

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DES SCIENCES DE GESTION ET
DES SCIENCES COMMERCIALES
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences financières et
comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit.

Thème :

**L'importance de la fonction du contrôle de gestion
dans une entreprise :**
Cas pratique de CO.GB LABELLE(BEJAIA)

Réalisé par :

Mr :AG MOHAMED ALY Mohamed Ehya

Mr : ARON Tendo

Encadré par :

Mr : ARAB Zoubir

Promotion
2022 -2023

REMERCIEMENT

Nous exprimons notre gratitude envers Dieu le tout-puissant pour nous avoir accordé la santé, le courage, la force et la volonté nécessaires pour accomplir ce travail.

*Nous souhaitons également remercier notre promoteur, **M^r. Arab Zoubir**, pour son accueil chaleureux, ses précieux conseils, ses remarques pertinentes et son expertise qui ont contribué à la réalisation de ce modeste travail.*

*Nous souhaitons exprimer notre profonde gratitude envers notre maitresse de stage, **Mme Ibidem Sekhri**, pour son accueil chaleureux, sa gentillesse et ses précieux conseils. Nous tenons également à souligner sa disponibilité remarquable, malgré ses nombreuses responsabilités professionnelles, elle a consacré du temps pour nous accompagner dans la réalisation de ce travail.*

De plus, nous aimerions remercier chaleureusement l'ensemble du personnel de l'entreprise COGB Labelle pour leur soutien et leur collaboration tout au long de notre projet.

Nous souhaitons exprimer un sincère et chaleureux remerciement à nos familles pour leur soutien inestimable, tant sur le plan moral que financier, ainsi que pour les sacrifices qu'ils ont consentis.

Enfin, nous tenons à exprimer notre gratitude envers toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail. Leur participation et leur apport ont été d'une importance capitale, et nous les remercions du fond du cœur pour leur implication.

DEDICACES

Je souhaite dédier ce modeste travail à toutes les personnes qui ont été une source d'inspiration et de motivation dans ma vie :

À la mémoire de mes mamans, ma grand-mère Fadimata et ma mère Mariama, qui ont contribué à façonner l'homme que je suis aujourd'hui. Qu'ALLAH les accueille dans son immense paradis.

À mes oncles Ehya et Aboubacrine, que j'adresse également mes pensées. Qu'ALLAH les accueille dans son immense paradis.

A mon père Mohamed Aly et à mon oncle Oumar pour leur soutien tout au long de mon parcours ;

A mon logeur Baka et sa femme Fatatou qui m'ont accueilli avec bras ouvert tout au long de mon cursus au lycée ;

A mes frères, mes sœurs, mes cousins et mes cousines ;

A mon épouse bien-aimée ;

A toute ma famille ;

A tous mes amis sans exception ;

A mon binôme ARON Tendo et à toute sa famille ;

A mes collègues de l'université de Bejaïa, tous les professeurs qui m'ont enseigné et toute la promotion de CCA.

DEDICACES

Avec l'expression de ma reconnaissance, je dédie ce modeste travail:

A ma chère mère qui a œuvré pour ma réussite, par son soutien, tous les sacrifices consentis, ses conseils et ses prières que Dieu la protégé.

A la mémoire de mon cher père.

A mes chers frères: Allan, Isaac, Mathew, Amon et Amos qui m'ont soutenu tout au long de mes études, que Dieu les offre le Bonheur.

A mes belles soeurs: Ruth, Alice, Damalie, Allen et Irene, que Dieu leurs donne une longue et joyeuse vie.

A ma chère sœur Peninah Aligawesa et sa famille que Dieu les protégé.

A toute ma famille.

A tous mes ami(e)s sans exception pour leurs encouragements et leurs soutiens moraux.

A mon binôme Med Ehya et toute sa famille qui m'a supporté et fournis les efforts nécessaires afin de réaliser ce modeste travail.

A mes collègues de l'université de Bejaïa, tous les professeurs qui nous ont enseignés et toute la promotion de CCA.

SOMMAIRE

LISTE DES ABRÉVIATIONS

La liste des tableaux

La liste des figures

INTRODUCTION GENERALE.....	1
Introduction générale	1
CHAPITRE I : ASPECTS THÉORIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION	3
Introduction du chapitre 1.....	3
Section 1 : Définition et concepts clés du contrôle de gestion	3
Section 2 : Rôles, missions et objectifs du contrôle de gestion	12
Section 3. Organisation de la fonction du contrôle de gestion	17
Conclusion du chapitre 1	28
CHAPITRE II : LES METHODES ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION	29
Introduction du chapitre 2.....	29
Section 1 : Méthodes du contrôle de gestion	29
Section 2 : les outils du contrôle de gestion	44
Section 3 : concept de la performance.....	57
Conclusion du chapitre 2	61
Chapitre III : cas pratique « la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle.....	62
Introduction chapitre 3.....	63
Section 1 : Présentation de l'entreprise d'accueil.....	63
Section 02 : Fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle	71
Section 3 : rôle et importance de la fonction de contrôle de gestion au sein de COGB Labelle.	74
Conclusion du chapitre 3	90
Conclusion générale	91
Bibliographie :	91
Annexes :	94

LISTE DES ABRÉVIATIONS

- **CG** :contrôle de gestion
- **DG** : Direction générale
- **DAF** : Direction administrative et financière
- **DO** : Directeurs opérationnels
- **RO** : Responsables opérationnels
- **PME** : petite et moyenne entreprise
- **PCG** : Plan comptable global
- **COGB** :corps gras de Bejaia
- **ABC** : Activity based costing
- **CV** : Coût variable
- **CA** : chiffre d'affaire
- **MCV** : Marge sur coût variable
- **RT** : Résultat
- **CF** : Coût fixes
- **ROI** : return on investment
- **SIAN** : Société industrielle de l'Afrique du nord
- **SNCG** : Société nationale des corps gras

- **ENCG** : Entreprise nationale des corps gras
- **ENJUC** : Entreprise nationale des jus et des conserves
- **ENAS** : Entreprise nationale de sucre
- **SPA** : Société par action
- **CDH** : Service conditionnement des huiles
- **SARL** : Société à responsabilité limitée
- **DRH** : Direction des ressources humains
- **SCF** : système comptable financier
- **KG** : Kilogramme
- **QR** : Quantité réelle
- **QP** : Quantité prévisionnelle
- **MP** : Marge prévu
- **E** : Ecart
- **Q** : Quantité
- **MRU** : Marge réelle unitaire
- **MPU** : Marge prévu unitaire
- **E/Q** : Ecart sur quantité
- **E/M** : Ecart sur marge
- **E/MU** : Ecart sur marge unitaire
- **E/P** : Ecart sur prix
- **PU** : Prix unitaire
- **MR** : Marge réelle

La liste des tableaux :

Tableau 1 : Analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....	11
Tableau 2 : Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion.....	15
Tableau 3 : Compétences du contrôleur de gestion.....	27
Tableau 4: les étapes de la détermination de résultant.	42
Tableau 5 : Comparaison entre performance externe et performance interne	59
Tableau 6 : tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions pour la vente de l'entreprise COGB Labelle pour l'année 2019	76
Tableau 7 : Décomposition des écarts sur le CA	78
Tableau 8 : tableau récapitulatif des marges et des écarts.....	80
Tableau 9: calcul du réel pour les trois produits d'huiles	80
Tableau 10 : calcul du résultat prévisionnel pour les trois produits d'huiles	80
Tableau 11 : calcul du résultat prévisionnel pour les trois produits d'huiles.....	81
Tableau 12 : tableau de bord commercial en valeur de l'entreprise COGB Labelle	83
Tableau 13 : tableau de bord commercial en qualité	84
Tableau 14 : quantités réelles produites par COGB Labelle	84
Tableau 15 : tableau de bord de production	84
Tableau 16: présentation graphique des taux de réalisation.....	85

La liste des figures :

Figure 1: Le triangle du contrôle de gestion	6
Figure 2 : Rattachement du CG à la direction générale	21
Figure 3 : Rattachement du CG à la direction administrative et financière	22
Figure 4 : Rattachement du CG aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)	23
Figure 5 : schémas du processus du contrôle de gestion.....	25
Figure N° 6 : le traitement des charges dans la comptabilité d'activités	40
Figure 7 : Graphique en « camembert »	53
Figure 8 : Histogramme : structure de ventes	53
Figure 9 : schéma montrant l'emplacement géographique de la CO.G.B LABELLE.....	66
Figure 10 : L'évolution de la COGB Labelle.....	67
Figure 11: l'organigramme de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle.....	75
Figure 12: représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en quantité.....	78
Figure 13 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en valeurs.	78
Figure 14 :représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du résultat	82
Figure 15 : la représentation graphique des taux de réalisation des trois produits.....	84

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale

Aujourd'hui, le monde dans lequel nous vivons est ouvert, incertain et en constante évolution. Dans ce contexte, les entreprises font face à une concurrence intense qui nécessite la fixation d'objectifs clairs et la mise en place de plans d'action pour les atteindre, afin d'assurer leur pérennité.

Le contrôle de gestion est devenu essentiel dans toutes les entreprises, car il joue un rôle crucial dans le pilotage et la réalisation des objectifs et des stratégies de l'entreprise.

Cette fonction permet d'évaluer la performance de l'entreprise, d'identifier ses points forts ainsi que les risques encourus, d'anticiper les défis liés à la concurrence croissante et de proposer des solutions pour aider la direction dans la prise de décisions.

L'objectif de toute organisation est de progresser, de se développer et de conquérir de nouveaux marchés. Ainsi, chaque entreprise a besoin d'un contrôle de gestion, car cette fonction importante lui permet de concevoir, formaliser et traiter les flux d'informations dans le but d'améliorer sa performance globale.

Le contrôle de gestion est un processus essentiel pour atteindre les objectifs de l'organisation en optimisant l'allocation des ressources. Il implique l'utilisation de divers outils de contrôle tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le système d'information.

Dans notre travail, nous mettrons en évidence l'importance de la fonction du contrôle de gestion qui est devenue indispensable au sein de toute entreprise, ainsi que le rôle qu'elle joue dans la mesure de la performance de l'entreprise. Notre principale problématique est directement liée à la fonction du contrôle de gestion, et nous chercherons à répondre à la question suivante : « **Quelle est l'importance de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle ?** »

Pour ce faire, nous approfondirons notre recherche en répondant aux questions secondaires suivantes :

- **Quelle est la place du contrôle de gestion dans l'entreprise COGB LABELLE ?**
- **Quels sont les outils et les méthodes de contrôle de gestion utilisés au niveau de l'entreprise COGB LABELLE ?**

Afin de répondre aux questions précédemment posées, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 01** : Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour la prise de décision au sein de l'entreprise COGB LABELLE.
- **Hypothèse 02** : Le contrôle de gestion permet à l'entreprise d'avoir une vision claire de sa performance grâce aux outils tels que le tableau de bord, la gestion budgétaire et la comptabilité analytique.

Pour confirmer ou infirmer ces hypothèses, nous avons choisi une méthodologie de recherche quantitative, qui consiste à vérifier l'application pratique des théories du contrôle de gestion dans le cas de l'entreprise COGB Labelle.

Pour mener notre travail, nous utiliserons des sources théoriques telles que des ouvrages bibliographiques, des mémoires de fin de cycle, des thèses, des sites web, etc. Pour la partie pratique, nous nous appuierons sur les documents de l'entreprise, les questionnaires, etc.

Notre travail est organisé en trois chapitres :

- Le premier chapitre, intitulé « Aspect théorique du contrôle de gestion », est divisé en trois sections. La première section abordera la définition et la notion du contrôle de gestion, la deuxième se concentrera sur le rôle, les missions et les objectifs du contrôle de gestion, et la troisième traitera de l'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein d'une entreprise.
- Le deuxième chapitre, intitulé « Méthodes et outils de contrôle de gestion », est également divisé en trois sections. La première section abordera les différentes méthodes utilisées dans le contrôle de gestion, la deuxième se penchera sur les outils du contrôle de gestion, et la troisième traitera du concept de la performance.
- Le troisième chapitre, intitulé « Cas pratique : Mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle », est divisé en trois sections. La première section présentera l'entreprise COGB Labelle, la deuxième mettra en évidence la fonction du contrôle de gestion au sein de cette entreprise, et la troisième décrira en détail le rôle et les responsabilités de la fonction du contrôle de gestion.

**CHAPITRE I :
ASPECTS
THÉORIQUE DU
CONTRÔLE DE
GESTION**

Introduction du chapitre 1

Le contrôle de gestion occupe une place centrale parmi les fonctions, les rôles et les missions au sein de l'entreprise. Il permet à l'entreprise de définir ses objectifs et de les atteindre, de s'adapter à un environnement marqué par l'incertitude et une forte concurrence, et de garantir sa pérennité en faisant face aux diverses complexités, tant internes qu'externes, grâce à la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace.

Ce chapitre vise à présenter l'aspect théorique du contrôle de gestion. Nous l'avons structuré en trois sections. La première section consistera à définir le contrôle de gestion et à aborder ses concepts clés. La deuxième section se focalisera sur le rôle, les missions et les objectifs du contrôle de gestion. Enfin, dans la troisième section, nous examinerons l'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein d'une entreprise.

Section 1 : Définition et concepts clés du contrôle de gestion

Afin d'approfondir notre compréhension du contrôle de gestion, nous allons présenter plusieurs définitions fournies par différents auteurs tels que R.N Anthony, Claude Alazard et Sabine Sépari, Guerny et Guriec, Gautier et Pezet, Bouquin et Kuszla, ainsi que Michel Gervais.

1.1. Définitions

Le contrôle de gestion est une pratique courante pour des nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de comprendre ses deux composantes : **contrôle et gestion**.

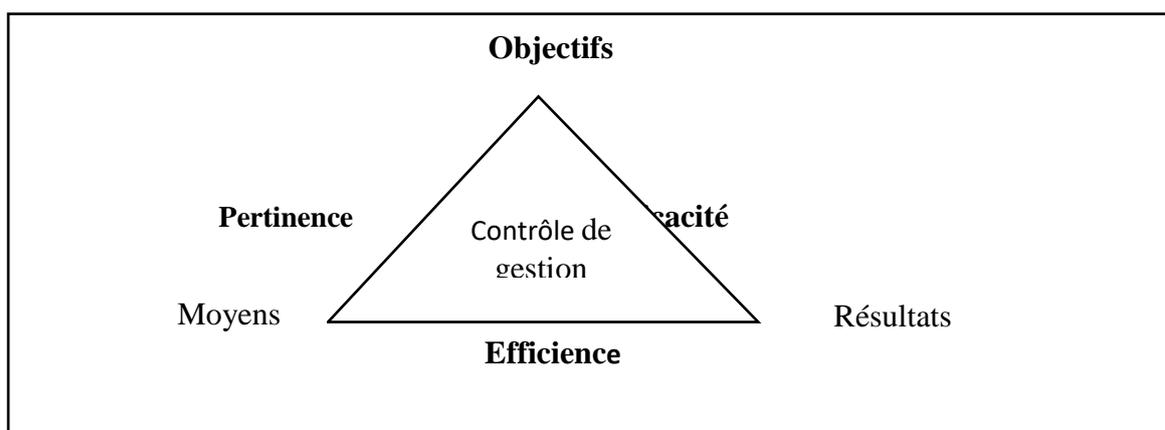
- **Contrôle** : il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.
- **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

L'acception anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maîtrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine.¹

Selon **ALASARD** et **SEPARI** « Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitative et qualitative), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques. »²

Selon **R.N ANTHONY** le contrôle de gestion est défini comme étant « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Cette définition présente trois concepts sur lesquels se fonde le contrôle de gestion : le premier c'est l'efficacité ; mis en relation les résultats et les objectifs à atteindre (à quel niveau on atteint les objectifs ?), la deuxième c'est l'efficacité ; mis en relation les résultats et les ressources utilisées (de quelle manière on atteint les résultats ?). Et en fin, la pertinence ; mis en relation les ressources et les objectifs (quels sont les moyens a utilisés pour atteindre les objectifs ?). Cette combinaison de l'efficacité, l'efficacité et de la pertinence permet d'atteindre la performance.³

Figure 1: Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, 2013, « contrôle de gestion », paris, 4eme édition, DUNOD, p7.

¹Moulelkaf.B, encadré par,Mme.HAMITOUICHE.F « Le rôle de la fonction de contrôle de gestion dans le différent système de management au de l'entreprise ALCOVEL », promo 2021, p04.

² ALAZARD. C et SEPARI. S, op, cit, P 28.

³ R. N. ANTHONY, (1993), « la fonction contrôle de gestion », Publi-Union, p21.

Selon **BOUQUIN ET KUSZLA** « le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent à assurer la cohérence des actions des managers. »⁴

Selon **MICHEL Gervais** définit le contrôle de gestion comme «le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et, utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie. »⁵

Selon **Guerny et Guiriec** le contrôle de gestion est « un ensemble de techniques et de procédures visant à combiner au mieux l'utilisation des moyens humains, matériels et financiers pour atteindre des objectifs, le plus souvent annuels, dans le cadre des stratégies choisies.»⁶

1.2. Apparition du contrôle de gestion

En rapprochant la délégation du pouvoir de décision aux niveaux opérationnels où les interactions avec les clients, les concurrents et les partenaires se produisent, on constate un risque croissant d'incohérences dans la séquence des opérations d'exploitation.

Les contrôles classiques, effectués a posteriori, cohérents en des inspections périodiques visant à vérifier la conformité des actions passées aux réglementations préétablies. Cependant, ces contrôles ne suffisent pas à éviter les divergences et les gaspillages.

Il est essentiel d'effectuer des contrôles de manière préventive en se concentrant sur les objectifs annoncés. Dans ce contexte, l'accord préalable sur les intentions exprimées conditionne l'octroi d'une liberté de décision. Cette approche présente plusieurs avantages :

- Elle permet de raccourcir les délais de réponse de l'entreprise.
- Elle motive les employés sur le terrain.
- Elle allège la charge de la direction générale.

⁴ Bouquin. H et Kuszla. C, « le contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance » 10e édition, presses universitaires de France, Paris, 2013, P11.

⁵ Gervais. M, « contrôle de gestion », 8e édition, ECONOMICA, Paris, 2005, P 12.

⁶ Deguerny .J et Guiriec (J-C). « Contrôle de gestion et choix stratégiques », 6ème édition, Paris, 1998, P197.

1.3. Historique du contrôle de gestion⁷

1.3.1. Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle

Au début de l'industrialisation, on a assisté à une intégration de plusieurs étapes de production au sein d'une même organisation. Un exemple notable est l'industrie textile, qui regroupait le filage, le tissage, la teinture et parfois la confection.

À mesure que le marché ne fournissait plus d'informations sur les prix, l'analyse économique s'est appuyée sur le coût de production calculé à partir de la comptabilité pour évaluer la performance des ateliers, par exemple. Cette maîtrise de l'organisation s'observe également dans d'autres secteurs tels que les chemins de fer et les usines de métallurgie.

Cette section traite de plusieurs concepts liés à la discipline du contrôle de gestion, notamment le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

Le pilotage direct, ou le patron peut diriger à la voix et la vue, n'étant plus possible dans ce type d'entreprise, on comprend alors l'intérêt qui justifiait l'investissement dans une organisation de comptabilité interne permettant de suivre le produit tout au long de sa transformation. Mais il s'agissait là d'un instrumente peu évolué. L'élaboration de l'information étant longue, l'évaluation se faisait a posteriori.

Pour accompagner les gains de productivité rendus nécessaires et possibles par la production de masse qui se mettait en place dès 1880, la comptabilité allait évoluer sous la pression des ingénieurs.

1.3.2. Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité

La fabrication d'objet en série aux Etats-Unis, à la fin du 19eme siècle, est liée à la croissance de la main d'œuvre dans les ateliers .la standardisation des productions se prêtait à l'approche cartésienne des taches de l'ouvrier. Ce que l'on nomme méthode taylorienne conduit à décomposer les mouvements, a rationalisé le travail. Elle va d'ailleurs être à l'origine de la comptabilité dite en couts standards.

Les dirigeants, ayant standardisé le comportement auquel doit se conformer l'ouvrier, devaient disposer d'un système d'information leur permettant de détecter toute dérive tout en

⁷Source : Mr ARAB Zoubir, mémoire de magister, « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils : cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », 2012, p12.

leur évitant de surveiller le personnel directement. On peut ajouter la possibilité de faire converger l'objectif d'efficacité de l'employeur et l'intérêt pécuniaire de l'employé par un système de simulation telle la perception d'une prime adossée à la mise en évidence d'écart grâce à la comptabilité standard.

1.3.3. Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion

Cet outil de management, adapté à l'entreprise au fonctionnement mécanique, contribuera au formidable essor notamment de l'industrie automobile. Le succès du modèle « Ford » et ses millions d'exemplaires vendus, en apporte un meilleur témoignage. Son concurrent, « General Motors » adopte ses outils financiers en 1940. À cette époque, la grande entreprise venait d'inventer le contrôle de gestion.

Parallèlement, la complexification des entreprises induites par la multiplication des tâches incite les dirigeants « General Motors » à décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes. Cette décentralisation du pouvoir renforce la nécessité d'exercer un contrôle de l'organisation permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. Des procédures de remontée des résultats sont mises en place. On assiste ainsi au découplage entre le niveau opérationnel qui bénéficie d'une délégation croissante des actions d'exploitation et le niveau stratégique. C'est la naissance de ce que l'on appellera « les centres de responsabilité »

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux Etats-Unis du « Controller's Institute of America ». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixes ».

Ainsi le CG naît dans l'univers des industries privées et ne s'applique donc pas directement aux entreprises de services, ce qui amène d'emblée certaines interrogations :

Le modèle de calculs des coûts de revient, principalement orienté sur des coûts complets, peut-il s'appliquer à une organisation qui produit des services et intègre donc d'avantage de coûts indirects ?

Ce modèle est-il pertinent pour le secteur public ?

Enfin cette première analyse historique permet de dégager le double socle sur lequel s'appuie le contrôle de gestion :

- L'élaboration d'une comptabilité analytique

- La distanciation entre le pouvoir de décision stratégique et des divisions dotées d'une délégation de gestion

1.3.4. Etape 1960-1970 : élaboration des outils

Le contrôle de gestion est un mode de contrôle instrumenté qui se décline avant tout en termes d'outils : étude de coûts, centre de responsabilité, tableaux de bord, or depuis les années 60, on assiste à une forte évolution du périmètre au point même que le concept de contrôle de gestion semble de plus en plus être contesté au profit de la notion de management de la performance.

- Cette période voit de déploiement des outils classiques du CG l'utilisation de la comptabilité analytique : appliquée aux produits, marchés ou région (dans les entreprises les plus complexes).
- Les budgets (qui peuvent être déclinés en sous budgets pour chaque entité) et le contrôle budgétaire

C'est donc une époque technique d'installation des outils, centre » sur la fonction « comptabilité/budget »

1.3.5. Les années 80 : le pilotage de la gestion

Durant ces années, l'attention est davantage portée sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. Les outils privilégiés sont :

- Le plan pluriannuel à moyen terme : on dépasse ainsi le cadre de l'année budgétaire ;
- La déclinaison de ce plan en plans d'action détaillée et en budget ;
- Les outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de « pilotage » au terme de « contrôle ». Les entreprises devenant de plus en plus complexes, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. Il s'agit de se fier à ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaité.

1.3.6. Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du «management de la performance »

Dès 1965, R.H Anthony avait averti que son modèle n'était pas universel. D'autres chercheurs, après lui, estimaient que les méthodes de management devaient prendre en considération la

spécificité de l'entreprise notamment sa taille, le profil de ses dirigeants, le processus production, la stabilité de l'environnement dans lequel elle évolue.

