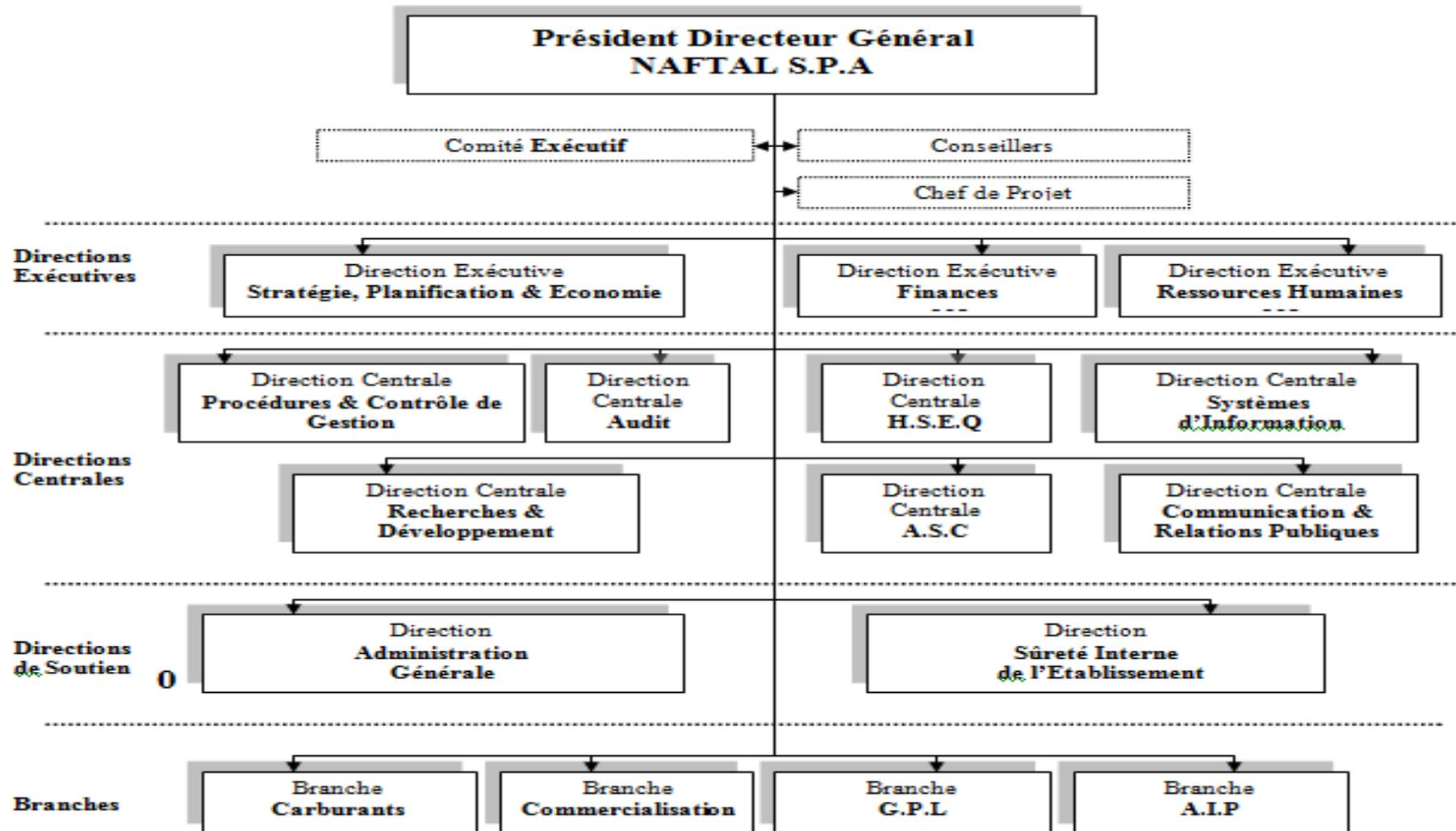
N° 282/DG

ORGANIGRAMME DE LA MACROSTRUCTURE DE SONATRACH

Classement : 0.00.1
Référence : A-001 (R31)
Page : 2 de 2



Annexe n°2: Organigramme de l'activité LQS



Annexe n° 03 : Organigramme Naftal

UNITEE COMPTABLE	DISTRICTS
17716	ALGER
17731	ORAN
17721	SKIKDA
17730	H,MESSAOUD
17715	TIZI OUZOU
17719	SETIF
17704	O,BOUAGUI
17714	TIARET
17734	B,BOUARRERIDJ
17706	BEJAIA
17702	CHLEF
17710	BOUIRA
17720	SAIDA
17708	BECHAR
17706	DJELFA
17709	BLIDA
17713	TLEMCEN
17705	BATNA
17725	EL KHROUB

Annexe n°04: les districts GPL

	LIBELLE	TYPE CRG
052	SIEGE DISTRICT GPL ALGER	GAD
721	CE 162 EL HARRACH	GCE
722	CE 163 SIDI ARCINE	GCE
751	C VRAC 165 SIDI ARCINE	GCV
784	DR 167 BORDJ MENAEIL	GDR
832	INSTALLATION PROPANE 16 p	GIP
833	REPARATION BOUTEILLE 16N	GRB
834	357 CENTRE ECRASE B	GEB

