



UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES,
COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITES



Mémoire de fin de cycle

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

OPTION : Audit et contrôle de gestion

Thème :

**Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise
pharmaceutique
Cas de SAIDAL**

Réalisé par

Mr. DIANE Oumar

Mlle. NIANG Madina

Dirigé par

Mr. OUASSAID Aziz

Devant le jury composé de

Président : Mr. SAM Hocine MCB UMMTO

Examineur : Mr. RECHAM Lyes MAA UMMTO

Rapporteur : Mr. OUSSAID Aziz MAA UMMTO

6^{ème} Promotion

Année universitaire 2019/2020



UNIVERSITE MOULOUD MAMMERRI TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES,
COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITES



Mémoire de fin de cycle

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

OPTION : Audit et contrôle de gestion

Thème :

**Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise
pharmaceutique
Cas de SAIDAL**

Réalisé par

Mr. DIANE Oumar

Mlle. NIANG Madina

Dirigé par

Mr. OUASSAID Aziz

Devant le jury composé de

Président : Mr. SAM Hocine MCB UMMTO

Examineur : Mr. RECHAM Lyes MAA UMMTO

Rapporteur : Mr. OUSSAID Aziz MAA UMMTO

6^{ème} Promotion

Année universitaire 2019/2020

Remerciements

C'est avec une grande volupté et plénitude que nous tenons à remercier Allah, le tout puissant, l'Omnipotent, l'Omniscient, l'Omniprésent, l'Audiant, le plus sage de nous avoir accordé la force de mener cette mission avec soin, perspicacité et détermination couronnée de somptuosité.

Nous tenons à remercier également Mr. OUSSAID Aziz, un éminent professeur avec des qualités rarissimes faisant de lui un être particulier, spécial et de principes, pour les conseils, les orientations et sa disponibilité tout au long de notre travail sans lesquels nous n'allons aucunement pouvoir atteindre notre objectif.

Nous remercions amplement les cadres de SAIDAL, en particulier Mr. ZITOUNI Mohamed pour son encadrement au sein de l'entreprise et toutes les personnes qui ont eu à nous aider directement ou indirectement durant la réalisation de notre travail.

Nous remercions nos chers parents pour leur soutien, leur contribution et leur patient.

Et enfin, un solennel remerciement à tous les corps professoraux de la faculté des sciences économiques, gestion et commerciales.

Dédicaces

Nous dédions ce modeste travail à nos chers parents qui nous ont soutenu et encouragé durant ces années d'étude, qu'ils trouvent ici le témoignage de nos profondes reconnaissances.

A tous nos frères et sœurs et tous ceux qui ont partagé avec nous tous les moments d'émotion lors de la réalisation de ce travail.

A nos famille, professeurs, proches et ceux qui nous donnent de l'amour et de la vivacité.

A tous nos amis qui nous ont encouragé.

Liste des abréviations

BFR : Besoin en Fond de Roulement
BSC : Balanced Scorecard
CA : Chiffre d’Affaire
CG : Contrôle de Gestion
CUMP : Coût unitaire moyen pondéré
DAF : Direction Administrative et Financière
DCA : Département Comptabilité Analytique
DG : Direction Générale
DR : Département reporting
DTB : Département Tableau de bord
DGB : Département Gestion Budgétaire
DSP : Département Suivi et Planification
DFC : Direction Finance et Comptabilité
DO : Direction Opérationnelle
DRH : Direction des Ressources Humaines
ERP : Entreprise Ressource Planning
GRH : Gestion des Ressources Humaines
RO : Responsable Opérationnel
PME : Petite et Moyenne Entreprise
OCE : Ordre des Experts Comptables
PCA : Pharmacie Centrale Algérienne
FRN : Fond de Roulement Net
TN : Trésorerie Nette
ROE : Ratio de rentabilité Financière
OVAR : Objectifs Variables d’Action Responsabilité
RBE : Résultat Brut d’Exploitation
VA : Valeur Ajoutée
EBE : Excédent Brut d’Exploitation
RN : Résultat Net
SPA : Société Par Action
MP : Matière première
PDG : Président Directeur Général

Liste des figures

Figure N°1 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale	19
Figure N°2 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière (DAF).....	20
Figure N°3 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction opérationnelle	21
Figure N°4 : Organigramme de SAIDAL.....	65
Figure N°5 : La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	70

Liste des Tableaux

Tableau N°1 : tableau des différents types de centre de responsabilité	38
Tableau N°2 : Le tableau de détermination des résultats de la méthode de coût variables	44

SOMMAIRE

Introduction générale	01
Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle de gestion	06
Introduction	06
Section 1 : Concepts du contrôle de gestion	06
Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion	16
Conclusion	29
Chapitre 2 : Les outils du contrôle de gestion au service de la performance pour l'entreprise	31
Introduction	31
Section 1 : La notion de performance dans l'entreprise et l'organisation du contrôle de gestion en centre de responsabilité	31
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion de l'entreprise	39
Conclusion	62
Chapitre 3 : Les dispositifs et les outils du contrôle de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	64
Introduction	64
Section 1 : La présentation de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	64
Section 2 : L'organisation de la fonction du contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	68
Conclusion	79
Conclusion générale	81
Bibliographie	84
Annexes	88
Table de matières	99

Introduction générale

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique, en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est la source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprise. Les entreprises doivent faire face à un environnement incertain où la concurrence devient de plus en plus féroce.

De ce fait, toute entreprise désirent être performante et compétitive doit savoir utiliser au mieux ses ressources. Le contrôle de gestion est un processus qui permet d'obtenir les objectifs de l'entreprise en optimisant l'allocation des ressources. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'entreprise.

En général, le contrôle de gestion est une réponse à certains problèmes d'entreprise pour lesquels la recherche de solution s'impose : l'augmentation des couts et la désorganisation des services au sein de l'entreprise. Il offre à l'entreprise plusieurs avantages tels que : maitriser des couts et amélioration de l'efficacité et l'efficience.

En effet, les contrôle de gestion à Sibut de multiples changements depuis sa première utilisation jusqu'à nos jours. Il intègre l'évolution économique, sociale et sociétale.

Chaque entreprise conçoit son propre dispositif de contrôle gestion, développé, en conformité avec les besoins d'informations de pilotage par programme et par action politique publique. Le contrôle de gestion doit s'adapter et être personnalisé en fonction et des spécificités de chaque entreprise. Quels que soit le type de contrôle de gestion mise en place, cela permettra toujours à l'entreprise de mieux s'organiser.

Dans ce contexte le contrôle de gestion peut être conçue comme étant un processus d'aide à la décision dans une entreprise permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel.

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. Les objectifs de contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises quel que soit la forme ou la taille. Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein d'une entreprise de deux manière inséparables : la première est de nature technico-économique et la deuxième dimension est de portée managériale.

Le contrôle de gestion est réalisé par un tiers nomme contrôleur de gestion, il fournit les informations chiffrées nécessaires à la réflexion stratégique de la direction de l'entreprise, il assiste les dirigeants dans la traduction en termes économiques des politiques retenues afin de bâtir un plan correspondant aux options choisies, l'exécution des plans d'action en vue

d'atteindre les objectifs fixés. Il découpe les plans stratégiques en court terme et assure un suivi précis des réalisations.

Le contrôle de gestion a pour mission d'assister les décideurs dans le pilotage des performances en leur permettant d'assurer la stabilité interne de leur entreprise tout en l'inscrivant au mieux dans la dynamique de son environnement.

Le contrôle de gestion, grâce à ses divers outils constitue à la fois un outil d'aide à la décision, un outil de dialogue et contribue à la performance de l'entreprise. Pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion qui contribue ainsi à la performance de l'entreprise grâce à ces divers outils essentiels tels que : la comptabilité analytique la comptabilité générale, l'analyse des coûts, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le reporting.

Ces outils du contrôle de gestion ne sont pas des outils préfabriqués, livrés. Ils se développent par un dialogue continu entre le management et les responsables du contrôle de gestion, dans un souci d'adaptation aux évolutions constantes des pratiques managériales et des modes de pilotage.

Les structures de contrôle de gestion peuvent être mise en place en fonction des périmètres hiérarchiques tels que : rattache à une direction générale, une direction administrative et financière ou même à une direction opérationnelle (ou aux responsables opérationnels).

Le contrôle de gestion se base aussi sur l'information, qui joue un rôle très important. La qualité des résultats du contrôle de gestion dépend donc de la qualité de l'information pertinente, fiable et facile à comprendre fournie par les tiers ou récoltée par le contrôleur de gestion pour la réalisation de sa mission. Il existe plusieurs sources d'information, le contrôle de gestion intéresse aux informations de nature financière, essentiellement d'origine comptable (coûts, marges, résultats etc.), il doit intégrer des données physiques et des données qualitatives non saisies en comptabilité et utiles à la détermination d'indicateurs.

Le contrôle de gestion est associé à divers autres fonctions comme le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

Aujourd'hui, tout comme les autres entreprises, les entreprises pharmaceutiques vivent dans un environnement de plus en plus incertain et risqué, donc la mise en place d'un bon système de contrôle de gestion est une nécessité. Le contrôle de gestion permet à l'entreprise pharmaceutique d'identifier et de maîtriser les sources de la création de valeur. Une entreprise pharmaceutique performante est une entreprise qui maîtrise les risques, son environnement, et

qui crée de la valeur pour tous ses interlocuteurs et cela grâce à la mise en place d'un bon dispositifs et outils de contrôle de gestion.

Le secteur pharmaceutique a connu de profondes mutations au cours des années 2000. Le contrôle de gestion a dû s'adapter à ce nouveau contexte.

- **Problématique**

La problématique que nous voudrions formuler pour ce travail de recherche, consiste à déterminer les dispositifs et outils du contrôle de gestion d'une entreprise pharmaceutique qui lui permettent de mieux s'organiser, ce qui amène à poser la question centrale suivante pour mieux cadre notre travail de recherche :

En quoi les dispositifs et outils du contrôle de gestion mise en place, permettrons de mieux organiser une entreprise pharmaceutique ?

De notre problématique, découlent les questions de recherches suivantes :

- Quel est le rôle du contrôle de gestion ?
- Quelles sont les missions du contrôle de gestion ?
- Comment la fonction du contrôle de gestion est-elle organisée au sein de l'entreprise ?
- Existe-t-il un lien entre les autres fonctions et le contrôle de gestion ?
- Quels sont les outils du contrôle de gestion au service de la performance pour l'entreprise ?

- **Objectifs de recherche**

Notre Travail étant une recherche qualitative, il sera donc basé sur des objectifs de recherche. Ainsi, notre objectif est de déterminer les dispositifs et outils de contrôle de gestion au sein d'une entreprise pharmaceutique qui lui permet de mieux s'organiser.

- **Motif du choix du sujet**

Le motif du choix de notre sujet découle du fait que le contrôle de gestion est une fonction qui a pour but de garantir la mise en place de la stratégie d'une entreprise et les ressources engagées sur le terrain.

Ainsi, notre motivation pour ce sujet provient aussi du fait qu'il concerne directement notre spécialité qui est l'audit et le contrôle de gestion.

- **Méthodologie de recherche**

Pour mener à bien ce travail nous allons utiliser principalement deux (2) méthodes :

- Une recherche documentaire de types ouvrages, articles, mémoire de master, doctorat magistère nous permettant de cerner le cadre théorique.

- Et un stage pratique sur le terrain pour réaliser le cadre pratique.

- **Structure du travail**

Notre recherche nous a permis d'établir trois chapitres, dont deux chapitres sera basé sur le cadre théorique et le troisième sur le cadre pratique :

- Le chapitre un est axé sur la généralité du contrôle de gestion ;
- Le chapitre deux est basé sur les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise ;
- Et Enfin le chapitre trois est consacré sur les études du cadre pratique sur les dispositifs et les outils du contrôle de gestion mise en place par une entreprise pharmaceutique cas de SAIDAL.

Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion occupe de nos jours comme avant une grande place au sien de l'entreprise. Il joue un rôle très important comme outil d'aide à la prise de décision. Il évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise.

Le contrôle de gestion, consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide de leur situation actuelle.