Dans les années 90, on assiste à une véritable remise en cause du modèle classique CG. En effet, ce modèle s'appuie sur la conception taylorienne marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre : la maîtrise des coûts. D'autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des coûts directs. Or, celui-ci semble inadapté à la densification des entreprises (multiplication des entités et filiales, diversification des produits et des marchés, extension géographique) et à la tertiarisation de l'économie :

- Les coûts indirects représentent une part croissante de l'ensemble des coûts ;

Le découpage en section de coûts homogène pose alors problème de même que la mesure du résultat par centre de responsabilité. Le déploiement des méthodes dite «ABC : Activity Based costing » reposant sur un découpage par activités semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique ;

- l'approche en termes de coûts ne recouvre qu'une partie de la notion de performance;
- La valeur de l'entreprise n'est pas déterminée par la seule rentabilité économique déclinée en indicateurs financiers.

La complexification des entreprises, de plus en plus tournées vers la production de services, fait prendre conscience du caractère multiforme de la performance. Celle-ci ne peut se réduire au simple critère financier. Elle dépend d'autres variables comme la qualité ou encore la performance commerciale de l'entreprise, De plus, la prise de conscience du déphasage entre les actions menées et les performances constatées accroît la nécessité de mesurer la performance en « amont » par l'analyse des générateurs de performance. Il s'agit donc de piloter non plus simplement quelque indicateur financier mais la performance.

L'entreprise sous toutes ses facettes ; ce qui renvoie plus à notion de management puisque l'ensemble des fonctions de l'entreprise est concerné par cette démarche. Ce management ne vise pas uniquement les résultats financiers mais les racines de la performance. Les outils privilégiés par cette approche sont les tableaux de bord prospectifs développés par Norton et Kaplan.

1.4. Le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation⁸.

⁸ ALAZARD.C, SEPARIS, (2007), DCG11 « Contrôle de gestion » ; Edition DUNOD, Paris, P10

C'est-à-dire ses processus décisionnels. L'entreprise dispose des ressources propres qui doivent être contrôlable pour être en permanence opérationnelle et tournés vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquels les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe le système décisionnel et informationnel. Il ne se limite pas au seul contrôle technique. Le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Toutes les dimensions de l'organisation y sont intégrées : les structures, les procédures de décisions, les comportements des acteurs et la culture de l'organisation.

Ainsi, le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés. Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel : la planification, la fixation des règles et des procédures et l'évaluation des résultats et de la performance.

1.5. Contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »⁹

⁹ Löning.H, Malleret.V, Méric.J « contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4^e édition, DUNOD, 2013, P227

Tableau 1 : Analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leurs natures	Un ensemble de sécurité	Un ensemble des procédures et des méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> • Protection de patrimoine • Qualité de l'information • Amélioration des performances • Application des instructions des directions. 	<ul style="list-style-type: none"> • Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation • Vérifier si les objectifs fixes sont atteints • Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation.
Leurs manifestations	Opération et mise en place de la procédure.	<ul style="list-style-type: none"> • Budgets : élaboration • Etat budgétaire par centre de cout ou de profit. • Production / suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, (1986), « outils et techniques de contrôle de gestion », P.12.

1.6. Audit interne :

L'audit interne contrôle le processus de contrôle interne, c'est-à-dire, le processus qui conditionne la qualité de prestation de l'organigramme¹⁰. Il s'interroge sur son efficacité et sa fiabilité, sur son aptitude à détecter et corriger les dysfonctionnements, à couvrir la totalité des opérations et à assurer leurs cohérences.

Il est réalisé pour le compte des dirigeants par un service d'audit interne spécifique qui ne communique leurs informations qu'à leurs dirigeants. Un auditeur interne a pour mission :

¹⁰GUERY J, GUIRIEC J.C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », paris, édition Delmas, p21.

- D'analyser les procédures de contrôle en place, leurs applications, leurs adéquations aux objectifs ;
- D'observer et écouter le personnel ;
- De s'appuyer sur un questionnaire de contrôle interne ;
- De tester le mode d'application des procédures et leurs efficacités.

Le contrôle de gestion est un terme complexe, néanmoins, il occupe une place importante dans les entreprises modernes.

Section 2 : Rôles, missions et objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion occupe une position centrale au sein de l'entreprise en assurant la liaison entre la dimension stratégique (dirigeants), la dimension tactique (managers) et la dimension opérationnelle (salariés). Dans cette deuxième section, nous examinerons les rôles, les missions, les objectifs et les limites du contrôle de gestion.

2.1. Rôles du contrôle de gestion

Selon ARDOIN J.L et JORDAN.H., le contrôle de gestion remplit cinq rôles à savoir¹¹.

2.1.1. Permettre la décentralisation des responsabilités

La décentralisation des responsabilités est une nécessité dont on ne peut pas se passer dans la vie pratique des affaires. Le contrôle de gestion favorise et permet l'existence de cette décentralisation des décisions mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants plutôt «c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise».

2.1.2. Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

- Coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs ;
- Coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.

¹¹ARDOIN. J, JORDAN.H, (1978), « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion, p22.

Il y a ainsi une coordination verticale par laquelle un subordonné doit consulter son supérieur hiérarchique. Pour une coordination horizontale c'est le cas où un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau.

Dans certaines entreprises, il n'existe pas de cohérence d'actions de différents responsables ; cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination.

Le contrôle de gestion a pour but de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en suscitant le dialogue entre l'ensemble des opérationnels.

2.1.3. Inciter les opérationnels à penser au futur

L'entreprise traite avec des clients qui désirent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre,...etc. Donc les opérationnels doivent nécessairement penser au futur. Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour maîtriser le futur. Parmi ces questions qu'ils peuvent se poser, nous pouvons citer à titre d'exemple :

- Qu'allons-nous faire ?
- Qui va le faire ?
- Quand ?
- Comment ?
- Avec quels moyens ?
- Ces moyens, pouvons-nous les acquérir ?
- Allons-nous y arriver ?

Ainsi, avec l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'action par l'analyse des résultats en fonction des objectifs, le contrôle de gestion incite sans arrêt les opérationnels à penser au futur.

2.1.4. Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise

Le contrôle de gestion facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

2.1.5. Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances

Après avoir défini les écarts et les erreurs qui ont eu lieu, le contrôleur de gestion fait des recommandations pour améliorer la situation, pour corriger ces erreurs pour qu'elles ne reviennent pas. Ce qui est impardonnable, ce n'est pas de commettre une erreur mais de la recommencer. C'est pour cela que les opérationnels doivent apprendre.

Le contrôle de gestion aide dans cet apprentissage en obligeant les opérationnels à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations. Le contrôle de gestion présente des avantages directs et indirects qui rendent possible la maîtrise de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion varié aussi selon le type de l'entreprise (petite, moyenne et grande entreprise) on le distingue comme suit :

- **Le rôle du contrôle de gestion dans les moyennes et petites entreprises**

La petitesse de la taille n'induit pas des besoins lourds dans les PME, le contrôle de gestion dans les PME vise essentiellement au contrôle de la réalisation des objectifs financiers, de la réalisation des tâches déléguées par la direction ou par l'encadrement ou encore à la gestion des difficultés épisodiques. Donc on peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes entreprises que les PME voir plus important du fait de faible traitement de l'information par rapport aux grandes entreprises.

- **Le rôle du contrôle de gestion dans les grandes entreprises**

Les spécificités du groupe d'entreprises impliquent un système de contrôle de gestion adaptée. La nécessité de contrôler des filiales nombreuses, de taille importantes éloignées géographiquement pousse à la construction de budgets consolidés et de système de reporting, donc dans la grande entreprise, le rôle du contrôle de gestion est d'aider les responsables : fonctionnels à prendre des décisions ou opérationnels à contrôler leurs actions.

2.2. Missions du contrôle de gestion

Selon Bouquin, le contrôle de gestion se trouve à l'intersection de trois missions fondamentales¹² :

¹² Bouquin H, « le contrôle de gestion », 7^e édition, Paris, 2006, P34.

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégie prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts...etc.).
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultats).

D'autres comme **LAMBERT** et **SPONEM**, estiment que les missions du contrôle de gestion sont évolutives ; et à ce titre, ils distinguent pour cette discipline les missions en recul et les nouvelles missions¹³.

Tableau 2 : Nouvelles missions et missions en recul du contrôle de gestion.

Nouvelles taches	Taches en recul
<ul style="list-style-type: none"> • Augmentation de l'autorité : ver un contrôleur puissant <ul style="list-style-type: none"> ▪ Analyse de l'information ▪ Conseil interne ▪ Participation à la prise de décision « stratégiques » ▪ Planification stratégique ▪ Evaluation des performances • Dimension technique et centralisatrice <ul style="list-style-type: none"> ▪ Conception et mis en place de nouveaux systèmes d'information ▪ Amélioration des processus 	<ul style="list-style-type: none"> • Processus budgétaire <ul style="list-style-type: none"> ▪ Budget court terme • Activités liées à la comptabilité : • Fonction périphériques <ul style="list-style-type: none"> ▪ Systèmes comptable ▪ Politique comptable ▪ Comptabilité ▪ Comptabilité des projets • Diminution des taches récurrentes « techniciennes » <ul style="list-style-type: none"> ▪ Reporting ▪ Consolidation

Source : LAMBERT.C& SPONEM.S « la fonction de contrôle de gestion », (2008, p04)

2.3. Objectifs du contrôle de gestion

¹³ LAMBERT & SPONEM (2008), «La fonction du contrôle de gestion », France, p04.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion vise à atteindre différents objectifs, tels que soutenir, coordonner, suivre et contrôler les décisions et actions de l'organisation afin d'assurer son efficacité et son efficacité maximales¹⁴.

Les principaux objectifs du contrôle de gestion peuvent être résumés comme suit :

- Fournir des informations de pilotage pour guider les décisions.
- Orchestrer la décentralisation des responsabilités.
- Déclencher des actions correctives en fonction des écarts constatés.
- Planifier les actions et définir les rôles des responsables, notamment à travers la budgétisation.
- Contrôler l'exécution des actions et leur conformité aux objectifs.
- Évaluer et mesurer les résultats ainsi que la performance des actions entreprises.

2.4. Les limites du contrôle ¹⁵

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité .Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion :

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable.
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion, en effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et les renouvelant le plus souvent possible.
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis, les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités

¹⁴ALAZARD C, SEPARI S, Op Cit, p643.

¹⁵Moulelkaf.B, encadré par,Mme.HAMITOUCHE.F « Le rôle de la fonction de contrôle de gestion dans le différent système de management au de l'entreprise ALCOVEL », promo 2021, p08.

opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

Section 3. Organisation de la fonction du contrôle de gestion

Dans cette section, nous examinerons l'organisation de la fonction de contrôle de gestion au sein d'une entreprise, en mettant l'accent sur sa position, son processus, le métier, le rôle et les avantages du contrôleur de gestion.

3.1. Variables contingentes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'information de gestion de l'entreprise et comme tel il est influencé par plusieurs facteurs dans sa mise en œuvre notamment la taille de l'entreprise, la technologie, la culture d'entreprise et la stratégie de l'entreprise entre autres¹⁶.

3.1.1. La taille de l'entreprise

La taille de l'entreprise est un critère économique important qui contingente la construction des outils de contrôle de gestion. Ainsi, une analyse en fonction de la taille de l'entreprise, que ce soit par son chiffre d'affaires ou par les effectifs confirme ce que nous pouvons imaginer :

- Les entreprises de tailles moyennes ou de petites tailles s'appuient très fortement sur leur système comptable ou leurs outils de bureautique pour les analyses de contrôle de gestion ;
- Les plus grandes entreprises ont investi dans les outils de business intelligence et de reporting plus sophistiqués.

3.1.2. La technologie

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion sont des facteurs déterminants de la réussite ou l'échec des entreprises.

¹⁶ BESCOS P & All (1997), « Contrôle de gestion de management », paris, 4ème édition, Montchrestien.

En effet, avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations (Siegel, 1999 :17).

Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fournis par les logiciels. Il cherchera aussi, à améliorer le rendement par réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et à minimiser les délais de livraison de l'information.

3.1.3. La culture d'entreprise

La culture d'entreprise détermine les comportements du gestionnaire dans son travail.

Ces comportements suivent deux types de logique : une logique de comportement provenant de la culture organisationnelle et une autre logique qui provient de la culture nationale.

L'influence de la culture, discutée depuis longtemps, est maintenant définitivement reconnue comme facteur influençant les modes de fonctionnement des entreprises en générale et ceux du contrôle de gestion en particulier. Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

3.1.4. La stratégie de l'entreprise

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

De nos jours, les managers ont deux préoccupations majeures : comprendre l'avenir et maîtriser les actions des autres.

C'est pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses entreprises.

Ainsi, la stratégie de l'entreprise constitue un facteur de contingence dans la mise en place des outils du contrôle de gestion. Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché. Le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations par contre si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir. Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité. Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités.

3.2. La place du contrôle de gestion

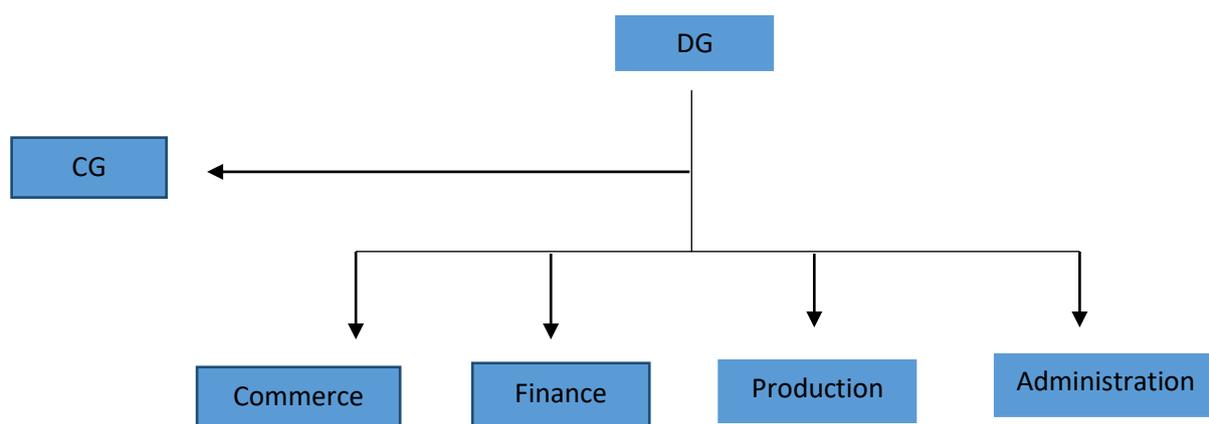
L'organisation de la fonction de contrôle de gestion au sein d'une entreprise est déterminée par son positionnement dans l'organigramme, ce qui permet une structuration interne et une flexibilité. Cela vise à garantir à la fois la performance des interventions dans tous les services et la qualité des informations fournies à la direction.

La place et la pratique du contrôle de gestion au sein de l'entreprise dépendent de divers facteurs de contingence, selon Mintzberg, tels que la taille et l'ancienneté de l'entreprise, son environnement, les relations de pouvoir et le système technique. Cependant, il existe trois rattachements possibles du contrôle de gestion selon les auteurs LONING:¹⁷

- Rattachement à la Direction Générale(DG).
- Rattachement à la Direction Administrative et Financier(DAF).
- Rattachement aux Directeurs ou responsables Opérationnels (DO/RO).

3.2.1. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale(DG) :

Figure 2 : Rattachement du CG à la direction générale



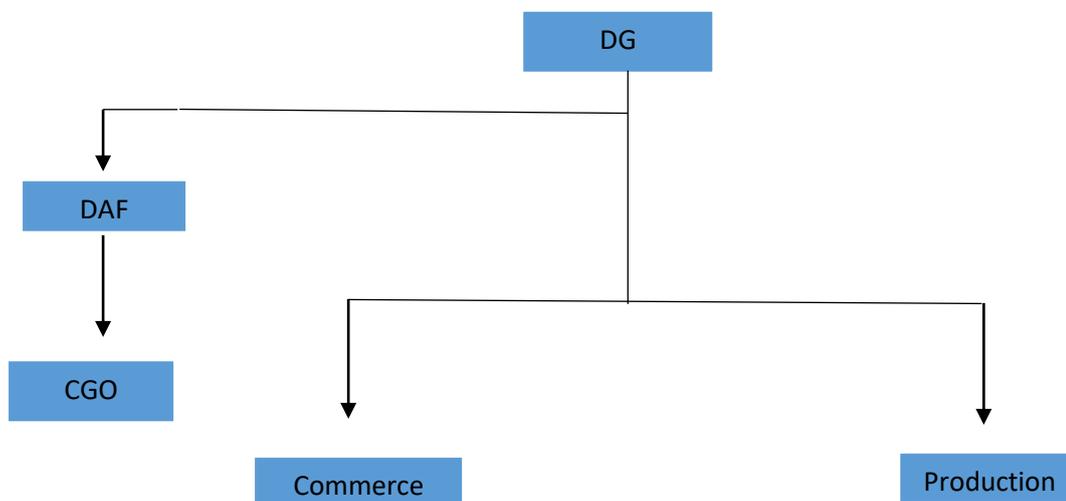
Source : BOUIN.X, SIMON F-X « les nouveaux visages du contrôle de gestion » 4^e édition, Dunod, 2015, p56.

¹⁷LONING. H, (2008), « Le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3^{ème} édition DUNOD, P. 285.

Dans cette structure, le contrôleur de gestion est directement rattaché au directeur général, ce qui positionne la fonction de contrôle de gestion au sommet de l'organigramme de l'entreprise. En tant que conseiller de la direction générale, le contrôleur de gestion bénéficie d'une plus grande légitimité et peut efficacement remplir son rôle d'aide à la prise de décision.

3.2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière(DAF) :

Figure 3 : Rattachement du CG à la direction administrative et financière

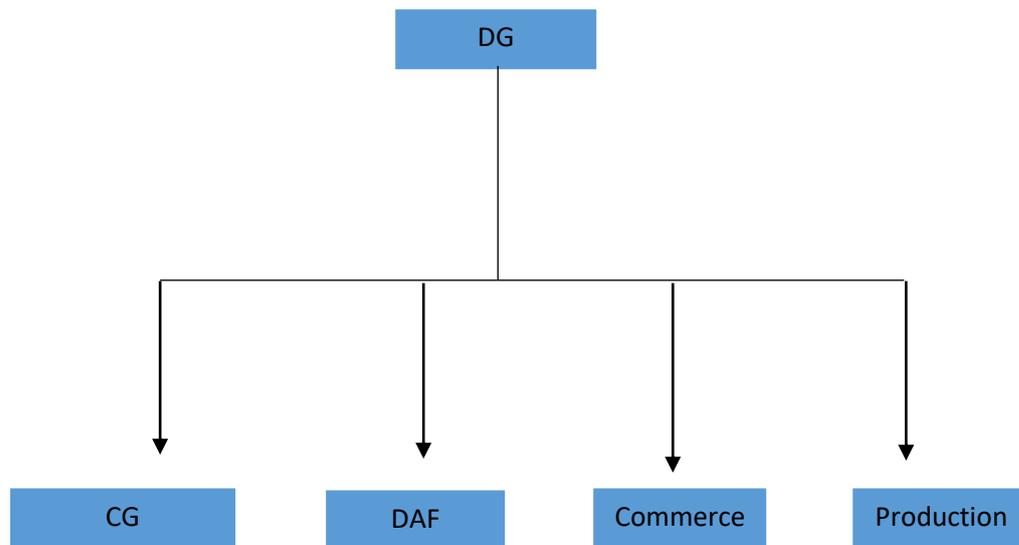


Source : BOUIN.X, SIMON F-X « les nouveaux visages du contrôle de gestion » 4^e édition, Dunod, 2015, p56.

Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier. L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limitée car le directeur financier peut constituer un brouillard plus ou moins épais entre la direction générale et lui, sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, plus difficiles.

3.2.3. Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO) :

Figure 4 : Rattachement du CG aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)



Source : BOUIN.X, SIMON F-X « les nouveaux visages du contrôle de gestion » 4^e édition, Dunod, 2015, p57.

Dans cette configuration, le contrôle de gestion est positionné au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Toutes les directions sont placées sur un pied d'égalité sous la direction générale, favorisant ainsi les échanges entre les différentes directions et accordant au contrôleur de gestion un pouvoir équivalent à celui des autres directeurs.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit être capable d'être présent sur le terrain, d'écouter et de communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques. Il agit en tant que consultant interne pour toute l'organisation.

3.3. Le processus du contrôle de gestion

Selon Langlois le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles de management :

- Prévission
- Exécution
- Evaluation
- Apprentissage¹⁸

3.3.1. Phase de prévission

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

3.3.2. Phase d'exécution

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et acceptée par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

3.3.3. Phase d'évaluation

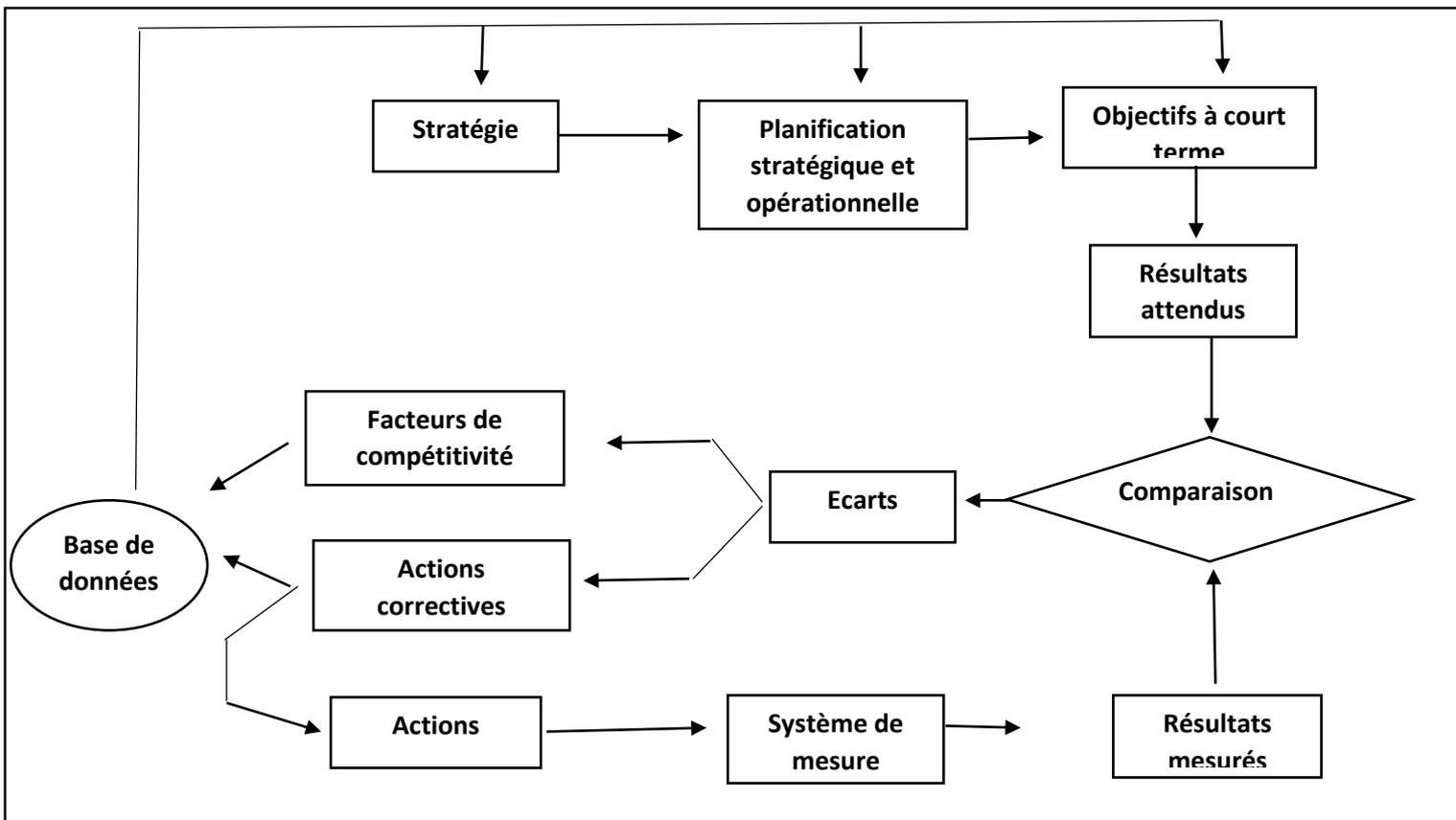
Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités au résultat souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

3.3.4. Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévission par l'apprentissage. Des facteurs de compétitivité qui peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue de futures prévissions.