Annexe n °05: le district GPL Alger et ses centres de responsabilités

PRODUIT	STOCK INITIAL	APPROVI	RAVIT INTER	RAVIT INTRA	PRODUCTION	VENTE TIERS	TRANSF INTER	TRANSF INTRA	TRANSF GD	VRAC P/EMPLI	VRAC P/SIRGH	CONSOMM INTER	COULAGE	EXEDENT	STOCK FINAL
BUTANE	71,424	0	0	73264,135	0	0	0	0	0	73840,511	0	0	0	1187,634	86,768
PROPANE	55,022	0	0	1575,452	0	0	0	0	0	1606,223	0	0	0	39,01	57,095
SIRGHAZ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B06	0,624	0	0	0,156	71,004	4,83	0	13,02	46,47	0	0	0	0	0	7,464
B03	1,623	0	0	0	132,924	37,182	0	14,28	81,915	0	0	0	0	0	1,47
B13	18,408	0	0	138,476	74066,616	39711,516	83,655	28422,043	6102,707	0	0	0	0	0	68,9
P11	1,144	0	1,1	0	310,354	305,712	3,267	0,814	0	0	0	0	0	0	2,805
P35	1,47	0	0	0	1298,64	646,87	650,545	1,015	0	0	0	0,455	0	0	4,62

Um : TM

Annexe n°06 : Mouvement des quantités de produits

Déversement frais de stockage	
FRAIS DE STOCKAGE	5 518 626,69
CHARGE CDS	64 382,06
FRIS GLOBALE	5 583 008,75
QTES BV	73 264,14
QTES PV	1 575,45
TOTAL QTES	74 839,59

ELEMENT	DEVERSEMENT 075
COU D'ENTRETIEN	47 896 559,00
QTES	74 388,82
COU /TM	643,87
COU/B13	8,37
ELEMENT	DEVERSEMENT 207
COU RAVITAILLEMENT B13	2 076 292,97
QTES	74 388,82
COU /TM	27,91
COU/B13	0,36

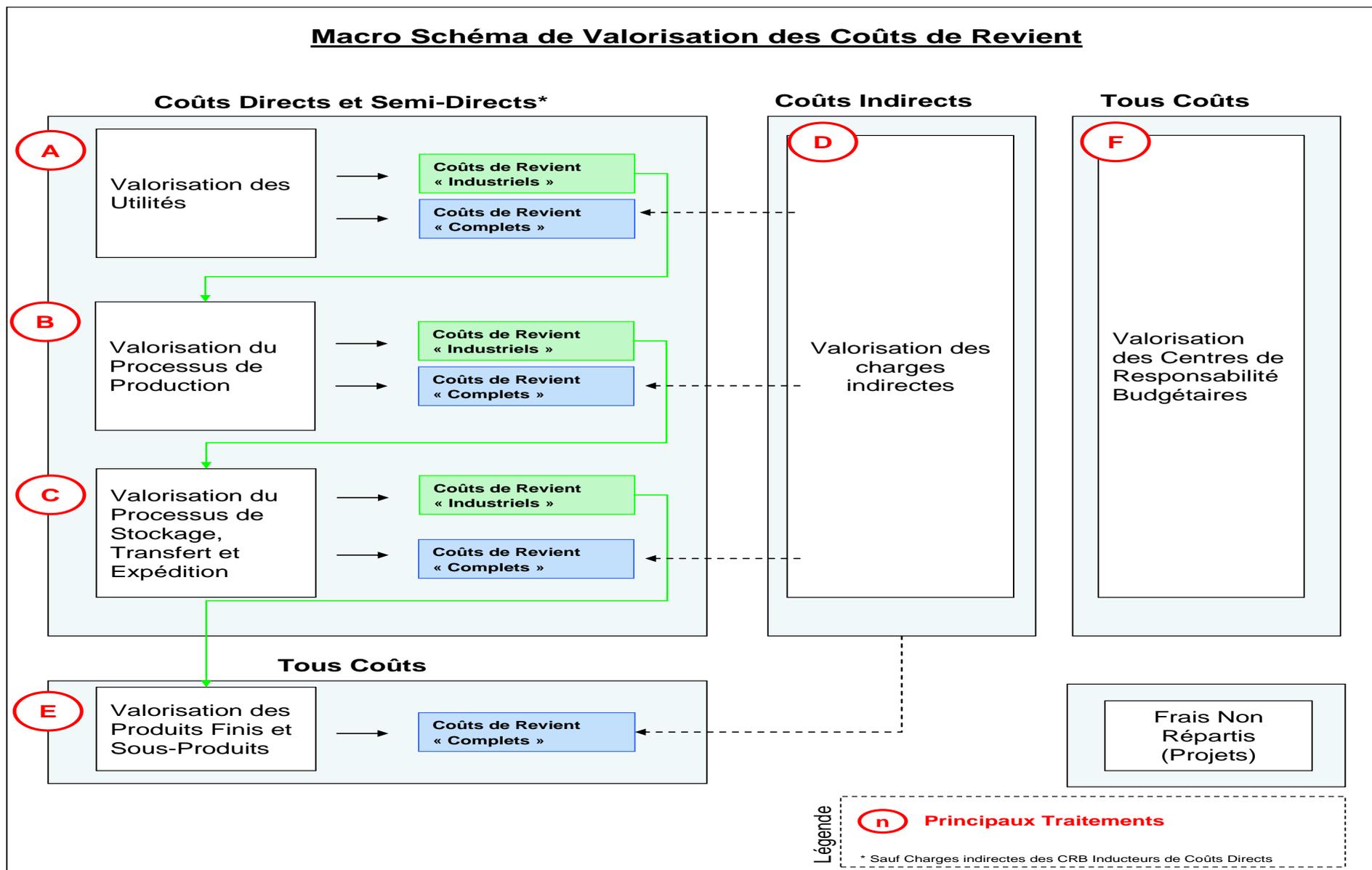
Déversement frais de production	
FRAIS DE PRODUCTION	47 422 022,54
QTES PRODUITE GLOBALE	75 879,54
QTES PRODUITE B13	74 066,62
TAUX	0,98
MAIN D'OEUVRE B13	46 289 010,53

