

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en
Sciences Financière et Comptabilité**

Spécialité : Comptabilité et Finance

THEME :

**L'applicabilité du contrôle de gestion
au sein des entreprises algériennes**

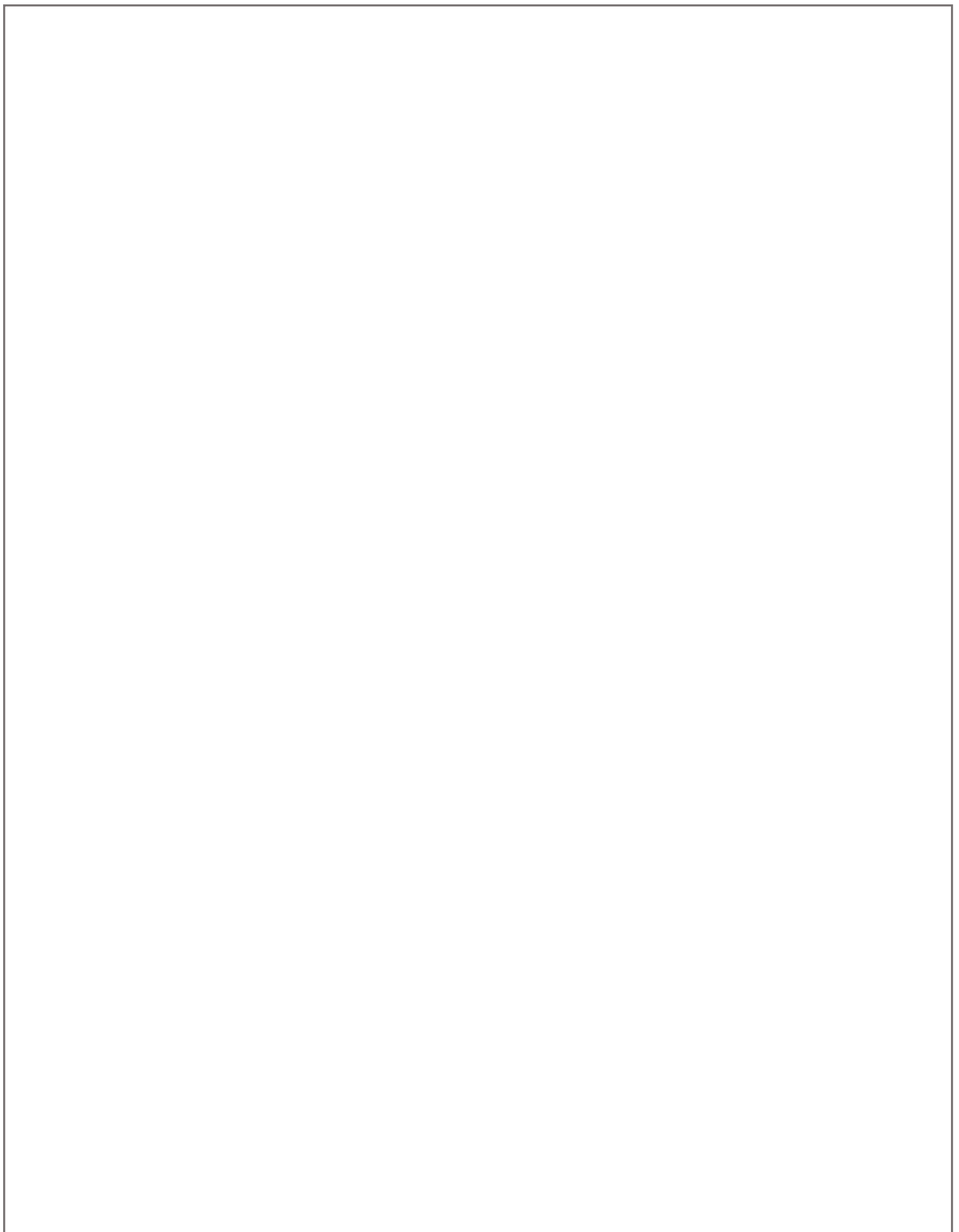
Elaboré par :

DECHEMI Nabila

Encadreur :

Dr. BENZIADI Djamel

Année Universitaire :2019/2020



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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en
Sciences Financière et Comptabilité**

Spécialité : Comptabilité et Finance

THEME :

**L'applicabilité du contrôle de gestion au
sein des entreprises algériennes**

Elaboré par :

DECHEMI Nabila

Encadreur :

Dr. BENZIADI Djamel

Année Universitaire :2019/2020

Remerciement

Tout d'abord, je tiens à remercier le bon Dieu, le miséricordieux qui m'a donné la force, la volonté et la santé pour achever ce travail.

J'exprime mes profonds remerciements à Mr Djamel Benziadi pour l'encadrement, pour sa disponibilité, sa patience, ses riches explications et ses judicieux conseils le long de ce travail et ses encouragements.

Je tiens à remercier mes chers parents (Papa et maman) que Dieu les protège, pour leurs sacrifices, leurs amours et soutient. Plus précisément ma mère qui a été toujours à mes côtés avec ses douaas et son encouragement.

Je réserve un merci très précieux à mon cher frère « Bilal » qui était toujours à mes côtés, il m'a soutenu le long de mon cursus.

Je ne pourrais jamais terminer sans exprimer ma profonde reconnaissance à ma famille qui n'a jamais cessé de me soutenir tout au long de ce travail, un grand MERCI à mes tantes, mes oncles, mes cousines (Nesrine, soumia, Amel) et mes cousins (Yassine, Mehdi) qui m'ont supporté dans les moments difficiles. Sans oublier mon cousin Ishak et sa femme Safaa.

A tous mes amis sans exception,

À mes proches copines : Romaiassa, Rania, Nadia et Fatima Zahra, Bouthaina, Sourour. Pour leur encouragement et le soutien moral.

A tous ceux qui me connaissent, mes voisins et mes voisines.

A l'équipe de l'ESC en générale et surtout nos professeures qui ont fourni les outils nécessaires à la réussite de nos études. Et pour toute la promotion finance comptabilité.

Sans oublier Madame Derouis Salima qui m'a encouragé le long de mes 5 ans depuis que j'étais étudiante à l'école préparatoire à Oran

Je suis honorée par la présence des membres du jury, et je tiens à les remercier vivement, pour le temps qu'ils ont consacré à l'examen de ce modeste travail.

Sommaire:

<i>REMERCIEMENT</i>	I
SOMMAIRE:	II
LISTE DES ABREVIATIONS:.....	IV
LISTE DES TABLEAUX :.....	V
LISTES DES FIGURES :	VI
RESUME	VII
INTRODUCTION GENERALE	A
<i>CHAPITRE I : GENERALITE SUR LE CONTROLE DE GESTION</i>	1
SECTION 01 : CONCEPTS CLES DU CONTROLE DE GESTION	2
SECTION2 : MISSIONS ET OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION	9
SECTION 3 : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION.	16
CHAPITRE II : L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES	37
SECTION 1 : L'EXISTENCE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES :	38
SECTION 2 : L'IMPORTANCE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES	46
SECTION 3 : LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES.	50
2. L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION SELON LE SECTEUR D'ACTIVITE DE L'ENTREPRISE :	62
CHAPITRE III : L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DES ENTREPRISES ALGERIENNES (SECTEUR INDUSTRIEL (CAS DE « CEVITAL » /SECTEUR TERTIAIRE (CAS DE BANQUE « LA BADR »).....	76
SECTION 01 : LE CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR DES INDUSTRIES (CAS DE CEVITAL).....	77
SECTION 2 : LE CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR TERTIAIRE (CAS LA BADR).....	89
A. PRESENTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DES BANQUES :	89
SECTION 3 : ANALYSE ET SYNTHESE SUR L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES ALGERIENNES.	103
CONCLUSION GENERALE.....	111
BIBLIOGRAPHIE :	115
TABLE DES MATIERES	119

LISTE DES ABREVIATIONS:

ABC: Activity-based coasting.

ABM: Activity-based management.

ASME: American society of mechanical engineers.

BRF : besoin en fond de roulement.

BSC : Balanced scorecard.

CA : chiffre d'affaire.

CP : capitaux propres.

DAF : direction administrative et financière.

DG : direction générale.

DLT : dette à long terme.

EPM: entreprise performance management.

EVA: economic value added.

PME : petites et moyennes entreprises.

RO : responsables opérationnels.

ROI : Return on Investment.

SI : système d'information.

SIG : Soldes intermédiaires de gestion.

TCR : Tableau du compte de résultat.

TFT : Tableau des flux de trésorerie.

VA : valeur ajoutée.

LISTE DES TABLEAUX :

Tableau 1: Le rôle du contrôleur de gestion	11
Tableau 2: Les qualités du contrôleur de gestion	13
Tableau 3: La comparaison entre le tableau de bord stratégique et le tableau de bord de gestion	22
Tableau 4: Avantages/Inconvénients par rapport au positionnement de contrôle de gestion	41
Tableau 5:: La classification des PME dans certains pays.	52
Tableau 6:: La classification des PME	54
Tableau 7: Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les PME	55
Tableau 8: Comparaison des pratiques de contrôle de gestion (siège/filiale)	59
Tableau 9: Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises groupes	60
Tableau 10:: Les outils de contrôle de gestion dans le secteur tertiaire	66
Tableau 11: Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises commerciales	70
Tableau 12:: Les outils de contrôle de gestion dans le secteur public	72
Tableau 13: Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises privées :	74
Tableau 14: Echantillon des banques en Algérie	90
Tableau 15: Les emplois prévisionnels de la Badr	96
Tableau 16: Les ressources prévisionnelles de la Badr	97
Tableau 17: La prévision des investissements de la Badr	98
Tableau 18: La prévision des charges de fonctionnement	99
Tableau 19: Le TCR prévisionnel de la Badr	99
Tableau 20: Le tableau de bord central de la Badr	102
Tableau 21: Répartition des entreprises selon le secteur d'activité	103
Tableau 22:: Répartition des entreprises selon leur taille	103
Tableau 23: L'existence de la fonction de contrôle de gestion	104
Tableau 24: Le profil de contrôleur de gestion	105
Tableau 25: Répartition des outils de contrôle de gestion	105
Tableau 26: Répartition des méthodes de calculs des couts	106
Tableau 27: Les travaux utilisés	106

LISTES DES FIGURES :

Figure 1:Triangle de contrôle de gestion	6
Figure 2:Processus de gestion	6
Figure 3:Le rôle du contrôleur de gestion	15
Figure 4:: La décomposition de la démarche de construction de tableau de bord	21
Figure 5:Typologie des charges	25
Figure 6:Les caractéristiques du cout.....	26
Figure 7:Les niveaux de système d'information	33
Figure 8:Les types du reporting	35
Figure 9:Rattachement de la fonction de contrôle de gestion à la DAF	39
Figure 10:: Rattachement de la fonction de contrôle de gestion à la DG	40
Figure 11:Rattachement de la fonction de contrôle de gestion aux RO	40
Figure 12:Niveaux du contrôle de gestion	43
Figure 13: Le processus de contrôle de gestion.....	45
Figure 14:: L'élaboration du budget de production.....	63
Figure 15:organigramme de Cevital	83
Figure 16:Les types de budgets prévisionnels au niveau de « Cevital »	86
Figure 17:La répartition de rattachement du contrôle de gestion	104
Figure 18:: La répartition du contrôleur de gestion selon le sexe	104
Figure 19:Le type du contrôle exercer au niveau des filiales.....	107

Résumé

Resumé :

Malgré le rôle fondamental que jouent les entreprises dans le dynamisme économique des pays, on constate que la plupart disparaissent après 5 à 10 d'activité dû à la complexité de l'environnement. De nos jours, les entreprises doivent être plus souple et flexible afin de survivre aux turbulences environnementales tel que la concurrence, les lois...

La spécificité de chaque entreprise influence la mise en place de la fonction de contrôle de gestion. Cette fonction permet d'améliorer la performance en se basant sur un ensemble de compétences de gestion dans l'exploitation des ressources disponibles d'une façon optimal. Ceci afin d'assurer la pérennité et le développement de l'entreprises. Ainsi les pratiques de contrôle de gestion dépendent des facteurs tel que la technologie, la taille de l'entreprise, le secteur d'activité...

Dans le contexte algérien, la fonction de contrôle de gestion est invisible ou ignorée par les dirigeants malgré son existence au niveau de l'entreprise, elle n'est toutefois ni vérifiée ni valorisée. De ce fait, ils doivent donner plus d'importance au contrôle de gestion du faite qu'elle facilite l'atteinte des objectifs fixés.

L'objectif de cette étude est de comprendre les pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes quelque soit le secteur d'activité ou la taille de l'entreprise ainsi que de connaître les outils utilisés et leurs fonctionnements au niveau de chaque entreprise.

Pour réaliser ce travail, nous l'avons divisé en deux parties : la première partie dite partie théorique, est consacrée à présenter les concepts clés du contrôle de gestion et son applicabilité au sein des entreprises.

La seconde partie, dite partie pratique, nous avons essayé de connaître l'existence réel du contrôle de gestion aux seins des entreprises algériennes en faisant une étude comparative entre deux secteurs d'activité distincts et de taille différente.

Mot clé : Contrôle de gestion, les pratiques de contrôle de gestion, spécificité des entreprises, contraintes.

Abstract:

Despite the fundamental role that companies play in the country's economic dynamism, we notice that most of them disappear after 5 to 10 years of activity due to the complexity of the environment. Nowadays, companies must be more flexible in order to survive environmental turbulence such as competitiveness, laws ...

The specificity of each company influences the setting up of the management control function. This function helps to improve performance based on a set of management skills in the optimal use of available resources. This is to ensure the sustainability and development of the business. Thus, management control practices depend on factors such as technology, the company size, the sector of activity ...

In the Algerian context, the management control function is invisible or ignored by managers despite its existence within the company. It is however neither verified nor valued. Therefore, they must give more importance to management control as it facilitates the achievement of objectives.

The objective of this study is to understand management control practices within Algerian companies regardless of the sector of activity or the size of the company as well as to know the tools used and their functioning at the level of each company.

To carry out this work, we have divided it into two parts: the first part, called the theoretical part, is devoted to presenting the key concepts of management control and its applicability within companies.

The second part, called the practical part, we tried to find out about the real existence of management control within Algerian companies by carrying out a comparative study between two distinct activity sectors of different size.

Keywords: management control- management control practices- the specificity of companies- constraints



Introduction Générale

Introduction Générale :

Avec la mondialisation de l'économie, les entreprises sont contraintes de faire face à de nombreuses menaces telles que les changements environnementaux, l'entrée des nouveaux concurrents, la hausse de la matière premières...

En revanche, la dégradation d'un secteur d'activité peut menacées l'entreprise. En effet, pour faire face à ses menaces et assurer la survie de l'organisation, l'entreprise doit mettre un système de contrôle de gestion. Sa pertinence se reflète lors l'anticipation des défaillances.

L'entreprise est dans la mesure suivre les différentes fonctions d'où la nécessité d'une fonction complémentaire appelée « contrôle de gestion ». En raison de l'importance de cette fonction, qui est devenu incontournable au sein de l'entreprise. Le fait qu'elle améliore la performance de l'entreprise. Elle a pour but d'atteindre les objectifs fixés, motiver les opérationnels et aider les managers.

Le contrôle de gestion est une discipline des sciences de gestion. Mais aussi un métier avec des qualités spécifiques. Dans le cadre de sa mission, le contrôle de gestion cherche la réalisation des objectifs stratégiques, organisationnels en appuyant sur une multitude d'instruments tel que la comptabilité analytique, tableau de bord, analyse financière, le reporting...

Vue la complexité de l'environnement économique, la fonction de contrôle de gestion devienne de plus en plus importante. La concurrence exerce une forte pression sur les entreprises, car elles veulent être plus rentable et conquérir des parts de marché. Pour la réalisation de cet objectif, elles sont dans l'obligation de minimiser les couts afin d'augmenter la rentabilité. Pour cela, la mise en place du contrôle de gestion dépend d'un ensemble de facteurs tel que la taille, le secteur d'activité, la stratégie...

Depuis l'ouverture de l'économie algérienne sur le marché mondiale, les entreprises font face à la concurrence nationale ou internationale. Mais leurs objectifs principaux, c'est d'avoir une rationalité économique. C'est à dire avoir une bonne productivité, rentabilité et une compétitivité. Donc elles sont dans la nécessité de mettre en place un système de contrôle de gestion afin de mieux gérer l'entreprise performante. Quoique, les pratiques de contrôle de gestion se différent d'une entreprise à une autre, elles sont influencées par certains facteurs tel que la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, la nature juridique...

Introduction Générale

Dans le contexte algérien, on constate que beaucoup d'entreprises disparaissent après 5 à 8 ans d'activités ou elle sera restructurée. Cette cause est dû à une mauvaise gestion et organisation au sein de l'entreprises

Pour cela, dans ce sujet on va traiter l'existence de la fonction de contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes, en précisant son importance, son rôle dans l'amélioration de la performance, la réalisation des objectifs et la survie de l'entreprise.

Problématique :

Dans cette étude, nous allons soulever la problématique suivante :

« Aux seins des entreprises algériennes, appliquent-elles le contrôle de gestion ? »

Afin de répondre à cette problématique, les interrogations suivantes sont posées sous formes des sous-questions :

1. Est que l'introduction de la fonction de contrôle de gestion se diffère d'un secteur à un autre ? Quelle est la place qu'occupe le contrôle de gestion au niveau de l'organigramme de l'entreprise ?
2. Quelle est l'importance du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes ?
3. Les outils de contrôle de gestion, s'adaptent-ils aux besoins des dirigeants et de l'entreprise ?

Hypothèses de la recherche :

La réponse à ces questions apparaitre sous-forme d'hypothèses, en attente de vérification.

- 1) Le contrôle de gestion a une position primordiale au sein de l'entreprise mais généralement est rattaché à la direction des finances et comptabilité. Mais il est très difficile d'introduire cette fonction dans le secteur tertiaire par rapport aux industries.
- 2) L'importance de contrôle de gestion est distinguée d'un secteur à un autre à travers des missions qu'il accomplit et l'asymétries des objectifs attendus par chaque type d'entreprise.
- 3) Les instruments de contrôle de gestion sont sélectionnés par fiabilités et pertinences afin qu'elles puissent répondre aux besoins précisés par les dirigeants.

L'importance de la recherche :

- L'objectif de cette recherche vise à comprendre l'exécution du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes car c'est une mission plus étendue et complexe à la fois.
- Connaitre le positionnement et l'utilité de contrôle de gestion au sien des entreprises algériennes.
- Le contrôle de gestion n'est pas un simple producteur des chiffres uniquement, c'est un instrument qui permet aux dirigeants de prendre de bonnes décisions pour la survie de l'entreprise.
- Connaitre si la fonction de contrôle de gestion dépend de la taille de l'entreprise ou du secteur d'activité.

Objectifs et limites de la recherche :

A. Objectifs :

Le thème choisi dans ce mémoire nous permet de :

- Cerner les concepts associés au contrôle de gestion et identifier les pratiques du contrôle de gestion.
- Démontrer l'importance du contrôle de gestion aux niveaux des différents services au sein d'une entreprise.
- Connaitre la pratique réelle du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes.

B. Limités :

- Manque des ouvrages.
- L'absence du stage
- Un stress énorme à cause de la pandémie du Corona Virus

Méthodologie de recherche :

Afin d'atteindre notre objectif de recherche, nous avons opter pour deux approches :

Approche descriptive : afin de décrire le cadre théorique concernant les concepts clés du thème qui est le contrôle de gestion et ses pratiques en se basant sur des revues littéraires.

Introduction Générale

Approche comparative : à travers des études qualitatives, nous avons comparé l'applicabilité du contrôle de gestion entre deux entreprises de secteur différent qui est un facteur de divergence des pratiques.

En outre, notre mémoire est divisé en trois chapitres :

Les deux premiers sont des chapitres théoriques, le premier présente les généralités du contrôle de gestion, le second montre l'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises.

Par contre, la partie pratique désigne une étude de cas qui montre la pratique du contrôle de gestion au sien des entreprises algériennes en comparant entre deux différentes entreprises.

***CHAPITRE I : GENERALITE SUR LE
CONTROLE DE GESTION***

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système qui a pour le but, la maîtrise de la stratégie pour atteindre les objectifs avec efficacité et efficience, l'amélioration de la performance et l'adaptation aux changements de l'environnement interne et externe de l'entreprise.

Au tant qu'une fonction, le contrôle de gestion remplit ses missions en s'appuyant sur divers instruments. Il occupe un positionnement particulier.

Pour mieux comprendre la fonction du contrôle de gestion, nous allons exposer dans ce chapitre les notions de bases de cette fonction :

- Première section sera consacrée aux concepts du contrôle de gestion.
- Deuxième section concerne les missions et les objectifs du contrôle de gestion.
- Finalement, nous allons présenter les différents outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Concepts clés du contrôle de gestion.

Afin d'apprécier mieux la notion du contrôle de gestion, nous allons présenter quelque éclaircissement de l'historique du contrôle de gestion et remonter à ses racines et ses origines puis citer quelques définitions proposées par différents auteurs.

1. Naissance et évolution du contrôle de gestion :

L'origine du contrôle de gestion remonte depuis longtemps d'une manière confidentielle. Il était mis en place à la fin du 19^e siècle. Durant cette époque, il repose sur les outils de la comptabilité industrielle qui sont considérés comme une technique de calcul des coûts « **cout de revient** »¹.

L'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor en (1905) sur le contrôle de la productivité et la mise en place des techniques de pilotage. Aussi, les membres des ASME découvrent la notion du seuil de rentabilité en 1903 qui sera appelé plus tard « direct costing » en 1910. Henry Gant avait mis le diagramme d'ordonnancement qui est devenu plus tard « l'imputation rationnelle »².

¹Alazard, Claude, Separi, « Le contrôle de gestion manuel et application », Ed DUNOD, ed4 ;2007, P2

² Ibid., P3

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Dans les années trente, le contrôle de gestion prend de l'ampleur dans le vrai sens, les outils de contrôle de gestion modernes ont peu à peu pénétré dans les grandes entreprises industrielles américaines avec la création de CIA « **CONTROLLERS INSTITUT OF AMERICA** ».

Les dirigeants pouvaient maintenir l'efficacité et le dynamisme de leurs entreprises par la coordination des structures décentralisées. La méthode des sections homogènes s'est produite (elle sera utilisée plus tard comme une méthode de référence dans le cout complet) et la mise en place de budget et le contrôle budgétaire dans les entreprises françaises.

En 1945, la méthode du « direct costing » s'est développé dans les entreprises américaines.

A partir des années 50, cette technique touche de nombreuses entreprises. Dans cette époque, ils ont développé aussi les tableaux de bord qui ont été appelé « des tableaux statistiques ». Les techniques du contrôle de gestion sont mises en place avant l'apparition de la fonction du contrôleur de gestion. Mais dans les années 60, une forte évolution des outils et techniques de cette discipline avec le déploiement des outils du contrôle de gestion classique. Parmi eux, la comptabilité analytique, le budget et le contrôle budgétaire.

Par contre dans les années 80, le contrôle de gestion a subi un développement avec les progrès informatiques et la mise en œuvre des systèmes d'information sur le terrain car on trouve des entreprises utilisent « gros système d'information puis l'apparition des PC, EXCEL et enfin EPR, d'une part.

D'autre part, l'apparition de nouveaux outils de contrôle de gestion tel que les plans à moyen terme et des outils du reporting.

2. La remise en cause du contrôle de gestion :

Dans les années 80, la remise en cause du contrôle de gestion avec la publication de l'ouvrage « **le prix d'excellence** »³. Certains auteurs ont critiqué les fondements du contrôle de gestion, ils disaient que cette fonction ne sert à rien car les méthodes traditionnelles sont un état de l'incapacité à rendre compte à la réalité complexe des organisations. Par conséquent d'autres

³ Nicolas Berland, François-Xavier Simon « Le contrôle de gestion en mouvements Etat de l'art », Eyrolles Ed 2010, P3

théoriciens et praticiens ont réagi à ces critiques. Entre les années 1990 aux 2000, ils ont apporté plusieurs innovations par exemple :⁴

- Le développement de la méthode ABC/ABM pour réviser les coûts de production.
- Economic value Added (EVA) : c'est la création de la richesse pour l'actionnaire lors la mise en place du système d'information de contrôle de gestion.
- Balanced scorecard (BSC) : une révolution des tableaux de bord aux USA.

Ces innovations ont influencé sur le contrôle de gestion, il est devenu plus souple en se basant sur des indicateurs pour atteindre les objectifs estimer et mesurer la performance. Auparavant, le contrôle de gestion classique s'appuie sur le calcul des coûts, il est vécu comme un processus de suivi et de surveillance, contrairement au contrôle de gestion moderne qui repose sur la flexibilité, il est devenu un processus de pilotage vers la performance économique.

Aujourd'hui, la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon l'entreprise et ses objectifs.

3. Les concepts de base du contrôle de gestion :

a. Définition du contrôle de gestion :

Avant de définir c'est quoi le contrôle de gestion, on doit tout d'abord définir la notion « contrôle » puis la notion de « gestion » et enfin procéder à la définition du contrôle de gestion.

i. La notion contrôle :

D'après **Eve Chiapello** : « *Le contrôle est toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire une certaine régularité. On est dans une situation de contrôle, selon cette définition, lorsque le comportement d'une personne est influencé par quelque chose ou quelqu'un* »⁵.

Au sens anglo-saxon, en premier lieu le « **contrôle** » se conçoit comme une vérification ex-poste d'une action. En seconde lieu, c'est de maîtriser, piloter une entreprise pour la mener dans un sens voulu. L'objectif de cette vérification est d'inciter la personne à respecter certains comportements. Par conséquent, la réduction du degré de liberté.

⁴ Ibid., P4

⁵ Chiapello, « Typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence », Revue comptabilité-contrôle-audit, P5

ii. La notion gestion :

La gestion désigne l'action de gérer quelque chose. Elle est utilisée dans nombreux domaines par exemple : l'entreprise, administration....

Gérer une action se traduit par connaître le passé, maîtriser le présent et prévoir le futur.

iii. Le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est destiné à influencer directement ou indirectement l'action des entités ou les services qui la constituent.

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion par différents auteurs varient selon les périodes et l'avance des savoirs. Parmi eux, nous allons citer :

b. Définition classique :

- Selon **R.N. Anthony** : *le contrôle de gestion est défini comme étant : « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation »*⁶

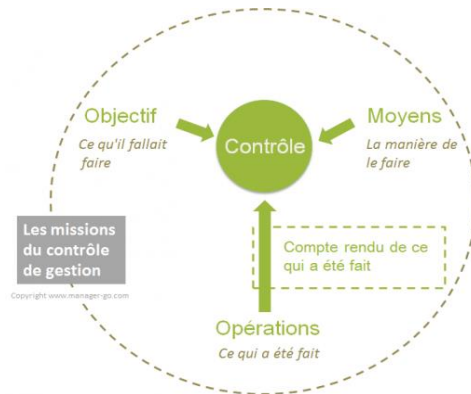
Cette définition fondatrice montre que le contrôle de gestion est positionné à l'interface des activités de planification stratégique en se référant sur les trois concepts de bases du contrôle de gestion qui sont :

1. **Efficacité** : en influençant l'entreprise à exploiter ses activités en cohérence avec les objectifs fixés.
2. **Efficience** : en utilisant les ressources disponibles de la manière la plus productive afin d'obtenir le maximum de résultats
3. **Pertinence** : une combinaison optimale entre l'efficacité et l'efficience. C'est-à-dire l'utilisation des ressources d'une manière efficiente pour atteindre les objectifs.