¹⁸LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « le contrôle de gestion » édition BERTI, 2006, Paris, p18.

Figure 5 : schémas du processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « le contrôle de gestion » édition BERTI, 2006, Paris, p19.

3.4. Niveau du contrôle

Les systèmes sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management.¹⁹

Le contrôle s'exprime à trois niveaux :

3.4.1. Contrôle stratégique

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'organisation sont définis ainsi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son est à long terme, c'est choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe.

¹⁹ GAUTIER.F, PEZET.A, « le contrôle de gestion », Pearson, paris 2006, p31.

3.4.2. Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année.

Les décisions du contrôle de gestion sont prises dans le cadre de directives de la planification stratégique. Le processus du contrôle de gestion est systématique et consiste en un certain nombre de sous-processus, qui s'enchainent dans une séquence prescrite : la programmation, la préparation des budgets, leur réalisation et l'évaluation des performances.

3.4.3. Contrôle opérationnel

Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme.

Des systèmes d'informations existent pour de nombreux types de tâches : approvisionnement, ordonnancement, contrôle des stocks, contrôle de la qualité, paie, comptabilité analytique, gestion de trésorerie.

C'est trois grands types de contrôle se déroulent au sein des organisations selon un cycle temporel qui va du long au très court terme.

3.4.4. Contrôle budgétaire²⁰

Le contrôle budgétaire consiste à exprimer les objectifs annuels en termes économiques et comptables, à les comparer avec les réalisations effectives et à repérer les écarts importants.

Ce processus de contrôle est caractérisé par les éléments suivants :

- Il est organisé de manière formelle, avec des structures définies ;
- Il se concentre sur des catégories spécifiques et prédéfinies ;
- Il est conditionné par le premier exercice du plan à moyen terme.

²⁰Mr ARAB Zoubir, mémoire de magister, « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils : cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », 2012, p11.

3.5. Les tâches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

3.5.1. Définition du contrôleur de gestion

« le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »²¹.

3.5.2 Le métier du contrôleur de gestion

D'une fonction technique traditionnelle consistant à concevoir, à interpréter les outils de gestion essentiellement financiers et à évaluer les performances des centres de responsabilités et de leurs responsables, le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication.

Pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.

3.5.3. Le profil du contrôleur de gestion

D'après les résultats d'une enquête menée par **E.Chiapello** sur le métier de contrôleur de gestion, la direction générale et les opérationnels s'accordent à juger les qualités humaines du contrôleur comme primordiales. Cependant, les opérationnels attachent davantage d'importance aux compétences techniques et aux qualités d'organisation et de rigueur du contrôleur.

3.5.4. Le rôle du contrôleur de gestion

- **Attribution classique du contrôleur de gestion**

Il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins. Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

²¹GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. En fin, il assure le reporting c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commerciale....etc.

- **Rôle novateur du contrôleur de gestion**

À ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur leurs problèmes de gestion courante²².

3.5.5. Compétences du contrôleur de gestion

Les compétences du contrôleur de gestion peuvent être résumées par le tableau suivant :

²²LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « le contrôle de gestion » édition BERTI, 2006, Paris, p29, 30.

Compétences	1	2	3
<p>➤ Savoirs :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Connaissance de la comptabilité analytique ▪ Connaissance des méthodes associées ▪ Connaissance des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion ▪ Expertise sur la notion de coût ▪ Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et indicateurs ▪ Connaissance de l'organisation en question 	<p>x</p> <p>x</p>	<p>x</p> <p>x</p> <p>x</p>	<p>x</p>
<p>➤ Savoir-faire :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Etre capable de gérer un projet ▪ Etre capable de constituer un coût ▪ Etre capable d'analyser un coût ▪ Etre capable d'animer une réunion ▪ Proposer des méthodes adaptées à l'environnement de l'organisation ▪ Etre capable d'élaborer des documents de synthèse ▪ Etre capable de conduire une formation 	<p>x</p> <p>x</p> <p>x</p> <p>x</p> <p>x</p>	<p>x</p> <p>x</p>	
<p>➤ Savoir-être :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Avoir le sens de l'écoute ▪ Etre pédagogue ▪ Avoir un esprit de synthèse ▪ Etre rigoureux ▪ Etre réactif ▪ Etre créatif 	<p>x</p> <p>x</p> <p>x</p> <p>x</p> <p>x</p>		<p>X</p>

Tableau 3 : Compétences du contrôleur de gestion

Source : Mr ARAB Zoubir, mémoire de magister, « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils : cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », 2012, p113.

Appréciation des compétences pour tenir le poste :

1 : compétences indispensables ;

2 : compétences souhaitées ;

3 : compétences à acquérir.

Conclusion du chapitre 1

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel au sein d'une entreprise en lui permettant de gérer efficacement ses activités et en fournissant aux responsables les informations nécessaires pour prendre des décisions éclairées en vue d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

Ce chapitre a contribué à approfondir notre compréhension des aspects théoriques du contrôle de gestion, tels que son évolution, ses concepts clés, ses missions, ses objectifs et son positionnement au sein de l'organisation.

Dans le prochain chapitre, nous examinerons les différentes méthodes et outils utilisés en contrôle de gestion.

CHAPITRE II : LES METHODES ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

Introduction du chapitre 2

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel en permettant aux entreprises d'optimiser leurs performances grâce à l'utilisation de méthodes et d'outils spécifiques. Cette fonction clé de l'entreprise est responsable de la mise en place d'outils de gestion qui mesurent et suivent les résultats de l'entreprise, afin de les analyser, les comprendre et les améliorer.

Dans ce chapitre, nous explorerons les diverses méthodes et outils utilisés en contrôle de gestion, et nous examinerons comment ces outils peuvent contribuer à évaluer la performance globale de l'entreprise.

Section 1 : Méthodes du contrôle de gestion

A travers cette section nous allons voir les différentes méthodes de calcul des coûts destinées aux différents coûts qui aident les dirigeants à améliorer les techniques d'analyse pour la meilleure prise de décision. A cette effet, en comptabilité analytique, il existe celles qui prennent en considération la totalité des charges sont appelées les méthodes des coûts complets et d'autres qui prennent une partie des charges appelées les méthodes des coûts partiels.

Le système des coûts complets englobe : la méthode des sections homogènes, méthode des coûts standards et la méthode ABC. Le système des coûts partiels comprend trois méthodes telles que : la méthode de l'imputation des charges fixes, la méthode des coûts variables (direct Costing simple).

1.1. Systèmes des coûts complets²³

La méthode de calcul des coûts complets présente les caractéristiques suivantes :

- Les charges ne réagissent pas de manière homogène aux variations du niveau d'activité. Certaines charges ne sont pas affectées par ces variations, tandis que d'autres évoluent en fonction de celles-ci ;
- Mesurer les performances des centres de responsabilité dans le cadre d'une comptabilité analytique basée sur les coûts complets est pratiquement impossible, car il est difficile de distinguer les charges fixes des charges variables ;

²³Mr ARAB Zoubir, mémoire de magister, « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils : cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », 2012, p76.

- La construction d'un coût complet implique toujours une réaffectation des charges pouvant être directement attribuées à un produit ou à une activité (charges directes) et des charges qui ne peuvent pas être directement attribuées et nécessitent une répartition (charges indirectes).

1.1.1. Définition

La méthode des coûts complets (méthode des centres d'analyse, anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet d'aboutir au calcul des coûts de revient d'un produit, d'une prestation, d'un service ou de toute autre activité.

Il s'agit de l'ensemble des coûts directs affectables et des coûts indirects repartis et imputés au travers d'un processus de répartition et de déversement.

1.1.2. Principe

La méthode des coûts complets repose sur le principe d'une affectation de toutes les charges de la comptabilité analytique aux coûts des produits fabriqués. Le problème essentiel est d'abord celui de l'affectation préalable des charges de la comptabilité générale, puis de leur imputation aux coûts des produits :

L'organisation est divisée en centres d'analyse ou sections homogènes, qui doivent refléter au mieux la division réelle de l'organisation, en prenant en compte la logique du processus interne.

On distingue deux types de centres d'analyse : les centres principaux, qui font partie intégrante du cycle « approvisionnement - production – distribution », et les centres auxiliaires, qui gèrent les facteurs de production et contribuent à l'organisation interne de la structure.

Les coûts indirects sont répartis entre les produits, services ou activités selon les étapes suivantes :

- Les charges incorporables en comptabilité de gestion sont affectées aux centres d'analyse auxiliaires et principaux (répartition primaire des charges).
- Les coûts des centres auxiliaires sont répartis entre les centres principaux à l'aide d'unités d'œuvre ou de clés de répartition (répartition secondaire des charges), ce qui

consiste à ventiler l'ensemble des charges des centres d'analyse auxiliaires sur les centres principaux.

- Une unité d'œuvre est un moyen de répartir les charges d'un centre d'analyse en mesurant à la fois son activité et son imputation des charges.
- Une clé de répartition est une méthode permettant de répartir de manière forfaitaire les charges indirectes entre les différents centres d'analyse.
- A l'issue de la répartition des coûts sur les centres d'analyse, les coûts définitifs des centres principaux (charges directes issues de la répartition primaire et charges indirectes ventilées) sont imputées aux différents produits/ prestations / activités.

La répartition est réalisée sur la base des unités d'œuvre consommées par ces produits (processus d'imputation des charges).

La méthode de calcul des coûts complets offre plusieurs avantages, notamment une meilleure connaissance de la réalité des coûts et une prise en compte complète de toutes les charges. Elle permet de sensibiliser les gestionnaires ou les consommateurs à la réalité de certaines charges.

Cette méthode permet également de déterminer un coût qui peut servir de référence pour comparer avec le prix proposé par un prestataire.

Cependant, il est important d'être prudent lors de la comparaison et de mettre en évidence les charges irréversibles, c'est-à-dire les charges qui ne disparaîtront pas même si l'activité est sous-traitée ou externalisée, telles que certaines charges de personnel.

1.1.3. Mise en œuvre²⁴

La mise en œuvre de la méthode de calcul des coûts complets peut être complexe, car elle nécessite de découper l'organisation en centres d'analyse et de définir des unités d'œuvre.

Voici quelques étapes essentielles pour mettre en œuvre cette méthode :

- Définir les produits ou prestations pour lesquels le coût doit être calculé ;
- Inventorier les coûts inclus dans la zone d'analyse ;
- Établir un plan de comptes analytiques en définissant les centres d'analyse et les comptes produits, par exemple ;

²⁴Mr ARAB Zoubir, mémoire de magister, « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils : cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », 2012, p80.

- Affecter les charges directes aux centres d'analyse appropriés ;
- Affecter les charges directes aux coûts des prestations ou produits correspondants ;
- Sélectionner des unités d'œuvre ou des clés de répartition représentatives pour chaque type de charges indirectes entre les centres d'analyse principaux et auxiliaires ;
- Allouer les coûts indirects aux produits et prestations ;
- Calculer le coût complet pour chaque produit ou prestation.

Il est important de prendre certaines précautions pour assurer le succès de la mise en place de cette méthode de calcul des coûts :

- Il est crucial de sélectionner avec soin les unités d'œuvre ou les clés de répartition qui représentent de manière adéquate l'activité des centres d'analyse.
- Il est également important de garantir la participation des agents dans le choix des hypothèses utilisées pour décrire leur activité, afin de s'assurer de la validité de ces hypothèses.
- Il est recommandé de mettre à jour régulièrement le modèle de calcul des coûts, en tenant compte de l'évolution de l'organisation et des processus. Cela peut inclure la mise à jour du découpage des centres d'analyse et la réévaluation des choix des unités d'œuvre, entre autres aspects.

1.2.La méthode des coûts standards (préétabli)

La méthode des coûts préétablis a été initialement développée dans le but de permettre une meilleure gestion de la main-d'œuvre et de rationaliser la production, dans le souci d'atteindre une plus grande efficacité.

1.2.1. Définition

Les couts préétablis sont des couts calculés a priori soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion pour l'analyse des écarts. Calculés antérieurement aux faits qui les ont engendrés, les couts préétablis sont des couts de référence qui serviront de normes, d'objectifs ou de prévisions²⁵.

Selon ALAZARD.C Et SEPARIS Un coût préétabli avec précision par une analyse à la fois technique et économique est dit standard, il présente généralement le caractère de norme²⁶.

²⁵Patrick PIGET, « comptabilité analytique », 4ème édition, 2003, page 117, PARIS.

²⁶Alazard C, SEPARIS; « contrôle de gestion », Edition DUNOD, paris, 1998, P340.

1.2.2. Principes de la méthode

Les coûts standards ou les coûts préétablis sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations. Une fois déterminés, les coûts deviennent une référence de normes, d'objectifs et d'établissement des prévisions tels que les devis et les soumissions.

La méthode des coûts standards permet de contrôle budgétaire et la mesure de performance et des responsabilités par la comparaison des coûts réels de la période concernée avec les coûts standard de l'activité réelle, ce dernier (le coût standard) est calculé sur la base des données considérées comme normales.

Il existe plusieurs méthodes d'établissement des coûts standards :

- **Coûts calculés en fonction du passé (coûts historiques)**

Les standards utilisables au cours d'une période future peuvent être fondés sur les observations réelles effectuées au cours des périodes passées (tout en supposant que l'activité ne soit pas nouvellement créée) :

- Derniers coûts réels connus ;
- Coûts réels moyens calculés sur une période donnée.

- **Coûts standards théoriques (idéaux)**

Qu'il est déconseillé d'utiliser, car impossible à atteindre, ils mobilisent les acteurs de l'entreprise, ces coûts sont calculés à partir de l'analyse théorique de l'objet et du travail nécessaire, en supposant connaître la technique du produit ou de la prestation à produire.

- **Coûts budgétés (coûts standards normaux)**

Ces coûts fondés sur des analyses techniques dont les résultats sont corrigés pour tenir compte des variations qui résulteront vraisemblablement des conditions réelles de travail ; les coûts standards, ainsi calculés, sont des objectifs à atteindre²⁷.

1.2.3. Mise en œuvre de la méthode

Pour mettre en œuvre la méthode de calcul des coûts standards, trois phases sont nécessaires :

- Détermination des standards de quantités ;
- Détermination des standards de prix ;
- Détermination des niveaux d'activité prévisionnels²⁸

²⁷ARAB Z. « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outils », cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil AMRANE de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012, P.55.

²⁸ARAB, Z, op. cit, P.80.

1.2.4. Analyse des écarts

Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer des anomalies, afin d'aider, le cas échéant, à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à :

- Déterminer les coûts souhaités (normes et objectifs à atteindre) ;
- Comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- Mettre en évidence les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- Identifier les responsabilités.

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre un budget exécuté et un budget prévisionnel.

Les coûts standards et l'analyse des écarts constituent un élément du système de suivi budgétaire. En effet, un des objectifs de suivi budgétaire est de s'assurer de la maîtrise des coûts de l'entité, d'expliquer, le cas échéant, pourquoi les dépenses réelles ne sont pas conformes aux prévisions et de déboucher sur des décisions correctives²⁹.

1.3. La méthode ABC

Méthode Activity Based Costing (ABC), est une méthode de répartition des charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs de coûts consommés dans tout le processus de production de l'entreprise. Nous allons définir les concepts de base de cette méthode et ensuite nous expliquerons les différentes étapes de mise en œuvre pour calculer les coûts de revient.

1.3.1. Définition

« La méthode à base d'activité (ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités

²⁹ARAB, Z., op. cit, P.81.

consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation faible des charges indirectes »³⁰.

1.3.2. Principes de la méthode

La méthode ABC concerne principalement les contrôleurs de gestion, ainsi que les chefs de projet, en leur fournissant une vision globale des processus qu'ils supervisent. Elle implique également les opérationnels, qui sont les mieux placés pour décrire les activités et qui seront les premiers utilisateurs du système.

L'objectif de la méthode ABC n'est pas seulement de déterminer les coûts des activités, mais aussi de :

- Identifier la valeur ajoutée des processus en comparant le coût d'une activité à la valeur qu'elle contribue à créer (dans le cadre de la gestion stratégique des coûts). Ainsi, elle fournit des éléments d'analyse pour prendre des décisions telles que l'externalisation ou la réduction d'activités.
- Améliorer l'efficacité en offrant des éléments de comparaison (comme l'analyse comparative ou le benchmarking), permettant de mesurer et d'améliorer la performance des processus par rapport à des références externes.
- D'agir sur les facteurs explicatifs de la formation des coûts.

La méthode ABC est plus particulièrement utilisée lorsque la part des charges indirectes est élevée, lorsque les coûts de développement des produits ou prestations sont importants alors que leur durée de vie est courte, car elle apporte une vision plus réaliste des coûts.

En effet ;

- Les charges indirectes par rapport aux produits seront imputées sur les activités. Or, la plupart des charges indirectes par rapport aux produits sont directes par rapport aux activités ;
- Les coûts des activités seront imputés sur les processus sur la base d'indicateurs de coûts clairs et pertinents (un indicateur pouvant être défini comme un facteur causal et explicatif de la formation des coûts) ;
- La méthode ABC supporte mieux les changements d'organigramme puisqu'elle s'appuie sur les processus, par nature plus stable que les structures organisationnelles ;

³⁰Mémoire de magister « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » présenté par Mr MEBBANI Youcef. Université d'ORAN 2007/2008

- Elle facilite la communication interne puisqu'elle utilise le langage et la logique des opérationnels.

1.3.3. Mise en œuvre de la méthode ABC

La méthode ABC se base sur le découpage du processus en activités, où chaque activité est décrite par un verbe et un complément (par exemple : "conditionner le matériel"). Ensuite, le coût de chaque activité est calculé en prenant en compte les ressources consommées et le temps qu'un agent y consacre. Chaque activité est associée à un inducteur de coût spécifique. Ainsi, la méthode permet de calculer le coût unitaire de chaque inducteur.

Dans la dernière étape, les inducteurs de coût sont affectés aux objets de coûts choisis afin d'obtenir le coût unitaire de chaque objet de coût. Cette approche permet d'attribuer de manière plus précise les coûts aux différentes activités et objets de coûts, offrant ainsi une vision détaillée des coûts associés à chaque élément du processus.

1.3.4. Les étapes de la méthode

La mise en place d'un système de calcul des coûts basé sur les activités comprend quatre grandes étapes :

Étape 1 : La première étape consiste à identifier toutes les activités qui structurent les processus de l'organisation. Le nombre et le niveau de détail des activités dépendent de la complexité de l'organisation et de la précision recherchée.

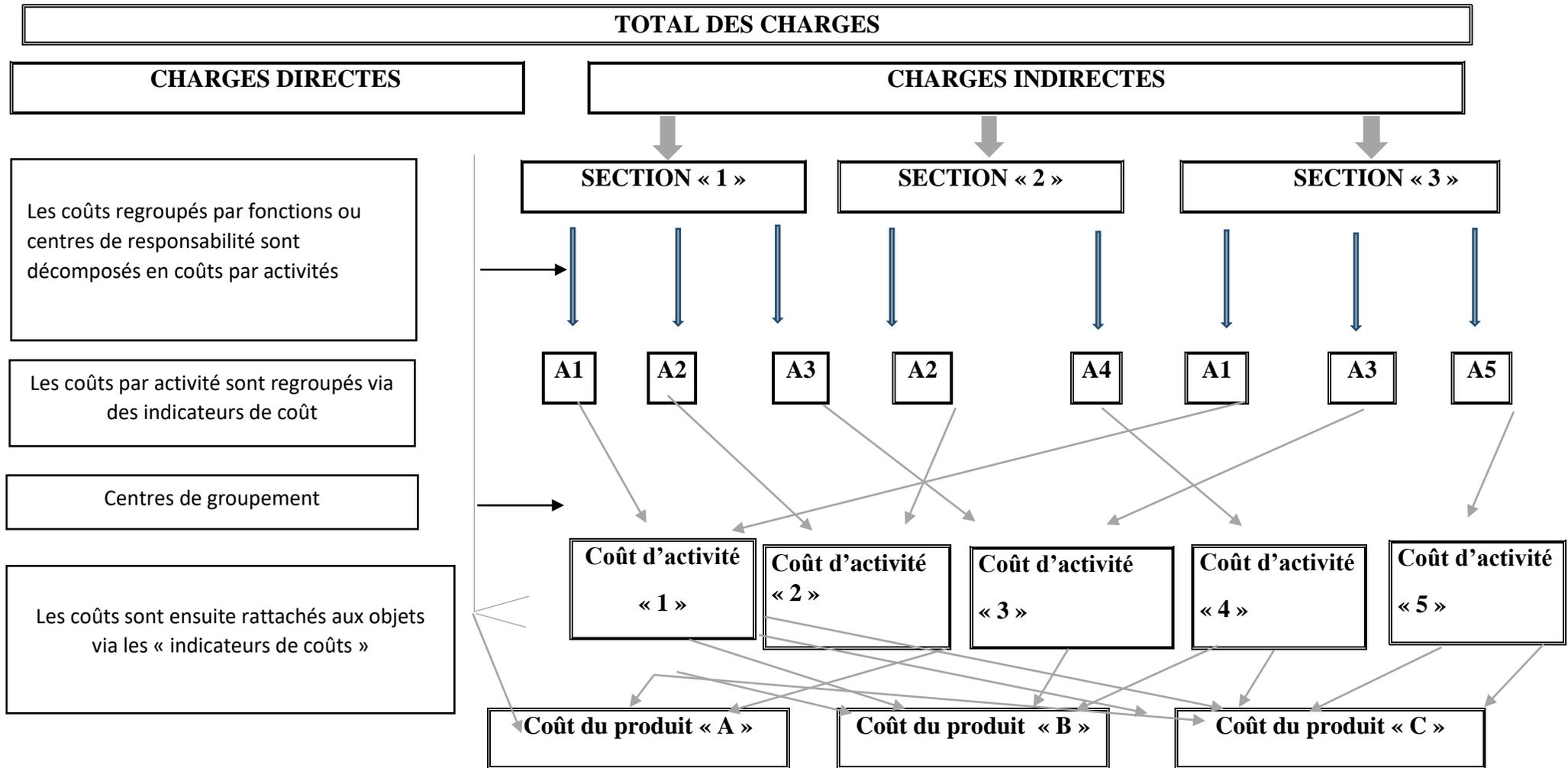
Étape 2 : Pour chaque activité, il est essentiel de déterminer le facteur responsable de la variation des coûts de cette activité. On cherche à identifier le lien entre le coût et le facteur de variation. En comptabilité par activités, ce facteur est appelé « cost driver » ou « inducteur de coût ».

