

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

# Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences commerciales et économiques  
Spécialité : Contrôle de gestion

Thème :

Le contrôle de gestion au service de la gouvernance

d'entreprise : Cas ABC Pepsi

Réalisé par :  
NAILI Sara Asma

Encadré par :  
Mme OUSSLIMANE Meriem

Organisme d'accueil : ABC Pepsi-Rouïba-Alger  
Durée de stage : du 04 Avril au 04 Juin

Année Universitaire :  
2021/2022

## *Remerciement*

Je tiens d'abord à remercier très chaleureusement Mme OUSSLIMANE Meriem qui m'a permis de bénéficier de son encadrement.

Les conseils qu'elle m'a prodigués, la patience, la confiance qu'elle m'a témoignée ont été déterminants dans la réalisation de ce travail.

Mes remerciements s'étendent également à Mme SIDALI Lynda responsable Budget et contrôle des couts au sein de l'entreprise ABC Pepsi pour ses bonnes explications qui m'ont éclairé le chemin de la recherche et sa collaboration avec moi dans l'accomplissement de ce modeste travail.

Merci encore à toute l'équipe d'ABC Pepsi qui m'ont donné de leur temps pour ce travail lors des discussions ou pour les entretiens, leurs témoignages m'ont été précieux.

Je présente également ma gratitude à mes chers maitres, qui m'ont enseigné et qui par leurs compétences m'ont soutenu dans la poursuite de nos études.

Mes remerciements vont également à ma mère HAMRI Ouarda et à mon père NAILI Yahia pour leur amour inestimable, leurs sacrifices, leur confiance, leur soutien et toutes les valeurs qu'ils ont su m'inculquer.

A mes sœurs Aya et Maria pour leur tendresse, leurs soutiens et encouragements.

A Racha et à tous mes amis qui m'ont aidé, conseillé et encouragé ; trouvent ici l'expression de ma profonde reconnaissance.

## Liste des abréviations

<b>ABC</b>	Activity-Based Costing
<b>ABC</b>	Atlas Botlting Corporation
<b>AG</b>	Assemblée général des actionnaires
<b>AIB</b>	American Institute of Bakery
<b>APAB</b>	Association des producteur Algériens de Boissons
<b>BTL</b>	Bouteille
<b>CA</b>	Conseil d'administration
<b>CG</b>	Contrôle de gestion
<b>CO</b>	Management Accounting
<b>CO2</b>	Dioxyde de carbone
<b>DFC</b>	Direction des finance et comptabilité
<b>DG</b>	Directeur général
<b>DN</b>	Distribution numérique
<b>DZD</b>	dinar algérien
<b>EBE</b>	Excédent Brut d'Exploitation
<b>EBIT</b>	Earnings before interest and taxes
<b>ERP</b>	Enterprise resource planning
<b>EY</b>	Ernst & Young
<b>FI</b>	Finance/Accounting
<b>FMI</b>	Fonds Monétaire International
<b>GBA</b>	Office national des statistiques
<b>HR</b>	Human resources
<b>ISO</b>	Organisation internationale de normalisation
<b>IT</b>	Information technology
<b>KA</b>	Key Account
<b>KPI</b>	Key Performance Indicateur
<b>MDA</b>	Million de dinar algérien
<b>MENA</b>	Middle East and North Africa
<b>MM</b>	Materials Management
<b>ONS</b>	Conseil administratif
<b>ORC</b>	<i>Oman</i> Refreshment Company
<b>P&amp;L</b>	profit and loss account
<b>PDG</b>	Président directeur général
<b>PDM</b>	Part du marché
<b>PDR</b>	Pièce de rechange
<b>PET</b>	Poly Téréphtate d'Éthylène
<b>PF</b>	Produit finit
<b>PIC</b>	Pepsi-Cola international
<b>POP</b>	Point Of Purchase
<b>PP</b>	Manufacturing

<b>PS</b>	Project System
<b>QHSE</b>	Qualité, Hygiène, Sécurité , Environnement
<b>QM</b>	Quality Management
<b>RB</b>	Return bottle
<b>RN</b>	Résultat net
<b>ROE</b>	Ratio de rentabilité financière
<b>ROI</b>	Ratio de rentabilité d'exploitation
<b>RSE</b>	Responsabilité sociétale des entreprises
<b>SAP</b>	System analyse Programmentwicklung
<b>SARL</b>	Société à responsabilité limitée
<b>SBC</b>	Setifis bottling company
<b>SD</b>	Sales and Distribution
<b>SI</b>	Système d'information
<b>SPA</b>	Société par action
<b>TDB</b>	Tableau de bord
<b>USA</b>	The United States of America

## Liste des figures

<b>Figure 01</b> : Missions des nouveaux tableaux de bord	32
<b>Figure 02</b> : Niveaux de la décision	62
<b>Figure 03</b> : L'histoire du logo Pepsi	68
<b>Figure 04</b> : Organigramme département Budget et contrôle de gestion	83
<b>Figure 05</b> : PEPSI face à la concurrence	89
<b>Figure 06</b> : Cout de revient Total par emballage	98
<b>Figure 07</b> : Marges réalisées par emballage	99
<b>Figure 08</b> : Contribution de chaque emballage au chiffre d'affaire	101

## Liste des tableaux

<b>Tableau 01</b> : Les outils du contrôle de gestion	33
<b>Tableau 02</b> : Typologie des mécanismes de gouvernance	47
<b>Tableau 03</b> : Les théories de la gouvernance de la firme.	52
<b>Tableau 04</b> : Représentatif des couleurs et forme du logo PEPSI	68
<b>Tableau 02</b> : Interviews	91
<b>Tableau 06</b> : Cout de production par emballage	96
<b>Tableau 07</b> : Cout de revient au litre	97
<b>Tableau 08</b> : Les marges réalisées par emballage	99
<b>Tableau 09</b> : Cout de maintenance par ligne	100
<b>Tableau 10</b> : Chiffre d'affaire réalisé par emballage	100
<b>Tableau 11</b> : Budget prévisionnel d'investissement	102
<b>Tableau 12</b> : Budget prévisionnel d'exploitation	104
<b>Tableau 13</b> : Tableau de bord industrielle	106
<b>Tableau 14</b> : Casse bouteille ligne KRONES	108
<b>Tableau 15</b> : L'apport des outils de contrôle de gestion a la gouvernance d'ABC Pepsi	108

## Sommaire

<b>Introduction Générale</b> .....	07
<b>Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion.</b> .....	12
Introduction .....	13
Section 1 : Généralité sur le contrôle de gestion .....	13
Section 2 : Les pratiques du contrôle de gestion.....	18
Section 3 : Les missions et objectifs du contrôle de gestion.....	36
Conclusion .....	38
<b>Chapitre 2 : L'apport du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise.</b> .....	39
Introduction .....	40
Section 1 : cadre théorique de la gouvernance d'entreprise.....	40
Section 2 : Approches et théories de la gouvernance d'entreprise .....	50
Section 3 : L'apport du contrôle de gestion a la gouvernance d'entreprise .....	57
Conclusion.....	75
<b>Chapitre 3 : Le contrôle de gestion au service de la gouvernance d'entreprise Cas : ABC Pepsi</b> <b>...76</b>	
Introduction .....	77
Section 1 : Présentation d'organisme d'accueil.....	78
Section 2 : La gouvernance d'entreprise au sein d'ABC Pepsi.....	85
Section 3 : Le remplacement de la ligne KRONES.....	95
Conclusion.....	109
<b>Conclusion générale</b> .....	101

# Introduction générale

Dans un monde dominé par une concurrence mondiale et par un internationalisme poussé à l'extrême, le maintien des conditions d'efficacité de l'entreprise implique de revoir la démarche de gouvernance d'entreprise, mettre l'accent sur les relations entre gouvernance et contrôle de gestion et se doter des moyens les plus fiables et les plus efficaces pour être à l'abri des risques susceptibles de surgir à tout moment sur les marchés nationaux ou internationaux. Il s'agit en effet de garantir et d'assurer, leur potentialité compétitive et sortir indemnes des concurrences les plus menaçantes sur le marché.

Aujourd'hui, les entreprises ne peuvent plus continuer à travailler avec des méthodes traditionnelles et anciennes elles devraient dans tous les cas mettre en place des outils de gestion et de bonne gouvernance et notamment les outils de contrôle de gestion.

La place du contrôle de gestion dans les mécanismes de gouvernance est encore peu étudiée, n'empêche que le contrôle de gestion est un facteur clé de la gouvernance des entreprises, il possède une importance considérable dans l'élaboration des stratégies et il est par conséquent une source indéniable de progrès et une fonction indispensable à l'entreprise, il permet également d'apporter la motivation à la hiérarchie, et les insiste davantage à atteindre leurs objectifs.

Dans le cadre de la gouvernance, la mission du contrôle de gestion est d'animer le processus de décentralisation et de coordination de l'organisation en mettant en place des processus incitatifs faisant en sorte que les actions quotidiennes des services soient en cohérence avec les structures informatiques et les objectifs définis par la direction générale.

Il a justement cette fonction de coordonner les efforts et les actions et d'orienter la gestion, comme il permet de voir si les objectifs de chacun des responsables vont dans le même sens que ceux

de l'organisation. Il confère la possibilité de contrôler les réalisations, de clarifier les décisions et d'adopter les moyens de redresser les erreurs.

C'est dans cette perspective que notre étude s'inscrit. Nous souhaitons montrer l'importance du contrôle de gestion et ses interactions avec la gouvernance d'entreprise, à travers une étude de cas, faite au sein de l'une des plus grandes entreprises de la boisson gazeuse dans le monde, et notamment l'une des plus grandes entreprises en Algérie qui est ABC Pepsi. Ce qui nous amène à soulever la question suivante :

**Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il dans la gouvernance de l'entreprise ?**

De cette problématique, découlent un certain nombre de questions secondaires :

- Quelle est la démarche du contrôle de gestion effectuée dans le cadre de la gouvernance d'entreprise ? Et quel est son rôle ?
- Quels sont les moyens d'assurer une bonne gouvernance d'entreprise ?
- Quel est l'apport du contrôle de gestion dans la gouvernance d'entreprise ?
- 

Afin d'arriver à bout de ces questions, nous allons émettre les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 01 :** La relation le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise contribue à la création de valeur pour les parties prenantes.

**Hypothèse 02 :** La relation contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise est une source de meilleure gouvernance.

**Hypothèse 03 :** le contrôle de gestion à contribue à l'aide de ses multiples outils contribue à la bonne gouvernance d'entreprise.

## **L'objectif de la recherche**

L'objectif primordial de notre recherche consiste à accentuer le lien entre le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise. Notre objet de recherche mobilise principalement deux concepts clés : le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise, que nous allons chercher à clarifier et pour lesquels nous avons essayé de définir et de donner les principes de base, qui nous conduiront à comprendre le lien entre les deux notions ainsi que la contribution du contrôle de gestion ainsi que cette relation aux mécanismes de gouvernance.

## **Le choix du thème**

Nous avons choisi ce thème intitulé « le contrôle de gestion au service de la gouvernance de l'entreprise » étant donné que c'est un sujet auquel tourne toute l'entreprise, il est au cœur de la gestion des entreprises, donc nous l'avons choisi afin d'enrichir notre réflexion sur le sujet de la gouvernance. La principale raison qui a motivé le choix de notre thème est le rôle crucial que joue le contrôle de gestion et l'application des bonnes pratiques de gouvernance au sein des organisations, pour assurer leurs pérennités et leurs croissances ce qui influence directement l'environnement économique auquel se trouve l'entreprise. En second lieu cette thématique s'inscrit dans l'objet de notre formation, contrôle de gestion qui s'intéresse essentiellement au fonctionnement et à la gestion des entreprises.

## **Méthode de recherche**

Dans l'objectif de répondre aux questions ci-dessus, et pour mener à bien notre étude, nous nous sommes fixé une méthode de travail qui consiste dans un premier temps à effectuer des recherches bibliographiques pour enrichir nos connaissances sur le thème choisi ; et dans un second temps nous réaliserons une étude de terrain visant à apporter des éléments de recherche à notre question de recherche en mobilisant la technique d'entretien semi-directifs.

## **Structuration du travail**

Ainsi notre méthodologie de recherche nous a permis de structurer ce présent travail en trois (3) chapitres :

- Le premier chapitre est axé sur le contrôle de gestion : naissance du contrôle de gestion, la notion du contrôle de gestion, ses outils ainsi que son rôle.

- Le deuxième chapitre a trait à la gouvernance d'entreprise : la notion de la gouvernance, son origine et son évolution plus l'apport du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise.
- Le troisième et dernier chapitre est consacré à l'étude du terrain de recherche, la présentation des résultats, Analyses et discussions des résultats tout en déduisant la contribution du CG aux mécanismes de gouvernance et l'impact de la relation contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise sur la performance globale de l'entreprise.

# Chapitre 01 :

## Cadre théorique du contrôle de gestion

Aujourd'hui, l'entreprise évolue dans un environnement dynamique marqué par la complexité, l'incertitude et une concurrence très agressive. Et les dirigeants sont en permanence à la recherche d'outils permettant d'avoir une vue globale de leurs entreprises, pour savoir se démarquer dans le marché et améliorer sa performance.

Le contrôle de gestion est une fonction organisée, qui consiste à réaliser les objectifs avec une efficacité et efficience, permettant aux dirigeants de bien gouverner leurs entreprises, à travers ses principaux outils.

Ce premier chapitre est focalisé sur le contrôle de gestion, faisant appel à trois sections ; la première portera sur l'évolution et la notion du contrôle de gestion, la seconde est consacrée aux pratiques du contrôle de gestion, et la dernière sur ses missions et objectifs.

## **Section 1 : Généralité sur le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une fonction clé de l'organisation, c'est une source de progrès d'amélioration potentielle à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

### **1.1 La naissance du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion, c'est le résultat et l'aboutissement d'un siècle et demi de travail sur la structure de l'entreprise, afin d'améliorer sa rentabilité tout en combinant efficacité et efficience.

Les notions de contrôle de gestion ont peu à peu vu le jour mais la définition du contrôle de gestion n'était pas encore fixée, il est compliqué de fixer une date à laquelle le contrôle de gestion a commencé à être considéré comme un outil de gestion essentiel. Mais le contrôle de gestion s'est ensuite imposé, tant son utilité est devenue vite indispensable.

Pour finir, le contrôle de gestion comme la plupart des outils de management utilisés dans les entreprises s'est progressivement évolué pour s'adapter dans le monde actuel tout en passant par cinq principales phases :

#### 1.1.1 Naissance des premières notions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion naît entre 1850 et 1910 dans l'industrie américaine. Le chimiste Dupont de Nemours crée un modèle unique réunissant pour la 1ère fois différentes comptabilités (comptabilité générale, analytique, contrôle des coûts et des investissements). Ses travaux sont inspirés de son ancien collègue Frederick Taylor qui développe la comptabilité analytique, le chronométrage, les standards, l'allocation des coûts indirects, le suivi du temps de main d'œuvre, des machines, la gestion stocks, la rémunération à la rentabilité.<sup>1</sup>

Pendant cette même période aux Etats-Unis, le point mort et le seuil de rentabilité interviennent dans les calculs économiques.

En 1920, la notion du contrôle de gestion commence réellement à apparaître petit à petit dans les cultures des entreprises.

#### 1.1.2 Une émergence dans les années 20

General Motors, une industrie pionnière du secteur de la construction automobile et 5<sup>e</sup> société industrielle des Etats-Unis en 1920. Décide de mettre en place, au début des années 1920 une nouvelle organisation de l'entreprise. A cette période, le marché de l'automobile est nouveau et très prometteur. La direction de General Motors bouleverse l'organisation de l'entreprise, pendant que le

---

<sup>1</sup> Lorino. Ph, « Le contrôle de gestion stratégique la gestion par activité », Edition DUNOD, Paris, Juillet 2003, p 03.

concurrent Ford perpétue son célèbre modèle T ; fabrication unique à moindre cout. General Motors aborde une nouvelle politique stratégique : « un modèle pour chaque budget et chaque usage »

C'est à partir de cette période que le contrôle de gestion devient un outil de gestion des dirigeants dans une perspective de gouvernance d'entreprise. En effet, en 1923 les budgets commerciaux commencent à voir le jour chez General Motors<sup>2</sup>. Ce dernier va l'année suivante, comprendre l'intérêt de faciliter la circulation de l'information voire même de l'accélérer, l'entreprise adopte alors une structure par divisions.

Face à ce succès, Saint-Gobain et Alsthom adoptent leur méthode d'organisation de travail et de structure. A la même période on assiste à l'apparition des calculs des couts qui deviennent rapidement un avantage concurrentiel pour celui qui l'employait.

### 1.1.3 La croissance et le plein emploi

A la fin de la seconde guerre mondiale, une période de croissance et de plein emploi, appelée « Trente Glorieuses », a formalisé le lien entre le contrôle de gestion et la gouvernance de l'entreprise ; après le calcul des couts, c'est aux budgets de faire leur accroissement. Ils permettent ainsi de mieux structurer l'entreprise, et de prévoir les réalisations.

### 1.1.4 La mondialisation de la concurrence et les crises économiques

Au début des années 80, les travaux de Michel Berry soulignent la force des technologies dites inversibles, en référence de l'influence des outils de contrôle de gestion sur les machines.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> BOISVERT. H, « le renouvellement de la comptabilité de gestion », 1ère Edition, Montréal, 1989, p 155.

<sup>3</sup> Vacher. B, « Note sur "Une technologie invisible ?" de Michel Berry, 1983 », HAL, 30 Nov 2005, p 05-09.  
Adresse URL ; [https://archivesic.ccsd.cnrs.fr/sic\\_00001618](https://archivesic.ccsd.cnrs.fr/sic_00001618).

Vers 1987, Johnson et Kaplan remettent en cause la fiabilité des pratiques de la comptabilité de gestion des entreprises américaines, et reconstruisent un modèle comptable sur la base des coûts d'activité<sup>4</sup>.

C'est dans ce contexte que se sont apparus les indicateurs de performance, véritables outils de coordination, de supervision, et du pilotage de l'entreprise et de ses processus.

#### 1.1.5 Une fonction critique (les années 90)

Cette période marque un changement radical de l'économie. Le contrôle de gestion est donc critiqué et remis en cause par les entreprises, « Allant parfois jusqu'à suggérer la suppression des budgets voir... des contrôleurs »<sup>5</sup>.

Dans les années 90, le contrôle de gestion a connu une crise de confiance en étant ardemment critiqué. Pourtant, quelques auteurs, trouvent que le contrôle de gestion a su se renouveler grâce aux nouvelles méthodes et de nouvelles formes de contrôle.

Aujourd'hui, ça parle plus en plus de la fonction conseil du contrôleur de gestion qui se développe, de plus les contrôleurs n'ont plus besoin « d'utiliser des représentations chiffrées pour maîtriser les performances des individus ou des organisations »<sup>6</sup>. Les nouveaux outils du contrôle de gestion comme « le tableau de bord stratégique » se développent et contribuent au développement de la profession<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Bendaoud. HB, « La comptabilité par activité (Méthode ABC) », CREG, Lille, Déc 2013, p 04-06.

<sup>5</sup> Keradec. H, Dossier « l'Evolution du contrôle de gestion » Economie et Management, Edition Sceren-CNDP, n121, octobre 2006, p 32.

<sup>6</sup> Keradec. H, op.cit, p32.

<sup>7</sup> Keradec. H, op.cit, p33.

## 1.2 La notion du contrôle de gestion

La notion du contrôle de gestion est très vaste. Elle englobe une multitude de pratiques applicables dans les organisations, mais qui ne sont pas forcément adaptées à chacune d'entre elles. On dit qu'elles sont contingentes<sup>8</sup> aux spécificités de telle ou telles organisations. En effet, il paraît difficile de trouver une définition inaltérable, les interprétations sont très fluctuantes et variables selon les auteurs ou les situations concrètes rencontrées.

En 1993, le père de la discipline, Robert Anthony, définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>9</sup>.

De ce fait, le contrôle de gestion est présenté sous l'angle des processus de décision, d'accompagnement et de déploiement de la stratégie ; Qui a pour but de parvenir à un maximum de performance tant dans l'efficacité que dans l'efficacités, c'est-à-dire maximiser les résultats et minimiser les moyens engagés.

En 2011, Burlaud et Simon considèrent que «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»<sup>10</sup>. Dans cette définition les auteurs accentuent le rôle qu'occupe le contrôle de gestion dans la coordination des comportements. Une organisation est composée d'individus ayant des objectifs dissemblables de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion met en place des mesures qui dirigent les intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

Tandis que R. TELLER affirme que « le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant, et après l'action. C'est un

---

<sup>8</sup> Gautier, F, Pezet, A, « Contrôle de gestion », Edition Pearson, Paris, 2006, p 32.

<sup>9</sup> Arnoud, H, « Le contrôle de gestion...en action », Edition Liasons, Paris, 2001, p 08.

<sup>10</sup> Burlaud, A, Simon, C, « Le contrôle de gestion », 3ème Edition La découverte, Paris, 1997, p 09.

système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise ... »<sup>11</sup>.

A cet égard, on constate que le contrôle de gestion occupe d'avantage une position fonctionnelle qu'opérationnelle au sein de l'organisation. Ce qui fait la notion du contrôle de gestion semble difficilement définissable.

Le contrôle de gestion est l'un des modes de contrôle des organisations qui mobilise un grand nombre d'outils, de techniques et de méthodes afin d'aider les dirigeants dans la prise de décision quotidienne, que ce soit sur le long ou le court terme.

## Section 02 : Les pratiques du contrôle de gestion

Le plan comptable général définit le contrôle de gestion comme un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques qui vont leur faciliter la prise de décision. Le contrôle de gestion comprend plusieurs outils, tel que la comptabilité analytique, gestion budgétaire et les tableaux de bords.

### 2.1 Les pratiques du contrôle de gestion

La mise en place de la fonction du contrôle de gestion dans une entreprise nécessite l'utilisation des différents outils variant d'une organisation à une autre, ce qui explique le nombre important des méthodes et des outils de sa mise en œuvre.

On distingue principalement six outils de contrôle de gestion dans différentes catégories : outils prévisionnels, outils de suivi et outils de communication. Ces outils sont la concrétisation des phases clés du contrôle de gestion.

---

<sup>11</sup> Daylan.A(2004), « Manuel de gestion », Edition Ellipses, Volume 1, 2ème Edition, p.819.

### 2.1.1 Outils de suivi

Les outils de suivi permettent de vérifier la conformité de la réalité avec les prévisions, afin d'orienter ces actions. Selon Berland, ces méthodes servent à mesurer la rentabilité des objets de coûts et aident donc à la prise de décision. D'après Berland (2004), « leur utilité est grande pour des décisions ponctuelles qui nécessitent à chaque fois des calculs spécifiques »<sup>12</sup>.

#### 2.1.1.1 Comptabilité générale

Considérée comme support primordial à la gestion. Elle se charge d'avoir une visibilité sur l'état financier et de stabiliser la situation de l'entreprise. C'est un système qui apporte son aide au suivi des opérations quotidiennes de l'entreprise.

La comptabilité générale procède au contrôle des opérations financières de l'entreprise et fournit le rapport afin de détecter les anomalies et prendre les mesures correctives essentielles à la stabilité financière.

#### 2.1.1.2 Comptabilité analytique

La comptabilité de gestion est utilisée pour analyser la performance économique de

L'entreprise. Elle analyse les flux internes de l'entreprise et calcule des coûts et des résultats...La comptabilité de gestion présente un grand intérêt pour les dirigeants et les

Managers qui vont pouvoir ainsi calculer les prix de vente et les marges réalisables

Sur chaque produit et décider en conséquence (développer, abandonner ou externaliser une production par exemple)<sup>13</sup>.

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision »<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Berland .N, « Mesurer et Piloter la performance », Paris, e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr), 2009, p13.

<sup>13</sup> Torset .C, Bensimhon, Larry,Burlaud, Alain, « Tout le DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, LMD collection Expertise comptable, 23édition, 2021, p 08.

<sup>14</sup> Dubrulle.L, Jourdain.D, « Comptabilité analytique de gestion » Ed. 6, Edition Dunod, Paris, 2013, p 11.

« La comptabilité analytique est un ensemble d'information comptable qui permet aux dirigeants de l'entreprise de suivre l'évaluation des coûts intermédiaires et prendre un ensemble de décision de gestion »<sup>15</sup>.

« La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises. Elle permet de localiser les zones de performances et de non- performance au sein d'une société en se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision »<sup>16</sup>.

La comptabilité analytique est alors un moyen indispensable à l'optimisation, elle se sert d'éléments d'analyse pour apporter sa contribution à la prise de décision.

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- Analyser la formation du résultat global et des différentes activités contribuant.
- Répartir les charges sur les multiples couts et par conséquence déterminer les résultats analytiques.
- Elle sert de base d'évaluation aux éléments du bilan.
- Elle aide à l'évaluation du rendement et l'analyse de la performance.
- Fournir tous les éléments nécessaires à la prise de décision et le pilotage de l'entreprise.