Ces trois clés de base vont proposer un rôle confiné au tour d'une bonne utilisation des ressources, un rapprochement entre les niveaux stratégiques et opérationnels. Donc le contrôle de gestion est le garant du non gaspillages des ressources de l'entreprise. On peut schématiser ce processus comme suite :

⁶ Robert N. Anthony 1, Planning and control system: a Framework for analysis, Harvard.1965, P6

Figure 1:Triangle de contrôle de gestion

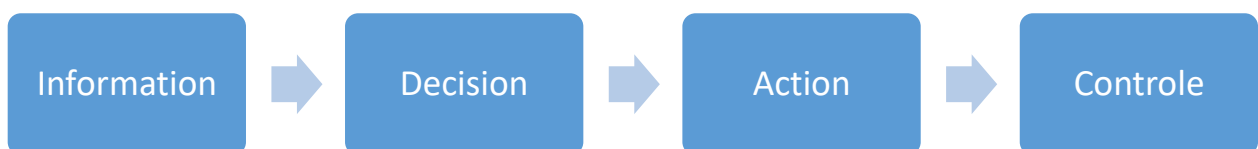


Source : Löning, Hélène, Malleret, Véronique, Méric, Jérôme, « Le contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Ed.4, Dunod, 2013, P7

- Selon **ALAZARD.C** : « *contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu* ». ⁷

Le contrôle vise les résultats d'une action et comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle (est compris et analysé, comme le respect d'une norme), c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :

Figure 2:Processus de gestion



Source : Alazard C, Sépari S, « DGC11, Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, Ed5, 2018, P3

⁷ Alazard, Claude, Separi, « Le contrôle de gestion manuel et application », ed4, Dunod ;2010., P3

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être étendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine entreprise sur un système le mot contrôle a donc deux sens :

- ✚ **Vérifier** : par exemple, les coûts ont-ils augmenté ? pourquoi le budget prévu pour la publicité d'un nouveau produit n'a-t-il pas été encore dépensé ?
- ✚ **Maîtriser** : en comparant les réalisations et les prévisions des actions correctives permettant de revenir vers la situation désirée.

- Selon **J.L. Ardouin, M. Michel, J. Shmit** (1985) : « *le contrôle de gestion est l'ensemble des actions, procédures et document visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs* »⁸.
- Pour **BURLAUD A et SIMON C** : « *le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* »⁹.

D'après les définitions précédentes on peut dire que le contrôle de gestion est un ensemble des moyens destinés à orienter les actions afin d'atteindre les objectifs stratégiques.

c. Définition moderne :

Les nouvelles approches du contrôle de gestion ont remédié en cause les définitions classiques. Le contrôle de gestion s'oriente vers la mesure de la performance et le pilotage pour que l'entreprise soit compétitive.

Le contrôle de gestion est devenu un système d'information qui assure la coordination des activités et l'apprentissage de l'organisation. Il doit remplir deux rôles : **le pilotage de la performance et le pilotage du changement.**¹⁰

⁸ LAUCATE.P, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion »¹² ACOR RG F° CG, guide v3, v12-v13 septembre. P8 <https://www.dphu.org/uploads/>

⁹ ALAZARD C, SEPARI S, « Contrôle de gestion : manuel et application », Ed4,2007, Op.cit., P5

¹⁰ Alazard C, Sépari S, « DGC11, Contrôle de gestion manuel et applications », Édition 2 DUNOD, Op.cit. ; P26

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

La performance repose sur des critères intangibles tel que l'image de marque, la satisfaction des clients... Pour cela le pilotage de la performance est essentiel dans l'entreprise en se basant sur des outils de pilotage qui facilite la prise d'une décision optimale pour l'activité de l'organisation.

De ce qui précède, on conclut que le contrôle de gestion est un ensemble de références qui orientent le processus de gestion et relient les décisions, les actions et les résultats. Il permet de réduire l'incertitude, la maîtrise de la gestion pour atteindre les objectifs et l'amélioration de la performance de l'entreprise en se référant à une boîte à outils tel que la gestion budgétaire, la comptabilité analytique et des outils de performance comme le tableau de bord, le reporting. C'est une fonction stratégique, elle joue un rôle central dans le déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'au niveau opérationnel donc on parle d'un outil de coordination en vue de l'atteinte des objectifs stratégiques et garantir la qualité des décisions.

Section2 : Missions et objectifs du contrôle de gestion

1. Missions du contrôle de gestion :

Dans la gestion de l'entreprise, ou de toute entité autonome, le contrôle de gestion joue un rôle fondamental, il assure plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle et la mise au point des procédures.

a. Au niveau de la prévision :

Le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et modéliser des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité des budgets émanant des différents services en définissant un calendrier des tâches à accomplir. Cette prévision s'étale sur trois niveaux :

- ✚ A long terme : plan stratégique
- ✚ A moyen terme : plan opérationnel.
- ✚ A court terme : budget

b. Au niveau du conseil :

Le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre de l'ensemble de moyens permettant l'amélioration de la gestion.

c. Au niveau de contrôle :

Le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.

d. Au niveau de la mise au point des procédures :

La mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène et détecter les causalités complexes.

En conclusion, le contrôle de gestion alors est un garant de la cohérence entre le domaine stratégique et le domaine opérationnel, sa mission principale se dévoile dans le pilotage de l'entreprise et l'amélioration de sa performance économique.

2. Les objectifs du contrôle de gestion :

Pour porter un jugement sur la qualité de la gestion d'une entreprise, le contrôle de gestion dispose des indicateurs pertinents permettant à répondre à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels, au tant qu'une fonction de l'entreprise. Parmi ses objectifs, on cite¹¹

a. La mesure de la performance de l'entreprise et une bonne utilisation des ressources :

Vue que l'environnement de l'entreprise est complexe, incertain, elle est dans la mesure de s'adapter aux évolutions pour mieux exploiter les ressources et les compétences disponibles. Le contrôle de gestion a comme objet primordial de fournir aux responsables des indicateurs de performance servant à évaluer l'efficacité de la gestion, aider à l'optimisation des coûts, les quantités, les délais et résoudre tous les problèmes rencontrés et enfin connaître la rentabilité des différentes activités.

b. Amélioration permanente de l'organisation :

La structuration de l'organisation par le processus ce qui signifie le découpage de l'organisation afin de détecter les opérationnels rentables et d'améliorer qui ne sont pas rentable. Le contrôle de gestion joue un rôle dans le déploiement de la stratégie et l'identification des preneurs des décisions et le mode de transmission des décisions prises donc c'est un alignement stratégique. Aussi, il aide à mesurer les coûts de ses processus et de déterminer les marges, les leviers et la valeur ajoutée.

c. La prise en compte des risques et le pilotage de l'organisation :

Le risque doit faire l'objet d'une mesure car il se présente souvent en contrôle de gestion comme une incertitude. Donc, il est sensé de réduire l'incertitude et contrôler l'entreprise cela permettra de maintenir une cohérence et connaître un impact sur les différentes parties prenantes liées aux changements soient de : (la concurrence, la stratégie les décisions).

3. Le rôle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises. On peut distinguer deux optiques :

¹¹ Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2018, P15

a. Optique traditionnelle :

Le contrôle de gestion est exercé dans une vision de vérification comptable ou de gestion. Il permet de définir les meilleures routes à suivre pour atteindre les objectifs. En fonction des informations dont il dispose, il calcule ; évalue, stimule et propose des routes à suivre. Il indique les options possibles et leurs conséquences en terme financiers, de risque, de délais...etc.

b. Optique moderne :

Le rôle du contrôle de gestion a évolué en s'adaptant à la technologie. C'est l'optique de pilotage de la performance organisationnelles. Au passé le contrôleur de gestion était un censeur mais actuellement, il est considéré comme un conseiller. On résume ce cas dans le tableau suivant :

Tableau 1: Le rôle du contrôleur de gestion

	Censeur	Conseil
Court terme	Surveiller	Motiver
Long terme	Programmer	Orienter
Contrôle	A posteriori	A priori
Perception	Méfiance	Confiance
Fonctionnement	Directif	Participatif
Flux d'informations	Descendant	Ascendant
Indicateurs	Financiers et quantitatives	Physiques et qualitatifs
Système	Fermé	Ouvert

Source : Etablis par l'étudiante

4. Missions et rôle du contrôleur de gestion :

La majorité des entreprises considère le contrôle de gestion comme une fonction pour cela, elle sera exercée par un professionnel qui est le « contrôleur de gestion ». Avant de présenter les missions du contrôleur de gestion nous allons tout d'abord définir qui est le contrôleur de gestion.

a. Le contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion a vocation à accompagner l'entreprise dans son développement. Il fait partie des acteurs qui aide l'entreprise à faire face aux évolutions du marché.

i. Définition :

Le contrôleur de gestion est un acteur pertinent capable à collecter et traiter les informations de gestion et mettre en place un système de pilotage. Il est indépendant de la direction financière et rattacher à la direction générale. Il a pour vocation d'aider les responsables de juger le résultat réalisé en mettant en œuvre un ensemble des outils nécessaires.

La fonction « contrôleur de gestion » n'est pas réservée aux hommes seulement, aujourd'hui, on trouve des femmes exercent ce métier.

ii. Le profil du contrôleur de gestion :

Dans les années 90, le contrôleur de gestion avait un profil traditionnel. C'est-à-dire un homme âgé de 45 ans qui a des de l'expérience, rigoureux, rigide, a des compétences en vue d'accomplissement des et maîtrise les outils statistiques, mathématiques et informatiques. Il a un profil comptable, son rythme d'activité est lié aux cycles comptables.

Par contre actuellement, les conditions ont changé, pour recruter un contrôleur de gestion, il doit être polyvalent c'est-à-dire il dispose une multitude de compétences et de qualités tout d'abord :

- ✓ Issus de l'école de commerce ou bien avoir master comptabilité, contrôle et audit, ce qui traduit des connaissances comptables, financières et fiscales sont requises.
- ✓ Avoir une expérience chez un cabinet d'audit ou chez un cabinet comptable pour connaître les techniques de comptabilité afin de pouvoir dialoguer avec les responsables en comptabilité.
- ✓ Capable à articuler entre la stratégie et la gestion quotidienne opérationnelle.
- ✓ Contenir un esprit marketing.
- ✓ Être administratif plus qu'être comptable.
- ✓ Maîtriser les outils, coordonner et organiser.

Le contrôleur de gestion est considéré comme un fournisseur de cartographie d'informations.

iii. Les qualités du contrôleur de gestion :

On peut résumer les qualités du contrôleur de gestion dans le tableau suivant :

Tableau 2: Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités Humaines
<ul style="list-style-type: none">• Rigoureux, méthodique, organisé ;• Fiable, claire ;• Cohérent ;• Capable d'analyser, de synthétiser ;• Faisant circuler l'information sélectionnée ;• Maîtrisant les délais ;• Connaissant les outils	<ul style="list-style-type: none">• Morale : honnêteté, humilité ;• Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ;• Mentales : ouverture, critique, Créativité ;• Collectives : écoute, accompagnement implication ;• Sociales : gestion des conflits ;• Entrepreneuriales : esprit d'entreprise.

Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P.34.

b. Missions du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est en mesure de formaliser ses missions et aussi autour des autres services de l'entreprise. La plupart du temps, l'activité du contrôleur de gestion se varie selon la taille de l'entreprise, le secteur d'activité et l'environnement.

Ces missions comportent :

- La supervision de la production et tous les documents comptables.
- La prise en charge les intégralités de la comptabilité du groupe (consolidations).
- La prise en charge des clôtures et du reporting mensuel, trimestriel ou annuel (synthèse du contrôle, travaux de clôture, révisions).
- La mise en place et l'optimisation des procédures du contrôle de gestion.
- La veille à la cohérence des informations comptables à celle de la gestion et alerter en cas des incohérences ou des insuffisances des informations dans l'entreprise.
- Un garant de la fiabilité des chiffres et le contrôle budgétaire.
- Analyse des écarts.
- Chargé du suivi des données financières (la trésorerie).
- Les relations avec les prestataires externes (cabinet d'audit, banque...).

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

- Définir les indicateurs de performance.
- Élaborer des budgets, business plans à long terme, afin de valoriser les opportunités d'investissement et de développement de l'entreprise.
- Assure le lien entre les dirigeants et les différents services de l'entreprise et accompagner les actions de performance sur le terrain auprès des opérationnels.
- Faire respecter les délais.

c. Rôle du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion a un double rôle : un rôle d'analyse et l'autre un conseiller.

iv. Le rôle d'analyste :

Il procède à un examen critique des documents comptables ou des données statistiques fournis par différents services de l'entreprise. D'un autre côté, il détermine les écarts soient positives ou négatives en comparant les prévisions à ce qui a été réalisé pour pouvoir détecter les causes de ces écarts et permettre de présenter des explications par les différents responsables. Le contrôleur de gestion est chargé de constater et de critiquer l'action seulement, le jugement sera effectué par la direction où elle sanctionnera le responsable sur cette action.

v. Le rôle de conseiller :

Dans ce cas, il aide les cadres dirigeants de l'entreprise à prendre une décision. Il doit faire que ces cadres viendront vers lui. Il doit respecter ses dirigeants et répondre à tous les questions qui lui posent et ne pas hésiter de donner des propositions des améliorations possibles pour le bien de l'entreprise. Il est chargé de prendre son rôle à cœur de conseiller, agir ...D'une autre part, il détient un rôle d'alerte, il prévient les responsables en cas de décalage ou de dérapage par rapport au budget.

vi. Le rôle d'animateur :

Il doit orienter et expliquer aux opérationnels la mise en œuvre des objectifs et leurs enjeux pour l'entreprise.

vii. Le rôle de coordinateur :

Il coordonne l'ensemble des programmes et des budgets afin de s'assurer de leurs cohérences.

On peut citer d'autres rôles comme suit :

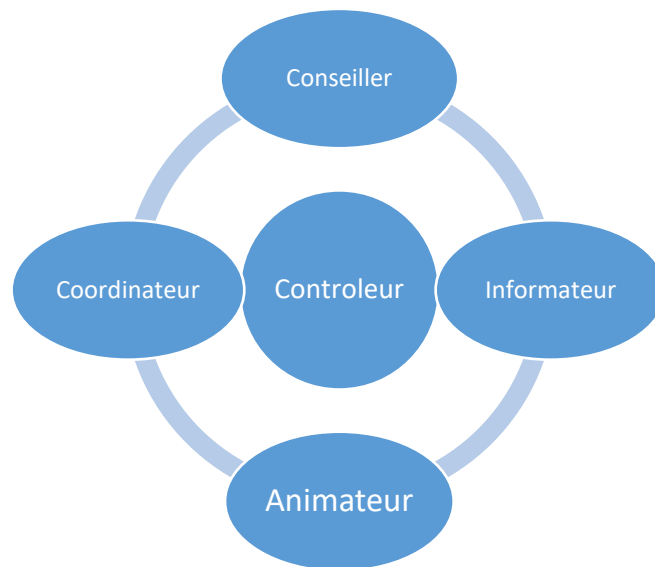
- ❖ La collecte, la diffusion et l'organisation de l'information de gestion.

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

- ❖ La structuration des procédures de gestion, du système d'information et d'organisation.
- ❖ La supervision des opérationnels et la liaison directe de la hiérarchie.
- ❖ Concevoir, mettre en place un système de contrôle.
- ❖ Proposer des actions correctives.

En résumé, le schéma suivant présent le rôle du contrôleur de gestion :

Figure 3:Le rôle du contrôleur de gestion



Source : Alazard C ; & Separi S ; « DGC11, Contrôle de gestion manuel et applications », Op.cit., P68

Section 3 : Les outils du contrôle de gestion.

Dans le cadre de ces missions, le contrôleur de gestion s'appuie sur « une boîte à outils » de contrôle de gestion, utile pour fournir aux dirigeants et responsables les données chiffrées concernant la situation de l'entreprise pour pouvoir prendre des décisions. Ces outils s'adaptent en fonction des besoins de l'entreprise, parmi eux, il y a la comptabilité analytique, le budget, le tableau de bord...

Ces outils ont vocation à attirer l'attention des managers sur la préparation de l'avenir de la société et de piloter la performance financière et non financière.

1. Les outils prévisionnels :

a. Le plan :

Le plan incite à réagir au présent

i. Plan stratégique :

C'est une planification tactique considéré comme un outil puissant pour maîtriser et atteindre les objectifs de l'entreprise. Il sert à détecter les forces et les faiblesses.

Le plan stratégique répond au besoin de la stratégie¹². Il intègre les notions « souhaitable » et « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. Cette planification donne une meilleure vision pour prendre des décisions optimales pour l'avenir.

ii. Plan opérationnel :

C'est un document des objectifs étalés sur le court terme, élaboré lors l'accord entre les responsables de l'entreprise, sa durée est généralement 1 ans mais ils sont découpés en période par mois. C'est le passage de liaison entre le plan stratégique et le budget. Ce plan permet le suivi des actions et la mise en œuvre de la stratégie. Il sert à :

- a) La planification des actions.
- b) La définition des responsabilités.
- c) L'allocation des ressources.

¹² Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », 2018, op.cit., P282

iii. **Budget :**

C'est une image sur la somme de l'argent allouées autrement dit une représentation monétaire des objectifs. Il apparait comme une pièce essentielle dans le système de contrôle de gestion de l'entreprise. C'est un outil d'explicitation des tendances et de renseignements sur la performance. C'est une déclinaison chiffrée des objectifs de l'organisation du haut de la ligne hiérarchique aux niveaux opérationnels. Aussi, il permet d'adopter une bonne orientation des objectifs et l'optimisation des allocations des ressources de l'entreprise. C'est une trace prévisionnelle sur l'activité de l'entreprise.

Le budget est considéré comme un outil comptable et financier. Il attire attention sur analyse des écarts au détriment du suivi des variables clés de gestion. Il propose une lecture financière et comptable de la performance de l'entreprise. La disposition des budgets facilite aux responsables d'éviter les périodes de crises d'avance. C'est-à-dire donner une projection plus proche à la réalité et outil de communication entre les différents acteurs de l'organisation.

L'information budgétaire est importante car elle a une incidence sur les décisions. Une omission ou inexactitude de l'information va provoquer un impact défavorable.

2. Les types des budgets :

Il existe plusieurs types de budgets selon la fonction :

- **Budget d'exploitation.**
- **Budget d'investissement.**
- **Budget de trésorerie.**
- **Budget de vente :** consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeur.
C'est-à-dire estimer les recettes futures de l'entreprise.
- **Budget des coûts de distribution :** étroitement lié au budget des ventes comporte les charges (étude de marché, promotion des ventes, publicité...)
- **Budget d'achat.**
- **Budget de financement.**

3. Les procédures d'élaboration de budget :

La préparation des budgets c'est un indice d'une gestion saine de l'entreprise. Ils sont souvent élaborés annuellement, ils comportent des détails par période (par mois) afin de

détecter et d'analyser les écarts de chaque période. Le contrôleur de gestion participe dans cette mission d'élaboration.

- a) Il faut identifier les facteurs qui influencent sur les charges, les produits et le résultat de l'entreprise.
- b) Etablissement des prévisions budgétaires.
- c) Tester les hypothèses pour prendre la décision concernant le résultat prévisionnel.

Le contrôle budgétaire se résume sur l'analyse des données réalisées autrement dit l'analyse des écarts. Si l'écart est positif donc on est devant une bonne exécution par contre si l'écart est négatif c'est un indice de faiblesse.

a. La gestion budgétaire :

C'est l'une des outils les plus efficace dans le pilotage de l'entreprise à court terme. L'origine de la gestion budgétaire revient au domaine public. Elle a été développée pour satisfaire les besoins de la comptabilité publique et la gestion de l'état.

i. Définition de la gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est un mode de gestion prévisionnel à court terme, consiste à traduire en budgets les programmes tracés. C'est-à-dire formés des données chiffrées en se basant sur les décisions prises par la direction conformément aux objectifs stratégiques.¹³ Elle couvre toutes les activités de l'entreprise.

La gestion budgétaire définis comme : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés "budgets" les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹⁴. Sur le plan stratégique de l'entreprise, la gestion budgétaire met en œuvre une gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La traduction des objectifs estimés à réaliser par l'entreprise sous-forme de budgets pour décider de les faire et définir les moyens nécessaires pour la réussite de cette étape.

¹³ Delhon-Bugard, Annick, Doche, Frédéric, Lebeau, Guillaume, « L'essentiel du contrôle de gestion », ed10, Gualino, Edition 2018,P

¹⁴ Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel » édition 5, Dunod, 2018, Op.cit. ; P175

- Le cadre budgétaire s'appuie sur l'organigramme et les définitions des fonctions à l'intérieur de l'entreprise. Chaque budget correspondant au centre de responsabilité.

iv. Les étapes de la gestion budgétaire : elle comprend trois étapes :

- a) Prévision.
- b) Budgetation : élaboration des budgets
- c) Le contrôle budgétaire à partir l'analyse des écarts entre la prévision et la réalisation.

4. Les outils de suivi de réalisation :

Afin de piloter l'entreprise, les managers disposent un ensemble des outils qui leurs permettent de suivre le degré de réalisation des objectifs prédéterminé. Parmi ses outils : le tableau de bord, le contrôle budgétaire

a. Le tableau de bord :

Les entreprises ont pris conscience que les mesures financières traditionnelles ne sont pas suffisantes afin d'évaluer la performance et assurer une bonne mise en œuvre de la stratégie. De ce fait l'émergence des tableaux de bord. Elles seront en mesure de disposer un tableau de bord pour une gestion stratégique et tactique des risques. Ce tableau de bord est un outil de pilotage de l'entreprise en se basant sur les informations recueillies dans le système d'information afin de suivre et d'évaluer la performance.

i. Définition de tableau de bord :

Le tableau de bord est apparu en France en 1930¹⁵, est un outil d'information aide à la centralisation de décision. C'est un instrument de déploiement de la stratégie. Il présente les indicateurs financiers et physiques pour chaque responsable afin de suivre le déroulement de ses activités qui entrent dans le périmètre de son action et ses compétences et facilite l'évaluation de la performance. Il se définit comme suit :

D'après Bouquin : « un outil d'aide à la décision et à la prévision, est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre

¹⁵ Christophe Germain, « le tableau de bord », édition e-thèque ,2003, P4

connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »¹⁶.

Le tableau de bord occupe une place spécifique au sein du contrôle de gestion parce qu'il offre des perspectives de contrôle proposer par la comptabilité de gestion, le budget et le reporting, aussi il présente des informations concernant les évènements passés, présent et futur qui peuvent influencer sur la performance de l'entreprise et facilité d'obtenir des informations d'une manière transparente et rapide.

ii. Rôle du tableau de bord :

Les missions de tableau de bord varient en fonction de la forme que l'outil revêt. Il consiste à fournir une synthèse des données chiffrées sur le fonctionnement de l'organisation et aide à la formalisation de la stratégie en suivant les variables externes de l'entreprise.

La disposition des tableaux de bord reflète une avance stratégique, elle se présent sous forme de :

- Un mouvement descendant, il aide à la décentralisation par la clarification et formalisation auprès des responsables sur les enjeux de gestion pour qu'ils puissent orienter les décisions et les actions.
- La mise en cohérence des instruments de pilotage qui permettent la comparaison des informations produites par les différentes entités décentralisées d'une façon ascendante.
- Le tableau de bord a également pour mission complémentaire de favoriser la maîtrise des évènements et détecter les faiblesses qui interviennent dans le résultat financier.
- Un outil de communication entre les différents niveaux hiérarchiques, la diffusion de la stratégie et la motivation des individus en déterminant les objectifs.
- Il est destiné à piloter l'entreprise dans le but de créer de la valeur.

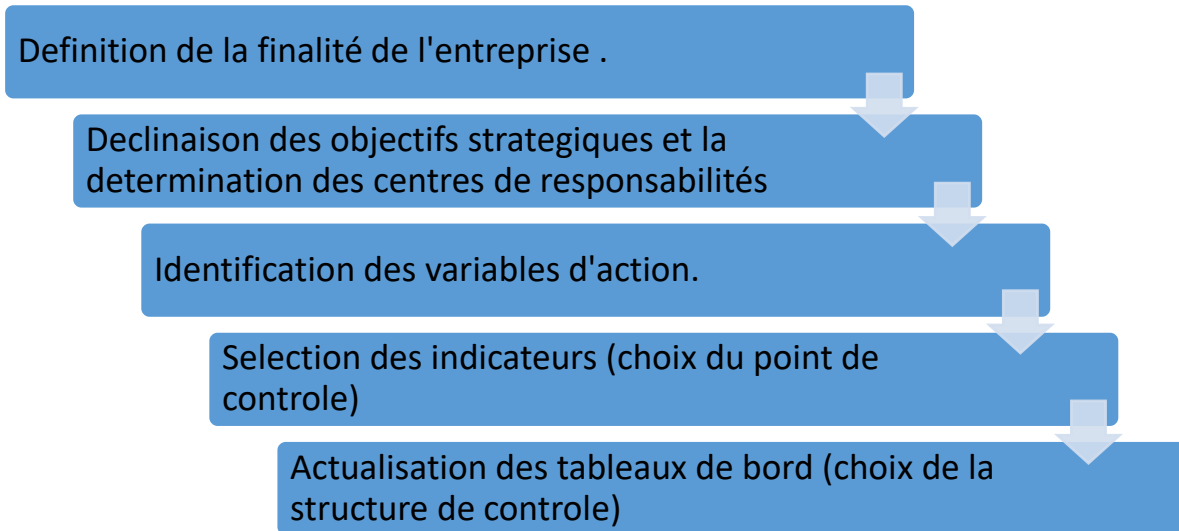
iii. La mise en place de tableaux de bord :

C'est une démarche « sur-mesure ». Les indicateurs du tableau de bord fournissent des informations de nature différente. Le choix de ces indicateurs se fait en fonction de la performance à évaluer pour pouvoir rendre compte à une bonne exécution des missions qui seront réalisées au sein de l'entreprise. Ils sont spécifiques à chaque entreprise.

¹⁶ Idem, P7

L'implantation de tableau de bord consiste de choisir une modélisation de l'entreprise qui va orienter les comportements des individus et les indicateurs sont propres à chaque département.

Figure 4:: La décomposition de la démarche de construction de tableau de bord



Source : Christophe Germain, « le tableau de bord », édition e-thèque ,2003, P37

Le tableau de bord contient des chiffres, des graphiques et des interprétations pour mieux comprendre la situation. Ces interprétations concernent :

- Les faits externes qui ont un impact significatif sur le résultat.
- Les actions mises en œuvre et en cour de réalisation.
- Expliquer les causes réelles des écarts constatés

iv. Types des tableaux de bord :

1. Tableau de bord stratégique (Balanced scorecard anglo-saxon) :

C'est un outil d'évaluation de la stratégie afin de trouver les endroits d'excellence pour la création de la valeur. Il fournit une vision sur la réussite de l'entreprise.

2. Tableau de bord de gestion d'origine français :

Il consiste à comparer les prévisions aux réalisations dans le but de mettre des plans d'actions correctives appropriés.

3. Tableau de bord opérationnel :

Un outil d'orientation sur le court terme. Il suit le déroulement des activités au sein de l'entreprise et détermine les perturbations qui échappent la réalisation des objectifs issus de la stratégie.

v. La comparaison entre TB stratégique et TB de bord de gestion :

Tableau 3:La comparaison entre le tableau de bord stratégique et le tableau de bord de gestion

	Tableau de bord stratégique	Tableau de bord de gestion
Traits communs	<ul style="list-style-type: none">▪ L'objectifs principale est l'évaluation de la performance en se basant sur des indicateurs physiques et financières.▪ Présence des indicateurs de pilotages et de résultats.▪ La traduction de la stratégie au niveau opérationnel.	
Traits de différences	<ul style="list-style-type: none">▪ Existence d'un modèle de performance standard.▪ Démarche « top down » : les indicateurs sont choisis par la direction.	<ul style="list-style-type: none">▪ Un modèle de performance ad hoc c'est-à-dire propre à chaque entreprise.▪ Démarche « top down » et « Bottom up » : le tableau de bord est établi par partie, en concentration avec les différents niveaux de responsabilités.

Source : Etablis par l'étudiante

vi. Objectifs du tableau de bord :

Obtenir rapidement les indicateurs de gestion essentiel aux responsables afin de guider et orienter leur gestion.

- ➔ Réagir efficacement aux courts délais en cas des dysfonctionnements.
- ➔ Mesurer les effets des actions correctives.
- ➔ Favoriser la communication transversale.

b. La comptabilité analytique :

La comptabilité de gestion est devenue un outil indispensable qui répond aux besoins des responsables. C'est une technique nécessaire pour la mise en œuvre du contrôle de gestion. Elle est destinée à fournir des modèles de calcul, l'analyse et le contrôle des coûts dans l'entreprise.

i. Définition de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est un instrument d'analyse interne, utilisé par les gestionnaires. Elle est appelée aussi « comptabilité de gestion » ou « comptabilité managériale ».