Étape 3 : Toutes les activités partageant le même inducteur de coût sont regroupées dans des centres de regroupement homogènes appelés « homogeneous cost pools ». Le passage de l'étape 2 à l'étape 3 se fait à l'aide d'une matrice croisant les activités et les inducteurs de coûts. Le total des charges d'un centre de regroupement, divisé par le nombre d'inducteurs de coûts associés à ce centre, donne un coût unitaire.

Étape 4 : Le coût d'un produit est calculé en faisant la somme des charges directes imputées au produit et des charges issues des inducteurs de coûts provenant des centres de regroupement nécessaires à la fabrication du produit.

Le processus décrit ci-dessus peut être résumé de la manière suivante :

Figure N°6 : le traitement des charges dans la comptabilité d'activités



Source : Mr ARAB Zoubir, mémoire de magister, « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils : cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia », 2012, p93.

1.2. Systèmes des coûts partiels

Les systèmes de coûts partiels n'incorporent qu'une partie des charges dans les coûts. Elles facilitent les prévisions de coûts et de résultat en fonction de l'activité prévue. Ces systèmes englobent ; la méthode du coût variable, la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes, la méthode du coût marginal³¹.

1.2.1. La méthode du coût variable (direct costing)

La méthode du coût variable simple est également appelée (méthode du direct costing simple)³², le terme direct étant traduit par (variable) et non pas par (direct), cette méthode elle repose sur la distinction entre les charges opérationnelles (variable en fonction du niveau d'activité) et les charges de structure (indépendantes du niveau d'activité) ; il est défini comme le niveau d'activité que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges, autrement dit sur la distinction entre les charges variables (matières consommées) et les charges fixes (loyers, charge de personnel)³³.

1.2.1.1. Définition :

La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe.

1.2.1.2. Objectifs de la méthode

La méthode de coût variable permet de calculer et d'analyser les marges sur coût variable par produit ou par activité afin d'en mesurer la performance. Cette méthode est pertinente lorsque les coûts fixes sont faibles³⁴.

1.2.1.3. Le principe de la méthode

Le cycle de production peut être plus ou moins long, les produits finis peuvent être obtenus en plusieurs phases de production avant obtention du produit fini.

- Il peut apparaître au cours du cycle, des produits résiduels, c'est-à-dire des déchets et rebuts de fabrication.
- Les coûts successifs (coûts d'achat, de production, hors production) sont calculés à partir des seules charges variables, les charges fixes n'étant pas dissociées et étant considérées de manière globale comme des charges liées à l'existence même de l'entreprise.

³¹ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « le contrôle de gestion » édition BERTI, 2006, Paris, p150.

³² PIGET.P, « comptabilité analytique », p73, édition ECONOMICA, 2003.

³³ C.Pérochon et J.Leurion, « analyse comptable gestion prévisionnelle », Foucher, 1982.

³⁴ BEATRICE et FRANCIS.G « l'essentiel du contrôle de gestion », 10^e édition, 2018, pages 45.

- On calcule en détail, produit par produit, la marge sur cout variable, qui est la différence entre montant des ventes et charges variables totales (ou cout variable).
- Le résultat analytique est obtenu en retranchant les charges fixes globales de la somme des différentes marges sur cout variable.
- Dans cette méthode, la marge sur cout variable est indicateur essentiel : elle apparaît comme la contribution du produit à la couverture des charges fixes³⁵.

1.2.1.4. Les étapes de calcul de la méthode

La mise en œuvre de la méthode du cout variable simple se déroule en cinq étapes :

Etape 1 : calcul du chiffre d'affaire qui se présente comme suit :

$$CA = \text{prix de vente} * \text{quantités vendues}$$

Etape 2 : calcul de cout variable

Est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque cout variable est composé exclusivement des charges variables.

$$CV = \text{charges directs variables} + \text{charges indirectes variables}$$

Etape 3 : calcul de la marge sur cout variable

La marge sur cout variable est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Elle mesure la performance d'un produit ou d'une activité, sa contribution à l'absorption des fixes et à la formation de résultat. Elle représente pour chaque produit le manque à gagner qui résulterait son abandon au niveau global de l'entreprise.

La marge sur cout variable est proportionnelle au chiffre d'affaire. Il est donc utile de calculer le taux de marge sur cout variable.

$$MCV = CA - CV$$

³⁵ Mémoire réalisé par DJERNINE Essaid, le contrôle dans une entreprise « rôles et perspectives », p57, 58, promotion 2020/2021.

$$\text{Taux MCV} = (\text{MCV}/\text{CA}) \times 100$$

Etape 4 : le cout fixe

Le cout fixe est constitué de l'ensemble des charges fixes qui s'obtiennent par différence entre le total des charges et les charges variables. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit ou par activité ; elles sont traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

Etape 5 : calcul de résultat

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur cout variables et les couts fixes.

$$\text{RT} = \text{MCV} - \text{CF}$$

La méthode des couts variables ne permet pas de connaitre le résultat par produit ou par activité, contrairement à la méthode des couts complet puisque les couts fixes ne sont pas réparties. Les éléments de calcul de cout variable, des marges sur cout variables, des couts fixes et résultat courant se présente dans un tableau intitulé compte du résultat différentiel. Ce tableau s'établie à partir des quantités vendues³⁶.

³⁶ BEATRICE et FRANCIS.G « l'essentiel du contrôle de gestion », 10^e édition, 2018, pages 45,46.

Tableau 4: les étapes de la détermination de résultant.

Eléments	Produit ou Activité A		Produit ou Activité B		Produit ou Activité C		Pour l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'affaire								
-								
Coût variable								
=								
Marge sur coût variable								
-								
Coût fixe								
=								
Résultat courant								

Source : BEATRICE et FRANCIS.G, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10^e édition, 2018, pages 46.

1.2.2. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes

1.2.2.1. Définition

La méthode d'imputation rationnelle est une technique qui permet d'éliminer l'influence de l'absorption des charges fixes sur les couts de revient³⁷.

1.2.2.2. Objectifs de la méthode

L'objectif est de :

- Faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un cout de revient ;
- Permettre une comparaison pertinente des couts d'une période à l'autre ;
- Chiffrer le cout d'une sous activité ou le gain d'une sur activité par rapport à l'activité normale ;
- Mettre en évidence les variations de cout unité dues aux charges variables.

1.2.2.3. Le principe de la méthode

La méthode de l'imputation rationnelle consiste à ventiler les charges directes et indirectes en charges variables et en charges fixes ; à déterminer une activité normale, d'après les activités de production de l'entreprise ou d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de

³⁷ ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion », 4^e édition, Dunod, paris 1998, p214.

l'année précédente et à inclure dans les couts la part des charges fixes calculés par rapport au niveau de l'activité normale.

La méthode a pour effet de rendre constants les couts fixes unités et de ce fait d'annuler, pour une structure identique, l'incidence du niveau d'activité sur le cout unitaire³⁸.

1.2.3. La méthode de coût marginal

1.2.3.1. Définition

Selon le PCG, « le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaire à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaire à cette même production majorée ou minorée d'une unité »³⁹.

1.2.3.2. Objectifs de la méthode⁴⁰

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

Elle permet de répondre aux questions :

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

1.2.3.3. Le principe de la méthode

La connaissance du cout marginal par tranche de production permet de déterminer dans le cadre d'une structure donnée, l'optimum de production et compte tenue de prix de vente possible on obtient l'optimum de rentabilité, c'est également sur la base du cout marginale qu'il est possible d'étudier la possibilité d'accorder les prix de vente plus bas, en veillent à une pratique commerciale cohérente.

La méthode des couts marginaux consiste à étudier la variation des charges quelles soit leur nature (variables, fixes directes ou indirectes) en fonction d'une variation d'activité ou d'une

³⁸ BEATRICE et FRANCIS.G « l'essentiel du contrôle de gestion », 10^e édition, 2018, p40.

³⁹ ALAZARD.C et SEPARI.S, « contrôle de gestion », 4^e édition, Dunod, paris 1998, p202.

⁴⁰ BEATRICE et FRANCIS.G « la comptabilité de gestion », 20^e édition, 2019 -2020, p177.

modification du programme de production et de constater l'influence de ces variations sur le résultat global⁴¹.

Section 2 : les outils du contrôle de gestion

Pour assurer le bon fonctionnement de l'entreprise, le système de contrôle de gestion utilise plusieurs outils. Dans cette section, nous explorerons certains de ces outils, tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le système d'information.

2.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation. Elle est souvent présentée comme un outil d'aide aux décisions stratégiques de l'entreprise, est un outil indispensable au contrôleur de gestion.

2.1.1. La définition

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limitons à celles qui nous apparaissent les plus significatives :

Selon **GERARD.M**, la comptabilité analytique est un outil de gestion destinée à suivre et à examiner flux interne à l'entreprise afin de fournir des informations nécessaires à la prise de décision⁴².

Selon DUBRULLE et JOURDAIN qui considèrent la comptabilité analytique comme un outil de gestion conçu pour mettre de relié les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer en place. La collecte et le traitement des informations qu'il suppose. Dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs⁴³.

2.1.2. Objectifs de la comptabilité analytique⁴⁴

Les différents pour être assignés à la comptabilité analytique ;

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumés par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;

⁴¹HAMADACHE.S, KHERFIL, « analyse des coûts et évaluation du coût de revient », mémoire de fin d'étude, promotion 2019-2020, p 142.

⁴² GERARD.M et PHILIPPE.R « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal 2004, p08.

⁴³ DUBRULLE Louis et JOURDAIN Didier « comptabilité analytique de gestion », p11, édition DONOD, paris, 2007.

⁴⁴ GERARD.M et PHILIPPE.R « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal 2004, p09.

- Expliquer le résultat en calculant les coûts des produits (biens et service) pour le comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits courant (coût préétabli et budget d'exploitation, par exemple) ;
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels.

Pour atteindre ces objectifs, la comptabilité analytique mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitations particulières qu'elle exerce.

2.1.3. Les caractéristiques de la comptabilité analytique⁴⁵

- Interne et organisée selon les besoins de pilotage des gestionnaires et donc n'a pas vocation à être publiée ou normalisée au même titre que la comptabilité générale ;
- Pertinente et adaptée à la façon dont la collectivité est pilotée ;
- S'appuie sur des données communes ;

Elle n'utilise pas toutes les informations, elle introduit des données dans son système de calcul qui ne prend pas en compte la comptabilité générale.

2.2. La comptabilité générale

Nous allons définir la comptabilité générale, donner son objectif et ainsi ses documents.

2.2.1. La définition

Selon **BEATRICE** et **GANDGUILLLOT.F** on définit la comptabilité générale comme « un système d'organisation de l'information financière qui permet de saisir, de classer, d'enregistrer des données de base chiffrées et de présenter des états financiers (comptes annuels) reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière à une date donnée et du résultat de l'exercice de l'entreprise issu de son activité⁴⁶ ».

2.2.2. Objectifs de la comptabilité générale⁴⁷

Les objectifs principaux de la comptabilité générale sont exposés ci-dessous :

- Mesure et analyse du patrimoine de l'entreprise :

⁴⁵HAMADACHE.S, KHERFIL.L, « analyse des coûts et évaluation du coût de revient », mémoire de fin d'étude, promotion 2019-2020, p07.

⁴⁶ BEATRICE et GRANDGUILLLOT.F « introduction à la comptabilité générale », 6^e édition, 2015-2016, p07.

⁴⁷ DEFAINS-CRAPSKY.C et RAIMBOURG.P « comptabilité générale », 4^e édition, Bréal, 2006, p08.

L'un des objectifs de la comptabilité générale est de déterminer la valeur du patrimoine de l'entreprise, c'est-à-dire sa situation nette, à savoir la différence entre ses droits et ses obligations.

La situation nette apparaît au bilan :

$$\text{Situation nette} = \text{actif} - \text{dette}$$

Il s'agit de l'équation de bilan qui doit toujours être vérifiée.

- Mesure et analyse de la variation du patrimoine de l'entreprise

La comptabilité générale mesure la variation du patrimoine d'une période à l'autre.

A la fin de chaque exercice comptable, cette variation égale au résultat, qui est enregistré sur la même période.

Deux situations se présentent :

Le résultat est négatif :

- La variation du patrimoine de l'entreprise est négative ;
- Au bilan, on constate que la situation nette a diminué

Le résultat est positif :

- La variation du patrimoine de l'entreprise est positive ;
- Au bilan, on constate que la situation nette a augmenté.

2.2.3. Les documents comptables utilisés⁴⁸.

La comptabilité générale génère trois états financiers fondamentaux appelés comptes annuels et composée d'un bilan, compte de résultat et annexe.

- **Le compte de résultat**, qui synthétise les produits et charges de l'entreprise ;
- **Le bilan comptable**, qui s'apparente à une photo patrimoine de l'entreprise ;
- **L'annexe**, il s'agit d'informations complémentaires qui permettent une lecture approfondie du bilan comptable et du résultat. L'annexe est plus ou moins précise en fonction de la forme et du régime d'imposition.

⁴⁸ ALOUI.N, DJERMOUNE.H, « analyse des coûts et calcul du coût de revient, mise en œuvre de la méthode ABC », promo 2020, encadré par Mr ARAB Zoubir, p17.

2.2.4. Le lien entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale⁴⁹

Le résultat analytique devrait correspondre au résultat de la comptabilité générale. En outre, les résultats des deux comptabilités ne sont pas égaux, et ce pour des raisons suivantes :

- Les charges de la comptabilité générale ne sont pas toutes incorporables ; il y a des charges incorporables à la comptabilité de gestion, d'autres ne le sont pas : il s'agit des charges non incorporables ;
- Certaines charges non prises en compte par la comptabilité générale, sont retenues par la comptabilité de gestion : il s'agit des charges supplétives.

Il y a lieu, en fin d'année, de faire un rapprochement entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion pour vérifier les égalités suivantes :

Charges de la comptabilité générale

- Charges non incorporables
 - + Charges supplétives
-
- = charges de la comptabilité de gestion

Charges de la comptabilité de gestion

- + Charges non incorporables
 - Charges supplétives
-
- = charges de la comptabilité générale

Résultat Analytique

- + Produits non incorporables
 - charges non incorporables
 - + Charges supplétives
-
- = résultat de la comptabilité générale

⁴⁹ARAB Z : « Le contrôle de gestion à l'hôpital- méthodes et outilles », cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil AMRANE de Bejaia », Thèse de magister, Université de Bejaia, 2012, P 69.

2.3. La gestion budgétaire

Nous allons définir la gestion budgétaire, présenter ses principes et donner son importance.

2.3.1. La définition

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 » (PCG 1982)⁵⁰.

2.3.2. Les principes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organisation de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

2.3.3. L'importance de la gestion budgétaire⁵¹

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Elle force à la coordination des actions.

⁵⁰ BRIGITTE.D « le contrôle de gestion en 20 fiches », Dunod, Paris, 2008(5^e édition), p01.

⁵¹ Idem, p07.

2.4. Le Tableau de bord

Le tableau de bord est un instrument extrêmement dépendant du contexte dans lequel, il est élaboré. Il est donc difficile de présenter des tableaux types, même s'ils présentent des caractéristiques communes. En revanche, il est important de suivre une méthodologie rigoureuse lors de la phase de construction⁵².

2.4.1. Définition⁵³

Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe.

2.4.3. Rôles d'un tableau de bord⁵⁴

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.

2.4.3.1. Le tableau de bord est un instrument de contrôle

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

⁵² ARAB Zoubir, Thèse « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils » cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia, 2012, p45.

⁵³ ALAZARD.C et SEPARI.S « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 11 », Dunod, Paris, 2010, 2^e édition, p552.

⁵⁴ ALAZARD.C et SEPARI.S « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 11 », Dunod, Paris, 2010, 2^e édition, p552.

2.4.3.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

2.4.3.3. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- pour une prise de décision répartie ;
- pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

2.4.4. Les instruments d'un tableau de bord⁵⁵

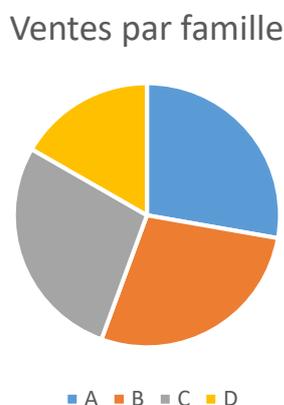
Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants.

⁵⁵ ALAZARD.C et SEPARI.S « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 11 », Dunod, Paris, 2010, 2^e édition, p558, 559.

- **Les écarts :** Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- **Les ratios :** Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.
- **Les graphiques :** Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées :

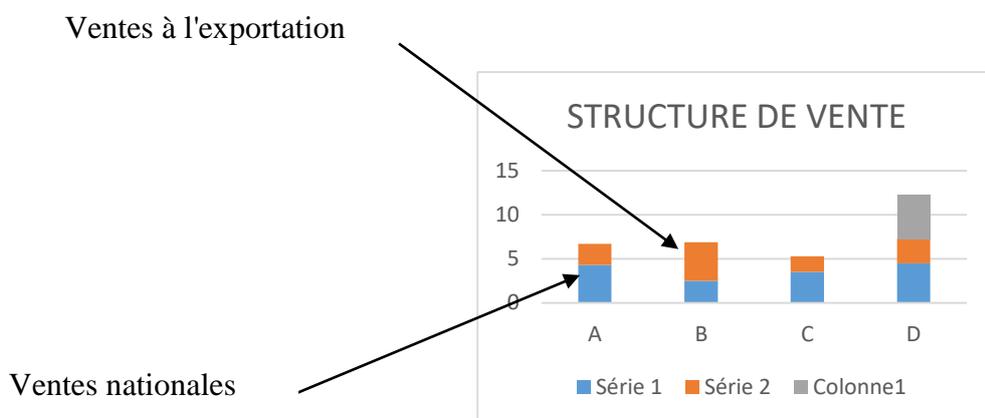
Figure 7 : Graphique en « camembert »

Nature des ventes par famille



Source : ALAZARD.C et SEPARIS « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 11 », Dunod, Paris, 2010, 2^eédition, p559.

Figure 8 : Histogramme : structure de ventes



Source : ALAZARD.C et SEPARIS « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 11 », Dunod, Paris, 2010, 2^eédition, p559.

- **Les clignotants** : Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs. Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

2.4.5. Les indicateurs d'un tableau de bord⁵⁶

Le tableau de bord a plusieurs indicateurs, nous allons définir l'indicateur d'un tableau de bord et donner sa typologie d'indicateurs.

2.4.5.1. Définition

Un indicateur est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- évaluation d'une action ;
- diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- veille et surveillance d'environnements et de changements.

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonction des besoins des utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stock, sécurité, service, complexité, etc.

2.4.5.2. Typologies des indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour classer les indicateurs.

- **la nature de l'indicateur lui-même** :
 - Indicateurs de résultat ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en cours ;
 - Indicateur financier ou non financier ;

⁵⁶ ALAZARD.C et SEPARI.S « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 11 », Dunod, Paris, 2010, 2^e édition, p559, 560.

- Indicateur global ou ponctuel : un indicateur peut être synthétique, calculé à partir de plusieurs informations pour donner une image à plusieurs dimensions ou au contraire très ciblé sur un seul paramètre très précis ;
- **l'utilisation ou le rôle de l'indicateur :**
- De reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements (reporting) mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt la tendance actuelle donnée aux indicateurs ;
- Indicateur d'alerte : un indicateur pour pointer un seuil, un dépassement d'une variable, de manière rapide et simple ;
- Indicateur d'équilibration : un indicateur pour constater un état, un degré d'avancement par rapport à un objectif ;
- Indicateurs d'anticipation : un indicateur pour donner une tendance future, une extrapolation ou une simulation d'une variable.

C'est pourquoi, il est possible de résumer les caractères des indicateurs utilisés aujourd'hui : pour être des indicateurs de performance globale, ils sont plutôt synthétiques et ponctuels, financiers et non financiers, de progression et de pilotage.

2.5. Le système d'information

Un élément important du dispositif de contrôle de gestion concerne le système d'information sans lequel il n'est guère possible d'envisager le fonctionnement d'un tel dispositif.

2.5.1. Définition de l'information⁵⁷

Mc Kay définit l'information comme une connaissance qui change la représentation actuelle d'une entité (quelconque). Pour Davis, l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions.

2.5.2. Les caractéristiques de l'information⁵⁸

L'information très importante à toutes entreprises pour la prise de décision.

Nous allons énumérer quelques caractéristiques de l'information :

⁵⁷ ALAZARD.C et SEPARIS « le contrôle de gestion, manuel et applications DCG 07 », Dunod, Paris, 1998, 4^e édition, p84.

⁵⁸ Idem, 85.

- La forme :
 - Qualité globale d'information,
 - Intelligibilité : facilité de compréhension,
 - Pertinence : utilité par rapport au besoin,
 - Fiabilité : quelle assurance de validité ?
- Délais :
 - Age : de quand date de l'information ?
 - Durée de vie : temps de fiabilité et de pertinence,
 - Vitesse d'accès /réponse : temps pour obtenir l'information.
- Lieux :
 - Conditions physiques d'accès : mode technique d'utilisation,
 - Conditions juridiques d'accès : accès pour tous ou réservé à certains.
- Contenu :
 - Contenu sélectif : ce que l'on retient de l'information,
 - Contenu structurel : comment l'information est décomposée, structurée,
 - Contenu métrique : quel est le degré de précision nécessaire de l'information ?

La valeur de l'information dépend donc de tous ces paramètres pondérés différemment selon les besoins de l'utilisateur et les spécificités du contexte.

2.5.3. La définition du système d'information⁵⁹

On attend par « système d'information » toute organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatiques dont la finalité est de recueillir et de stocker dans la durée les données relatives aux activités des différentes structures de l'organisation et de restituer périodiquement ou ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel, il est mis en place.

2.5.4. Le principe d'un système d'information⁶⁰

Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision.

⁵⁹ ARAB Zoubir, Thèse « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils » cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia, 2012, p114. .

⁶⁰Idem, p114, 115.

S'agissant des moyens engagés, il recueille et restitue les éléments de la comptabilité générale, des comptabilités auxiliaires, de la comptabilité de gestion ou de la comptabilité matière. Il fournit également les éléments relatifs aux ressources humaines.

S'agissant de la mesure de la performance, il fournit les indicateurs et les informations qui figurent dans les tableaux de bord les ratios de gestion en vue du pilotage et du reporting.

2.5.5. Caractéristiques d'un système d'information⁶¹

Pour que le système d'information soit utile au contrôle de gestion, l'information doit retenir certaines caractéristiques.

- **L'information doit être fiable et de qualité** : l'information véhiculée par le système en place doit être sincère et représentative de la réalité.
- **L'information doit être actuelle** : l'information n'a réellement d'intérêt que si elle est transmise en temps opportun.
- **L'information doit être complète** : l'information transmise par le système doit être triée et ordonnée de manière à posséder tous les éléments permettant de prendre une décision.
- **L'information doit être pertinente** : c'est un attribut déterminant pour utilisation, cette caractéristique ne se pose pas seulement en termes de capacités d'obtention de l'information du fait de sa rareté, mais aussi en termes de capacité de traitement. Pour cela, il faut faire la comparaison entre la valeur-utilité de l'information, mesurée par son coût marginal et sa recette marginale.