DEVERSEMENT COU DE RAVIT	
cout de ravitaillement	332 236 969,48
qtes	74 357,31
cout unitaire	4 468,11

Déversement frais de main d'œuvre	
MAIN D'OEUVRE DIRECTE D'EMPLISSAGE	54704 436,47
QTES PRODUITE GLOBALE	75 879,54
QTES PRODUITE B13	74 066,62
TAUX	0,98
MAIN D'OEUVRE B13	53 397 432,25

DEVERSEMENT 072 ATELIER GARAGE	11 284 773,94		
81	26 729 003,10	0,86	9 707 207,37
82	4 343 863,27	0,14	1 577 566,56
	31 072 866,36		11 284 773,94

Annexe n°07: Déversement des différentes charges



Type Cout	Produits	Montant M	Montant M-1	Ecart Valeur Absolu	Ecart Valeur Relatif
CD		210 247 791,47	208 299 408,67	1 948 382,80	1,01
	C2	420 638,90	425 936,54	5 297,64	0,99
	C3	115 282 707,19	111 886 140,77	3 396 566,42	1,03
	C3A	1 604 777,78	2 124 250,72	519 472,94	0,76
	C4	87 787 902,73	87 825 104,67	37 201,94	1,00
	C4A	5 139 367,57	5 949 100,16	809 732,58	0,86
	C5	12 397,29	88 875,81	76 478,52	0,14
CIND		763 542 745,93	1 056 564 914,15	293 022 168,22	0,72
	C2	6 313 439,12	7 602 588,48	1 289 149,36	0,83
	C3	389 839 928,24	528 065 569,56	138 225 641,32	0,74
	C3A	24 623 906,27	40 397 657,30	15 773 751,03	0,61
	C4	310 433 992,10	441 991 610,97	131 557 618,87	0,70
	C4A	32 331 480,20	38 507 487,84	6 176 007,64	0,84
	C5	0,00	0,00	0,00	-
	Gf	0,00	0,00	0,00	-
	Gnl	0,00	0,00	0,00	-
IC4	0,00	0,00	0,00	-	
CSD		101 528 988,51	292 378 607,76	190 849 619,25	0,35
	C2	204 848,88	555 045,08	350 196,19	0,37
	C3	54 648 071,21	157 715 196,28	103 067 125,07	0,35
	C3A	764 454,99	2 658 550,77	1 894 095,79	0,29
	C4	43 414 421,23	123 696 419,79	80 281 998,55	0,35
	C4A	2 491 140,12	7 440 320,71	4 949 180,60	0,33
	C5	6 052,08	313 075,13	307 023,05	0,02
		1 075 319 525,91	1 557 242 930,58	481 923 404,67	0,69
coût global par produit finis	C2	6 938 926,91	8 583 570,10	1 644 643,19	0,81
	C3	559 770 706,64	797 666 906,61	237 896 199,97	0,70
	C3A	26 993 139,04	45 180 458,80	18 187 319,76	0,60
	C4	441 636 316,06	653 513 135,43	211 876 819,36	0,68
	C4A	39 961 987,89	51 896 908,71	11 934 920,82	0,77
	C5	18 449,37	401 950,94	383 501,57	0,05

Sonatrach Activité Liquéfaction, Raffinage et
Pétrochimie
Complexe :
GP1Z **Description:**
Structure : Département Finances & juridique
Période : "septembre 2018"