#### 2.1.1.2.1 Les différentes méthodes de calcul des couts :

Pour faciliter le bon gouvernement de l'entreprise, de multiples outils sont utilisés par les gestionnaires en matière d'évaluation et d'analyse des coûts. La comptabilité analytique peut être organisée selon différentes méthodes, Parmi les méthodes de calcul des coûts les plus utilisées dans la comptabilité analytique nous citons :

---

<sup>15</sup> Lasary, « la comptabilité analytique », Edition DAREL OTHMANIA, Alger, 2007, p20.

<sup>16</sup> Lauzel. P, « Comptabilité analytique », Edition SIREY, Paris, 1971, p 384.

- **La méthode du cout complet**

La méthode du cout complet s'appuie sur la différenciation entre les charges directement affectables au cout d'un produit et les charges indirectes dont le mode d'affectation nécessite un traitement séparé.

En effet, il faut connaître les couts pour conduire la gestion et les actes de gouvernement d'entreprise, et pour cela il faut répondre à une double interrogation sur les couts pertinents et la raison de les mesurer. Afin d'éclaircir le fait de comment s'engendre la valeur ajoutée par l'activité de l'entreprise à partir des inputs qu'elle transforme et connaître a priori le comportement des couts constitue une aide précise pour prévoir et planifier, donc pour gouverner.

Derrière cette méthode apparait le problème du choix d'un système de comptabilité des couts dans sa vocation à représenter la création de valeur, en liaison avec les enjeux de l'organisation, eux même dépendent des technologies de production et de la façon dont il va inspirer le mode de gouvernement de l'entreprise<sup>17</sup>, parmi ses méthodes :

- **La méthode des centres d'analyse (sections homogènes)**

Un centre d'analyse est une division comptable de l'entreprise correspondant généralement à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution, administration...), appelés homogènes car ils regroupent des activités homogènes, qui interviennent dans les mêmes étapes du cycle d'exploitation de l'entreprise.

Cette méthode part du principe d'une affectation de toutes charges indirectes de l'entreprise sur l'ensemble des activités qu'elle détient est représentée sous forme de section ou centre, le nombre de ces centres diffère d'une entreprise à une autre selon sa chaîne de production et d'acheminement, la détermination des centres qui sont principaux à l'activité et ceux qui servent d'appuis à cette activité<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Grandguillot.F;Grandguillot.B, « La comptabilité de Gestion ; Couts complets et méthode ABC- couts partiels-couts préétablis et cout cible-analyse des écarts », Edition Gualino ,Paris, 2021,p 41.

<sup>18</sup> Gilbert. CHA, Patrick.P, « comptabilité analytique », Edition ECONOMICA, 2ème édition, Paris, 1998, p 29.

- **Méthode des coûts préétablis**

Cette méthode consiste à enregistrer les opérations à l'aide des coûts prévisionnels calculés à l'avance puis à les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité générale. Les coûts préétablis comportent des éléments des charges directes et des charges indirectes.

L'élaboration pratique des standards nécessite une analyse fine des conditions de production et fait donc appel tant aux services techniques qu'aux services de gestion (ce sont les services techniques qui déterminent les standards de qualités)<sup>19</sup>.

- *La méthode ABC (Activity-Based Costing)*

La méthode de la comptabilité d'activité a été conceptualisée par Staubus, à partir des travaux de R.S.Kaplan, au milieu des années 80 et elle correspond à la découverte par les américains de la méthode du cout complet.

La méthode ABC repose sur l'imputation des charges indirectes aux objets de couts, par l'intermédiaire des inducteurs d'activité et de cout. Afin de rendre le calcul des couts complets plus pertinent, par le concours d'une présentation processuelle de l'entreprise, décrite comme une chaîne de valeur composée d'activités.

L'objectif de cette méthode est d'optimiser les processus de production de la valeur dans l'entreprise, ces processus ont en réalité des activités reliées entre elles par des flux d'informations significatives dont la combinaison permet d'obtenir un « output » important.

En effet la méthode ABC basés sur les processus, permet la valorisation et le gouvernement de ce qui fait la richesse réelle de l'entreprise<sup>20</sup>.

- **La méthode des couts partiels**

Les méthodes des couts partiels ne prennent en considération qu'une partie des charges du cout total, d'où le nom « couts pareils ».

---

<sup>19</sup> Saadat.T, Burlaud.A, Simon.C, « comptabilité analytique et contrôle de gestion », Edition VUIBERT, 3 ème Edition, Paris, 2005, p 153

<sup>20</sup>Selmer.C, « La boîte à outils du contrôle de gestion », France, DUNOD, 2019, p 66-67

- *La méthode du cout variable (direct costing)*

La méthode du direct costing se résume principalement à imputer à chaque produit les charges variables correspondantes. Ce qui permet à définir une marge sur cout variable par produit. Cette marge sur cout variable reflète la participation de chaque produit a la couverture des charges fixes, évitant ainsi les effets de subventionnement observés lors de la mise en place de la méthode des couts complets.

Le direct costing permet de calculer un seuil de rentabilité ou point mort. Les coûts fixes ou coûts de capacité seront traités globalement. Une autre méthode consiste à ne rattacher que les coûts directs aux objets de coûts. Les coûts indirects seront traités en bloc<sup>21</sup>.

Cette méthode est spécialement utile pour calculer la contribution de chaque produit à la prise en charge des charges indirectes. Par ailleurs, le prix de revient et le prix de vente en dessous lequel l'entreprise ne doit jamais descendre même en période de faible activité.

$$\text{Résultat global} = \sum \text{des M/cv} - \text{charge fixe total}$$

- *Méthodes des coûts directs*

Comme son nom l'indique, cette méthode affecte dans le calcul des coûts uniquement les charges directes (variables et fixes).

La méthode du coût direct a pour objectif de déterminer la marge sur coût direct de chaque produit, service et activité. Elle permet une analyse de la contribution à la rentabilité de chaque produit ou service, et de dégager une marge sur coût direct égale à la différence entre le chiffre d'affaire réalisé sur le produit et la somme des coûts variables et des coûts fixes directs du produit<sup>22</sup>.

$$\text{Cout direct} = \text{Marge sur coût direct (M*/CD)}$$

<sup>21</sup> Berland.N, « Mesurer et Piloter la performance », Paris, e-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr), 2009, p 13.

<sup>22</sup> Berland.N, Deronge.Y, « Contrôle de gestion », Edition PEARSON, Paris, 2012, p 241.

- *Méthode des coûts spécifique*

Cette méthode est un prolongement de la méthode des coûts variables, car elle impute aux coûts de produits, en plus des charges variables, les charges fixes directes qui lui sont propres. Ce qui permet de dégager une marge sur coûts spécifique. Dans le but d'imputer à chaque produit ses charges variables et ses charges fixes directes.

$$\text{Marge sur coût spécifique} = M/CV - \text{coût fixe direct}$$

$M/CS > 0$  : le produit contribue à la couverture des charges de structure communes.

$M/CS < 0$  : la marge sur coût variable ne couvre pas les propres charges fixes du Produit.

- *Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes*

Cette méthode n'est pas une méthode de calcul de coût. Il s'agit d'une technique de prise en compte des frais fixes dans les coûts. Cette méthode permet de prendre en compte les variations d'activité<sup>23</sup>.

C'est une technique qui permet d'éliminer l'influence de l'absorption des CF sur les coûts de revient, est majoritairement utilisée dans les entreprises dont l'activité subit des fluctuations saisonnières.

Les coûts sont calculés d'après un niveau normal d'activité. Dans cette méthode les CF sont imputées aux coûts en fonction du coefficient d'imputation rationnelle (CIR).

$$\text{CIR} = \frac{\text{Activité réelle}}{\text{Activité normale}}$$

$$\text{CF imputées} = \text{CF réelles} * \text{Taux d'activité}$$

<sup>23</sup> Hervé.A, Garmilis.A et Vignon.V, « Le contrôle de gestion en action », 2ème édition, Lyon, p 107.

- *Méthode des couts préétablis ou coûts standards*

Ce sont des couts prévisionnels calculés selon les objectifs de l'entreprise, ces couts sont comparés aux réels constatés pour permettre d'analyser des écarts.

Un coût préétabli est un coût évalué a priori, pour l'application d'un contrôle de gestion par l'analyse des écarts, ou pour faciliter certains traitements analytiques.

## 2.1.2 Outils prévisionnel

### 2.1.2.1 *La gestion budgétaire*

La gestion budgétaire est la manière dont le système budgétaire est réalisé et utilisé, plus particulièrement :

- Le degré de connexion du budget à des plans d'action.
- Le niveau de difficulté des objectifs.
- Le niveau de participation des responsables opérationnels à la définition des objectifs, à l'analyse des écarts, à la réalisation des reprévisions.
- Le respect du budget comme base stricte (ou pas du tout, ou partielle) de l'évaluation des performances, voire de la rémunération des responsables budgétaires.
- Le degré de connexion du budget avec les orientations stratégiques.<sup>24</sup>

D'après Doriath, la gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables<sup>25</sup>.

Cet outil permet une étude financière de l'entreprise. Il se charge de comparer les ressources financières réelles de l'entreprise aux ressources nécessaires. Cette comparaison permettra de conclure les écarts entre ce que l'entreprise a et ce qu'elle doit avoir, de ce fait l'entreprise doit prévoir ses besoins pour éviter d'entamer un processus qu'elle ne pourra pas achever.

La mise en place d'un contrôle budgétaire, permet à chaque subdivision de l'entreprise de maintenir ses engagements. Pour cela plusieurs conditions doivent tenir compte :

---

<sup>24</sup> Duménil.M, « Le contrôle de gestion-200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts », Paris, Edition Gereso, 2022, p 85-86.

<sup>25</sup> Doriath.B, « gestion budgétaire », 5ème Edition, DUNOD, Paris, 2008, p 03.

- Formuler une stratégie ;
- Structurera l'organisation et les processus, en limitant les interdépendances et la redondance de l'information ;
- Définira les objectifs et les moyens ;
- Evaluer a priori ;
- Suivre la réalisation, en les rapprochant des engagements budgétaires ;
- Vérifier a posteriori, et analyser les écarts entre prévisions et réalité.

En respectant ces conditions, le système budgétaire remplira ses deux fonctions principales : le couplage avec l'environnement, et l'intégration avec les subdivisions qui composent l'entreprise.

#### 2.1.2.1.1 Les types du budget

D'après H. Bouquin, le budget est « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels »<sup>26</sup>.

- Le budget des ventes

Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures tant en quantité qu'en valeur. Il est le pivot de la gestion budgétaire<sup>27</sup>. Tous les budgets restants dépendent principalement du budget des ventes.

Son élaboration demande un traitement des informations de l'évolution prévisible de la demande du marché actuel et potentiel.

- Le budget de production

Le budget de production concerne essentiellement les entreprises industrielles, son élaboration se fait à partir du programme des ventes, la politique des stockages et les prévisions d'activités de l'entreprise. Pour établir un budget de production il est nécessaire de connaître ses capacités de production.

---

**1.1.1** <sup>26</sup> Duménil.M , « Le contrôle de gestion-200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts » , Edition Gereso, Paris, 2022, p 85.

<sup>27</sup> Grandguillot.F, Grandguillot. B, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10<sup>ème</sup> édition, Edition Gualino, Paris, 2018, p 87.

- Le budget des approvisionnements

Le budget des approvisionnements se fait en parallèle avec le budget de la production.

La gestion budgétaire des approvisionnements passe par trois principales étapes :

- Etablir les prévisions des approvisionnements à partir de la politique de stockage adoptée par l'entreprise.
- L'élaboration du budget des approvisionnements qui consiste à étaler sur la période d'activité les prévisions des commandes, des livraisons, des consommations, des niveaux de stocks valorisés par les coûts unitaires préétablis.
- Une analyse des écarts effectuée entre les réalisations et les prévisions.

- Le budget des investissements

Le budget des investissements concerne tous les projets d'engagement de dépenses en biens matériels et immatériels dont le cycle d'exploitation est supérieur à une année. Un investissement peut se caractériser d'une part par l'acquisition de biens constituant le patrimoine de l'entreprise, d'autre part par la recherche de bénéfices futurs<sup>28</sup>.

- Le budget de financement et de trésorerie

Le budget de financement et de trésorerie est un état prévisionnel des flux de trésorerie (encaissements, décaissements), il permet à l'entreprise de vérifier la cohérence du système budgétaire de l'entreprise avant l'établissement du budget général.

Le budget de trésorerie permet de faire ressortir les besoins mois par mois des crédits d'exploitation et hors exploitation. Il est complété par le solde initial de trésorerie au dernier jour de l'exercice précédent<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Selmer.C , « construire et connaître son budget », Edition DUNOD, Paris, 2014, p 157.

<sup>29</sup> Selmer. C, op.cit, p188.

### 2.1.3 Outils de communication

Apparue plus tard que le calcul des coûts et l'analyse budgétaire, les indicateurs de performance permettent plus de souplesse, et s'adaptent à tous les niveaux de la gestion. Utilisés pour le pilotage stratégique, ils servent également pour le suivi opérationnel des fonctions ou des activités.

Ce nouvel outil répond aux besoins des gestionnaires en information nouvelle, en changement des outils traditionnels du contrôle de gestion afin d'obtenir une vision plus globale de l'organisation.

#### 2.1.3.1 Définition de la performance

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens anglais. Elle désigne alors l'action, son résultat et son succès<sup>30</sup>.

Selon LORINO, 1997, la performance est définie comme étant « l'ensemble des éléments qui contribue à la création de la valeur de l'entreprise. Plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individu »<sup>31</sup>.

La performance de l'entreprise est fondée sur le couple coût-valeur, dont les deux termes sont indissociables mais fondamentalement distincts. Est performance dans l'entreprise tout ce qui contribue à améliorer le couple coût-valeur. A contrario n'est pas forcément performance, ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, séparément<sup>32</sup>.

Toutefois, Bourguignon A, (1995) rajoute que l'emploi du terme performance dans les domaines de la gestion indique divers sens qu'il a essayé de rassembler en trois classes qui se basent sur le sens initial du terme :

<sup>30</sup> Bourguignon ; « étymologie du mot performance » ; 1995 ; p 62.

<sup>31</sup> LORINO Philippe, « méthodes et pratique de la performance » ,3ème Edition d'organisation, Aix-en-Provence, 1997, p 18.

<sup>32</sup> Demeestère, Lorino, Mottis, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Dunod, Paris, 2006, p 08.

- Le premier sens est la performance-succès : lorsque la performance est synonyme du succès. Ce sens contient un jugement de valeur, au regard d'un référentiel, qui représente la réussite du point de vue de l'observateur.
- Le deuxième sens est la performance-résultat, ici la performance fait référence au résultat d'une action : l'évaluation ex post des résultats obtenus sans jugement de valeur.
- Enfin, le dernier sens est la performance-action : la performance peut signifier une action ou un processus (la mise en acte d'une compétence qui n'est qu'une potentialité)<sup>33</sup>.

Pour conclure, la performance porte tout à la fois l'idée d'un processus, d'une action et celle d'un résultat. Sa définition reste relative à la vision de l'entreprise et la stratégie mise en place pour atteindre ses objectifs.

### 2.1.3.2 *Mesure de performance basée sur des indicateurs financiers*

L'utilisation actuelle en entreprise des systèmes de mesures basées en grande partie sur des indicateurs financiers s'explique par l'histoire qu'a connue le contrôle de gestion.

En effet, pendant de longues années, la performance globale de l'entreprise était traditionnellement appréhendée par des ratios de rentabilité et de probabilité issus du reporting de gestion, au point que le terme reporting désigne aujourd'hui implicitement un reporting du type financier. Ainsi les informations contenues concernent essentiellement :

- Le chiffre d'affaire.
- Les indicateurs clés tel que l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) et le résultat net (RN) ou EBIT.
- Les marges, tel que, la marge sur cout variable et la marge commerciale brute.
- Le calcul des couts (couts fixes et variable, cout directe et indirecte...).
- Et un certain nombre de ratios comme le ratio de rentabilité d'exploitation (ROI) ou encore le ratio de rentabilité financière (ROE)...

Jusqu'à ce jour, les systèmes de mesures de la performance fonctionnent en majorité avec des indicateurs financiers de manière à parer aux imperfections que présentent de tels indicateurs.

---

<sup>33</sup> Barillot.P, « Pilotage de la performance et stratégie de l'entreprise, l'exemple du tableau de bord prospectif », Gestion 2000 Volume 18 - numéro 1, 2001, p 137-138.

### 2.1.3.3 *Mesure de performance basée sur des indicateurs non financiers*

Bollecker (2003) définit un indicateur non financier comme un concentré d'informations qui ne fait pas l'objet d'une valorisation en entité monétaire au moment de son recueil et de son utilisation, et qui constitue un résumé ou un signal pour celui qui l'utilise sur le degré de l'avancement de la réalisation des objectifs <sup>34</sup>.

Selon lui, ces données fournissent aussi bien des informations « quantitatives que qualitatives en valeur absolue tel que l'effectif de l'entreprise, le délai de fabrication, le délai de livraison, ou en valeur relative ou ratios comme les parts de marché, le taux de rebuts, le taux d'absentéisme »<sup>35</sup>.

On répertorie dans ces données non financières également d'autres indicateurs tels que :

- La satisfaction clients ;
- La qualité du travail à travers le respect des procédures ;
- Qualité des produits ;
- La productivité ;
- Le climat social de l'entreprise...

Ce type d'indicateurs présente l'avantage de combler le manque de réactivité organisationnelle notamment due aux indicateurs financiers, de mesurer avec plus de pertinence que les données purement financières la complexité organisationnelle comme l'immatérialité ou encore la performance multicritère.

Toutefois, l'utilisation de tels indicateurs est bloqué face à certains obstacles. En effet, pour certain auteur tel Lorino (1991) cité par Bollecker (2003), les propriétés de certains indicateurs non

---

<sup>34</sup> Bollecker.M, « Les mécanisme de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes informatiques, Finance Contrôle Stratégie », volume 07 N04, Université de Haut Alsace, Décembre 2004, p 61.

<sup>35</sup> Bollecker.M, op.cit, P 61

financiers peuvent « remettre en question la fonction de coordination assurée par les indicateurs monétaires, et de manière plus générale, par le système de contrôle de gestion »<sup>36</sup>.

De plus, les indicateurs non financiers sont complexes à diffuser dans l'organisation car il s'agit souvent d'informations précises et détaillées, donc une information bien spécifique à un contexte bien précis.

Enfin, Bollecker (2003) souligne un dernier inconvénient des indicateurs non financiers en admettant que : « l'absence du lien entre les informations non monétaires spécifiques au fonctionnement des centres, utilisés par les services opérationnels (Bescos et Mendoze, 1999) ; et les informations monétarisées publiées dans le cadre de la gestion stratégique (Lorino, 1989), et de nature à accentuer ces divergences de représentation et de comportement »<sup>37</sup>.

Selon cet auteur, cette absence de lien présente des risques réels de coordination vu que le contrôle des centres qui les utilisent peut échapper en partie aux supérieures hiérarchiques.

Ce qui fait l'importance d'une recherche entre indicateurs financiers et non financiers, afin d'assurer un pilotage efficace et efficient en matière de performance organisationnelle. Aujourd'hui les entreprises en sont conscientes et font en sorte d'intégrer de plus en plus des informations de nature monétaire et non monétaire dans leur prise de décision.

#### *2.1.3.4 Mesure de performance basée sur des indicateurs financiers et non financiers*

Les systèmes de mesures de la performance qui intègrent à la fois des indicateurs financiers et non financiers sont les tableaux de bords. Ils ne s'arrêtent pas aux seules informations financières pour permettre aux dirigeants de traduire les objectifs opérationnels.

---

<sup>36</sup> Bollecker.M, « Les mécanisme de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes informatiques, Finance Contrôle Stratégie », volume 07 N04, Université de Haut Alsace, Décembre 2004, P62.

<sup>37</sup> Bollecker.M, op.cit, p 62.

#### 2.1.3.4.1 Le tableau de bord

D'après Alazard et Sépari, 2007, « un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe »<sup>38</sup>.

Selon les deux auteurs, 2010, « le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés » de sa gestion afin de l'améliorer »<sup>39</sup>

Doriath et Goujet définissent le TDB comme « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs qui informent le responsable d'un centre de responsabilité sur l'état du système qu'il pilote et sur le degré de réalisation de ses objectifs »<sup>40</sup>.

Le tableau de bord est donc un instrument de pilotage et de comparaison à court terme. Il a pour principale mission de mettre en avant les éléments les plus importants de chaque centre analytique afin de permettre une analyse des points-clés et de mettre en place les éléments correctifs en temps utile.

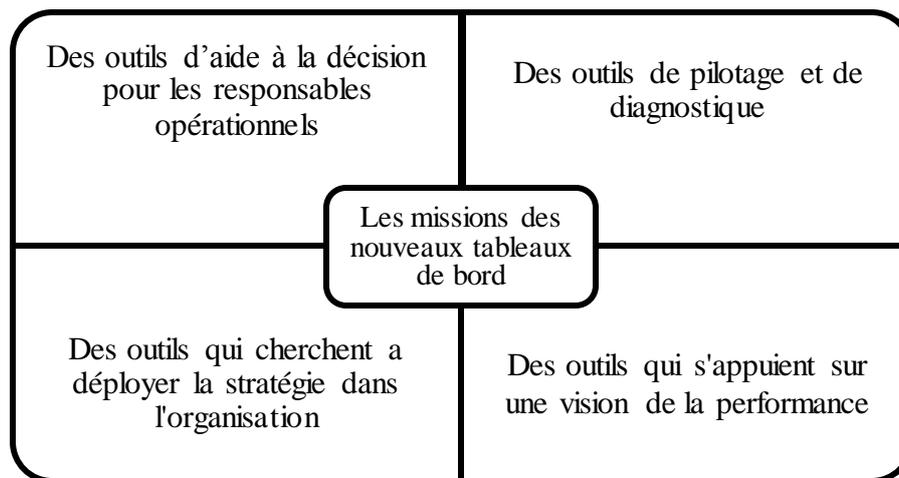
---

<sup>38</sup> Alazard.C, Sépari.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Paris, 4<sup>ème</sup> Edition, Edition DUNOD, 2007, p 05.

<sup>39</sup> Alazard.C, Sépari.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 4<sup>ème</sup> Edition, Edition DUNOD, Paris, 2010, p 551.

<sup>40</sup> Doriath.B, Goujet.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> Edition, Edition DUNOD, Paris, 2007, p 284.

**Figure 01 : Missions des nouveaux tableaux de bord**



Source : Benyoucef. W.A, « Le pilotage de la performance et contrôle de gestion », Paris, Edition ESLSCA, (2017/2018), p 06.

#### 2.1.3.4.2 Les types de tableaux de bords

Ils existent en pratique trois types de tableau de bord en contrôle de gestion :

- **Le tableau de bord de gestion**

Le tableau de bord de gestion ou tableau de bord budgétaire, est un TDB établi de manière régulière pour faciliter la réactivité à toutes épreuves. Il s'agit d'un outil de pilotage à moyen terme.

Le TDB de gestion a un objectif financier qui consiste à mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité mais également il aide à l'analyser des causes de ces écarts afin de mettre en place des actions correctives.

- **Le tableau de bord opérationnel**

C'est un outil de pilotage à court terme. Il est établi de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle. Le TDB opérationnel permet de mesurer l'avancement et la performance des plans d'action déployés, à l'aide de ses indicateurs de pilotages et indicateurs de performance.

- **Le balanced Scorecard (Tableau de bord prospectif)**

Le tableau de bord prospectif a été introduit par Kaplan et Norton en 1998, c'est un outil de la gestion de la performance qui crée un lien entre la stratégie, les objectifs définis auparavant, et

l'opérationnel à travers des indicateurs de mesures des activités et des métiers. C'est donc le support pour traduire des objectifs opérationnels.

D'autre part, le tableau de bord prospectif ou équilibré tire son nom de la recherche d'un équilibre entre quatre dimensions pour mesurer la performance ;

- Le financement
- Les clients ;
- Les processus internes ;
- L'apprentissage et l'innovation.

Le Balanced Scorecard se base sur des objectifs de long terme, sans s'arrêter à une simple évaluation sur le court terme comme les tableaux de bord traditionnels.

#### 2.1.3.4.3 Le reporting

Le reporting de gestion est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle<sup>41</sup>.

Avant tout le reporting a pour but de contrôler et comparer les résultats financiers par rapport aux objectifs, il est également un instrument d'évaluation de performance et par la suite un instrument d'aide à la prise de décision.

C'est une pratique de plus en plus fréquente permettant d'accompagner un management décentralisé fondé sur la délégation de pouvoirs et de responsabilités.

---

<sup>41</sup> Cappelletti.L, Baron.Ph, Desmaison.G, « Toute la fonction Contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2014, p 52.

#### 2.1.3.4.4 Le système d'information :

Un système d'information est l'ensemble des ressources (matériels, logiciels, données, procédures, humains, ...) Structurés pour acquérir, traiter, mémoriser, transmettre et rendre disponible l'information (sous forme de données, textes, sons, images, ...) dans et entre les organisations<sup>42</sup>.