Cette dernière est cernée sur l'étude du cheminement des coûts internes en vue d'aboutir des coûts par produit ou des résultats partiels. Elle analyse le résultat global dégager et de déterminer la contribution des activités dans ce résultat. Actuellement, elle s'intéresse à la maîtrise des coûts.

La comptabilité analytique décortique les produits et les coûts pour déterminer la rentabilité de chacun et analyse les produits non rentables. Ces informations concernant les coûts sont issues de la comptabilité générale.

Elle a pour vocation éclairer et orienter la prise de décision de gestion (fixation du prix de vente, lancement du produit, gestion du stock...) destinées à améliorer la performance de l'entreprise.

ii. Les finalités de la comptabilité analytique :

D'après les définitions précédentes, on peut regrouper quelques objectifs de la comptabilité analytique.

- a) **L'analyse de la performance de l'entreprise :** la comptabilité analytique est un outil d'analyse interne, utilisés par les gestionnaires. Tout d'abord, elle analyse la formation du résultat global, de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle va permettre d'explicitier le résultat global comme étant une somme algébrique de résultats par activités.¹⁷D'un autre côté, Elle apprécie les coûts de revient pour qu'elle puisse fixer les prix de vente.

¹⁷ DIDIER LECLER, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, ed5,2011, P11

- b) **L'évaluation des stocks** : elle permettra de déterminer la variation de stock qui sera pris en compte lors l'élaboration des états financiers. Ses informations vont être fournis par la comptabilité analytique et les mettre à la disposition de la comptabilité générale.
- c) **La production de l'information nécessaire au contrôle de gestion** : la comptabilité analytique a une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise ce qui signifie une optique de pilotage. Elle étudie les comportements des charges liées à l'activité de l'entreprise. La détermination des éléments de base des prévisions pour anticiper les décisions et maîtriser les situations. La comptabilité analytique va permettre de comparer entre les couts réels et les couts prévisionnels afin de constater les écarts et de produire des décisions correctives.
- d) **L'aide à la prise de décision de gestion** : elle fournit des informations utiles sur lesquelles les dirigeants s'appuient pendant leurs études et raisonnements permettant des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

iii. Concepts de base de la comptabilité analytique :

1. La notion « charge » :

a) Définition de la charge :

Les charges diminuent le résultat de la période. Elles sont enregistrées en comptabilité générale dans le compte de la classe « 6 ». Parmi ces charges y en a des charges incorporables dans le cout et d'autres non incorporables

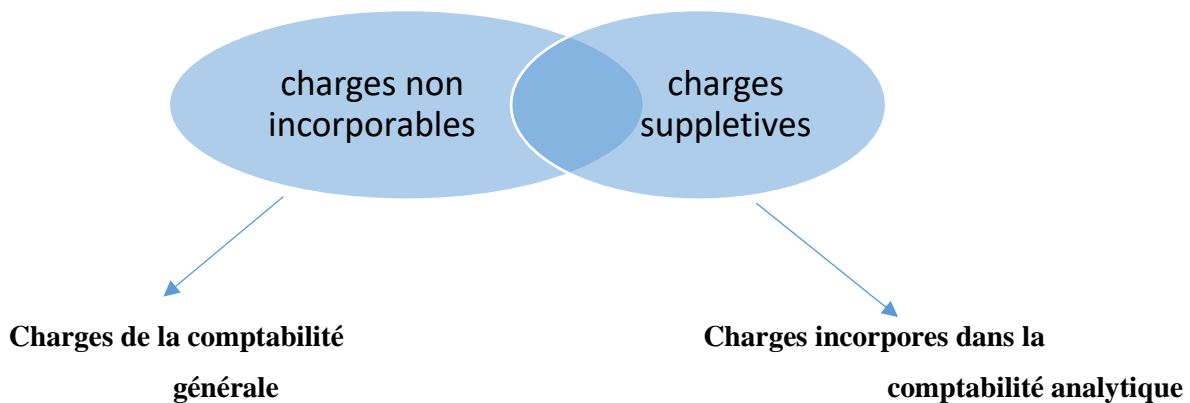
b) Typologie des charges : Dans la comptabilité analytique, les charges sont prises en compte pendant le calcul des couts¹⁸, on distingue :

- **Charges incorporables** : sont des charges d'exploitation, retenus par le responsable lors le calcul des couts de la comptabilité analytique. Ces charges ont un caractère récurrent et sont indispensable à l'activité de l'entreprise.
- **Charges non incorporables** : des charges enregistrées dans la comptabilité générale mais elles sont exclues des calculs des couts de la comptabilité analytique car elles n'ont pas un rapport direct avec l'activité de l'entreprise.

¹⁸ DIDIER LECLER, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Op.cit., P25

- **Charges supplétives** : sont prises en compte lors des calculs. Elles expriment un manque à gagner entraîné par l'utilisation des ressources disponibles, elles n'apparaissent pas dans la comptabilité générale.

Figure 5: Typologie des charges



Source : « L'essentiel de la comptabilité analytique », P25

2. La notion « cout » :

Le calcul des couts est important pour les dirigeants de l'entreprise situer dans un environnement complexe. Chaque entreprise est en mesure de réduire les couts et augmenter la productivité afin d'améliorer la performance.

a) Définition du cout :

Le cout est défini comme un ensemble des charges relatives à un élément défini au sein d'un réseau comptable. Le choix des couts à calculer se fait en fonction de l'activité de l'entreprise, sa structure et ses objectifs.¹⁹

b) Les caractéristiques du cout :

Sur le plan comptable, le cout a trois caractéristiques sont :

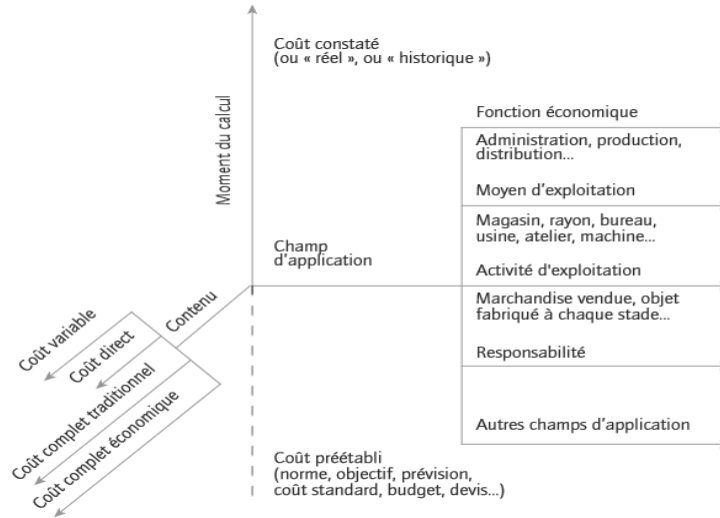
- ❖ Le champ d'application.
- ❖ Le moment du calcul.

¹⁹Claude Alazard, Sépari, « DGC 11 contrôle de gestion » ; Op.cit. ; P47

❖ Le contenu.

Ces caractéristiques se résume dans le schéma suivant :

Figure 6: Les caractéristiques du cout



Source : Claude Alazard, Sépari, « DGC 11 contrôle de gestion », P47

c) Typologie des couts :

- i. **Une charge directe** : concerne sans ambiguïté un produit. Elle est affectée au cout du bien en se basant sur des pièces comptables interne et externe
- ii. **Une charge indirecte** : une charge commue liée à plusieurs activités. Elle est répartie sur les centres d'analyse (répartition primaire), ce qui permet de calculer le cout d'unité œuvre par rapport à chaque centre. Le découpage se fait par homogénéité des centres.

Les charges des centres « auxiliaires » font l'objet d'une répartition « secondaire » : elles sont refacturées aux centres principaux (ateliers de production par exemple) ; Les charges des centres principaux sont imputées aux coûts en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées.
- iii. **Charge variable** : c'est une charge dépend de l'activité de l'entreprise. C'est-à-dire elles varient avec le volume d'activité
- iv. **Charge fixe** : une charge ne dépend pas de l'activité de l'entreprise comme (loyer, amortissement)

iv. Les méthodes de la comptabilité analytique :

Certaines entreprises se limitent à la tenue d'une comptabilité générale qui est imposé par la loi. Pourtant d'autre entreprise adapte une comptabilité analytique pour le calcul des couts dont elle a de nombreuses méthodes, on peut distinguer l'une des autres

1. La méthode du cout complet :

Cette méthode se caractérise par l'affectation et l'imputation de la totalité des charges directs ou indirects. Ces charges sont réparties à la base d'une clé de répartition. L'objectif du cout complet est d'évaluer les stocks et d'apprécier le résultat analytique pour chaque produit. Par conséquent, elle souscrit une analyse de la performance des produits.

$$\text{Cout complet} = \text{couts directs} + (\text{couts indirects} / \text{unité d'oeuvre})$$

Cette méthode permet aux contrôleurs de gestion de connaitre comment les charges sont repartis pour présenter un compte rendu aux dirigeants afin de détecter les zones de performance et non performance. Généralement, la méthode du cout complet est adaptée par les entreprises de production, pour identifier les gains de production.

L'augmentation de la production va diminuer le cout unitaire par conséquent l'incidence des charges sur les couts varie. En conclusion on constate que les charges dépendent du niveau d'activité de l'entreprise.

A chaque niveau de production, l'entreprise stocke la production de la période. Afin de valoriser les stocks, elle a la possibilité de choisir plusieurs méthodes de stockage :

CUMP : le cout unitaire moyen pondéré des stocks entrées dans différentes périodes.

FIFO : le premier entré la première sortie.

UNITE PRODUITE

$$\text{Résultat} = \text{Chiffre d'affaire} - \text{cout complet}$$

2. La méthode du cout partiel :

Fondée sur l'analyse des couts et les marges calculées sur une partie des charges par produit ou par activité. Cette restriction d'analyse dû à la constatation de la lourdeur du cout complet sauf

qu'elle ne permet pas de connaître le résultat par produit puisque les charges fixes ne sont pas réparties.

La méthode du coût partiel est développée pour traiter des problèmes de gestion particuliers et des secteurs spécifiques.²⁰

Par définition, elle n'inclut pas la totalité des charges sauf la totalité des charges variables. Elle fait la distinction entre deux types de charges « fixe et variable ». Cette distinction fait apparaître les différentes marges intermédiaires. Ces marges sont des indicateurs privilégiés d'une politique de vente, et un moyen de suivre la relation « volume-coût-profit-structure »²¹. Cette méthode s'utilise pour décider :

- ✓ D'abandonner un produit.
- ✓ De pousser des produits concurrents dans la gamme.
- ✓ D'évaluer le seuil de rentabilité.

$$\text{Chiffre d'affaire} - \text{coût partiel} = \text{marge}$$

3. La comptabilité à base d'activité (ABC) :

La méthode ABC a été développée en France en 1980. C'est une méthode alternative aux méthodes classiques de la comptabilité analytique, adaptées aux besoins des entreprises. Elle est fondée sur l'analyse transversale des différents processus de l'entreprise. Cet outil donne lieu de tracer les consommations des charges jusqu'aux objets de coûts. Ces objets de coûts consomment des activités et les activités consomment des ressources. Au niveau de cette méthode les unités d'œuvres sont remplacées par des inducteurs de coût.

La méthode ABC permet de calculer les coûts complets en traitant les charges indirectes dans la logique de consommation. Ceci se traduit par un modèle plus détaillé pour l'analyse de la performance des activités. Le modèle de ABC donne accès à des données telles que (le coût de l'activité, le nombre d'inducteurs et le coût d'inducteur). Elle permet :

²⁰ Éric Margotteau, Alain Burlaud, « Le contrôle de gestion », Foucher édition Hatier, 2019, P36

²¹ Caroline, Selmer, « La boîte à outils du contrôle de gestion », Edition DUNOD, 2019, P63

- Mieux manager les ressources et les couts.
- Analyser l'efficacité de l'organisation pour être plus compétitif.
- Analyser la sous-activité et le gaspillage pour l'éliminer.

c. La comptabilité financière :

La comptabilité commerciale ou la comptabilité générale, une des outils de contrôle de gestion, constitue une source d'information concernant enregistrement des opérations effectuées entre l'entreprise et ses différentes parties prenantes.

i. Définition de la comptabilité financière :

1. Sur le plan comptable :

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière mis en œuvre dans une entreprise organisée permettant :

- de saisir, de classer, d'évaluer, et d'enregistrer des données de base chiffrées des flux extérieurs réels ou financiers (clients, fournisseurs...) encadrées par des règles
- et de produire après traitement des états financiers reflétant l'image fidèle du patrimoine, la performance et la situation financière de l'entité à la date de clôture.²²

2. Sur le plan économique :

La comptabilité permet de comptabiliser les revenus de l'entreprise émanant de la vente des biens et services liés à l'activité de l'entreprise.

Cette comptabilité est obligatoire puisqu'elle est imposée par la loi contrairement à la comptabilité analytique qui est facultative.

La comptabilité financière sert à produire les informations financières destinées aux tiers. Elle permet de constater le résultat global (perte ou profit) d'une période donnée.

ii. L'objectif de la comptabilité financière :

La comptabilité financière est une source d'information pour le contrôle de gestion, elle fournit des données financières codées, enregistrées jour à jour (par ordre chronologique) dans des livres

²²Éric Dumalane, « Comptabilité générale », Berti Edition, Alger, 2009, 2011, P8

internes en basant sur des pièces justificatives (utilisées comme preuves comptables lors l'existence des erreurs). Cela permettra d'établir le bilan, le compte résultat et le tableau des flux de trésorerie. En se basant sur ses états financiers, les dirigeants peuvent avoir une idée éclairée sur la gestion de l'entreprise et prendre des décisions (investissement, emprunt, recrutement, diversification, cession d'entreprise, affectation du résultat...), d'une part.

D'autre part, la comptabilité financière a pour objectif :

- Satisfaire les besoins des agents économiques.
- Donner une image fidèle du patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.
- Produire une information de qualité caractérisé par la sincérité, la fiabilité et la régularité.
- Maitriser les recettes et les couts à court terme mais aussi sur le moyen et le long terme car il est vital pour la santé et l'évolution de l'entreprise.

iii. Le rôle de la comptabilité financière :

La comptabilité financière est un véritable outil qui transmet des données sur l'activité financière de l'entreprise. Elle permet d'effectuer une comparaison périodique et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Elle facilite l'activité de l'entreprise par le développement des outils de gestion, de mesure et contrôle. Elle va retracer l'activité de l'entreprise pour une période donnée et indiquer son positionnement.

La comptabilité générale conduit à présenter des documents de synthèses (les états financiers : bilan, TCR, TFT...) et contribue à l'élaboration des statistiques. Donc elle est considérée comme **un outil d'information financière.**

Aussi, elle peut se présenter comme **un outil de gestion** : la comptabilité financière ne reflète pas seulement les éléments passés, c'est une technique d'analyse et d'aide à la prise de décision sur le plan de financement, les SIG, le TCR prévisionnel, les calculs des ratios...

d. Le système d'information :

Le système d'information est un outil majeur du contrôle de gestion. Actuellement, l'information est incontestablement une ressource vitale de l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information pour les raisons suivantes :

Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité.

La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

i. Définition d'un système d'information :

Le système d'information est un ensemble des procédures, ressources (Matériels, logiciels, humaines, données) organisés qui permettent d'acquérir, traiter et communiquer l'information nécessaire à la prise de décision ou bien le contrôle de l'organisation²³ et la préparation de l'avenir.

Le SI est une source intelligente permettant à une entreprise de s'adapter régulièrement à sa politique commerciale, financière... et de réagir rapidement, d'anticiper et de déléguer les décisions. Le système d'information « contrôle de gestion » représente une boîte noire du contrôle de gestion, a des composantes : inputs, transformation, outputs.

Le système d'information est devenu un outil indispensable dans l'entreprise. Autrefois, le système d'information comptable était externalisé vers des cabinets d'expertises mais aujourd'hui, il est internalisé grâce au contrôle de gestion qui suivra son évolution.

ii. Les finalités du système d'information :

- Le contrôle (le contrôle de gestion est un sous-système informationnel au service du système de décision),
- La coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise.
- La prise de décision.
- Réduire le temps.

iii. La place du contrôle de gestion dans le système d'information :

Le système d'information de contrôle de gestion est fiable et au service des acteurs de l'organisation. Il est durable mais il n'est pas stable.

²³Philippe collet « Prévisions et gestion budgétaire, Mesure et analyse de performance », éd Corroy.2015 ; P53

iv. Les composantes d'un SI de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est vaste, porte sur l'analyse de gestion comme son nom l'indique (financière, production, achats...ects). Ces données peuvent être qualitatives, historiques ou comparatives. Ces composantes sont réparties comme suit :

- a) **Les entrées** : les données de la comptabilité de gestion, les charges et les produits de la comptabilité financière
- b) **Les transformations** : calcul des couts et des écarts, élaboration des budgets.
- c) **Les outputs** : les couts, budgets...

Le système d'information se trouve dans le cœur de la révolution technologique. Il permet au contrôleur de gestion a participé à la réduction des charges et la création de la valeur à travers la réduction du temps passé.

v. Les types de systèmes d'information de contrôle de gestion :

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision :

1. Système d'information du contrôle stratégique. :

Il est utile pour les décideurs. Il peut prendre la forme un outil de planification ou tableaux de bord stratégiques dans une vision classique. Par contre, dans une vision innovée, il prend la forme d'une veille stratégique pour anticiper les tendances technologiques, économiques du marché.

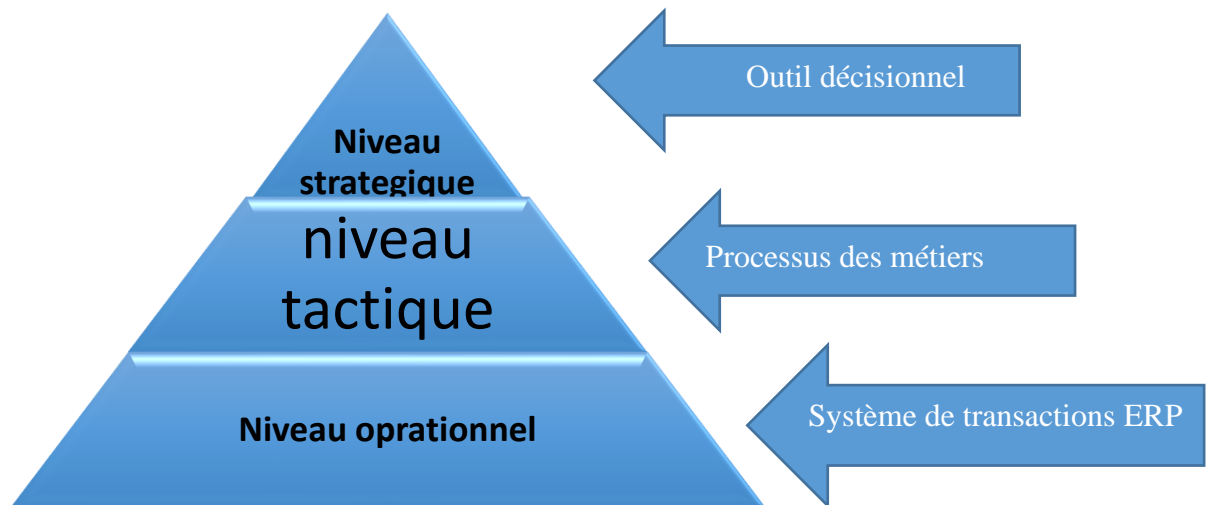
2. Système d'information pour les responsables opérationnels :

La mise en place des budgets prévisionnels qui aide à l'élaboration des objectifs et pour définir les moyens à utilisés.

3. Système d'information du contrôle opérationnel :

Aide à suivre les opérationnels pendant la réalisation de leurs tâches et détecter la performance et le rendement de chaque employé.

Figure 7: Les niveaux de système d'information



Source : Caroline, Selmer, « La boîte à outil du contrôle de gestion », Ed Dunod 2019, P161

Le système d'information de gestion vise à :

D'un côté, recueillir des données (comptables, marketing, financière ou juridiques) des sources externes (environnement de l'entreprise) et des sources internes (de l'entreprise-elle-même), mémoriser et exploiter ces masses de données.

D'autre côté, diffuser des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation et faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion. Pour qu'un système d'information soit efficace, les résultats du traitement soient adéquats avec les objectifs et les besoins.

L'évolution de la technologie aide le contrôleur de gestion dans l'analyse et la réduction des délais de diffusion des informations.

e. Le reporting :

Chaque entreprise a besoin d'un reporting afin de réagir, anticiper, alerter et clarifier la situation car c'est un outil de pilotage.

i. Définition du reporting :

Une synthèse sur l'activité de l'entreprise destinée à analyser et contrôler cette activité, sous forme une représentation des états financiers mensuelles accompagnée des commentaires sur la performance et des explications concernant les écarts détectés par rapport aux objectifs présentés à la hiérarchie. Donc c'est un outil de contrôle a posteriori, primordiale dans la gestion des entreprises décentralisées. Il permet de remonter les informations à la direction et répondre aux besoins des dirigeants, décideurs ainsi qu'aux besoins des actionnaires.

Le reporting s'intègre dans le processus de consolidation des données. Il dépend de la qualité d'information. Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

- En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- En mesurant le poids des écarts ;
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décisions. Il se focalise dans chaque niveau de responsabilités sur les chiffres clés (budget, réel, écart) sur lesquels il y a un levier d'action : performance actuelle, projection de fin d'année pour atteindre les objectifs

Les commentaires proposés dans le reporting montrent :

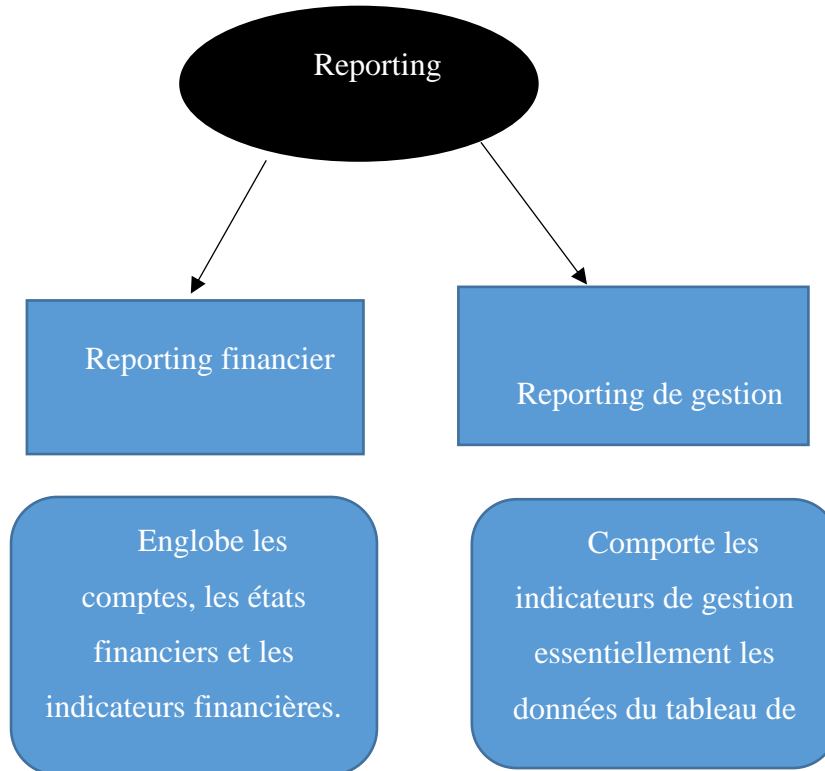
- Des remarques ce qui concerne les opportunités et les menaces du marché, ainsi que les forces et les faiblesses internes.
- Les réalisations de chaque mois.
- L'analyse des écarts et présentée les actions correctives.

Le contrôle de gestion doit animer le reporting en fin d'année par conséquent, il permet de détecter les dysfonctionnements les plus fréquents dans l'entreprise.

ii. Types du reporting :

Il existe deux types du reporting :

Figure 8:Les types du reporting



Source : établis par l'étudiante

Conclusion :

Depuis quelques années, le contrôle de gestion a connu des mutations importantes. Ces évolutions ont changé sa position dans le domaine académique et sur le terrain(l'entreprise). Ce qui lui a permis de s'enrichir et devenir une fonction stratégique. Le contrôleur de gestion s'intéresse ainsi davantage à la création de valeur, l'amélioration continue et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise. Le contrôle de gestion est un instrument et processus permanent qui intervient au cours de l'activité d'une entreprise afin d'évaluer et d'analyser les résultats, pour orienter les responsables à atteindre leurs objectifs stratégiques. Cela est assuré par le biais des différents instruments, dont on peut citer la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

**Chapitre II : L'applicabilité du contrôle
de gestion dans les entreprises**

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Après présentation des généralités du contrôle de gestion dans le chapitre précédent, nous allons entamer dans ce chapitre, la pratique du contrôle de gestion, connaître les divergences de ces pratiques dans les entreprises et dénoncer l'importance et la nécessité du contrôle de gestion.

Ce chapitre sera décortiqué en trois sections :

- La première section concerne l'existence réel de la fonction de contrôle de gestion dans les entreprises.
- La deuxième section présente l'importance du contrôle de gestion au sein des entreprises.
- Et finalement, nous allons présenter les pratiques du contrôle de gestion des tous types d'entreprise.

Section 1 : L'existence du contrôle de gestion dans les entreprises :

Au sein de l'organisation, le contrôle de gestion occupe un positionnement particulier, il est au cœur de l'entreprise. Sa place se varie selon le type de l'entreprise, ses objectifs et ses relations avec les autres fonctions.

1. Positionnement et structure de contrôle de gestion :

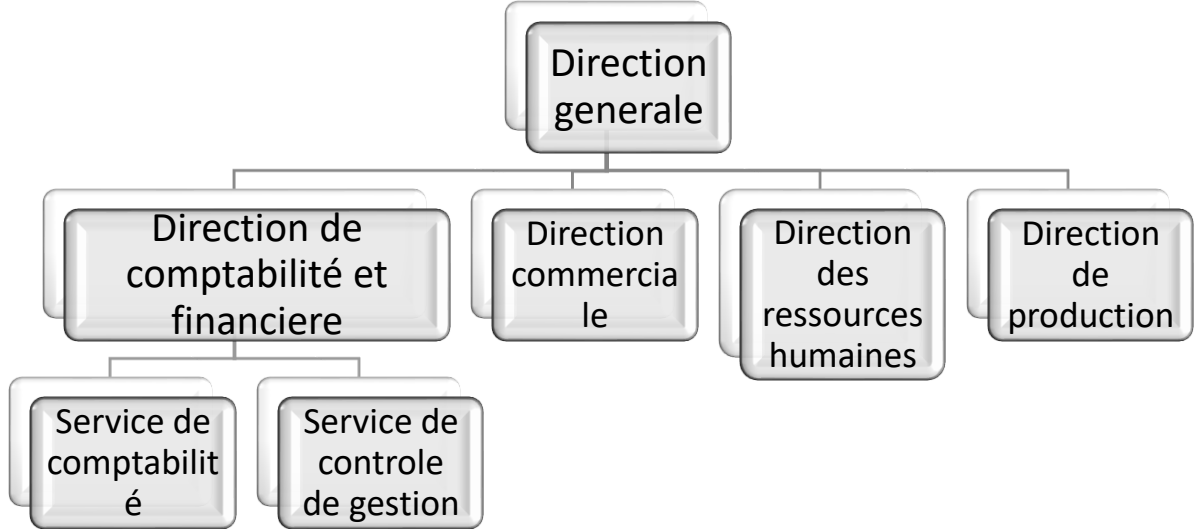
Le contrôle de gestion est considéré comme un processus global qui partage des relations transversales avec d'autre fonction. Il occupe une position centrale au carrefour de la stratégie et les opérations dans l'entreprise. Il contribue à l'évaluation de la performance des projets, l'allocation budgétaire et la hiérarchisation des priorités quoique sa position varie d'une entreprise à une autre. On identifié trois niveaux de rattachement. Il s'agit de²⁴ :

a. Le rattachement à la direction administrative et financière (DAF) :

Auparavant dans beaucoup d'entreprise, la fonction de contrôle de gestion est intégrée à la direction administrative et financière. Le contrôleur de gestion est sous la responsabilité du directeur financier. Ses tâches sont limitées Elle est présentée comme suit :

²⁴ Löning, Hélène, Malleret, Véronique, Méric, Jérôme, « Le contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Ed.4, Dunod, 2013. P209

Figure 9: Rattachement de la fonction de contrôle de gestion à la DAF



Source : Etablis par l'étudiante

b. Le rattachement à la direction générale (DG) :

Mais aujourd'hui, le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale parce qu'il joue un rôle dans l'évaluation de la performance de l'entreprise, la définition de la stratégie et la prise de décision. C'est-à-dire, le contrôleur de gestion est sous l'autorité de la hiérarchie donc une relation directe avec le directeur générale.