	2018					
	Cri M	Cri M-1	Ecart Valeur Absolu CRI	Ecart Relatif CRI	Cout Complet Prod	Cout Complet M-1
Produit						
Bup	0,00	0,00	0,00	--	0,00	0,00
C1	0,00	0,00	0,00	--	0,00	0,00
C2	625 487,79	980 981,62	355 493,83	0,64	6 938 926,91	8 583 570,10
C3	169 930 778,40	269 601 337,05	99 670 558,65	0,63	559 770 706,64	797 666 906,61
C3A	2 369 232,77	4 782 801,50	2 413 568,73	0,50	26 993 139,04	45 180 458,80
C4	131 202 323,96	211 521 524,46	80 319 200,50	0,62	441 636 316,06	653 513 135,43
C4A	7 630 507,69	13 389 420,87	5 758 913,18	0,57	39 961 987,89	51 896 908,71
C5	18 449,37	401 950,94	383 501,57	0,05	18 449,37	401 950,94
Gf	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00
Gnl	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00
IC4	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00
Sum	311 776 779,98	500 678 016,44	188 901 236,46	0,62	1 075 319 525,91	1 557 242 930,59

Annexe n°10 : Coût de revient industrielle par produit finis

Sonatrach Activité Liquéfaction, Raffinage et
Pétrochimie
Complexe :
GP1Z **Description:**
Structure : Département Finances & juridique
Période : "septembre 2018"

		Montant M	Montant M-1	Ecart Valeur Absolue
CRB	Centre de Coût			
	Assistant Sûreté Interne	12 981 932,33	19 678 270,94	6 696 338,61
	DÉPARTEMENT ADMINISTRATION SOCIAL	42 024 030,28	9 426 967,69	32 597 062,60
	DÉPARTEMENT APPROVISIONNEMENTS	11 445 673,66	7 187 668,74	4 258 004,92
	DÉPARTEMENT FINANCES & JURIDIQUE	6 460 025,89	9 588 878,10	3 128 852,21
	DÉPARTEMENT MAINTENANCE	187 740 676,95	200 160 853,40	12 420 176,46
	DÉPARTEMENT MOYENS GÉNÉRAUX	16 583 318,26	16 531 203,87	52 114,39
	DÉPARTEMENT PASSATION DE MARCHÉS	2 074 410,82	3 424 754,89	1 350 344,07
	DÉPARTEMENT PRODUCTION	800 018 162,20	1 165 125 906,12	365 107 743,91
	DÉPARTEMENT RESSOURCES HUMAINES	6 454 516,11	9 687 664,96	3 233 148,85
	DÉPARTEMENT SÉCURITÉ	49 491 821,86	52 835 347,91	3 343 526,05
	DÉPARTEMENT SYSTÈMES D'INFORMATION ET DE GESTION	7 850 436,38	9 722 834,47	1 872 398,09
	DÉPARTEMENT TECHNIQUE	21 675 022,58	25 067 021,91	3 391 999,33
	DÉPARTEMENT TRAVAUX NEUFS	2 705 787,17	3 131 993,09	426 205,92
	DIRECTION	623 734,64	919 582,92	295 848,28
	FRAIS NON RÉPARTIS	-	-	0,00
	Sous-direction Exploitation	579 304,16	735 206,32	155 902,15
	Sous-direction Personnel	927 480,01	1 494 278,46	566 798,44
--	Centre Coûts Frais Communs	(94 499 282,02)	17244525,18	111 743 807,20
	Syndicat	182474,63	464913,52	282 438,89
		<i>1 075 319525,91</i>	<i>1 552 427 872,47</i>	<i>477 108 346,56</i>

Annexe n°11 : Totale des charges par Centre de Responsabilité Budgétaire

DESIGNATION	CHARGES		EVOLUTION		EN MILLION DE DA
	2015	2014	Ecart		
70 Vente et produits annexes	1 802 651 236,22		1 823 130 780,74		-
72 Variation stocks produits finis	120 038 858,79	120 549 584,92	-510726,13	%	20479544,52
73 Production immobilisée	916 672,58	645 326,32	271346,26	-1%	
74 Subvention d'exploitation				0%	
I-PRODUCTION	1 923 606 767,59	1 944 325 691,98	-20718924,39	42%	
60 Achats consommés	782 969 137,02	736 992 679,56	45976457,46		
61/62 Service extérieurs et autres consommations	247 271 418,14	229 193 190,81	18078227,33	-1%	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 030 240 555,16	966 185 870,37	64054684,79	6%	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	893 366 212,43	978 139 821,61	-84773609,18	8%	
63 Charges de personnel	994 860 431,86	1 000 358 394,53	-5497962,67	7%	
64 Impôts, taxe et versement assimilés	26 717 254,36	25 526 437,23	1190817,13	-9%	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 128 211 473,49	- 47 745 010,15	-80466463,34	-1%	
75 Autre produits opérationnels	35 927 989,62	96 359 732,95	-60431743,33	5%	
65 Autre charges opérationnelles	5 298 804,55	5 178 023,21	120781,34	169%	
68 Dotation aux amort, provision	173 033 896,87	183 765 539,89	-10731643,02	-63%	
78 Reprise sur pertes de valeur	3 388 451,40	4 023 335,60	-634884,2	2%	
V-RESULTAT OPERATIONNEL	- 267 227 734,19	- 126 305 504,70	-140922229,5	-6%	
76 Production financiers	34 712 619,22	21 489 008,09	13223611,13	-16%	
66 Charges financiers	5 083 536,96	6 370 505,16	-1286968,2	112%	
VI-RESULTAT FINANCIER	29 629 082,26	15 118 502,93	14510579,33	62%	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	- 237 598 651,93	- 121 187 001,77	-116411650,2	-20%	
695/698 Impôts exigibles sur résultats ordinaires				96%	
692/693 impôts différés (variation) sur résultats ordinaires				96%	
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 237 598 651,93	- 121 187 001,77	-116411650,2	96%	

Annexe n°12 : Evolution du TCR

Annexe n°14 : La liste de calcul des coûts direct

1) Valeur d'un Equipement :

Valeur de l'amortissement rapportée à la période d'analyse (le mois est la période retenue).