Il est également défini comme « Un ensemble organiser de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures..., permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations (sous formes des données, textes, images, sons ...) dans des organisations »<sup>43</sup>.

Donc le SI est un élément essentiel du processus de gestion. Cette dernière offre toutes les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle de gestion en plus, il effectue les traitements qui lui sont demandés.

**Tableau 01 : les outils du contrôle de gestion**

Types d'outils	Outils
<b>Outils de suivi</b>	Comptabilité générale
	Comptabilité analytique (Méthode des coûts complets, Méthode des coûts partiels)
<b>Outils prévisionnels</b>	La gestion budgétaire
<b>Outils de communication</b>	Tableaux de bord (gestionnaires, opérationnel, prospectif)
	Le reporting
	Le système d'information

Source : établi par nos propres soins

<sup>42</sup> Karouri.M, « DCG 8 en fiches et en schémas ; Le système d'information de gestion », Edition Ellipses, Paris, 2021, p 11.

<sup>43</sup> Reix.R, « Système d'information et management de l'organisation », 5<sup>ème</sup> Edition Vuibert, Paris, 2005, p 03.

Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, pour assurer un bon gouvernement.

### Section 03 : Missions et objectifs du Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus, ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la gestion de l'organisation et de ses acteurs et au pilotage d'une organisation, en fonction de ses missions et ses objectifs, pour aider à la réflexion, aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.

#### 3.1 La mission du contrôle de gestion

##### 3.1.1 Le contrôle de gestion comme « outil de motivation »

Le contrôle de gestion n'aide pas seulement à la définition des objectifs de l'entreprise, mais également à la concrétisation des prévisions, de ce fait, il doit créer un niveau d'implication et de motivation qui permet à l'équipe de surmonter les obstacles éventuels pour atteindre les objectifs fixés.

##### 3.1.2 Le contrôle de gestion comme « outil de décentralisation »

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens vertical comme dans le sens horizontal. La fonction de contrôle de gestion permet de concevoir, de formalise et de traiter ces flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'organisation<sup>44</sup>.

##### 3.1.3 Le contrôle de gestion comme « outil de communication »

Le contrôle de gestion à travers le TDB qui est considéré comme, outil de communication, il permet de faire dialoguer les différents acteurs de l'entreprise par les informations « transverses » qu'il contient<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> Langolois.L, Bringer.M, Bonner. C, sous la direction BURLAUD.A, « Contrôle de gestion », Edition Berti,2008, Alger, p 75.

<sup>45</sup> Aïm.R, « Indicateurs et tableaux de bord », Edition AFNOR,2010, France, p 12.

## 3.2 Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises et les organisations car il leur permet de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience, dans le sens de la stratégie voulue et que les résultats sont conformes aux objectifs de l'organisation<sup>46</sup>.

Parmi les objectifs du contrôle de gestion :

### 3.2.1 La contribution à la définition des stratégies

Le contrôle de gestion est l'un des instruments de mise en œuvre d'une stratégie. Il part des choix stratégiques et des objectifs à long terme pour bâtir des plans d'action à court terme<sup>47</sup>. Donc le contrôle de gestion analyse et traduit les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs mesurables à l'aide de ses différents outils. A travers le contrôle de gestion les dirigeants s'assurent que les actions quotidiennes se réalisent dans le cadre de la stratégie fixée. Pour conclure le contrôle de gestion est un instrument clé de la mise en œuvre de la stratégie

### 3.2.2 Mesurer l'amélioration permanente de la performance de l'entreprise

Le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure et l'amélioration de la performance par :

- L'optimisation des ressources
- Mesure de la performance des différents centres
- Vérifier le travail effectué avec les prévisions faites en amont, tout en apportant les corrections nécessaires.

Aujourd'hui le contrôle de gestion ne veille pas seulement sur le calcul des résultats, mais également le suivi permanent de la performance de l'entreprise.

---

<sup>46</sup> Cappelletti L et al, « Toutes la Fonction Contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, 2014, p 06.

<sup>47</sup> Duménil.M, « Le contrôle de gestion ; 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des couts », Edition Gereso, Paris, 2021,p 29.

### 3.2.3 Facilités l'action des opérationnels

Le contrôle de gestion est une importante base de données, qui collecte en amont les données de base, et les interprète et diffuse en aval. Ce qui fait du contrôle de gestion un excellent outil de pilotage. Cette caractéristique lui permet de fournir aux opérationnels toutes les informations adaptées à leurs besoins.

### 3.2.4 Prise en compte des risques

Dans la gestion des risques, le contrôle de gestion hiérarchise une série d'objectifs qui vise à empêcher le risque de se produire ou à en limiter les dégâts si celui-ci arrive quand même. Le contrôle de gestion à l'aide d'un système d'informations permet de pouvoir réunir une certaine quantité de données relatives aux risques, que ce soit en interne ou en externe.

Pour conclure, dans ce chapitre nous avons pu appréhender que le contrôle de gestion est considéré comme un processus d'aide à la décision stratégique, il permet de favoriser la mise en œuvre de la stratégie, ainsi que c'est un processus d'aide au pilotage et d'exécution de la stratégie définie. Le contrôle de gestion figure ainsi comme une variable déterminante de la réalisation des objectifs de l'entreprise. Celle-ci doit mettre en place des outils et méthodes qui lui permettent de piloter et bien gouverner l'entreprise.

**Chapitre 02 :**  
**Le contrôle de gestion au service  
de la gouvernance d'entreprise**

Depuis la fin 1980, les mauvaises performances et les faillites de certaines grandes entreprises faites de la gouvernance une actualité précisément chez les gestionnaires, les investisseurs, les organismes de réglementation ainsi que des chercheurs.

Compte tenu de l'importance de la gouvernance d'entreprise dans la prise de décision, il est capital de s'interroger sur sa relation avec le contrôle de gestion qui est également important au sein d'une organisations ainsi que l'impact de cette relation sur la performance globale de l'entreprise.

Afin de déduire cette relation nous allons organiser notre réflexion comme suit :

D'abord, dans la première section de ce chapitre nous présenterons quelques généralités sur la gouvernance d'entreprise, telles que son historique, sa définition, ses mécanismes et ses principales missions.

Ensuite, nous traiterons dans la deuxième section les approches de la gouvernance ainsi que les théories principales de la gouvernance d'entreprise.

Dans la dernière section on va étudier la relation entre le contrôle de gestion et les différents mécanismes de la gouvernance et son apport à la gouvernance d'entreprise.

## **Section01 : Cadre théorique de la gouvernance**

Nous allons tout d'abord dans cette section remonter aux origines de ce concept, ensuite ses différentes définitions, ses mécanismes, puis les principales missions de la gouvernance d'entreprise.

## 1.1. Historique

Aujourd'hui, la gouvernance est présente dans différents domaines. Mais ce que l'on ne sait pas c'est qu'elle a toujours existé au fil des temps, sous diverses formes et appellations.

En effet, le terme « Gouvernance » remonte de très loin, ses origines proviennent du mot latin « gubernare » et du grec « kubernân » qui signifie « piloter un navire ou un char »<sup>48</sup>.

Au Moyen Âge, le territoire joua un rôle important dans le développement du concept de gouvernance.

Et ce n'est que depuis les années 1930 que le terme « gouvernance » fut utilisé par les économistes, notamment par Ronald H. Coase, (prix Nobel d'économie en 1991) désigner l'ensemble des dispositifs mis en œuvre par une entreprise pour mener des coordinations plus efficaces que le marché, publier dans son article « The nature of the Firm » (Coase, 1937, Williamson, 1975)<sup>49</sup>.

Mais c'est à partir de la fin des années 70, qu'on a commencé de parler du « corporate gouvernance » ou « gouvernance d'entreprise » en français, dans le contexte des scandales financiers, ce qui secoue les actionnaires pour coopérer à la direction de leurs entreprises.

À partir des années 1990, la gouvernance d'entreprise a fait l'objet de nombreuses études théoriques (Roland Pérez, Peter Wirtz, Gérard Charreaux), rapidement complétées par l'apparition des premiers rapports de personnalités sur la gouvernance (rapport Cadbury, par exemple). Les scandales financiers des années 2000 ont accéléré une prise de conscience forte : la gouvernance devrait être renforcée pour éviter que les entreprises et le monde économique dans son ensemble ne soient emportés dans un maelström récurrent<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> Maugeri. S, « Gouvernance (s) », Edition DUNOD, Paris, 201, p 13.

<sup>49</sup> Joumard. R, « Le concept de gouvernance », Rapport n° LTE 0910, Bron, Novembre 2009, p 9.

<sup>50</sup> Cabane.P, « Manuel de gouvernance d'entreprise ; les meilleures pratiques pour créer de la valeur », Edition Eyrolles, Paris, 2018, p 24.

La « Gouvernance d'entreprise » domine encore aujourd'hui les recherches et les débats, dans la presse financière comme dans les discussions législatives.

## 1.2. Définition

Depuis les années 1980, à travers le monde, la littérature sur le gouvernement d'entreprise est abondante et ses auteurs multiplient les définitions de cette notion.

Pour mieux appréhender le concept de gouvernance d'entreprise nous présentons quelques définitions données par certains auteurs.

Le terme « corporate governance est souvent traduit en français par le terme gouvernement d'entreprise ou gouvernance des entreprises, cette dernière apparaît sans contexte comme un des thèmes centraux de la gestion »<sup>51</sup>.

Pour Charreaux (1997), « La gouvernance des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ». cette définition est centrée sur la limitation des pouvoirs des dirigeants<sup>52</sup>, dans le but de limiter leurs comportements opportuniste, principale cause des conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires.

Selon Shleifer et Vishny (1997), la gouvernance est « Ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants »<sup>53</sup>.

Dans le même ordre d'idées, MAATI (1999) estime qu'on ne peut donner une définition cohérente au concept de gouvernance avant d'avoir préalablement explicité celle de l'entreprise.

---

<sup>51</sup> ECHKOUNDI .M, « Le renouveau de la Gouvernance d'entreprise : vers une prise en compte des parties prenantes », Revue économique, Artois, 2007, p 03.

<sup>52</sup> Cabane. P, op.cit., p 43.

<sup>53</sup> Cabane. P, op.cit., p 43.

Selon lui, l'entreprise est une organisation qui constitue en conséquence un construit social abritant un jeu se déroulant entre divers agents économiques, tous n'ayant pas le même statut ni la même responsabilité. Dès lors, la gouvernance d'entreprise est définie comme : « L'ensemble des mesures mises en œuvres dans le cadre du construit social qu'est l'entreprise afin d'inciter les agents économiques indispensables à prendre part au processus productif et à s'y maintenir en assurant la création d'une rente organisationnelle suffisante ainsi qu'un partage perçu comme équitable par ces derniers compte tenu de leurs apports respectifs »<sup>54</sup>.

Quant à Pierre-Yves Gomez ,2009 « La gouvernance d'entreprise est un ensemble de disposition légales, réglementaires ou pratique qui délimite l'étendue du pouvoir et des responsabilités de ceux qui sont chargés d'orienter durablement l'entreprise »<sup>55</sup>.

D'après Roland Perez ,2009 « La gouvernance, c'est en quelque sorte le management du management, un méta management ». Cette définition pose clairement le problème du contrôle des mandataires sociaux et des conditions dans lesquelles ils exercent leurs mandats<sup>56</sup>.

Cabane Pierre, définit la gouvernance comme étant « un système permettant la défense de l'intérêt social, la conduite, la gestion, le contrôle, et la pérennité de l'entreprise, précisant les pouvoirs, les responsabilités et les relations des actionnaires et des dirigeants, et s'assurant que l'objectif de création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes est bien pris en compte ». Il rajoute de manière plus synthétique, « on pourrait également définir la gouvernance comme la façon dont le pouvoir est organisé et exercé pour assurer le pilotage de l'entreprise »<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> MAATI Jérôme (1999), « Le gouvernement d'entreprise ». De Boeck cité dans Nassima, Aiadi. « Contrats, confiance et gouvernance : le cas des entreprises publiques agroalimentaire en Algérie », thèse de doctorat : Economie, Université de Montpellier, 2003, p 32.

<sup>55</sup> Cabane.P, op.cit., p 44.

<sup>56</sup> Cabane.P, op.cit., p 44.

<sup>57</sup> Cabane.P, op.cit., p 44.

Le code algérien de gouvernance d'entreprise (2009), de sa part, la définit comme suit : « la gouvernance d'entreprise est à la fois une philosophie managériale et un ensemble de dispositions pratiques visant à assurer la pérennité et la compétitivité de l'entreprise par le biais de :

- Définition des droits et obligations des parties prenantes,
- Partager les prérogatives et responsabilités qui en résultent »<sup>58</sup>.

### 1.3. Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise

Comme Charreaux (1997) l'indique dans sa définition « le système de la gouvernance recouvre l'ensemble des mécanismes ayant pour objet de discipliner les dirigeants et de réduire les conflits d'intérêts entre les dirigeants et les différents stakeholders de la firme, notamment, les actionnaires »<sup>59</sup>, on distingue deux types de mécanismes :

#### 1.3.1. Les mécanismes internes

Les mécanismes internes sont généralement mis en place pour d'obtenir une gestion efficace. Parmi les mécanismes internes nous avons les mécanismes internes intentionnels (assemblée des actionnaires, conseil d'administration, structure formelle) et les mécanismes internes spontanés (culture d'entreprise, structure informelle etc....).

##### 1.3.1.1. Le conseil d'administration

Le conseil d'administration est le plus important mécanisme de contrôle interne de l'entreprise ayant la responsabilité ultime de son bon fonctionnement<sup>60</sup>. Ce mécanisme joue à la fois un rôle de surveillance et de contrôle des activités de la haute direction.

<sup>58</sup> Code Algérien de Gouvernance d'Entreprise, Edition 2009, p17. Du site <http://www.algeriacorporategovernance.org/> consulté le 10/05/22 à 01h33.

<sup>59</sup> Charreaux. G, « Conseil d'administration et pouvoirs dans l'entreprise », Edition Economica, Paris, 1994, p49.

<sup>60</sup> Fama. E, Jensen .M, « Separation of ownership and control », journal of Law and Economics, n°26, Chicago, 1983, p 301.

Pour un fonctionnement efficace, le CA doit être composé d'un nombre réduit d'administrateurs. Le CA est principalement constitué des dirigeants, des actionnaires majoritaires, des représentants des actionnaires minoritaires, d'administrateurs non dirigeants (externes).

Le CA est essentiellement chargé de représenter les actionnaires, convoquer les assemblées générales, nommer, évaluer et révoquer le président du CA et les dirigeants, contrôler la gestion de l'entreprise, la définition et la mise en œuvre de la stratégie, arrêter les comptes et contrôler la qualité de l'information.

#### 1.3.1.2. L'assemblée générale

Les actionnaires grâce à la détention de la majorité des actions et leur droit de vote constituent l'un des mécanismes déterminants de la gouvernance. Ces derniers exercent leurs pouvoirs lors de cette assemblée, réunis au moins une fois par an, dans le but de discuter du fonctionnement de l'entreprise et participer d'une manière directe à la gouvernance de l'entreprise, en examinant les rapports des administrateurs et du rapport du commissaire.

#### 1.3.1.3. Les salariés

Pour Charreaux et Desbrières, les salariés sont considérés comme étant des porteurs de ressources<sup>61</sup>. Ils sont considérés comme une banque d'informations pertinente concernant la gestion de l'entreprise, chaque salarié contribuant au bon fonctionnement de l'entreprise et veille à sa réussite a droit à l'information sur la situation financière de l'entreprise, ils ont aussi leurs représentants au sein des comités, ce qui fait d'eux un mécanisme important qui contribue à la gouvernance de l'entreprise.

Ce mécanisme implique également la surveillance mutuelle entre les employés et entre dirigeants.

---

<sup>61</sup> Charreaux. G, Desbrières. P, « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre-valeur actionnariale », Finance-Contrôle-Stratégie, Vol.1, n°2,1998, p 57-88.

#### **1.3.1.4. Culture de l'entreprise**

La culture d'entreprise est un ensemble de connaissances, de comportements, de valeurs et rites bâtissent au fil du temps, et qui facilite le fonctionnement d'une entreprise puisqu'il joue un rôle unificateur dans la coordination des activités, standardise les comportements et des pratiques partagés par la plupart de ses membres.

Ce mécanisme peut être également utilisé par l'entreprise pour véhiculer une bonne image à son environnement.

#### **1.3.2. Les mécanismes externes**

Ce sont des parties externes à l'entreprise mais qui ont un impact important sur le comportement opportuniste des dirigeants.

##### **1.3.2.1. Système légal et environnement politique**

C'est l'ensemble des lois, réglementations et codes de bonne pratique qui encadrent les dirigeants, pour objectif de protéger les actionnaires d'expropriations.

##### **1.3.2.2. Le marché du travail**

C'est un mécanisme disciplinaire et motivant, car il permet au conseil doté du pouvoir de déceler les compétences susceptibles de créer de la valeur à l'entreprise et de fixer les rémunérations, ce qui encadre les dirigeants et les incite à agir dans l'intérêt du conseil par peur de perdre leurs postes et pour éviter les réductions des rémunérations.

##### **1.3.2.3. Le marché des biens et services**

Un mécanisme basé sur la compétitivité, accompagne les dirigeants dans la définition des stratégies et la fixation des objectifs. Il oriente leur pouvoir décisionnel vers l'amélioration de la performance.

##### **1.3.2.4. Le marché financier**

C'est l'un des mécanismes les plus efficaces du contrôle, les actionnaires ayant le pouvoir de vendre leurs actions suite à leur insatisfaction, peuvent engendrer une dépréciation de la valeur de la société, et par la suite les dirigeants perdront leurs avantages.

Selon Manne, les dirigeants devraient répondre aux exigences des actionnaires surtout face à une pression que peut exercer le marché financier, cela veut dire, que les entreprises les mieux gérées voient les cours de l'action monter<sup>62</sup>.

Egalement, le rendement des dirigeants peut être déterminé par la valeur de l'action qui s'établit dans les marchés boursiers. Les entreprises ayant une bonne politique de gouvernance sont les plus profitables et attirent plus d'investisseurs.

Le tableau ci-dessous contient les plus importants mécanismes de la gouvernance d'entreprise :

**Tableau 02 : Typologie des mécanismes de gouvernance**

	Mécanismes internes	Mécanismes externes
Mécanismes intentionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôle direct des actionnaires (assemblée générale)</li> <li>- Conseil d'administration</li> <li>- Systèmes de rémunérations</li> <li>- Structures formelles</li> <li>- Auditeurs internes</li> <li>- Comité d'entreprise</li> <li>- Syndicat</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Environnement légal et réglementaire (lois sur sociétés, droit de la faillite, droit social...)</li> <li>- Syndicats nationaux</li> <li>- Auditeurs légaux</li> <li>- Associations de consommateurs</li> </ul>
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réseaux de confiance informels</li> <li>- Surveillance mutuelle des dirigeants</li> <li>- Culture d'entreprise</li> <li>- Réputation auprès des salariés (respect des engagements)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Marchés des biens et des services</li> <li>- Marché financier (dont prises de contrôle)</li> <li>- Intermédiation financière</li> <li>- Crédit interentreprises</li> <li>- Marché du travail</li> </ul>

Source : Charreaux. G, « vers une théorie du gouvernement des entreprises », EDITION Economica, 1997, p 427.

<sup>62</sup> Demsetz .H,«The Structure of Ownership and Theory of The Firm» Journal of Law and Economics, Chicago, 26 june1983, p 375-390.

## 1.4. Missions de la gouvernance

Les missions principales de la gouvernance concernent quatre grands domaines : la stratégie, les comptes, les dirigeants et les risques.

### 1.4.1. La définition et le suivi de la stratégie

Selon l'OCDE, le conseil d'administration doit remplir certaines fonctions essentielles, notamment « revoir et guider la stratégie de l'entreprise, ses principaux plans d'action, sa politique de risque, ses budgets annuels et programmes d'activité, définir ses objectifs de résultats, assurer la surveillance de la mise en œuvre de ces objectifs et des résultats de l'entreprise et contrôler les principales dépenses d'équipement, acquisitions et cessions d'actifs »<sup>63</sup>.

Donc pour un processus d'élaboration de stratégie réussie et efficace, faut savoir collaborer entre la gouvernance et les dirigeants opérationnels. Les dirigeants préparent le plan stratégique et s'assurent de sa bonne exécution, quant au CA, il doit s'assurer de la réussite du déploiement de la stratégie et contrôler sa mise en œuvre en vérifiant la réalisation des objectifs fixés.

CA doit également s'impliquer, en s'informant régulièrement sur les conséquences des multiples options proposées par les dirigeants, l'évolution de l'environnement concurrentiel, le domaine RSE de la société ainsi que les différents risques.

### 1.4.2. L'arrêt des comptes

L'arrêt des comptes sociaux ou consolidés et la rédaction des rapports de gestion relèvent de la compétence exclusive du conseil d'administration, sans aucune possibilité de délégation. Dans le cas des sociétés fonctionnant avec une structure duale, c'est le directoire qui arrête les comptes sous le contrôle et la surveillance. Ces comptes seront ensuite soumis l'assemblée générale des actionnaires pour approbation<sup>64</sup>.

De plus de l'examen des comptes, le conseil d'administration doit disposer des informations fiables, pertinentes et comparatifs, pour les fournir aux actionnaires, tel que : Les

---

<sup>63</sup> Cabane.P, op.cit., p 116.

<sup>64</sup> Cabane P ; op. cit. , p 126.

chiffres d'exploitation, la situation financière, la qualité du système d'information et du contrôle interne, les conclusions des commissaires aux comptes ...

#### 1.4.3. La gestion des dirigeants

Le code de gouvernement d'entreprise Afep-Medef précise que « le conseil d'administration représente l'ensemble des actionnaires et répond collectivement de l'exercice de ses missions devant l'assemblée générale envers laquelle il assume légalement les responsabilités essentielles : il convoque et fixe l'ordre du jour de l'assemblée, nomme et révoque le président, le directeur général, les directeurs généraux délégués »<sup>65</sup>.

On retient de cela que le rôle du conseil d'administration se résume en trois points essentiels :

- La nomination des dirigeants : en s'assurant de déléguer la bonne personne pour le bien et l'avenir de l'entreprise.
- L'évaluation des dirigeants : à travers le suivi de la réalisation des objectifs fixés, les actionnaires évaluent la performance des dirigeants, d'ailleurs la loi exige une appréciation de la performance des dirigeants qui leur donne droit aux indemnités.
- La rémunération : cela peut porter préjudice à la réputation de l'entreprise.

#### 1.4.4. Analyse des risques

Pour que l'entreprise crée de la valeur, il est nécessaire de prendre risque. L'activité entrepreneuriale est elle-même une source de risques. Notamment il est primordial de connaître ces risques, la capacité de l'entreprise de les supporter et savoir surtout les maîtriser.

Le conseil d'administration a pour mission de s'assurer de la cohérence du processus d'analyse des risques avec la stratégie de l'entreprise, et de s'assurer de l'efficacité des dispositifs mis en place pour maîtriser les risques constamment.

#### 1.4.5. La communication avec les parties prenantes

La gouvernance doit déterminer une politique rigoureuse de communication pour fournir une bonne qualité d'informations aux actionnaires, ainsi qu'au marché financier. De plus, le conseil administratif peut se retrouver dans une situation où il doit fournir des informations aux organisations du pouvoir public, la presse ....

#### 1.4.6. La responsabilité sociétale des entreprises

Cette démarche éveille les entreprises sur l'impact social et environnemental de leurs activités, pour participer à l'amélioration de la société et de l'environnement.

La gouvernance est chargée de la vérification de l'engagement de l'entreprise et la bonne intégration de la RSE dans la politique de développement de l'entreprise, ainsi que sa conformité avec les lois.

---

<sup>65</sup> Cabane P ; op. cit. , p 132.

## Section 02 : Approches et théories de la gouvernance

Dans cette deuxième section on mettra la lumière sur les trois principales approches de la gouvernance d'entreprise, puis les différentes théories, dont la théorie de l'agence, théorie des droits de propriété, la théorie des coûts de transactions et la théorie d'enracinement.

### 2.1. Les approches de la gouvernance d'entreprise

#### 2.1.1. Approche actionnariale ou le modèle Shareholder

Cette approche de la gouvernance a longtemps constitué le mode de régulation de référence des pays anglo-saxons (Etats Unis, Royaume-Uni, Irlande, Nouvelle-Zélande, Commonwealth, Canada, Australie). Ce modèle trouve son origine dans la théorie de l'agence.