L'objet de ce chapitre est de présenter le contrôle de gestion. Pour cela nous l'avons organisé en deux sections, la première traite les concepts clés du contrôle de gestion et la deuxième porte sur l'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Section 1 : Les Concepts clés du contrôle de gestion

Pour comprendre la notion du contrôle de gestion, nous allons présenter quelques définitions citées par de nombreux auteurs, et déterminer son historique dans le monde des entreprises, son rôle, ses objectifs et les missions qui lui sont attribués, ainsi que les fonctions associées au contrôle de gestion.

1.1.Définition

Pour mieux éclairer la notion de contrôle de gestion il est nécessaire de définir ses composantes : le contrôle et la gestion.

-Le contrôle

Dans un premier sens fait penser à une vérification, sens que lui accorde la langue française mais il dépasse cette signification. Au sens anglo-saxon, le contrôle doit être entendu comme la maîtrise d'une situation, le fait de dominer ou d'avoir une certaine emprise sur un système. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation, ainsi il s'agit d'un acte de management¹.

- La gestion

C'est l'utilisation au mieux, de façon optimale des ressources rares dont dispose un responsable pour atteindre les objectifs fixés.

Le contrôle de gestion est un processus qui, au-delà d'une vérification des normes, il implique un réel pilotage de l'entreprise pour l'atteinte des objectifs fixés.

Le processus de la gestion peut être résumé de la manière suivante :
Information → Décision → Action → Contrôle².

¹ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2010, P7.

² ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit. P8.

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion parmi lesquelles nous allons citer quelques-unes :

- **Définition de R. Anthony**

Selon R. Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources s'obtiennent et s'utilisent avec efficacité et efficience, afin d'atteindre les objectifs de l'organisation³ ».

Il ajoute une autre définition en 1980 selon laquelle il indique un lien clair entre le contrôle de gestion et la stratégie. Dans cette définition il indique que « le contrôle de gestion devient un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation, de façon à mettre en œuvre les stratégies de cette organisation. »⁴.

Anthony souligne dans sa définition que le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais un processus qui a comme finalité l'atteinte des objectifs avec une efficacité et efficience. Aussi il met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, le manager dans sa fonction pousse les autres individus à travailler dans le même sens que la stratégie.

- **Définition de Khemakhem Abdellatif**

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁵.

Abdellatif Khemakhem insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

- **Définition de Henri Bouquin**

« on conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »⁶.

Selon H. Bouquin le contrôle de gestion est un régulateur de comportement, les managers doivent avoir un dispositif ou processus qui permet une assurance sur le fait que les actions des individus dans l'organisation concordent avec la stratégie mise en place.

- **Définition du plan comptable Général Français**

Plan Comptable Général Français (1999), définit le contrôle de gestion : « comme un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants, aux divers responsables des

³ DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « Contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés », Pearson Education, Paris, 2005, P5.

⁴ DE RONGE Yves, CERRADA Karine op.cit. P5

⁵ KHEMAKHEM Abdellatif, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris, 1971, P10.

⁶ AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011, P7.

données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec les données passées ou prévues peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées.

1.2. Historique du contrôle de gestion

La notion de contrôle de gestion s'est développée en même temps que l'organisation scientifique du travail et les fondamentaux de l'administration des entreprises (Fayol, 1916). Elle a connu la même évolution que la comptabilité de gestion, on ne peut effectuer un contrôle de gestion sans vraie maîtrise de la comptabilité de gestion. La fonction de contrôle de gestion est née avec la révolution industrielle au 19^{ème} siècle, les grandes entreprises de production se développaient de plus en plus et il était nécessaire de créer un système de contrôle pour pouvoir mesurer et contrôler les activités économiques, un système pour piloter l'entreprise à l'atteinte des objectifs prévus.

Le contrôle de gestion a d'abord été considéré comme une fonction de contrôle au sens strict, une forme de « contrôle –sanction ». Son objet était de vérifier l'adéquation entre une norme préétablie et le résultat d'une action. La sanction positive ou négative était le résultat de ce contrôle. Par la suite, avec le développement de la technique des budgets et l'analyse des écarts, le contrôle a évolué dans le sens d'un contrôle budgétaire, dépassant le rôle de surveillance qui lui était attribué pour devenir à la fois un instrument de pilotage de l'entreprise et de délégation des pouvoirs. Il a alors, été progressivement aux outils mis en œuvre : comptabilité analytique et budgétaire, comptabilité de gestion et plus généralement système d'information.

La fonction de contrôle de gestion sera reconnue comme fonction managériale dès le début des années 60, avec les travaux de (R.N. ANTHONY), c'est d'ailleurs, le premier en 1965 à avoir théorisé et démocratisé la discipline. Son rôle se précise avec l'apparition et le développement de la société de consommation, des produits et services. Le contrôle de gestion devient ainsi un outil d'aide à la décision de diagnostic et de contrôle des acteurs de l'organisation.

Au début des années 80, ce modèle sera critiqué et contesté, trouvant en lui un modèle inadéquat aux réalités évolutives de l'entreprise moderne et à son environnement. Cette remise en cause s'est traduite surtout avec l'apparition des nouvelles mutations technologiques et les nouvelles connaissances en gestion etc.

A la fin des années 80, apparaît une nouvelle approche « cybernétique » du contrôle de gestion désignée par (H. BOISVERT ; 1989) de « contrôle de gestion renouvelé. D'après l'auteur, cette nouvelle approche « tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle.

Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle. Ainsi que toutes les fonctions de l'entreprises et l'environnement externe (les fournisseurs, les clients, les concurrents etc.) sont concernés par cette évolution et mises à contribution.

En réalité, le premier modèle type de contrôle de gestion, est celui de (SLOAN & BROWN) à la General Motors (1921). La démarche de SLOAN : est de savoir que doit faire la DG ? Pour croître et durer ! D'ailleurs à ce propos (H. BOUQUIN, 2006), indique que : « le point de départ tournait sur le questionnement suivant : comment gouverner une grande entreprise en croissance et innovatrice ?

Le modèle traditionnel du contrôle de gestion « s'articule notamment autour de la pyramide du ROI (Return On Investment) qui permet de faire le lien entre les exigences des actionnaires et la performance des différentes activités de l'entreprise, des plans et des budgets (qui permettent d'articuler le court terme et le long terme), des coûts standards et du contrôle budgétaire (qui permettent de responsabiliser les différents acteurs dans l'organisation)⁷.

1.3. Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises quel que soit la forme ou la taille. Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein de l'organisation de deux dimension inséparables : la première est de nature technico-économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances. La deuxième est de portée managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités et d'orienter les comportements⁸.

- **Les objectifs de dimension technico-économique**

Le contrôle de gestion un instrument de calcul économique, il garantit aux managers une gestion économe (sans dépensé inutilement de l'argent), efficience et efficace des ressources mobilisées. Il a pour objectif d'aider à la décision et d'évaluer les performances.

- **Aider à la décision** : Le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation des problèmes complexe comme la maîtrise des coûts-valeur, aux décision d'investissements et de financement, à la fixation des prix, au lancement d'un nouveau produit etc. A titre d'exemple, le calcul

⁷ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit. P5.

⁸ AUGÉ Bernard, NARO Gérald, Op.Cit P8.

des écarts entre les coûts réels et les coûts préétablis élaborés à partir des prévisions budgétaires et des standards de production, permet d'identifier des causes des dérives des coûts par rapport aux prévisions et ainsi, de prendre des décisions visant à corriger les dysfonctionnements.

- **Evaluer les performances** : Le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances. Evaluation des performances va permettre à l'organisation de s'assurer que les objectifs fixés ont été atteints par les managers ou dirigeants responsables. Le contrôle de gestion permet ainsi aux managers de guider ou de piloter le système dont ils ont la responsabilité, ils disposent pour cela d'outils de suivi des performances. A titre d'exemple nous pouvons retenir le tableau de bord, le reporting et la gestion budgétaire. Le tableau de bord permet aux managers de piloter en toute autonomie leur activité, le reporting permet de faire des comptes rendus à travers des données chiffrées à leur hiérarchie. Le pilotage avec le contrôle de gestion s'inscrit généralement dans une logique de régulation où il s'agit de comparer, régulièrement, les états observés du système à des objectifs, des normes ou des standards et d'apporter des mesures correctives en cas de dérives. L'évaluation des performances dépasse la notion de mesure, donc le contrôle de gestion ne se réduit pas à une dimension technico-économique mais s'oriente vers une autre dimension qui est plus managériale.

- **Les objectifs de dimension managériale**

Le contrôle de gestion présente un caractère plus immatériel. C'est une fonction considérée stratégique dans l'entreprise. Il a pour objectif d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités et d'orienter les comportements.

- **Aligner la stratégie** : le contrôle de gestion permet de traduire les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs capable de mesurer les performances. Et de décliner ces objectifs à tous les niveaux décisionnels de responsabilité, afin de traduire les stratégies choisies en actions concrètes en passant par le contrôle de gestion. A long terme comme à court terme, dans le global comme dans le local, le contrôle de gestion joue un rôle important de liaison étroite entre le domaine stratégique et le domaine opérationnel.

- **Favoriser l'exercice des responsabilités** : Le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilités. Il permet la délégation de la responsabilité aux responsables et favorise son exercice en toute autonomie de décision, en mettant à la disposition

de ces derniers tous un outils et dispositifs. A titre d'exemple, les budgets permettent aux responsables de gérer en toute autonomie (indépendance ou liberté) les ressources qui leur ont été allouées sur l'année et de contrôler leur évolution. De même, le tableau de bord est un instrument de pilotage qui permet d'analyser plus rapidement et de réagir face à une situation donnée, donc c'est un instrument d'autonomie par excellence aussi.

- **Orienter les comportements** : Le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre unités de l'entreprise, en orientant les comportements vers l'accomplissement des buts organisationnels. Et Pour y parvenir le contrôleur de gestion doit assurer à la fois un rôle de pédagogie et un rôle d'animation autour de la performance, en expliquant le sens des indicateurs qui participe à l'interprétation des résultats et une interaction des participants autour de la recherche des solutions d'amélioration.

Il faut souligner au final que ces objectifs sont complémentaires et se nourrissent l'un de l'autre pour former un tout cohérent que l'on pourra appeler le contrôle de gestion.

A travers ces définitions et ces objectifs, apparaissent les missions du contrôle de gestion, qu'il convient à présent de préciser.

1.4. Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- **au niveau de la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.

- **au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

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

- **au niveau de la mise au point des procédures** : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

1.5. Rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction clef de l'organisation : il fait le lien entre la dimension stratégique (les dirigeants), la dimension tactique (managers) et la dimension opérationnelle (les salariés).

Selon ARDOIN J.L. et JORDAN. H., le contrôle de gestion remplit cinq rôles, à savoir⁹ :

- **Permettre la décentralisation des responsabilités**

Cette décentralisation dont l'existence est favorisée par le contrôle de gestion, est une nécessité dans vie pratique des affaires .la décentralisation des responsabilités « c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable des différentes unités opérationnelles d'une entreprise. »

La décentralisation a pour avantage :

- Décharge de la DG des problèmes de gestion courante au profit de réflexions stratégiques.
- Amélioration de la rapidité de réaction de l'organisation en réduisant le circuit décisionnel.
- Motivation des acteurs de l'entreprise en leur accordant une plus grande autonomie de décision...

- **Favoriser la coordination entre responsables opérationnels**

Nous avons deux types de coordination qui sont :

- La coordination verticale : c'est la coordination entre les niveaux hiérarchiques. Selon cette coordination un subordonné doit consulter son supérieure hiérarchique.
- La coordination horizontale ou coordination de différentes unités opérationnelles et fonctions de l'entreprise : c'est le cas où un responsable peut consulter son collègue de même niveau.

Il y'a parfois absence de cohérence entre les actions de différents responsables, cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination. D'où le rôle du contrôle de gestion qui permet de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en donnant

⁹ ARDOIN J, JORDAN H, « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion,1976, p22.

les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en mettant en avant le dialogue entre les opérationnels.

- **Pousser les opérationnels à penser au futur**

Il est nécessaire de penser au futur dans une entreprise pour garder une relation continue avec la clientèle, pour les emprunts à rembourser, les investissements etc.

Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à penser au futur, à se poser des questions et apporter des réponses pour maîtriser le futur. Parmi ces questions à poser nous avons par exemple : quoi faire ? ; qui va le faire ? comment ? Quand ? Quels les moyens à utiliser ? Ainsi le contrôle de gestion incite les opérationnels à penser au futur avec la discussion des objectifs et des plans d'actions par l'analyse des résultats en fonction des objectifs.

- **Encourager les opérationnels à prendre les décisions qui servent le mieux les intérêts de l'entreprise**

Mise à part les intérêts de l'entreprise tous les individus de l'entreprise ont des intérêts personnels, le contrôle de gestion a pour rôle de faciliter la diminution de cette convergence d'intérêt en sanctionnant les individus de manière positive ou négative par rapport à leur contribution aux projets de l'entreprise.

- **Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer les performances**

Après constatation des écarts et erreurs survenus, le contrôleur de gestion procède des recommandations et à la correction des erreurs pour qu'elles ne reproduisent plus. Pour éviter que les erreurs ne reviennent, les opérationnels doivent apprendre d'où e rôle du contrôle de gestion qui aide les opérationnels dans leur apprentissage en les obligeant à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations.

Le rôle du contrôle de gestion varie aussi selon le type d'entreprise (petites, moyennes ou grandes entreprises) on distingue :

Le rôle dans les moyennes et petites entreprises

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.

Le contrôleur de gestion doit avoir une connaissance transversale de l'entreprise, il agrège l'information, l'analyse et la présente aux dirigeants. Il a également un rôle de conseil et émet des recommandations suite à ces analyses et travaux divers.

Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

- les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels ;
- les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

1.6. Les concepts ou fonctions associées au contrôle de gestion

Dans cette partie, on va traiter trois notions qui sont liées au contrôle de gestion à savoir le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne¹⁰.

1.6.1. Le contrôle organisationnel

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnel et opérationnel) 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 :

- Planification.
- Fixation des règles et des procédures.
- L'évaluation des résultats et de la performance.

1.6.2. Le contrôle interne

Selon l'ordre des experts comptables (OCE) « 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

¹⁰ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit. P10.

l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

Le contrôle interne se caractérise par l'existence :

- De procédures au niveau des opérations, assurant l'examen de leur validité, leur recensement et le contrôle de leur exécution ;
- De dispositions générales portant sur la séparation des tâches, les conditions d'accès aux biens et ressources et la supervision des opérations.

Le contrôle interne a pour objectif la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise et pour-il cela il faut :

- La protection du patrimoine ;
- Une bonne qualité de l'information ;
- L'amélioration des performances ;
- Application des instructions de la direction.

Le contrôle de gestion et le contrôle interne sont deux fonctions complémentaires pour la bonne gestion d'une entreprise. Le contrôle de gestion s'intéresse aux risques pouvant affecter l'activité économique de l'entreprise. Il est généralement rattaché à la direction générale de l'entreprise alors que le contrôle interne a pour but de donner une meilleure maîtrise des processus pour réaliser les objectifs de l'entreprise. Il doit être totalement indépendant de la direction générale.

Le contrôle de gestion se base avant tout sur les chiffres comptables, souvent issus de logiciels de comptabilité. Il a pour vocation de s'assurer que la gestion et la pérennité financières de l'entreprise sont bonnes. Sa démarche est structurée par l'élaboration et le suivi des budgets.

1.6.3. L'audit interne

Le terme est actuellement largement répandu dans les entreprises. Selon, l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités.

C'est une activité qui donne une assurance sur le degré de maîtrise des opérations d'une organisation. L'objectif de l'audit est de maîtriser le processus de l'organisation, l'amélioration des dispositifs de contrôle interne.

L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.

Il doit permettre de :

- mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant.

- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité :

- L'audit est une mission ponctuelle (les interventions des auditeurs sont ponctuelles)

- Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise (agit en suivi).

Selon **Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Dniel Michel, Andreu Solé**, Deux mode de coopération peuvent exister entre l'audit interne et le contrôle de gestion, à savoir¹¹ :

- Tout d'abord, le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit, de façon que l'audit assure une analyse précise d'éventuels dysfonctionnement ou améliorations tant que le contrôle de gestion fait en sorte de régler les dysfonctionnements décelés jusqu'à la prochaine mission, ou au moins d'enregistre des nets progrès ;

- En second lieu, l'audit interne veille en permanence au respect des procédures de saisie de données comptables ou physiques. La fiabilité des données utilisées par le contrôleur de gestion lors de ses analyses dépend donc de la qualité du travail de l'audit interne.

Donc dans ce contexte on peut dire que le travail du contrôleur de gestion est plus général et plus permanent que celui de l'auditeur interne. Le contrôle de gestion n'est qu'un service comme les autres pour l'audit interne, qui doit aussi être audité de façon régulière, enfin de vérifier la sincérité des budgets, des tableaux de bord, ainsi que certains documents systématiques.

Section 2 : l'organisation de la fonction contrôle de gestion

L'organisation de la fonction contrôle de gestion est sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière et la maturité managériale des entreprises.

Nous allons nous intéresser dans cette section à la présentation de l'organisation de la fonction du contrôle de gestion, la place du contrôle de gestion (ou les services qui lui sont rattachés), le processus du contrôle de gestion, le métier, le rôle et le profit du contrôleur de gestion au niveau d'une entreprise, et avant tout ça nous allons aborder les variables contingentes qui influencent les entreprises et la mise en place de leur contrôle de gestion.

¹¹ Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Dniel Michel, Andreu Solé, Contrôle de gestion, des outils aux pratiques organisationnelles », 4^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2013, P293.

2.1. Les Variables contingents propre à l'entreprise

Au sein de l'organisation, on distingue divers facteurs de contingences, c'est-à-dire des variables propre à l'entreprise, qui évoluent avec elle et qui influencent ses choix et ses actions. Le contrôle de gestion est influencé par ces mêmes variables dans sa mise en œuvre. Ces variables sont : La taille de l'entreprise, la technologie, la culture de l'entreprise, la stratégie de l'entreprise.

2.1.1. La taille de l'entreprise

Les petites et moyennes entreprises n'ont pas la même organisation que les grandes entreprises, la structure de management diffère selon la taille de l'entreprise. Plus l'organisation est grande, moins elle est flexible et plus elle génère des besoins de coordination. La taille de l'entreprise est un critère très important pour la construction des outils du contrôle de gestion. Plus l'entreprise est petite plus les outils du contrôle de gestion sont simples et plus la sophistication est faible. 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 pouvions constater :

- Les entreprises de tailles moyennes ou de petites tailles s'appuient très fortement sur leur système comptable et des données financières pour l'analyse de contrôle de gestion ;
- Les plus grandes entreprises ont un système de contrôle de gestion plus complexe. Elles utilisent plus les outils de mesures de performances, le reporting plus sophistiqués et la consolidation comptable.

2.1.2. La technologie

Le progrès et l'innovation des technologies destinées à la gestion de l'entreprise posent des défis important à l'organisation qui doit être capable de les relever. Plus la technologie utilisée est complexe, plus la structure de l'organisation devient complexe.

La technologie aide le contrôleur de gestion, elle a considérablement facilité la réalisation de sa mission. Grace à la technologie, 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). Elle Permet d'alléger son rôle de vérificateur, la consolidation des données, et réduire son champs d'intervention sur la partie opérationnelle.

Les nouvelles techniques d'information et de communication viendront renforcer ce système car ce sont des outils flexibles qui accroissent de façon importante les capacités d'enregistrement, de stockage, d'analyse et de transmission de l'information afin de répondre aux contraintes de rapidité.

2.1.3. La culture de l'entreprise

Au sein des organisations, il existe une dimension culturelle héritée de l'histoire de l'organisation. Les cultures d'entreprises varient d'une entreprise à l'autre, c'est un élément particulier qui expliquent les bases du fonctionnement d'une entité spécifique.

La culture d'une entreprise est un ensemble de valeur qui une fois respecte par le gestionnaire l'aide à prendre des bons comportements dans son travail. Elle est un facteur de motivation, la culture d'entreprise renforce l'implication individuelle, améliore donc l'efficacité des ressources, et permet à l'entreprise d'exister, se construire et se développer. Donc elle influence le fonctionnement de l'entreprise en générale et le contrôle de gestion en particulier. Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

2.1.4. La Stratégie de l'entreprise

La stratégie est définie comme « l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie lui permettant, sur la longue période, de tirer avantage des règles du jeu de l'environnement » (M. Gervais, 2020, p20).

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. Donc la stratégie doit conduire l'entreprise à définir son champs d'activité.

2.2. La place du contrôle de gestion (ou les services rattachés au contrôle de gestion)

Les mutations qu'a connu le Contrôle de gestion posent le problème de son positionnement. Le contrôle de gestion n'est pas pratiqué de la même manière dans toutes les entreprises, sa pratique diffère selon les secteurs, les entreprises et les niveaux de responsabilités. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les entreprises. Il n'existe pas de rattachement idéal, non plus de rattachement définitif.

En raison de son caractère fonctionnel, tel qui a été décrit précédemment, le contrôle de gestion peut être rattaché à la direction générale (DG), à la direction administrative et financière (DAF) ou encore aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)¹².

2.2.1. Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale (DG)

Ce type de rattachement place le contrôleur 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.

Ce rattachement donne au service chargé du contrôle de gestion une visibilité, une transversalité et une légitimité permettant l'utilisation effective des outils mise en place dans la gestion quotidienne. Il permet une meilleure communication entre les différents niveaux d'administration.

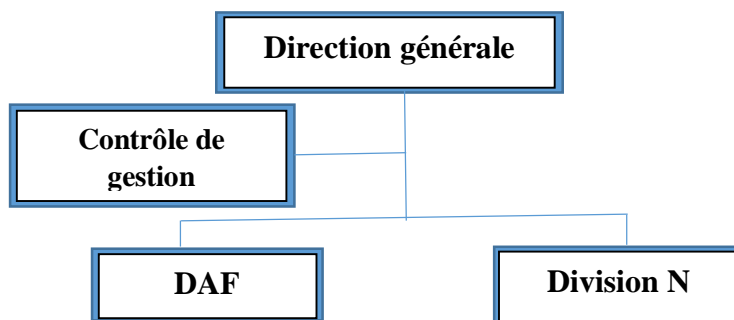
En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

Dans cette position le contrôleur est indépendant, Cette position le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et met en évidence son rôle de conseiller de gestion, et facilite sa tâche d'animation et de coordination.

Dans ce positionnement la fonction du contrôle de gestion est censé avoir plus de poids vis-à-vis des fonctions de l'entreprise, et aussi il donne au contrôleur de gestion une vision plus large de l'entreprise.

La contrepartie de ce positionnement peut être la perception par les services d'un contrôle de gestion contraignant ayant un pouvoir de coercition.

Figure 1 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale



Source : Löning Hélène, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Dniel Michel, Andreù Solé, Op.Cit. P 285.

¹² Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Dniel Michel, Andreù Solé, « Contrôle de gestion organisation, outils et pratiques », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2008, P.285.

2.2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière (DAF)

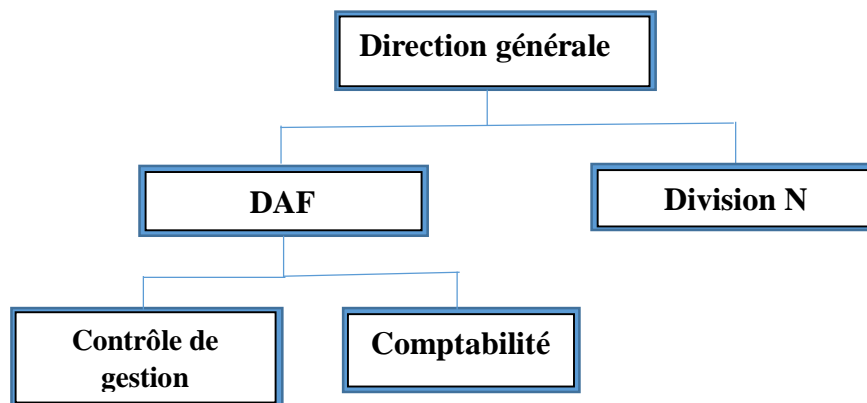
Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier.