2.6. Le reporting

Le reporting permet la transmission et la diffusion de l'information entre les différents responsables et services, c'est un outil essentiel du contrôle de gestion.

2.6.1 Définition du reporting⁶²

Selon N. Guedj, le reporting est défini comme étant « un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité ».

⁶¹ ARAB Zoubir, Thèse « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils » cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia, 2012, p115.

⁶² Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001, P319.

2.6.2. Principe⁶³

Le reporting et les états de comptes permettant au niveau hiérarchique supérieur concerné et / ou à d'autres problématiques de gestion proches :

- De réaliser un suivi de synthèse, commun et partagé, des réalisations ;
- De procéder à leur analyse ;
- De coordonner les éventuelles actions correctives à entreprendre pour atteindre les objectifs visés ;
- De mesurer la performance.

2.7. Benchmarking ⁶⁴

Le benchmarking est un outil d'amélioration continue de la performance.

2.7.1 Définition

C'est une procédure d'évaluation par rapport à un modèle reconnu, inscrite dans une recherche d'excellence.

Autrement dit, le benchmarking est une attitude coopérative qui permet une analyse comparative interne ou externe de : concepts, méthodes, outils, processus, produits, services.

Il s'appuie sur la collecte et l'analyse d'informations quantitatives et qualitative et sur la compréhension de la culture de l'organisation partenaire. Il doit faire partie intégrante d'un processus d'évaluations et d'améliorations constantes dont la finalité est de devenir ou de rester le meilleur.

L'ensemble des contributions, tant des recherches et des théoriciens des praticiens et autres experts, fait ressortir un réel consensus sur l'importance des gains de performances obtenus après la mise en œuvre d'un processus de benchmarking.

2.7.2 Les principes du benchmarking

Le benchmarking consistera à trouver au niveau mondial, l'entreprise ou les entreprises qui réalisent de la manière la plus performante ou une tâche donnée, d'aller l'étudier et d'adapter ensuite ce processus a sa propre entreprise.

⁶³ ARAB Zoubir, Thèse « le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils » cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia, 2012, p51

⁶⁴ J.GAUTON, « Le guide de Benchmarking », Edition d'organisation, Avril, Paris, 2003, P44

Pour une entreprise, il s'agit de se comparer aux « leaders » qui se positionnent sur le marché, de s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leurs fonctionnements et de leurs expériences afin que les pratiques en interne s'améliorent.

Section 3 : concept de la performance

Dans cette section, nous représenterons la performance en générale, pour comprendre sa signification, ses critères, typologies, ainsi que sa mesure pour faire apparaitre la fonction la plus associée au contrôle de gestion qui est le pilotage de la performance.

3.1. La définition de la performance

Pour **BOURGUIGNON** : « la performance peut se définir comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soit la nature et la variété de ces objectifs.

Cette réalisation au sens strict (résultat, aboutissement) au sens large du processus qui mène au résultat (action)... »⁶⁵

3.2. Principaux critères de la performance⁶⁶

Les notions suivantes sont couramment utilisées pour exprimer la performance. Elles ont chacune un sens précis :

- **L'efficacité** : l'efficacité est définie comme « le rapport entre le résultat atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système ».

D'une manière plus brève nous pouvons résumer l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{résultat} / \text{objectifs visés}$$

- **L'efficience** : dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système, quelle que soit sa nature, « l'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »²².

Nous pouvons simplifier la mesure de l'efficience dans la formule suivante :

⁶⁵COLASSE B (2000), « Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit », Paris, édition economica, p934.

⁶⁶ FAIROUZ.B et SOUHILA.S « l'importance de la fonction du contrôle de gestion au sein d'une entreprise », mémoire de fin d'étude, promotion 2017, p22.

Efficiences = résultats atteints / moyens mis en œuvre

- **La pertinence** : la notion de pertinence reste toujours subjective et difficile à mesurer, toutefois on pourra admettre que la pertinence et la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.
- **L'économie** : par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert les ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible (VOYER, 2002). On peut ajouter que la performance oblige une vision globale de tous les paramètres internes et externe, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

3.3. Typologies de la performance⁶⁷

Il y'a plusieurs typologies de la performance nous allons énumérer quelques-unes.

3.3.1. La performance économique

Pour **KHEMAKHEM** (1976), l'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes :

- **Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs** : il s'agit d'identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs ;
- **Par calcul des ressources dépensées par le processus** : il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts ;
- **Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite** : il faut calculer la valeur du résultat (si possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus.

⁶⁷OUALI Y.YVON, « Evaluation de la performance de la fonction contrôle de gestion », cas LONAS, MPCGF, 8eme promotion, p17-18.

3.3.2. La performance opérationnelle

Selon **BOUIQUIN (1997)**, c'est « la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre les bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit ». Il s'agit de mesurer la performance du service au niveau de la qualité de la circulation de l'information, des relations entre les services, et de sa flexibilité.

3.3.3. La performance interne et la performance externe⁶⁸

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, managers, actionnaires, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

Tableau 5 : Comparaison entre performance externe et performance interne

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

Source : DORIATH.B et GOUJET.C « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, 3^e édition, Paris, 2007, p173.

⁶⁸ DORIATH.B et GOUJET.C « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Dunod, 3^e édition, Paris, 2007, p173.

3.4. Mesure de la performance⁶⁹

La mesure de la performance est un mécanisme du contrôle qui sert à attirer l'attention des responsables de l'entreprise sur les éléments de situation qui ont été contrôlés. Elle sert à mobiliser les membres de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs fixés.

3.4.2. Typologie des indicateurs de performance

Les indicateurs de performance sont au cœur de système du contrôle de gestion dans tous les niveaux d'une organisation.

- **Les indicateurs financiers** : la performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers :
 - ROI (return on investment) ;
 - résultat par action ;
 - CA (chiffre d'affaire) ;
- **Les indicateurs non financiers** : les indicateurs non financiers présentent des avantages spécifiques suivants :
 - Sont en relation plus étroite avec la stratégie de l'organisation ;
 - Apportant une information quantitative indirecte sur les actifs incorporels d'une entreprise ;
 - Peuvent être de bon indicateurs de futur résultat financiers ;
 - Peuvent améliorer la performance des responsables en assurant une évaluation plus transparente de leurs actions ;
 - Peuvent faire perdre du temps et être coûteux à mettre en œuvre ;
 - Risquent d'être trop nombreux pour être résumés par quelques facteurs clés du succès.

⁶⁹ HAMANI L, LATBI W (2014), « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle, université de Bejaïa, p37.

Conclusion du chapitre 2

A la fin de ce chapitre nous avons pu comprendre 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, il est ainsi à la fois un processus d'aide au pilotage et un processus d'exécution de la stratégie définie. Sa performance apparait 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 permettant de pilotée l'entreprise.

**Chapitre III : cas
pratique « la mise en
place d'un système de
contrôle de gestion au
sein de l'entreprise
COGB Labelle**

Introduction chapitre 3

Afin d'évaluer et un système de contrôle de gestion au niveau d'une entreprise, nous avons effectué un stage d'une durée d'un mois au sein de l'entreprise « **COGB Labelle** ».

A cet effet, nous avons consacré pour ce cas pratique un chapitre qui est subdivisé en trois sections essentielles qui sont les suivants :

Ce chapitre est divisé en trois sections :

Section 1 : nous présenterons l'entreprise d'accueil COGB Labelle ;

Section 2 : nous traiterons dans cette seconde section, la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle ;

Section 3 : nous présenterons le rôle et importance de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle.

Section 1 : Présentation de l'entreprise d'accueil

Dans cette section nous présenterons l'entreprise d'accueil, son évolution, ses missions, objectifs et son activités.

1.1. Evolution de l'entreprise COGB Labelle :

Les travaux de construction ont débuté au début de 20ème siècle. Ils sont effectués par la société industrielle de l'Afrique du nord (SIAN), son rôle consistait en extraction de l'huile d'olive et la fabrication de savon.

En 1940, la société a commencé par produire ses premiers savons de première qualité et le raffinage d'huile de colza et de tournesol, mais sa production a dû être arrêtée à cause de la deuxième guerre mondiale, mais vite reprise après ma fin.

En 1953, l'entreprise s'est mise à la fabrication du savon de ménage « mon savon ».

Quelques années plus tard, cette entreprise a fait l'objet d'une nationalisation et ce en 1968 et rattachée à la SNCG (société nationale des corps gras).

L'année 1973 a vu la naissance à la SOGEDIA (société de gestion et de développement des industries alimentaires). Puis elle a été transformée en 1982 ce qui a donné naissance à trois entreprises à savoir :

- ENCG (entreprise nationale des corps gras) ;
- ENJUC (entreprise nationale des jus et des conserves) ;
- ENASUCRE (entreprise nationale de sucre) ;

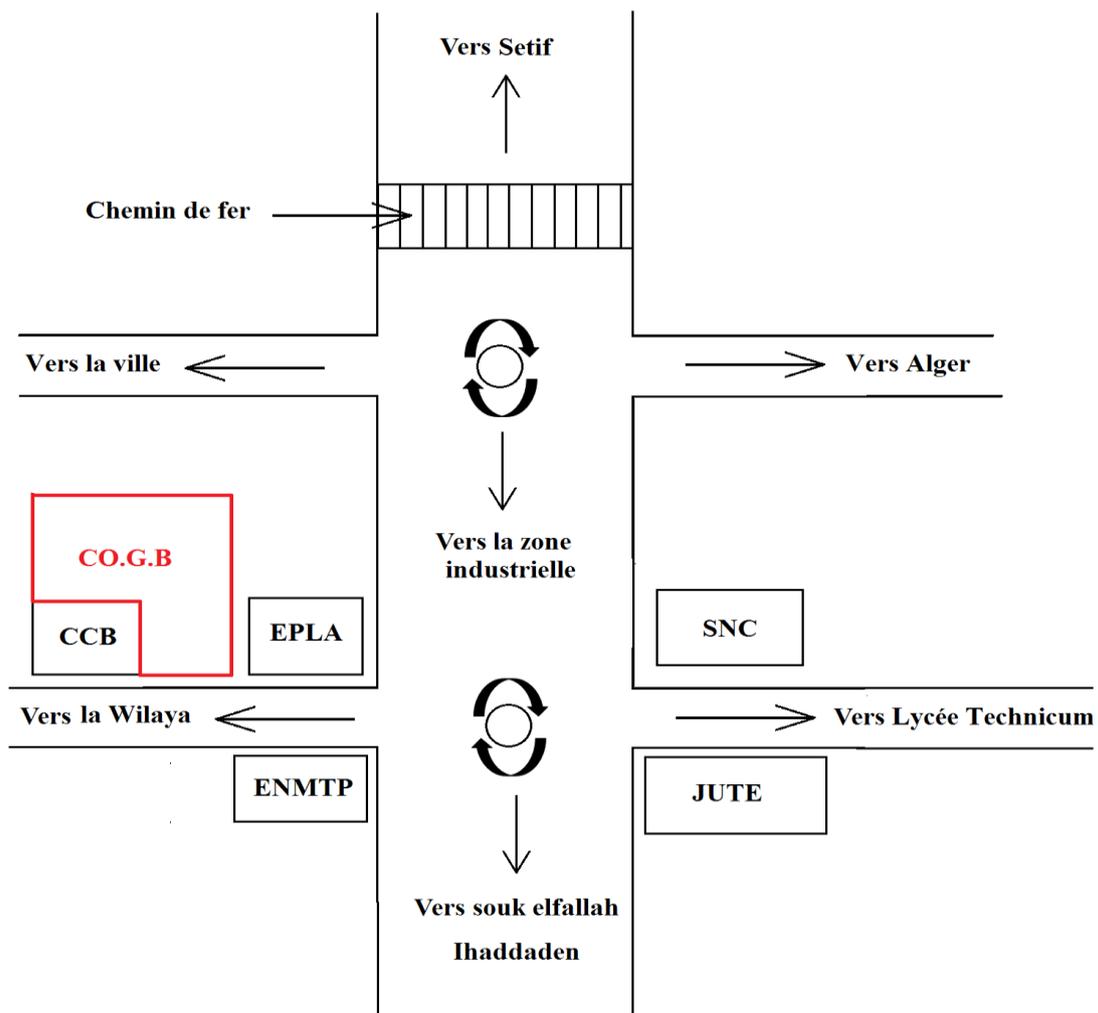
En 1988, l'ENCG est devenue autonome avec son propre siège social et un capital de

426.000.000DA.

En 1998, l'entreprise mère ENCG est devenue le groupe ENCG composé de cinq filiales réparties sur le territoire national comme suit : Bejaia, Alger, Maghnia, Oran et Annaba.

La CO.G.B Bejaia est composé de deux unités de production et un seul siège social.

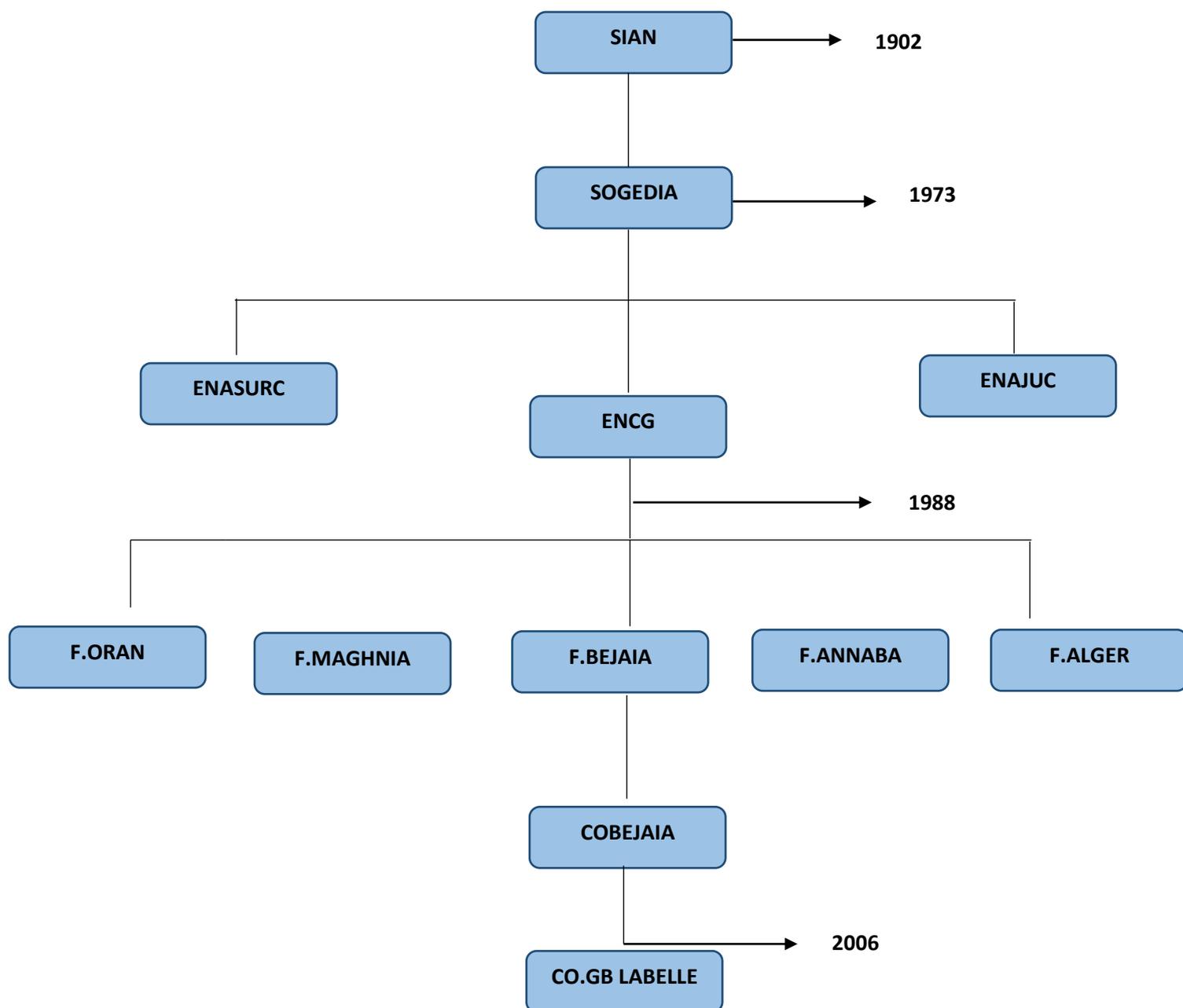
Figure 9 : schéma montrant l'emplacement géographique de la CO.G.B LABELLE



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle

La COGB Bejaia est entrée officiellement en partenariat avec l'entreprise « la belle » ce dernier est une SPA avec un capital de 1.000.000DA le 14/05/2006 avec une répartition de capital comme suit : 70% pour la belle et 30% pour le groupe ENCG.

Figure 10 : L'évolution de la COGB Labelle.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Le capital social est partagé entre les actionnaires comme suit :

- SARL AGCO ALIMENTAIRE « la belle » : 700.000.000DA représentant 70 000actions d'une valeur nominale de 10 000DA chacune.
- GROUPE ENCG : 300.000.000DA représentant 30.000 action d'une valeur nominale de 10.000DA chacune.
- Le reste est répartie en quatre actions de 10.000DA chacune d'elle est détenue par unactionnaire.

Lieu d'implantation des usines :

Usine principale : complexe corps gras la belle route des Aurès-BP 406-Bejaia.

Usine secondaire : savonnerie des quatre chemins BP 245 Bejaia.

Objet social :

- Raffinage, conditionnement, commercialisation et ventes d'huile végétale ;
- Fabrication de savon de ménage, de toilette et de la glycine, commercialisation et ventes ;
- Fabrication de margarines, PVA, shortenings, commercialisation et ventes ;
- Fabrication de produits dérivés d'huile, commercialisation et ventes ;

1.1.Missions de l'entreprise

Les principales missions de la COGB Labelle sont :

- Elaborer et réaliser des plans annuels de production et de vente ;
- Assurer les ventes des produits sur le marché national ou l'exploitation dans le cadre des surplus de production ;
- Procéder à des études de projet pour répondre aux besoins de la demande nationale
- Organiser et développer des structures et maintenance permettant d'optimiser les performances de l'appareil de production ;
- Assister les unités de production pour assurer une politique uniforme en matière de production, distribution et maîtrise des coûts ;
- Mettre en place ou développer un système de gestion en vue de satisfaire les besoins nationaux et maintenir en permanence des stocks stratégiques tant en matières produites ;
- Mettre en place les voies et les moyens en vue d'une assimilation progressive de la technologie et de son activité ;
- La satisfaction des besoins des consommateurs en matière de l'huile alimentaire, du savon, de margarine et d'autres dérivées des corps gras ;
- Leur métier est la transformation des matières d'origines animales et végétales en vue de la fabrication de produits de grande consommation et de produits destinés à l'industrie.

1.2.Les objectifs de l'entreprise

Les objectifs tracés par l'entreprise du groupe Labelle sont :

- Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires ;

- Répondre aux besoins des consommateurs en termes de qualité ;
- Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production ;
- Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production ;
- Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions algériennes ;
- Exploiter, gérer et développer principalement les activités de production d'huile ; alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et autre activités industrielles liées à son objet.

1.3. Les activités de l'entreprise

- fabrication de l'huile végétale ;
- fabrication de margarine de table, de feuilletage et de pâtisserie ;
- fabrication de produits végétale aromatisés ;
- fabrication de savon de ménage et de toilette ;
- fabrication de graisse végétale à usage industriel, de glycérine, d'acides gras dessillés et du savon industriel.

1.4. Potentiels de production

- raffinage d'huile : 530 Tonnes/jr
- production savon de ménage : 150 Tonnes/jr
- production savon de toilette : 10 Tonnes/jr
- production glycérine : 50 Tonnes/jr
- production acides gras distillés : 20 Tonnes/jr
- production margarines : 80 Tonnes/jr

1.4.1. Moyens de l'entreprise.

➤ Moyens matériels

COGB Labelle dispose des moyens matériels qui peuvent se résumer comme suit :

Les différentes machines utilisées dans la production : les souffleuses, les convoyeurs à air rafale, les remplisseuses, bouchonneuses, déviateur de bouteilles, fardeuse, encartonneuse, palettiseur, banderoleuses.

Les investissements réalisés par l'entreprise en N se résument à la rénovation des ateliers, acquisition de nouveaux matériels de production, machines de conditionnement et des moyens de transport.

Nature des moyens : raffinerie, savonnerie, margarinerie et hydrogénation.

Origine des moyens : Europe, canada

➤ **Moyens humains (voir l'annexe N°07)**

L'effectif total de la COGB LABELLE est de 610 agents, réparti par catégorie comme suit :

Cadres supérieurs : 17 agents

Cadres : 58 agents

Maitrise : 266 agents

Exécution : 269 agents.

1.4.2. Les équipements de productions

La société « COGB Labelle » dispose des équipements suivants :

- Raffinage d'huile alimentaire ;
- Margarinerie ;
- Chaufferie ;
- Unité de conditionnement des huiles et savons ;
- Savonnerie de ménage et de toilette ;
- Distillerie des acides gras ;
- Station épuration des eaux usées ;
- Glycérineriez.

1.4.3. Les principaux produits et les différents départements

1.4.3.1. Les principaux produits de l'entreprise

L'entreprise est spécialisée dans la fabrication des corps gras suivants :

- Usage alimentaire : Huile de table ; Margarine ; shortenings.
- Usage domestique : savon de ménage ; savonnette.
- Usage industriel : savon industriel type lubrification ; acide gras distillé pour peinture ; détergeant.
- Usage pharmaceutique : glycérine codex.
- Sous-produits valorisables : résidu de distillation des acides gras ; résidu distillation de la glycérine.

1.4.3.2. Les délégués départements

Nous allons présenter les différents types des départements au sein de l'entreprise COGB Labelle.

1.4.3.2.1. Département de production :

Avec un effectif qui travaille 24H/24H, partagé en quatre équipes de 8H/jours, ce département est composé de quatre services :

- **Service raffinage** : sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.
- **Services conditionnement des huiles (CDH)** : ce service est partagé en deux ateliers :
 - atelier plastique : son rôle est la fabrication de bouteilles en plastique
 - atelier conditionnement : son rôle est la mise en bouteille de l'huile pour la commercialisation.
- **Service savonnerie** : son rôle est la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.
- **Service margarinerie** : sa mission est la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

1.4.3.2.2. Département technique

Il a pour rôle la maintenance du matériel de production. Il est composé des services suivants :

- **Service études et méthodes** : ce service est chargé de l'organisation du département technique de renouveler les équipements, de procéder aux différentes études (investissements, projets...).
- **Service électricité** : son rôle est d'exécuter les plans d'action, gérer le curatif, rembobiner les moteurs électrique.
- **Service mécanique** : ce service est chargé de la maintenance mécanique.
- **Service utilité** : il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

1.4.3.2.3. Départements des ressources humaines

Il s'occupe de la gestion du personnel, il est composé des sections suivantes :

- **Section personnel** : cette section assure le pilotage, les absences autorisées irrégulière. Elle gère aussi la carrière des travailleurs, maladies et recrutements.

- **Section paie** : elle s'occupe de la gestion des fiche de paie du mois.
- **Section moyens généraux** : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivants : répartition du matériel du bureau, démarche auprès des assurances contre les incendies ou tous autres dégâts.
- **Section social** : elle s'occupe de toutes les affaires sociales du personnel : les allocations familiales et la sécurité sociale.

1.4.3.2.4. Département sécurité

Il s'occupe de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accidents.

1.4.3.2.5. Département comptabilité et finance

Ce département est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin.