Repère Equipement	Code Maintenance	Période P-1		Période P	
		Valeur d'Achat	Valeur Amortie	Montant de l'amort	Valeur Nette Comptable
R2D2-Y	111111111	100 000 DA	65 000 DA	5 000 DA	30 000 DA

2) Coût de l'assurance (des installations – unités de production) :

Montant de la prime d'assurance ramenée au Repère Equipement

Repère Equipement	Code Maintenance	Période P-1
		Valeur de la Prime d'assurance Valeur Amortie
R2D2-Y	111111111	100000 DA

3) Coûts « Internes » de Maintenance

Coûts « Internes » par Craft = (Coût Total du Craft sur l période / Nombre d'Heures d'Intervention total du craft sur la période) x Nombre d'Heures réalisées du Craft sur l'Equipement.

Repère Equipement	Code Maintenance	Coût Total du Craft	Nombre d'Heures d'Intervention totales	Taux Horaire	Nombre d'Heures d'Intervention sur l'Equipement	Total du coût de maintenance sur Repère Equipement
R2D2-Y	111111111	8 000 DA	80	100 DA	2	200 DA

4) Coûts « Externes » de Maintenance

Coûts « Externes » = Taux Horaire x Nombre d'Hommes-Heures

Repère Equipement	Code Maintenance	Taux Horaire	Nombre d'Heures d'Intervention	Coût Total
R2D2-Y	111111111	150 DA	10	1 500 DA

5) Coûts des consommables

Coûts des consommables = Quantité Consommée x Coût Unitaire du Consommable (Article)

Repère Equipement	Code Maintenance	N° Article	Quantité d'Articles Consommée	Coût Unitaire du Consommable (Article au PUMP)	Coût Total
R2D2-Y	111111111	777777777	5	10 000 DA	50 000 DA

6) Coûts des matériels

Coût des matériels loués = Nombre de matériels loués x Valeur contractuelle de location

Repère Equipement	Code Maintenance	N° Article	Quantité Louée	Coût Unitaire du Matériel loué (Article)	Coût Total
R2D2-Y	111111111	888888	5	10 000 DA	50 000 DA

7) Coûts des matériaux

Coûts des Matériaux Utilisés = Quantité Consommée x Coût Unitaire du Matériau (Article)

Repère Equipement	Code Maintenance	N° Article	Quantité Consommée	Coût Unitaire du Matériau (Article au PUMP)	Coût Total
R2D2-Y	111111111	123456789	5	2 000 DA	10 000 DA

8) Coûts « Internes » de l'Inspection

Coûts « Internes » de l'Inspection = (Coût Total du Service Inspection sur la période / Nombre d'Heures d'Intervention total du Service Inspection) x Nombre d'Heures réalisées du Service Inspection sur l'Equipement.

Repère Equipement	Code Maintenance	Coût Total du Service Inspection	Nombre d'Heures d'Intervention totales	Taux Horaire	Nombre d'Heures d'Intervention sur l'Equipement	Total du coût Interne d'Inspection sur l'équipement
R2D2-Y	111111111	8 000 DA	80	100 DA	2	200 DA

9) Coûts « Internes » du Service Etudes :

Coûts « Internes » du Service Etudes= (Coût Total du Service Etudes sur la période / Nombre d'Heures d'Intervention total du Service Etudes) x Nombre d'Heures réalisées du Service Etudes sur l'Equipement.

Repère Equipement	Code Maintenance	Coût Total du Service Etudes	Nombre d'Heures d'Intervention totales	Taux Horaire	Nombre d'Heures d'Intervention sur l'Equipement	Total du coût Interne du Service Etudes sur l'équipement
R2D2-Y	111111111	8 000 DA	80	100 DA	2	200 DA

10) Coûts « Internes » de la Sécurité :

Coûts « Internes » de Sécurité par Craft = (Coût Total du Département Sécurité sur la période / Nombre d'Heures d'Intervention total du craft sur la période) x Nombre d'Heures réalisées du Craft sur l'Equipement.