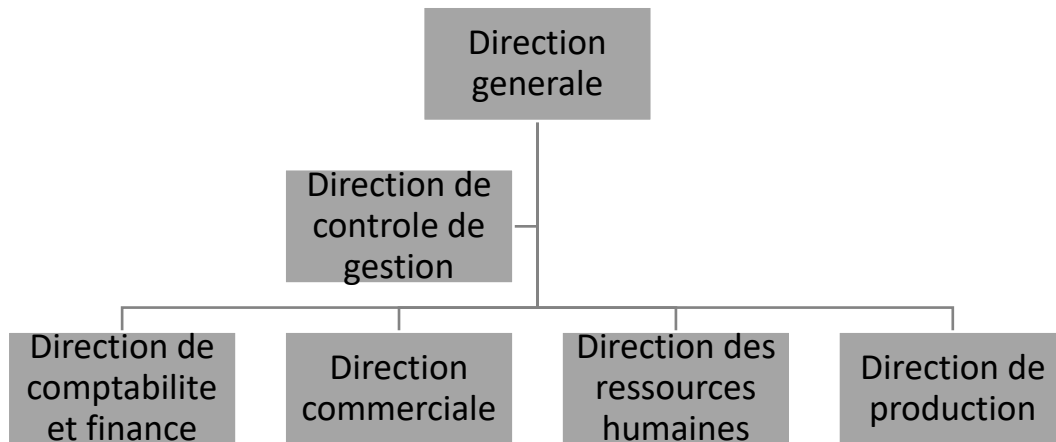
Cette fonction a une dimension stratégique, elle doit être indépendante et autonome pour qu'elle puisse exercer son pouvoir. De ce point de vue, la fonction de contrôle de gestion sera proche de la direction générale et au-dessus des autres services où le contrôleur de gestion établie une relation de confiance avec les opérationnels afin de les accompagner dans la prise de décision.

D'un autre côté, il lui confronte une vision globale de l'ensemble des activités et des interactions avec l'organisation afin d'identifier les axes de l'amélioration de la performance de l'entreprise et permettant une utilisation effective des outils de gestion.

Le positionnement du contrôle de gestion dans ce type d'entreprise sera présenté comme le suivant :

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Figure 10:: Rattachement de la fonction de contrôle de gestion à la DG

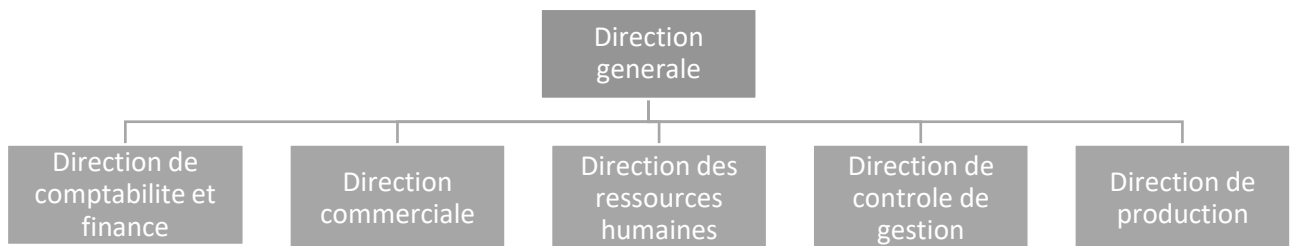


Source : Etablis par l'étudiante

c. Rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels :

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Une place égale est accordée à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui facilite les échanges entre des directions et accorde au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Figure 11:Rattachement de la fonction de contrôle de gestion aux RO



Source : Etablis par l'étudiante

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

2. Avantages/Inconvénients par rapport au positionnement de contrôle de gestion :

Tableau 4:Avantages/Inconvénients par rapport au positionnement de contrôle de gestion

	Avantages	Inconvénients
Le rattachement à la direction générale	<ul style="list-style-type: none">• Position proche du conseil et la prise de décision.• L'indépendance du contrôle.• Autonomie par rapport aux comptables.	<ul style="list-style-type: none">• Risque de contrôle et déconnection par rapport au terrain• Système coûteux
Le rattachement à la direction administrative et financière	<ul style="list-style-type: none">• Accès facile à l'information comptable.• Partage du SI de l'information facilement.	<ul style="list-style-type: none">• Déconnecter par rapport au terrain.• Système de contrôle de gestion comptable.• Faible prise en compte des besoins du terrain.
Rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels	<ul style="list-style-type: none">• Proximité du terrain.	<ul style="list-style-type: none">• Remontée d'information vers la direction moins fiable.

Source : Hélène, Véronique, Chiapello, « le contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques », Op.cit. P290.

3. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise :

a. Direction générale :

Le contrôle de gestion intervient dans la mise en œuvre et le suivi de la stratégie. Il aide à la prise de décision.

b. Direction des ressources humaines :

Il apporte aux directeurs des ressources humaines une batterie d'outils tel que les tableaux de bord, les budgets des frais de personnel, l'analyse et le contrôle de la masse salariale. D'autre part, il met un système de récompense liée à la performance individuelle et collective.

c. Direction des finance et comptabilité :

Au niveau des finance, le contrôle de gestion facilite le suivi des budgets de trésorerie et il aide dans le choix d'investissement en calculant la rentabilité du projet. Par contre au niveau de la

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

comptabilité, le système d'information comptable est basé sur le contrôle de gestion qui se nourrit des données de la comptabilité analytique et de la comptabilité financière.

d. Direction de production :

Concernant les entreprises industrielles, il aide dans la programmation de la production, la gestion des stocks et des approvisionnements, les tableaux de bord d'ateliers.

e. Direction commerciale :

Son rôle s'apparaitre lors l'élaboration des budgets des ventes, le calcul des couts de ventes, la conception de tableau de bord pour l'animation des forces de vente.

4. Les niveaux de contrôle de gestion :

a. Le contrôle stratégique :

Qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence.

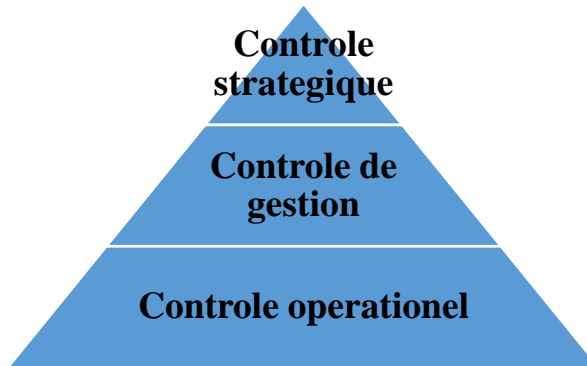
b. Le contrôle de gestion :

Qui s'adresse aux cadres et responsables et d'évaluer l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

c. Le contrôle opérationnel :

Qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

Figure 12:Niveaux du contrôle de gestion



Source : Etablis par l'étudiante

4. Processus de contrôle de gestion :

Pour **Ardoin, Michel et Schmidt** :« *Le processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise* ». ²⁵

L'introduction du contrôle de gestion leur permet de prévoir les effets de leurs décisions, de mesurer et interpréter leurs résultats, et d'anticiper leurs résultats futurs.

Le processus de contrôle de gestion est orchestré par les contrôleurs de gestion. Il est structuré souvent en fonction des facteurs de contingence (secteur d'activité, la taille d'entreprise, facteurs clés de succès, le métier...). Ce processus repose sur la mise en œuvre d'une « boucle de contrôle », c'est-à-dire un processus dynamique qui s'adapte aux changements de l'environnement. ²⁶

Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers influencent sur les décisions et le point de vue des autres membres de l'entreprise. Selon Henri Bouquin²⁷, le contrôle de gestion a un triple processus passe par des phases : **la finalisation, le pilotage et la post-évaluation**

²⁵Abdelatif KERZABI, Naima KORIB, « contrôle de gestion, analyse comparative entre entreprise publique et entreprise privée » université de Tlemcen, Revue Maghrébine d'Economie & Management, septembre 2015, P31

²⁶Boutti Rachid, « le contrôle de gestion versus méta-modèles décisionnels au Maroc », édition L'Harmattan,2017, P23.

²⁷Naro, Bernard, « Mini manuel de contrôle de gestion », édition Dunod,2011, P16

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

a. Finalisation :

Concerne la fixation des objectifs stratégiques et le degré de déclinaison à tous les niveaux de l'organisation, les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs et enfin mettre les points sur les critères de performance « efficacité, efficience ».

b. Pilotage :

Destiné aux dirigeants, managers et responsables opérationnels afin de guider le système déterminer au préalable. Il comporte des outils de suivi tel que les tableaux de bord, le contrôle budgétaire. Le pilotage sert à comparer les observations par rapport au seuils planifiés et opter des mesures correctives en cas de dérivés.

c. Post-évaluation :

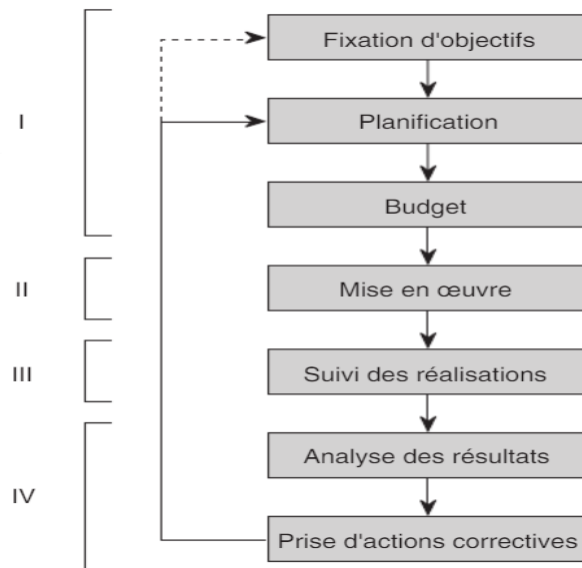
Une évaluation a posteriori des performances ce qui traduit par la comparaison entre les résultats et les objectifs fixés au préalable. Quoique dans un environnement dynamique, il s'agit du suivie de l'évolution des facteurs clés de succès.

Le système de contrôle de gestion serait incomplet sauf si on ajoute ses systèmes au processus de contrôle de gestion.

- a) **Les systèmes de responsabilités** : définir les centres de responsabilité. C'est-à-dire préciser les objectifs et les ressources nécessaires à allouer.
- b) **Les systèmes de motivations** : il participe au contrôle des comportements dont les contrôleurs de gestion partagent les activités et les informations avec d'autres cadres de l'organisation.

Le processus de contrôle de gestion est considéré comme une boucle, il se présente sous-forme des étapes. Elles seront schématisées comme suite :

Figure 13: Le processus de contrôle de gestion



Source : Löning, Hélène, Malleret, Véronique, Méric, Jérôme, « Le contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Op.cit. ;P3

Section 2 : L'importance du contrôle de gestion dans les entreprises

Le contrôle de gestion est nécessaire pour la vie de l'entreprise lors la recherche de performance. Il s'adapte au changement de l'environnement et intègre les informations pertinentes pour la prise de décision. Son importance s'appart lors la délégation du pouvoir de direction et ce qui permet d'entretenir une relation avec toutes les structures de l'entreprise (clients internes et fournisseurs internes).

Les dirigeants des entreprises prennent aux sérieux les résultats du contrôle de gestion lors la prise de décision. Il remarque l'impact de cette fonction sur le niveau d'activité. Cette fonction joue un rôle primordial dans l'amélioration du potentiel de l'entreprise, son développement et l'orientation stratégique. Sans oubli, sa contribution est efficace pour l'entreprise.

1. L'apport du contrôle de gestion aux dirigeants :

Le contrôle de gestion apporte au cadres dirigeants les services importants²⁸ :

a. Un processus permanent d'acquisition d'expérience en matière de management :

- La révision périodiquement des objectifs fixés au préalables avec les niveaux de réalisation permet de constater les écarts. Cela consiste un mode d'apprentissage de la direction par une capitalisation de l'expérience.
- Un système qui s'appuie sur les critères de gestion synthétiques, globales et plus ouverts sur l'environnement de l'organisation : position, concurrence, image sociale et les relations publiques.

b. Une vision globale de l'état de l'entreprise :

- L'état de l'entreprise doit être à jour afin d'élaborer la stratégie, répondre aux besoins des parties prenantes, convaincre et rendre compte vis-à-vis ses mandataires (administration) ou des tiers (banque).

c. La cohérence des objectifs :

- L'augmentation du niveau de risque est liée à la structure de l'entreprise. Plus la structure s'enrichi et se complique plus le risque diverge d'une action à une autre.

²⁸ Mme Djaghane Fatima, Mémoire de magistère « L'audit et la mise en place d'un système de contrôle de gestion », université ES-Senia, Oran 2010 ; P88.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

- Le recentrage périodique des objectifs.
- La révision de l'allocation des ressources par rapport au les résultats obtenus afin d'assurer homogénéité de l'équipe de direction.
- Les dirigeants attendent d'un système de contrôle de gestion qu'il les aide à résoudre les problèmes et qu'il évite ainsi le gaspillage.

2. Le but d'instauration de la fonction de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion vise à en mettre une préparation systémique et coordonnée, par la mise en œuvre des méthodes valables aussi bien à moyen et à long terme, qu'à court terme. On peut tenter de les classer selon les gains qu'ils procurent aux différentes fonctions de l'entreprise, et au premier chef, à la direction générale.

a. L'avantage attendus par la direction générale :

- Le contrôle de gestion oblige les dirigeants à ne jamais prendre des décisions sans avoir évalué d'abord leurs effets.
- Le contrôle n'est pas seulement un instrument de planification, mais qu'il la stimule. Il oblige à se doter d'un possible d'éléments quantitatifs afin de mesurer les écarts,
- Le contrôle de gestion est un moyen d'alerte contre des évènements. Il oblige la direction générale à prendre conscience auprès de ses imprévus ou des évènements cachés.
- Grace au positionnement du contrôle de gestion, les taches de la direction générale sont réduites. Il donne la responsabilité d'agir sans référer à la haute hiérarchie.

b. Avantages attendus par les autres services :

- Le contrôle de gestion oblige les responsables en marketing à ne jamais cesser de s'inquiéter des demandes du marché, il contraint les responsables commerciaux à rester fidèles à leurs métiers. Par exemple, en attirant l'attention sur les pertes de parts de marché d'une division, le contrôle incite les responsables commerciaux à se poser les questions de fond concernant les produits et à ne pas perdre un temps toujours compté à préparer une campagne de promotion des ventes aux effets limités ;
- Le contrôle de gestion oblige les responsables financiers à structurer leurs activités, à mettre en place des plans de financement, à prévoir avec rigueur les entrées et les sorties (physique et immatériel) ;

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

- Le contrôle de gestion entraîne un emploi plus rationnel des ressources de production, il oblige à réfléchir à une meilleure utilisation du matériel ou des méthodes de fabrication ;
- Le contrôle oblige la direction à mettre en place une organisation de comptabilité de gestion, au sens large, adaptée aux caractéristiques et à l'identité de la firme.

3. Les variables influençables sur le contrôle de gestion :

Cependant un certain nombre de facteurs influence la pratique quotidienne du contrôle de gestion. Parmi ceux-ci, on trouve principalement le secteur d'activité de l'entreprise, sa taille, la nationalité de la société-mère, technologie et la culture d'entreprise.

a. Le secteur d'activité :

Le changement de secteur d'activité influence les pratiques de contrôle de gestion allant des industries au secteur des services. Dans l'industrie, auparavant, le processus de production était lourd à cause du système d'information. La fonction de contrôle de gestion était subordonnée à la fonction financière. Avec l'évolution des méthodes de production et les systèmes d'information la fonction de contrôle de gestion est devenue plus pertinentes.

Par contre dans les services, l'objectif du contrôle de gestion était le pilotage des activités par exemple : la grande distribution, les banques et les assurances.

b. La taille de l'organisation :

La taille est un critère économique important. Il est considéré comme une base lors le choix des outils de contrôle de gestion

- + Les entreprises de tailles moyennes ou de petites tailles s'appuient très fortement sur leur système comptable ou leurs outils de bureautique pour les analyses de contrôle de gestion.
- + Les plus grandes entreprises ont investi dans les outils de business intelligence et de reporting plus sophistiqués. La société mère est dans la nécessité de s'adapter à un langage unique pour mieux communiquer entre les filiales.

c. La technologie :

Le vingtième siècle est le siècle de grande innovation technologique. Les changements technologiques ont apporté des défis majeurs à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion sont des facteurs clés de la réussite ou l'échec des entreprises. En effet, il facilite aux contrôleurs de gestion à consacrer moins de temps

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

à la collecte des données, accède plus facile à l'information externe afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations.

Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fourni par les logiciels. Il cherchera à l'amélioration du rendement en réduisant les effectifs liés à la gestion des routines comptables et en minimisant le temps de transfert des informations.

d. La culture d'entreprise :

La culture d'entreprise détermine les comportements du gestionnaire dans son travail. Ces comportements suivent deux types de logique :

- ✓ Une logique de comportement provenant de la culture organisationnelle.
- ✓ Une autre logique qui provient de la culture nationale.

La culture est désormais reconnue comme un facteur affectant le modèle de fonctionnement globale de l'entreprise, notamment le modèle de contrôle de gestion. Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

e. La stratégie de l'entreprise :

La stratégie d'entreprise est un moyen qui consiste à faire des choix d'allocation de ressources (financières, humaines, technologiques, etc.), engagées par l'entreprise dans le long terme, afin de conquérir un avantage concurrentiel durable, décisif et défendable.

De nos jours, les managers ont deux problèmes majeurs : comprendre l'avenir et maîtriser les comportements des autres. C'est pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses entreprises. Ainsi, la stratégie de l'entreprise constitue un facteur de contingence dans la mise en place des outils du contrôle de gestion. Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché. Le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations. Par contre, si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir. Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité. Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités.

Section 3 : Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises.

Le contrôle de gestion est souvent présenté comme un système de gestion standard, adaptable à toutes sortes et formes d'entreprises, quoique ces pratiques varient en fonction de la taille, allant des PME jusqu'aux grandes entreprises internationales, et ceci dans des secteurs d'activité différents.

Le contrôle de gestion n'a pas de modalités standards pour tous types d'entreprises. Chaque entreprise ayant une structure et des besoins spécifiques en fonction de type de management, stratégie et culture d'entreprise. Généralement, la pratique du contrôle de gestion signifie sa nécessité, sa place et ses fondements au sein de l'entreprise. On dit qu'on pratique le contrôle de gestion si on est face à une situation d'anticiper, planifier et suivre la performance. Ces pratiques sont élaborées en fonction des besoins de l'entreprise.

L'un des points forts du contrôle de gestion c'est de réduire l'incertitude. Par conséquent, les outils de contrôle de gestion répondent aux besoins de la direction générale et les opérationnelles.

1. L'applicabilité du contrôle de gestion selon la taille de l'entreprise :

La taille de l'entreprise a un impact sur la pratique de contrôle de gestion car l'accroissement de la taille renforce la complexité de coordination, ce qui nécessite une mise en place des outils de pilotage. La taille est un critère important pour la construction des outils. Quoique l'absence de certains outils dans les entreprises de petites tailles, plus précisément sur les outils de pilotage par exemple les tableaux de bord, l'analyse des écarts.

Cet accroissement de taille pousse les dirigeants à mettre en place un système de contrôle de gestion afin de contrôler l'organisation et atteindre les finalités globales sans oublier que cette taille aura une incidence sur les outils de contrôle de gestion

Afin de mesurer la taille, il est nécessaire de prendre en considération les facteurs suivants car les concepts appliqués aux PME se différencient de ceux des grandes entreprises : (L'effectif, la masse salariale, CA, VA, le capital).²⁹La taille de l'entreprise est différente d'un pays à un autre et aussi

²⁹Ouslimane Meriem, Bennour Abdelhafid, « Les PME face au contrôle de gestion : Etat de l'art », Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13 N°26, 2018 ; P05.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

à l'intérieur de chaque secteur, on constate une autre distinction par exemple des grandes entreprises dans un secteur considère comme une PME dans un autre secteur.

a. Le contrôle de gestion dans les PME :

Les PME jouent un rôle fondamental dans le tissu économique par la contribution à la création de la richesse d'un pays. De nos jours, un grand nombre des PME n'ont pas un véritable système de contrôle de gestion où quelque calcul analytique insuffisant.

Les pays, le régime politique et le niveau de développement sont des facteurs de distinction entre les PME. On peut apprécier aussi la différenciation par le type d'activité, la forme de propriété, la stratégie et le mode de gestion. C'est pour ça, ce type d'entreprises s'adaptent rapidement aux changements de l'environnement.

iii. Définition de la PME :

Une PME est une entreprise de petite taille, elle se caractérise par une distance de hiérarchie moindre et des relations de travail plutôt informel.

Selon l'Encyclopédie de l'Economie et de la Gestion, La PME se définit : « comme des entreprises juridiquement et financièrement indépendantes dans lesquelles le dirigeant assume la responsabilité financière, technique et sociale sans que ces éléments soient dissociés »³⁰

iv. Les caractéristiques des PME :

Parmi les critères qui différencieront les PME par rapport d'autre entreprise³¹, on a :

- Une structure relativement simple avec un nombre d'employé plafonné.
- Le rôle et la personnalité du dirigeant.
- Un système d'information simple et peu structuré et un système de décision moins formalisé.

³⁰ Sihem Ahmed, « l'Encyclopédie de l'Economie et de la Gestion », édition hachette, 1994

³¹ Abbes Meryem, Saleh Iias, « les outils de contrôle de gestion dans les PME algériennes. Contraintes et perspectives. », Revue finance et marchés, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion. Université Djilali Iiabes, P78

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

- Une communication directe et informelle.

v. La classification des PME dans certains pays :

Tableau 5:: La classification des PME dans certains pays.

Pays/ critères	Nombre d'employé (Salaries)	CA
Etats –unis	500	-
U. E	NB ≤250	CA≤40 millions d'euros
Chine	Ni le nombre de salaries ni le CA le seul critère est la capacité de production	
Algérie	{1-250}	CA≤4 milliards DA ou Total du bilan ≤ 1 milliards de DA

Source : Bulletin d'information statistique de la PME N 35, Novembre 2019, Ministère de l'industrie et les Mines

vi. Les pratiques du contrôle de gestion dans les PME :

Les PME ont des caractéristiques différentes de celles des groupes pour cela on constate qu'elles ont besoin d'un système de contrôle de gestion particulier. Ils ont des ressources limitées par conséquent l'accès aux outils est plus complexe et difficile.

Les PME sont des entreprises créatives en phase d'expansion donc leur processus de contrôle de gestion généralement est composé de deux phases³² :

- **Phase I** : Fixation des objectifs, planification et budget.
- **Phase II** : Mise en œuvre.

La centralisation de la gestion et la décision se traduit par le propriétaire est lui-même le dirigeant de l'entreprise, il dispose le droit de contrôler les activités et de diffuser ou d'obtenir les

³² Löning, Hélène, Malleret, Véronique, Méric, Jérôme, « Le contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Ed.4, Dunod, 2013, P4

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

informations et les connaissances nécessaires pour le pilotage sans intermédiaires, sans oublier qu'il est le responsable financier.

Par contre le côté comptable, il se réfère à une équipe comptable ou bien un expert extérieur.

Généralement, la fonction du contrôle de gestion dans les PME est très souvent confondue avec la fonction financière, elle est considérée comme une fonction rattachée à la direction financière et comptable. A ce niveau, les travaux de contrôleur de gestion sont exécutés au sein de la direction comptable et financière. Le rôle de contrôle de gestion n'est pas clairement établi.

Fréquemment, cette fonction est exercée par des comptables ou responsables administratives qui n'ont pas des compétences et pourtant la comptabilité et le contrôle de gestion sont des domaines différents.

Le contrôle de gestion s'opère d'une façon informelle dans les PME. Les objectifs sont fixés et contrôlés sans normes ni procédures, la stratégie est intuitive et peu formalisée ce qui signifie que les dirigeants n'ont pas une vision stratégique. La prise de décision se fait à la base de (calcul des coûts, analyse des écarts, élaboration des tableaux de bord) pour la fixation des prix de vente, la détermination des budgets, une faible spécialisation dans les tâches.

Le contrôle de gestion est intégré dans les PME suivant deux approches soient ³³:

- ✚ **Approche par la taille** : Cette approche sert à comparer entre les PME et les grandes entreprises ou bien entre les PME elles-mêmes.
- ✚ **Approche par le cycle de vie** : Elle cherche à comparer entre les entreprises en phase de croissance et celles de la phase de maturité

En effet, les entreprises en début de cycle de vie souvent des entreprises de petite taille. Leur environnement est local peu complexe, les SI sont simples et les tableaux de bord sont peu développés. La seule inquiétude des dirigeants c'est la santé financière. Ils ont moins besoin de piloter que la grande entreprise. Pour cela, la centralisation du pouvoir et la proximité aux employés facilite la communication et le contrôle.

³³ Ronald Condor, « le contrôle de gestion dans les PME, approche par la taille et le cycle de vie », revue internationale PME, 2012. Dans le site : <https://www.erudit.org/;26/04/2020;16:07>

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Plus que le système de contrôle de gestion est simple, on est devant une petite entreprise. Donc la fréquence du contrôle est faible. Mais, le contrôle se multiplie et se formalise lorsque l'entreprise évolue. Dans les moyennes entreprises, le système de contrôle de gestion est plus complexe et sophistiqué. Elles utilisent peu les tableaux de bord, la procédure budgétaire, l'analyse des écarts et la fixation des objectifs collectifs et individuelles. Ce type d'entreprise mesure la performance en faisant recours à des outils de pilotage stratégiques.

Les pratiques du contrôle de gestion se diffèrent selon la taille de la PME car elles sont classifiées comme suite :

Tableau 6:: La classification des PME

Type d'entreprise	Nombre de salariés
Très petites entreprises	1-9
Petites entreprises	10-49
Moyennes entreprises	50-99

Source : Ousliman Meriem, Bennour Abdelhafid, « Les PME face au contrôle de gestion : Etat de l'art », Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13 N°26, Année 2018, P5

- Dans les TPE, l'entrepreneur va faire vivre la fonction de contrôle de gestion. Il n'est pas dans la mesure de recruter un contrôleur de gestion.
- Au sein des PME, la nature familiale, la stratégie influencent sur la pratique du contrôle de gestion. Elles ont un organigramme précis sur papier mais généralement les acteurs internes ne le respectent pas. Le contrôle de gestion dépend des comportements des dirigeants.

Les décisions sont prises par le contrôleur de gestion soit intégralement ou partiellement. Néanmoins ce poste est souvent absent.

La position de cette fonction dans l'organigramme dépend du nombre de services et d'employés mise en place. Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle. D'autre part, ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

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

vii. Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les PME :

Le rôle de contrôle de gestion vise essentiellement la réalisation des objectifs financiers, la réalisation des tâches. Le contrôleur de gestion aide les chefs d'entreprise dans la gestion quotidienne. Son but est d'anticiper les risques financiers futurs, donner des conseils et l'amélioration du processus. Le contrôle de gestion se concentre sur le contrôle du résultat plus qu'il ne s'oriente vers le pilotage. Les PME industrielles et commerciales souvent n'utilisent pas les instruments de pilotage, elles se focalisent sur le contrôle budgétaire. Les dirigeants sont ambitieux. Il existe une forte pratique de comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, l'analyse de la rentabilité.