Dans de nombreuses organisations, le contrôleur de gestion est rattaché à la direction administrative et financière. Compte tenu de la culture financière de ce service, son rôle se trouve alors limiter aux aspects traditionnels de la mission. Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

Dans cette position le contrôleur de gestion à une certaine dépendant au profil du directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai etc.).

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 obstacle entre la direction générale et lui ce qui peut empêcher ce dernier d'accomplir ses missions, sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, peuvent donc devenir plus difficiles¹³.

Figure 2 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière (DAF)



Source : Löning Helène, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Dniel Michel, Andreù Solé, Op.cit. P 286.

¹³ Bouin X, Simon F.X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportement » 2é éd, Dunod, Paris, P.56.

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

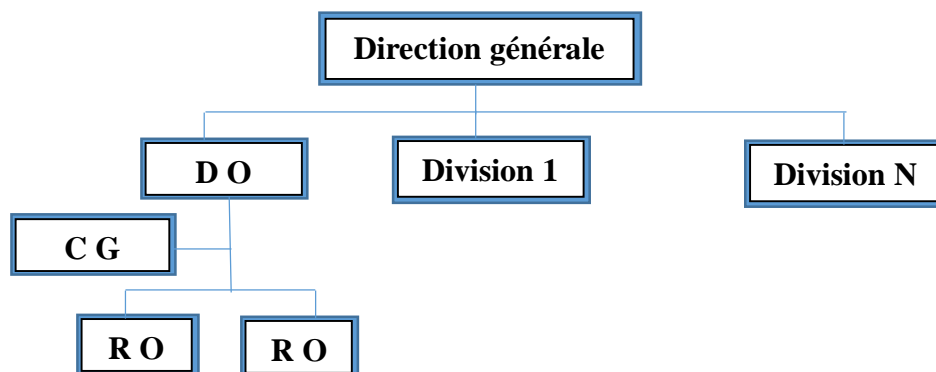
Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Une place égale est accordée à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui facilite les échanges entre les directions et accorde au contrôleur un pouvoir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

Les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion favorisent le rattachement la fonction du contrôle de gestion à des directions opérationnelles et stratégiques plus tôt qu'aux directions comptables et financières, car c'est une position qui favorise l'indépendance du contrôleur de gestion et qui lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants¹⁴.

Pour mieux remplir sa mission le contrôleur doit passer beaucoup de temps sur le terrain que dans le bureau, passe vingt pour cent (20%) du temps dans le bureau est déjà beaucoup. Beaucoup de théoriciens ont vécu plus de dix à vingt ans d'expérience sur le terrain pour mieux comprendre la fonction du contrôle de gestion (par exemple pour réaliser un tableau de bord plus facilement il faut plus être sur le terrain que de lire dans un livre) donc ce rattachement à ses avantages, le terrain du contrôleur de gestion s'étend de la direction générale aux opérationnels.

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

Figure 3 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction opérationnelle



Source : : Löning Helène, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Daniel Michel, André Solé, Op.Cit. P 286

¹⁴ Mlle KORIB Naïma « Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprises algériennes », thèse de doctorat, Université ABOU BERKR BERKR BELKAID TILEMCEN, Option Management des organisations, 2018/2019, P29.

Le contrôleur de gestion doit être rattaché au niveau le plus élevé de la structure, pour les raisons suivantes

- Il doit avoir une vue d'ensemble de l'entreprise pour assurer la cohésion du système ;
- Il doit s'assurer que les plans, les actions et les opérations vont dans le sens de la volonté de la direction générale exprimée par les objectifs stratégiques ;
- Il doit être impartial, situé en dehors de la hiérarchie, afin de mieux jouer son rôle de conseiller.

2.3. Processus du contrôle de gestion

Selon (ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel Jean SCHMIDT, 1985), le processus contrôle de gestion « est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore »¹⁵.

Le contrôle de gestion est un processus par lequel le dirigeant s'assure que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Ce processus peut être résumé en quatre grandes étapes, qui se déroulent successivement l'un après l'autre, et qui sont cernés par (ARDOIN J.L, MICHEL D., SCHMIDT J. 1985), dans les points suivants¹⁶ : la planification, la budgétisation, action et suivi des réalisations et enfin analyser ou la mesure des résultats.

- **La planification**

Le processus du contrôle de gestion démarre par une phase planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie concernant : les couples produit/marchés ; les investissements et désinvestissements ; l'organisation et la gestion des RH, l'adaptation de l'outil de production de cas échéant ; le financement. Si elle est bien menée, la phase de planification constituera après un guide pour les suivis des réalisations.

Le plan stratégique pour but d'arrêter les options fondamentales à long terme :

¹⁵ ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le contrôle de gestion », Publi-Union, P.217.

¹⁶ ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le Contrôle de Gestion », Publi-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours PP. 5-7>.

- C'est à dire diagnostiqué l'environnement (économique, social, institutionnel etc.) à long terme pour connaître les opportunités de l'environnement à saisir et détecter les menaces.
- Diagnostiqué à l'interne les forces et faiblesses de l'entreprise, elle doit connaître ses points forts et faibles dans les domaines, technique, financier, commercial et humain, afin de trouver une solution aux plus grands défaut qui menaceraient le développement futur de l'entreprise et de construire les forces détectées.

- **La budgétisation**

La phase de planification est suivie directement par une phase de budgétisation, qui commence par la fixation des objectifs à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. Elle vise l'efficacité à court terme de l'exploitation des ressources de l'entreprise, elle se manifeste correctement à travers l'action dont la valorisation constitue le budget. 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.

L'essentiel de cette phase est la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre commerciale, de production, d'achat, de moyens humains et financiers de l'entreprise. Il permet d'évaluer les résultats futurs, de vérifier l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats et en de modifier l'exécution et les plans d'action.

- **Action et suivi des réalisations**

La phase primordiale qui suit la budgétisation, c'est celle qui s'occupe de suivre les actions de budgétisation ou de l'exécution des plans d'action, et les traduire en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs : en traduisant les faits en plans d'action, en évaluant les résultats futurs, en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats, en modifiant les exécutions et les plans d'action.

Cette phase se déroule à l'échelon des agents de l'organisation. Ces derniers mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués pour atteindre les objectifs fixés par la direction générale.

Le processus de contrôle et la gestion d'entreprise sont donc concepts inséparables, le processus de contrôle aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'orientation des moments de réflexion qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action.

La mise en place d'un processus de contrôle de gestion se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tels que : les études économiques ponctuelles, les statistiques extracomptables, la comptabilité générale et la comptabilité analytique, la technique des ratios, les tableaux de bord, le système budgétaire etc.

- **Mesure des résultats**

La dernière étape consiste à analyser les résultats des actions, l'explication des niveaux de performance atteints ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires. Donc, dans cette phase les résultats obtenus par l'entité vont être comparés aux résultats souhaités par la direction pour mettre en évidence les écarts et en déterminer les causes, afin d'évaluer leur performance. Donc l'objectif est d'apprécier la performance de l'entité.

Aujourd'hui, les décideurs ne demandent pas seulement au contrôle de gestion de calculer les coûts et de mesurer les résultats a posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

Une fois les réalisations mesurées et communiquées, un écart repéré nécessite une action corrective que lorsqu'il est considéré comme essentiel. Il est important de connaître et de chercher à réduire le temps entre l'apparition d'un dérèglement et sa correction, car une action corrective trop tardive risque d'avoir un effet néfaste sur le système sous contrôle. L'efficacité du contrôle dépend de la vitesse de mise en œuvre de l'action corrective une fois l'écart apparu.

C'est dans cette phase que les facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

2.4. Tâches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

2.4.1. Définitions

Il existe de multiples définitions du concept contrôleur de gestion, données par plusieurs auteurs et organismes, parmi les plus importantes on trouve celles de :

GUERNY J et GUIRIEC J. C (1998)

« 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 »¹⁷.

¹⁷ GUERNY J, GUIRIEC J C « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, Paris, 1998, P 19.

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'établir des indicateurs qui permettent de vérifier le bon fonctionnement d'une entreprise et le respect des objectifs fixés, et à assurer un lien entre les dirigeants et les services d'une entreprise.

2.4.2. Métier du contrôleur de gestion

Depuis l'apparition du contrôle de gestion, le métier du contrôleur de gestion n'a cessé d'évoluer. Le métier d'un contrôleur de gestion consiste principalement à assurer une bonne visibilité de la rentabilité, l'optimisation des coûts et l'utilisation optimale des ressources de l'entreprise. Ce dernier est chargé d'analyser les données à sa disposition et de conseiller le directeur afin de veiller à la santé financière de l'organisation. Ce professionnel assiste ainsi la direction de l'entreprise et influe sur la prise de décisions stratégiques concernant l'activité de l'entreprise.

Dans une grande entreprise, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés comme par exemple le contrôleur de gestion industriel, le contrôleur de gestion commercial et le contrôleur de gestion budgétaire et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion. Tandis que dans les PME (petites et moyennes entreprises) il peut assurer en même temps d'autres fonctions (comptables, financières, administratives).

Le métier du contrôleur de gestion est passé d'une fonction technique traditionnelle dont ses principales missions étaient la conception, l'interprétation des outils de gestion essentiellement financiers et l'évaluation des performances des activités et de leurs responsables, 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 profil¹⁸.

2.4.3. Profil du contrôleur de gestion

Les membres de la direction générale sont plutôt sensibles aux qualités humaines du contrôleur de gestion qui est primordiale, mais aussi de la qualité de qualification du contrôleur de gestion. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent sur le plan des connaissances des activités de l'entreprise, un bon psychologue pour jouer pleinement son rôle d'animateur, capable de travailler avec la direction générale et également avec les hommes du terrain et les

¹⁸ Löning Hélène, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Daniel Michel, André Solé, Op.Cit P18.

opérationnels. Il doit avoir un esprit d'analyser, de synthèse des informations relatives à l'entreprise et avoir des capacités pour communiquer, avec les opérationnels tout comme avec la direction générale. Il doit maîtriser le cœur du métier en termes d'informations.

Le contrôleur de gestion est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité, donc de ce fait une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour lui, pour ne pas être surpris devant une certaine situation imprévue.

La boîte à outils dans laquelle le contrôleur de gestion se trouve, exige une base solide en comptabilité de gestion, en comptabilité financière et en finance d'entreprise.

Au-delà des connaissances financières, un contrôleur de gestion est obligé d'avoir une solide assise (base) dans d'autres domaines tels que : l'organisation, les systèmes d'information, la gestion des ressources humaines et les techniques d'expression¹⁹.

- **L'organisation** : il doit être capable d'organiser un service ou au moins relever les dysfonctionnements dans l'organisation d'une entité ;
- **Système d'information** : dans les petites organisations il peut créer une application de gestion. Mais dans les autres cas, il sera l'utilisateur. Donc pour cela, au-delà de dérouler les menus pour obtenir des données, il doit être capable de faire des extractions, des retraitements, des paramétrages etc. Ce qui demande une bonne connaissance du système utilisé.
- **La gestion des ressources humaines** : il doit être apte de créer une bonne relation avec les autres acteurs de l'entreprise tout en gérant son équipe ;
- **Les techniques d'expression** : il doit être capable de comprendre et parler le langage du terrain à cause son expérience professionnelle. Avoir l'aptitude de dialoguer, de négocier, d'expliquer, de convaincre, et même avoir une capacité à faire vivre et parler les chiffres.

Le contrôleur de gestion doit être rigoureux, réactif, doit avoir un profil relationnel, également il doit être capable de maîtriser les outils bureautiques par tire d'exemple d'Excel.

2.4.4. Rôle du contrôleur de gestion

Le Contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise et les autres directions, mais n'intervient pas dans la réalisation des opérations et n'est pas un décideur.

¹⁹ ¹⁹ Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux Eve Chiapello, Dniel Michel, Andreu Solé, Op. Cit P266.

Le contrôleur de gestion à une multitude de rôles et ses rôles varient d'une entreprise à une autre. Il est prestataire de services du fait qu'il conseille, coordonne, observe et il est aussi animateur du système d'informations²⁰.