1.4.3.2.6. Département d'approvisionnement

Il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matières premières consommable, emballages et pièces de recharge.

Son fonctionnement est assuré par un ensemble de personnes chargées de la gestion administrative.

1.4.3.2.7. Service laboratoire

Ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production.

1.4.3.2.8. Direction commerciale

Après le conditionnement des huiles et autres produits, la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis.

1.4.3.2.9. Service transport

Il est composé d'un atelier de réparation. Il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise, et assure la distribution des produits finis aux clients.

1.4.3.2.10. Contrôle de gestion

Qui a pour principale mission de veiller à l'élaboration, au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, états et rapports statistique de gestion.

Section 02 : Fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle

Dans cette deuxième section nous allons présenter la fonction du contrôle de gestion, le contexte de sa création, sa place dans l'organigramme, sa relation avec les autres fonctions de l'entreprise...etc.

2.1. Le contexte de sa création

L'entreprise COGB Labelle est classée parmi les entreprises de grande taille, elle a diversifié ses produits. Cela lui a permis d'envahir le marché local et d'implanter de nouvelles filiales dans d'autres régions, alors des situations deviennent de plus en plus complexes, en effet pour les maîtriser et les contrôler le résultat obtenu, L'entreprise adopte le nouveau plan comptable SCf, et crée une fonction du contrôle de gestion qui veille sur le bon fonctionnement de ses directions et activités. La fonction du contrôle de gestion a été mise en place depuis la création de l'entreprise et elle est devenue une arme fondamentale par son apport de rationalité économique et par la rigueur introduit à tous les niveaux de l'entreprise.

2.2. Les objectifs visés par l'instauration de la fonction du contrôle de gestion

La fonction du contrôle de gestion vise à en mettre une préparation systématique et coordonnée, par la mise en œuvre des méthodes valables aussi bien à moyen et à long terme, qu'à court terme.

Nous allons tenter de les classer selon les profits qu'ils procurent aux différentes fonctions de l'entreprise, et au premier chef, à la direction générale.

2.2.1. Les avantages attendus par la direction générale

- Le contrôle contraint les dirigeants à ne jamais prendre de décision sans tenter d'en apprécier à priori les effets;
- Le contrôle de gestion permet l'optimisation des ressources de l'entreprise ;
- Il permet aussi l'amélioration de la performance et la planification stratégique de l'entreprise ;
- le contrôle oblige la direction générale à prendre conscience d'événements qu'il faut parfois se cacher à soi-même. Par exemple, le contrôle oblige s'avouer qu'une

manœuvre stratégique est mal engagée et qu'il serait important de persévérer dans l'action ;

2.2.2. Les avantages attendus par les autres fonctions

- Le contrôle de gestion oblige les responsables de marketing à ne cesser de se préoccuper des sollicitations du marché, il contraint les responsables commerciaux à rester fidèles à leurs vocations. Par exemple, en attirant l'attention sur les pertes départs de marché d'une division, le contrôle incite les responsables commerciaux à se poser les questions de fond concernant les produits et à ne pas perdre un temps toujours compté à préparer une campagne de promotion des ventes aux effets limités ;
- Le contrôle de gestion oblige les responsables financiers à structurer leurs activités, mettre en place des plans de financement, à prévoir avec rigueur les entrées et les sorties (physique et immatériel) ;
- Le contrôle de gestion entraîne un emploi plus rationnel des moyens de production, il oblige à réfléchir à une meilleure utilisation du matériel ou des méthodes de fabrication ;
- Le contrôle oblige la direction à mettre en place une organisation de comptabilité de gestion, au sens large, adaptée aux caractéristiques et à l'identité de l'entreprise.

2.3. La position de la fonction du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est directement rattaché à la direction générale. Ce type de rattachement place le contrôle de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise. En position de conseiller pour la direction générale, le contrôle de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

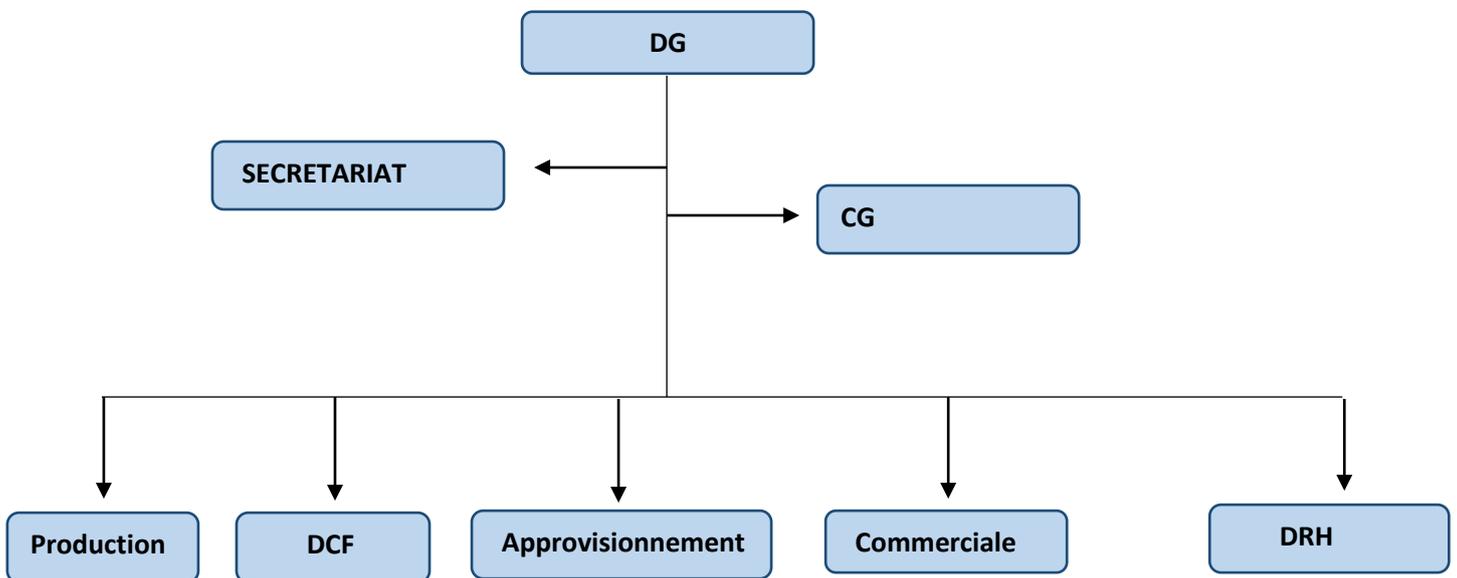
2.4. Sa relation avec les autres fonctions de l'entreprise COGB Labelle

Le contrôle de gestion est une fonction relationnelle avec les autres fonctions tel que : la production, l'approvisionnement, la direction commerciale, et les ressources humaines, ...etc.

Dans une optique de pilotage de l'entreprise, le contrôle est le socle de ces différentes fonctions : il se doit de fournir à la direction les informations nécessaires à l'arbitrage des

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

Figure 11: l'organigramme de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle.



Source : réalisé par nous à partir des informations de COGB Labelle.

Section 3 : rôle et importance de la fonction de contrôle de gestion au sein de COGB Labelle.

Après le traitement des deux premières sections qui consistent à présenter l'entreprise COGB Labelle et le fonctionnement du système du contrôle de gestion, on passe au rôle et importance de la fonction du contrôle de gestion après l'évaluation de la perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise à l'aide d'un questionnaire remis aux dirigeants de COGB Labelle.

3.1. Le rôle du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

Le contrôleur de gestion de COGB Labelle a un rôle de support opérationnel et doit fournir les informations pour mettre en place des décisions stratégiques.

Cette mission passe par :

- Une étude du diagnostic stratégique de COGB Labelle;
- Une démarche prévisionnelle ;
- Une conception des tableaux de bord ;
- Elaboration des budgets (pour manque de données cet outil ne sera pas analysé).

Le suivi des performances de l'entreprise via la mise en place de plusieurs tableaux de bord et d'indicateurs déterminés en fonction des objectifs. Le contrôleur de gestion analyse ainsi le chiffre d'affaires, les charges, notamment les coûts de revient, les charges de production et de personnel ; il suit le stock et les investissements. Il doit donc mettre en place des moyens pour obtenir ces informations via notamment le développement d'un système d'information complet.

3.2. Description du système d'analyse des coûts de l'entreprise

L'entreprise COGB Labelle fait appel à la méthode des coûts standards(ou coûts préétablis) pour calculer ses coûts. Cette méthode des coûts standards permet à l'entreprise de :

- déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets de l'entreprise COGB Labelle ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;
- Gagner du temps dans les calculs des coûts réels ;
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Mesurer les performances.

Cette méthode des coûts standards est déterminée avant la réalisation des opérations.

Cette méthode des coûts standards est déterminée avant la réalisation des opérations.

Concernant le calcul des coûts réels, l'entreprise utilise la méthode des sections homogènes (faisant parti du système des coûts complets).

3.2.1. La gestion budgétaire

Le contrôle des budgets et des résultats commence par la constatation des écarts. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise COGB Labelle consiste à comparer régulièrement les réalisations aux prévisions et à analyser les écarts afin d'en repérer les causes et entreprendre les mesures rectificatives pour que les objectifs soient accomplis. Pour avoir une idée précise sur la démarche du contrôle budgétaire, nous allons calculer les écarts des principaux budgets de COGB Labelle.

Pour affiner notre analyse, nous appuierons sur les données de l'année 2019. L'analyse sera portée sur les produits de l'atelier de l'huile qui sont : 1L PET, 2L PET, 5L PET BEJAIA.

3.2.2. Les écarts sur vente

L'entreprise réalise ces différents budgets pour fixer son objectif qu'elle souhaite atteindre durant toute l'année, ce budget est comparé par rapport aux réalisations de chaque mois, pour dégager un taux de réalisation.

3.2.2.1. Ecart sur chiffre d'affaire (E/CA)

De ce qui suit, nous allons présenter un tableau comportant les prévisions et les réalisations des ventes des cinq produits d'huiles pendant l'exercice 2019, qui va nous permettre dégager des écarts à interpréter par la suite. On remarque que l'entreprise utilise les calculs suivants :

Remarque : 1 tonnes = 1000 kg

1 kg = 1 litre (unité : DA)

Nb : les prévisions et les réalisations sont retirés des annexes N° 01, 02, 03, et 04.

Produits	Prévision (en tonnes)			Réalizations (en tonnes)			Ecart
	Q	PU	CA	Q	PU	CA	

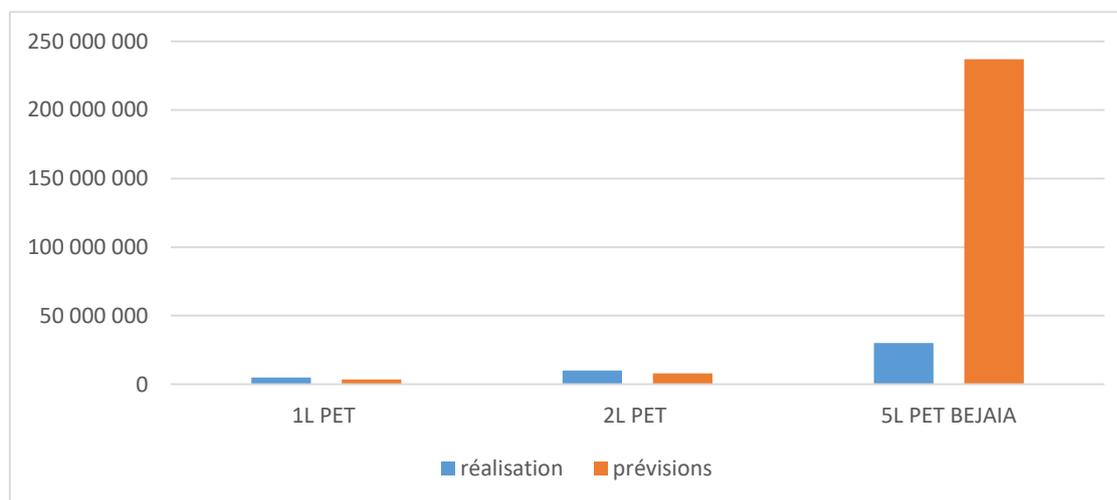
1L PET	5 000 000	118.033	590 165 000	3 468 000	1180 022	409 302 296	-180 862 704 (Défavorable)
2L PET	10 000 000	118 033	1 180 330 000	8 042 000	118 031	949 205 302	-231 124 698 (défavorable)
5L PET BEJAIA	30 000 000	113 552	3 406 560 000	23 685 000	113 551	2 689 455 435	-717 104 565 (défavorable)

Tableau 6 : tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions pour la vente de l'entreprise COGB Labelle pour l'année 2019

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

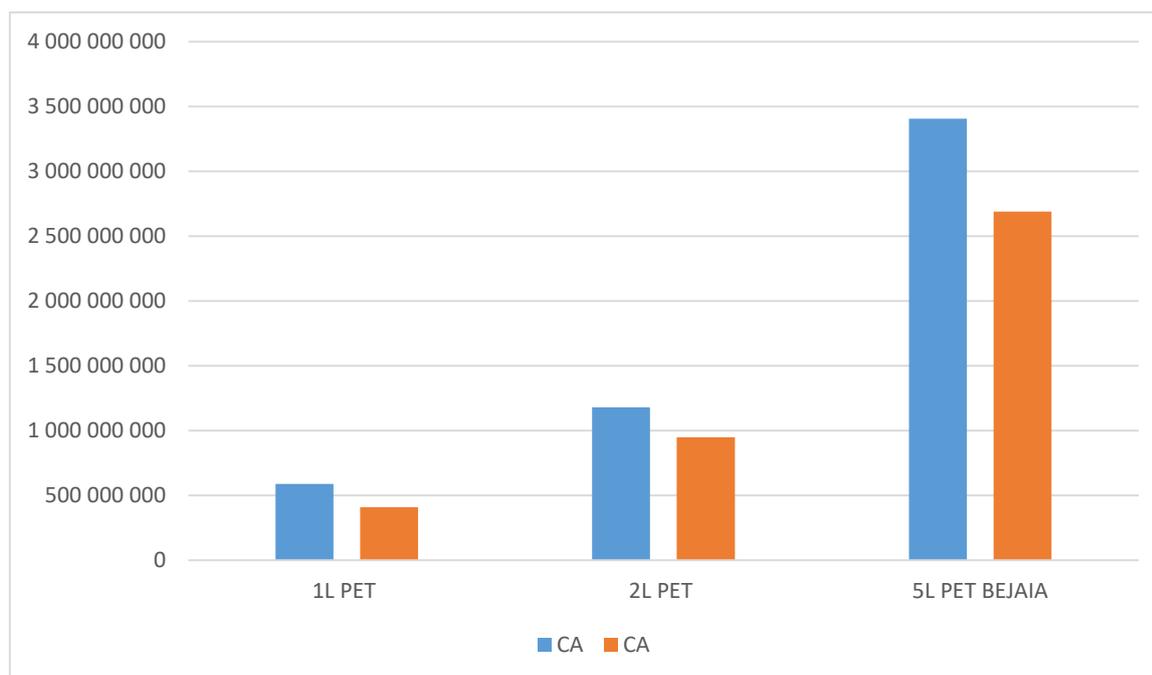
Nous allons présenter les données du tableau ci-dessous dans les figures suivantes :

Figure 12: représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en quantité



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Figure 13 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en valeurs.



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Selon le tableau et les figures ci-dessus, nous constatons que les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », ont réalisé un écart sur chiffre d'affaires défavorable d'une valeur de -180 862 704 DA, -231 124 698 DA, -717 104 565 DA, respectivement, car le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaires prévisionnel.

Décomposition de l'écart sur le CA :

- sur quantité= (quantité réelle – quantité prévisionnelle) × prix prévisionnel
- Ecart sur prix= (prix réel – prix prévisionnel) × quantité réelle

1L PET

$$E/Q = (3\,468\,000 - 5\,000\,000) \times 118.033$$

$$E/Q = -180\,826\,556 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (118.022 - 118.033) \times 3\,468\,000$$

$$E/P = -38\,148 \text{ DA (écart défavorable)}$$

2L PET

$$E/Q = (8\,042\,000 - 10\,000\,000) \times 118.033$$

$$E/Q = -231\,108\,614 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (118.031 - 118.033) \times 8\,042\,000$$

$$E/P = -16\,084 \text{ DA (écart défavorable)}$$

5L PET BEJAIA

$$E/Q = (23\,685\,000 - 30\,000\,000) \times 113.552$$

$$E/Q = -717\,080\,880 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (113.551 - 113.552) \times 23\,685\,000$$

$$E/P = -23\,685 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Tableau 7 : Décomposition des écarts sur le CA

	1L PET	2L PET	5L PET BEJAIA
Ecart sur prix	-38 148	-16 084	-23 685
Ecart sur quantité	-180 826 556	-231 108 614	-717 080 880
Ecart total	-180 862 704	-231 124 698	-717 104 565

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

➤ **Ecart sur prix**

L'entreprise a constaté un écart sur prix défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », d'une valeur de -38 184 DA, -16 084 DA, -23 685 DA, respectivement et ceci est dû à la mauvaise estimation des prix de vente, à l'entrée de nouveaux concurrents sur le marché, à une mauvaise politique de prix et manque de marketing.

➤ **Ecart sur quantité**

L'entreprise a constaté un écart sur quantité défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », d'une valeur de -180 826 556 kg, -231 124 698 kg, -717 104 565 kg, respectivement, et cela est dû à la non satisfaction des clients en termes de qualité et la mauvaise estimation des quantités à vendre.

3.2.2.2. Ecart sur la marge

L'entreprise COGB Labelle réalise une marge bénéficiaire de 4% sur l'ensemble de ses produits.

1L PET

$$E/M = MR - MP$$

$$E/M = (6\% \text{ CA réel}) - (6\% \text{ CA provisionnel})$$

$$E/M = (409\,302\,296 \times 0.06 - 590\,165\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -10\,851\,762 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Cet écart sur marge globale peut être décomposé en deux sous écart :

$$E/Q = (QR - QP) \times MP$$

$$E/Q = (3\,468\,000 - 5\,000\,000) \times (118.033 \times 0.06)$$

$$E/Q = -10\,849\,593 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/MU = (MRU - MPU) \times QR$$

$$E/MU = [(6\% \times \text{prix de vente réel}) - (6\% \times \text{prix de vente prévisionnel})]$$

$$E/MU = (118.022 \times 0.06 - 118.003 \times 0.06) \times 3\,468\,000$$

$$E/MU = -2\,288.88 \text{ DA (écart défavorable)}$$

2L PET

$$E/M = (949\,205\,302 \times 0.06 - 1\,180\,330\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -13\,867\,482 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Décomposition de l'écart sur marge

$$E/Q = (8\,042\,000 - 1\,000\,000) \times (118.033 \times 0.06)$$

$$E/Q = -13\,866\,517 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/MU = [(118.031 \times 0.06) - (118.033 \times 0.06)] \times 8\,042\,000$$

$$E/MU = -965.04 \text{ DA (écart défavorable)}$$

5L PET BEJAIA

$$E/M = (2\,689\,455\,435 \times 0.06 - 3\,406\,560\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -43\,026\,274 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Décomposition de l'écart sur marge

$$E/Q = (23\,685\,000 - 30\,000\,000) \times (113.552 \times 0.06)$$

$$E/Q = -43\,024\,853 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/MU = [(113.551 \times 0.06) - (113.552 \times 0.06)] \times 23\,685\,000$$

$$E/MU = -1\,421.1 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Tableau 8 : tableau récapitulatif des marges et des écarts

Produits	Marge réelle	Marge prévisionnelle	Ecart
1L PET	24 558 138	35 409 900	-10 851 762(Défavorable)
2L PET	56 952 318	70 819 800	-13 867 482(Défavorable)
5L PET BEJAIA	161 367 326	204 393 600	-43 026 274(Défavorable)

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

- Ecart sur quantités

L'entreprise a réalisé un écart sur quantité défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », d'une valeur de -10 849 593 kg, -13 866 517 kg et -43 024 853 kg, respectivement, et cela est dû à la mauvaise estimation des standards, mauvaise politique de ventes.

- Ecart sur marge unitaire

L'entreprise a constaté un écart sur marge unitaire défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », d'une valeur de -2 288.88 DA, -965.04 DA, -1 421.1 DA respectivement, et cela est dû à une mauvaise politique des prix ainsi qu'aux contraintes du marché.

3.2.2.3. Ecart sur résultat

Tableau 9: calcul du réel pour les trois produits d'huiles (unité :DA)

Produits	1L PET	2L PET	5L PET BEJAIA
CA	409 302 000	949 206 000	2 689 469 000
Coût de revient	384 743 880	892 253 640	2 528 100 860
Résultat réel	24 558 120	56 952 360	161 368 140

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Sachant que : cout de revient = CA- 6%CA

Résultat = chiffre d'affaires – Coût de revient

Tableau 10 : calcul du résultat prévisionnel pour les trois produits d'huiles (unité : DA)

Produits	1L PET	2L PET	5L PET BEJAIA
CA	590 164 000	1 180 328 000	3 406 557 000
Coût de revient	554 754 160	1 109 508 320	3 202 163 580
Résultat prévus	35 409 840	70 819 680	204 393 420

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

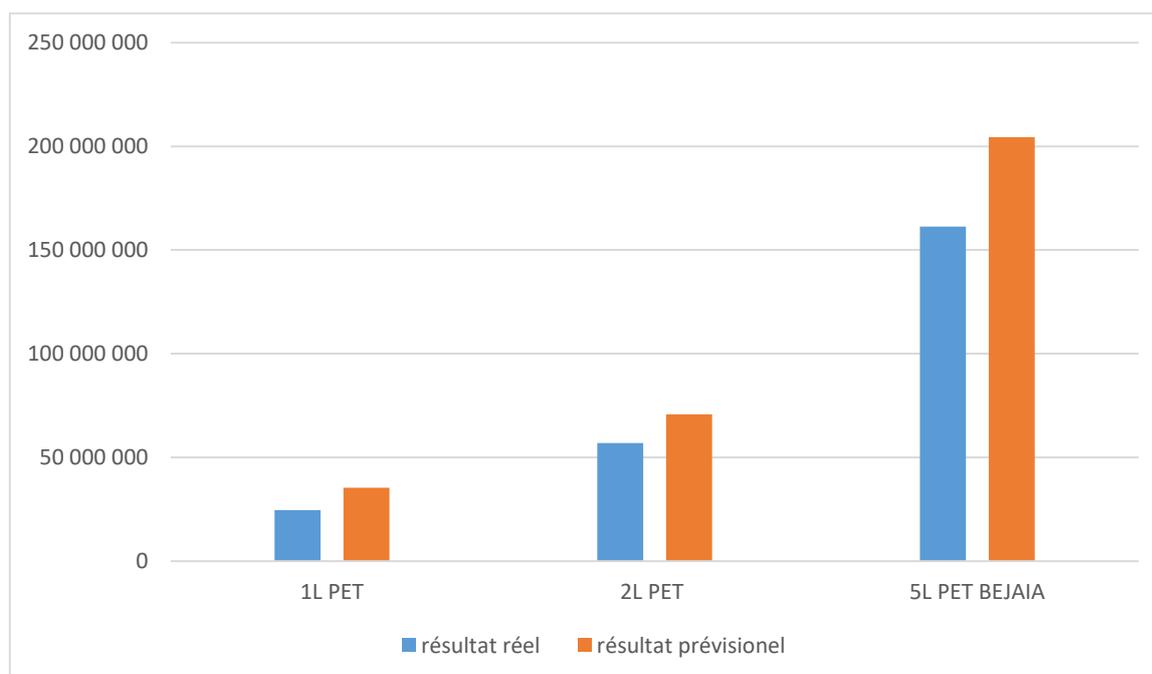
Tableau 11 : calcul du résultat prévisionnel pour les trois produits d'huiles

Produits	Résultat réel	Résultat prévisionnel	Ecart
1L PET	24 588 120	35 409 840	-10 821 720 (défavorable)
2L PET	56 952 360	70 819 680	-13 867 320 (défavorable)
5L PET BEJAIA	161 368 140	204 393 420	-43 025 280 (défavorable)

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Nous allons présenter les données du tableau ci-dessus dans la figure suivante :

Figure 14 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du résultat



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

L'entreprise a constaté un écart sur résultat défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », d'une valeur de -10 821 720 DA, -13 867 320 DA, -43 025 280 DA, respectivement, cela peut influencer l'activité de l'entreprise.