Ces pratiques faciliteront la croissance de la taille de l'entreprise et assureront la survie et le développement du CA.³⁴ Parmi les outils de contrôle de gestion utilisés, on a :

Tableau 7: Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les PME

Les outils	Description
Le tableau de bord	Est un instrument de contrôle de gestion qui offre plus de souplesse. Pour cela, il est le plus répandu et utilisé dans les PME car il s'adapte à toutes les formes d'organisations. On constate qu'elles attribuent des tableaux de bord stratégiques et des tableaux de bord de gestion. Elles font appelées à eux afin d'assurer la coordination des activités opérationnelles et suivre leurs performances. Souvent, les PME de services font recours aux tableaux de bord.

³⁴ Pierre Maurin, « Le contrôle de gestion : boussole pour votre TPE/PME », éd1, afnor, 2008 ; P76

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

La comptabilité de gestion :	<p>Le contrôle de gestion apparait timidement via le service ou la personne chargé par la comptabilité analytique. Son rôle reste limité à l'optimisation des calculs des couts.</p> <p>L'accent est mis sur la comptabilité financière car elle est obligatoire par la loi et le fiscalement.</p> <p>Les travaux de comptabilité de gestion se résume sur l'imputation des charges dans les centres de responsabilités. Mais l'absence d'identification des marges par produit permettra d'apprécier une rentabilité globale.</p>
La gestion budgétaire :	<p>Le budget joue le rôle de coordination entre les différents services de l'entreprise.</p> <p>L'objectif principal de l'intégration de cette fonction est l'amélioration de la rentabilité financière et commerciale.</p> <ul style="list-style-type: none">➤ La rentabilité commerciale : elle est liée à l'activité de l'entreprise. C'est de traduire le CA en bénéfice. Parmi les outils : le budget (prévisionnelle, trésorerie), calcul du cout de revient, suivi des rendements, suivi des investissements afin d'accroitre la taille de l'entreprise, le reporting comptable et du budget semestriellement.➤ La rentabilité financière : (par rapport au moyen financier) : c'est de mesurer la rentabilité des capitaux investis. C'est l'une des objectifs de l'entreprise à maximiser.

Source : Etablis par l'étudiante

Conclusion, il n'existe pas un contrôle de gestion formelle adapté aux PME. La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparait peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins. La planification stratégique reste absente.

Le contrôle de gestion est rarement structuré et les outils utilisés sont limités. Elles sont utilisées par les fonctionnelles. L'implantation des nouveaux instruments est peu favorable dû à la complexité de l'environnement, la structuration de l'entreprise, la disponibilité des ressources financières et le profil de son dirigeant car il recrute des contrôleurs de gestion avec bac+2 plus

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

expérience mais l'expérience n'est pas un critère obligatoire dans le contrôle de gestion pour donner la chance à des nouveaux contrôleurs de gestion.

b. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises (groupes) :

Face à un environnement concurrentiel et une diversification des activités, les grandes entreprises cherchent à implanter des nouvelles filiales ce qui signifie que la situation devient plus compliquée. En effet l'entreprise est en mesure d'adopter un système de contrôle de gestion qui veille au bon fonctionnement des activités de l'entreprise. Les grandes entreprises sont des entreprises anonymes, ont une structure hiérarchisée et formalisées. Comme on peut trouver des groupes internationaux c'est-à-dire les filiales implantées un peu partout dans le monde.

viii. Définition des groupes :

Les groupes sont constitués à travers des ajouts ou abandons d'activité en fonction de fusion ou d'acquisition d'entreprise.

ix. Les caractéristiques :

Ces grandes entreprises ont des spécificités particulières, elles se présentent comme suit :

- Une structure complexe, lourde et rigide, le plus souvent réparti géographiquement (plusieurs pays ou régions).
- Une organisation décentralisée.
- Un système d'information complexe selon la structure adoptée par l'organisation, en utilisant un grand nombre de données et de procédures.
- Des systèmes de décisions formalisées, un processus décisionnel long avec de nombreux acteurs.
- Une séparation assez fréquente entre l'économique et le financier.
- Les décisions économiques relevant des opérationnels (directeur commercial ou de production) et les décisions financières relevant des fonctionnels (directeur financier ou comptable).

La position de contrôle de gestion se fait comme suit :

- **Une position fonctionnelle** : soit intégrée à la fonction financière ou indépendante d'elle c'est-à-dire au-dessous de la direction générale.
- **Une position de conseil** : c'est-à-dire rattaché à la direction générale.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Dans les groupes internationaux, beaucoup de difficultés de contrôler les filiales à l'étranger.

Parmi ces difficultés :

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

x. Les pratiques de contrôle de gestion dans les groupes :

Il est nécessaire d'avoir un système de contrôle de gestion afin de contrôler les filiales car si on est au niveau du siège de l'entreprise, on n'est pas au courant de ce qui se passe sur le terrain ou au niveau opérationnel.

La taille pousse à construire des budgets consolidés et des systèmes de reporting. Les grandes entreprises investis dans les outils de business intelligence et le reporting sophistiqués. L'accroissement de la taille d'entreprise est accompagné par une fonction de contrôle de gestion structurée et une diversification des outils³⁵.

D'un autre côté, cette augmentation signifie l'existence de plusieurs lieux de production, ceci nécessite des procédures et des outils standards pour mieux piloter l'entreprise et d'obtenir des résultats significatifs. Le système de contrôle de gestion soit cohérent avec la stratégie. Il se tourne vers l'extérieur pour observer la concurrence. Le contrôle de gestion est organisé au centre des filiales ou des divisions. Dans ce genre d'entreprise, on distingue entre les contrôleurs de gestion centraux et les contrôleurs de gestion décentralisés.³⁶

Le premier axe, les contrôleurs de gestion centraux se trouvent souvent dans le siège de l'organisation. Leurs missions s'articulent autour du reporting, le processus budgétaire, isolés des

³⁵ Abbes Meryem, Saleh Iias, « les outils de contrôle de gestion dans les PME algériennes. Contraintes et perspectives. ». Op.cit. P72.

³⁶ BOURREL Alexia, « Mémoire de master 2 spécialité contrôle de gestion et audit : enjeux de la relation contrôleur de gestion et gestion opérationnelle, université Grenoble Alpes » 2016/2017, P33. Dans le site www.HAL.shs.archives-ouvertes.fr; 23/04/2020 ;00 :23

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

opérationnels par conséquent aucun contact avec les opérationnels existe. Le contrôleur de gestion joue le rôle du surveillant

A l'inverse, dans le deuxième axe se trouvent les contrôleurs de gestion décentralisés. Ils travaillent en collaborations avec les managers. Généralement ce genre de contrôleur se trouvent sur le terrain proche des opérationnels ou éparpiller dans les filiales.

La mission du contrôleur de gestion n'est pas simple, il joue le rôle d'animateur et d'incitateur des comportements des acteurs. Il est chargé par³⁷ :

- Définition des centres de responsabilité (CA, investissement...)
- Mise en place des prix interne de cession ou les prix de transfert entre les filiales du groupe.
- Consolidation des budgets en provenance des filiales.
- Conception des outils de mesure de performances tel que le tableau de bord et le reporting et articulation d'un système budgétaire développé.

On trouve le contrôleur de gestion du siège et les contrôleurs de gestion des divisions. On compare entre les tâches des deux types de contrôleurs dans le tableau suivant :

Tableau 8: Comparaison des pratiques de contrôle de gestion (siège/filiale)

Contrôleur de gestion du siège	Contrôle de gestion dans la division
<ul style="list-style-type: none">❖ Recevoir le reporting des filiales.❖ Définir les règles et les procédures du système de contrôle de gestion.❖ Présenter les dépenses, les calendriers.❖ Faire l'attention sur la performance.	<ul style="list-style-type: none">❖ Facilite la communication avec les managers.❖ Collecter les données spécifiques sur le terrain.❖ Accorder des budgets supplémentaires aux commerciaux ou marketeurs.❖ Partager les informations entre Filiale/société-mère.

Source : Etablis par l'étudiante

³⁷Margotteau, Éric, Burlaud, Alain, « DCG11-Contrôle de gestion-Manuel et applications », édition Foucher, 2019, P16

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

La mission du contrôleur de gestion ne se limite pas sur le contrôle a posteriori, il participe d'une façon active dans le processus de décision en fournissant des éclaircissement précieux et précis sur les décisions prises.

xi. Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les grandes entreprises :

Dans ce type d'entreprise, les outils de contrôle de gestion se diffèrent, elles utilisent de nombreux outils formalisés et structurés.

Tableau 9:Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises groupes

Les outils	Description
Le reporting	<p>A la fin de chaque trimestre, les responsables des divisions ou des filiales remontent les données financières au contrôleur de gestion centrale au niveau du siège du groupe. Ceci est appelé le reporting. De plus, les filiales fournissent périodiquement le reporting financier à la société mère. Donc, il se fait fréquemment.</p> <p>Il existe plusieurs types de reporting :</p> <ul style="list-style-type: none">➔ Un système de reporting qui assure le contrôle des responsabilités délégués.➔ Un système de pilotage permet aux responsables fonctionnels et opérationnels de suivre la performance des taches dont ils ont chargé à atteindre. <p>Le reporting est un outil essentiel car il permet de résoudre les problèmes issus des filiales implantées à l'international ou dans des régions différentes. Chaque pays a un système de comptable et des procédures différentes. Ceci facilitera à présenter périodiquement des données à la société-mère.</p>
La comptabilité de gestion	Les résultats sont calculés mensuellement.
La gestion budgétaire	Elle est importante dans ces entreprises car elle assure la coordination entre les différentes unités implantées dans des places différentes.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

	<p>Le contrôleur de gestion est en mesure de créer un système d'animation budgétaire entre l'entreprise et ses différents unités ou division (dépend de la structure de l'entreprise). Cela rentre dans une démarche de planification stratégique.</p> <p>Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements. Les écarts sont déterminés après la comparaison des réalisations avec les budgets prévisionnels en exécutant le contrôle budgétaire</p> <p>Le budget rassemble tous les acteurs et les interactions avec la direction</p> <p>Elles s'appuient sur des nouvelles méthodes de gestion budgétaire (budget base zéro, Rolling forecast, réduire les délais de production).</p>
<p>Le tableau de bord</p>	<p>L'entreprise est en mesure de contrôler la performance obtenue. Pour mieux analyser les différentes activités de l'entreprise, leur rentabilité, il faut avoir un système de pilotage. Le contrôleur de gestion établis des plans décentralisés pour déterminer si toutes les activités doivent être conservé ce qui facilite les orientations stratégiques et déterminer les facteurs clés de succès. La planification à long terme est plus utilisée. Les contrôleurs de gestion se consacre davantage à l'analyse de la performance.</p>
<p>Systeme d'information :</p>	<p>Le SI est à la fois complexe et formalisé.il est à la charge du contrôleur de gestion. Il est centralisé au niveau de la société mère pour qu'il puisse remonter les données financières.</p> <p>Parmi les outils informatiques utilises dans ces entreprises, on constate :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Excel : Le contrôleur de gestion collecte les données budgétaires auprès de ceux qui les produisent sur Excel. Il va reformater, travailler et recroiser ces données de différentes sources. ◆ EPM (entreprise performance management) : Cet outil permet de mesurer les écarts. Généralement, il est disponible au niveau du siège de l'entreprise. Il fournit des fonctions d'analyse, de reporting.

Source : Etablis par l'Etudiante

On peut dire que la fonction CG est née à l'existence de ce genre d'entreprise. Cela se traduit par la délégation de certaines responsabilités et les confiés aux contrôleurs de gestion.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

2. L'applicabilité du contrôle de gestion selon le secteur d'activité de l'entreprise :

Les entreprises industrielles sont les plus outillées puis les prestataires de services enfin les entreprises commerciales.

a. Le contrôle de gestion dans les industries :

Les entreprises industrielles prennent une place majeure dans l'économie de chaque pays, généralement c'est le secteur le plus créant de la valeur ajoutée. Elles sont obligées de s'adapter au changement et l'entrée des nouveaux produits sur le marché, car les industries qui ne se renouvellent pas, commencent à disparaître.

xii. La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles :

Historiquement, le contrôle de gestion a été mis en place dans les entreprises industrielles. Il est apparu pour la première fois aux entreprises américaines industrielles au début du XX^e siècle³⁸, en appliquant le contrôle budgétaire et les calculs des coûts des produits. Donc, Le contrôle de gestion est un poste exigé dans les usines industrielles.

Le contrôle de gestion des industries permet de :

- Préciser les coûts de processus de production car la production est la fonction la plus dominante au sein de ses entreprises.
- Assurer la cohérence entre le contrôle de gestion et la comptabilité financière pour cela en constate trop de tableaux détaillés des chiffres.

xiii. Les outils de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion industriel se fonde sur des outils. Parmi ces outils on trouve le plus utilisé, c'est le contrôle budgétaire.

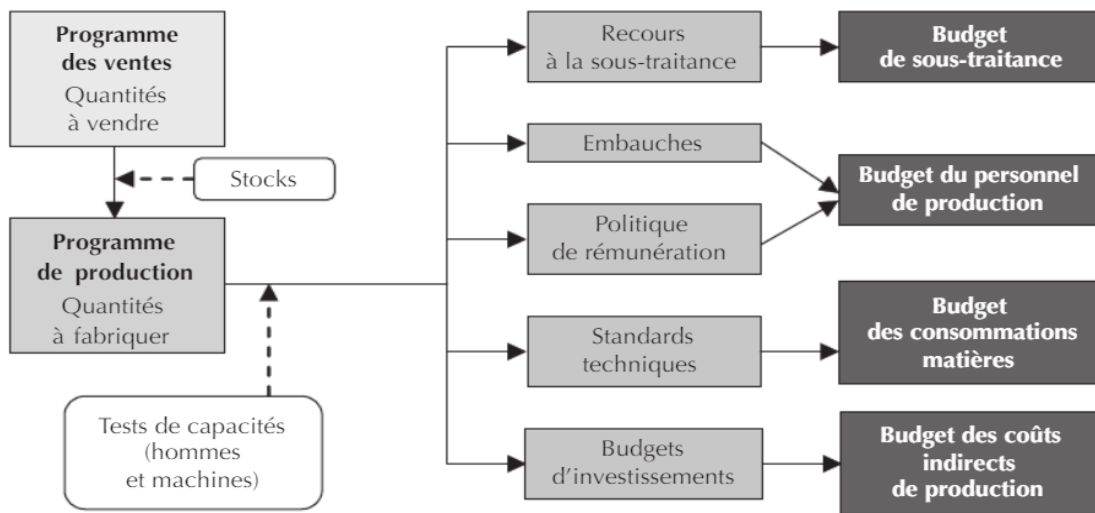
³⁸ Alazard, Claude, Separi, « Le contrôle de gestion manuel et application », Op.cit.P06

a. La gestion budgétaire :

❖ Le budget de production :

L'élaboration du budget de production selon une application universelle applicable dans plusieurs contextes³⁹. Le budget de production est en relation avec plusieurs fonctions au sein de l'entreprise tel que l'approvisionnement concernant le stockage, la fonction commerciale afin de déterminer le niveau de vente. Il sera élaboré en fonction des objectifs fixés au préalable. Ce processus il sera établis comme suit :

Figure 14:: L'élaboration du budget de production



Source : Alcouffe, Simon, Boitier, Marie, Rivière, Anne, « le contrôle de gestion sur mesure »,Dunod,2013,P32

❖ Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire était le seul outil utilise auparavant. Il est désigné à suivre le processus de performance et la réalisation (analyse des écarts). Ce contrôle se fait lors l'élaboration du budget de production (ex ante) et l'analyse des écarts (ex poste).

³⁹ Alcouffe, Simon, Boitier, Marie, Rivière, Anne, « le contrôle de gestion sur mesure »,Dunod,2013,P36

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

❖ **L'analyse des écarts :**

Le contrôle de gestion repose sur l'analyse des écarts réalisés en comparant les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés afin de corriger les erreurs. Tout d'abord, il faut calculer l'écart globale puis le décomposer en sous-écart à l'égard d'apprécier les facteurs influençant. Parmi les modèles les plus utilisés pour le calcul des écarts la méthode « VMRP »⁴⁰.

Ensuite, l'analyse des écarts commençant par l'écart le plus significatif en cherchant la cause, le responsable. Puis, corriger l'action. Cette dernière intégrée dans le tableau de bord.

b. La comptabilité analytique :

Les coûts standards de production sont des indices de contrôle directs dans les usines, de la main-d'œuvre. Ces coûts représentent une référence de calculs du résultat, facilite la valorisation de production, d'une part.

D'autre part, le coût standard est une base de prévision suffisante et détaillée pour les responsables. La détermination de ses coûts est liée au niveau d'activité. C'est-à-dire, le niveau de consommation de matières premières. Cette répartition se fait selon : la méthode de centre d'analyse ou la méthode ABC.

L'avantage de coûts standards est⁴¹ :

- ✓ Repérer et maîtriser les activités opérationnelles.
- ✓ Déterminer la consommation théorique de la production et prévoir l'approvisionnement.
- ✓ Anticiper le résultat et évaluer la performance en matière de consommation.

c. Le tableau de bord : (Le pilotage de performance des activités par le tableau de bord)

L'adoption des tableaux de bord est en fonction de la structure organisationnelle car il assure la performance sur le long terme. La mesure de performance d'une activité s'articule sur les

⁴⁰Alcouffe, Simon, Boitier, Marie, Rivière, Anne, « le contrôle de gestion sur mesure », Dunod, Op.cit.2013 ;P23

⁴¹Ibid., P35

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

dimensions suivantes : l'efficacité, l'efficience, le volume outputs, la qualité et le cout des ressources consommées. La seule méthode qui facilite cette mesure est la méthode ABC.

d. Le contrôle de gestion dans les entreprises de services :

xiv. Définition d'une entreprise de service :

On dit une entreprise prestataire de service lorsqu'on est devant un agent économique qui fait partie du secteur tertiaire. Elle est répertoriée en fonction de la nature de l'activité.

xv. Les caractères d'un service :

- L'intangibilité : ce qui traduit la complexité de mesure le résultat réalisé par la prestation.
- La relation du client avec le personnel :
- La participation du client dans la production de la prestation : cela signifie que le service est produit en se basant sur la demande du client et ses désirs.

On peut dire que le service est un risque car il est facile de se trouver dans une situation où ce service ne satisfait pas le client. En ce qui concerne la difficulté de la mesure de la performance, il faut avoir un système de contrôle quoique les services ne sont pas homogènes, c'est délicat de suivre un système de contrôle bien définie.

xvi. La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises de services :

Auparavant, les entreprises de service utilisent des outils de contrôle de gestion traditionnel tel que : les résultats globaux par semestre, la comptabilité analytique. Mais ces outils sont insuffisants pour piloter ce genre d'entreprise. Le contrôle a posteriori n'a pas une incidence sur le service rendu au client. Donc, il faudra privilégier le mode de contrôle qui permet d'anticiper la performance de l'action.

La maîtrise de la performance et la détermination de l'impact de la prestation sur la satisfaction du client est utile dans le secteur tertiaire car elles sont des objectifs primordiaux basés sur la baisse des coûts et en proposant des prix compétitifs. Ceci sert à l'évaluation de la performance des activités de services incluant l'évaluation des résultats et des ressources exploitées.

L'objectif du contrôle de gestion dans les prestataires de services est :

- Construire des outils de pilotage et de performance spécifiques à ce type d'entreprise.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

- Préciser les couts et les méthodes de calculs des couts, aussi les taux des horaires.
- Analyser et optimiser la rentabilité des prestations fournis par ces entreprises.
- Bâtir un budget et un tableau de bord pour cette activité.
- Identifier les leviers de performance des sociétés de services afin d'atteindre le niveau de la rentabilité souhaité.
- Détecter les besoins de prestation et donner une bonne interprétation des attentes des clients.

L'entreprise tertiaire doit posséder des systèmes adéquats a l'activité ⁴²:

- ✚ **Un système de description de l'activité** : doté des indicateurs d'évaluation de performances.
- ✚ **Un système d'agrégation** : ce système permet d'obtenir des synthèses (ratios et moyennes) issus du système de description.
- ✚ **Un référentiel** : c'est-à-dire un ensemble de valeurs de références, permettant de porter un jugement sur les résultats obtenus. Ce référentiel peut être constitué de missions, de système de valeurs, d'objectifs, de standards externes ou internes, etc.

xvii. Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises de services :

La gestion des services est très délicate car il est immatériel et non stockable. Pour connaitre l'impact du service rendu, il faut mesurer le degré de satisfaction du client. Cet impact est difficile à mesurer, en plus elle est couteuse et elle peut être biaisé.

Tableau 10:: Les outils de contrôle de gestion dans le secteur tertiaire

Les outils	Description
La comptabilité analytique	La consommation des ressources provient des systèmes budgétaires ou la comptabilité de gestion. Ce genre d'entreprise utilise des méthodes de calculs des couts parce que on

⁴² Hélène, Véronique, Jérôme, Yvon, Chiapello, « le contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques », édition 3 dunod,2008, P188.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

	<p>constate que les charges fixes sont élevées contrairement aux charges variables, leur cout unitaire est faible. Des différentes méthodes sont utilisées :</p> <p>-L'utilisation de la méthode de cout « imputation rationnelle »</p> <p>-Pour les services du couples « produit/service », utilise la méthode du cout direct.</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Le cout standard : comparable à ce qui se fait dans l'industrie, cette méthode peut s'appliquer à des services répétitifs, peu innovants comme l'entretien général, la comptabilité.▪ La comptabilité par activités : elle permet une recherche des facteurs générateurs de coûts et de résultat dans le service, et peut donc faciliter la compréhension de la relation moyens-résultats. Pour les services personnalisés aux clients, le gestionnaire s'appuie sur la méthode ABC.
Tableau de bord	<p>Il est censé pour analyse la relation produit/service. Il traduit les consommations en indicateurs qui seront plus tard utile pour le pilotage.</p> <ul style="list-style-type: none">• L'évaluation par le marché : elle consiste à comparer un rapport coût-prestation interne au rapport coût-prestation proposé par d'autres entreprises sur le marché. Le contrôle des processus et procédures de travail, qui, jouant le rôle d'une assurance qualité.• Le contrôle du produit/service : Une grande partie du contrôle dans vienne de ce que l'offre de service est définie au niveau central. Ceci réduit d'autant la marge de manœuvre du manager local et donc les besoins de contrôle. Ce contrôle du produit/service, s'effectue en deux étapes : au moment de la définition de l'offre de service et au moment de l'exécution du service. <p>La mise en place d'un système de pilotage comportant des informations sur les ressources consommées, les réalisations et leur impact. Le contrôle de gestion doit faire face à deux problèmes particuliers :</p> <ul style="list-style-type: none">✚ L'organisation en sites dispersés oblige à privilégier des « modes de contrôle » au détriment des systèmes de contrôle de gestion proprement dits ;

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

	<p>✚ Le contrôle de la qualité de service doit se faire en prenant en compte aussi bien des indicateurs portant sur la qualité offerte que des indicateurs portant sur la qualité perçue. On peut constater que les activités de service occupent une place croissante dans les économies développées, rendant la compréhension des particularités de leur contrôle indispensable à l'exercice du métier de contrôleur aujourd'hui.</p>
Benchmarking	<p>Depuis une dizaine d'années, les techniques de comparaison des entreprises du même secteur et même activité, et d'amélioration des performances par l'analyse de ratios ont été développées et partiellement rénovées sous l'appellation de benchmarking.</p> <p>Les ratios de performance : ce sont le plus souvent des ratios exprimant la productivité, qui donnent une appréciation globale, de l'efficacité du service. Parmi les plus fréquents, on peut citer : (le nombre de commandes par acheteur, le pourcentage de chiffre d'affaires, le pourcentage de la masse salariale consacrée à la formation, etc. Plus rarement, on voit des ratios destinés à mesurer la qualité du service (par exemple temps d'attente, taux de disponibilité).</p>

Source : Etablis par l'Etudiante

Ainsi, le contrôle de gestion des services ne peut plus aujourd'hui être considéré comme un développement du contrôle de gestion réservé à des spécialistes de niveau avancé. Il doit au contraire stimuler la réflexion de l'ensemble des contrôleurs sur leurs méthodes et les inciter à repenser leurs pratiques pour les adapter à l'environnement dans lequel ils opèrent.

e. Le contrôle de gestion dans les entreprises commerciales :

L'objectif des entreprises commerciales c'est de conquérir des marges élevées, en optimisant l'équilibre entre le prix, les volumes, les moyens commerciaux fixes et variables. Le contrôle de gestion commercial s'intéresse à trois fondements essentiels sont :

- 1) **Le service rendu au client** : valoriser le client. C'est-à-dire présenter un bon produit en se basant sur le rapport **qualité/prix**. Le pilotage portera sur l'adéquation du service et des produits livrés aux objectifs de valeur client.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

- 2) **La gestion du portefeuille clients-produits** : la gestion du mix produits-clients afin de la mesure de la rentabilité des produits et des clients, ce qui est loin de nombreuses entreprises mesurant mal la rentabilité de leurs clients. Il s'agit donc de mesurer et d'agir.
- 3) **Les ressources purement commerciales** : Connaître les retours des investissements et leurs correspondances avec les besoins du client

L'intervention du contrôleur de gestion est très délicate. Il s'intéresse à la performance commerciale. Il partage des bonnes pratiques concernant les réseaux de ventes.

xviii. La pratique de contrôle de gestion :

Afin de piloter l'activité de l'entreprise, le contrôleur de gestion est en mesure de :

- a) **Établir le diagnostic de rentabilité de votre activité commerciale :**
 - ◆ Analyser la rentabilité de l'entreprise avec des grilles d'analyse spécifiques à l'activité commerciale.
 - ◆ Arbitrer entre les bons niveaux de croissance et de rentabilité.
 - ◆ Modéliser l'activité pour piloter le Business Model.
- b) **Maîtriser les leviers d'optimisation d'activité** : Ces leviers sont à la fois financiers et humains.
 - ◆ Positionner correctement un prix de vente, connaître les lois de l'élasticité.
 - ◆ Optimiser les moyens commerciaux et identifier le juste nécessaire sans nuire au développement de l'activité.
 - ◆ Connaître les dernières pratiques marketing et mesurer l'efficacité d'une force de vente.
 - ◆ Définir le bon niveau de stock et en chiffrer le coût complet.
 - ◆ Optimisation des moyens humains et de la motivation des équipes.
 - ◆ Construire un budget réaliste et présenter ses synthèses.
- c) **Analyser les résultats pour favoriser la prise de décision et l'action :**
 - ◆ Analyser mensuellement les écarts : effet prix, volume, mix.
 - ◆ Identifier les indicateurs spécifiques à intégrer dans son tableau de bord (taux d'accroche, taux de transformation, taux de fidélisation).

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

xix. Les missions du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est positionné vis-à-vis des directions commerciales et marketing. Il cherche à comprendre les enjeux de ces directions. Il identifie les opportunités de croissance du CA et de la rentabilité et déceler les opportunités cachées par l'analyse financière : du portefeuille client, du Mix produit/client.

xx. Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises commerciales :

Tableau 11:Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises commerciales

Les outils	Description
La gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none">• Le contrôleur de gestion est en mesure d'élaborer des prévisions des ventes d'une manière fiable. Il est chargé du suivi et l'analyse de ces budgets et les écarts sur CA et sur marge brute : effets volume, mix, prix, coût...• Apporter un regard critique sur le budget des moyens commerciaux et marketing pour redéployer les ressources : analyse de la productivité, ROI des actions...• Analyser les marges par produit/zone/canal de distribution/client/vendeur...
L 'outil informatique	Utilisation de l'outil informatique tel que l'Excel et Power point.
Tableau de bord	Piloter l'activité commerciale et marketing en mettant en place les tableaux de bord. Ils sont construits pour favoriser la prise de décision et l'action par la direction. La mesure de la performance commerciale en se basant sur des indicateurs permettant de se positionner. Ces indicateurs sont adaptés aux objectifs. Il existe plusieurs types : : indicateurs financiers et opérationnels, productivité de la force de vente, satisfaction client, efficacité des actions marketing...Parmi ses indicateurs : le CA, Marge commerciale, VA, Délais de livraison...