- **Rôle de conseiller**

Le contrôleur de gestion est un conseiller auprès de la direction. Il n'a aucun pouvoir hiérarchique, et ne peut prendre des décisions que sauf dans le cadre de ses fonctions. Pour mieux assurer son rôle de conseiller le contrôleur de gestion doit :

- Convaincre, aider, guider pour orienter l'action vers l'objectif ;
- Amener la structure et l'objectif à être efficaces dans l'entreprise ;
- Aider la direction et les opérationnels à déterminer les actions prioritaires à mener ;
- Aider à présenter et diffuser le budget ;
- Proposer des actions correctives ;
- Aider à décider quel produit pousser à la vente.

- **Rôle de coordonnateur**

Le contrôleur de gestion est un coordonnateur tant au niveau de la planification que de la mesure des performances.

C'est son rôle principal au cours de la phase prévision, Il doit coordonner les prévisions de tous les centres de responsabilité dans le temps, pour l'établissement des budgets et pour garantir la qualité de la prévision concernant les objectifs et les moyens.

Le contrôleur de gestion doit s'assurer qu'il y a une cohérence entre les plans à long terme et l'objectif fondamental et aussi entre le plan à court terme avec ceux de long terme.

A travers la mesure des performances, il doit s'assurer que l'action est cohérente avec les plans, par l'analyse des écarts et le déclenchement des actions correctrices.

- **Rôle d'observateur**

Le rôle d'observateur du contrôleur de gestion se manifeste tant dans ses fonctions que vis-à-vis des contraintes qu'il subit, ou des bases sur lesquelles ses fonctions reposent. Il doit analyser pour la direction générale et les responsables concernés, l'environnement, ainsi que le climat psychologique et social de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit observer pour les opérationnels, la manière dont les objectifs et la structure sont définis et perçus. Leurs aident à analyser et commenter les données ou le faire à leur place même.

²⁰ Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion » Paris, EYROLLES. P 55.

Enfin, la mesure des performances exige qu'il soit un observateur impartial, pour enregistrer et analyser les performances et les écarts.

- **Animateur du système d'information**

Le contrôleur de gestion doit garder une vue d'ensemble du système d'informations et des opérations de l'entreprise, même s'il ne possède pas un pouvoir de décision.

Le contrôleur de gestion a pour rôle d'assurer son bon fonctionnement et sa pérennité. Il doit aussi veiller à sa mise à jour, en fonction de l'évolution des opérations et des structures de l'entreprise ; de manière à ce que l'information utile soit produite. Il apparaît à cet égard comme animateur du système d'informations. Il doit être capable de convaincre, de former, et d'entraîner tous les responsables à leurs objectifs.

Le contrôleur de gestion contribue à rassembler les données chiffrées qui permettent de préciser et d'affiner les stratégies et les objectifs. En allant sur le terrain, à l'écoute des responsables, il pourra orienter les réflexions et les analyses, regrouper les idées qui foisonnent pour s'assurer, ensuite, de leur cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et la traduire en objectifs de progrès.

2.5. Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion se heurte fréquemment à :

- **La tentation de la direction générale**
 - De vouloir piloter toutes les dimensions de la stratégie ;
 - De demander au contrôle de gestion de tout contrôler.
- **Des structures arbitraires de l'organisation en centre de responsabilité dont les échanges**
 - Reposent sur des relations bilatérales introduisant des marges de manœuvre et des gaspillages ;
 - Rendent mal compte des transversalités et ignorent l'effet réseau ;
 - Rendent impossible l'affectation d'une marge ou d'un dysfonctionnement sur une opération à laquelle ont participé plusieurs entités.
- **Des conditions d'exercice insatisfaisantes, des impératifs contradictoires**
 - Les objectifs ne sont pas clairement définis ;
 - L'activité ne se répète pas suffisamment pour capitaliser une expérience ;
 - Les prévisions et la mesure de nombreux ratios sont peu fiables ;

Il faut orienter les pratiques tout en laissant de l'autonomie aux acteurs²¹.

²¹ Les limites du control de gestion (2013), <https://www.cairn.info.fr>, consulté 18-03-2021 à 18h 30.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis non seulement de comprendre la notion du contrôle de gestion, ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc. Mais aussi de comprendre comment s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation à condition qu'il soit bien instauré au niveau de l'entreprise pour atteindre la performance.

Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a pour but de rassurer les responsables, de les aider et de les motiver, pour atteindre les objectifs et l'efficacité. Dans le cadre de ses missions, le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et opérationnels.

Le contrôle de gestion repose sur un processus (fixation d'objectifs, planification, budget, mise en œuvre, suivi des réalisations, analyse des résultats, prise d'actions correctives).

Le contrôleur de gestion doit être un conseiller ou un animateur afin de transmettre rapidement aux responsables et aux opérationnels les informations utiles à leurs décisions et à leurs engagements dans des actions correctives.

L'objectif ultime étant de faire ressortir les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise, fera l'objet du deuxième chapitre.

**Chapitre 2 : Les outils du
contrôle de gestion au service
de la performance de
l'entreprise**

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Introduction

Après le traitement du premier chapitre sur les concepts du contrôle de gestion, ce deuxième chapitre sera consacré sur les outils du contrôle de gestion mis au service de la performance de l'entreprise.

Afin de piloter et prendre des décisions à court et à long terme dans l'entreprise, les gestionnaires utilisent de nombreux outils d'aider à la décision. Les outils du contrôle de gestion sont construits par l'entreprise et utilisés par le contrôleur de gestion pour pouvoir être opérationnel. Ces outils permettent de suivre au quotidien l'activité de l'entreprise et sa performance.

Section 1 : La notion de la performance dans l'entreprise et l'organisation du contrôle de gestion en centre de responsabilité

Dans ce chapitre nous abordons la notion de performance dans l'entreprise ainsi que l'organisation du contrôle de gestion en centre de responsabilité. Ces deux points sont très importants au contrôle de gestion, une bonne mesure de la performance et le résultat des centres facilite ou aide le contrôleur lors de sa prise de décision.

1.1. La notion de performance d'entreprise

Dans le langage courant, la performance désigne le succès ou l'exploit. En gestion elle peut signifier l'atteinte des objectifs fixés. Dans cette section, nous représenterons la performance de l'entreprise en générale, afin de pouvoir connaître sa signification, ses critères, ses typologies ainsi que ses indicateurs.

1.1.1. Définitions de la performance de l'entreprise

La performance peut être définie de plusieurs manières. Nous allons retenir la définition de quelques auteurs ci-dessous :

- **Pour A KHEMAKHEM**

« La performance d'un centre de productivité (atelier, unité, service, entreprise, branche etc.) Désigne l'efficacité et la production dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés ».

- **Pour CHANDLER**

« La performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique, l'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin »²².

- **Pour MACHESNY**

« La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »²³.

- **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) »²⁴.

1.1.2. Les critères de performance

La mesure de la performance est en effet toujours liée à la stratégie poursuivie par l'entreprise. Elle doit être bien fait pour que cette mesurer soit profitable pour l'entreprise.

Evaluation de la performance d'une entreprise se fait à travers un certain nombre de critères. Les principaux critères d'appréciation sont : l'efficacité, l'efficience, la pertinence et l'économie.

- **L'efficacité** : efficacité peut être conçue comme étant : « le rapport entre le résultat atteint 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 »²⁵.

L'efficacité décrit la réalisation des objectifs, c'est la comparaison entre les objectifs fixés au départ et les résultats obtenus. Donc l'efficacité est le degré de réalisation des objectifs, une entreprise est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixés.

D'une manière plus simple l'efficacité peut être résumé par la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{résultats atteints} / \text{objectif visés}$$

- **L'efficience** : on peut définir efficience comme étant : « L'efficience est le rapport entre le résultat obtenu et les ressources utilisées. L'exigence d'efficience correspond ainsi à

²² BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, « Importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise CIVITAL (Bejaia) » Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option comptabilité, contrôle et audit, promotion 2017, P 21.

²³ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P21

²⁴ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P 21

²⁵ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P 22.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

l'atteinte du résultat, avec un minimum de ressources mobilisées (temps minimal, efforts limités, économie de moyens) »²⁶.

Donc on peut dire que, l'efficience est l'utilisation rationnelle des moyens ou ressources mise à la disposition d'un groupe pour atteindre les objectifs assignés. Une entreprise est efficace lorsqu'elle minimise les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés.

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

$$\text{Efficience} = \text{résultats atteints} / \text{moyen mis en œuvre}$$

- **La pertinence** : La mesure de la pertinence doit être faite tout au long d'un cycle et c'est toujours difficile de mesurer cette notion. C'est la cohérence ou la relation entre objectifs poursuivis d'une part et les moyens (ou les ressources) mises en place par l'entreprise d'autre part afin d'atteindre les buts fixés. Autrement dit, c'est la combinaison entre efficacité et efficience, donc on peut dire que la pertinence, c'est la capacité à réaliser les objectifs assignés de manière efficace et efficiente.
- **L'économie** : la notion d'économie peut être définie comme suit : « L'économie étudie la manière dont les individus, les groupes, les sociétés utilisent des ressources rares en vue de satisfaire au mieux leurs besoins »²⁷.

On attend par économie l'acquisition des ressources humaines, financières et matérielles à moindre coût, et ces ressources doivent être conformes à la norme établie en terme de quantité et qualité.

Une entreprise doit être à la fois efficace, efficiente, pertinente et acquiescer ces ressources au coût le plus bas possible pour être performante.

1.1.3. Typologie de la performance

La performance est au cœur des discours des managers des entreprises, c'est une fonction de la réussite variable selon les auteurs de l'entreprise. Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, sociale, organisationnel et sociétal. Il existe plusieurs types de performance mais

²⁶ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P 22.

²⁷ CHATBI Assia, ZORELI Nora, « Contribution du contrôle de gestion à la performance d'entreprise Cas : Electro-Industries d'AZAZGA », mémoire de fin de cycle master, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI TIZI-OUZOU, option finance d'entreprise, Promotion 2018 – 2019, P 39.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

nous pouvons retenir ces quatre différents types de performances au sein des entreprises²⁸ : la performance financière, la performance économique, la performance sociale, et la performance organisationnelle.

1.1.3.1. La performance financière

La performance financière est la capacité d'une entreprise à faire du profit, à être rentable en faisant de la valeur ajoutée et en atteignant ses objectifs. Les entreprises sont dans l'obligation de faire, à chaque fin d'exercice comptable, une synthèse sous forme de bilan et de compte de résultat. En effet ces documents contiennent les informations de bases pour évaluer la performance financière de l'entreprise. Evaluation de la performance financière s'effectue grâce à plusieurs indicateurs tels que : la rentabilité (Ratio de rentabilité financière « ROE »), la profitabilité, l'autofinancement, les dividendes versés aux actionnaires, l'analyse du bilan financier (le fond de roulement net « FRN », le besoin en fond de roulement « BFR », la trésorerie nette « TN »), le seuil de rentabilité.

La performance financière est à la fois un moyen de contrôle mais aussi un moyen de communication avec les personnels externes, avant d'investir dans une entreprise les investisseurs se renseignent tout d'abord sur la performance financière réalisée par une telle entreprise. Elle reflète l'efficacité et l'efficience des moyens humains, matériels et financiers utilisés par l'entreprise.

1.1.3.2. La performance économique

MARCHESNAY (1991) précise que la performance économique implique « l'obtention du coût de production le plus bas, la meilleure qualité, le revenu le plus élevé et éventuellement une combinaison des trois »²⁹.

La performance économique concerne la mesure économique du rendement ou de la rentabilité de l'entreprise. Elle représente également la valeur ajoutée engendrée par l'entreprise. La performance économique traduit les résultats présentés par la comptabilité. Elle est évaluée à l'aide de deux documents comptables, il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion et le bilan.

L'analyse de la performance économique être envisagée de deux manières :

²⁸ SANA Kharrat, « L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms : Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie », Thèse de doctorat, Université Paris-Saclay, spécialité de doctorat : Sciences de gestion, 1^{er} Décembre 2016, P 20.