Cette approche actionnariale (shareholding) de la gouvernance d'entreprise doit se préoccuper de protéger les intérêts des actionnaires en adoptant des dispositifs internes à la firme dont les actionnaires mandants contrôlent au mieux les dirigeants mandatés qui sont prêtent à détourner vers d'autres buts (leurs propres intérêts au détriment des actionnaires) que la maximisation du retour sur investissement des actionnaires en cas de conflit d'intérêt<sup>66</sup>

Donc l'approche shareholding revendique l'intérêt de tous les actionnaires qu'ils soient majoritaires ou minoritaires. En effet le rôle qu'elle assigne à la gouvernance de l'entreprise est d'aligner le comportement des dirigeants opportunistes sur le critère de maximisation de la richesse des actionnaires, à l'aide de leviers incitatifs et de mécanisme de contrôle comme :

- La participation d'administrateurs indépendants au conseil d'administration aux côtés des représentants des actionnaires,
- La création de comités issus du conseil d'administration (comité des rémunérations, des nominations, comité d'audit)
- Travailler de manière autonome par rapport au management de la société,
- La séparation de la fonction du président du conseil d'administration et de celle de directeur général,
- L'affirmation du rôle du conseil d'administration dans la fixation de la stratégie de l'entreprise,
- La réhabilitation de l'Assemblée Générale des actionnaires.<sup>67</sup>

A cette époque, la littérature de la gouvernance de l'entreprise s'est intéressée qu'à la relation dirigeants-actionnaires. En pensant que le problème d'asymétrie des informations dans l'entreprise ne se posait qu'à ce niveau et que la création de la valeur ne dépendait que du respect des intérêts des actionnaires.

Néanmoins la gouvernance actionnariale présente d'importantes limites, comme la mise en avant des intérêts des actionnaires dans le choix des stratégies sans prenant compte celui de l'entreprise et des autres parties prenantes.

<sup>66</sup> Ebondo. W, « La gouvernance de l'entreprise: une approche et le contrôle interne », Edition l'harmattan, Paris, 2005, p 15.

<sup>67</sup> Château .T.P, Jougleux.M , Rousselet.E, « DSCG3-Management et contrôle de gestion-Manuel et application », Edition Foucher, Paris, 2019, p 28.

### 2.1.2. L'approche partenariale ou le modèle stakeholder

Le modèle de type stakeholder constitue le mode de régulation de référence dans les pays d'Europe continentale. Selon Reynolds et Flores, d'autant plus La Porta, Lopez-de-Silanes, Shleifer et Vishny<sup>68</sup>, ce modèle peut être subdivisé en trois :

- Un modèle français : France, Belgique, Grèce, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, Espagne.
- Un modèle Scandinave : Danemark, Finlande, Suède.
- Un modèle rhénan : Autriche, Allemagne.

Dans le modèle continental, les entreprises ont de nombreuses parties prenantes (stakeholders), internes (salariés, syndicats), externes (apporteurs de capitaux, fournisseurs, clients, distributeurs, pouvoirs publics, société civile (collectivités locales). En effet, l'entreprise est perçue comme un nœud de contrats. Il est, en conséquence, possible d'identifier de multiples relations d'agence.

Le rôle assigné à la gouvernance d'entreprise est alors la défense de l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. Afin de protéger leurs intérêts, et le processus de décision est basé sur des principes et procédures démocratiques.

Par contre, l'approche continentale est très compliquée à mettre en œuvre, vu les multiples attentes et intérêts des nombreuses parties prenantes. L'entreprise dont la gouvernance est partenariale peut-être également freinée par des tensions entre les parties prenantes

### 2.1.3. L'approche cognitive

L'approche cognitive est venue compléter les approches disciplinaires en intégrant une vision dynamique de la gouvernance

---

<sup>68</sup> Shleifer .A, vishny .R , " Law and Finance," , Journal of Political Economy, Vol. 106, No. 6 (Décembre 1998), p 1113-1155

Cette approche est construite à partir de trois théories principales : la théorie behavioriste, la théorie évolutionniste et la théorie de la stratégie fondée sur les ressources et les compétences.

L'approche cognitive cherche à montrer que les choix stratégiques ne découlent pas seulement de l'évolution de l'environnement mais qu'ils sont également déterminés à partir de l'apport de ressources provenant de certaines parties prenantes. Ces dernières sont considérées comme des apporteurs de ressources cognitives susceptibles d'aider l'entreprise à développer le processus créatif. Dans ce cadre, la valeur d'une entreprise dépend moins des dividendes qui ont été versés par le passé que des perspectives de cash-flows futurs qui sont liés à l'implication des différentes parties prenantes<sup>69</sup>.

En effet, cette approche cherche à mesurer l'impact des mécanismes de gouvernance sur l'acquisition des compétences clés.

Le tableau ci-dessous récapitule les principales caractéristiques des différentes théories de la gouvernance de la firme.

**Tableau 03 : les théories de la gouvernance de la firme.**

Théories de la gouvernance	Disciplinaires		Cognitives
	Actionariale	Partenariale	
Théories de la firme support	Principalement théories positive et normative de l'agence	Principalement théories positive et normative de l'agence, étendues à plusieurs parties prenantes	Théorie comportementale Théorie évolutionniste Théorie des ressources et des compétences
Aspects privilégiés dans la création de valeur	Discipline et répartition Réduire les pertes d'efficacité liées aux conflits d'intérêts entre dirigeants et investisseurs financiers. Seuls les actionnaires sont créanciers résiduels.	Discipline et répartition Réduire les pertes d'efficacité liées aux conflits d'intérêts entre les différentes parties prenantes, notamment avec les salariés. Plusieurs catégories de créanciers résiduels.	Aspect productifs cognitifs Créer et percevoir de nouvelles opportunités
Type d'efficacité	Efficacité statique contrainte Vision actionariale de l'efficacité et de la propriété	Efficacité statique contrainte Vision partenariale de l'efficacité et de la propriété	Efficacité dynamique contrainte Dimension productive cognitive

<sup>69</sup> Parrat .F, « Théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise », Edition Maxima, Paris, 2014, p 194.

Critère d'efficience	Valeur actionnariale	Valeur partenariale	Capacité à créer une rente organisationnelle de façon durable par l'innovation notamment
Définition du système de gouvernance	Ensemble des mécanismes permettant de sécuriser l'investissement financier	Ensemble des mécanismes permettant de pérenniser le nœud de contrats et d'optimiser la latitude managériale	Ensemble des mécanismes permettant d'avoir le meilleur potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation

Source : Charreaux, G, « Les théories de la gouvernance:de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », FARGO, Bourgogne, Décembre 2004, p 18.

## 2.2. Les théories principales à la gouvernance d'entreprise

### 2.2.1. La théorie de l'agence

L'une des théories à la base de la gouvernance d'entreprise est la théorie de l'agence. La théorie de l'agence est apparue en 1976 dans le « Journal of Financial Economies », elle est basée sur les écrits de Jensen et Meckling.

Pour Jensen et Meckling, il existerait au sein des firmes managériales, une divergence d'intérêt entre les actionnaires et les dirigeants. Ils sont liés par une relation d'agence par laquelle le principal (l'actionnaire) confie son droit de propriété à un agent (le dirigeant) qui a pour mission de gérer l'entreprise conformément aux intérêts du principal. Si les deux parties sont en relations c'est qu'elles y ont intérêt<sup>70</sup>.

La théorie de l'agence tire ses fondements de l'école institutionnelle qui critique le fond de la théorie néoclassique. Elle appréhende l'entreprise comme un véritable nœud de contrats au sein duquel s'établit l'ensemble des relations entre les différentes parties (stakeholders), parmi lesquels

<sup>70</sup> Frédéric, P, « Théorie et pratique de la gouvernance d'entreprise », Edition Maxima, Paris, 2015, p 55.

on trouve tous ceux qui ont une créance légitime sur la firme : actionnaires, dirigeants, cadres et salariés, fournisseurs, client, banque et autres prêteurs, collectivités locales, l'Etat ...).

Les théoriciens de l'agence focalisent leur attention sur la relation actionnaires/dirigeants considérée comme source potentielle des conflits d'intérêt les plus importants. Dans cette acception, chaque entreprise va devoir mettre en place un système de gouvernement d'entreprise spécifique pour favoriser l'alignement des intérêts des managers sur ceux des actionnaires. Étant entendu que d'un point de vue théorique, seules les entreprises qui auront su rendre compatible les intérêts des actionnaires avec ceux des managers sont censées survivre sur le long terme<sup>71</sup>.

D'autre part, la relation d'agence engendre des divergences d'intérêts et de l'asymétrie informationnelle, ce qui fait que le contrat entre l'actionnaire et le dirigeant n'est pas complet. Ce qui entraîne des coûts d'agence ; des coûts de contrôle et d'incitation (avantage, bonus...) payé par les propriétaires pour s'assurer que les dirigeants œuvrent dans l'intérêt de l'entreprise. Donc ce sont des dispositifs de gouvernance adaptés (qui favorisent la réduction des coûts liés aux conflits d'intérêts) mis en place par les actionnaires pour éviter d'être dépossédés de leurs richesses face à l'opportunisme des managers.

### 2.2.2. La théorie des droits de propriété

La théorie des droits de propriété et la théorie de l'agence partagent la même vision que la théorie néoclassique, elles considèrent la firme comme étant un nœud de contrat. La théorie des droits de propriété cherche à comprendre l'impact de l'atténuation des droits de propriété sur l'efficacité de la coordination interne. La TDP cherche à montrer la supériorité des systèmes de propriété privés sur les formes de propriété collective.

D'après H. Demsetz (1967), « les droits de propriété permettent aux individus de savoir a priori ce qu'ils peuvent raisonnablement espérer obtenir dans leurs rapports avec les autres membres de la communauté. Ces anticipations se matérialisent par les lois, les coutumes et les mœurs d'une

---

<sup>71</sup> Frédéric. P, « La gouvernance d'entreprise », Edition DUNOD, Paris, 2003, p 14.

société. Détenir des droits, c'est avoir l'accord des autres membres de la communauté pour agir d'une certaine manière et attendre de la société qu'elle interdise à autrui d'interférer avec ses propres activités, à la condition qu'elles ne soient pas prohibées ».

Il définit aussi les droits de propriétés « les droits de propriété permettent à leur détenteur de faire du bien ou du tort aux autres membres de la société, mais pas n'importe quel bien, pas n'importe quel tort. Tout dépend de leur contenu : il est possible de nuire à un concurrent en produisant des biens de meilleure qualité que les siens, mais il est peut-être interdit de l'occire. Dans le même ordre d'idée, un homme peut avoir la permission de tuer un intrus, mais il peut lui être interdit de vendre une production en-dessous d'un prix plancher. Les droits de propriété fixent la manière dont les individus peuvent tirer profit de certaines activités ou être pénalisés par elles. Ils spécifient par conséquent qui doit payer pour modifier les actions d'autrui. La reconnaissance de ces droits conduits à établir une relation assez étroite entre les droits de propriété et les externalités »<sup>72</sup>.

Selon PEJOVICH (1972) : « les droits de propriété ne sont pas des relations entre les hommes et les choses, mais des relations codifiées entre les hommes et qui ont un rapport à l'usage des choses », le terme « chose » ne signifie pas les choses matérielles uniquement, il désigne tout ce qui comporte une utilité ou une satisfaction pour un individu<sup>73</sup>.

Cet auteur s'est intéressé aux liens entre l'efficacité des entreprises et la structure de la propriété. A partir de la séparation traditionnelle des droits propriétés en trois catégories. L'usus (droit d'utiliser un bien), le fructus (droit d'en percevoir les fruits), et l'abusus (de vendre le bien).

### 2.2.3. Théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts de transaction principalement développée par Williamson à partir de 1975, et initiée par Coase en 1937.

<sup>72</sup> Yves. S et Henri. T, op.cit., p 322.

<sup>73</sup> Yves. S et Henri. T, « Théorie de la firme et réforme de l'entreprise », Revue économique, Montcel, 1977, p 322

La théorie des coûts de transactions est basée sur les mécanismes de coordination entre les agents économiques : les structures de gouvernance, qui reposent sur des contrats, des organisations, des institutions, elle cherche à démontrer que l'existence de la firme au marché dépend de l'économie de coûts de ses transactions réalisées. La transaction est l'unité de mesure de cette théorie.

Les coûts de transactions sont donc : « l'ensemble des coûts qu'implique toute transaction marchande au-delà du prix d'achat ou de vente d'un bien ou d'un service ». Ces coûts de l'échange marchand expliquent qu'il puisse être, le cas échéant, moins coûteux d'organiser la production d'un bien en l'intégrant à une entreprise plutôt que de l'acheter (« faire » plutôt que « faire faire »)<sup>74</sup>.

Ces coûts peuvent être influencés par plusieurs facteurs, selon Williamson, trois facteurs essentiels influencent la nature d'une transaction :

- L'incertitude : plus l'incertitude est élevée, moins les agents ont des comportements rationnels et plus ils deviennent des opportunistes.
- La spécificité des actifs : Plus l'actif à un usage précis, moins il est redéployable pour une autre tâche et il serait nécessaire d'internaliser la transaction.
- La fréquence des transactions : Plus la fréquence des transactions est importante, plus il serait important d'internaliser les transactions. La forme organisationnelle la plus adaptée est celle qui permet de minimiser les coûts de transaction<sup>75</sup>.

#### 2.2.4. La théorie d'enracinement

La théorie de l'enracinement se résume au développement de stratégies par les dirigeants ou salariés dans le but de préserver leurs statuts au sein de l'entreprise, et qui les rend indispensables au fonctionnement de l'entreprise aux yeux des actionnaires ou encore pour rendre leurs déplacements coûteux.

Pour Shleifer et Vishny (1989), les dirigeants qui souhaitent s'enraciner cherchent soit à réduire les risques d'éviction soit à augmenter les coûts inhérents à leur départ. L'enracinement passe

---

<sup>74</sup> HADJAR. A, « gouvernance et performance des PME dans les pays transition », thèse de doctorat en science économique, Faculté des sciences économique et de gestion, université Abou Baker Belkaid, Tlemcen, 2015, p 32 .

<sup>75</sup> Frédéric P, op.cit., p 43-44.

le plus souvent par un accroissement de l'espace discrétionnaire afin de réduire l'efficacité des mécanismes de contrôle qui peuvent être détournés de leur finalité au profit des manager<sup>76</sup>.

### Section 03 : L'apport du contrôle de gestion a la gouvernance d'entreprise

Les fonctions du contrôle organisationnel, et partant celles du contrôle de gestion, se sont déplacées vers la gouvernance d'entreprises, c'est-à-dire vers la satisfaction des actionnaires et les parties prenantes de l'organisation.

Dans cette section, nous allons aborder d'abord, le lien entre le contrôle de gestion et les mécanismes de la gouvernance d'entreprise, ainsi que l'apport du contrôle de gestion a la gouvernance d'entreprise

#### 3.1 Le contrôle de gestion et les principaux mécanismes de la gouvernance d'entreprise

##### 3.1.1 Le contrôle de gestion et le CA

Le CA est un organe collégial et délibérant de la gestion de l'entreprise. Il remplit des fonctions essentielles pour le bon fonctionnement de l'entreprise. En effet, le CA est chargé de guider la stratégie de l'entreprise, ses principaux plans d'action, sa politique de risque, ses programmes d'activités, ainsi que la définition des objectifs, et la surveillance de leur mise en œuvre. Il doit être en mesure de porter jugement sur la conduite des affaires de la société.

Egalement, le conseil administratif doit gérer et surveiller les conflits d'intérêts pouvant survenir entre la direction, les administrateurs et les actionnaires, y compris les abus de biens sociaux ou les abus commis dans le cadre de transactions avec des parties liées.

Pour cela l'existence d'un dispositif de contrôle tel que le contrôle de gestion est primordial, ce dernier joue un rôle déterminant dans la mise en place de la stratégie ainsi que dans sa mise en

---

<sup>76</sup> Frédéric P, op.cit., p 71-72.

œuvre. De plus le contrôle de gestion est un guide et un moyen de communication d'information concernant l'utilisation efficace et efficiente des ressources mises à la disposition des dirigeants.

Le contrôleur de gestion est souvent décrit comme le copilote du dirigeant opérationnel de la structure (commercial, industriel, logistique...). Il est impliqué dans la définition de la stratégie de son entité opérationnelle et met en place les outils de déclinaison de celle-ci : objectifs, suivis mensuels, projets. Il est le « bras armé » du dirigeant<sup>77</sup>.

Il aide le CA non seulement sur la transmission des informations transparentes aux actionnaires, mais il influence aussi sur l'optimisation de la création de la valeur.

En effet, le contrôle de gestion vise à apporter au CA et aux actionnaires, les moyens de corriger rapidement de mauvaises performances et de faire progresser le cours de leurs titres sur le long terme.

### 3.1.2 Le Contrôle de gestion et l'Assemblée générale des actionnaires

Les actionnaires ont le droit d'être informés et de participer aux décisions concernant des changements fondamentaux pour l'entreprise, donc ils doivent constamment obtenir en temps opportun des informations pertinentes et significatives sur cette dernière.

Alors, Pour que l'AG arrive à établir des jugements objectifs sur l'entreprise, le contrôle de gestion doit présenter des états et des informations transparentes émanant notamment des conseils spécialisés qui doivent contribuer au choix stratégique de l'entreprise.

La transparence ne se limite pas à donner de l'information. Elle oblige à décrire dans le rapport annuel, les mécanismes retenus pour prendre les principales décisions. Elle oblige également à indiquer l'usage qui a été fait de l'information et les décisions finalement prises.

---

<sup>77</sup> Delhon-Bugar. A, Doche .F, Lebeau. G, « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition Eyrolles, Paris, 2013, p 22.

### 3.1.3 Le contrôle de gestion et la Culture d'entreprise

La culture de l'entreprise est une de normes, de règles explicites ou implicites, un ensemble des façons de penser et d'agir, elle est considérée comme la partie immatérielle du capital de l'entreprise qui évolue avec le temps et les pratiques, c'est elle qui constitue la valeur active réelle de l'entreprise.

La culture d'entreprise contribue considérablement à la standardisation des comportements et à faciliter les interfaces et le traitement des imprévus, donc elle contribue ainsi à la qualité de coordination et à la réduction des coûts de transaction au sein des différentes fonctions de l'entreprise.

Pour l'entreprise, une culture efficace assure un bon dosage du niveau de compétition interne pour maximiser l'efficacité de l'ensemble<sup>78</sup>.

Dans cette situation le contrôle de gestion intervient pour se rassurer du respect des pratiques et le respect des processus par l'ensemble des dirigeants, car cela impacte directement sur la performance et la valeur de l'entreprise.

## 3.2 L'apport du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise

H. Bouquin a, sans équivoque, posé le principe : « Le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner. Il conforte la gouvernance vue par les actionnaires ou d'autres parties prenantes. Il en est un enjeu clé<sup>79</sup> »

---

<sup>78</sup> Devillard .O, « Culture de l'entreprise : un actif stratégique », Edition DUNOD, Paris, 2008, p 119.

<sup>79</sup> Renard .J, Nussbaumer . S, Oriot .F, « Audit interne et contrôle de gestion-Pour une meilleure collaboration », Edition Eyrolles, Paris, 2018, p 169-170.

Cette contribution à la gouvernance s'exerce dans trois directions :

- Assistance à la direction générale pour définir les principes de gouvernance.
- Contribution permanente à la prise de décision.
- Aide à la prise de décision.
- Le contrôle de gestion un système d'information décisionnel pour la gouvernance.

### 3.2.1 Aide la direction générale à définir les principes de gouvernance

L'aide du contrôle de gestion s'articule autour de quatre axes :

#### 3.2.1.1 Inciter au comportements éthiques

Le rôle du contrôleur de gestion visant à promouvoir un comportement éthique est essentiel. Le CG doit souligner l'importance d'un code de déontologie connu et avalisé par tous, il doit également mettre en exergue, au moment opportun, l'intérêt de l'entreprise comme primant sur l'intérêt individuel et défendre la cohésion sociale. Autant dire qu'il cherche à atteindre les conditions réunies pour une bonne performance. Et il peut le faire d'autant plus qu'il est en relation directe avec tous<sup>80</sup>.

Le contrôle de gestion étant au cœur de la gestion d'entreprise, connaissant parfaitement les différents métiers de l'entreprise, doit par ses connaissances participer au développement d'un comportement éthique.

Pour Doblin et Batsère (1999), il appartient au contrôleur de gestion de prendre en charge « la diffusion et la communication des valeurs de l'entreprise jusqu'au niveau du terrain », l'objectif étant d'obtenir des comportements de gestion constants<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Renard J, Nussbaumer . S, Oriot .F, op.cit., p 170.

<sup>81</sup> Renard J, Nussbaumer . S, Oriot .F, op.cit., p 170.

### 3.2.1.2 Faire inlassablement action de pédagogie

Le contrôle de gestion est un processus éducatif en soi. La mission pédagogique est donc inhérente à la fonction et ce, quelle que soit la nature de sa mission, il crée une culture de gestion commune à tous les niveaux de l'organisation. Comme le précise Lorino (2000), piloter, c'est « conduire l'entreprise dans une dynamique de résolution de problèmes et d'apprentissage collectif continu »<sup>82</sup>.

### 3.2.1.3 Mettre en place une organisation et une structure

Le contrôle de gestion doit fournir des informations pertinentes et disponibles en temps opportun permettant d'orienter les choix stratégiques et d'orienter à la fois. Il a un rôle d'interface entre la stratégie et le pilotage la gestion courante ; d'un côté il veille sur la définition et la mise en œuvre d'une organisation cohérente susceptible de soutenir l'exécution de la stratégie, et de l'autre côté, il développe un SI de gestion qui évolue selon la performance de l'entreprise.

### 3.2.1.4 Veiller à produire une information de qualité

le contrôle de gestion doit centraliser, synthétiser et interpréter toutes les données de performance de chaque fonctions pour d'une part, donner au dirigeant les moyens de piloter l'entreprise tant dans l'exercice de la délégation et de la décentralisation de la prise de décision que dans une gestion plus rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide, et d'autre part, permettre aux actionnaires d'avoir accès à une information transparente et fiable directement observée dans le système d'information. Ainsi ils seront en mesure de contrôler a posteriori telle décision prise par le dirigeant<sup>83</sup>.

## 3.2.2 Outil d'aide à la prise de décision

Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise.

---

<sup>82</sup> Renard .J, Nussbaumer . S, Oriot .F, op.cit., p 171.

<sup>83</sup> Renard .J, Nussbaumer .S, Oriot .F, op.cit., p 175.

Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre. Une analyse régulière des écarts entre les réalisations et les prévisions permet de prendre des mesures correctives, de s'adapter aux évolutions imprévues. Le contrôle de gestion constitue une aide à la prise de décision.<sup>84</sup>

La classification des décisions s'effectue en fonction de leur but. On distingue trois formes décisionnelles :

- Décision stratégique (sur le long terme)
- Décision tactique ou administrative (sur le moyen terme)
- Décision opérationnelle (décision de gestion quotidienne).

**Figure 02 : Niveaux de la décision**



Source : DARBELLETT.M, « Notions fondamentales de gestion d'entreprise », Edition, FOUCHER, Paris, 1998, p295.

### 3.2.2.1 Le processus de prise de décision

Dans cette démarche le processus du contrôle est décomposé en trois phases essentielles :

- La contribution à la finalisation des actions des managers des différentes unités : pour cela faut d'abord déterminer les objectifs périodiques de la performance en adéquation avec les budgets de l'entreprise, après l'affirmation par un système de motivation que les responsables sont incités à aller dans le sens de la stratégie de l'entreprise, le contrôleur de gestion procède à la définition des méthodes de contrôle d'exécution conformes aux finalités de l'organisation.

<sup>84</sup> Grandguillot.F, Grandguillot.B, « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition Gualino, 2018, p 13.

- La contribution au pilotage des actions : cela se fait en organisant un SI de gestion et avec l'animation du processus du pilotage pour inciter les responsables à prendre les décisions souhaitées (cohérentes avec la stratégie de l'organisation : mise en place d'un contrôle budgétaire, analyse des coûts, TDB, analyse des résultats le contrôle de gestion est une aide au pilotage opérationnel et économique des unités)
- Le contrôle de gestion post-évalue les actions : à la fin les actions s'évalue en mesurant la performance de l'organisation tout en s'assurant de la bonne diffusion des informations, en analysant les problèmes constatés avec la proposition des solutions adaptées, et en vérifiant les performances du contrôle d'exécution <sup>85</sup>.

### 3.2.3 Le contrôle de gestion et la gestion des risques

La gestion des risques est un élément fondamental du gouvernement d'entreprise. Risques, performances économiques et gouvernance d'entreprise deviennent indissociables<sup>86</sup>.

#### 3.2.3.1 Les différentes catégories de risques

- Les risques stratégiques, de gouvernance ou d'image : ce sont des risques majeurs liés à l'image et le statut de l'entreprise, ils concernent la gouvernance et les modalités de prise de décision, c'est le résultat d'un cumul de plusieurs risques opérationnels.
- Les risques financiers : tout ce qui peut détériorer de manière significative les résultats économiques de l'entreprise, facilement perceptibles et quantifiables.
- Le risque humain : concerne la sécurité de l'homme et la gestion des ressources humaines.
- Les risques opérationnels : ce sont les causes de dysfonctionnement d'un processus opérationnel.
- Les risques exogènes : des risques externes à l'entreprise, sur lesquels ses capacités de maîtrise sont faibles.
- Les risques juridiques et d'ordre réglementaire : ils relèvent du civil, du pénal ou du domaine administratif.