Source : Etablis par l'étudiante

3. L'applicabilité du contrôle de gestion selon la nature juridique de l'entreprise :

Depuis longtemps, le contrôle de gestion a un rôle incontournable que l'entreprise soit publique ou privée. Il cherche à rassurer les dirigeants, les aider et les motiver afin d'atteindre les objectifs.

a. Le contrôle de gestion dans un organisme public :

Le contrôle de gestion s'est fortement développé dans le secteur public. Sa structuration se réalise progressivement.

Dans le secteur public, les entreprises ont un but non lucratif ce qui traduit l'absence de la notion de marge bénéficiaire. Il est nécessaire de connaître l'utilité et la contribution du contrôle de gestion dans ces entreprises et leur impact sur la performance. Cette contribution se manifeste dans les unités monétaires dépensées d'une manière efficace et plus utile.

Gérer une entreprise publique sans avoir un souci de rentabilité. Ceci est inadapté aux finalités du contrôle de gestion qui est lié à la notion de rentabilité. Puisque l'avantage de cette entreprise n'est pas monétaire donc il n'est pas quantitatif ce qui signifie qu'il faut disposer des outils opérationnels et objectifs. Sauf les coûts peuvent être estimés.

xxi. La pratique du contrôle de gestion :

La mise en place d'un système de contrôle de gestion permet de réagir en temps réel de toutes les turbulences en déployant un ensemble des techniques managériales et des pratiques de performance issues du secteur privé⁴³. Les entreprises étatiques sont créées selon un décret exécutif donc la loi vise à construire des budgets en fonction des missions afin de faciliter le contrôle budgétaire, le suivi d'exécution budgétaire pour l'amélioration de performance. Mais aucune loi n'oblige les entreprises à adopter des outils de contrôle de gestion. Ceci reste indispensable afin d'assurer la fiabilité des chiffres.

La spécificité et la complexité du secteur public pose un problème de transparence budgétaire par conséquent, les outils de contrôle de gestion sont destinés à aider à la maîtrise des dépenses.

⁴³ Abdelkader NAAS « Pratique de contrôle et émergence d'une fonction de contrôle de gestion dans les entreprises publiques algériennes. », Université d'Oran

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Le contrôle de gestion aide l'entreprise à maîtriser son développement et assure la souplesse.

D'un autre côté, exercer le contrôle pour s'assurer de la régularité des actions et la prise des bonnes décisions. C'est un contrôle a posteriori

Le service de contrôle de gestion est décentralisé, rattaché à la direction générale. Il occupe une position de conseiller.

xxii. Les outils de contrôle de gestion utilisés au sein des entreprises publiques :

Les outils de contrôle de gestion sont moins développés dans les entreprises publiques, généralement les outils utilisés sont la gestion budgétaire et le système d'information comptable.

Tableau 12:: Les outils de contrôle de gestion dans le secteur public

Les outils	Description
Le tableau de bord	Le tableau de bord multidimensionnel est l'outil le plus utilisé. Il permet de déterminer la satisfaction du personnel et un pilotage plus pertinent de l'organisation.
La gestion budgétaire	L'importance budgets programmés (budget de charge, d'approvisionnement, de trésorerie) s'articule autour l'impact sur la rationalité des dépenses publiques. L'entreprise est chargée à avoir une gestion prévisionnelle concernant les recettes. Mais dans le processus de contrôle de gestion, la phase II de la mise en œuvre est omise en comparant par les autres phases qui sont menées. Sert ces entreprises fournissent des services au profil du public. Mais dans certain cas, ces services peuvent avoir un tarif donc c'est un revenu pour l'entreprise ce qui oblige d'élaborer un budget prévisionnel quoique c'est très difficile et complexe. Le contrôle budgétaire se fait trimestriellement afin de contrôler les budgets
La comptabilité analytique	Pour calculer les différents couts et les rendre plus efficient. Cela aura un impact sur la situation économique.

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

L 'analyse financière :	<ul style="list-style-type: none">-Le compte résultat par activités est un outil qui permet d'identifier les recettes.-Elaboration du bilan prévisionnel et du TCR prévisionnel.-L'utilisation quelques ratios de L'analyse financière pour déterminer la structure financière de l'entreprise. Parmi ces rations : Fond de roulement Net, B.F. R, l'autonomie financière, liquidité.
--------------------------------	---

Source : Etablis par l'étudiante

Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques est plus orienté vers l'analyse financière, parfois le tableau de bord. En conclusion, la pratique du contrôle de gestion reste incomplète dans le secteur public.

b. Le contrôle de gestion dans le secteur privé :

L'accroissement des parts de marches, la réalisation des profits pour un meilleur rendement des actionnaires ; sont parmi les important objectifs dans les entreprises privées. Elles ont un but lucratif. Donc elles sont dans la mesure de minimiser les couts afin de dégager une marge bénéficiaire consistante. Cela exige l'application des outils de contrôle de gestion.

xxiii. La pratique de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion utilise un ensemble des outils afin de mesurer la satisfaction des individus et de l'intérêt général et le suivi de la rentabilité. La fonction de contrôle de gestion n'existe pas comme une fonction indépendante, elle est intégrée à la direction des finances et comptabilités. Donc il dépend de ce département et il est proche de l'information financière ce qui signifie l'existence du contrôle financier. Ce rattachement facilite la circulation des informations financières. Le plus important c'est d'avoir un positionnement dans le marché.

xxiv. Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises privées :

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Tableau 13: Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises privées :

Les outils	Description
L 'analyse financière	<p>L'entreprise est en mesure de faire un diagnostic sur la structure financière de afin de connaitre la situation financière de l'entreprise en se basant sur des ratios. Quoique les dirigeants ne prennent pas en considération ses ratios.</p> <p>Le contrôle de gestion facilite le choix d'investissement, prendre les décisions stratégiques. Pour cela, l'utilisation des indicateurs d'analyse afin de synthétiser la réalisation des objectifs.</p>
Les autres outils	<p>L'ignorance de la comptabilité analytique pour les calculs des couts. Aussi, l'absence de la gestion budgétaire (les démarches prévisionnelles et le contrôle budgétaire)</p>

Source : Etablis par l'Etudiante

Chapitre II : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises

Conclusion :

A la fin de ce chapitre, on peut conclure que le contrôle de gestion occupe une place primordiale au sein de l'entreprise. Sa position et ces pratiques sont distinctes d'un secteur à un autre. Ainsi, la fonction de contrôle de gestion s'adapte à la structure organisationnelle de l'entreprises car elle est variable, elle dépend d'un ensemble de facteurs tel que la taille de l'entreprise, la nature juridique, le secteur d'activité.

Aujourd'hui, les entreprises sont très souvent confrontées à la nécessité de gérer et piloter des activités qui présentent généralement certaines caractéristiques au niveau de chaque secteur. Il est nécessaire de mobiliser les outils et les techniques de contrôle d'une manière pertinente parce que car chaque entreprise à ses propres finalités et les outils utilisés s'adaptent aux besoins des managers.

**Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes
(secteur industriel (cas de « Cevital » /secteur tertiaire (cas de banque « La Badr »))**

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Pour concrétiser ce que nous avons présenté dans les chapitres précédents concernant la notion du contrôle de gestion et ses pratiques, nous allons réaliser dans le dernier chapitre une étude pratique concernant la mise en place réelle du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes.

De nos jours, les entreprises algériennes s'activent dans un marché de plus en plus dynamique et incertain. Cela nécessite une fonction de contrôle de gestion afin de maîtriser la situation et réaliser les objectifs stratégiques.

Donc, notre étude pratique est quant à elle est fondée sur l'analyse de quelques cas d'entreprises algériennes via une enquête sur le terrain pour la validation dans le contexte algérien. Pour répondre à la problématique de recherche, nous allons comparer entre deux secteurs différents afin de constater comment le contrôle de gestion est pratiqué. Cependant, il est difficile d'introduire la fonction de contrôle de gestion dans le secteur des services en comparant par rapport aux industries.

Section 01 : Le contrôle de gestion dans le secteur des industries (Cas de Cevital)

Le contrôle de gestion est un système d'évaluation des responsabilités et d'amélioration de la performance faisant recours à un grand nombre d'instruments.

La concurrence dans le secteur industriel oblige les entreprises à doter un système de contrôle de gestion. L'introduction du contrôle de gestion dans les entreprises nécessite la création d'une structure d'entreprise adéquate afin qu'elles puissent maintenir leur compétitivité sur le marché.

Certaines entreprises possèdent une diversification des produits. Pour cela le système de contrôle de gestion doit s'adapter à la structure de l'entreprise. Parmi ces entreprises, on a : Hydrocarbures, Agro-alimentaire, Electroménager, Industrie laitière, Production pharmaceutique.

Prenant le cas du secteur industriel agro-alimentaire :

Sur le marché algérien, de nombreuses d'entreprises sont actives dans l'industrie l'agro-alimentaire, mais le problème qu'elle ne soutienne pas debout et elle disparaître à cause de l'environnement concurrentiel.

Le gestionnaire ne doit pas se contenter du passé et le présent de l'entreprise, il doit chercher aussi le futur (avoir une projection pour le futur). Par conséquent, les entreprises sont tenues de

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

fournir un système de contrôle de gestion qui va garantir la survie de l'entreprise et son développement. Pour comprendre l'applicabilité du contrôle de gestion dans le secteur industriel et les outils utilisés, nous avons pris le cas de « SPA Cevital ».

1. Présentation de l'entreprise :

a. Historique de Cevital :

C'est une entreprise privée algérienne à forme légale d'une société par action. Elle a été créée en Mai 1998, avec un capital privé de 69. 568.256.000 DA, implantée à l'extrême -Est du port de Bejaia. C'est une société investie dans des activités diversifiées. Parmi les activités : industrie agro-alimentaire, électro-ménager, grande distribution, sidérurgie...

b. La mission de Cevital :

Le groupe Cevital occupe un positionnement stratégique important, cela facilitera les relations avec son environnement. Cevital est le leader du secteur agro-alimentaire en Afrique.

CEVITAL possède plusieurs atouts qui lui permettent de prendre la position de leader sur le marché algérien, on cite à titre d'exemple :

- Capacité à manager des projets, dans la production et la distribution de grandes envergures ;
- Maîtrise de la technologie (les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des processus) ;
- Jeunesse des salariés et encadrement à fort potentiel pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise ;
- Choix du site : l'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif détaillé sur le plan logistique ;
- Force de négociation, la taille de l'entreprise, en raison des parts de marché investies comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité ;
- Présence d'un réseau de distribution couvrant l'ensemble du territoire national.

Pour Cevital, nous avons entrepris la construction des installations suivantes :

• A Bejaia

Raffinerie Huile ; Margarinerie ; Silos portuaires ; Raffinerie de sucre.

• A El Kseur

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe CEVITAL dans le cadre de la privatisation des 'entreprises publiques algériennes en novembre 2006. Un immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits Cojek. Sa capacité de production est de 14 400 T par an.

• A Tizi Ouzou (Agouni Guehrane) :

Au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres. L'unité d'Eau Minérale Lalla Khedidja a été inaugurée en juin 2007.

c. Les activités de CEVITAL FOOD :

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production qui sont les suivantes :

→ Huiles Végétales :

• Les huiles de table : elles sont connues sous les appellations suivantes :

-**Fleurial** : plus 100% tournesol sans cholestérol, riche en vitamine (A, D, E) ;

-**Elio et Fridor** : ce sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine « E ». Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de Palme, conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant de (1 à 5 litres), après qu'elles aient subi plusieurs étapes de raffinage et d'analyse.

→ Margarinerie et graisses végétales :

CEVITAL produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN ».

→ Sucre Blanc :

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose. Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boîtes d'1kg.

→ Sucre liquide : CEVITAL FOOD produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

→ Silos Portuaires.

→ Boissons : - Eau minérale, Jus de fruits, Sodas. - L'eau minérale Lalla Khedidja depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent.

d. Organigramme général de CEVITAL :

L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des ressources humaines matérielles et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe. La Direction générale est composée d'un secrétariat et de plusieurs directions.

- **La direction des Ventes & Commerciale :** Elle est chargée par la commercialisation des produits et le développement du fichiers clients de l'entreprise et ses relations avec la clientèle.
- **La direction Système d'informations :** Elle assure la mise en place des moyens, des technologies de l'information nécessaires pour améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise. Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau.
- **La direction des Finances et Comptabilité :**
 - Préparer les budgets ;
 - Tenir la comptabilité et préparer les états financiers ;
 - Pratiquer le contrôle de gestion.
- **La direction des Ressources Humaines :**
 - Définir et proposer à la direction générale les principes de gestion des ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe ;
 - Assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel ;
 - Pilote les activités du social ;
 - Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures ;
 - Assurer le recrutement et former le personnel ;
 - Charger de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité ;
 - Gestion de la performance et des rémunérations.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

- **La direction Approvisionnements** : Dans le cadre de la stratégie globale d'approvisionnement et des budgets alloués (investissement et fonctionnement).
 - Les mécanismes permettant de satisfaire les besoins matière et services dans les meilleurs délais, avec la meilleure qualité et au moindre coût afin de permettre la réalisation des objectifs de production et de vente.
- **La direction Industrielle** :
 - Chargé de l'évolution industrielle des sites de production et définit, avec la direction générale, les objectifs et le budget de chaque site ;
 - Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions : techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail ;
 - Anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...) Elle se compose de ces directions suivantes :
- **La direction des Silos** :
 - ✚ Stockage de la matières premières.
 - ✚ Transfert et distribution aux utilisateurs.
- **La direction des Boissons** : Elle contient trois unités industrielles situées en dehors du site de Bejaia
 - Unité Lalla Khedidja domiciliée à Agouni-gueghrane (Wilaya de TIZI OUZOU).
 - Unité plastique, installée dans la même localité.
 - Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'El Kseur.
 - I. **La direction Corps Gras** :

Elle contient les unités de production suivantes : une raffinerie d'huile, un conditionnement d'huile, une margarinerie. Sa mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre.
 - II. **La direction Pôle Sucre** :

Le pôle sucre est constitué de 4 unités de production : une raffinerie de sucre, une raffinerie de sucre solide, une unité de sucre liquide, et une unité de conditionnement de sucre.
- **La direction QHSE** :
 - Maintenir et améliorer les différents systèmes de management ;
 - Veille au respect des exigences règlementaires produits, environnement et sécurité ;
 - Garantir la sécurité de ses personnels et la pérennité de ses installations ;

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

- Contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et réponse aux exigences clients.
- **La direction Energie et Utilités :** C'est la production et la distribution pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque processus.
- **La direction Maintenance et travaux neufs :**
 - Mise en place de nouveaux équipements industriels et procédés ;
 - Planifie et assure la maintenance pour l'ensemble des installations ;
 - Gérer et déploie avec le directeur industriel et les directeurs de pôles les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité.
- **La direction Logistique :**
 - Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, eau minérale, ...), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts logistique ;
 - Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients ;
 - Assure l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières par le service transport ; - Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS, ...) ;
 - Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

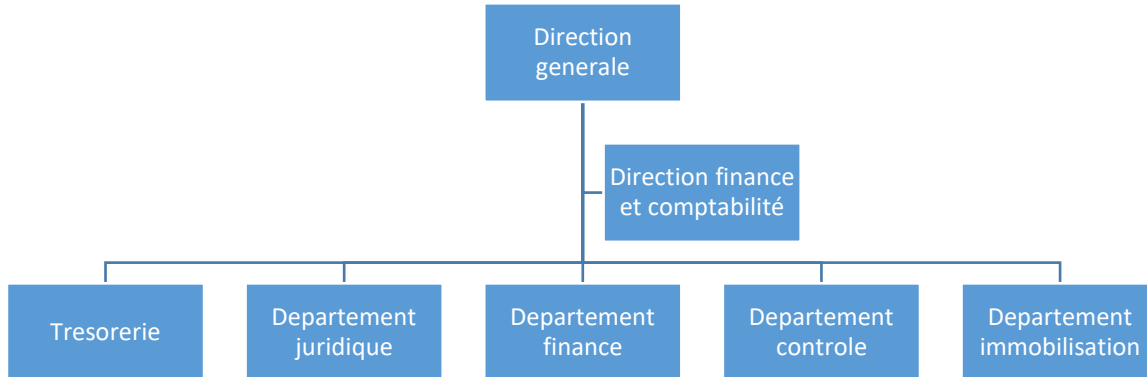
2. L'existence de la fonction de contrôle de gestion :

a. Positionnement de contrôle de gestion :

Vue la taille du groupe, la diversification des produits va permettre d'envahir le marché locale et internationale. Ceci nécessite le contrôle des activités. A partir de l'organigramme de l'entreprise, on constate que le contrôle de gestion une fonction qui appartient à la direction de la comptabilité et finance.

La fonction du contrôle de gestion est implantée à partir 2010, qui est devenu une fonction primordiale, afin d'assurer le fonctionnement de l'entreprise. Cette position limite le rôle de cette fonction car elle est destinée à un profil comptable.

Figure 15:organigramme de Cevital



Source : Réalisé par l'étudiante d'après les informations disponible sur internet

b. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise :

Le contrôle de gestion à une relation direct avec autres fonctions tel que : la production, l'approvisionnement, la distribution, et les ressources humaines, ...etc.

Dans une optique de pilotage de l'entreprise, le contrôle doit fournir à la direction les informations nécessaires à l'arbitrage des décisions. Au-delà des aspects techniques que comporte le travail du contrôleur, ce dernier constitue une interface entre les responsables car lui seul possède en réalité, les éléments permettant d'avoir une représentation globale de l'organisation. Les budgets, dont il a généralement la maîtrise, constituent l'une de ces représentations et servent souvent de base commune de discussion. Mais, ce n'est pas la seule, la mise en place et le suivi de tableaux de bord constitue également une opportunité et un cadre d'échanges entre le contrôleur et les différents responsables. Cette situation implique pour le contrôle de gestion, une bonne connaissance des fonctions opérationnelles de l'entreprise et explique ainsi, que la discipline intègre des outils propres à ces dernières. Ces connaissances sont nécessaires, non seulement dans une optique classique de construction des budgets, mais aussi une optique opérationnelle, pour comprendre et être à l'écoute des problèmes liés à chaque fonction.

3. L'applicabilité du contrôle de gestion au niveau de « Cevital » :

Après consultation de l'organigramme, la fonction de contrôle de gestion se situe au niveau de la direction finance et comptabilité. Ceci signifie que l'entreprise à la comptabilité analytique car elle facilite le calcul des couts.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

a. Les missions du contrôle de gestion au sein de Cevital :

Le contrôle de gestion a pour missions de :

- Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels et les aidez à mieux gérer.
- S'assurer de la pertinence et fiabilité de l'information ;
- Déterminer les coûts ;
- Analyser la performance, aider le pilotage et la prise de décision ;
- Mettre en place une gestion budgétaire (établissement des budgets) ;
- Mesurer les réalisations et les prévisions ;
- Mesurer la performance et les résultats par rapport aux objectifs ;
- Donner une vision globale et une vision future de l'entreprise ;
- Recommander des solutions et améliorations.

L'applicabilité du contrôle de gestion au sein de Cevital se présente comme suit :

- Rapprochement et édition des écarts d'inventaires stocks ;
- Mise à jour des différentes balances matières ;
- Analyse et valorisation des écarts d'inventaires ;
- Calcul de cout de clôture ;
- Analyse et réajustement des couts
- Traitements des réformes ;
- Traitement des recyclages ;
- Traitement des non conformités ;
- Situation des prêts et emprunt stock ;
- Assainissement stock à extérieur pièces de rechange ;
- Rapport d'inventaire final.
- Faire le Reporting périodique.

b. Les outils de contrôle de gestion de « Cevital » : Parmi les outils de contrôle de gestion.

xxv. La comptabilité analytique :

Au niveau de Cevital, la méthode du cout complet utilise pour calculés les couts à cause de la diversification des produits. Cette méthode est utilisée depuis 2009.Commençant par :

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

1. Les charges :

- a) **Les charges directes** : elles contiennent la matière première et la fourniture. Elles sont valorisées lors l'entrée au stock selon le cout moyen pondéré.
- b) **Les charges indirectes** : elles sont réparties selon la méthode des centres d'analyse

Les centres principaux : (clés de répartitions)

- ➔ Approvisionnement /Kg
- ➔ Production /Heure main-œuvre
- ➔ Distribution / DA

Les centres auxiliaires :

- ➔ Administration
- ➔ Comptabilité et finance
- ➔ GRH

2. Les couts :

- ➔ **Cout d'achat** =MP +fourniture +charge indirecte d'approvisionnement.
- ➔ **Cout de production**=Cout d'achat de MP consommées charge indirecte de production.
- ➔ **Cout de revient**=Cout de production des produits vendus+ charge de distribution.

xxvi. La gestion budgétaire :

C'est l'outil le plus important, consiste à traduire les programmes tracés en chiffres c'est-à-dire l'élaboration des budgets. Il est établi mensuellement cela facilitera le contrôle et le suivi

3. Le processus budgétaire : est décomposé en 4 phases

- a) **La préparation** : c'est la planification des objectifs attendus. Elle se fait vers les coups du mois octobre, Novembre afin d'élaborer les pré-budget prévisionnel pour l'année N+1
- b) **Le lancement** : le lancement de la procédure budgétaire se fait à l'occasion d'une réunion regroupant l'ensemble des responsables opérationnels et de toutes compétences nécessaires à cette opération.
- c) **Le déroulement** : pendant cette étape, chaque responsable est chargé de préparer son budget en s'inspirant des orientations discutées et des normes fixées.
- d) **L'arrêt du budget** : c'est la fin de l'année. Il contient les objectifs réaliser durant l'année.

4. Les types de budgets de cevital :

Figure 16:Les types de budgets prévisionnels au niveau de « Cevital »

Les budgets prévisionnels de Cevital

Budget de trésorerie

Budget des ventes

Budget des approvisionnements

Budget des investissements

Budget de production

Source : Etablis par l'étudiante depuis les informations disponibles

- a) **Budgets des ventes :** afin d'évaluer les ventes futures en quantité et en valeur pour chaque produit.
- b) **Budgets de production :** contient la quantité demandée à produire.
- c) **Budgets des approvisionnements :** ce budget facilitera le suivi et éviter la rupture des stocks et détecter les besoins en MP
- d) **Budgets de trésorerie :** Englobe les recettes et les dépenses de l'entreprise.
- e) **Budgets des investissements :** Ce budget est élaboré à partir du plan d'investissement.

5. Analyse des écarts :

- **Ecarts=réalisations -objectifs**
- **Taux d'évolution**= (cumul de réalisation de mois - cumul de mois de l'année précédente / cumul de mois de l'année précédente) *100.
- **Taux de réalisation** = (réalisations / prévisions) * 100.

Commentaire :

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Ces calculs sont insuffisants pour l'analyse de l'activité. Beaucoup d'indicateurs sont ignorés tel que :

- **Ecart par rapport à la marge**
- **Ecart par rapport au CA**
- **Ecart par rapport au rendement.**

Ces écarts soient favorables ou défavorables faciliteront d'effectuer les actions correctives.

xxvii. Le tableau de bord :

Afin de piloter l'entreprise, le tableau de bord est maintenu par excellence. Il est considéré comme un outil indispensable au sein de Cevital.

1. Types des tableaux de bord :

- a) **Tableau de bord financier :** Analyser la situation financière et la performance de l'entreprise.
- b) **Tableau de bord de production :** ce tableau permet de connaître les coûts nécessaires à minimiser afin de maximiser le rendement de l'entreprise.
- c) **Tableau de bord commercial :** connaître le CA en quantité et en valeur, la rentabilité des produits et déterminer le degré de satisfaction des clients.

2. L'utilité du tableau de bord :

Le tableau de bord est un instrument important au sein de l'entreprise, il facilitera la prise de décision aux dirigeants en fournissant des données pertinents, utiles.

Le tableau de bord permet de connaître l'évolution du CA, analyse des créances, la trésorerie.

Commentaire :

Au sein de Cevital, le tableau de bord est utilisé mais on constate le manque des représentations graphiques qui facilitera le suivi de l'évolution de l'activité.

Il est considéré comme un outil destiné à la hiérarchie afin de fournir les informations importantes.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

c. L'importance du contrôle de gestion par rapport à Cevital :

Le contrôle de gestion est une fonction primordiale pour la vie de l'entreprise pour l'amélioration de la performance de l'entreprise. Les dirigeants de l'entreprise sont satisfaits du rendement depuis l'implantation de la fonction de contrôle de gestion en 2010.

Malgré le rattachement de la fonction de contrôle de gestion à la DFC, qui montre que le rôle de cette fonction est plus top comptable, ceci limite ces tâches avec les autres fonctions de l'entreprise.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Section 2 : Le contrôle de gestion dans le secteur tertiaire (Cas la Badr)

Les entreprises du secteur tertiaire sont nombreuses, et réparties selon des catégories comme suites : Banques et assurances, Imports et exports, Transports. Restaurations. Communication, études, conseil, informatique. Ces types d'entreprises ont des outils de contrôle de gestion différent selon le client et ses besoins.

Prenant le cas de la banque :

1. La pratique du contrôle de gestion dans le secteur bancaire :

a. Présentation du contrôle de gestion au sein des banques :

Le contrôle de gestion d'une prestation de service est chargé par la coordination technique des instruments, l'animation et la liaison entre la stratégie et les opérations. La banque joue un rôle important dans l'économie du pays. C'est l'une des ressources de financement des activités des agents économiques. L'introduction du contrôle de gestion est une tâche délicate à l'activité bancaire, car la structure de la banque est décentralisée donc le contrôle de gestion est chargée par la mesure et la surveillance des risques, notamment à la délégation du pouvoir de gestion ou la centralisation de l'information.

La banque est une entreprise particulière qui reçoit des dépôts des agents qui ont une capacité financière ou prête des dépôts des agents qui ont besoins d'un financement. Le contrôle de gestion dans le secteur bancaire s'adapte aux contraintes des activités de service. L'organisation du système de contrôle de gestion, le choix des outils et l'analyse dépend de la qualification du contrôleur de gestion et ses informations disponibles.

b. L'utilité de la fonction de contrôle de gestion pour l'entreprise

a) La direction générale :

- ❖ Un besoin d'information pour maintenir les grands équilibres ;
- ❖ Un besoin de suivi et d'évaluation des résultats ;
- ❖ Un besoin d'aide à la décision : l'information facilite la prise de décision.

b) Les responsables opérationnels :

Les responsables et les cadres du réseau ont des besoins d'informations de gestion, d'analyse, de méthodologie et de conseils.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

- ❖ **Le besoin d'information de gestion** : le contrôleur de gestion diffuse des états statistiques ou comptables détaillés et des tableaux de bord synthétiques donnant une vue d'ensemble sur les prévisions d'activité, sur les objectifs de résultats, sur les réalisations et sur les performances ;
- ❖ **Les besoins d'analyse, de méthodologie et de conseil** : le contrôle de gestion explique les aspects économiques déduits des informations transmises telles que les modalités d'analyse de la rentabilité d'un produit, d'un segment de clients ou l'impact d'un changement de tarification des produits.