²⁹ SANA Kharrat, Op.Cit, P 21.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

D'une part, elle peut être appréhendée par une analyse quantitative à partir des comptes de résultats. A ce titre, pour une entreprise industrielle, la production de l'exercice qui diminuée des achats réalisés auprès des tiers va nous donner une valeur ajoutée (VA) et ce solde représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise, considéré comme insuffisant quant à la détermination de la performance économique. Ainsi, l'excédent brut d'exploitation (EBE) = VA+ Subventions d'exploitation- impôts, taxes et versements assimilés-charges du personnel, ce solde désigne la véritable rentabilité de l'exploitation. En suite le résultats brut d'exploitation (RBE) = EBE+ Résultat financier, ce solde correspond aux ressources additionnelles permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières. En fin nous avons le résultats net (RN) = RBE+ Résultat exceptionnel – impôts, ce résultat permettra aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la rentabilité et la performance de l'entreprise.

Et d'autre part, il s'agit d'une analyse qualitative à partir de l'analyse de la réalisation des objectifs, et l'évaluation du niveau de qualité des produits de l'entreprise. L'entreprise doit identifier des objectifs précis quantitatifs et qualitatifs, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. KALIKAM propose quatre indicateurs d'efficacité économique ³⁰: le degré d'atteinte des objectifs, la place de l'entreprise dans son secteur, l'évolution de cette place dans le secteur et la qualité des produits et services.

Comme indicateur de performance économique nous pouvons retenir les soldes intermédiaires de gestion (la valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, le résultat brut d'exploitation, la marge commerciale etc.).

1.1.3.3. La performance sociale

La performance sociale d'une entreprise est la capacité de l'entreprise a mobilisé efficacement ces ressources humaines et s'assure de leur bien-être, en mettant en œuvre des actions visant à améliorer les conditions de travail ou la rémunération afin de donner envie aux salariés de s'investir. C'est un rapport entre l'effort social et l'attitude des salariés.

Le bilan social est très important, c'est un instrument qui permet d'évaluer la performance sociale dans l'entreprise, dans le domaine social il récapitule en document unique les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise. Il comporte des informations sur l'emploi, les rémunérations, les conditions de travaux et les relations professionnelles.

³⁰ SANA Kharrat, Op.Cit, P 21.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Il existe de très nombreux indicateurs de la performance sociale tels que : le montant des rémunérations, le climat social (le nombre d'accidents du travail, le turnover, le taux d'absentéisme etc.), le budget consacré à la formation, la nature des relations sociales etc.

1.1.3.4. La performance organisationnelle

La performance organisationnelle détermine la capacité de l'entreprise à mettre en œuvre des processus efficace, d'exploiter ses propres atouts et réduit ses insuffisances pour mieux s'organiser afin de garantir atteindre les objectifs.

KALIKAM considère quatre aspects de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle.
- La relation entre les services : La direction doit chercher à réduire ou à résoudre même les conflits et cela grâce à la coordination et à l'intégration.
- La qualité de circulation de l'information (entre les différents services, les niveaux de la hiérarchie etc.).
- La flexibilité de la structure est relative à la capacité de l'organisation à se remettre en cause pour s'adapter à l'évolution de son environnement, voire même l'anticiper. Elle s'apprécie à travers le degré de réalisation d'une modification importante de la structure.

1.2. L'organisation du contrôle de gestion en centre de responsabilité

Le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centre de responsabilité pour faciliter le suivi de l'activité de chaque responsable. Cette notion permet à l'entreprise d'améliorer ses relations avec les clients et fournisseurs. Les responsables de ces centres se voient assigner des objectifs et un ensemble de moyens humains, techniques et financiers pour pouvoir atteindre ces objectifs assignés. Un centre de responsabilité peut être un service, un atelier, un magasin, une usine, une filiale, une division ou même un département opérationnel ou fonctionnel etc.

1.2.1. Définition de la notion du centre de responsabilité

La structure du contrôle de gestion épouse celle de la division des responsabilités au sein de l'organisation. L'unité de base de cette structuration est le centre de responsabilité. Un centre de responsabilité représenté donc : « Une entité dirigée par un manager responsable qui a obtenu de sa hiérarchie une délégation de responsabilité en vue d'accomplir différents objectifs et missions »³¹.

- **Autre définition donne Alazard Claude et Sépari Sabine dans leur ouvrage (DCG11)**

³¹ AUGÉ Bernard ? NARO Gérald, Op.Cit, P 19.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

« Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné »³².

1.2.2. Les différents types de centre de responsabilités

Plusieurs types de centres de responsabilités structurent le contrôle de gestion. Et ces différents centres font généralement l'objet d'une évaluation régulière des résultats de l'entreprise dont la fréquence peut être mensuelle, trimestrielle ou même annuelle. D'une manière générale on distingue quatre types de centres de responsabilités, en fonction des missions, objectifs assignés³³ : les centres de coûts, les centres de revenu ou chiffre d'affaire, les centres de profit, les centres d'investissements.

- **Les centres de coûts :** Dans ce centre on doit chercher à maîtriser la consommation des ressources ou des coûts. Les centres de coûts sont composés de deux types de centres : les centres de coûts productif et les centres de coûts discrétionnaires. Les centres de coût productifs se caractérisent par des outputs tangibles, dont il est facile de mesurer la qualité et la quantité. Les responsables de ce centre doivent produire un produit de bonne qualité à moindre coût (ou aux coûts le plus bas possible). Par contre les centres de coûts discrétionnaires se caractérisent par des outputs de nature immatérielle, dont la mesure de la quantité et de la qualité semble difficile à faire. Ce centre a pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle.
- **Les centres de revenu ou chiffre d'affaire :** l'objectif de ce centre de maximiser le chiffre d'affaire par le développement de la vente de marchandise, de produits et des services selon la nature de l'activité de l'entreprise. La performance des responsables de ce centre peut être mesurée ici par le volume des ventes et le prix pratiqué. Il peut y avoir des charges aussi comme tels que : remises, rabais frais de promotions et une remise de fin d'année liées à des quotas de ventes.
- **Les centres de profit :** l'objectif de ce centre est de dégager une marge positive importante par la maximisation des produits vendus et la minimisation des coûts de ces produits. Objectif des responsables de ce centre étant de réaliser un bénéfice, donc leur l'évaluation peut être grâce à la différence faite entre le chiffre d'affaire et les coûts engendrés, c'est-à-dire le profit.
- **Les centres d'investissements :** l'objectif du centre est d'obtenir un meilleur retour sur investissement pour réaliser un profit à long terme. Ce centre se situe généralement au

³² ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit, P 362.

³³ AUGÉ Bernard ? NARO Gérald, Op.Cit, P 21.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

plus haut niveau hiérarchique et a une vision à long terme contrairement au centre de profit qui ne recherche que des profits à court terme. La performance des responsables ce centre est appréciée sur la base de la rentabilité des investissements et des capitaux investis, c'est-à-dire leur retour sur investissement.

Nous allons synthétiser ci-dessous dans un tableau les différents types de centres de responsabilité.

Tableau N°1 : tableau des différents types de centre de responsabilité

Type de centre	Variable sous contrôle du responsable	Eléments monétaire sur les quels porte l'évaluation du centre	Exemple
Centres des coûts	Consommations de ressources	coûts	Centres de coût de production : atelier de fabrication. Centre de coût discrétionnaire : DG, DRH
Centres des revenus	Ventes (quantités et prix)	Chiffre d'affaire	Force de vente, magasin de vente, succursale (si les achats sont négociés au niveau d'une centrale, par exemple)
Centres de profit	Bénéfice	Résultats de l'exercice	Succursale, usine, « business unit »
Centre d'investissement	Rentabilité des actifs investis	Retour sur investissements	Filiale, division, « business unit »

Source : AUGÉ Bernard, NARO Gérard, « mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris, 2011, P 23.

1.2.3. Le centre de responsabilité et le contrôle de gestion

La mise en place d'une structure en centre de responsabilité et le système de contrôle de gestion peut être un piège pour l'entreprise, s'il y a un manque de cohérence ou manque d'une vision globale entre les deux.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

En particulier, lorsqu'on définit des centres de responsabilité, leur nature et leurs objectifs, ceux-ci doivent être impérativement cohérents avec³⁴ :

- Le champ d'action, l'autorité déléguée au centre en question,
- Les critères d'évaluation de la performance définis pour le centre,
- Les règles qui gouvernent les achats et transactions internes à l'entreprise et les prix de cession internes déterminés.

Lors de la mise en place ou rénovation du système de contrôle de gestion, il faudra reformuler clairement la nature des missions et des objectifs pour chaque centre de responsabilité pour que les deux vont ensemble.

Les responsables des centres ont une Autonomie de gestion, et cette indépendance de gestion doit être organisée de telle sorte que les centres : ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise et connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres. L'évaluation des performances du centre de responsabilité doit alors absolument être en harmonie avec le système de contrôle de gestion en place, et ses performances sont anticipées par la prévision budgétaire et suivie par des outils du contrôle de gestion.

Section 2 : Les outils du contrôle de gestion de l'entreprise

Dans le cadre de son fonctionnement, un système de contrôle de gestion recense plusieurs outils de contrôle de gestion, certains sont directement applicables et d'autres ne le sont pas. Dans cette section Nous allons développer les principaux outils à savoir la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le reporting.

2.1. La comptabilité analytique

Les dirigeants d'entreprises se sont rendus compte que la comptabilité générale avait des apports limités dans les prises de décisions. Pour y voir plus clair ils ont commencé à développer une ventilation des charges et des produits plus analytique. La comptabilité analytique est un outil essentiel d'aide à la prise de décision dans une entreprise.

2.1.1. Définition

La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le

³⁴ Hélène Löning Véronique Malleret • Jérôme Méric • Yvon Pesqueux Ève Chiapello • Daniel Michel • Andreu Solé, Op.Cit, P 22.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs³⁵.

La comptabilité analytique permet à l'entreprise d'avoir une meilleure connaissance des dépenses qu'elle engage et de produire des informations pertinentes : connaître les résultats par produits, par ateliers, déterminer si le coût de revient du produit fabriqué est inférieur au prix de vente, faut-il continuer la fabrication directe d'un produit ou faire de la sous-traitance etc.

2.1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

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

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits : cela va permettre au gestionnaire de déterminer les rendements par activité et par produits ;
- Déterminer les bases d'évaluation pour certains éléments du bilan : dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat, c'est à dire incluant, en plus du prix d'achat, les frais d'approvisionnement. De la même façon, le stock final de produits finis doit être évalué au coût de production, incluant en plus du coût des matières utilisées, les frais de fabrication. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks ;
- Expliquer les résultats, en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondant : c'est l'analyse du résultat global en -dégageant la contribution des différentes activités à ce résultat, résultat global étant la somme des résultats par activités ;
- Faire des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation par exemple) à long et à court terme ;
- La réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets) ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;
- Eclairer les prises de décisions de gestion.

2.1.3. Différentes méthodes de calcul des coûts

Nous allons définir ce que c'est qu'un coût avant d'aborder la notion de calcul des coûts. Selon le plan comptable français, un coût est défini comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Il est propre à l'entreprise qui le calcule. Il

³⁵ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P 27.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

existe plusieurs types de coûts : coûts fixes /variables ; coûts directs /indirects ; coûts complets etc.

Dans ce cas on peut distinguer plusieurs méthodes de calcul de coûts, qui sont entre autres : la méthode de coûts complet, la méthode de direct costing et la méthode ABC.

2.1.3.1. La méthode de coûts complets

Cette méthode permet de fixer le prix de vente des produits à partir du coût de revient complets. Le coût complet correspond à l'ensemble des coûts liés à un produit de sa fabrication jusqu'à sa vente. Pour réaliser un bénéfice, une entreprise doit faire en sorte que son chiffre d'affaires soit supérieur à l'ensemble des coûts qu'ils soient directement en rapport avec le produit ou ayant un rapport bien lointain.

La manière de répartir l'ensemble des coûts, et notamment ceux qui n'ont qu'un rapport lointain avec les produits, posera des problèmes complexes. La méthode de coûts complets partage les charges incorporables en charges directes et charges indirectes. Les charges directes sont des charges qu'on peut affecter sans ambiguïté et sans calcul préalable au coût d'un produit, ce sont des charges pouvant s'imputer naturellement aux produits et services concernés. Les charges indirectes nécessitent des calculs au préalable car elles concernent plusieurs produits en même temps. Ces charges vont être réparties selon des clés de répartition comme le nombre d'heures de main d'œuvre directe ou le kilo de matière première utilisée, etc.