<sup>85</sup> Château .TP, Jougleux .M, Rousselet .E, « DSCG3-Management et contrôle de gestion-Manuel et applications », Edition Foucher, Paris, 2019, p 43-44.

<sup>86</sup> Bouin .X, Simon .F, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion – Outils et comportements », Edition DUNOD, Paris, 2015, p 20.

### 3.2.3.2 L'apport du contrôle de gestion a la conception du système de contrôle de risque

Etant au cœur du pilotage de la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion dispose d'une parfaite connaissance de l'entreprise et ses processus pour participer à l'identification de toutes catégories de risques et mettre en place les mécanismes de leur maîtrise.

Son apport à la conception du système de maîtrise des risques résidera principalement dans sa capacité à développer la cartographie des processus, premier outil permettant de faire émerger les risques de l'entreprise<sup>87</sup>.

### 3.2.3.3 L'apport du contrôle de gestion au niveau de l'exécution du dispositif

L'apport du contrôleur de gestion peut être déterminant pour faire vivre le dispositif et imaginer avec les différents responsables les comportements à adopter pour limiter l'exposition aux risques et concevoir les dispositifs de contrôle et de maîtrise. Toutefois, son influence peut néanmoins être très variée selon le type de risques concerné<sup>88</sup>.

### 3.2.4 Le contrôle de gestion un système d'information décisionnel pour la gouvernance

D'après Chtioui (2006) "Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers communiquent avec d'autres membres de l'organisation afin de garantir la cohérence de leurs actions quotidiennes et la convergence de ces actions vers la stratégie"<sup>89</sup> .

En premier lieu l'objectif de contrôle de gestion est l'aide au pilotage des indicateurs de performance puis dans un deuxième temps la communication sur ces indicateurs, les réponses reposent sur des variables financières, fondements de la communication financière (par la comptabilité financière) mais aussi sur des variables non financières telles que des indicateurs qualités. De ce fait le contrôle de gestion contribue à la communication et aux rapports d'informations

---

<sup>87</sup> Cappelletti. L, Baron .P, Desmanson.G, « Toute la fonction contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2014, p 44-45.

<sup>88</sup> Cappelletti. L, Baron .P, Desmanson.G, op.cit., p 45.

<sup>89</sup> Fabre P, Sépari S, et al, op.cit, p 253-254.

nécessaires à la gestion. Il permet également d'étudier les conséquences prévisibles de certains choix (fonction de simulation) et permet d'automatiser des tâches répétitives.

En effet, le contrôle de gestion est un garant de la fiabilité de l'information et de la cohérence globale de l'entreprise dispose d'un système d'information étoffé d'éléments pertinents liés du rapprochement avec les multiples fonctions de l'entreprise.

**Chapitre 03 :**  
**Le contrôle de gestion et la**  
**gouvernance d'entreprise**  
**au sein d'ABC Pepsi**

Après avoir exposé quelques repères théoriques, sur la notion de contrôle de gestion, la gouvernance d'entreprise et la contribution du contrôle de gestion à la prise de décision, une illustration par un cas pratique s'impose dans l'entreprise ABC Pepsi un des leaders du marché de la boisson gazeuse en Algérie, spécialisée dans l'embouteillage et la commercialisation des produits PepsiCo en Algérie constitue un sujet d'études très significatif.

Pour étudier l'impact des outils de contrôle de gestion sur la prise de décision dans cette entreprise, nous avons choisi pour l'analyse l'approche qualitative basée sur une série (l'axe financier, l'axe client) d'entretiens avec les chefs des différents services de l'entreprise, en plus de l'examen de documents internes.

Cette étude a été menée dans le cadre de préparation d'un mémoire de fin d'études sur l'apport du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise, au niveau du département contrôle de gestion et budget tout au long du stage de 02 mois.

Dans ce cadre, le présent chapitre présentera d'abord l'organisme d'accueil, et nous étudions le marché de la boisson gazeuse. Puis, dans la deuxième section nous présenterons la méthodologie du travail. Et dans la dernière section nous allons présenter, analyser et discuter les résultats empiriques.

L'objet de cette étude est de :

- Analyser l'organisation et la structure contrôle de gestion au sein d'ABC PEPSI
- Etudier la relation entre le CG et la gouvernance d'entreprise d'ABC PEPSI
- L'apport des différents outils de contrôle de gestion à la prise de décision.
- Calculer et analyser le prix de revient des produits ABC PEPSI sur les deux lignes.
- Calculer et analyser les coûts de maintenance préventive.
- L'analyse la demande du marché par le chiffre d'affaire.
- Etablir et analyser le budget d'investissement et le budget d'exploitation prévisionnels.

- L'analyse des indicateurs de performance.

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

L'histoire de la boisson gazeuse remonte aux années 1770, lorsque le scientifique britannique Joseph Priestley a développé une technologie qui permettait la production d'eau gazeuse en mélangeant de l'eau et du dioxyde de carbone. L'ambition a grandi, il ne s'agit donc plus seulement d'une découverte scientifique, mais plutôt d'une véritable opportunité commerciale, une opportunité que Johann Jakob Scheppe n'a pas hésité à saisir, il l'a donc développée et appliquée commercialement en 1790 en ouvrant la première usine de boissons gazeuses au monde sous le nom de Schweppes. Quelques années plus tard, Johann a ouvert la porte aux investisseurs pour développer l'entreprise, et le résultat fut que l'entreprise entra dans le monde du partenariat en 1790.

La diffusion de la culture des boissons gazeuses a ouvert un nouveau marché pour la concurrence, de sorte que de nombreuses nouvelles entreprises ont été créées et ont émergé dans l'industrie des boissons, parmi lesquelles Pepsi.

### 1.1 Historique de l'entreprise PEPSI-COLA

La formule « magique » des boissons Pepsi remonte à 1893, lorsque le pharmacien américain Caleb Bradham a inventé une nouvelle boisson gazeuse la « Brad's Drink ». En 1898, après que sa boisson eut remporté un succès considérable, il décida de lui donner le nom Pepsi-Cola. Les succès se sont poursuivis et la boisson est devenue plus populaire. Ce qui a incité Caleb à créer la société Pepsi-Cola. Après des événements difficiles et « douloureux » vécus par Pepsi-Cola dans les premières décennies du XXe siècle, l'entreprise est revenue à la concurrence après sa fusion avec Frito-lay en 1965, fusion qui a donné naissance à un nouveau nom, PepsiCo. Tout comme son nom, le logo a subi 12 refontes.

**Tableau 04 : Représentatif des couleurs et forme du logo PEPSI**

Sens des couleurs		Sens des formes	
<b>Bleu</b>	Profondeur, Intégrité, technicité	Cercle	Perfection
<b>Rouge</b>	Energie, Chaleur, Violence, Agressivité		
<b>Blanc</b>	Pureté, Sagesse, Paix		

Source : Direction marketing

**Figure 03 : L'histoire du logo Pepsi**

Source : Direction Marketing

La société se compose aujourd'hui de sept divisions : PepsiCo Beverages North America, Frito-Lay North America, Quaker Foods North America, Amérique latine, Afrique, Moyen-Orient, Asie du sud, Asie Pacifique, Australie, Nouvelle Zélande et Chine.

Le siège social de la société est à Purchase New York et son directeur général actuel est Ramon L Laguarda. Quant à PepsiCo Europe a son siège à Genève en Suisse et est dirigée par Silviu Popovici, et Amer Shiekh PDG du PepsiCo MENA.

### 1.1.1 Les principes innovations de Pepsi-Co

**1964** : Pepsi lance le premier cola « Iight » de l'histoire : Pepsi Diet.

**1975** : Pepsi lance le premier défi de goût de cola et le gagne par 58,8 % des voix.

**1975** : Pepsi lance la première bouteille en plastique de l'histoire.

**1993** : Pepsi lance aux États-Unis et au Canada le Crystal Pepsi, un cola incolore.

**1994** : arrivée en France de Pepsi Max, le premier cola sans sucre de la marque.

**2003** : lancement du Pepsi Blue, premier cola bleu du marché.

**2007** : Re-lancement en France de Pepsi Light, avec un emballage rose, entièrement ciblé féminin.

**2009** : Pepsi inaugure un nouveau look pour son logo.

## 1.2 En Algérie

### 1.2.1 Présentation d'ABC PEPSI

Atlas Botting Corporation est une société par actions (SPA), située dans la zone industrielle de ROUIBA, elle a été créée en 1995 suite à une franchise exclusive signé avec PEPSI Cola International (PCI) pour la mise en bouteilles et la commercialisation de tous produits de la marque Pepsi sur l'ensemble du territoire Algérien. Pour un investissement total de plus de 50 millions de dollars. Son contrat de franchise exclusive qui permet de bénéficier de l'assistance technique et d'acquérir le savoir-faire du métier.

**1995** : Pepsi-Cola international signe en Algérie un partenariat avec le groupe de Mehri, qui inclut l'ouverture d'une nouvelle usine à ALGER sous le nom d'Atlas Botting Corporation ABC Pepsi.

**1996** : Lancement du projet de construction.

**1997** : Réalisation du génie civil.

**1998** : finition et démarrage des machines. Le 25 mai de la même année, la première bouteille qui voit le jour est mise sur marché algérien. Quatre mois plus tard, un centre de distribution est ouvert à El Oued, puis au mois de décembre un autre à Oran.

**2000** : Ouverture du centre de distribution de Sétif.

**2001** : ABC Pepsi acquit une usine concurrente à Sétif et la convertit en produits Pepsi sous le nom d'ABC Pepsi et puis SBC au mois de mars la première canette Pepsi est produite. Cette année fut une année exceptionnelle pour ABC Pepsi ; Puisqu'elle a été nommée meilleur embouteilleur de l'année par la firme Pepsi international grâce à la qualité et à la diversité de ses produits sous deux formes d'emballages :

- Bouteille récupérable en verre (RB)
- Bouteille non récupérable en Poly-tétra-éthylène (PET).

**2016** : Commercialisation du format PET 330 ml pour la première fois sur le marché des boissons gazeuses par ABC Pepsi.

**2018** : Obtention de la certification ISO 22000, Certification QUALITY & FOOD SAFETY-PEPSICO 2018 plus l'obtention du label « Buvez tranquille ».

**2020** : l'obtention d'un score AIB de 900 points et le début de commercialisation de la nouvelle boisson Cola sans sucre « Pepsi Black » avec 3 parfums (citron vert, framboise et Cola regular).

Les responsables d'ABC Pepsi ont mis en place une structure organisationnelle apte à servir les objectifs fixés de l'entreprise, et qui inclut les différents composants nécessaires à la production et à la commercialisation des boissons Pepsi.

### 1.2.2 Emplacement géographique de l'unité de Rouïba

L'entreprise est composée de deux unités de production dont la capacité de production dépend du nombre de gammes de produits fabriqués par chacune d'entre elles. La première usine est située à 20 Km de la capitale dans la zone industrielle de ROUIRA, wilaya d'ALGER. Elle occupe une superficie totale de 60000 m<sup>2</sup> dont 17000 m<sup>2</sup> couverts, elle compte aujourd'hui un effectif de plus de 726 employés. Cette zone n'est pas choisie par hasard, mais par rapport à sa richesse en eau : élément essentiel qui rentre dans la composition du produit. La seconde à Sétif

dans l'Est du pays, auquel il faut ajouter six centres de distribution répartis à travers tout le territoire national : ALGER, ORAN, SETIF, OURGLA, EL-OUED.

D'autre part, ABC-PEPSI est également présenté au dépositaire exclusif dont le nombre avoisine la trentaine est dont le champ d'activité s'étend sur l'ensemble du territoire. (Voir Annexe 01).

### 1.2.3 Produits d'ABC Pepsi

ABC PEPSI offre à ses clients locaux et étrangers (Tunisie, Libye...) une variété de boisson gazeuse non alcoolisée destinée à tous types de consommateurs.

La composition des boissons PEPSI-COLA composées essentiellement les ingrédients suivants :

- Eau gazéifiée
- Sucre raffiné
- Arôme
- Acide phosphorique
- Extraits végétaux
- Colorant

La matière de base de fabrication (concentré) dont la formule chimique est tenue secrète, provient des U.S.A sous forme de pâte emballée et conditionnée,

(Elle est composée principalement du : colorant, caramel, acidulant, caféine, extraits végétaux).

ABC Pepsi commercialise exclusivement :

- **Marques :**
  - Pepsi : Pepsi cola, Pepsi light, Pepsi max.
  - Miranda : Miranda pomme, Miranda orange, Miranda framboise, Miranda limon, Miranda Pêche, Miranda Ananas, Miranda grenadine.

- 7up : Mojito.

Ces boissons sont produites en plusieurs formes d'emballages

- **Formats**

- Bouteille récupérable en verre (RB) ;1L et 30CL.
- Bouteille non récupérable en plastique (PET) : 0.33CL, 1L, 2L.

#### 1.2.4 Le conditionnement des produits

Le site ROUIBA possède deux types d'emballage :

- Bouteille PET (Poly Téréphtate d'Éthylène) : Ce sont des bouteilles en plastique non retournables

Au départ ABC-PEPSI importe la préforme de la bouteille, qui est une sorte de petit tube qui passe dans la souffeuse à fin d'obtenir la forme finale de la bouteille.

- Bouteille En Verre RB : Return bottle ou « bouteille retournable »

Elle est directement importée et son remplissage se fait au niveau de l'usine.

#### 1.2.5 Lignes de productions utilisée par ABC Pepsi

ABC Pepsi dispose de 02 lignes de production :

- **La SIPA 1** : une ligne plastique PET
- **La KRONES** : une ligne verre RB

#### 1.2.6 Gouvernance de l'entreprise

- 1995 : SARL Atlas Bottling Corporation gouverné par M.Djilali Mehri
- 2013 : M.Djamel Mehri (fils de M.Djilali Mehri) reprends la propriété de l'entreprise qui devient SPA ABC Pepsi
- 2014 : le capital de l'entreprise est augmenté par l'introduction du fonds d'investissements EMERGING CAPITAL PARTNERS à hauteur de 33%.

- 2021 : Oman Refreshment Company acquis 100% des actions d'ABC Pepsi

### 1.2.7 Partie prenantes

On distingue les parties prenantes internes des parties prenantes externes :

- Parties prenantes internes :
  - Les dirigeants : conseil de direction (l'ensemble des directeurs des directions d'ABC Pepsi)
  - Les actionnaires : SPA ABC Pepsi est détenu à 100% par *Oman Refreshment Company (ORC)*
  - Les salariés : ABC Pepsi comporte environ 840 employés.
- Parties prenantes externes :
  - Les clients : ABC Pepsi a trois principaux clients :
    - Distributeurs qui se subdivisent à son tour par deux routes : prévente et conventionnelle
    - Operateur logistiques ou centre de distribution
    - Grossiste
    - Les grands comptes (KA)
  - Les fournisseurs et sous-traitants :
    - Fournisseurs locaux
    - Fournisseurs étrangers : tels que l'Irlande fournisseur des concentrés
  - Les pouvoirs publics : respecter les lois, payer ses impôts...
  - Les ONG : meilleure transparence et dialogue pour assurer le respect de l'environnement...
  - Les concurrents : Hamoud Boualem, CocaCola, Ngaous ...

## 1.3 Organisation de l'entreprise

### 1.3.1 Organigramme

Chaque entreprise a son propre système d'organisation, ce qui l'aide à atteindre leurs objectifs, à partir de sa division en divers direction. L'entreprise ABC Pepsi comporte une organisation administrative hiérarchique qu'on peut présenter à travers l'annexe 02.

## 1.3.2 Organisation de l'entreprise

### 1.3.2.1 Les directions

#### ▪ **La Direction générale**

La direction générale de ABC PEPSI est chargée de :

- Fixer les objectifs aux structures placées sous son autorité et en assurer la programmation et le suivi conformément à la pratique de gestion définie.
- Assurer le contrôle périodique des objectifs fixés.
- Assurer la coordination de l'ensemble des structures de l'unité ABC PEPSI
- Veiller à la tenue régulière des conseils de direction.

Des assistants sont désignés par la direction générale et qui dépendent directement de DG et qui sont :

- Une assistante de direction
- Un assistant juridique

Plus d'un chauffeur démarcheur.

#### ▪ **Direction des approvisionnements**

Elle s'occupe principalement des Pilotage et supervision des opérations d'achat et d'approvisionnement, Choix des prestataires et la négociation des modalités du contrat ainsi que la gestion des flux et réception des produits. Son objectif principal étant d'optimiser les coûts en recherchant le meilleur rapport qualité-prix tout en assurant un produit de qualité aux clients.

La direction est subdivisée en trois services :

##### • *Service achats matière première*

Ce service a pour mission essentielle d'approvisionner ABC en matières premières qui représente 82% du budget approvisionnement et concernent notamment :

- Le sucre (le sucre proposé par la société Cevital)
- Le Co2
- Concentrés (Irlande)
- Capsules (Italie)
- Bouteilles en verre.
- Préforme
- Etiquettes

- Bouchon PET
- Les colles
- Les films rétractables
- La soude caustique
- Les intercalaires (cartons)
- Les produits chimiques (anti-mousse, solvants, lubrifiants, ... etc.)

- *Service achat pièces de rechange*

Son rôle est de s'assurer que toutes les pièces de rechange sont disponibles en cas de besoin exprimé par la direction industrielle et la direction de la logistique, ce service représente 13% du budget des approvisionnements.

- *Service achats investissement et divers*

Ce service a pour mission essentielle d'approvisionner ABC en matières et fournitures consommables, équipements et l'ensemble des besoins de l'administration en matériel bureautique. Représente près de 5% du budget des approvisionnements.

La stratégie d'ABC en matière d'approvisionnement consiste à acheter des produits à moindres couts, de bonne qualité et avec les meilleures modalités de paiement.

Cette structure a également pour mission de développer et d'agrèer de manière permanente des fournisseurs locaux ou internationaux afin de permettre une diversification des sources d'approvisionnements.

- **Direction des finances et comptabilité**

La direction des finances et comptabilité est une direction clé de l'entreprise. Son rôle est de donner une image exacte sur la situation financière et économique de l'entreprise, elle doit maintenir l'équilibre financier de celle-ci pour cela elle doit gérer la trésorerie de la société, la collecte de l'information financière ainsi que la tenue des comptes légaux de la société.

Elle est structurée en trois services :

- Service comptabilité : qui a pour mission la tenue des livres légaux et comptes sociaux, L'objectif majeur de la comptabilité générale est de présenter des états financiers fiables pour appuyer la politique financière d'ABC Pepsi vis-à-vis de ses partenaires économiques (banque – fournisseurs – clients – assurances).

- Service finances : centralise toutes les opérations pouvant émaner les différents comptes bancaires et chèques, il s'occupe principalement de la gestion des flux et des soldes, l'élaboration du budget et prévisions de trésorerie, le financement d'investissement, la gestion des relations bancaires plus l'optimisation des couts et produits financiers.
- Service caisse : est principalement chargée de la réception des règlements des établissements des paiements selon les procédures en vigueur, la réception des chèques et règlements et le versement à la banque les excédents en espèces...

#### ▪ **Direction des ressources humaines**

La direction est chargée de définir et de mettre en œuvre l'exécution de la politique de la gestion des ressources humaines et des moyens, ainsi que la protection du patrimoine de l'entreprise.

La direction des ressources humaines est composée de quatre services :

- Service emploi et compétences
- Service administration du personnel.
- Service prévention et sécurité.
- Service moyens généraux.

L'entreprise compte environ 726 employés répartis comme suit :

- Production 30 %
- Commerciale 40 %
- Collectif administratif 10%
- Logistique 20 %

#### ▪ **Direction logistique**

Cette structure est un soutien essentiel aux ventes en ce sens qu'elle se trouve en amont de l'action de distribution. En effet les produits finis dès leurs sorties des lignes sont gérés par les magasiniers de la logistique avant d'être transportés soit chez les déposataires ou grossistes (vente indirecte) soit acheminés vers les points de vents (vente directe).

Donc cette structure a pour mission :

- Réception des produits finis des ateliers de la production
- Réception des retours d'emballage de la clientèle (déconsignation)
- Chargement et déchargement des camions de la vente directe et indirecte.
- Gestion des magasins de produit finis.

- Contrôle des produits finis en entrée et en sortie des magasins.
- Gestion des emballages retournable (verre, caisses plastiques et palettes en bois)
- Gestion des frais de distribution (carburant, pièce de rechange).

Pour accomplir correctement sa mission la direction logistique s'est dotée de structures suivantes :

- Département gestion des stocks : Il gère et optimise la gestion des entrées et sorties des marchandises pour minimiser le niveau de stocks sans risquer la rupture, il met en place le stockage des produits (surface, rangement, rotation des produits) en fonction des services commerciaux et de la demande des clients, Il supervise le traitement des commandes en veillant au respect des coûts et des délais et Il est le garant de la disponibilité des marchandises...
- Département logistique des ventes : gestion des stocks des produits finis, emballages et facturation à la clientèle.

#### ▪ **Direction industrielle**

Sa mission est la production de toute la gamme des produits de PEPSI, MIRINDA et 7UP répondant aux normes qualité définies par PCI (Pepsi cola internationale).

A cet effet, la direction de l'usine est structurée en trois départements

- Département contrôle qualité : se charge du
  - Contrôler physico chimique et micro biologique des produits finis
  - L'analyse de la qualité de l'eau
  - Le contrôle de toutes matières premières entrant dans la composition du produit
  - Les contrôle de l'emballage, des préformes, des étiquettes et les capsules.
  - Contrôle visuel sur les lignes de production
- Département production : sa mission se résume en
  - Produire les volumes nécessaires demandés par la direction commerciale
  - Elaborer rationnellement les plans de production
  - Planifier les équipes de production
- Département maintenance : qui a pour mission
  - Veiller à l'application des consignes d'hygiène et sécurité
  - Etablir des programmes de maintenance préventive et curative

- Département travaux neufs et engineering a pour mission de
  - Piloter les projets d'investissement et les travaux neufs.
  - La gestion et coordination de toutes les phases des projets de construction de l'entreprise, du montage, conception et réalisation, jusqu'à la livraison finale.
  - La coordination de la réalisation des projets avec les sous-traitants

#### ▪ Directions commerciales

La direction commerciale est la cheville ouvrière d'usine d'ABC Pepsi. Elle est à ce titre la fonction principale autour de laquelle toutes les énergies sont orientées en vue de réaliser l'objectif principal d'ABC : la vente

Les principales tâches de cette direction se résument en :

- Définit, formalise et fait approuver la stratégie de commerciale de l'entreprise.
- Définit la configuration du réseau commercial et le fait approuver.
- Identifie et dimensionne les moyens humains, matériel est équipements nécessaires pour l'exécution de la vente et la réalisation des objectifs assignés.
- Veille à la gestion et à la préservation des moyens et des équipements mis à disposition, conformément aux procédures et dispositions en vigueur.
- Veille au bon déroulement des activités de facturation et de recouvrement.
- Veille à l'établissement des statistiques et des analyses des ventes et lance les actions correctives et de progrès.
- Etablit les rapports d'activité périodique et occasionnels de sa structure.

La direction commerciale regroupe :

- Direction régionale
- Service administration des ventes
- Capability manager
- Grands comptes (KA)

Qui travaillent pour réaliser les deux objectifs principaux de l'entreprise :

- Etre leader sur le marché
- Augmenté la profitabilité sociale

Cette dernière commercialise les produits d'ABC Pepsi par :

- La vente directe (la vente IN) : ce type de vente implique un contact direct avec le client. Dans ce type de distribution, ABC-PEPSI se charge elle-même de l'enchaînement de ses produits à l'aide d'un nombre de camions livreurs varient entre

50 et 60 à travers la région couverte. Sa principale fonction est d'approvisionner régulièrement ses clients, sans qu'il n'y ait rupture des stocks.

- La vente indirecte (la vente en out) : Dans ce type de distribution, ABC PEPSI fait appel à des distributeurs, grossistes ou opérateurs logistiques exclusifs qui assurent la distribution des produits de l'entreprise à travers toute l'Algérie excepté la région couverte par la vente directe.

#### ▪ **Direction marketing**

Dans une économie où la concurrence se fait vraiment ressentir la seule option qui fera la différence sont la gestion et l'organisation du marketing.

Le département marketing reste alors l'un des plus stratégiques de l'entreprise.

Ce dernier est subdivisé en six principaux postes :

- POP excursion manager
- Brand manager
- Coolers manager
- Customer Care
- Revenue Growth Manager
- Channel activation manager

L'ensemble de la direction marketing travaille sur :

- Définit, formalise et fait approuver la stratégie de marketing et de communication de l'image de marque de l'entreprise.
- Supervise les études et les analyses de marchés et assure une veille concurrentielle proactive.
- Initie et veille à l'animation permanente du réseau commercial de l'entreprise.
- Veille à la présence optimale et permanente de la marque au niveau du réseau commercial (hyper marchés et retail).
- Etablit le rapport d'activité périodique de sa structure.