Repère Equipement	Code Maintenance	Coût Total du Département Sécurité	Nombre d'Heures d'Intervention totales	Taux Horaire	Nombre d'Heures d'Intervention sur l'Equipement	Total du coût Interne de Sécurité sur l'équipement
R2D2-Y	111111111	8 000 DA	80	100 DA	2	200 DA

11) Coûts de l'Autoconsommation :

Coût de l'Autoconsommation = Quantité autoconsommée (volume) x Prix Unitaire de cession

Repère Equipement	Code Maintenance	Quantité Autoconsommée	Prix de cession	Coût Total
R2D2-Y	111111111	1 000 m ³	1 500 DA	1 500 000 DA

12) Coûts des Utilités : même principe pour les autres coûts**(a) Coûts de l'Electricité**

Repère Equipement	Code Maintenance	Consommation Réelle	Nombre d'Heures de Marche réelles sur la période	Consommations Réelles sur la période	Coût de Revient Industriel de Kwatts/ Heure	Coût Total
R2D2-Y	111111111	10,28 Kwatts / Heures	10 000	102 800 Kwatts	50 DA	5 140 000 DA

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENT

DEDICACE

SOMMAIRE

LISTE DES TABLEAUX..... ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.

LISTE DES FIGURES ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.

LISTE DES ABREVIATIONS..... ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.

LISTE DES ANNEXES..... ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.

RESUME..... ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.

INTRODUCTION GENERALE: Erreur ! Signet non défini.

CHAPITRE I : LA GESTION DES COÛTS DE L'ENTREPRISE Erreur ! Signet non défini.

Section 1: La comptabilité de gestion comme outil de gestion des coûts..... **Erreur ! Signet non défini.**

1. Présentation de la comptabilité de gestion : Erreur ! Signet non défini.

1.1. De la comptabilité financière à la comptabilité de gestion : **Erreur ! Signet non défini.**

1.1.1. Principales différences entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion : .**Erreur ! Signet non défini.**