Les charges indirectes dans la méthode de coûts complets suivent un traitement en plusieurs étapes :

- **Répartition des charges indirectes en centres d'analyse**

On distingue des centres principaux et des centres auxiliaires³⁶ :

Les centres principaux : correspondant aux fonctions liées directement à la chaîne de création de valeur, notamment tout centre faisant partie de la chaîne de production (approvisionnement ; production ; distribution).

Les centres auxiliaires : ce sont des fonctions de supports qui ne participent pas directement au processus de production (entretien ; transport ; administration etc.).

- **Calcul du coût de l'unité d'œuvre**

Les charges indirectes de production qui ont été affectées aux centres auxiliaires vont être réparties entre les centres principaux, au prorata d'un critère appelé unité d'œuvre.

³⁶ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P 28.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse de ressources, elle explique le mieux la consommation de ressources. C'est l'unité qui par son coût permet d'imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

Il est nécessaire de définir une unité d'œuvre pour chaque centre principal. Cette unité d'œuvre est choisie par le contrôleur de gestion et doit être pertinente avec la façon dont sont réalisées les coûts. Parmi les unités d'œuvre, on peut citer : l'heure machine ; l'heure de main d'œuvre directes ;

Le coût de l'unité d'œuvre se calcule en divisant coût total du centre par le nombre d'unité d'œuvre.

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \text{coûts total du centre} / \text{nombre d'unité d'œuvre produite}$$

Dans cette étape, le calcul du coût d'unité d'œuvre de chacun des centres à partir du nombre d'unité d'œuvre consommé par chaque produit permet l'imputation des charges indirectes au coût des produits.

Après la répartition des charges indirectes en centres d'analyse et le calcul du coût d'unité d'œuvre nous allons procéder au calcul du coût de revient.

- **Calcul du coût de revient complet du produit**

Le coût de revient des ventes est composé des éléments suivants :

- le coût de production (ou de sortie des produits) qui s'obtient additionnant le coût d'achat des matières premières consommées, charges directes de production (main d'œuvre etc.) et les charges indirectes.
- les charges directes de distribution (dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ;
- les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.)

$$\text{Coût de revient des produits vendus} = \text{coût de production des produits fabriqués vendus} + \text{Coût de distribution (charges directes et indirects de}$$

Au final le résultat analytique est obtenu après le calcul du coût de revient. Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaire et le coût de revient.

$$\text{Résultat analytique} = \text{chiffre d'affaire} - \text{coût de revient des produits vendus.}$$

Les avantages de cette méthode

- La prise en compte tous les coûts ;
- Permettre de connaître les charges indirectes incombant à chaque section, chaque produit fabriqué ;
- Permettre de fixer le prix de vente de chaque produit en fonction de l'ensemble de coûts du produit ;
- Donner un résultat précis permettant un meilleur contrôle des coûts ;
- La méthode est très utilisée dans le domaine de la production en masse.

2.1.3.2. La méthode du direct costing

Elle met l'accent sur le coût variable qui est un coût partiel ce qui signifie essentiellement qu'on va s'abstenir d'imputer la totalité des coûts sur les produits et services auxquels on s'intéresse.

Cette méthode constitue une aide à la prise de décision utilisée sur le court terme. Les gestionnaires sont intéressés par le comportement des coûts et revenus en relation avec des décisions qui peuvent affecter le volume d'activité.

Les coûts variables sont définis comme ceux dont le total varie en fonction du volume d'activité, les coûts fixes sont ceux dont le total ne varie pas le volume d'activité³⁷.

• Manière de procéder à la méthode

Les décisions concernant les différents produits seront plus claires par une présentation des revenus et des coûts privilégiant dans un premier temps les coûts variables, et en ne prenant en compte les coûts fixes que dans un second temps.

Il faut d'abord différencier les charges variables des charges fixes ensuite, on va calculer la marge sur coûts variables de chaque produit. La marge sur coût variable (M/CV) se définit comme la différence entre le chiffre d'affaires et l'ensemble des charges variables nécessaires à l'obtention du produit.

Elle peut être résumée par la formule suivante : $M/CV = CA - CV$. Et à partir de la marge sur coûts variables, on peut calculer le taux de marge. Le taux de marge sur coût variable est le rapport entre la marge sur coût variable et le chiffre d'affaires : $T = (M/CV) / CA$ fois 100.

Enfin on calcule le résultat qui est égale à différence entre le total marge sur coût variable et le total des charges fixes. Résultat différentiel = $TM/CV - TCF$.

³⁷ DESIRE-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel, KACHER Nathalie, POLOSSAT Marc, Op.Cit, P 205.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Tableau N°2 : Le tableau de détermination des résultats de la méthode de coût variables

	Produit 1	Produit 2	Produit 3	TOTAL
Montant des Ventes	V1	V2	V3	V1+V2+V3
Charges Variables	C1	C2	C3	C1+C2+C3
Marges sur coûts variables	M1	M2	M3	M1+M2+M3
Charges Fixes				CF (en totalité)
Résultat (dans la méthode des coûts variables)				Résultat

Source : BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, « Importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise CIVITAL (Bejaia) » Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option comptabilité, contrôle et audit, promotion 2017, P 34.

- **Avantage de la méthode**

Le direct costing permet :

- Déterminer la contribution de chaque activité ou produit à la couverture des coûts fixes à travers une série de marges (marge brute, marge sur coûts variables...) propres à chaque entreprise ;
- Calculer le point mort ou seuil de rentabilité d'une activité : c'est-à-dire la quantité pour laquelle le bénéfice d'une activité est égal à zéro (si une entreprise vend une quantité supérieure au point mort, il réalisera des bénéfices, et dans les cas contraires elle vend en dessous, elle fera des pertes) ;
- Définir politiques de prix et d'évaluer les risques.

2.1.3.3. La méthode ABC

La méthode ABC signifie Activity based costing. C'est un outil d'analyse des coûts par activités.

Cette méthode se caractérise par :

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

- La référence à l'activité plutôt qu'au produit. On se considère plus les coûts comme étant directs ou indirects au produit mais traçable ou non traçables au produit au travers des activités ;
- La réduction de la place consacrée à la fonction production ;
- La prise en compte de valeur créée par certaines activités.

La méthode ABC consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonction. Une activité peut être définie comme un ensemble de tâches élémentaires reliées entre elles et souvent décrites par des verbes : rechercher, produire, stocker, livrer, facturer, contrôler etc.

Exemple : négocier les prix d'achat, prospector de nouveaux clients, enregistrer les factures fournisseurs etc.

• Démarches de la méthode

- Identification de toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur d'un produit ou d'un service (chaque activité contribue à la valeur d'un produit ou service).
- Faire ressortir le lien entre chaque activité et ses charges : calculer le coût des activités (chaque produit ou client consomme des activités qui sont-elles mêmes génératrices de coûts) ;
- Dégager un inducteur de coût : indice regroupant tous les produits et activités n'induis pas une référence donnée. L'inducteur est l'unité d'œuvre qui permet de répartir le coût total de l'activité. Pour chaque activité, un inducteur sera retenu par exemple pour le traitement d'une commande on a comme inducteur le nombre de commandes)

• Avantage de la méthode

- Elle permet une analyse par activités d'une entreprise et de faire ressortir la création de valeur ;
- Maîtrise de plusieurs activités (la transversalité de la méthode) : des activités peuvent avoir le même inducteur. Donc en agissant sur un inducteur, on peut maîtriser plusieurs activités ;
- Identification et maîtrise des activités des fonctions administratives.

2.2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses. On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Il est d'abord important d'éclair la notion de budget. C'est quoi un budget et quel est son rôle ?

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

2.2.1. Définition et rôle des budgets

Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise. (Contrôle de gestion et contrôle budgétaire, p172)

Les budgets financiers sont l'expression monétaire des attentes de la direction, concernant le chiffre d'affaires, la situation financière et les flux monétaires. A l'appui des budgets financiers, on trouve des budgets non financiers indiquant par exemple le volume à produire (budget de production). Le volume prévisionnel des ventes (budget de ventes) ou l'effectif du personnel à employer.

Le budget général réalise la synthèse des prévisions figurant dans les budgets particuliers d'une organisation. Il reflète les décisions relatives à l'exploitation et au financement. Les décisions d'exploitation concernent l'achat et l'utilisation des ressources rares. Les décisions de financement sont relatives à l'obtention des capitaux pour financer les acquisitions.

Le budget joue un rôle très important dans l'entreprise, il doit permettre :

- De préciser les objectifs poursuivis par l'organisation ;
- D'évaluer l'économie, l'efficience et l'efficacité des gestionnaires ;
- D'intervenir pour rectifier les plans ;
- D'estimer les revenus associés aux plans ;
- D'établir un plan d'investissement ;
- De déployer un plan de production ;
- De planifier les approvisionnements ;
- De prévoir l'embauche de main-d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- De réévaluer les objectifs et la stratégie de l'organisation.

2.2.2. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant les activités de l'entreprise. Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme étant : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »³⁸.

Ces programmes d'actions chiffrées vont servir d'outils de pilotage car ils seront accompagnés par un contrôle a posteriori qui consiste à comparer les réalisations et les

³⁸ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P 225.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

prévisions par la mise en œuvre d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

2.2.3. L'importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire considérée comme un outil très important depuis, elle constitue un moyen de mesure, d'évaluation de la performance et de motivation pour les personnels de l'entreprise. La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise et d'orienter des actions des entreprises, puisqu'il permet de détecter toute déviation des réalisations par rapport aux prévisions par :

- une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- l'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

2.2.4. Les phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composée de deux phases³⁹ :

- La budgétisation : l'élaboration des budgets
- Contrôle budgétaire : calcul des écarts et actions correctives qui en découlent.

2.2.4.1. L'élaboration de budget

La constitution des budgets diffèrent selon les modes de gestion des entreprises. On distingue :

- les budgets imposés : la direction assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ;
- les budgets négociés : consiste à faire une concertation entre les responsables opérationnels et la direction sur des propositions d'objectifs. Les décisions sont prises à partir d'un consensus tout s'assurant de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

La procédure budgétaire est longue surtout pour les budgets négociés. Les premières directives de la direction sont communiquées au responsables budgétaires. Ainsi chaque responsable va élaborer une proposition de budget qui sera soumis au contrôle de gestion.

³⁹ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P 225.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Ensuite l'entreprise va procéder à une consolidation des budgets avec vérification de leur cohérence avec les politiques de l'entreprise. Et enfin une version définitive sera arrêtée.

Les budgets doivent envisager et englober :

- Les activités d'exploitation de l'entreprise c'est-à-dire les niveaux des ventes et de la production, ainsi que les moyens humains à mettre en œuvre ;
- Les conséquences monétaires de ces choix ;
- Les incidences de décisions de financement ou d'investissement décidées par l'administration.

Les budgets privilégiés sont les budgets de vente et de production : ce sont les budgets déterminants. Lorsque ces plans d'actions sont acceptés les autres budgets de fonctionnement des différents services seront chiffrés : ce sont les budgets dépendants.

Tous les budgets aboutissent au compte de résultat prévisionnel.

Il faut que l'élaboration de budget soit accompagnée par un suivi pour s'assurer de la bonne application des stratégies définies, que les prévisions soient le possible plus de la réalité. C'est ce sens qu'intervient le contrôle budgétaire.

2.2.4.2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire peut être défini comme la comparaison permanente des prévisions figurées dans le budget et les résultats réels.

L'objectif de contrôle budgétaire n'est pas seulement de calculer les écarts des réalisations par rapport aux prévisions mais il consiste aussi à :

- **Analyse des écarts entre le réel et le budget**

La construction du budget permet de définir le plan de marche de l'entreprise pour l'année à venir : objectifs de ventes, plans d'actions, organisations des différents services, ressources alloués à chacun. L'objectif du contrôle de gestion est de s'assurer que le plan de marche se déroule comme prévu. Il procède à une analyse des écarts qui consiste à alerter les responsables sur les sur les déviations susceptibles de freiner ou d'avantager la réalisation des objectifs, de les aider à comprendre leurs origines et prendre des mesures correctives.