Pour le cas des banques algériennes :Le système bancaire algérien est bien capitalisé et rentable. Le financement bancaire de l'économie algérienne représente 49.9 % du PIB (2018)⁴⁴. Il existe 20 banques sur le territoire algérien, on prend un échantillon et on cite quelques banques :

Tableau 14:Echantillon des banques en Algérie

N°	L'établissement bancaire	Type
01	BEA	Banque commerciale étatique
02	BNA	Banque commerciale étatique
03	BADR	Banque commerciale étatique
04	CPA	Banque commerciale étatique
05	Société générale Algérie	Banque privée étrangère (Française)
06	Al Baraka	Banque privée étrangère (Pakistanaise)
07	Al Salem banque Algérie	Banque privée étrangère (Bahrein)
08	BNP Paribas Al-djazair	Banque privée étrangère (Française)

Source : Etablis par l'étudiante

⁴⁴ Rapport annuel 2018 de BNP Paribas, P8, Depuis <https://www.bnpparibas.dz> visité 16/08/2020 à,01 :06

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

2. Présentation de la banque « BADR » :

a. L'historique de la banque :

La Banque de l'Agriculture et du Développement Rural est une institution financière commerciale nationale créée par décret n°82-106 le 13 mars 1982. La BADR est une société par actions au capital social de 2.200.000.000 DA, chargée de fournir aux entreprises publiques économiques conseils et assistance dans l'utilisation et la gestion des moyens de paiement mis à leur disposition, et ce, dans le respect du secret bancaire. En vertu de la loi 90/10 du 14 avril 1990, relative à la monnaie et au crédit, la BADR est devenue une personne morale effectuant les opérations de réception des fonds du public, les opérations d'octroi des crédits, ainsi que la mise à la disposition de la clientèle les moyens de paiement et de gestion. Depuis 1999, le capital social de la BADR a augmenté et atteint le seuil de 33.000.000.000 Dinars. Son siège social se situe au Boulevard Colonel AMIROUCHE -Alger.

b. Les missions de la BADR :

La BADR a été créée pour répondre à une nécessité économique, née d'une volonté politique afin de restructurer le système agricole, assurer l'indépendance économique du pays et relever le niveau de vie des populations rurales. Ses principales missions sont :

- ✓ Le traitement de toutes les opérations de crédit, de change et de trésorerie.
- ✓ L'ouverture de comptes à toute personne faisant la demande.
- ✓ La réception des dépôts à vue et à terme.
- ✓ La participation à la collecte de l'épargne.
- ✓ La contribution au développement du secteur agricole.
- ✓ L'assurance de la promotion des activités agricoles, agro-alimentaires, agro-industrielles.

c. Les objectifs de la BADR :

- L'augmentation des ressources aux meilleurs coûts et rentabilisation de celles-ci par des crédits productifs et diversifiés dans le respect des règles.
- La gestion rigoureuse de la trésorerie de la banque tant en dinars qu'en devises.
- L'assurance d'un développement harmonieux de la banque dans les domaines d'activités la concernant.
- L'extension et le redéploiement de son réseau.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

- La satisfaction de ses clients en leur offrant des produits et services susceptibles de répondre à leurs besoins.
- L'adaptation d'une gestion dynamique en matière de recouvrement.
- Le développement commercial par l'introduction de nouvelles techniques managériales telles que le marketing, et l'insertion d'une nouvelle gamme de produits.

3. L'existence de la fonction contrôle de gestion :

a. Positionnement du contrôle de gestion :

En consultant l'organigramme des banques citer au préalable, l'existence de la fonction de contrôle de gestion au sein de ses banques soit cette fonction est indépendante c'est-à-dire un service à part, soit elle est rattachée à la direction des finances. Pour mieux comprendre l'applicabilité du contrôle de gestion au sein d'une banque et les outils utilisés, nous avons pris le cas de la banque « BADR ».

b. La structuration de la BADR :

La BADR est une banque publique qui a pour mission le développement du secteur agricole et la promotion du monde rural. Constituée initialement de 140 agences, son réseau compte actuellement plus de 321 agences et 39 directions régionales. Quelques 7 000 cadres et employés activent au sein des structures centrales, régionales et locales. La densité de son réseau et l'importance de son effectif font de la BADR la première banque à réseau au niveau national

4. L'applicabilité du contrôle de gestion au sein de la « BADR » :

Après consultation de l'organigramme, on remarque qu'il existe une fonction de contrôle de gestion sous-forme de direction appelée « **Direction de prévisions et de contrôle de gestion** ».

Le contrôle de gestion permet de répondre à plusieurs questions tel que :

- ➔ Quels sont les couts au sein de l'entreprise ?
- ➔ Comment évolues ses couts ? peut-on-les maitriser ?
- ➔ Quels sont les activités les plus rentables pour l'entreprise ?

D'après une enquête menée, on a détecté les informations suivantes :

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Au sein des banques, le contrôle de gestion s'attache à la connaissance des coûts des opérations effectués par la banque. Aussi, il s'intéresse à contrôler la rentabilité de la banque. Parmi les outils utilisés à la BADR, il existe :

a. Les outils de contrôle de gestion au niveau de la « Badr » :

Parmi les outils utilisés à la BADR, il existe :

xxviii. Le système d'information de gestion et de pilotage :

1991 : Mise en place du logiciel « **SWIFT** » pour l'exécution des opérations de commerce International ;

1992 : Mise en place du logiciel « **SYBU** » avec ses différents modules de traitement des opérations bancaires (gestion des prêts, gestion des opérations de caisse, gestion des placements, consultation de l'ensemble des comptes clientèle).

Néanmoins, le système informatique « **SYBU** » a montré ses limites car il ne fournit pas toutes les données nécessaires pour les besoins du contrôle de gestion et de comptabilité analytique. Les bases de données clientèle sont incomplètes, ce qui ne facilite pas le suivi commercial de la clientèle au niveau des agences bancaires. En conséquence de l'obsolescence du système « **SYBU** », la BADR a investi dans l'acquisition d'un nouveau système informatique, en l'occurrence « **FLEXQ** ». Ce nouveau système est plus performant et permet beaucoup de facilité dans les pratiques de gestion à travers l'exhaustivité des informations et données qu'il fournit. Cela va donner une nouvelle perspective pour le contrôle de gestion.

xxix. La gestion budgétaire :

La gestion prévisionnelle est l'outil de contrôle de gestion prédominant au sein de la BADR, suivant un horizon temporel d'une (01) année comme période budgétaire.

Après l'explication des principales étapes du processus budgétaire, nous allons essayer de comprendre ce processus à travers l'exercice N.

1. La procédure budgétaire (élaboration du budget et allocation des objectifs) :

a) Calendrier d'élaboration du budget :

La DPCG prépare un calendrier d'élaboration du budget (n+1) pour l'ensemble des structures.

b) Définition des axes stratégiques et des objectifs globaux de la banque :

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

- Au début du second semestre de l'année N, la Direction Générale définit les axes stratégiques et les objectifs généraux à retenir pour l'élaboration du budget de l'exercice N+1.
 - Synthèse et formalisation (chiffrage) des principales orientations stratégiques et des objectifs généraux sous forme d'une note cadre (à partir des projets examinés en CDG).
 - Les liaisons budgétaires (fichiers Excel et les documents complémentaires à renseigner, ainsi que les états statistiques relatifs aux activités (dépôts, crédits, ...)).
 - Une note décrivant la procédure budgétaire, les délais et modalités de renvoi correspondants.
- c) **Elaboration des pré budgets** : La DPCG prépare et vérifie :
- Diffusion de la note cadre aux centres de responsabilité (structures centrales, GRE).
 - Transmission des documents budgétaires à renseigner aux centres de responsabilité.
 - Transmission des compléments d'informations manquantes.
 - Réunions de préparation au sein des GRE/ AC Les responsables pour examiner les réalisations du groupe, commenter la note cadre et fournissent aux agences les orientations nécessaires à la fixation des objectifs du groupe pour l'année N+1, un PV est dressé et transmis à la DPCG.
- d) **Centralisation et consolidation des pré-budgets et étude de cohérence** :
- Sauvegarde des pré-budgets sur un applicatif Excel propre à la DPCG).
 - Vérification détaillée des prévisions : activité (volume des encours, taux, nombre de comptes ou d'opérations.), marges, couts, ratios.
 - Consolidation des pré budgets, par agences, GRE, Réseau, centre de cout ... Global banque.
 - Exploitation des fiches d'anomalies / centre et contrôle de cohérence avec les objectifs globaux (note cadre) et ceux du GRE (pour les centres de profit agences).
- e) **Arbitrages et négociation** :
- Négociation avec les responsables des centres de responsabilité (Structures centrales et GRE) et arbitrage (les réalisations de septembre étant disponible).
 - Finalisation des pré budgets par centre et consolidation banque.
- f) **Etablissement du projet de budget définitif de la banque**

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

- Etablissement du budget définitif de la banque (réseau, centres de coûts, centres de profits, global banque) ; - Elaboration du document de synthèse budgétaire.
- Présentation du projet de budget en CDG.
- Correction et représentation éventuelles.
- Présentation du projet de budget devant le CA
- Notification du budget définitif aux centres de responsabilité.

2. Le suivi et le contrôle budgétaire :

a) Collecte des réalisations mensuelles :

- Réception de la DEDI les données relatives aux réalisations budgétaires par indice comptable au plus tard le 15 du mois suivant le mois de référence.
- Collecte d'informations trimestrielles diverses (mouvement des effectifs (DP/GRE) : formations réalisées (DRRH/GRE), états des dépenses de fonctionnement, états des dépenses d'investissement par structures.

b) Calcul des écarts :

- Saisie des réalisations mensuelles et cumulées sur applicatif Excel et calcul des écarts / prévisions budgétaires /par centre.
- Budget investissements ;
- Budgets fonctionnement ;
- Objectifs activité (emplois, impayés, ressources) ;
- Nombres de comptes, Nombres d'opérations ;
- Services (monétiques...) ;
- Résultats intermédiaires (TCR/centre).

c) Analyse des écarts :

- Les écarts les plus important concernant les objectifs d'activité, de revenus, de charge ou d'investissement sont systématiquement analysés, commentés ;
- Calcul des marges d'intérêts et des résultats analytiques en intégrant les taux de cession interne de trésorerie.

d) Transmission des reporting :

- Envoi des reporting (analyses des écarts et commentaires) vers la direction generale et les structures centrales.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

e) **Réception des actions correctives :**

- Réception des actions correctives proposées par le centre de profit ou de coût.

Cas d'une agence :

1. Les pré-budgets établis au sein d'une agence de la « BADR » :

Exercice	2019
Code de l'agence	(Code de wilaya)508
Numéro de l'agence	508
Code de rattachement au groupe	(Matricule de wilaya)

2. La prévision de l'activité :

- A. Les emplois :** Les emplois prévus pour une agence « X » pour l'année 2020 sont présentes trimestriellement :

Tableau 15: Les emplois prévisionnels de la Badr

Emplois	Réalisations 2018	Réalisations 2019	Solde au 31/03/2020	Solde au 31/06/2020	Solde au 31/09/2020	Solde au 31/12/2020
Crédit à court terme	705134023	826879884	895948224	1072551948	1097012148	1094139348
Crédit à moyen terme	7250345999	7912487247	8791423672	9336994072	9955490472	10498709021
Total crédit par caisse	7955480022	8739367131	9687371896	10409546020	11052502620	11592848369
Créances impayées	425063948	425212610	425250368	413289162	408103007	367806607
Impayées	425063948	425212610	425250368	413289162	408103007	367806607
Emplois clientèle	8380543970	9164579741	10112622264	10822835182	11460605627	11960654976
Engagement par signature	865933201	991240833	993597807	993694185	1117240602	1240895400

Source : Documents internes

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Commentaire :

Les emplois prévus pour l'année 2020 est en progression d'après les objectifs tracés par la direction générale.

- i. Pour ce qui concerne les crédits, on remarque une progression des crédits par caisse accordés par la banque.
- ii. Pour les créances, une régression des créances impayées au 31/12/2020.
- iii. Les engagements par signature auront une progression au 31/12/202.

B. Les ressources : Concernant les ressources, suivant également des prévisions pour une périodicité trimestrielle.

Tableau 16: Les ressources prévisionnelles de la Badr

Ressources	Réalisations 2018	Réalisations 2019	Solde au 31/03/2020	Solde au 31/06/2020	Solde au 31/09/2020	Solde au 31/12/2020
Ressources à vue non rénumérés	8456879102	8885829745	9109109488	9298301033	9527592997	9724008597
Ressources à vue rénumérés	5440373157	5937519468	6159044874	6159582726	6510440039	6661446065
Ressources à vue	13897252259	14823349213	15268154362	15457883759	16038033036	16385454662
Ressources à terme	88935782	83494782	84494782	104494782	100494782	100494782
Ressources collectées auprès de la clientèle	13986188041	14906843995	15352649144	15562378541	16138527818	16485949444

Source : Documents internes

Commentaire :

D'après le tableau, on constate une progression des ressources collectés pour chaque trimestre de l'année 2020.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

C. L'investissement :

Tableau 17:La prévision des investissements de la Badr

Désignation et nature de la prévision	Dépenses 2019	Prévisions des dépenses 2020	Dotations aux amortissements	
			Taux	Dotations 2020
Autres valeurs incorporelles	0	0		0
Logiciels informatiques		0	20%	0
Terrains	0			
Bâtiments	0		05%	0
Bâtiments industriels			05%	0
Matériels et outillages	0	0	15%	0
Equipements de bureaux	488000	1640000		118000
Mobiliers de bureaux		600000	10%	60000
Matériels de bureaux	488000	40000	20%	8000
Coffres forts		1000000	05%	50000
Climatisation		0	20%	0
Equipements d'informatiques	586929	1583000	20%	316600
Equipements ménager log		0	20%	0
Mobiliers de logement du personnel		0	10%	0
Immobilisations en cours	0	0		
Total d'investissement	1562929	4863000		552600

Source : Documents internes

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Commentaire :

La banque prévoit un budget d'investissement de valeur de 4863000.

D. Le fonctionnement :

Tableau 18:La prévision des charges de fonctionnement

	Réalisations 2018	Réalisations 2019	Prévisions 2020	Evolution 2020-2019
Services	11176960	10714802	11980522	11%
Personnel	60768047	62298428	57793617	-8%
Impôts et taxes	1500	1800	980	-84%
Diverses charges	1978560	2116709	2366670	11%
Produits exceptionnels	0			
Total des charges de fonctionnement	73925067	75131739	72141789	-4%

Source : Documents internes

Commentaire :

Les performances réalisées confirment non seulement le professionnalisme de l'équipe, mais aussi bien de la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

E. TCR prévisionnel :

Tableau 19:Le TCR prévisionnel de la Badr

	Réalisations 2018	Réalisations 2019	Prévisions 2020
Produit d'exploitation bancaire	469710740	471475937	657049725
Intérêts et produit assimilés	419144915	419822606	599476294
Commissions (Produits)	48700325	49355690	55160790
Produits des autres activités	1865500	2297641	2412641

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Charges d'exploitation bancaire	128189744	148688235	165592979
Intérêts charges assimilées	127989744	148600355	165425099
Commissions (Charges)	0	0	0
Charges des autres activités	200000	87880	167880
Produit Net Bancaire	341520996	322787702	491456746
Charges de fonctionnement	62785189	63656267	60972936
Résultat Brut de l'exploitation	278735807	259131435	430483810
Reprise de provisions	31529463	8000000	228920000
Dotations aux provisions	16510712	18056189	237810000
Résultat d'exploitation	293754558	249075246	421593810

Source : Documents internes

Commentaire :

Le TCR de l'année 2020 est prévu comme suite :

- i. On constate une hausse pour PNB.
- ii. On remarque une hausse pour RBE.
- iii. Pour le résultat de l'exploitation une augmentation pour l'année 2020.

3. Evaluation de la rentabilité et calculs des ratios de gestion :

a) Analyse du résultat intermédiaire de gestion :

- 1) Le Produit Net Bancaire (P.N.B) $P.N.B = \text{produits d'exploitation bancaire} - \text{charges d'exploitation bancaire}$. $PNB = 491456746$
- 2) Le Résultat Brut d'Exploitation (R.B.E) $R.B.E = P.N.B - \text{charges de fonctionnement} - \text{dotations aux amortissements}$. $R.B.E = 358266789$
- 3) Le Résultat d'Exploitation (R.E) $R.E = R.B.E - \text{dotations aux provisions} + \text{reprises de provisions}$. $R.E = 349376789$
- 4) La Marge sur Intérêts La marge sur intérêts = intérêts reçus – intérêts payés

La marge sur intérêts = 434051195

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

b) Analyse par les ratios de gestion

- 1) La structure du P.N.B \rightarrow Commissions / P.N.B = 8%
- 2) Le ratio de profitabilité = Résultat Net / P.N.B. Le ratio de profitabilité = 0,64164673

Commentaire :

On constate une forte contribution du PNB dans la formation du résultat net de ce centre de profit, cela traduit une bonne évolution des activités en termes de négociation des commissions et des marges d'intérêts. Aussi, une amélioration significative de ce ratio comparativement à l'exercice précédent.

- 1) Ratio créances impayées / emplois = 3%
- 2) Ratio emplois / ressources = 73%

c) Calcul des charges

D'après les informations disponibles par le responsable de la D.P.C.G, nous avons constaté ceci :

- Difficultés dans la répartition des charges indirectes aux agences
- Le responsable de centre de responsabilité choisit la clé de répartition la plus cohérente à la structure.
- Parmi les clés de répartitions : l'effectif du personnel, la masse salariale.

Remarque :

Les clés de répartition retenues ne sont pas toujours fiables et biaisent le résultat brut d'exploitation des agences.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

4. Tableau de bord : (Tableau de bord centrale) :

Tableau 20:Le tableau de bord central de la Badr

Indicateurs	Réalisations 2018	Objectifs 2019	Réalisations 2019	Taux de réalisation de l'objectif
Les résultats intermédiaires de gestion				
Produits d'Exploitation Bancaire	469710740	604306992	471475937	78%
Charges d'Exploitation Bancaire	62785189	64656267	63656267	98%
Produit Net Bancaire	341520996	630125561	322787702	51%
Résultat Brut d'Exploitation	278735807	554034882	259131435	47%
Résultat d'Exploitation	293754558	590380161	249075246	42%

Commentaire :

Ce tableau nous donne une image sur la performance de la BADR lors la réalisation des profits.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Section 3 : Analyse et synthèse sur l'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes.

Après avoir connaître l'applicabilité du contrôle de gestion dans deux secteurs différents, nous avons mené enquête pour généraliser les résultats.

Nous avons pris un échantillon d'entreprises algériennes constituée de 30 entreprises et nous avons perçus :

1. Classification des entreprises

a. Secteur d'activité et nature juridique :

Tableau 21: Répartition des entreprises selon le secteur d'activité

Type d'entreprise	Entreprises industrielles		Entreprises prestataires de services	
	Publique	Privée	Publique	Privée
Nombre d'entreprise	8	9	10	3

Source : Etablis par l'étudiante

b. La taille de l'entreprise :

Tableau 22:: Répartition des entreprises selon leur taille

	Entreprises industrielles	Entreprises prestataires de services
Groupe/ grande	9	0
PME	7	14

Source : Etablis par l'étudiante

2. Existence de la fonction de contrôle de gestion :

L'existence de la fonction de contrôle de gestion est constatée lors la consultation de l'organigramme de chaque entreprise constituante l'échantillon, connaître son positionnement et son importance.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

a. Le degré d'existence du contrôle de gestion

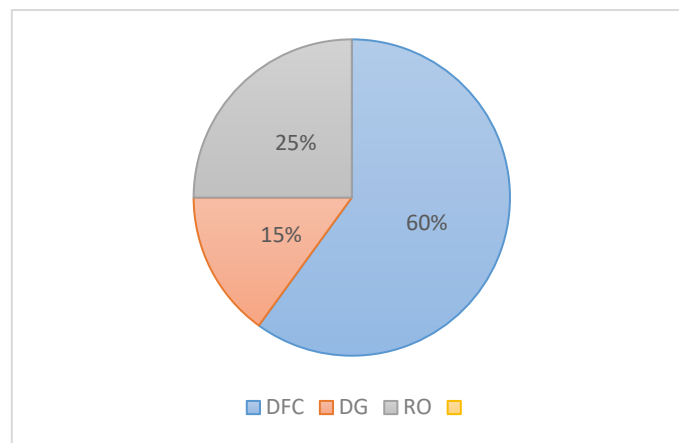
Tableau 23:L'existence de la fonction de contrôle de gestion

	Existence de CG	Non existence de CG
Nombre d'entreprise	20	10

Source : Etablis par l'étudiante

b. Le positionnement du contrôle de gestion :

Figure 17:La répartition de rattachement du contrôle de gestion

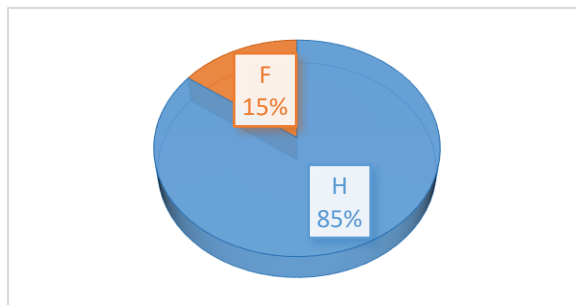


Source : Etablis par l'étudiante

3. Le contrôleur de gestion :

a. La distribution des contrôleurs de gestion selon leurs sexes

Figure 18:: La répartition du contrôleur de gestion selon le sexe



Source : Etablis par l'étudiante

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

b. Profil du contrôleur de gestion :

Tableau 24:Le profil de contrôleur de gestion

	Nombre
Spécialiste en contrôle de gestion	7
Un financier / comptable	13

Source : Etablis par l'étudiante

3. Les outils de contrôle de gestion :

a. Les outils utilisés :

Tableau 25:Répartition des outils de contrôle de gestion

	Entreprises industrielles		Entreprises prestataires de services	
	Publique	Privée	Publique	Privée
Tableau de bord		**	****	*
La gestion budgétaire	**	*****	*****	*
Plans	*		*	*
La comptabilité analytique	**	****	****	*
Les systèmes d'information	*		**	*
Reporting		*		
Analyse financière	*	*	*****	*

Source : Etablis par l'étudiante

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

b. Les méthodes de calculs des couts :

Tableau 26: Répartition des méthodes de calculs des couts

Méthodes	Nombre d'entreprise
Centres d'analyse	7
Cout complet	2
L'ABC	2

Source : Etablis par l'étudiante

c. L'utilité du contrôle de gestion :

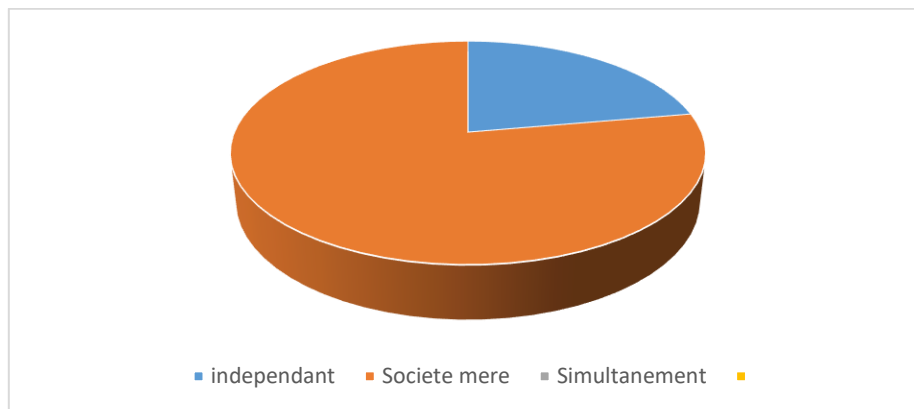
Tableau 27: Les travaux utilisés

Travaux	Nombre
Calcul des couts	20
Prévisions	16
Calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions	14
Elaboration et suivi des fiches des stocks	15
Calcul des ratios	5
Calcul des indicateurs de performance	7

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

d. Concernant les groupes, le contrôle gestion est exercé au niveau de la filiale :

Figure 19:Le type du contrôle exercer au niveau des filiales



Source : Etablis par l'étudiante

Analyse et recommandation :

En définitive, le contrôle de gestion n'est pas uniquement une utilisation améliorée des techniques comptables (maîtrise des chiffrages), mais une véritable fonction de la Direction générale qui traverse les différentes structures et fonctions d'une entreprise.

1. Pour Cevital :

L'entreprise occupe une position importante sur le marché algérien grâce à une bonne gestion.

D'après l'analyse, on expose les remarques suivantes :

- Tout d'abord, le rattachement de la fonction de contrôle de gestion à la DFC montre que cette fonction a un profil plus comptable et financier.
- En matière de calcul des coûts, l'entreprise se réfère au modèle du coût complet dans la répartition des charges et le suivi des activités.
- Pour ce qui de la gestion budgétaire, l'entreprise la considère comme l'outil le plus important mais on constate qu'il existe une insuffisance des écarts calculés.
- Le tableau de bord est un outil essentiel pour piloter l'activité de l'entreprise. Il permet de suivre le déroulement des tâches en se basant sur les données issues de la comptabilité analytique, le budget et le reporting.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Recommandations :

- ✓ Le rattachement de la fonction à la DG, elle sera indépendante et autonome. Cette position permettra d'avoir une vision globale sur l'activité de l'entreprise et de participer lors l'évaluation de la performance de l'entreprise.
- ✓ Il est préférable à l'entreprise d'utiliser la méthode ABC car elle traite les charges indirectes d'une manière logique et éliminera le gaspillage. Ces charges seront incluses dans les calculs de coûts qui seront pris en considération pour la fixation des prix de vente afin qu'il soit plus compétitif sur le marché. D'un autre côté, elle permettra une analyse de la performance des activités.
- ✓ Sert la gestion budgétaire est important dans la traduction des programmes fixés en chiffres, il est nécessaire d'avoir plus des écarts calculés tel que : écart par rapport à la marge, le CA, qui seront inclus plus tard dans le tableau de bord.

2. Pour la Badr :

La banque joue un rôle important dans l'économie du pays pour cela elle est obligée de surveiller les risques qui menacent ses rendements. La réalisation de la performance est liée à la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

D'après l'analyse, on a constaté :

- La fonction de contrôle de gestion est indépendante. C'est-à-dire, elle est rattachée à la DG. C'est une position optimale, elle facilitera la gestion des relations et la supervision des filiales (les agences).
- L'innovation technologique a permis à la banque de mettre en place des SI performant afin de gérer leurs activités en réduisant le temps. Les SI sont devenues une ressource vitale pour l'entreprise.
- Pour ce qui concerne la gestion budgétaire, elle est devenue un instrument indispensable pour la prévision de l'activité (investissement, CR...) sans oublier d'effectuer le suivi, le contrôle budgétaires et les calculs des écarts qui seront utiles dans l'élaboration du tableau de bord.
- La répartition des charges n'est pas fiable. Ce qui signifie que le résultat net sera biaisé.
- L'analyse financière sert à calculer des ratios qui seront utiles pour la prise de décision.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Recommandations :

- ✓ Le système d'information de la banque ne permet pas de tenir une comptabilité analytique de gestion lui permettant de répartir avec précision les charges indirectes vue les lacunes de ce système en matière d'informations de gestion. Donc il faut maintenir un SI plus sophistiqué.
- ✓ La méthode la plus utilisée pour le calcul des charges au sein de la banque, est la méthode des centres d'analyse, par contre, la méthode ABC n'étant pas utilisée au sein de cette banque.
- ✓ La banque est en mesure de se baser sur les outils de pilotage afin de gérer la relation clientèle et d'avoir une situation performante.

Chapitre III : L'applicabilité du contrôle de gestion dans les entreprises algériennes

Conclusion :

Cette partie nous a permis de prendre connaissance aux deux sociétés « Cevital » & « Badr » et connaître leurs structures. Nous avons vu la présentation des différents services de chaque entreprise, plus précisément la mise en place de la fonction de contrôle de gestion qui est au centre de notre recherche. Nous avons vu le positionnement, l'importance et les différents outils utilisés au sein de l'entreprise.

Ensuite, nous avons eu l'occasion de connaître le fonctionnement de chaque outil et son impact sur la rentabilité et la performance de l'entreprise. Pour ce qui est de l'entreprise industrielle, elle s'intéresse davantage sur le calcul des coûts, son objectif principal c'est de minimiser les coûts et de maximiser le profil en maintenant le même positionnement sur le marché.

Par contre dans le secteur bancaire, vu la complexité de l'environnement, la banque se concentre à la satisfaction du client en premier lieu et la mesure de la rentabilité qui est considéré le cœur du contrôle de gestion bancaire.

Dans l'ensemble, selon l'enquête mener, le contrôle de gestion est mis en place sein des entreprises algériennes mais la réalité nous a permis de savoir que le contrôle de gestion n'est pas pratiqué d'une manière structurée et efficace et connaître le manque des procédures et des outils utilisés.



Conclusion Générale

Conclusion générale :

Les entreprises évoluent dans un environnement turbulent qui se caractérise par des changements internes et externes, pour cela le contrôle de gestion est primordial pour une entité afin de faire face à tous changements. Il assure l'exploitation des ressources d'une façon efficace et efficiente. En effet, pour que l'entreprise soit compétitive, elle est dans l'obligation d'atteindre un certain niveau de performance.