3.2.2.4. L'apport de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise COGB Labelle

D'après les calculs précédents nous avons constatée des écarts défavorable que les produits de l'atelier de l'huile, cela est dû à la méthode de prévision applique par l'entreprise COGB Labelle, pour cela nous proposons d'appliquer une autre méthode de prévisions tel que la méthode des moindres carrées.

L'amélioration des écarts budgétaires a pour but d'améliorer la performance de l'entreprise et à atteindre les objectifs fixés efficacement et officieusement.

3.3. Le processus du tableau de bord au sein de l'entreprise

Le tableau de bord est un outil de gestion par excellence, c'est un instrument puissant de pilotage des actions mises en œuvre dans l'entreprise.

Le tableau de bord de gestion est généralement mensuel dans l'entreprise, il présente un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble pour mieux contrôler et comparer les résultats réalisés par rapport aux objectifs, son objectif est de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations et permettre d'analyser les causes de ces écarts. Pour avoir une idée précise sur les tableaux de bord, nous contenterons d'élaborer les différents types d'un tableaux de bord des principales activités de COGB Labelle à savoir tableau de bord financier, production et commercialisation, ainsi que de calculer les taux de réalisation. L'analyse sera portée sur l'atelier de l'huile qui est : 1L PET, 2L PET, 5L PET BEJAIA.

3.3.1. Les différents types du tableau de bord

L'entreprise COGB Labelle utilise plusieurs tableaux de bord parmi eux :

➤ Le tableau de bord commercial :

La direction commerciale détermine et vise ses objectifs, développe le chiffre d'affaire de l'entreprise, attire les marchés les plus rentables possible, contribuer à la satisfaction des clients. Et cela se fait avec l'élaboration du tableau de bord commercial ;

NB : 1 Tonne = 1000 kg, les prévisions et les réalisations sont retirés des annexes N°2 et 3.

(Unité : DA)

Tableau 12 : tableau de bord commercial en valeur de l'entreprise COGB Labelle

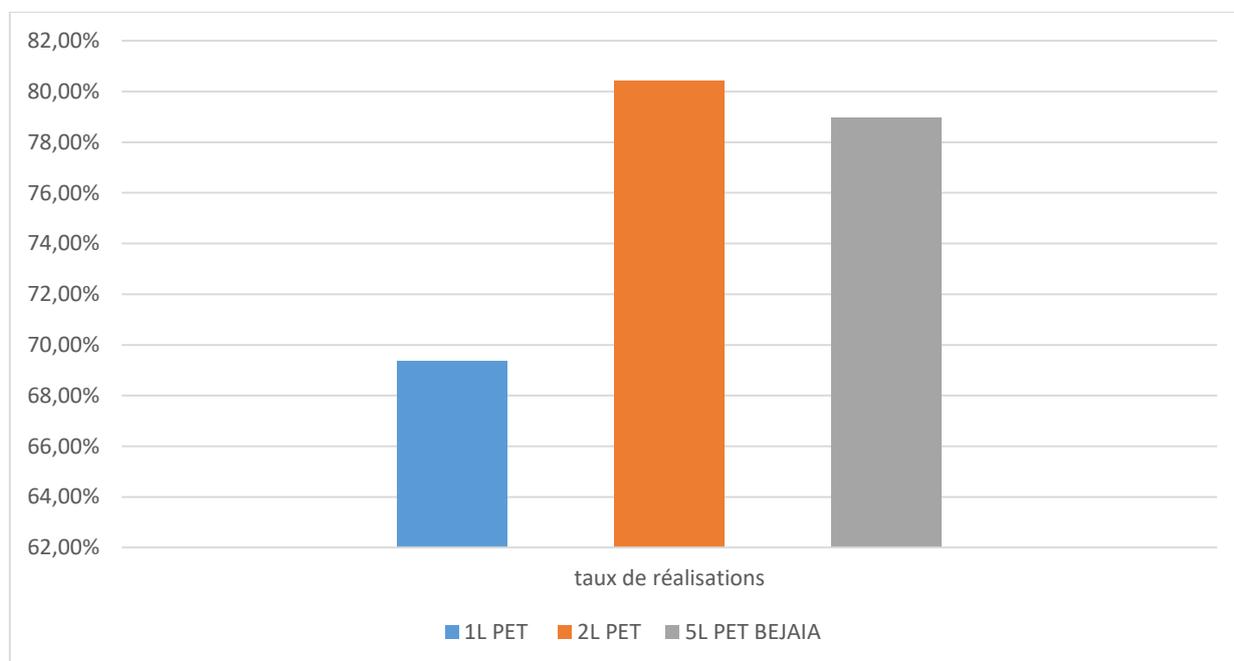
Produits	Ventes réelles	Ventes prévisionnelles	Taux de réalisation
1L PET	409 302 296	590 165 000	69.35%
2L PET	949 205 302	1 180 330 000	80.41%
5L PET BEJAIA	2 689 455 435	3 406 560 000	78.95%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Sachant que : **le taux de réalisations = (réalisation/prévision) x100**

Nous allons présenter les taux de réalisations calculés ci-dessus dans la figure suivante :

Figure 15 : la représentation graphique des taux de réalisation des trois produits



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

▪ **Interprétation**

L'entreprise a obtenu des taux de réalisation de 69.36%, 80.42%, 78.95% pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », respectivement, cela signifie que les ventes réelles de CO.G.B Labelle sont inférieures à ce qu'elle a programmé au préalable.

Tableau 13 : tableau de bord commercial en qualité (Unité : kg)

Désignation	Réalisation	Prévision	Taux de réalisation
1L PET	3 468 000	5 000 000	69.35%
2L PET	8 042 000	10 000 000	80.41%
5L PET BEJAIA	23 685 000	30 000 000	78.95%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Nous remarquons que les quantités prévues des produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », sont supérieures à celles des réalisations de 1 532 000 kg, 1 958 000 kg, 6 315 000 kg, cela est dû à la mauvaise estimation des quantités à vendre.

➤ **Le tableau de bord de production :**

L'objectif principal de l'entreprise est de minimiser le maximum possible ses coûts, et maximiser le rendement de ses capacités de production. Afin d'atteindre cet objectif, COGB Labelle construit le tableau de bord de production qui constitue l'un des moyens qui permettent de contrôler l'évolution de la production, les consommations, les coûts de fabrication, et détecter les anomalies et en fin prendre des mesures correctives ;

Tableau 14 : quantités réelles produites par COGB Labelle

Produits	Quantité réellement produite
1L PET	3 295 Tonnes
2L PET	7 715 Tonnes
5L PET BEJAIA	23 856 Tonnes

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

NB : les réalisations sont retirées de l'annexe N°06.

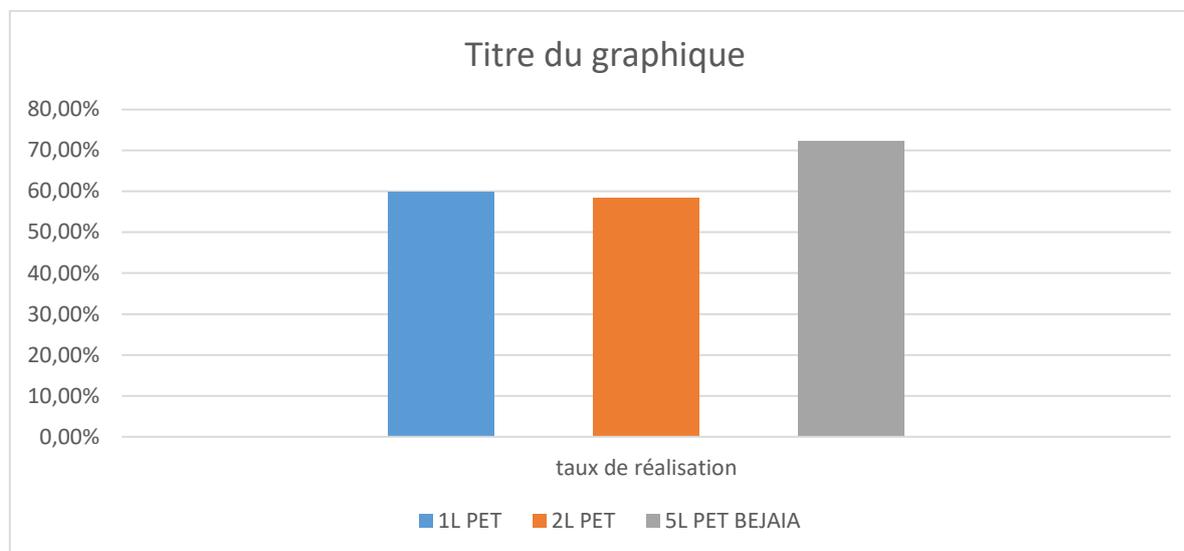
Tableau 15 : tableau de bord de production

Désignation	Réalisation	Prévision	Taux de réalisation
1L PET	3 295 000	5 500 000	59.90%
2L PET	7 715 000	13 200 000	58.44%
5L PET BEJAIA	23 856 000	33 000 000	72.29%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

Nous allons présenter les taux de réalisation dans la figure suivante :

Tableau 16: présentation graphique des taux de réalisation



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise COGB Labelle.

L'entreprise a prévu de produire 5 500 000 Litre de « 1L PET », 13 200 000 kg de « 2L PET », 33 000 000 kg de « 5L PET BEJAIA », mais finalement elle a produits moins, c'est pour cela leurs taux de réalisation sont inférieurs à 100% (59.90 % ,58.44% et 72.29%, respectivement, ce qui signifie que les réalisations sont inférieures aux prévisions.

➤ **Le tableau de bord financier :**

Pour mesurer sa performance financière le COGB Labelle utilise un tableau de bord financier constitué de plusieurs indicateurs et ratios, qui permettent d'analyser sa situation financière afin de prendre des décisions pertinentes.

3.5. Perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise

3.5.1. Présentation du questionnaire

Notre étude sur le terrain s'est faite au cours du mois de mars jusqu'au mois d'avril, nous avons opté pour une méthodologie de recherche déductive qui contient une étude quantitative à l'aide d'un questionnaire distribué aux responsables de l'entreprise.

Le questionnaire élaboré vise à montrer l'importance accordée pour la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle :

- La place du contrôle de gestion et sa relation avec les autres fonctions de l'entreprise.
- Les missions assignées au contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

- Les méthodes et les outils utilisés pour piloter la performance de l'entreprise.

Contenu du questionnaire

Nous avons élaboré un questionnaire sur le système de contrôle de gestion comportant 19 questions sous forme de questions ouvertes et fermées. Il a été envoyé à tous les responsables opérationnels de l'entreprise afin d'évaluer leur perception de l'importance de cette fonction.

Cependant, il convient de souligner les nombreuses difficultés rencontrées, notamment en raison de l'emploi du temps chargé de la plupart des dirigeants, ce qui a rendu difficile la tenue de rencontres. Dans plusieurs cas, nous avons dû insister pour obtenir leur participation

Résultat du questionnaire

Parmi les 5 questionnaires distribués aux différentes directions, seuls quelques responsables ont répondu. Les principaux responsables ayant fourni des réponses sont les suivants :

- Le responsable du service contrôle de gestion;
- Le responsable du service de comptabilité;
- Le responsable du service commercial;
- Le responsable du service de production.

3.5.2. Présentation des résultats obtenus

Après avoir analysé et interprété les réponses fournies dans le questionnaire, voici les résultats que nous avons pu obtenir :

- **La place du contrôle de gestion dans l'entreprise**
 - **Diverses perceptions**

Depuis la création, COGB Labelle a mis en place un service de contrôle de gestion. Nous avons recueilli les définitions du contrôle de gestion données par certains responsables, qui sont les suivantes :

- Selon le responsable du service de contrôle de gestion : le contrôle de gestion est une fonction essentielle de la gestion, qui englobe la collecte et l'analyse de données financières et non financières afin d'évaluer la performance et de prendre des décisions.
- De son côté, le responsable du service de comptabilité : le contrôle de gestion est perçu comme le processus par lequel les managers influencent l'organisation de l'entreprise afin de mettre en œuvre la stratégie.

- Quant au responsable du service commercial : le contrôle de gestion peut être défini comme le processus permettant d'évaluer et de superviser les performances commerciales de l'entreprise.

➤ **Le positionnement et l'importance de la fonction**

Le contrôle de gestion est une fonction liée à la direction générale (DG). Son rôle est crucial pour assurer la performance de l'entreprise en fournissant aux managers des informations pertinentes pour la prise de décision. Il favorise ainsi une relation étroite avec toutes les structures de l'entreprise, qu'il s'agisse des clients internes ou des fournisseurs internes. Cette fonction est essentielle pour faire face à l'environnement changeant de l'entreprise et pour atteindre ses objectifs de performance.

➤ **Les missions qui lui sont assignées**

Le contrôle de gestion a plusieurs missions au sein de l'entreprise COGB Labelle, notamment :

- Élaboration et suivi des budgets: Le contrôle de gestion participe à l'élaboration des budgets en collaboration avec les différentes parties concernées. Il assure également le suivi régulier des dépenses et des revenus par rapport aux budgets établis.
- Analyse des performances : Le contrôle de gestion collecte, analyse et interprète les données financières, opérationnelles et commerciales de l'entreprise.
- Reporting : Le contrôle de gestion prépare les rapports financiers périodiques tels que les états financiers, les analyses de rentabilité, les rapports de gestion, etc. Il assure également le respect des normes comptables et des réglementations en vigueur.
- Évaluer la performance et les résultats par rapport aux objectifs fixés.
- Fournir une vision globale de l'entreprise et anticiper son évolution future.
- Formuler des recommandations et des solutions d'amélioration.
- Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels et les aider à améliorer leur gestion.
- Veiller à la pertinence et à la fiabilité des informations utilisées.
- Contribuer à la maîtrise et à la réduction des coûts.
- Calculer le prix de revient et déterminer les coûts associés.

➤ **Les outils du contrôle de gestion utilisés par les responsables pour piloter la performance de l'entreprise COGB Labelle**

La performance est un concept familier au sein de l'entreprise, et nous avons recueilli différentes définitions des données sur la performance par certains dirigeants au sein de l'entreprise :

- Le responsable du service de contrôle de gestion définit une entreprise performante comme celle qui a généré des bénéfices importants et qui résiste aux changements de son environnement et à la concurrence. La performance est atteinte lorsque le résultat maximal est obtenu avec un coût minimal.
- Le responsable du service commercial définit la performance comme le degré de réalisation des objectifs recherchés. Elle est obtenue lorsque la qualité du produit est atteinte avec un coût minimal possible.
- Le responsable du service de la comptabilité de gestion considère que la performance de l'entreprise se traduit par la création nette de richesse et résulte d'une combinaison d'efficacité et d'efficience. La réalisation des objectifs est un indicateur de performance.

En conclusion nous pouvons dire que, la performance est perçue comme la création nette de richesse, la réalisation des objectifs, la génération de bénéfices importants, la résistance aux changements de l'environnement et la recherche d'une qualité optimale avec des coûts maîtrisés.

➤ **Les méthodes utilisées par l'entreprise**

L'entreprise COGB Labelle fait appel à la méthode des coûts standards(ou coûts préétablis) pour calculer ses coûts prévisionnels. Cette méthode des coûts standards permet à l'entreprise de :

- déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets de l'entreprise COGB Labelle ;
- Une meilleure identification des responsabilités ;
- Déterminer les coûts prévisionnels des produits nouveaux ;
- Mesurer les performances.

Cette méthode des coûts standards est déterminée avant la réalisation des opérations.

Concernant le calcul des coûts réels, l'entreprise utilise la méthode des sections homogènes (faisant parti du système des coûts complets).

➤ **Les objectifs du contrôle de gestion au sein de COGB Labelle**

Les conclusions tirées du questionnaire en ce qui concernent les objectifs et les orientations stratégiques sont les suivantes :

Les dirigeants de l'entreprise, en particulier le directeur financier et la direction générale, accordent une grande importance aux résultats du contrôle de gestion (prix de vente, choix d'investissements, non atteinte des objectifs de vente et de production, etc.) lors de la prise de décision.

Le responsable du service de contrôle de gestion reconnaît le rôle crucial du contrôle de gestion dans le développement et l'orientation stratégique de l'entreprise. Il aide les dirigeants à prendre de bonnes décisions et à mettre en œuvre la stratégie. Sa contribution actuelle est considérable et efficace pour l'organisation.

Après de l'interprétation des résultats du questionnaire, nous en concluons que le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour la vie de l'entreprise et l'amélioration de sa performance. Dans l'ensemble, les dirigeants de COGB Labelle expriment leur satisfaction à l'égard des résultats du contrôle de gestion qui a été mis en place dans l'entreprise depuis la création de l'entreprise.

Conclusion du chapitre 3

Dans ce dernier chapitre, qui est consacré à la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de l'organisme d'accueil COGB Labelle, nous avons pu constater que l'entreprise considère la fonction de contrôle de gestion comme un facteur clés de succès.

Le contrôle de gestion en entreprise vise à créer et utiliser les outils d'information nécessaires pour aider les dirigeants à prendre des décisions et mettre en œuvre la stratégie arrêtée par la direction générale. Il joue un rôle essentiel dans le développement et l'orientation stratégique de l'entreprise. La comptabilité analytique, la gestion budgétaire et les tableaux de bord sont des outils essentiels pour évaluer et mesurer la performance de l'entreprise.

Conclusion générale

Dans un environnement concurrentiel et instable, la complexité croissante de l'activité des entreprises nécessite une gestion efficace. Le contrôle de gestion occupe une place primordiale dans ce contexte, car il assure un rôle crucial dans le pilotage et la réalisation des objectifs et des stratégies de l'entreprise.

Pour rappel, que notre étude avait pour objectif d'analyser un cas concret sur l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans une entreprise. À cette fin, nous avons effectué une étude pratique au sein du département "contrôle de gestion" de l'entreprise COGB Labelle. Pendant cette période, nous avons cherché à répondre à nos questions et à vérifier nos hypothèses.

Durant notre séjour au sein du département "contrôle de gestion" de l'entreprise COGB Labelle, nous nous sommes penchés sur l'étude de la fonction de contrôle de gestion. Notre objectif était de montrer son importance, la place occupée et ses méthodes au sein de l'entreprise, en examinant ses divers outils fondamentaux tels que la comptabilité générale, la comptabilité analytique et le tableau de bord.

Comme réponse à votre question principale formulée comme suit « quelle est l'importance de la fonction du contrôle de gestion ? », nous avons remarqué que la fonction contrôle de gestion occupe une place importante au sein de l'entreprise COGB Labelle. Ce pendant cette dernière considère le contrôle de gestion comme un système d'aide à la décision stratégique. Cela peut être expliqué par la place qu'occupe la fonction du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise, à savoir qu'elle se trouve rattaché directement au niveau de la « direction générale ». Cette position de conseiller à la direction générale, le contrôle de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision. Cependant, le contrôle de gestion a une place très importante au sein de cette entreprise, car ses dirigeants l'exploitent quotidiennement afin d'atteindre les objectifs escomptés.

Pour cela, nous pouvons conclure que l'hypothèse N° 01 est confirmée.

« Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour la prise de décision au sein de l'entreprise ».

Quant aux outils du contrôle de gestion utilisés dans l'entreprise COGB Labelle, nous avons constaté l'existence des éléments suivants :

1. La comptabilité générale : l'entreprise possède un système de comptabilité générale qui fournit l'ensemble des informations nécessaires pour les différentes analyses de gestion,
2. La comptabilité analytique : nous avons constaté l'existence de cet outil du contrôle gestion car l'entreprise l'utilise pour l'analyse des coûts ;
3. Le système d'information : existence d'un système d'information complet qui alimente toute l'entreprise de données nécessaires pour les différentes analyses ;
4. La gestion budgétaire : l'entreprise pratique de la gestion budgétaire afin d'estimer les différentes prévisions de gestion ;
5. Le tableau de bord : existence des différents tableaux de bord de gestion ;
6. Le reporting : l'entreprise réalise les différents reportings périodiquement ;
7. Le benchmarking : l'entreprise réalise des analyses comparatives périodiquement afin de se comparer à ses différents concurrents.

De ce fait, nous pouvons conclure que l'hypothèse N°02 est confirmée.

« Le contrôle de gestion permet à l'entreprise d'avoir une vision claire de sa performance grâce aux outils tels que le tableau de bord, la gestion budgétaire et la comptabilité analytique ».

Enfin nous pouvons dire que la fonction du contrôle de gestion occupe une place de très importante au sein de la l'entreprise COGB Labelle, qui est devenu de nos jours indispensable pour toute entreprise souhaitant réaliser ses objectifs.

Bibliographie :

Ouvrages

- R.N ANTHONY, (1993), « la fonction contrôle de gestion », Publi-union.
- BOUQUIN.H, KUSZLA.C, « le contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », 10^e édition, presse universitaires de France, Paris, 2013.
- GERVAIS.M, « contrôle de gestion », 8^e édition, ECONOMICA, Paris, 2005.
- ALAZARD.C, SEPARIS, « le contrôle de gestion, manuel et application », édition Dunod, Paris, 2006.
- ALAZARD.C, SEPARIS, « DCG 11 contrôle de gestion, manuel et application », 2^e édition Dunod, Paris, 2010.
- DEGUERNY.J, GUIRIEC (J-C), « le contrôle de gestion et choix stratégiques », 6^e édition, Paris, 1998.
- ALAZARD.C, SEPARIS, « le contrôle de gestion DCG 11 », édition Dunod, Paris, 2007.
- LÖNING.H, MALLERET.V, MERIC.J « contrôle de gestion, outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4^e édition Dunod, Paris,
- GUERY.J, GUIRIEC.J-C, (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Paris, édition Delmas.
- ARDOIN.J, JORDAN.H, (1976), « le contrôleur de gestion », Paris, Flammarion.
- LAMBERT et SPONEM (2008), « la fonction du contrôle de gestion », France.
- BESCOS.P, ALL (1997), « le contrôle de gestion de management », Paris, 4^e édition, Montchrestien.
- LÖNING.H, ALL (2008), « le contrôle de gestion, outils, organisations, pratiques », Paris, 3^e édition Dunod.
- BOUIN.X, SIMON F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4^e édition Dunod, Paris, 2015.
- LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « le contrôle de gestion », édition BERTI, Paris, 2006.
- GAUTIER.F, PEZET.A, « le contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
- ALAZARD.C, SEPARIS, « le contrôle de gestion, manuel et application », 4^e édition Dunod, Paris, 1998.
- MICHEL.G « contrôle de gestion », édition ECONOMICA, 1997.