### 1.3.2.2 Les départements

#### ▪ Département informatique

Le rôle essentiel du département est d'assurer une gestion rationnelle de l'unité, ces missions principales se résument en :

- Définit, formalise et fait approuver la politique informatique de l'entreprise.
- Définit le schéma directeur informatique de l'entreprise et le fait approuver par la hiérarchie habilitée.
- Supervise l'installation et la gestion du réseau informatique et télécommunication de l'entreprise.
- Définit le dimensionnement et la typologie des équipements informatiques destinés aux structures, chacune en fonction de la nature de son activité.
- Supervise les prestations de facilitation et de résolutions des problèmes relatifs aux technologies de l'information utilisées par les structures (Helpdesk).
- Veille au développement d'une réactivité optimale dans la prise en charge des besoins des structures en matière de technologie de l'information.
- Etablit le rapport d'activité périodique de sa structure.

Et pour la bonne circulation des informations au sein ABC Pepsi le département IT a mis en place le progiciel de gestion intégré SAP

#### • Présentation du SAP

SAP est un progiciel bien répandu au monde. On dénombre aujourd'hui plus de installations dans plus de 120 pays à travers le monde. Ce qui représente plus de 12 millions d'utilisateurs. La plupart des grandes entreprises l'ayant installé afin d'améliorer leur rentabilité.

Le logiciel SAP fournit de multiples fonctions commerciales avec une vue unique de la vérité. Cela aide l'entreprise à mieux gérer les processus métier complexe en donnant aux employés de différents départements un accès facile à des informations en temps réel dans toute l'entreprise. En conséquence, l'entreprise peut accélérer les flux de travail, améliorer l'efficacité opérationnelle, augmenter la productivité, améliorer l'expérience client et, en fin de compte, augmenter les bénéfices.

En outre, SAP aide à lier de manière transparente les données opérationnelles sur les processus métier aux données d'expérience sur les facteurs émotionnels tels que l'expérience d'achat et les commentaires des clients. Cela permet aux entreprises de mieux comprendre et répondre à leurs clients.

- **Composants**

SAP est subdivisé en plusieurs modules, chacun gérant un domaine particulier de l'entreprise. Les principaux modules SAP qui constituent le cœur du système de gestion sont :

- Finance/Accounting (FI)
- Human resources (HR)
- Manufacturing (PP)
- Project System (PS)
- Quality Management (QM)
- Management Accounting (CO)
- Materials Management(MM)
- Sales and Distribution (SD)

- **Département QHSE**

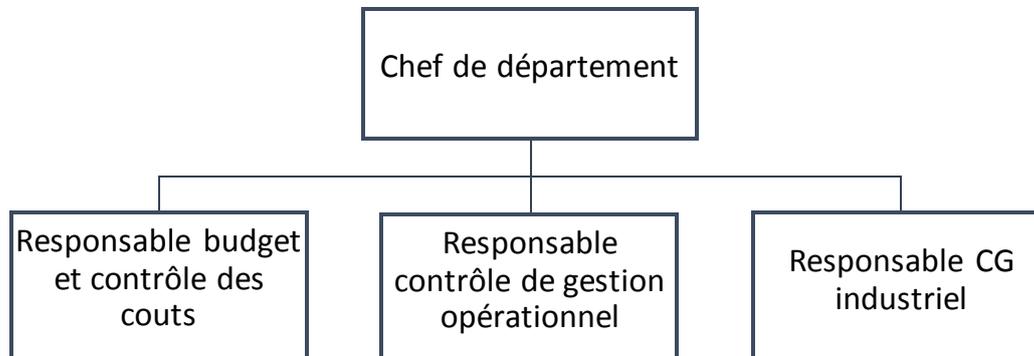
Le département QHSE dans l'entreprise est considéré comme un véritable « chef d'orchestre » qui a pour rôle et mission de :

- Améliorer la qualité d'un produit ou d'un service et en assurer sa sécurité conformément aux normes et réglementations en vigueur
- Assurer la sécurité et la santé au travail à l'ensemble du personnel
- Garantir la préservation de l'environnement
- Obtenir des certifications ou des labellisations pour mettre en valeur l'entreprise et ses produits/services tels que le score AIB, QUALITY & FOOD SAFETY-PEPSICO...
- Sensibiliser les différents acteurs internes de l'entreprise sur les principaux enjeux et risques associés au métier, et communiquer en externe avec les autres parties intéressées.
- Appliquer des textes réglementaires et normatifs fixés par l'État et/ou les organisations en matière de management de la qualité comme ISO 22000, ISO 90001.

- **Département Budget et contrôle de gestion**

Le département contrôle de gestion a une fonction clé au sein d'ABC Pepsi, il fait le lien entre la dimension opérationnelle, la dimension tactique et la dimension stratégique.

**Figure 04 : Organigramme département Budget et contrôle de gestion**



Source : Document interne à l'entreprise

- **Les missions du département budget et contrôle de gestion**

Compte tenu de la multitude des missions affectées au département budget et contrôle de gestion et pour une meilleure organisation, les missions sont réparties comme suit :

- ***Budget et contrôle des couts*** : ses activités principales sont :
  - Participer au lancement de la campagne budgétaire de l'entreprise en assurant que les orientations ciblées de l'entreprise sont correctement communiquées aux acteurs concernés ;
  - Veiller au respect du calendrier budgétaire et les supports afférents à l'élaboration prévisionnelle tels que la procédure budgétaire et les modes opératoires.
  - Centraliser, Consolider, exploiter les différents documents inhérents (les prés Budgets) à la préparation du budget prévisionnel de la société transmis par les structures concernées par l'élaboration budgétaire ;
  - Assurer la navette budgétaire par la négociation et l'actualisation des données budgétaires prévisionnelles à l'effet d'élaborer et soumettre le budget prévisionnel final de la société approuvée par la direction générale ;

- Élaborer les supports budgétaires tels que le document plan de gestion prévisionnelle de l'année N+1 et à le diffuser à toutes les structures de la société ;
- Assurer le suivi et évaluation de l'exécution du budget prévu par le suivi mensuel du degré d'atteinte des objectifs découlant du plan de gestion prévisionnelle de l'entreprise à travers la mise en place des tableaux de bords contenant les Key Performance Indicateur (KPI) conçus en accord avec la stratégie d'ABC Pepsi ;
- Produire mensuellement un rapport de gestion de l'exécution budgétaire
- Mettre en place le système de calcul des coûts défini par les dirigeants
- Mesurer et analyser la rentabilité la rentabilité financière.

– **Contrôle de gestion opérationnel** : Ses principales missions sont :

- Participer à la conception et à la mise en place des outils de reporting (tableaux de bord, rapport d'activité...) ;
- Collecter, analyser et synthétiser les réalisations de l'entreprise, anticiper les dérives, analyse des écarts par rapport aux objectifs et proposer des actions correctrices ;
- Assurer un reporting régulier, et participer à l'élaboration des différents rapports et analyses conjuncturels d'entreprise ;
- Participer aux travaux de clôture et à la définition des objectifs en adéquation avec le plan stratégique ;
- Contribuer à la mise en place et l'amélioration d'un applicatif du contrôle de gestion.

– **Contrôle de gestion industriel** : ses principales missions se résument en :

- Définir les résultats prévisionnels ;
- Contrôler les dépenses ;

- Conseiller et entreprendre des mesures correctives à mettre en œuvre en cas de crise.
- Aide la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixée
- Participe à la définition des objectifs et anticipe les résultats
- Exerce en permanence une surveillance des indicateurs de gestion mis en place pour évaluer l'activité de l'entreprise, et fournit les informations à la direction
- Apprécie les causes et les effets des écarts identifiés entre les objectifs et les réalisations.

## Section 02 : La gouvernance d'entreprise au sein d'ABC Pepsi

Dans cette partie, nous présenterons le diagnostic externe du marché de la boisson gazeuse, ainsi que les résultats des interviews faites dans le cadre de notre étude de cas.

### 2.1 Diagnostic externe

#### 2.1.1 Analyse macroéconomique

##### 2.1.1.1 *Politique*

L'Algérie a connu une stabilité politique qui donne ses fruits sur tous les plans. Ce nouveau climat politique qui s'est ancré depuis les années 2000 permis de stabiliser l'économie nationale et la rendre compétitive.

##### 2.1.1.2 *Économique*

- Environnement macro-économique affaibli :
  - 44,724 Milliards dollars de réserves de change, grâce à un fort recul du déficit de la balance commerciale. (Septembre 2021)
  - PIB 2021 : 151,46 M dollars, une croissance de 4% selon le FMI.
  - Montant des importations s'élevant à 3.739,9 milliards de dinars les neuf mois de 2021
- Décroissance du marché de la boisson gazeuse de 4,5% (Source APAB et étude EY 2017).

- Taux de croissance prévisionnel 2018 de 0,8% en 2018 (FMI)
- Inflation approchant les 9.2% (Ministère des finances)
- Taux de chômage de 14.5% en 2021 (FMI) et salaire moyen du travailleur algérien estimé à 334 \$ / Mois en 2021 (ONS), avec un pouvoir d'achat fortement impacté par l'inflation
- La dévaluation du dinar ayant engendré un manque de liquidité sur le marché conduisant la réduction de l'activité des grossistes.

### 2.1.1.3 Juridique

- Réglementation interdisant l'importation de 1000 produits, essentiellement agroalimentaire, ce qui impactera fortement l'activité des distributeurs pour l'année 2018.
- Dévaluation maximale du dinars vs. Dollar atteignant 145,55 DZD pour 1\$.
- Taxe de domiciliation généralisée pour toutes les opérations d'importations à 1%
- Augmentation des prix allant de 9% à 16% selon le type de carburant.
- Les taxes sur les activités polluantes, les eaux usées industrielles, les huiles usagées et les sacs en plastique seront augmentées.
- Environnement réglementaire et bancaire restrictif pour l'activité grossiste.
- Année préélectorale potentiellement instable.

## 2.1.2 L'analyse du marché

### 2.1.2.1 Le marché

Le marché des produits gazeux est en régression de 4% sur les quatre dernières années due aux changements des habitudes du consommateur.

En chiffre d'affaires, la sous-filière « boissons gazeuses » représente 32% du CA de la filière boissons. Si on observe la tendance de diversification au sein des entreprises de la filière, nous observons que 30 % à 40% des entreprises sont diversifiés dans 2 voire 3 sous filières. Sur un plan marketing, ceci entraîne un phénomène d'approfondissement des gammes.

### 2.1.2.2 La demande

On remarque qu'il y a une forte demande des boissons qui s'explique par le chiffre d'affaire de la filière qui représente 32% de filière boissons. L'évolution de la demande : phase de maturité. La demande nationale est satisfaite quasi-exclusivement par la production locale.

Tout choix de consommation, et pour les boissons en particulier, a pour ressorts des besoins :

- Physiologiques
- Nutritionnels (calcium, magnésium...)
- Liés au plaisir (goût, satisfaction...)
- Liés à l'image (faire partie d'un groupe...)

Et actuellement, le consommateur algérien est en train de changer de comportement, il penche plus vers un mode de vie « healthy », ce qui engendre une importante demande sur l'eau embouteillée et sur les produits light et sans sucre que vers la boisson gazeuse.

### 2.1.2.3 L'offre

La production des boissons gazeuses qui atteint les 4,7 milliards de litres par an, une production qui répond à plus de 98% de la demande nationale.

Au sein du secteur agroalimentaire algérien, les boissons occupent une place très importante. Les consommateurs de boissons d'aujourd'hui ont plus de choix que jamais.

#### - Les limonades

L'appellation limonade est réservée aux boissons gazéifiées, sucrées, limpides et incolores.

#### - Les boissons aux fruits carbonatées ou gazeuses

La dénomination est réservée aux boissons préparées à partir d'eau potable et de jus de fruits, jus de fruits concentrés, fruits ou un mélange de ces composants

#### - Les sodas

Dans la famille des sodas, nous retrouvons les boissons à base d'extraits naturels de fruits ou de plantes et qui contiennent du gaz carbonique et du sucre, mais également des édulcorants ou faux sucres.

Dans cette famille des sodas, on distingue :

- **Les colas** : ils sont caractérisés par la présence de cola, de caramel comme colorant, d'acide orthophosphorique et de caféine
- **Les tonics et bitters** : ils sont caractérisés par la présence d'extraits amers et de quinine ou sels.

Les produits de la sous-filière « boissons gazeuses » peuvent être classés selon leur emballage et selon les parfums ou « le goût ».

On doit cependant noter – en particulier dans les boissons gazeuses – que les très petites unités visent un marché bas de gamme où le prix l'emporte sur la qualité. Les producteurs privilégient le verre dont la consignation fidélise le client tout en réduisant le coût de revient.

#### 2.1.2.4 *Les concurrents*

La concurrence dans la filière boissons est rude, probablement l'une des plus intenses en Algérie. De structure pouvant être considérée comme oligopolistique ; la filière est dominée par des intervenants majeurs qui monopolisent de l'essentiel des parts de marché.

Les producteurs de boisson sont historiquement ancrés dans le paysage industriel et commercial en Algérie, certaines marques ont plus d'un siècle d'existence.

De nombreuses unités de production de boissons ont vu le jour sur tout le territoire, le plus souvent saisonnières. Après la période de socialisme dans les années 1970/1980 où le sous-secteur fût dominé par le groupe Public GBA, les années 90 ont vu la naissance du secteur privé qui s'est développé très rapidement surtout depuis 1996, soit avec des marques nationales, soit avec des franchises et des groupes étrangers.

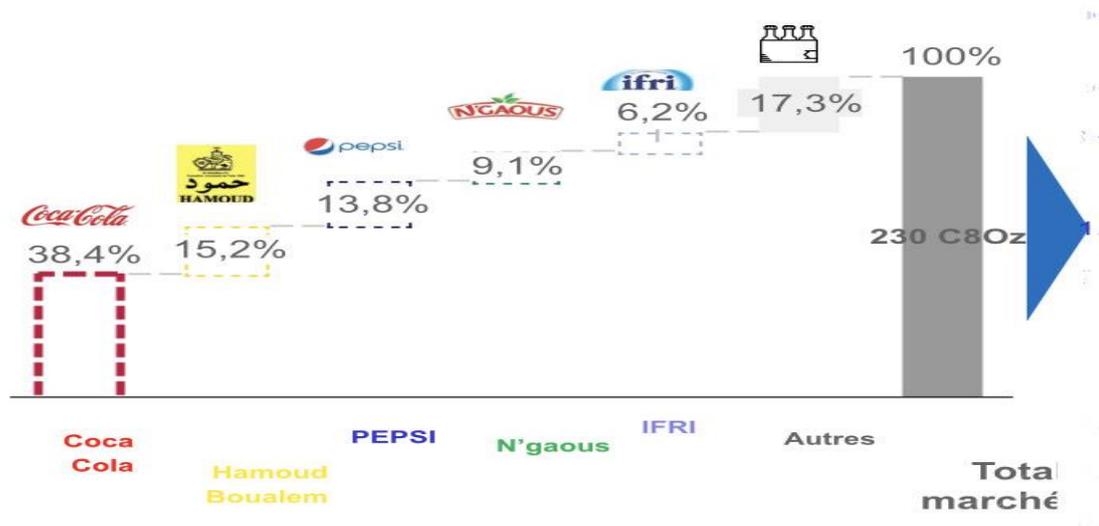
Les principaux concurrents d'ABC PEPSI sont majoritairement des entreprises privées : HAMOUD BOUALEM, COCA COLA (FRUITAL2)

#### 2.1.2.5 *Pepsi face à la concurrence*

- **Coca Cola : 38,4 %** de PDM, en baisse de 1% par rapport à l'année précédente.
- **Hamoud Boualem : 15,2 %** de PDM (+1% de PDM). Position expliquée par l'attachement du consommateur à cette marque nationale emblématique, en plus des nouveaux formats proposés (PET et Canettes) et des campagnes Marketing associées.
- **PEPSI : 13,8%** de PDM.
- **N'gaous : 9,1%** de PDM : En situation de quasi-monopole sur le marché du jus gazéifié.
- **Ifri : 6,2%** de PDM, percée remarquable dans le marché grâce à une forte promotion accompagnée d'une baisse des prix.

*NB* : Le cumul des parts des autres acteurs représente 17,3% du marché.

Figure 05 : PEPSI face à la concurrence



Source : Document interne à l'entreprise

### 2.1.3 Analyse SWOT

#### 2.1.3.1 Forces

- Notoriété et image d'une marque internationale
- Gamme la plus large et adaptée au goût du consommateur algérien
- Qualité du produit reconnue et innovation
- Diversité du portefeuille produit (parfum et emballage)
- Réseau couvrant le territoire
- Structure des prix compétitifs
- Structure actionnariale forte avec présence d'un fond d'investissement

#### 2.1.3.2 Faiblesses

- Animation et suivi de la force de vente (Gouvernance et Reporting)
- Plan d'action commercial insuffisamment détaillé et déployé

- Absence de politique de développement produit au-delà des lancements
- Absence de communication et de politique d'animation du réseau commercial
- Faible maturité de la fonction Marketing
- Demande sur les produits RB
- Réseau pléthorique et non efficace
- Manque d'automatisation de la fonction commerciale.

#### **2.1.3.3 Opportunités**

- Importance du marché des boissons gazeuses
- Important potentiel de croissance de la marque vis à vis des concurrents (B Brand)
- Marge importante dans la DN
- Faiblesse régionale des Concurrent (Ouest et Est)

#### **2.1.3.4 Menaces**

- Décroissance du marché des boissons gazeuses
- Agressivité de la concurrence locale (Prix)
- Agressivité du leader Coca sur la communication
- Démobilisation et désengagement du réseau commercial
- Baisse du pouvoir d'achat et contexte inflationniste
- Environnement économique instable.

## **2.2 Interviews**

Lors de notre stage au sein de l'entreprise ABC Pepsi, nous avons pu effectuer plusieurs visites guidées dans les différentes unités, accompagnés de notre encadrante responsable du service Budget et contrôle des coûts, et par les responsables des services visités.

Ces visites nous ont permis de découvrir les réalités du terrain et d'observer de plus près les différents processus de gouvernance d'entreprise, ainsi nous avons pu délimiter notre champ d'études qui s'est porté sur l'apport du contrôle de gestion sur la prise de décision, plus précisément le choix du remplacement de la ligne verre KRONES par une ligne Pet SIPA.

Notre analyse était basée sur certains critères comme les charges engendrées par la ligne existante et son unicité, et le fait qu'elle soit la plus ancienne ligne de l'unité production, elle est donc la moins performante car elle est essentiellement constituée d'anciennes technologies.

Pour bien mener notre étude, nous avons d'abord débuté notre enquête sur le terrain par la réalisation d'un ensemble d'interviews avec les différents responsables hiérarchiques ( Voir annexe 03) , l'entretien concernant le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise était destiné au personnel du département contrôle de gestion et les responsable ayant des compétence dans le domaine ( 05 personnes), et l'entretien sur le remplacement de la ligne KRONES était destiné aux différents chefs des services (08 personnes en totalité).

Ensuite nous avons enchainé avec une étude de la performance de la ligne KRONES avec les outils du contrôle de gestion utilisés par l'entreprise ABC Pepsi, dans la prise de décision, ainsi qu'une synthèse comparative entre les deux lignes par laquelle nous avons pu déduire un plan d'action de suggestions et recommandations.

Le tableau ci-dessous récapitule le cadre des interviews

**Tableau 05 : Interviews**

Quoi ?	Qui ?	Comment ?	Pourquoi ?
Entretiens sur l'Organisation et la structure du contrôle de gestion d'ABC Pepsi	- 05 personnes (personnel du département budget et contrôle de gestion ainsi que ceux ayant des compétences dans le domaine du contrôle de gestion)	Entretiens semi directifs	Dans le but d'avoir le maximum d'informations sur le département budget et contrôle de gestion d'ABC Pepsi

Entretiens relatif à la gouvernance d'entreprise	- chef de département du contrôle de gestion	Entretiens semi directifs	Dans le but d'obtenir des informations entrant dans l'atteinte des objectifs de notre recherche relative à la gouvernance d'ABC Pepsi.
Entretiens sur la relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise	- chef de département du contrôle de gestion	Entretiens semi directifs	Afin de comprendre de plus près la relation existante entre le contrôle de gestion et la gouvernance au sein d'ABC Pepsi
Entretiens sur le remplacement de la ligne KRONES	- Quelques chefs de service	Entretiens semi directifs	Afin de comprendre le besoin du remplacement de la ligne

Source : Etablit par nos propres soins

## 2.2.1 Résultats des interviews

### 2.2.1.1 Le département budget et contrôle de gestion

Le département budget et contrôle de gestion est créé récemment au sein de la direction générale d'ABC Pepsi. Avant 2019 ce dernier était rattaché à la DFC. Mais compte tenu de sa nécessité pour une meilleure gestion de la société. Il est rattaché maintenant directement au Président directeur général. Il a pour mission principale d'assister la direction générale au pilotage de la performance, l'établissement des prévisions budget, veillé à l'équilibre des comptes de gestion.

- **Les outils du contrôle de gestion utilisé par le département Budget et contrôle de gestion**

Dans le but d'atteindre les objectifs fixés le département utilise divers outils qui sont :

- Le budget et contrôle budgétaire
- La comptabilité analytique
- Le tableau de bord
- Le reporting.

- **Les indicateurs de mesure de la performance au sein**

Plusieurs indicateurs sont utilisés au sein d'ABC Pepsi pour la mesure de la performance globale :

- **Les indicateurs de performance industrielle :**

- La capacité théorique des lignes /heure
- La capacité de production en litre et en million
- Le taux d'utilisation des lignes
- Le taux de perte des lignes
- La perte des différents en valeur
- Main d'œuvre opérationnelle
- L'espace occupé
- La casse bouteilles.

- **Les indicateurs de performance financière :**

- Volume annuel et chiffre d'affaire générés par la ligne verre : Volume annuel, Chiffre d'affaire, Marge après coût Directe et indirecte
- Valeur résiduelle restant à amortir : Bouteille, Casier, Ligne de production, Pièces de rechange.

L'ensemble de ces outils jouant souvent un rôle décisif dans l'installation d'une bonne gouvernance dans l'entreprise.

### **2.2.1.2 La gouvernance d'entreprise au sein d'ABC Pepsi**

- **Le Conseil d'administration**

Créé en 2021, après l'acquisition de l'entreprise ABC Pepsi par le groupe ORC, le conseil d'administration se compose de 10 personnes choisies par l'assemblée générale, parmi ses principales missions :

- Trancher sur les décisions relatives au fonctionnement de l'entreprise
- Définit la stratégie de l'entreprise et la valider
- Gérer les grandes orientations de l'entreprise
- Contrôler l'état financier de l'entreprise et rassurer les actionnaires

– Assurer une asymétrie d'information entre les actionnaires et les dirigeants.

- **Relation contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise**

Le contrôle de gestion est d'une aide précieuse à différentes dimensions à l'ensemble des organes d'ABC Pepsi, par conséquent il est nécessaire d'étudier la contribution du contrôle de gestion à chacun des organes décisionnels et des organes d'aide à une meilleure prise de décision du CA et déterminer l'impact de la relation contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise sur la performance globale de l'entreprise.

- **Contribution du contrôle de gestion aux décisions des organes de gouvernance d'ABC Pepsi**

Le CG au sein d'ABC Pepsi comme dans toutes les autres entreprises permet l'amélioration et le pilotage de la performance de l'organisation. C'est pour cela qu'ABC Pepsi cherche toujours à mettre en œuvre les moyens essentiels pour le contrôle de gestion, afin d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

Le département budget et contrôle de gestion s'en charge aussi de l'analyse des informations recueillies auprès de la DFC et communique ces informations aux hauts cadres dirigeants (le président directeur général, ainsi que les directeurs adjoints) pour assurer une meilleure prise de décision.

Au sein d'ABC Pepsi, le contrôle de gestion est au cœur du processus de la prise de décision.

- **Contribution du contrôle de gestion aux décisions du conseil d'administration**

Le département budget et contrôle de gestion alimente le conseil d'administration par ; le P&L (Voir annexe 04), le plan budgétaire et prévisionnel (Voir annexe 05), le rapport de gestion et d'activité ... dans le but d'avoir une idée globale sur la gestion de l'entreprise, sur sa performance, sur l'atteinte des objectifs fixés.

## Section 03 : Remplacement de la ligne KRONES

La mise en place des instruments du contrôle de gestion et les indicateurs de la mesure de la performance au sein d'ABC Pepsi, permettent de fournir aux dirigeants toutes les informations essentielles assurant la prise de bonnes décisions.

Dans cette section nous procéderons à l'analyse d'outils de contrôle de gestion utilisés au sein d'ABC Pepsi, tout en étudiant la possibilité de remplacer la ligne KRONES par une SIPA2.

### 3.1 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un système qui existe au niveau d'ABC Pepsi depuis l'année 2004. Elle utilise comme méthode de calcul des coûts « la méthode de direct costing », qu'on appelle aussi méthode des centres d'analyses.

Pour mener cette démarche le contrôleur de gestion procède à une classification des coûts en s'appuyant sur le calcul des coûts des matières consommées, puis il passe au calcul de coût de production et le coût de revient des produits vendus.