1.1.2. Les insuffisances de la comptabilité financière: **Erreur ! Signet non défini.**

1.1.3. L'apport de la comptabilité de gestion : **Erreur ! Signet non défini.**

1.2. Définition de la comptabilité de gestion : **Erreur ! Signet non défini.**

1.2.1. Son évolution : **Erreur ! Signet non défini.**

1.3. Objectifs principaux de la comptabilité de gestion : **Erreur ! Signet non défini.**

1.3.1. L'axe calcul des coûts et analyse de la rentabilité : **Erreur ! Signet non défini.**

1.3.2. L'axe contrôle de gestion : **Erreur ! Signet non défini.**

1.3.3. L'axe aide à la prise de décision **Erreur ! Signet non défini.**

1.4. Construction d'un système de comptabilité de gestion : **Erreur ! Signet non défini.**

2. Notion sur la gestion des coûts : Erreur ! Signet non défini.

2.1. Définition d'un coût : **Erreur ! Signet non défini.**

2.2. Caractéristiques générales du coût..... **Erreur ! Signet non défini.**

2.2.1. Le champ d'application : **Erreur ! Signet non défini.**

2.2.2. Le contenu : **Erreur ! Signet non défini.**

2.2.3. Le moment du calcul: **Erreur ! Signet non défini.**

2.3. Objet de coût : **Erreur ! Signet non défini.**

2.4. Le concept d'inducteur de coût : **Erreur ! Signet non défini.**

2.5. Les centres de calculs : **Erreur ! Signet non défini.**

2.6. Classification des coûts : **Erreur ! Signet non défini.**

2.6.1. Coûts directs et indirects:12

2.6.2. Coûts variables ou fixes:.....12

2.6.3. Coûts réels et standards: **Erreur ! Signet non défini.**

2.6.4. Coûts complets et coûts partiels : **Erreur ! Signet non défini.**

Section 2: La gestion des coûts par l'analyse des coûts:	Erreur ! Signet non défini.
1. Les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts et leurs limites :	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Méthode des coûts complets « Full costing » et répartition des charges:	Erreur ! Signet non défini.
1.1.1. Définition du coût complet :.....	Erreur ! Signet non défini.
1.1.2. Le calcul d'un coût complet par la méthode traditionnelle des centres d'analyse :.....	Erreur ! Signet non défini.
Signet non défini.	
1.1.3. Récapitulatif de la méthode des centres d'analyses :	Erreur ! Signet non défini.
1.1.4. Limites de la méthode :	Erreur ! Signet non défini.
1.2. La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes :	Erreur ! Signet non défini.
1.3. La méthode du coût partiel « Direct costing »:.....	Erreur ! Signet non défini.
1.3.1. Définition des coûts partiels :.....	Erreur ! Signet non défini.
1.3.2. Les principales méthodes de calcul des coûts partiels :	Erreur ! Signet non défini.
1.3.3. Limites et dangers du direct costing:	Erreur ! Signet non défini.
1.4. La méthode des coûts préétablis (Coûts standards) :	Erreur ! Signet non défini.
1.4.1. Définition :	Erreur ! Signet non défini.
1.4.2. Le calcul des coûts standards :	Erreur ! Signet non défini.
2. Les nouvelles approches de la gestion des coûts et de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. L'Activity Based Costing (ABC) :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.1.1. Généralités sur la méthode A.B.C :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing) ou l'approche des coûts par activités:	Erreur ! Signet non défini.
non défini.	
2.1.3. Les particularités de la méthode ABC au regard de la méthode traditionnelle : .	Erreur ! Signet non défini.
non défini.	
2.1.4. Le principe de la méthode ABC :	Erreur ! Signet non défini.
2.1.5. Apports et limites de la méthode :	Erreur ! Signet non défini.
2.2. L'Activity Based Management (A.B.M):.....	Erreur ! Signet non défini.
2.2.1. De l'ABC à l'ABM :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.2.2. Définition de la méthode ABM :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.3. Les outils de l'ABM:	Erreur ! Signet non défini.
Les outils de l'Abm se présentent comme suit.....	Erreur ! Signet non défini.
Section 3 : La gestion des coûts par le contrôle de gestion	Erreur ! Signet non défini.
1. Généralité sur le contrôle de gestion :	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Définition du contrôle de gestion :	Erreur ! Signet non défini.
1.2. Le processus du contrôle de gestion :	Erreur ! Signet non défini.
1.3. Le contrôle de gestion spécifique aux coûts :	Erreur ! Signet non défini.
1.4. La comptabilité de gestion outil essentiel du Contrôle de gestion :	Erreur ! Signet non défini.
2. Contrôle des coûts :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. Le coût comme moyen de contrôle :	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Le calcul et l'analyse des écarts sur coûts :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.1. Principe :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.2.2. Le modèle d'analyse des écarts sur coûts :	Erreur ! Signet non défini.
2.3. Le rôle stratégique du contrôle des coûts :	Erreur ! Signet non défini.
CHAPITRE II : CADRE CONCEPTUEL DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE	Erreur ! Signet non défini.
Section 1: Contenu de la notion de performance.....	Erreur ! Signet non défini.
1. Définition de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2. Les approches de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. L'approche financière :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.2. L'approche non financière :	Erreur ! Signet non défini.
3. Les principaux critères de performance :	Erreur ! Signet non défini.
4. Typologie de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
4.1. La performance stratégique :.....	Erreur ! Signet non défini.
4.2. La performance concurrentielle:.....	45
4.3. La performance socio-économique:.....	45
4.3.1. La performance organisationnelle :.....	Erreur ! Signet non défini.
4.3.2. La performance sociale :.....	Erreur ! Signet non défini.
4.3.3. La performance économique et financière :	Erreur ! Signet non défini.

4.3.4. La performance commerciale :	Erreur ! Signet non défini.
5. La performance dans ces composantes internes :	Erreur ! Signet non défini.
5.1. Performance et qualité :	Erreur ! Signet non défini.
5.2. Performance et coûts :	Erreur ! Signet non défini.
5.3. Performance et délai :	Erreur ! Signet non défini.
Section 2: Pilotage et mesure de la performance	Erreur ! Signet non défini.
1. Le pilotage de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Definition du pilotage de la performance:	Erreur ! Signet non défini.
1.2. Le processus de pilotage :	50
1.3. La démarche du pilotage:	51
2. La mesure de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. Objectifs de la mesure de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.1.1. Mesurer pour améliorer :	Erreur ! Signet non défini.
2.1.2. Mesurer pour apprendre et innover :	Erreur ! Signet non défini.
2.1.3. Mesurer pour communiquer :	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Les indicateurs de mesure de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.1. Caractéristiques fondamentaux des indicateurs de performance : ...	Erreur ! Signet non défini.
2.2.2. Typologie des indicateurs de performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.3. Rôles des indicateurs de performance :	Erreur ! Signet non défini.
Section 3: Evaluation de la performance	Erreur ! Signet non défini.
1. Définition de l'évaluation de la performance de l'entreprise :	Erreur ! Signet non défini.
2. Les outils de gestion nécessaires à l'évaluation de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. La comptabilité générale :	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Outils de contrôle de gestion :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.1. La comptabilité analytique :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.2. Le tableau de bord :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.3. Système budgétaire :	Erreur ! Signet non défini.
2.3. Système d'information :	Erreur ! Signet non défini.
3. Les facteurs clés de réussite d'un modèle d'évaluation de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
3.1. Les critères d'évaluation :	Erreur ! Signet non défini.
3.2. La compétence de l'évaluateur :	Erreur ! Signet non défini.
3.3. L'échelle de mesure :	Erreur ! Signet non défini.
4. Processus de gestion de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
4.1. Identification des indicateurs :	Erreur ! Signet non défini.
4.2. Evaluation de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
4.3. Analyse de la performance :	Erreur ! Signet non défini.
4.4. Elaboration du plan d'action :	64
CHAPITRE III: LA GESTION DES COÛTS AU SEIN DES ENTREPRISES SONATRACH ET NAFTAL.....	67
Section 01: Présentation des entreprises d'accueil	Erreur ! Signet non défini.
1. L'histoire de la recherche pétrolière et la création de la SONATRACH :	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Organisation de la Sonatrach :	Erreur ! Signet non défini.
1.1.1. La Direction Générale :	Erreur ! Signet non défini.
1.1.2. Les structures Opérationnelles :	Erreur ! Signet non défini.
1.1.3. Les structures Fonctionnelles :	Erreur ! Signet non défini.
1.2. Présentation de la structure d'accueil : Activité LQS	Erreur ! Signet non défini.
1.2.1. Missions de l'activité LQS :	Erreur ! Signet non défini.
1.2.2. Organisation de l'activité LQS :	Erreur ! Signet non défini.
1.3. Présentation de la direction D'accueil :	Erreur ! Signet non défini.
1.3.1. La direction Planification, Etudes, et Performance (EPE):	Erreur ! Signet non défini.
1.3.2. La direction Finance :	Erreur ! Signet non défini.
2. Présentation de l'entreprise NAFTAL :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. Ses missions :	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Organisation de NAFTAL:	Erreur ! Signet non défini.
2.2.1. Direction générale :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.2. Structures fonctionnelles :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.3. Structures opérationnelle :	Erreur ! Signet non défini.