Afin de maîtriser cette situation, l'entreprise doit créer un département de contrôle de gestion qui a une liaison directe avec la direction générale. Il sera plus efficace s'il entretient avec les autres services de l'entreprise.

Notre travail vise à déterminer l'existence réel du contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes et connaître son importance. Le choix de ce thème a été guidé par le fait que les entreprises cherchent à améliorer leur rentabilité et performance et de survivre dans un environnement concurrentiel.

Pour pouvoir répondre aux hypothèses posées préalablement, nous avons choisis une démarche comparative entre deux entreprises de secteur différent et on a fait une synthèse sur la pratique du contrôle de gestion.

La faiblesse des entreprises algériennes dû à une mauvaise gestion et prise des décisions qui ne sont pas performante en matière de pertinence et de flexibilité. La mise en place d'une fonction de contrôle de gestion au sein d'une entreprise dépend de son importance. Quoique dans le contexte algérien, l'existence du service de contrôle de gestion se figure sur l'organigramme mais effectivement cette fonction n'est pas vérifiée, ni valorisée et les outils de pilotage sont ignorés ou peu utilisés par certaines entreprises.

Nous avons remarqué que les entreprises algériennes s'intéressent beaucoup à l'outil de planification tel que la gestion budgétaire et le calcul des coûts par les méthodes traditionnelles.

Certaines entreprises ont une bonne appréciation de leurs objectifs par l'appréciation des objectifs de l'année N, en précisant dans les tableaux de présentation de chaque année, ainsi que le suivi budgétaire, les calculs de coûts et l'utilisation d'un tableau de bord mensuel (chiffre d'affaire et les ventes en quantité pour certaines filiales) et d'un rapport d'activité trimestriel. Ceci est

dans le but de conserver leur position actuelle dans le marché par la mise en place un système du contrôle de gestion qui est rattaché à la direction finance et comptabilité.

Par contre, l'introduction de la fonction de contrôle de gestion dans le secteur tertiaire est très difficile et délicate. Ceci est dû au caractère d'intangibilité du service car on ne peut pas mesurer le service offre mais il sera mesuré par le degré de satisfaction du client. La méthodologie et les techniques utilisés dans le secteur de service sont celles du secteur industriel réajuster selon les besoins de l'entreprise. Ce secteur des services s'intéresse beaucoup aux calculs des couts qui seront évalués les couts par centre de responsabilité en se référant à des coefficients d'unité d'œuvre pour avoir l'équivalence car les méthodes ABC ou le cout complet ne sont pas favorable dû à l'hétérogénéité des prestations.

D'une part, l'utilisation des systèmes d'information afin de faciliter la circulation des informations utiles pour les autres outils de contrôle de gestion tel que la comptabilité analytique, les prévisions. Sans oublier le rôle du tableau de bord est l'un des outils les plus important, il permettra de mesurer la performance et la rentabilité. Ceci facilitera une prise de décision optimale.

Constats et tests d'hypothèses :

On projection la théorie sur la pratique, on a pu tirer les résultats suivants :

- Le contrôle de gestion est une fonction indispensable au sein de l'entreprise. Mais on constate qu'au niveau des entreprises algériennes cette fonction est rattachée à la direction de finance et comptabilité, elle a un profil plus comptable. Ce qui vérifie **l'hypothèse 01.**
- Les finalités du contrôle de gestion varié d'une entreprise à une autre. On remarque que les industriels sont plus intéressés par le calcul des couts afin de les minimiser. Par contre dans le secteur tertiaire, l'entreprise insiste sur la relation avec sa clientèle. La performance de ses services sera mesurée par le degré de satisfaction du client. Ce qui confirme **l'hypothèse 02.**
- Les entreprises algériennes s'intéressent plus sur les outils de suivi et de réalisation afin de répondre aux besoins des managers mais ils oublient d'utiliser les outils de pilotage qui ont un impact sur la performance de l'entreprise. On ne peut pas juger que les dirigeants choisissent les outils par fiabilité et pour répondre à leurs besoins. Ce qui mène à rejeter **l'hypothèse 03 (partiellement).**

Recommandations générales :

Après avoir effectué notre travail de recherche, nous proposons des recommandations aux dirigeants des entreprises faisant l'objet de notre étude des éléments ci-après :

- ✓ Maintenir un service de contrôle de gestion rattaché directement à la direction générale pour avoir plus d'efficacité.
- ✓ L'utilisation plus des outils de pilotage au lieu de se concentrer uniquement sur les outils de planification.
- ✓ Amélioration de la circulation de l'information, pour une information fiable (vérifiée, validée et sincère).
- ✓ Introduire des nouvelles méthodes de calculs des coûts tel que la méthode ABC car elle permettra de connaître la traçabilité des coûts et une fiabilité dans la répartition des charges.
- ✓ Assurer la coordination entre la fonction de contrôle de gestion et les autres activités de l'entreprise
- ✓ Garantir une meilleure combinaison lors l'allocation des ressources.
- ✓ Donner la chance à de nouveaux cadres qui possèdent un profil de contrôleur de gestion et ne pas affecter ce poste à des comptables ou financiers

Perceptives de la recherche :

Pour conclure notre thème de recherche, beaucoup de questions ont été posées durant l'élaboration de travail. Elles méritent d'avoir une étude approfondie pour y répondre. Parmi ces problématiques, on cite :

- Est-ce que la digitalisation influencera les pratiques de contrôle de gestion ?
- Comment associer les contrôleurs de gestion s'il aura un partenariat avec une multinationale ?
- Est-ce que les outils de pilotage seront pris en considération sur le long terme dans les entreprises algériennes et qu'elle est leurs rendements ?

Bibliographie :

OUVRAGE :

1. Alazard C, Sépari S, « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, Ed4, 2007.
2. Alazard C, Sépari S, « DGC11, Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, Ed4, 2010.
3. Alazard C, Sépari S, « DGC11, Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, Ed2, 2010.
4. Alazard C, Sépari S., « Contrôle de gestion manuel », Dunod, Paris, Ed 5,2018.
5. Alcouffe, Simon, Boitier, Marie, Rivière, Anne, « le contrôle de gestion sur mesure », Dunod,2013.
6. Augé, Naro, « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod,2011.
7. Augé, Naro, Vernhet, « Mini manuel de comptabilité de gestion », Dunod,2013.
8. Aurilien Ragainne, Caroline Tahar, « le contrôle de gestion, les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leur récentes évolutions », Gualino, Ed5,2020.
9. Boutti Rachid, « le contrôle de gestion versus méta-modeles décisionnels au Maroc », Ed L'Harmattan,2017.
10. Brigitte Doriath, « La comptabilité de gestion », Dunod, Ed 4,2007.
11. Brigitte Doriath, « Le contrôle de gestion en 20 fiche », Dunod, Ed 5,2008.
12. Caroline, Martine, Jean-Marc, « Contrôle de gestion », Ed Eyrolles,2019.
13. Caroline, Selmer, Duban, « Contrôleur de gestion : outils pour mieux communiquer », Ed Eyrolles,2015.
14. Caroline, Selmer, « La boîte à outils du contrôle de gestion », Ed Dunod,2019.
15. Caroline, Selmer, « Les fondements de contrôle de gestion pour une entreprise performante et durable », Ed Eyrolles,2009.
16. Christophe Germain, « le tableau de bord », Ed e-thèque ,2003.
17. Delhon-Bugard, Annick, Doche, Frédéric, Lebeau, Guillaume, « L'essentiel du contrôle de gestion », Gualino, Ed 1, 2013.
18. Delhon-Bugard, Annick, Doche, Frédéric, Lebeau, Guillaume, « L'essentiel du contrôle de gestion », Gualino, Ed 10,2018.
19. Denis Molho, Dominique Fernandez-Poisson, « Tableau de bord, outils de performance », Ed Eyrolles,2009.

20. Desiré-Luciani, Marie-Noëlle, Hirsch, Daniel, Kacher, Nathalie, «Le grand livre du contrôle de gestion » , Eyrolles, Ed 1,2013.
21. Didier Lecler, « L'essentiel de la comptabilité analytique », Eyrolles, Ed 5,2011.
22. Didier Lecler, « L'essentiel de la gestion budgétaire », Eyrolles, Ed 2,2012.
23. Dubrulle, Jourdain, « la comptabilité analytique de gestion », Dunod, Ed 6,2013.
24. Éric Dumalanede, « Comptabilité générale », Berti Ed, Alger,2009/2011
25. Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmond, Pierre-Laurent Boscòs, « le contrôle de gestion et le pilotage de performance », Gualino, Ed 2,2005.
26. Gilles Barouch, « Elaboration des objectifs et un tableau de bord de suivi », Ed afnor,2010.
27. Hélène, Véronique, Jérôme, Yvon, Chiapello, « le contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », Dunod, Ed 4,2013.
28. Hélène, Véronique, Jérôme, Yvon, Chiapello, « le contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques », Dunod, Ed 3,2008.
29. Hemici, Hénot, « le contrôle de gestion », Bréal Ed,2007.
30. Henry Bouquin, « les grands auteurs en contrôle de gestion », Ed Ems,2005.
31. Ougleux, Livian, Château-Terrisse, « DSCG3, Management et contrôle de gestion », Foucher, Ed 7,2016.
32. Löning,Hélène,Malleret,Véronique,Méric,Jérôme, « Le contrôle de gestion :Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles » ,Dunod, Ed4,2013.
33. Margotteau, Éric, Burlaud, Alain, « DCG11-Contrôle de gestion-Manuel et applications », Ed Foucher,2019.
34. Michel Leroy, « DCG11, le contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Dunod, Ed 2,2018.
35. Nicolas Berland, François Xavier Simon, « Le contrôle de gestion en mouvements Etat de l'art », Eyrolles Ed, 2010
36. Philippe collet « Prévisions et gestion budgétaire, Mesure et analyse de performance », Ed Corroy,2015
37. Pierre Maurin, « Le contrôle de gestion : boussole pour votre TPE/PME », Afnor, Ed1,2008.
38. Xavier Bouin, Simon, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Dunod, Ed 3,2016.

Articles :

1. Abbes Meryem, Saleh Iyas, « les outils de contrôle de gestion dans les PME algériennes. Contraintes et perspectives. », Revue finance et marchés, Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion. Université Djilali Liabes.
2. Abdelkader NAAS « Pratique de contrôle et émergence d'une fonction de contrôle de gestion dans les entreprises publiques algériennes. », Université d'Oran.
3. Chiapello, « Typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence », Revue comptabilité-contrôle-audit, 1996.
4. Christophe Germain, « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises ». Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, 2005, Audencia Nantes, École de Management.
5. Doctorante Naima KORIB, « Contrôle de gestion : analyse comparative entre entreprise publique et entreprise privée », Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, Laboratoire de recherche en management des hommes et des organisations « LARMHO » Université de Tlemcen -Algérie.
6. Ouslimane Meriem, Bennour Abdelhafid, « Les PME face au contrôle de gestion : Etat de l'art », Bennour Abdelhafid, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13 N°26, Année 2018.
7. Robert N. Anthony, « Planning and control system : à Framework for analysis, Harvard », 1965.
8. Ronald Condor, « le contrôle de gestion dans les PME, approche par la taille et le cycle de vie », revue internationale PME, 2012. Dans le site : <https://www.erudit.org/>

Mémoires et thèses :

1. Bentaleb-Haddadou Ourida, « L'apport du contrôle de gestion dans la performance financière de l'entreprise », thèse de doctorat, Faculté de science économique de gestion, université Oran 2, 2019/2020.
2. BOURREL Alexia, « Mémoire de master 2 spécialité contrôle de gestion et audit : ENJEUX DE LA RELATION CONTROLEUR DE GESTION ET OPERATIONNELS, université Grenoble Alpes » 2016/2017. Dans le site www.HAL.shs.archives-ouvertes.fr

3. Mme BENNIA née MESBAH Yakout, « Les changements des systèmes de contrôle de gestion Cas d'un échantillon des entreprises algériennes », Université Abou Bekr
4. BELKAID – Tlemcen, Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et de Gestion, 2015/2016.
5. Mme Djaghdane Fatima, Mémoire de magistère « L'audit et la mise en place d'un système de contrôle de gestion », université ES-senia, Oran 2010.

Autres documents :

1. Bulletin d'information statistique de la PME N 35, Novembre 2019, Ministère de l'industrie et les Mines
2. LAUCATE.P, « Les principes et outils essentiel du contrôle de gestion » 12 ACOR RG F° CG, guide v3, v12-v13 septembre 2012, <https://www.dphu.org/uploads/>

Site-Internet :

<https://badrbanque.dz/>

<https://www.cairn.info/revue-gestion-et-management-public>

<https://www.cevital.com>

<https://www.erudit.org/>

<http://www.hal.shs.archives-ouvertes.fr>

<http://www.pme-dz.com/annuaire-entreprise>

<http://www.scholarvox.com/>

Table des matières

<i>REMERCIEMENT</i>	I
SOMMAIRE :	ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.
LISTE DES ABREVIATIONS :	IV
LISTE DES TABLEAUX :	V
LISTES DES FIGURES :	VI
RESUME	VII
INTRODUCTION GENERALE	A
<i>CHAPITRE I : GENERALITE SUR LE CONTROLE DE GESTION</i>	1
SECTION 01 : CONCEPTS CLES DU CONTROLE DE GESTION	2
1. Naissance et évolution du contrôle de gestion :	2
2. La remise en cause du contrôle de gestion :	3
3. Les concepts de base du contrôle de gestion :	4
a. Définition du contrôle de gestion :	4
i. La notion contrôle :	4
ii. La notion gestion :	5
iii. Le contrôle de gestion :	5
b. Définition classique :	5
c. Définition moderne :	7
SECTION2 : MISSIONS ET OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION	9
1. Missions du contrôle de gestion :	9
a. Au niveau de la prévision :	9
b. Au niveau du conseil :	9
c. Au niveau de contrôle :	9
d. Au niveau de la mise au point des procédures :	9
2. Les objectifs du contrôle de gestion :	10
a. La mesure de la performance de l'entreprise et une bonne utilisation des ressources :	10
b. Amélioration permanente de l'organisation :	10
c. La prise en compte des risques et le pilotage de l'organisation :	10
a. Optique traditionnelle :	11
b. Optique moderne :	11
4. Missions et rôle du contrôleur de gestion :	11

a.	Le contrôleur de gestion :	12
i.	Définition :	12
ii.	Le profil du contrôleur de gestion :	12
iii.	Les qualités du contrôleur de gestion :	12
b.	Missions du contrôleur de gestion :	13
c.	Rôle du contrôleur de gestion :	14
iv.	Le rôle d'analyste :	14
v.	Le rôle de conseiller :	14
vi.	Le rôle d'animateur :	14
vii.	Le rôle de coordinateur :	14
SECTION 3 : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION.		16
1.	Les outils prévisionnels :	16
a.	Le plan :	16
i.	Plan stratégique :	16
ii.	Plan opérationnel :	16
iii.	Budget :	17
2.	Les types des budgets :	17
3.	Les procédures d'élaboration de budget :	17
a.	La gestion budgétaire :	18
i.	Définition de la gestion budgétaire :	18
iv.	Les étapes de la gestion budgétaire : elle comprend trois étapes :	19
4.	Les outils de suivi de réalisation :	19
a.	Le tableau de bord :	19
i.	Définition de tableau de bord :	19
ii.	Rôle du tableau de bord :	20
iii.	La mise en place de tableaux de bord :	20
iv.	Types des tableaux de bord :	21
1.	Tableau de bord stratégique (Balanced scorecard anglo-saxon) :	21
2.	Tableau de bord de gestion d'origine français :	21
3.	Tableau de bord opérationnel :	22
v.	La comparaison entre TB stratégique et TB de bord de gestion :	22
vi.	Objectifs du tableau de bord :	22
b.	La comptabilité analytique :	23
i.	Définition de la comptabilité analytique :	23
ii.	Les finalités de la comptabilité analytique :	23
iii.	Concepts de base de la comptabilité analytique :	24
1.	La notion « charge » :	24
2.	La notion « cout » :	25
iv.	Les méthodes de la comptabilité analytique :	27

1.	La méthode du cout complet :	27
2.	La méthode du cout partiel :	27
3.	La comptabilité à base d'activité (ABC) :	28
c.	La comptabilité financière :	29
i.	Définition de la comptabilité financière :	29
1.	Sur le plan comptable :	29
2.	Sur le plan économique :	29
ii.	L'objectif de la comptabilité financière :	29
iii.	Le rôle de la comptabilité financière :	30
d.	Le système d'information :	30
i.	Définition d'un système d'information :	31
ii.	Les finalités du système d'information :	31
iii.	La place du contrôle de gestion dans le système d'information :	31
iv.	Les composantes d'un SI de contrôle de gestion :	32
v.	Les types de systèmes d'information de contrôle de gestion :	32
1.	Système d'information du contrôle stratégique. :	32
2.	Système d'information pour les responsables opérationnels :	32
3.	Système d'information du contrôle opérationnel :	32
e.	Le reporting :	33
i.	Définition du reporting :	34
ii.	Types du reporting :	35

CHAPITRE II : L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES 37

SECTION 1 : L'EXISTENCE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES :	38
1. Positionnement et structure de contrôle de gestion :	38
a. Le rattachement à la direction administrative et financière (DAF) :	38
b. Le rattachement à la direction générale (DG) :	39
c. Rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels :	40
2. Avantages/Inconvénients par rapport au positionnement de contrôle de gestion :	41
3. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise :	41
a. Direction générale :	41
b. Direction des ressources humaines :	41
c. Direction des finance et comptabilité :	41
d. Direction de production :	42
e. Direction commerciale :	42
4. Les niveaux de contrôle de gestion :	42
a. Le contrôle stratégique :	42
b. Le contrôle de gestion :	42
c. Le contrôle opérationnel :	42

4. Processus de contrôle de gestion :	43
a. Finalisation :	44
b. Pilotage :	44
c. Post-évaluation :	44
SECTION 2 : L'IMPORTANCE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES	46
1. L'apport du contrôle de gestion aux dirigeants :	46
a. Un processus permanent d'acquisition d'expérience en matière de management :	46
b. Une vision globale de l'état de l'entreprise :	46
c. La cohérence des objectifs :	46
2. Le but d'instauration de la fonction de contrôle de gestion :	47
a. L'avantage attendus par la direction générale :	47
b. Avantages attendus par les autres services :	47
3. Les variables influençables sur le contrôle de gestion :	48
a. Le secteur d'activité :	48
b. La taille de l'organisation :	48
c. La technologie :	48
d. La culture d'entreprise :	49
e. La stratégie de l'entreprise :	49
SECTION 3 : LES PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES.	50
1. L'applicabilité du contrôle de gestion selon la taille de l'entreprise :	50
a. Le contrôle de gestion dans les PME :	51
iii. Définition de la PME :	51
iv. Les caractéristiques des PME :	51
v. La classification des PME dans certains pays :	52
vi. Les pratiques du contrôle de gestion dans les PME :	52
vii. Les outils de contrôle de gestion utilisé dans les PME :	55
b. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises (groupes) :	57
viii. Définition des groupes :	57
ix. Les caractéristiques :	57
x. Les pratiques de contrôle de gestion dans les groupes :	58
xi. Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les grandes entreprises :	60
2. L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION SELON LE SECTEUR D'ACTIVITE DE L'ENTREPRISE :	62
a. Le contrôle de gestion dans les industries :	62
xii. La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises industrielles :	62
xiii. Les outils de contrôle de gestion :	62
a. La gestion budgétaire :	63
b. La comptabilité analytique :	64
c. Le tableau de bord :(Le pilotage de performance des activités par le tableau de bord) :	64
d. Le contrôle de gestion dans les entreprises de services :	65
xiv. Définition d'une entreprise de service :	65

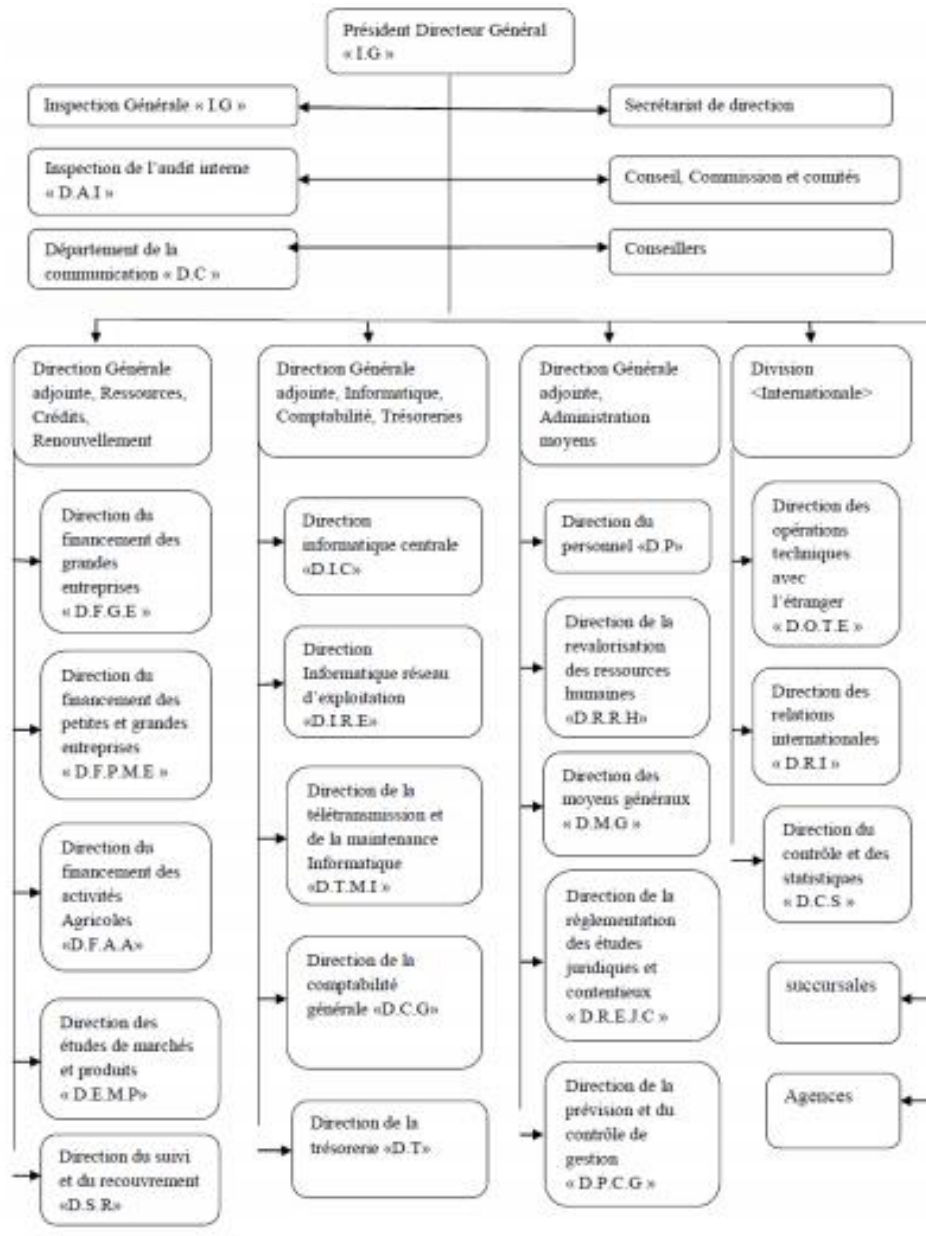
xv.	Les caractères d'un service :	65
xvi.	La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises de services :	65
xvii.	Les outils de contrôle de gestion dans les entreprises de services :	66
	e. Le contrôle de gestion dans les entreprises commerciales :	68
xviii.	La pratique de contrôle de gestion :	69
xix.	Les missions du contrôleur de gestion :	70
xx.	Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises commerciales :	70
3.	L'applicabilité du contrôle de gestion selon la nature juridique de l'entreprise :	71
	a. Le contrôle de gestion dans un organisme public :	71
xxi.	La pratique du contrôle de gestion :	71
xxii.	Les outils de contrôle de gestion utilisés au sein des entreprises publiques :	72
	b. Le contrôle de gestion dans le secteur privé :	73
xxiii.	La pratique de contrôle de gestion :	73
xxiv.	Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises privées :	73

CHAPITRE III : L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DES ENTREPRISES ALGERIENNES (SECTEUR INDUSTRIEL (CAS DE « CEVITAL » /SECTEUR TERTIAIRE (CAS DE BANQUE « LA BADR »)..... 76

SECTION 01 : LE CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR DES INDUSTRIES (CAS DE CEVITAL).....	77
1. Présentation de l'entreprise :	78
a. Historique de Cevital :	78
b. La mission de Cevital :	78
c. Les activités de CEVITAL FOOD :	79
d. Organigramme général de CEVITAL :	80
2. L'existence de la fonction de contrôle de gestion :	82
a. Positionnement de contrôle de gestion :	82
b. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise :	83
3. L'applicabilité du contrôle de gestion au niveau de « Cevital » :	83
a. Les missions du contrôle de gestion au sein de Cevital :	84
b. Les outils de contrôle de gestion de « Cevital » : Parmi les outils de contrôle de gestion.....	84
xxv. La comptabilité analytique :	84
xxvi. La gestion budgétaire :	85
xxvii. Le tableau de bord :	87
c. L'importance du contrôle de gestion par rapport à Cevital :	88
SECTION 2 : LE CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR TERTIAIRE (CAS LA BADR).....	89
1. La pratique du contrôle de gestion dans le secteur bancaire :	89
A. PRESENTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DES BANQUES :	89
b. L'utilité de la fonction de contrôle de gestion pour l'entreprise.....	89
2. Présentation de la banque « BADR » :	91

a. L'historique de la banque :	91
b. Les missions de la BADR :	91
c. Les objectifs de la BADR :	91
3. L'existence de la fonction contrôle de gestion :	92
a. Positionnement du contrôle de gestion :	92
b. La structuration de la BADR :	92
4. L'applicabilité du contrôle de gestion au sein de la « BADR » :	92
a. Les outils de contrôle de gestion au niveau de la « Badr » :	93
xxviii. Le système d'information de gestion et de pilotage :	93
xxix. La gestion budgétaire :	93
b) Analyse par les ratios de gestion	101
c) Calcul des charges	101
SECTION 3 : ANALYSE ET SYNTHESE SUR L'APPLICABILITE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES	
ALGERIENNES.	103
1. Classification des entreprises	103
a. Secteur d'activité et nature juridique :	103
b. La taille de l'entreprise :	103
2. Existence de la fonction de contrôle de gestion :	103
a. Le degré d'existence du contrôle de gestion.....	104
b. Le positionnement du contrôle de gestion :	104
3. Le contrôleur de gestion :	104
a. La distribution des contrôleurs de gestion selon leurs sexes.....	104
b. Profil du contrôleur de gestion :	105
3. Les outils de contrôle de gestion :	105
a. Les outils utilisés :	105
b. Les méthodes de calculs des couts :	106
c. L'utilité du contrôle de gestion :	106
d. Concernant les groupes, le contrôle gestion est exercé au niveau de la filiale :	107
CONCLUSION GENERALE.....	111
BIBLIOGRAPHIE :	115
TABLE DES MATIERES	119
ANNEXE.....	125

Annexe



Organigramme de la banque « Badr »

Liste des entreprises constituant dans l'échantillon :

N°	Nom de l'entreprises	N°	Nom de l'entreprises
01	Sonatrach	16	Sonelgaz
02	Cevital	17	Cosider
03	Naftal	18	Groupe Chiali
04	Bejaia méditerranée Terminal	19	Groupe industriel des produits laitiers
05	Biopharm	20	Air Algérie
06	La Badr	21	ENIE
07	SNTR	22	El Aurrasi
08	Sim	23	BDL
09	Venus	24	Condor Electronics
10	SNTF	25	Societe d'assurance
11	Amor Benamer	26	NCA Rouïba
12	Mobilis	27	Hamoud boualam
13	Tassili	28	Algérie Telecom
14	Saidal	29	Casbah Edition
15	Groupe SFMAI	30	Societe AMENHYD