#### 3.1.1 Le cout de production

Considéré comme le coût obtenu après les opérations de transformation des matières, il comprend :

**Cout de production** = coût d'achat de matières premières consommées + charges de production (directes et indirectes).

Le calcul des couts de production nous permet entre autres de :

- Cibler les charges variables directes les plus élevées par emballage et les comparer.
- Analyser la rentabilité et l'efficacité de l'entreprise.
- Décider de faire des investissements en fonction de la réalité financière.
- Déterminer le prix de vente des produits.
- Optimiser les stratégies de mise en marché.

Tableau 06 : Cout de production par emballage

Clés de répartitions		RB 30	RB100	PET 0, 33 CL	PET1L	PET 2L
Production en litre		3 847 601	1 553 328	34 207 941	27 291 858	51 437 820
Mix de production		3%	1%	29%	23%	43%
Production en litre SIPA				34 207 941	27 291 858	51 437 820
				30%	24%	46%
Production en litre KRONES		3 847 601	1 553 328			
		71%	29%			
Ventes en litre		4 608 017	3 326 937	23 540 762	28 375 925	108 691 085
Mix de ventes		3%	2%	14%	17%	64%
Volume chargé en litre		7 292 318	3 215 809	29 756 686	46 821 264	46 024 581
Mix de chargement		5%	2%	22%	35%	35%
<b>A-Couts Matières</b>		<b>10,16</b>	<b>32,11</b>	<b>12,88</b>	<b>29,52</b>	<b>53,2</b>
Coût du concentré		3,72	12,41	4,1	12,41	24,82
Cout du sucre		2,41	8,03	2,65	8,03	16,06
Cout des préformes				3,75	5,81	7,63
Cout des bouchons + capsule		0,71	0,98	1,35	1,35	1,35
Cout des étiquettes		0,22	0,35	0,2	0,4	0,57
Cout AMP		3,1	10,34	0,83	1,52	2,77
<b>B-Cout de la siroperie</b>	<b>20 617 798</b>	<b>0,05</b>	<b>0,17</b>	<b>0,06</b>	<b>0,17</b>	<b>0,35</b>
Masse salariale	17 276 212	0,04	0,15	0,05	0,15	0,29
Frais de fonctionnement	3 341 587	0,01	0,03	0,01	0,03	0,06
<b>C-Cout du traitement d'eau</b>	<b>16 676 881</b>	<b>0,04</b>	<b>0,14</b>	<b>0,05</b>	<b>0,14</b>	<b>0,28</b>
Masse salariale	9 295 666	0,02	0,08	0,03	0,08	0,16
Frais de fonctionnement	7 381 215	0,02	0,06	0,02	0,06	0,12
<b>D-Cout SIPA1</b>	<b>46 843 193</b>			<b>0,14</b>	<b>0,41</b>	<b>0,83</b>
Masse salariale	28 761 692			<b>0,08</b>	<b>0,25</b>	<b>0,51</b>
Frais de fonctionnement	18 081 501			<b>0,05</b>	<b>0,16</b>	<b>0,32</b>
<b>E-Cout KRONES</b>	<b>40 394 666</b>	<b>4,44</b>	<b>14,79</b>			
Masse salariale	39 833 731	2,21	7,38			
Frais de fonctionnement	40 088 201	0,03	0,1			
<b>F-Cout Admin Usine</b>	<b>397 640 170</b>	<b>1,01</b>	<b>3,36</b>	<b>1,11</b>	<b>3,36</b>	<b>6,72</b>
Masse salariale	197 009 201	0,5	1,66	0,55	1,66	3,33
Frais de fonctionnement	200 630 970	0,51	1,7	0,56	1,7	3,39
<b>Cout de production</b>		<b>15,7</b>	<b>50,58</b>	<b>14,23</b>	<b>33,61</b>	<b>61,38</b>

Source : données internes d'ABC Pepsi

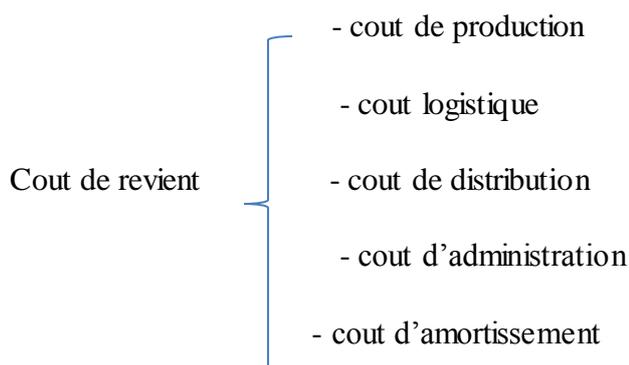
Les données de ce tableau nous renseignent que le cout de production des produits de la ligne KRONES est supérieur au cout de production des produits de la ligne SIPA, bien que la ligne

KRONES ne produise que 4% du total des productions d'ABC Pepsi face à 94% pour la ligne SIPA. Et cela revient au :

- Important couts des MP utilisé pour la mise en œuvre de la ligne KRONES (mousse nettoiyante des bouteilles et caisses, la circulation au convoyeur)
- Une masse salariale plus importante pour la KRONES (11 ouvriers sur la KRONES contre 6 seulement pour la PET).

### 3.1.2 Cout de revient

Le cout de revient est un élément très indispensable pour la comptabilité analytique au sein d'ABC Pepsi, cela nous permettra de calculer les marges au litre sur les deux lignes et par la suite effectuer une analyse comparative entre la ligne PET et la ligne RB.



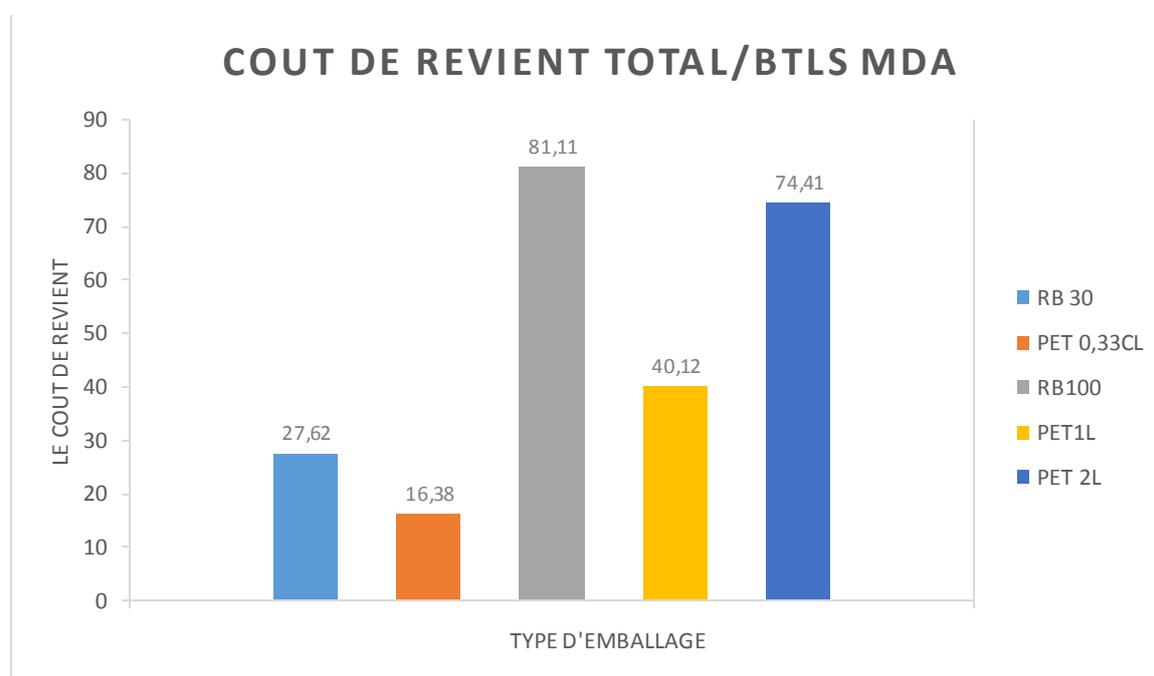
**Tableau 07 : cout de revient au litre**

	Montant	RB 30	RB100	PET 0,33 CL	PET1L	PET 2L
<b>Cout de production</b>		<b>15,70</b>	<b>50,58</b>	<b>14,23</b>	<b>33,61</b>	<b>61,38</b>
Masse salariale	124 574 107	0,28	0,94	0,31	0,94	1,87
Frais de fonctionnement	239 513 587	0,54	1,80	0,59	1,80	3,60
<b>Cout de la logistique</b>		<b>0,82</b>	<b>2,74</b>	<b>0,90</b>	<b>2,74</b>	<b>5,47</b>
Masse salariale	264 808 826	0,47	1,57	0,52	1,57	3,14
Frais de fonctionnement	23 427 996	0,04	0,14	0,05	0,14	0,28
<b>Cout de distribution</b>		<b>0,51</b>	<b>1,71</b>	<b>0,56</b>	<b>1,71</b>	<b>3,42</b>
Masse salariale	139 997 758	0,25	0,83	0,27	0,83	1,66
Frais de fonctionnement	125 644 586	0,22	0,75	0,25	0,75	1,49
<b>Cout Administration</b>		<b>0,47</b>	<b>1,58</b>	<b>0,52</b>	<b>1,58</b>	<b>3,15</b>
Amortissements emballage RB 30	76 119 712	5,94				

Amortissements emballage RB 100	16 462 262		10,60			
Amortissement ligne SIPA	51 907 851			0,15	0,46	0,92
Amortissement ligne KRONES	74 969 104	4,16	13,88			
Autres amortissements	10 516 279	0,03	0,09	0,03	0,09	0,18
<b>Cout Amortissements</b>		<b>10,13</b>	<b>24,57</b>	<b>0,18</b>	<b>0,55</b>	<b>1,10</b>
<b>Cout de revient Total /Btl</b>		<b>27,63</b>	<b>81,17</b>	<b>16,40</b>	<b>40,18</b>	<b>74,52</b>

Source : des données interne de l'entreprise

**Figure 06 : Cout de revient Total par emballage**



Source : établi à partir du tableau précédent.

D'après le tableau et la figure ci-dessus, nous constatons que le cout de revient des produits RB est très élevé par rapport au cout de revient des produits PET, par exemple pour le même volume, le cout de revient de la PET 1L représente 49.5% du cout de revient du RB100CL, cependant la RB100CL représente seulement 1% des productions et la PET1L représente 23% des productions. Et cela s'explique par :

- Les amortissements des emballages RB.
- L'ancienneté de la ligne KRONES qui fait que son amortissement est élevé par rapport à la SIPA.

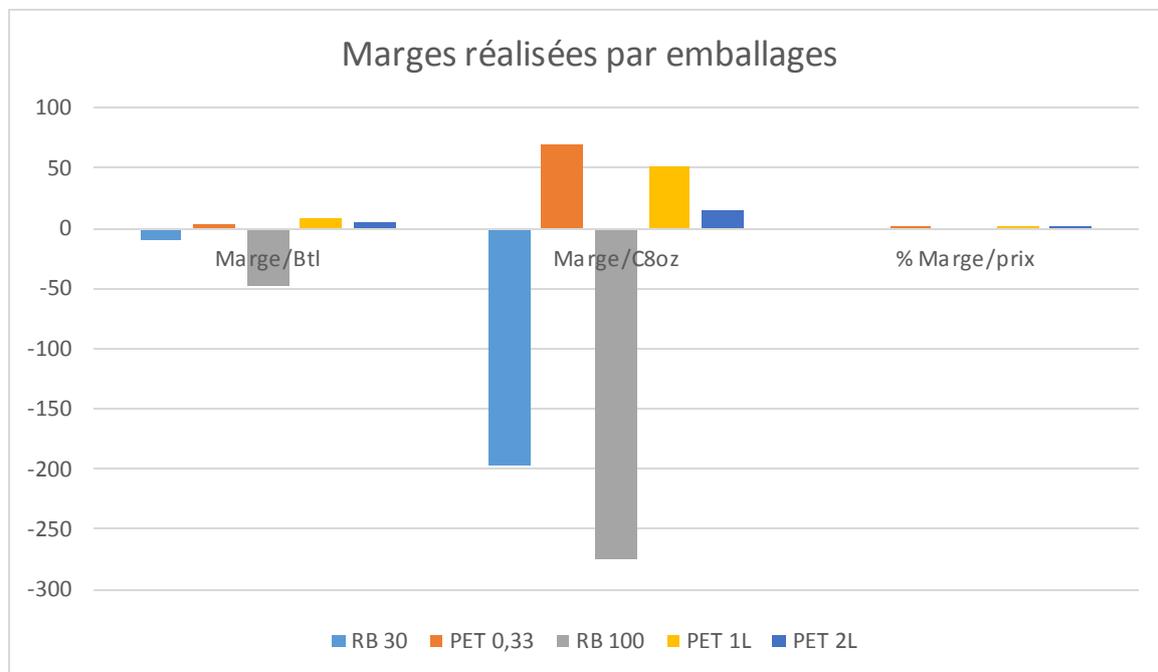
### 3.1.3 Les marges

**Tableau 09 : les marges réalisées par emballage**

Clés de répartition	RB 30	RB100	PET 0,33 CL	PET1L	PET 2L
Prix de vente	17,95	34,19	21,37	51,28	82,91
Couts Ristournes transport	0,04	0,07	0,04	0,10	0,17
Couts Ristournes Objectifs	0,72	1,37	0,85	2,05	3,32
Marge /Btl	- 10,42	- 48,36	4,09	9,00	5,01
Marge /C8oz	- 197,24	- 274,59	70,38	51,12	14,23
% marge/prix	-58%	-141%	19%	18%	6%

Source : des données interne de l'entreprise

**Figure 07 : Marges réalisées par emballage**



Source : établi à partir du tableau précédent

D'après le tableau et la figure ci-dessus, nous constatons que la ligne KRONES réalise des marges négatives importantes surtout en ce qui concerne la RB 100, du au prix de vente très bas qui ne couvre qu'un petit pourcentage du cout de revient, contrairement aux produits PET qui réalisent un minimum de marges.

### 3.1.4 Coûts de la maintenance

Afin de réduire la fréquence des arrêts de production, diminuer les temps d'arrêts des machines pour réparation, augmenter la durée de vie des machines et équipements et éviter toute consommation superflue d'énergie, de lubrifiant ou de consommables, ABC Pepsi a mis en place un plan de maintenance préventive, tout en faisant appel à des experts de la maison mère PepsiCO.

**Coût de maintenance** = coûts de mains d'œuvre + coûts de consommable + coûts externe + coûts fixes.

**Tableau 08 : le coût de maintenance préventifs**

charges de maintenance	KRONES	SIPA 1
Mains d'œuvre	5 441 000	3 530 904
Consommable PDR	22 524 763	15 994 658
Contrats de maintenance	61 819 720	23 182 395
<b>Coût de la maintenance</b>	<b>89 785 483</b>	<b>42 707 957</b>

Source : Etablit par l'étudiant à partir des données interne de l'entreprise

La ligne KRONES a plus de charges de maintenance car elle est plus grande et se compose de plus de machine que la SIPA telle que la rinceuse.

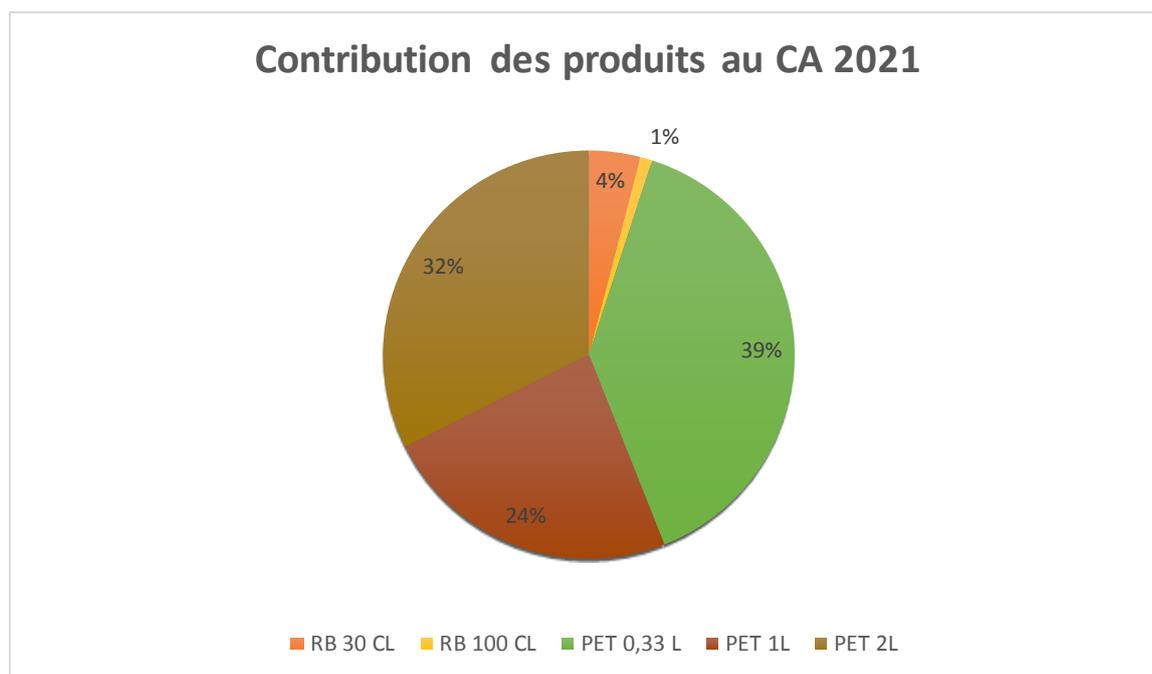
### 3.1.5 Chiffre d'affaire

**Tableau 10 : Chiffre d'affaire réalisé par emballage**

	2 020	2 021
RB 30 CL	314 934 216,58	240 664 918,24
RB 100 CL	79 989 231,32	57 038 916,88
<b>TOT RB</b>	<b>394 923 447,90</b>	<b>297 703 835,12</b>
PET 0,33 L	2 235 744 151,71	2 334 971 017,44
PET 1L	1 886 561 367,39	1 408 673 297,46
PET 2L	2 057 744 766,86	1 940 232 107,48
<b>TOT PET</b>	<b>6 180 050 285,96</b>	<b>5 683 876 422,38</b>
Total	6 574 973 733,86	5 981 580 257,50

Source : des données interne de l'entreprise

**Figure 08 : Contribution de chaque emballage au chiffre d'affaire**



Source : réalisé à partir du tableau précédent

Chez ABC Pepsi la comptabilité analytique est un système d'informations indispensable au pilotage de l'entreprise. C'est un outil pertinent pour la prise de décision, un instrument d'analyse et d'aide au contrôle de l'efficacité de la gestion en connaissance de cause. Également elle permet de répondre à la demande des diverses instances en matière d'identification des coûts de leurs produits, de leur compréhension et de l'analyse de leurs évolutions. La comptabilité analytique aboutit ainsi à la performance de l'organisation grâce aux différentes informations qu'elle procure.

### 3.2 La gestion budgétaire au sein d'ABC Pepsi

La gestion budgétaire a un rôle très important chez ABC Pepsi. Elle joue un rôle de guide et de régulateur qui aide à la prise de décision rapide pour anticiper et atteindre l'objectif fixé. Elle permet d'avoir une maîtrise sur ses recettes tout en maîtrisant les dépenses. Partant des hypothèses macro-économiques, telles que le taux d'inflation, estimé de la valeur du baril pétrole, ainsi que le taux de couverture de change possible, en s'appuyant sur les réalisations du premier semestre de l'année en cours, et l'objectif exprimé par la direction générale, le contrôle de gestion en

collaboration avec sa hiérarchie établit un estimé « budget » par produits pour l'année à venir, qui sera ensuite réparti par mois.

L'élaboration de ces budgets s'effectue comme suit :

- Diffusion de la note de service DG/G : Début septembre ;
- Approbation en interne des budgets des filiales : Mi-Septembre ;
- Transmission des budgets par des filiales à la DG/G : Fin-octobre ;
- Validation des budgets par la DG/G : Mi-novembre ;
- Consolidation du budget du groupe : Fin-novembre ;
- Présentation au conseil d'administration du groupe.

Dans notre étude nous allons se focaliser sur le budget des investissements et le budget des exploitations.

### 3.2.1 Budget prévisionnel investissement

ABC Pepsi établit un budget prévisionnel des investissements dans le but de prévoir l'ensemble des investissements que l'entreprise doit réaliser pour parvenir à ses objectifs et tout dont l'entreprise a besoin pour réussir à gérer les ventes prévues et éventuellement la production estimée.

**Tableau 11 : Budget prévisionnel d'investissement**

Type d'investissement	Montant total MDA
<b>investissement industriel</b>	<b>1 839</b>
démantèlement ligne KRONES	39
acquisition SIPA2	1 481
aménagement infrastructure	9
exigences AIB et norme HSE	270
climatisation	40

<b>investissement logistique</b>	<b>165</b>
renforcement de la flotte	90
extension et aménagement dépôts	75
<b>investissement IT</b>	<b>67</b>
logiciel de traçabilité	22
ERP-SAP	8
licences(Windows, Kaspersky, office 365)	2
réseau informatique	2
HHT	16
gestion immobilisation, application pour MKT	5
autres investissement IT	12
<b>investissement DFC</b>	<b>1</b>
compteuse de billet et rayonnage	1
<b>Total</b>	<b>2 072</b>

Source : établi par nos propres soins à partir des données de l'entreprise

### 3.2.2 Budget prévisionnel d'exploitation

Le budget d'exploitation permet à ABC Pepsi d'établir une évaluation chiffrée de ses futurs charges qu'elle est requise d'engager pour couvrir les dépenses d'exploitation pendant une année d'opération.

Tableau 12 : Budget prévisionnel d'exploitation

Rubriques	Masse salariale			Frais de fonctionnement		
	Clôture 2021	Prévisions 2022	Evol %	Clôture 2021	Prévisions 2022	Evol %
Direction Commerciale	264 808 826,12	286 062 553,03	8%	23 427 995,92	23 976 235,97	2%
Direction Industrielle	197 009 200,83	224 381 160,23	14%	200 630 969,53	176 954 501,50	-12%
Direction Logistique	124 574 106,96	148 312 250,83	19%	239 513 587,25	259 939 229,56	9%
Direction Générale	69 312 652,43	71 523 583,16	3%	90 539 445,57	84 425 131,72	-7%
Direction Ressources Humaines	72 437 907,41	79 080 757,00	9%	42 046 267,35	45 055 490,25	7%
Direction des Finances	16 159 548,76	16 883 854,14	4%	1 011 061,78	975 901,18	-3%
Direction Marketing	22 529 599,04	22 431 997,25	0%	7 999 112,93	9 747 026,29	22%
Direction des Approvisionnements	19 841 046,96	22 927 522,11	16%	2 247 225,56	2 471 929,09	10%
Département QHSE	4 632 488,39	4 694 568,03	1%	10 518 074,93	14 614 075,86	39%
Département TN	10 038 164,78	8 388 319,20	-16%	18 783 172,01	15 296 516,98	-19%
Département Informatique	10 917 985,26	12 250 765,71	12%	21 362 728,68	33 611 169,15	57%
<b>Total Budget d'exploitation</b>	<b>812 261 526,95</b>	<b>853 688 442,69</b>	<b>5%</b>	<b>658 079 641,50</b>	<b>667 067 207,54</b>	<b>1%</b>

Source : établi par nos propres soins à partir des données de l'entreprise

La gestion budgétaire au sein d'ABC Pepsi occupe une place principale dans la prise de décision, par conséquent elle est considérée comme outil de pilotage afin de traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budget, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative des prévisions avec les réalisations de l'entreprise qui lui permet de mesurer le degré de réalisation des objectifs fixés, donner des mesures correctives et de remettre en cause les hypothèses fondamentales.

### 3.3 Les tableaux de bords

Le tableau de bord est utilisé par différentes structures de l'entreprise, il comporte un certain nombre d'indicateurs caractéristiques de la performance de la direction. En tant qu'outils du contrôle de gestion, le TDB vient en complément du contrôle budgétaire. Il sert à suivre l'évolution des réalisations et la performance par rapport aux indicateurs fixés.

Nous recensons au sein d'ABC Pepsi, les indicateurs essentiels du tableau de bord :

#### 3.3.1 Les indicateurs de performance financière lié à la ligne verre

- **Volume annuel et chiffre d'affaire génère par la ligne verre**
  1. Volume annuel : 0.91 C8OZ
  2. Chiffre d'affaire : 298 MDA
  3. Marge après coût Directe et indirecte :137.87 MDA
  
- **Valeur résiduelle restant à amortir**
  1. Bouteille :73.1 MDA
  2. Casier :80.4 MDA
  3. Ligne de production :118 MDA
  4. Pièces de rechange :126.4

#### 3.3.2 Les indicateurs de performance industrielle

L'équipe performance industrielle a comme mission d'assurer sur le terrain le bon fonctionnement, le suivi et l'efficacité du processus de production. Pour assurer cette efficacité elle a mis en œuvre des indicateurs industriels suivants :

- La capacité théorique des lignes /heure
- La capacité de production en litre et en million
- Le taux d'utilisation des lignes
- Le taux de perte des lignes
- La perte des différente en valeur
- Main d'œuvre opérationnelle

- L'espace occupé
- La casse bouteilles.