2.3. Présentation de la direction d'accueil : Direction finance et comptabilité:.....	Erreur ! Signet non défini.
2.3.1. Le service comptabilité analytique :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.3.2. Les produits distribués par la branche GPL:	Erreur ! Signet non défini.
Section 2 : Présentation du système de comptabilité de gestion des deux entreprises comme base de leurs gestions des coûts.....	Erreur ! Signet non défini.
1. Présentation du système de comptabilité gestion de Sonatrach :	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Le projet de comptabilité analytique au sein de l'Activité LQS :.....	Erreur ! Signet non défini.
1.2. Mise en service de la comptabilité analytique d'exploitation :.....	Erreur ! Signet non défini.
1.3. Le processus analytique de Sonatrach :	Erreur ! Signet non défini.
1.3.1. La liquéfaction et séparation du GPL au niveau du complexe GP1Z :	Erreur ! Signet non défini.
1.4. Présentation de la méthode d'analyse des coûts au niveau de l'activité LQS :	Erreur ! Signet non défini.
1.4.1. Méthodes appliquée pour le calcul des coûts au niveau du projet analytique :..	Erreur ! Signet non défini.
1.4.2. Méthodes appliquée pour le calcul des coûts au niveau de département budget et contrôle budgétaire :	Erreur ! Signet non défini.
2. Présentation du système de comptabilité gestion de Naftal :	Erreur ! Signet non défini.
2.1. Présentation du système de comptabilité analytique « WINCANAL » :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.1.1. Le plan comptable analytique :	Erreur ! Signet non défini.
2.1.2. La codification analytique :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Présentation de la méthode d'analyse des coûts au niveau de NAFTAL :	Erreur ! Signet non défini.
2.2.1. Le fonctionnement de la méthode des coûts complets utilisée par NAFTAL :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.2.2. Le traitement des charges :	Erreur ! Signet non défini.
2.3. Flux des produits dans l'entreprise :	Erreur ! Signet non défini.
2.4. Détermination du coût de revient du produit B13 :	Erreur ! Signet non défini.
2.4.1. Coût de ravitaillement :	Erreur ! Signet non défini.
2.4.2. Coût d'emplissage :	Erreur ! Signet non défini.
2.4.3. Coût de stockage conditionné :	Erreur ! Signet non défini.
2.4.4. Coût de distribution :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.4.5. Coût de revient :	Erreur ! Signet non défini.
2.5. Calcul de la marge :	Erreur ! Signet non défini.
2.6. détermination du résultat analytique :	Erreur ! Signet non défini.
Section 3 : L'impact de la gestion des coûts sur la performance.....	Erreur ! Signet non défini.
1. Cas Sonatrach:	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Le système de management de performance :.....	Erreur ! Signet non défini.
1.2. Les indicateurs de performance de Sonatrach Activité LQS :	Erreur ! Signet non défini.
1.3. Le contrôle des coûts et l'analyse de la performance:.....	Erreur ! Signet non défini.
1.4. Coûts annuel de séparation GPL :	Erreur ! Signet non défini.
1.5. Les Charges d'exploitation -Activité LQS -:.....	Erreur ! Signet non défini.
1.6. La séparation du GPL :.....	Erreur ! Signet non défini.
1.7. Essaie de calcul du coût opératoire GPL :	Erreur ! Signet non défini.
2. Cas Naftal	Erreur ! Signet non défini.
2.1. L'analyse de la performance de NAFTAL :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.1.1. Indicateurs de performance :	Erreur ! Signet non défini.
2.2. Analyse des charges :	Erreur ! Signet non défini.
2.3. Analyse des ventes:.....	Erreur ! Signet non défini.
2.4. Analyse des résultats analytiques :	Erreur ! Signet non défini.
2.4.1. Le coût de revient par produit :.....	Erreur ! Signet non défini.
2.4.2. Taux de couverture :	Erreur ! Signet non défini.
2.4.3. Le résultat analytique par produit :	Erreur ! Signet non défini.
3. Critiques et recommandations :	Erreur ! Signet non défini.
3.1. Critiques :	Erreur ! Signet non défini.
3.2. Recommandations :	Erreur ! Signet non défini.

CONCLUSION GENERALE	117
BIBLIOGRAPHIE	120
ANNEXE	125
TABLE DES MATIÈRES.....	145