- PEROCHON.C, LEURION.J, « analyse comptable gestion prévisionnelle », Foucher, 1982.
- BEATRICE, FRANCIS.G, « l'essentiel du contrôle de gestion », 10e édition, Lextenso, 2018.
- GERARD.M, PHILIPPE.R « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal, 2004.
- DUBRULLE.L, JOURDAIN.D « comptabilité analytique de gestion », édition Dunod, Paris 2007.
- BEATRICE, FRANCIS.G, « introduction à la comptabilité générale », 6^e édition, 2015-2016.
- DEFAINS-CRAPSKY.C, RAIMBOURG.P « comptabilité générale », 4^e édition, Bréal 2006.
- BRIDITTE.D « le contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition Dunod, Paris 2008.
- DORIATH.B, « contrôle de gestion », 5^e édition, Dunod, Paris 2008.
- COLASSE.B, « Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit », édition Economica, Paris 2000.
- DORIATH.B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^e édition, Paris 2007.
- Bouquin.H(2006), « le contrôle de gestion », 7^e édition, Paris.
- Guedj.N, (2000), « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », organisation, Paris.
- Gauton.J, (2003) « le guide benchmarking », édition, Paris.

Mémoires

- ARAB Z (2012), « Le contrôle de gestion à l'hôpital, méthodes et outils », mémoire de magister en économie, Bejaia.
- HAMANI L, LATBI W (2014), « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle, université de Bejaïa.
- OUALI Y.YVON, « Evaluation de la performance de la fonction contrôle de gestion », cas LONAS, MPCGF, 8eme promotion.
- HAMADACHE.S, KHERFIL.L, (2019-2020), « analyse des coûts et évaluation du coût de revient », mémoire de fin d'étude.
- FAIROUZ.B et SOUHILA.S (2017), « l'importance de la fonction du contrôle de gestion au sein d'une entreprise », mémoire de fin d'étude.
- Mémoire de magister « Intérêt et conditions de la mise en œuvre de la méthode ABC (Activity Based Costing) dans une entreprise Algérienne : Cas de la société GAO ORAVIO Unité d'Aliment de Bétail Mostaganem » présenté par Mr MEBBANI Youcef. Université d'ORAN 2007/2008.
- ALOUI.N, DJERMOUNE.H, « analyse des coûts et calcul du coût de revient, mise en œuvre de la méthode ABC », promo 2020, encadré par Mr ARAB Zoubir.
- Mémoire réalisé par DJERNINE Essaid, « le contrôle dans une entreprise (rôles et perspectives) », promotion 2020.

Annexes :

ANNEXE N° 01 : Programme de ventes pour l'année 2019 (En tonnes)

Huiles	Janvier	février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
1L PET	479	396	458	458	438	458	479	0	458	458	438	479	5 000
5L PEHD	1 438	1 188	1 375	1375	1 313	1 375	1 438	0	1 375	1 375	1 313	1 438	15 000
5L PET	2 875	2 375	2 750	2 750	2 625	2 750	2 875	0	2 750	2 750	2 625	2 875	30 000
21 PEHD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
21 PET	958	792	917	917	875	917	950	0	917	917	875	958	10 000
51 CGS Annaba	1 150	950	1 100	1 100	1 050	1 100	1 150	0	1 100	1 100	1 050	1 150	12 000
Total huile condit	6 900	5 700	6 600	6 600	6 300	6 600	6 900	0	6 600	6 600	6 300	6 900	72 000
Huiles-en vrac	0	0	0	0	0	0	0						
Recette feuilletage (p.hydrog)	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	12 375
Recette blend	1 474	1 368	1 526	1 474	1 474	1 474	1 474	0	1 263	1 474	1 474	1 525	16 000
Total huiles	9 405	8 100	9 158	9 105	8 805	9 105	9 405	1031	8 894	9 105	8 805	9 458	100 375

ANNEXE

Shortening Table 500g pot	553 333	513 333	572 333	553 333	553 333	553 333	553 333	0 333	474 333	553 333	553 333	572 333	4 600
Feuilletage 500g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total margarine	1 246	1 262	14 973										

Savon-savonnettes	JANV	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC	TOTAL
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	5 066	4 704	5 247	5 066	5 066	5 066	5 066	0	4 342	5 066	5 066	5 247	55 000

ANNEXE

Savon de toilette	618	511	591	591	564	591	618	0	591	591	564	618	6 450
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total savons	5 684	5 215	5 838	5 630	5 657	5 684	5 684	0	5 657	5 630	5 865	5 4933	61 450

Glycérine	81	75	83	81	81	81	81	0	69	81	81	83	875
	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
TOTAL	16 968	15 149	16 898	16 642	16 315	16 642	16 968	2 276	15 617	16 642	16 315	17 241	183 673

ANNEXE N°02 : programme de chiffre d'affaire 2019

HUILES	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
1L Pet	56557	46721	54098	54098	51639	54098	56557	0	54098	54098	51639	56557	590164
5L Pehd	163231	134843	156134	156134	149037	156134	163231	0	156134	156134	149037	163231	1703279
5L pet	326462	209686	312268	312268	298074	312268	326462	0	312268	312268	298074	326462	3406557
2L Pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2L pet	113115	93443	108197	108197	103279	108197	113115	0	108197	108197	103279	113115	1180328

ANNEXE

5L CGS Annaba	130585	107874	124907	124907	119230	124907	130585	0	124907	124907	119230	130585	1362623
Total huiles condit	789949	652567	755604	755604	721258	755604	789949	0	755604	755604	721258	789949	8242951
Huiles-en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (p.hydrog)	111251	111251	111251	111251	111251	111251	111251	111251	111251	111251	111251	111251	1335015
Recette blend	158981	147625	164659	158981	158981	158981	158981	0	136269	158981	158981	164659	1726080
Total huiles	1060182	911443	1031514	1025836	991490	1025836	1060182	111251	1003125	1025836	991490	1065860	11304046
Graisses	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
Table 250g	139702	139702	139702	139702	139702	139702	139702	139702	139702	139702	139702	142150	1678869
Table 200g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	45500	45500	45500	45500	45500	45500	45500	45500	45500	45500	45500	45500	546000
Feuilletage 500g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total margarine	185202	185202	185202	185202	185202	187650	2224869						
Shortening	57623	53507	59681	57623	57623	57623	57623	0	49391	57623	57623	59681	625620
Savons-savonnettes	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	382235	354932	395886	382235	382235	382235	382235	0	327630	382235	383235	395886	4149979
Savon de toilette	103155	85215	98670	98670	94185	98670	103155	0	98670	98670	94185	103155	1076400
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total savons	485390	440147	494556	480905	476420	480905	485390	0	426300	480905	476420	499041	5226380
Glycérine	9671	8980	10016	9671	9671	9671	9671	0	8289	9671	9671	10016	105000
	JANV	FEV	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT	OCT	NOV	DEC	TOTAL
TOTAL	1798067	1599280	1780969	1759237	1720406	1759237	1798067	296453	1672307	1759237	1720406	1822248	19485914

ANNEXE N° 03

ANNEXE N° 04 : programme de production en quantité

QUANTITE	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOÛT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	CUMUL
1L PET	396	393	396	282	175	108	322	325	254	152	340	324	3468

VALEUR 10 ³	JANVIER	FEVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOÛT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DECEMBRE	CUMUL
1L PET	46720	46358	46752	33241	20654	12732	38010	38394	30033	17974	40144	38290	409302
2L PET	89754	122844	107495	63149	41830	80281	85216	72601	82116	36429	88190	79301	949206
2L PEHD	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5L PET BEJAIA	317536	272963	238778	262637	268763	193562	202291	211375	218926	88534	212896	201209	2689469
5L PEHD	121952	102209	112932	125740	148049	118037	94757	84610	82451	42077	150497	97007	1283317
5L PET ANNABA	-	20073	-	119568	-	94084	37180	75406	12917	56555	115030	211567	742370
2L PET	760	1041	911	535	354	680	722	615	696	309	747	672	8042
2L PEHD	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5L PET BEJAIA	2796	2404	2103	2313	2367	1705	1781	1861	1928	780	1875	1772	23685

ANNEXE

5L PEHD	1074	900	1021	1107	1304	1039	834	745	726	371	1325	854	11302
5L PET ANNABA	-	177	-	1053	-	829	327	664	114	498	1013	1863	6538

PRODUITS	PRODUCTION(1)	PREVISION (2)	TAUX DE REALISATION	PRODUCTION (1)	PREVISION(2)	TAUX DE REALISATION
----------	---------------	---------------	---------------------	----------------	--------------	---------------------

ANNEXE N° 05 : Programme de production (en tonnes)

		JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
CONDIT HUILES	1L Pet	529	460	529	460	529	506	483	0	506	483	506	506	5500
	5L Pehd	1277	1110	1277	1110	1277	1222	1166	0	1222	1166	1222	1222	13270
	5L Pet	3176	2762	3176	2762	3176	3038	2900	0	3038	2900	3038	3038	33000
	2L pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2L pet	1270	1105	1270	1105	1270	1215	1160	0	1215	1160	1215	1215	13200
	TOTAL HUILES CONDT	6252	5437	6252	5437	6252	5981	5709	0	5981	5709	5981	5981	64970

ANNEXE

1L PET	327	482	68%	3295	4999	66%
5L PEHD	880	1351	65%	11023	14000	79%
5L PET	1450	2605	56%	23856	26999	88%
2LPET	512	965	53%	7715	9824	79%
TOTAL	3170	5403	59%	45888	55822	82%

ANNEXE N°06: Production réalisée en huile du mois de décembre.

ANNEXE N°07 : mouvements effectifs.

DESIGNATIONS	EN POSTE AU 30/11			ENTREES			SORTIES			EN POSTE AU 31/12
	PERM	CDD	CTA	PERM	CDD	CTA	PERM	CDD	CTA	
CADRES SUPERIEURS	9	8		0	0		0	0		17
CADRES	22	36		0	0		0	0		58
MAITRISE	54	211		0	1		0	0		266
EXECUTION	23	246		0	0		0	0		269
TOTAL	108	501	0	0	1	0	0	0	0	610
TOTAL	609			1			0			610

EFFECTIFS	mois passé	ENTREE	SORTIES	mois courant
PERMANENTS (CDI)	108	0	0	108
TEMPORAIRE (CDD)	501	1	0	502
CONTRATS DE TRAVAIL AIDE (CTA)	0	0	0	0
TOTAL	609	1	0	610

Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA
Faculté des Sciences économiques, des Sciences de gestion
Et des Sciences commerciales

Spécialité : comptabilité contrôle et audit

Questionnaire de recherche :

Thème :

« L'importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise »

M^r Aron Tendo

M^r AG Mohamed Aly Mohamed Ehya

Objet de la demande : participations des dirigeants à la réponse du questionnaire.

Madame /Monsieur

Dans le cadre de notre mémoire de fin de cycle, nous avons élaboré un questionnaire visant à évaluer la perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise. Afin de distribuer des informations claires et pertinentes, nous sollicitons votre participation pour répondre à ce questionnaire de manière précise. Nous tenons à vous assurer que toutes les informations fournies seront utilisées uniquement à des fins scientifiques.

Nous comprenons que vous êtes très occupé, et nous vous remercions par avance de prendre le temps de répondre à nos questions. Votre coopération précieuse est grandement appréciée. Veuillez agréer, Madame/Monsieur, nos sincères considérations

Questionnaire

« Le questionnaire est adressé à certaines des directions opérationnelles, directions administratives, de la direction financière, comptable et aux contrôleurs de gestion pour effectuer l'évaluation de la perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise »

Le poste de responsabilité occupé :

.....

1. Pouvez-vous nous définir le contrôle de gestion :

.....
.....
.....
.....

2. Disposez-vous d'un service de contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?
si oui depuis quand ?

.....
.....
.....
3. Pensez-vous que le contrôle de gestion est nécessaire pour l'entreprise ?

.....
.....
.....
4. Quelles sont les missions de la fonction du contrôle de gestion ?

.....
.....
.....
5. Y-t-il une relation entre le contrôle de gestion et les autres fonctions ?

.....
.....
.....
6. Quelle est la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise ?

.....
.....
.....
7. Quelles sont les qualités requises pour un bon contrôleur de gestion ?

.....
.....
.....
8. Quels sont les outils du contrôle de gestion utilisés dans l'entreprise ?

.....
.....
.....
9. Que représente pour vous la notion de la performance ?

- Efficacité
- Efficience
- Rentabilité

Autres réponse (précisez)

.....
.....
.....
10. A quel niveau la performance est atteinte ?

.....
.....
.....
11. Quels sont les méthodes du contrôle de gestion utilisées dans l'entreprise ?

.....
.....
.....
12. Elaborez-vous un tableau de bord au sein de votre entreprise ? si oui précisez quel type ?

-
.....
.....
13. Quel est le rôle de tableau de bord au sein de votre entreprise ?
.....
.....
14. Comment le contrôle de gestion peut-il aider à la gestion des coûts dans une entreprise ?
.....
.....
15. En tant que dirigeants de l'entreprise, êtes vous satisfait de la structure du contrôle de gestion ?
.....
.....
16. Quelles sont les limites du contrôle de gestion au sein de l'entreprise ?
.....
.....
17. Quels sont les avantages de disposer d'une fonction de contrôle de gestion au sein d'une entreprise ?
.....
.....
18. Comment le contrôle de gestion peut-il aider à améliorer la performance de l'entreprise ?
.....
.....
19. Quelle est la différence le contrôle de gestion et le contrôle de qualité ?
.....
.....

Table des matières

REMERCIEMENT

DEDICACES

DEDICACES

SOMMAIRE

LISTE DES ABRÉVIATIONS

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale.....	1
CHAPITRE I : ASPECT THÉORIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION	3
Introduction du chapitre 1	3
Section 1 : Définition et concepts clés du contrôle de gestion	3
1.1. Définitions	3
1.2. Apparition du contrôle de gestion	5
1.3. Historique du contrôle de gestion.....	6
1.3.1. Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle	6
1.3.2. Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité	6
1.3.3. Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion	7
1.3.4. Etape 1960-1970 : élaboration des outils	8
1.3.5. Les années 80 : le pilotage de la gestion	8
1.3.6. Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du «management de la performance »	8
1.4. Le contrôle organisationnel.....	9
1.5. Contrôle interne	10
1.6. Audit interne :.....	11
Section 2 : Rôles, missions et objectifs du contrôle de gestion	12
2.1. Rôles du contrôle de gestion.....	12
2.1.1. Permettre la décentralisation des responsabilités.....	12
2.1.2. Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels	12
2.1.3. Inciter les opérationnels à penser au futur	13
2.1.4. Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise.....	13
2.1.5. Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances	13
2.2. Missions du contrôle de gestion	14
2.3. Objectifs du contrôle de gestion	15

2.4. Les limites du contrôle	16
Section 3. Organisation de la fonction du contrôle de gestion	17
3.1. Variables contingentes du contrôle de gestion.....	17
3.1.1. La taille de l'entreprise	17
3.1.2. La technologie	17
3.1.3. La culture d'entreprise	18
3.1.4. La stratégie de l'entreprise.....	18
3.2. La place du contrôle de gestion.....	19
3.2.1. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale(DG) :	19
.....	19
3.2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière(DAF) :.....	20
3.2.3. Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO) :	20
3.3. Le processus du contrôle de gestion	21
3.3.1. Phase de prévision.....	22
3.3.2. Phase d'exécution	22
3.3.3. Phase d'évaluation	22
3.3.4. Phase d'apprentissage.....	22
3.4. Niveau du contrôle	23
3.4.1. Contrôle stratégique	23
3.4.2. Contrôle de gestion	24
3.4.3. Contrôle opérationnel	24
3.4.4. Contrôle budgétaire	24
3.5. Les tâches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise.....	25
3.5.1. Définition du contrôleur de gestion	25
3.5.2 Le métier du contrôleur de gestion.....	25
3.5.3. Le profil du contrôleur de gestion	25
3.5.4. Le rôle du contrôleur de gestion	25
3.5.5. Compétences du contrôleur de gestion	26
Conclusion du chapitre 1.....	28
CHAPITRE II : LES METHODES ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION.....	29
Introduction du chapitre 2	29
Section 1 : Méthodes du contrôle de gestion	29
1.1. Systèmes des coûts complet	29
1.1.1. Définition	30
1.1.2. Principe.....	30

1.1.3.	Mise en œuvre.....	31
1.2.	La méthode des coûts standards (préétabli).....	32
1.2.1.	Définition.....	32
1.2.2.	Principes de la méthode.....	32
1.2.3.	Mise en œuvre de la méthode.....	33
1.2.4.	Analyse des écarts.....	33
1.3.	La méthode ABC.....	34
1.3.1.	Définition.....	34
1.3.2.	Principes de la méthode.....	34
1.3.3.	Mise en œuvre de la méthode ABC.....	35
1.3.4.	Les étapes de la méthode.....	36
1.2.	Systèmes des coûts partiels.....	38
1.2.1.	La méthode du cout variable (direct costing).....	38
1.2.1.1.	Définition :.....	38
1.2.1.2.	Objectifs de la méthode.....	38
1.2.1.3.	Le principe de la méthode.....	38
1.2.1.4.	Les étapes de calcul de la méthode.....	39
1.2.2.	La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes.....	41
1.2.2.1.	Définition.....	41
1.2.2.2.	Objectifs de la méthode.....	41
1.2.2.3.	Le principe de la méthode.....	41
1.2.3.	La méthode de coût marginal.....	42
1.2.3.1.	Définition.....	42
1.2.3.2.	Objectifs de la méthode.....	42
1.2.3.3.	Le principe de la méthode.....	42
	Section 2 : les outils du contrôle de gestion.....	43
2.1.	La comptabilité analytique.....	43
2.1.1.	La définition.....	43
2.1.2.	Objectifs de la comptabilité analytique.....	43
2.1.3.	Les caractéristiques de la comptabilité analytique.....	44
2.2.	La comptabilité générale.....	44
2.2.1.	La définition.....	44
2.2.2.	Objectifs de la comptabilité générale.....	44
2.2.3.	Les documents comptables utilisés.....	45
2.2.4.	Le lien entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale.....	46
2.3.	La gestion budgétaire.....	47

2.3.1. La définition.....	47
2.3.2. Les principes de la gestion budgétaire	47
2.3.3. L'importance de la gestion budgétaire	47
2.4. Le Tableau de bord	47
2.4.1. Définition	48
2.4.3. Rôles d'un tableau de bord	48
2.4.3.1. Le tableau de bord est un instrument de contrôle	48
2.4.3.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication	48
2.4.3.3. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision	49
2.4.4. Les instruments d'un tableau de bord	49
2.4.5. Les indicateurs d'un tableau de bord	51
2.4.5.1. Définition.....	51
2.4.5.2. Typologies des indicateurs	51
2.5. Le système d'information.....	52
2.5.1. Définition de l'information.....	52
2.5.2. Les caractéristiques de l'information	52
2.5.3. La définition du système d'information	53
2.5.4. Le principe d'un système d'information	53
2.6. Le reporting	54
2.6.1 Définition du reporting.....	54
2.6.2. Principe.....	55
2.7. Benchmarking	55
2.7.1 Définition	55
2.7.2 Les principes du benchmarking	55
Section 3 : concept de la performance.....	56
3.1. La définition de la performance	56
3.2. Principaux critères de la performance	56
3.3. Typologies de la performance	57
3.3.1. La performance économique	57
3.3.2. La performance opérationnelle.....	58
3.3.3. La performance interne et la performance externe	58
3.4. Mesure de la performance.....	59
3.4.2. Typologie des indicateurs de performance.....	59
Conclusion du chapitre 2.....	60
Chapitre III : cas pratique « la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle.....	61

Introduction chapitre 3	62
Section 1 : Présentation de l'entreprise d'accueil.....	62
1.1. Evolution de l'entreprise COGB Labelle :	62
1.1. Missions de l'entreprise	65
1.2. Les objectifs de l'entreprise	65
1.3. Les activités de l'entreprise.....	66
1.4. Potentiels de production.....	66
1.4.1. Moyens de l'entreprise.	66
1.4.2. Les équipements de productions	67
1.4.3. Les principaux produits et les différents départements	67
1.4.3.1. Les principaux produits de l'entreprise	67
1.4.3.2. Les différents départements	67
1.4.3.2.1. Département de production :	68
1.4.3.2.2. Département technique	68
1.4.3.2.3. Départements des ressources humains	68
1.4.3.2.4. Département sécurité	69
1.4.3.2.5. Département comptabilité et finance.....	69
1.4.3.2.6. Département d'approvisionnement.....	69
1.4.3.2.7. Service laboratoire	69
1.4.3.2.8. Direction commerciale	69
1.4.3.2.9. Service transport	69
1.4.3.2.10. Contrôle de gestion	69
Section 02 : Fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle	70
2.1. Le contexte de sa création	70
2.2. Les objectifs visés par l'instauration de la fonction du contrôle de gestion	70
2.2.1. Les avantages attendus par la direction générale.....	70
2.2.2. Les avantages attendus par les autres fonctions	71
2.3. La position de la fonction du contrôle de gestion	71
2.4. Sa relation avec les autres fonctions de l'entreprise COGB Labelle.....	71
Section 3 : rôle et importance de la fonction de contrôle de gestion au sein de COGB Labelle.....	73
3.1. Le rôle du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise	73
3.2. Description du système d'analyse des coûts de l'entreprise	73
3.2.1. La gestion budgétaire	74
3.2.2. Les écarts sur vente	74
3.2.2.1. Ecart sur chiffre d'affaire (E/CA)	74
3.2.2.2. Ecart sur la marge.....	77

3.2.2.3. Ecart sur résultat	79
3.2.2.4. L'apport de la gestion budgétaire sur la performance de l'entreprise COGB Labelle	80
3.3. Le processus du tableau de bord au sein de l'entreprise.....	80
3.3.1. Les différents types du tableau de bord.....	81
3.5. Perception de la fonction du contrôle de gestion par les dirigeants de l'entreprise.....	84
3.5.1. Présentation du questionnaire.....	84
3.5.2. Présentation des résultats obtenus	85
Conclusion du chapitre 3.....	88
Conclusion générale	89
Bibliographie :.....	91

Résumé :

La fonction du contrôle de gestion est devenue de plus en plus importante dans les grandes entreprises. Car elle est désormais reconnue comme une précieuse source d'informations pour les dirigeants. En utilisant divers outils, cette fonction leur permet de prendre des décisions efficaces qui influent sur la progression de l'entreprise.

Ce qui nous a mené à poser la question suivante : « quelle est l'importance de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise COGB Labelle ».

Cette étude de cas nous a permis de comprendre que la fonction du contrôle de gestion joue un rôle crucial au sein de l'entreprise COGB Labelle grâce à son positionnement stratégique et à l'utilisation d'outils tels que la comptabilité, les tableaux de bord, la gestion budgétaire et le système d'information. Ces outils permettent de transformer les informations de l'entreprise en fournissant une image claire de sa performance.

Mots clés : le contrôle de gestion, la performance, méthode, outils, la comptabilité analytique, le tableau de bord, la gestion budgétaire.

Summary :

The function of management control has become increasingly important in large companies. Because it is now recognized as a valuable source of information for leaders. By using various tools, this function enables them to make effective decisions that influence the progress of the business.

This leads us to ask the following question: « how important is the management control function within the COGB Labelle company ».

This case study allowed us to understand that the management control function plays a crucial role within the COGB Labelle company thanks to its strategic positioning and the use of tools such as accounting, dashboards, budget management and the information system. These tools help transform business information by providing a clear picture of its performance.

Keywords : management control, performance, method, tools, cost accounting, dashboard, budget management.