**Tableau 13 : Tableau de bord industrielle**

<b>Capacité 2021 ABC Pepsi</b>			
<u>Ligne</u>	<b>KRONES</b>	<b>SIPA</b>	<b>TOTAL</b>
<u>Capacité théorique/Heure</u>	20000	36000	
<u>Jour ouvrable</u>	<b>288</b>	288	
<u>Heures travaillées</u>	-	-	
<u>Taux d'utilisation %</u>	<b>60%</b>	50%	
<u>Capacité de production en litre</u>	36 288 000,0	90 720 000,0	<b>127 008 000,0</b>
<u>Capacité de production en Million C.8oz</u>	6 390 982,7	15 977 456,9	<b>22 368 439,6</b>
<u>Taux de perte %</u>	<b>5,3%</b>	<b>2,8%</b>	
Sirop %	2,8%	3,2%	
Préforme %		2,9%	
CO2 %	194,2%	3,0%	
<u>Perte en valeur</u>	3 394 941,57	1 793 554,04	

Source : document interne à l'entreprise.

- *La ressource humaine dédiée à la ligne verre*

Cette ressource correspond à une organisation en 2020 (toujours d'actualité) :

- **02 caristes** pour le transfert des emballages (quai vers la ligne de production)
- **02 caristes** pour alimenter la ligne de production (bout de ligne).
- **04 caristes** pour le chargement PF (livraisons) / déchargement des emballages vides (retours clients).
- **02 caristes** pour récupérer le PF (bout de ligne).
- **01 cariste** pour la plate-forme de tri.

Soit une ressource totale en cariste de **11 employés**.

- **04 manutentionnaires** pour le tri des emballages vides (retours clients).

- *Espace occupé*

- **Les espaces occupés par les produits finis RB**

- La superficie de stockage du magasin 3000m<sup>2</sup> : **2 733m<sup>2</sup>**.
- La superficie de stockage des produits finis RB : **1 157m<sup>2</sup>**
  - Gisement 3000C : **302m<sup>2</sup>**
  - Gisement 3000D : **855m<sup>2</sup>**

Soit un taux d'exploitation des espaces de stockage des PF/RB dans le magasin 3000m<sup>2</sup> de **42%**.

En palettes, le gisement 3000C peut contenir jusqu'à **420 palettes** et le gisement 3000D jusqu'à **1 410 palettes** soit au total **1 830 palettes**.

Le gerbage du PF/RB30CL sur 02 niveaux (caisses plastiques fragiles – beaucoup de casses) et le gerbage du PF/RB100CL sur 03 niveaux.

- **Les espaces occupés par les emballages vides**

- La superficie du quai de chargement : **4 500m<sup>2</sup>**.
- La superficie de la plate de forme de tri des emballages verres : **840m<sup>2</sup>**.
- La superficie de stockage des emballages verres sur quai de chargement : **2 000m<sup>2</sup>**.

Soit un taux d'exploitation des espaces de stockages des emballages vides sur quai de chargement de **63%**.

- **La casse bouteille (produits finis & emballages)**

A titre indicatif, vous avez ci-après la valeur de la casse de la bouteille RB30 cl et RB100 cl constatées en 2017 :

- Casse lors du chargement et manipulation palettes (PF et emballages).

- Casse au niveau de la ligne KRONES (emballages) pour mauvaise qualité de la bouteille.

**Tableau 14 : Casse bouteille ligne KRONES**

	Quantité (btls)	Valeurs (DA)
<b>RB30CL</b>	237 711	2 890 180,14
<b>RB100CL</b>	33 304	893 381,92
<b>Valeur casse PF &amp; Emballages</b>		<b>3 783 562,06</b>

Source : Document interne à l'entreprise.

### 3.4 Le reporting

Consiste à faire remonter quotidiennement des informations au département budget et contrôle de gestion, qui à son tour les transmet à la Direction Générale. Ces informations portent sur les réalisations en matière de production, de chiffres d'affaires, de recouvrement des créances, et de la situation de la trésorerie.

Le responsable de reporting effectue également une consolidation mensuelle de ces mêmes réalisations, qu'il communique au groupe ORC, et à la maison mère PepsiCo

L'objectif crucial d'élaboration d'un reporting est la mesure de la performance à travers sa rapidité de la divulgation des chiffres ce qui facilite le pilotage de l'entreprise.

**Tableau 15 : L'apport des outils de contrôle de gestion à la gouvernance d'ABC Pepsi**

L'outil de CG	L'information essentielle véhiculée par l'outil de CG	Apport en matière de gouvernance (impact sur la prise de décision)
<b>Comptabilité analytique</b>	La ligne KRONES ne couvre pas la totalité de ses charges.	Mettre en avant, analyser et comparer les différents coûts qui permettent de mesurer la performance.
<b>Gestion budgétaire</b>	Le remplacement de la ligne sera très coûteux pour l'entreprise	Estimer les charges et les moyens nécessaires qui permettent de prévoir le financement des moyens
<b>Tableau de bord</b>	Les lignes ne sont pas totalement utilisées. Les pertes engendrées par la ligne KRONES sont très importantes	Mettre la lumière sur les indicateurs décisionnelles qui permettent d'évaluer l'entreprise et sa performance

	La valeur résiduelle de la ligne KRONES.	
<b>Reporting</b>	Communiquer une analyse des informations importantes à la maison mère ainsi que le groupe ORC	Minimiser les conflits et l'asymétrie de l'information
A partir de la lecture transversale des informations par la batterie d'outil de CG existante au sein d'ABC Pepsi, la décision portant sur la question du remplacement de la ligne KRONES par une ligne SIPA peut être formulée comme suit : est-il nécessaire de remplacer la ligne KRONES par une ligne SIPA ?		

Source : Etabli par nos propres soins.

## Conclusion

Au vu des avantages et inconvénients examinés et de l'analyse de tous ces outils de contrôle de gestion, nous avons constaté que le maintien de la ligne par l'entreprise ABC Pepsi pour encore 2 ou 3 années est nécessaire. Cela peut être expliqué par :

- Résorber la totalité de l'amortissement de la ligne KRONES.
- Garder les parts de marché sur cet emballage tel que les cafétérias, hôtels, restaurants. Et dont le volume ne peut être remplacé par un autre emballage.
- Préserver la vision RSE de l'entreprise en produisant moins de plastique et concevant l'environnement des partenaires.
- Dans le cas de l'utilisation de la ligne à 100% cette dernière pourra couvrir l'ensemble de ces charges et évitera à l'entreprise de réaliser des marges négatives.
- Une baisse du pouvoir d'achat, qui ne permet pas de couvrir l'investissement.
- Décroissance du marché de la boisson gazeuse.

De ce fait, le contrôle de gestion joue un rôle majeur et très important au sein de l'entreprise ABC Pepsi, qui ne peut pas renoncer à cette fonction, au contraire jour après jour le contrôle de gestion assis sur le trône dans l'entreprise, car ce service au sein d'ABC Pepsi, vise à concevoir et à gérer les outils qui permettent de piloter et d'aider à la prise de décision stratégique.

# **Conclusion générale**

## Conclusion générale

Dans une ère aussi concurrentielle et instable, où les relations économiques internationales s'imposent d'elles-mêmes et n'épargnent aucun endroit du globe terrestre. Les entreprises se retrouvent dans l'obligation d'améliorer leur compétitivité pour garantir leur bon fonctionnement, leur prospérité et leur succès sur le marché.

C'est dans cette perspective que le contrôle de gestion étant un mécanisme majeur du pilotage de la performance des entreprises impactant les décisions à travers ses multiples outils de gestion.

Suite à son évolution le contrôle de gestion n'est plus une simple fonction relative aux coûts, il contribue à l'appareillage de « bon gouvernement » en mobilisant les managers intermédiaires et en organisant le management interne. Cet apport au contrôle organisationnel n'est pas d'accompagner d'action, il est aussi pour stimuler la réflexion, afin de créer des espaces pour que les dirigeants puissent mieux gérer leurs entreprises.

En conséquent nous avons réalisé nos travaux de recherche autour de la problématique suivante : « **le contrôle de gestion au service de la gouvernance** »

Notre étude réalisée au sein de l'entreprise ABC Pepsi, nous a permis de vérifier et de montrer l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans le bon gouvernement de l'entreprise et particulièrement l'impact du CG sur la prise de décision au sein de l'entreprise.

Les résultats de notre étude nous amènent aux conclusions suivantes :

- Le contrôle de gestion est un œil protecteur de l'ensemble de la structure de l'entreprise : ses politiques, ses méthodes et procédures également afin d'évaluer l'efficacité et l'efficience.
- La relation contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise contribue à la création de valeur pour les parties prenantes.
- Le contrôle de gestion joue également un important rôle dans la prise de décision. À l'aide de ses différents outils, aussi il fournit aux dirigeants les informations et les recommandations nécessaires au bon fonctionnement de leurs firmes.
- Il permet de fournir aux différents responsables les informations, et les recommandations nécessaires au bon fonctionnement de leurs activités, notamment à

travers ses outils : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

A partir des conclusions exposées ci-dessus, nous pouvons affirmer que la relation contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise est profitable pour les organes de gouvernance et impact la performance globale des entreprises.

Donc, nous permettent d'affirmer les trois hypothèses que nous avons établies dans l'introduction générale savoir :

**Hypothèse 01** : Le contrôle de gestion est un moyen utilisé par les dirigeants pour assurer une bonne gouvernance.

**Hypothèse 02** : Le contrôle de gestion s'assure que les performances réalisées sont en adéquation avec les stratégies préétablies dans l'intérêt des parties prenantes.

**Hypothèse 03** : Le contrôle de gestion contribue à l'aide de ses multiples outils contribue à la bonne gouvernance d'entreprise.

### **Recommandations**

- Améliorer la communication interne pour une meilleure gouvernance
- Prioriser les performances environnementales
- Optimiser l'utilisation des tableaux de bord.
- Mettre en place un processus de gestion des risques.

### **Limite de la recherche**

Pour conclure, notre thème étant intitulé « **le contrôle de gestion au service de la gouvernance d'entreprise** » n'a pu être traité qu'en partie, un sujet aussi vaste et difficile demande un temps de travail conséquent. Il demande aussi l'accès aux différentes informations très confidentielles qui concernent l'entreprise pour toucher les points liés à notre thème. Nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous le souhaitons suite à des contraintes très importantes tels que : la durée limitée de stage et manque de données en raison de la confidentialité des informations. Mais toutes ces contraintes ne nous ont pas empêchés de mener à bien notre travail.

# Bibliographie

## Bibliographie

- .B, D. (2008). *Gestion budgétaire*. Paris: Dunod.
- .C, S. (2019). *La boîte à outils du contrôle de gestion*. Paris: Dunod.
- .F, B. .. (2015). *Les nouveaux visages du contrôle de gestion – Outils et comportements* . Paris: Dunod.
- .F, P. (2014). *Théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise*. Paris: Maxima.
- .F, R. .. (2018). *Audit interne et contrôle de gestion-Pour une meilleure collaboration* . Paris: Eyrolles.
- .G, C. (1994). *Conseil d'administration et pouvoirs dans l'entreprise*. Paris: Economica.
- .G, C. (1997). *Vers une théorie du gouvernement des entreprises*. Paris: Economica.
- .H, A. (1997). *Le contrôle de gestion ....en action*. Paris: La découverte.
- .H, A. (2001). *Le contrôle de gestion ....en action*. Paris: Liaison.
- .H, D. (1983). The structure of ownership and theory of the firm. *Journal of law and economics*, 375-390.
- .M, D. (1998). *Notions fondamentales de gestion d'entreprise* . Paris: Foucher.
- .M, D. (2021). *Le contrôle de gestion ; 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts*. Paris: Gerso.
- .M, D. (2022). *Le contrôle de gestion- 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts*. Paris: Gerso.
- .M, E. (2007). Le renouveau de la gouvernance d'entreprise: vers une prise en compte des parties prenantes. *Revue économique*, p. 03.
- .M, K. (2005). *Système d'information et management de l'organisation*. Paris: Vuibert.
- .N, A. (2003). Contrats, confiance et gouvernance: le cas des entreprises publiques agroalimentaire en Algérie. *Thèse de doctorat : Economie , Université de Montpellier*.
- .O, D. (2008). *Culture de l'entreprise : un actif stratégique*. Paris: Dunod.
- .P, C. (2004). *Les théories de la gouvernance :de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux* . Bourgogne: Fargo.
- .P, C. (2018). *Manuel de gouvernance d'entreprise*. Paris: Eyrolles.
- .P, F. (2003). *La gouvernance d'entreprise* . Paris: Dunod.
- .P, F. (2015). *Théorie et pratique de la gouvernance d'entreprise* . Paris: Maxima.
- .P, L. (1971). *Comptabilité analytique*. Paris: Sirey.
- .P, L. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance*. Aix-en-povence: D'organisation.
- .R, A. (2010). *Indicateurs et tableaux de bord*. Paris: Afnor.
- .R, J. (2009). *Le concept de gouvernance*. Bron: Hal.
- .R, R. (2005). *Système d'information et management de l'organisation*. Paris: Vuibert.

- .S, M. (2014). *Gouvernance(s)*. Paris: Dunod.
- .T, Y. .. (1977). Théorie de la firme et réforme de l'entreprise. *Revue économique*, p. 332.
- .W, B. (2017/2018). *Le pilotage de la performance et controle de gestion*. Paris: Eslsca.
- .W, E. (2005). *La gouvernance de l'entreprise : une approche et le controle interne*. Paris: L'harmattan.
- al, C. .. (2014). *Toute la fonction controle de gestion*. Paris: Dunod.
- Alazard .C, S. .. (2007). *Controle de gestion : Manuel et application*. Paris: Dunod.
- Alazard .C, S. .. (2010). *Controle de gestion ; manuel et application* . Paris: Dunod.
- Barillor, P. (2001). Pilotage de la performance et stratégie de l'entreprise, l'exemple du tableau de bord prospectif. *Gestion 2000*, pp. 137-138.
- Bendaoud.HB. (2013, décembre). La comptabilité par activité; Méthode ABC. *CREG*, pp. 04-06.
- Berland .N, D. .. (2012). *Controle de gestion*. Paris: Pearson.
- Boisvert.H. (1989). *Le renouvellement de la comptabilité de gestion*. Montréal: 1ère édition.
- Bolcker, M. (2004, décembre). Les mécanismes de controle dans un contexte de différenciation des systeme informatique finance controle stratégique. *Université de Haut Alsace*, p. 61.
- Burlaud .A, S. .. (1997). *Le controle de gestion*. Paris: La découverte.
- C, S. (2014). *Construire et connaitre son budget*. Paris: Dunod.
- Cappelletti .L, B. .. (2014). *Toute la fonction controle de gestion* . Paris: Dunod.
- Charreaux .G, D. .. (1998). Gouvernance d'entreprise : valeur partenariale contre valeur actionariale. *Finance-Controle-Stratégie*, pp. 57-88.
- Château .T.P, J. .. (2019). *DSCG 3- Management et controle de gestion -Manuel et application*. Paris: Foucher.
- Château .TP, J. .. (2019). *DSCG3-Management et contrôle de gestion-Manuel et applications* . Paris: Foucher.
- Datlan, A. (2004). *Manuel de getsion*. Paris: Ellipses.
- Delhon-Bugar. A, D. .. (2013). *L'essentiel du controle de gestion*. Paris: Eyrolles.
- Demeestere, L. M. (2006). *Controle de gestion et pilotage de l'entreprise*. Paris: Dunod.
- d'entreprise, C. A. (2009). *Code ALgérien de Gouvernance d'entreprise*. Récupéré sur Algérie corporate governance: <http://www.algeriacorporategovernance.org/>
- Doriath .B, G. .. (2007). *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance* . Paris: Dunod.
- Dubruelle .L, J. .. (2013). *Comptabilité analytique de gestion*. Paris: Dunod.
- Fama .E, J. .. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of low and economica*, 301.
- Gautier .F, P. .. (2006). *Controle de gestion*. Paris: Pearson.
- Gilbert .C, P. (1998). *Comptabilité analytique*. Economica.
- Grandguillot .F, G. .. (2018). *L'essentiel du controle de gestion*. Paris: Gualino.

- Grandguillot .F, G. .. (2021). *La comptabilité de gestion; cout complet et methode ABC-couts partiel-couts préétablis et cout cible -analyse des écarts*. Paris: Gualino.
- Hervé .A, G. .. (2001). *Le controle de gestion en action*. Lyon: Liaison.
- Keradec.H. (2006, octobre). l'évolution du controle de gestion. *sceren cndp* , p. 32.
- Keradec.H. (2006, octobre). L'évolutuon du controle de gestion. *Sceren CNDP*, pp. 32-33.
- Langolois .L, B. .. (2008). *Controle de gestion*. Alger: Berti.
- Lasary. (2007). *La comptabilité analytique*. Alger: Dar el othmania.
- Lorini.P. (2003). *Le controle de gestion stratégique; la gestion par activité*. Paris: Dunod.
- N, B. (2009). *Mesurer et piloter la performance*. Récupéré sur management.free: [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)
- Saadat .T, B. .. (2005). *comptabilité analytique et controle de gestion*. Paris: Vuibert.
- Shleifer .A, V. .. (1998). Law and Finance. *Journal of political economy*, 1113-1115.
- Torset .C, B. e. (2021). *Tout le DSCG3-Management et controle de gestion*. Paris: Foucher.
- Vacher.B. (2005, novembre 30). Note sur "Une technologie invisible?" de Michel Berry, 1993. *HAL*, pp. 05-09.

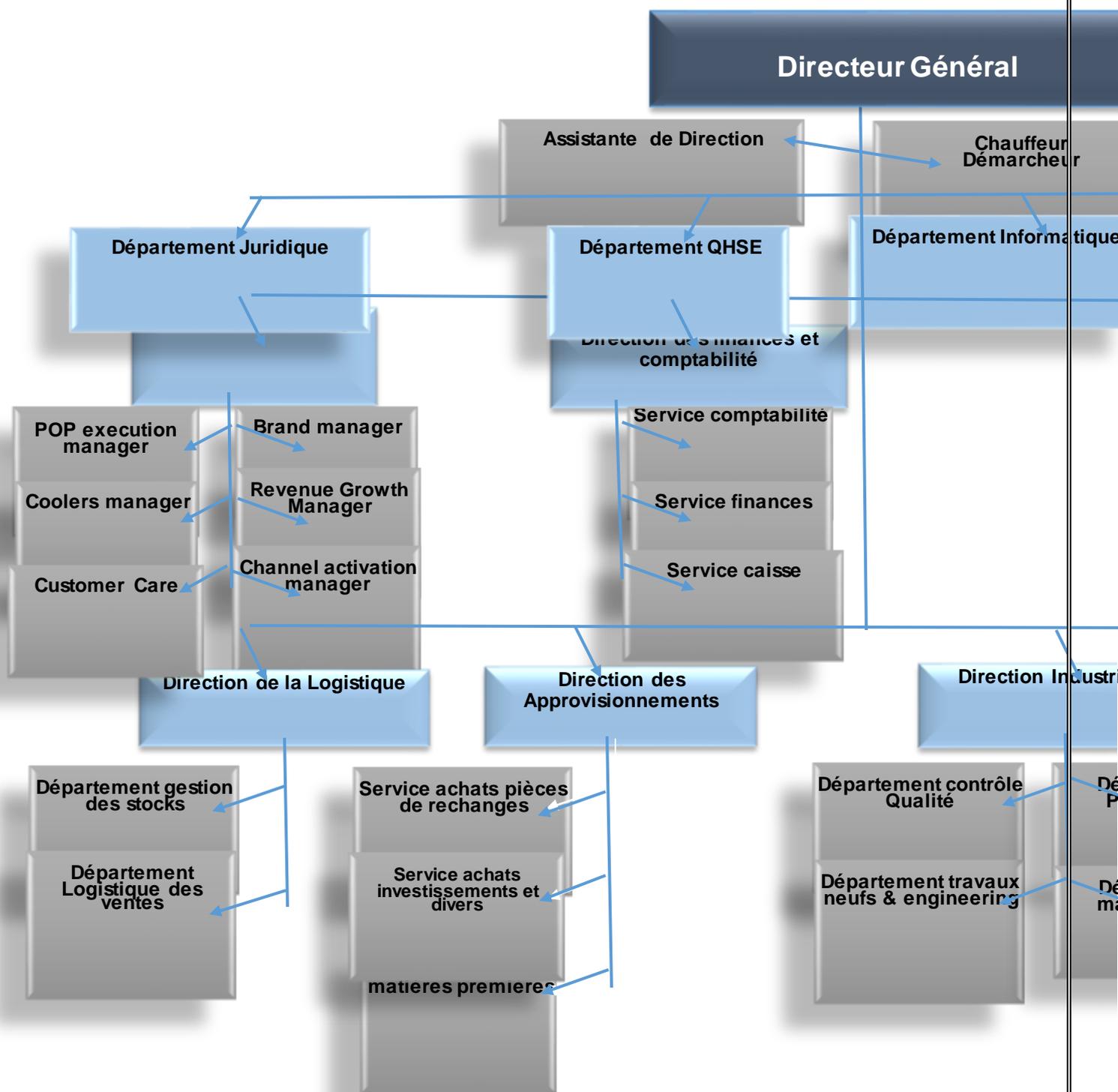
# Annexes

## Annexes 01 : L'emplacement géographique de l'unité de ROUIBA



Source : Google Map

Annexe 02 : Annexe 02 : Organigramme de l'entreprise



## Annexe 03 : Questions d'entretiens

<b>Questions</b>
------------------

<b>Entretiens sur l'Organisation et la structure du contrôle de gestion d'ABC Pepsi</b>
---

Quand est-ce que le département du contrôle de gestion à été créé au sein d'ABC Pepsi et quelles sont les raisons qui ont motivés sa création ?
---

Comment la direction du contrôle de gestion d'ABC Pepsi est structurée ?
--

Quelles sont les missions des différentes structures qui composent du département du contrôle de gestion ?
--

Quelles sont les outils utilisés par le département du contrôle de gestion pour la réalisation des missions qui lui sont confiées ?
---

Avec quels indicateurs le contrôle de gestion mesure la performance globale de l'entreprise ?
---

Quels sont les risques auxquels l'entreprise peut échapper grâce au contrôle de gestion ?
---

Comment le département contrôle de gestion contribue à la prise de décision ?
---

Quel est l'apport du département de contrôle de gestion à l'égard des autres directions de la société ?
---

Comment les recommandations formulées par le contrôle de gestion sont-elles validées (procédure de validation) ?
--

<b>Entretiens relatif à la gouvernance d'entreprise</b>
---

Quels sont les organes décideurs des grandes lignes de l'orientation de l'entreprise ?
--

Existe-il un conseil d'administration au sein d'ABC Pepsi ? si OUI, quels est sa composition, ses missions ?
--

Comment les organes de gouvernance évaluent le rendement des dirigeants ?
---

Quelles sont les outils humains et physiques utilisés par les organes de gouvernance pour prendre décision ?
--

<b>Entretiens sur la relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise</b>
---

Le contrôle de gestion impact -il les décisions ? si oui comment ?
--

Quels sont les documents que le contrôle de gestion fournis aux preneurs de décisions pour une meilleure prise de décisions ?
---

Comment les recommandations du contrôle de gestion sont-elles évaluées par le conseil d'administration ?
--

Quel est la contribution de la relation contrôle de gestion-gouvernance d'entreprise sur la performance globale de l'entreprise ?
---

<b>Entretiens sur le remplacement de la ligne KRONES</b>
--

Que pensez-vous de la performance de la ligne KRONES ?
--

Que pensez-vous du retrait de la ligne KRONES ?
---

Faut-il remplacer la ligna KRONES par une autre ligne PET ? Si oui, quelles sont les conséquences que peut engendrer cela ?
---

## Annexe 04 : P&amp;L 2021

Rubrique	YTD
Volume C8OZ	20 648 795
CA brut	5 981 580 258
Ristourne cash et trade promo	- 126 215 818
Ristourne sur objectif	- 436 760 580
Ristourne Transport Sans DD	- 1 616 883
<b>CA net</b>	<b>5 416 986 976</b>
Variation de Stock	- 436 386 761
Coût de production	- 4 071 714 942
<b>Marge Brute</b>	<b>908 885 274</b>
Contributions PEPSICO	283 787 679
Produits Operationnels	5 853 355
<b>Marge Réalisée</b>	<b>1 198 526 308</b>
Masse Salariale	- 812 261 527
Frais de fonctionnement	- 658 079 642
Frais Marketing	- 343 912 902
Impots & Taxes	- 72 362 136
<b>EBITDA</b>	<b>- 688 089 899</b>
Amortissement	- 582 369 016
Provision	- 672 628 455
<b>EBIT</b>	<b>- 1 943 087 370</b>
Frais Financiers	- 208 437 000
Autres charges	- 77 250 455
Autres produits	107 599 378
Impot différé	99 673 821
<b>Resultat</b>	<b>- 2 021 501 626</b>