Analyse est complétée périodiquement par un exercice de ré prévisions qui consiste à réévaluer les ventes et les dépenses annuelles, en tenant compte des déviations déjà constatées, des plans d'actions et aussi des faits nouveaux. Cette analyse doit servir à la définition des priorités.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

- **Orienter les décisions des responsables budgétaires**

Le contrôle budgétaire doit se poser des questions sur la bonne marche des opérations et orienter les décisions qui permettront à l'entreprise en fin d'année d'être la plus possible proche de ses objectifs opérationnels et financiers. Le destinataire du contrôle budgétaire est la direction générale, le reporting qui lui est communiqué lui permet de s'assurer de l'atteinte des principaux objectifs et constitue un support de discussion avec les directeurs opérationnels sur l'évolution de leurs activités, les difficultés rencontrées et grandes orientations à prendre.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- définir les centres de responsabilités ;
- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de la politique générale de l'entreprise ;
- mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

2.3. Le tableau de bord

Il existe peu d'outils de gestion qui portent un nom aussi parlant que les tableaux de bord. Les tableaux de bord sont venus compléter les premiers instruments de gestion, qui étaient essentiellement financiers, et qui reflétaient les résultats du compte de résultat comptable avec des préoccupations de suivi budgétaire. Les tableaux de bord font dorénavant partie des outillages de toute entreprise bien gérée.

Dans l'entreprise le tableau de bord est utilisé dans plein de sujet différent et dans plein de service mais il doit respecter la même logique. C'est un outil de gestion qui met en lumière les résultats de l'entreprise grâce à des indicateurs dans importe quel service ou il est bien utilisé.

2.3.1. Définition du tableau de bord

Il existe une multitude de définition du tableau de bord donne par des auteurs, mais parmi toutes ces définitions nous allons tenir quelques-uns qui nous semble plus complète et simple comprendre.

- **Définition donne par Norbert GUEDJ**

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

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

décisions d'orientations de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise »⁴⁰.

- **Définition donne par BOISSELIER Patrick**

« Le tableau de bord est un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aide au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs »⁴¹.

- **Autres définitions**

Le tableau de bord peut être définie comme étant « un ensemble de donné synthétique informant sur le degré de réalisation des objectifs clés »⁴². C'est un outil de pilotage. Les données synthétiques composants le tableau de bord sont appelées des indicateurs de gestion.

Et selon **BURLAUD. A, LANGLOIS. G, BRINGER. M et BONNIER. C** : « un indicateur est une information, si possible chiffré, qui exprimé l'évolution du variable d'action »⁴³.

« Le tableau de bord est un outil, construit de façon périodique, récapitulant sous forme de tableaux des indicateurs de pilotage qui peuvent être d'ordre technique, commercial ou financier qu'un responsable doit surveiller afin de mesure le degré d'atteinte des objectifs qu'il a fixé à son organisation et par là même guider ses décisions et action. »⁴⁴.

2.3.2. Rôles du tableau de bord

Le tableau de bord répond à nombreux attentes, du fait qu'il est venu compense les limités des autres outils du contrôle de gestion. Au fur et à mesure du temps ses rôles sont devenus de plus en plus large.

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision⁴⁵.

⁴⁰ Norbert GUEDJ, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2005, P285.

⁴¹ 6 BOISSELIER Patrick, contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert, Paris, 1999, P40.

⁴² Mlle KORIB Naïma « Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprises algériennes », thèse de doctorat, Université ABOU BERKR BELKAID TILEMCEN, Option Management des organisations, 2018/2019, P60.

⁴³ Mlle KORIB Naïma « Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprises algériennes », thèse de doctorat Op, Cit P61

⁴⁴ CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute la fonction », Dunod, Paris, 2014, P60.

⁴⁵ Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, « DCG 11 Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS », 2^e éd, Dunod, Paris, 2010, P 552.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

- **Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison**

Pour atteindre les objectifs il est nécessaire de se doter d'un tableau de bord qui est un instrument essentiel pour maîtriser (contrôler) la gestion de son entreprise et un bon instrument de comparaison des résultats. Pour être pleinement efficace le tableau de bord doit tout d'abord à répondre à ces besoins au sein de l'organisation :

- 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 afin de les améliorer.
- 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.

- **Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication**

Un tableau de bord bien conçu facilite le dialogue et la communication dans une entreprise. Cet instrument est un référentiel commun pour des échanges constructifs. Pour qu'il devienne un outil irremplaçable de coopération et de dialogue, il doit répondre à une certaine condition qui sont énumérées ci-dessous :

- 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.

- **Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision**

Le tableau de bord fournit des informations sur l'état de fonctionnement de l'entreprise et sur ces points clés de gestion.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

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. C'est dans ce sens 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.

Le tableau de bord joue un rôle d'alerte, puisqu'il permet de déceler rapidement un écart par rapport aux résultats prévus. Ce qui permet au responsable concerné d'engager à temps des actions correctives et c'est ce qui fait le tableau de bord un outil de pilotage

2.3.3. Objectifs du tableau de bord

Le tableau de bord est un instrument qui permet au chef d'entreprise et les autres services d'être réactif en cas de problème et de prendre des bonnes décisions rapidement et efficacement en s'appuyant sur les éléments de l'objectifs. Tous les services peuvent réaliser un tableau de bord donc il répond à une multitude d'objectifs que nous allons résumer ci-dessous :

- Permet d'apprécier les résultats d'actions correctives et de mettre en place des bonnes actions aussi ;
- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prise de décisions ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnées ;
- Assure la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objectif d'une responsabilité partagée entre différents départements ;
- Favorise la communication entre les différents dirigeants ;
- Outil de pilotage qui fournit des informations essentielles, significatives et rapides et qui synthétise ces informations propres à chaque responsable pour faciliter la prise de décision des responsables ;
- Le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsable ;

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

2.3.4. Les différents types de tableau de bord

Il existe plusieurs types de tableaux de bord selon le domaine dans lequel on se trouve et qu'on peut ajuster aux différents projets ou services de l'entreprise. Un tableau de bord peut être ajusté à une multitude de situations et adapté à plusieurs environnements. Malgré l'existence d'un nombre élevé de tableau de bord et leurs différences, ils ont tous pour objectif de suivre **la réalisation des objectifs et de prendre des décisions adaptées.**

Ainsi il est intéressant de distinguer trois types de tableau de bord, qui sont entre autres : le tableau de bord stratégique (ou « balanced scorecard »), le tableau de bord de gestion (ou tableau de bord budgétaire) et le tableau de bord opérationnel (ou tableau de bord de la performance)⁴⁶.

- **Le tableau de bord Stratégique (ou Balanced scorecard)**

Le tableau de bord stratégique est un tableau de bord multidimensionnel qui a été introduit aux Etats Unis au début des années 1990 pour remédier aux limites des systèmes de mesure de la performance qui existaient et qui étaient unique financière.

Le tableau de bord stratégique est Conçu comme un outil de management stratégique, de communication et un système de mesure des performances, il décline la stratégie d'une entreprise à un ensemble d'indicateur de performance afin de permettre aux dirigeants de la piloter. La performance est ainsi mesurée sur quatre axes ou dimensions : financière, clients, processus et apprentissage organisationnel.

Le tableau de bord stratégique permet de clarifier la vision stratégique de l'entreprise et d'identifier les leviers d'actions de la performance. Sa fréquence de réalisation est généralement annuelle, semestrielle, trimestrielle ou mensuelle, donc on peut dire que c'est outil de pilotage à long terme.

- **Le tableau de bord de gestion (ou tableau de bord budgétaire)**

L'élaboration du tableau de bord de gestion se fait par le chef d'entreprise, le chef de projet ou le directeur administratif et financier. Il a pour objectif d'évaluer les performances financières de l'entreprise en mettant en évidence les écarts entre les prévisions et les

⁴⁶ Marie-Noëlle Sésiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition-Eyrolles, Paris, 2013, P 256.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

réalisations. Il est plus utilisé pour contrôler l'état financier mais il permet également d'analyser les causes de ces écarts et mettre en place des actions correctives.

Ce type de tableau affiche les principaux indicateurs que le manager doit savoir maîtriser et lui permettent de piloter l'activité de l'entreprise. C'est un tableau réalisé de façon régulière presque toutes les semaines ou tous les mois, donc c'est un outil de pilotage à moyen terme.

- **Le tableau de bord opérationnel (ou tableau de bord de la performance)**

Le tableau de bord opérationnel réalisé de manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle est considéré comme un outil de pilotage à court terme, et contient deux types d'indicateur : des indicateurs de pilotage et des indicateurs de performance.

Le tableau de bord opérationnel a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi la performance des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives essentielles. Il présente, la plupart du temps, les informations en temps réels sur l'état des performances purement opérationnelles.

2.3.5. Elaboration d'un tableau de bord

Il n'y a pas une norme ni une règle qui oblige une entreprise à élaborer un tableau de bord mais cela résulte de la volonté des responsables pour le suivi des objectifs fixés et pour évaluer leurs performances réelles par rapport aux objectifs prédéfinis.

Il existe plusieurs manières de construire un tableau de bord indispensable, pertinent et opérationnel, comme par exemple la méthode **OVAR** (Objectifs, Variables d'Action, Responsabilités) qui est développée en France et qui diffère un peu de la construction d'un **BALANCED SCORECARD** (BSC) développé aux Etats Unis. Nous avons opté pour l'élaboration d'un balanced scorecard ou un tableau de bord prospectif, que nous allons vous expliciter ci-dessous et pour la suite donner son point de divergence avec la méthode OVAR.

La construction d'un système de tableau de bord stratégique (ou balanced scorecard) se réalise en cinq grandes étapes⁴⁷ :

- **La première étape**, consiste à traduire la stratégie générale de l'organisation en objectifs stratégiques. A titre d'exemple il s'agit d'atteindre une part du marché de 30% pour certains produits de façon continue jusqu'à trois ans ou de réaliser une rentabilité comptable pour l'actionnaire de 15% en horizon de deux ans. Les responsables doivent

⁴⁷ DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés » Op.Cit P 237.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

énoncer les objectifs stratégiques dans les quatre perspectives (Axe financier, axe client, axe de processus interne de gestion et axe de l'apprentissage organisationnel du BSC) et les connecté entre eux par des liens de cause à effet.

- **La deuxième étape**, dans cette étape les objectifs stratégiques qui sont choisis dans les quatre axes (ou perspectives) doivent être traduits en plans d'action. Pour réaliser les objectifs prédéfinis, les membres de l'organisation doivent utiliser (ou mettre en œuvre) l'ensemble des actions retenues dans les plans d'action. A titre d'exemple, une stratégie de croissance de marché peut se traduire en un plan d'action comme suite, prévoir une augmentation de nombre de canaux de distribution utilisés pour un produit bien défini ou même de développer une nouvelle gamme de produits. Organisation peut se fixer comme objectif une amélioration de l'efficacité opérationnel de production qui leur poussent à retenir comme action réduite le coût de production ou le coût de distribution d'un produit ou un service.
- **La troisième étape**, cette étape suivante consiste à identifier les facteurs clés de succès et de risque pour chaque objectif stratégique et les plans d'action qui lui sont liés. Il est important ou indispensable d'élaborer un ou plusieurs indicateurs de performance, pour chaque facteurs clés de succès ou de risques que l'entreprise doit maîtriser pour être ou rester compétitive. Chaque indicateur de performance, lié à un facteur clés de succès ou de risque des plans d'action qui permet à la réalisation des objectifs, devra effectuer un ou plusieurs mesures de performance. Ces mesures de performances sont entre autres une mesure de part de marché ou une mesure de la satisfaction de la clientèle etc.
- **La quatrième étape**, dans cette phase le travail de conception et de mesure doit ensuite être confronté avec les systèmes d'information existants dans l'organisation. Faire une comparaison entre le système d'information existant et les instruments de mesurer de performance identifier dans la phase précédente afin de connaître le plus souvent une série de mesurer manquent.
- **La cinquième étape**, conformément aux résultats obtenus, il convient d'ajuster les objectifs en fonction des performances réalisées par des actions correctives au cas où il aura des dérives. A titre d'exemple si la part du marché atteinte dans le produit-marché visé se révèle insuffisante par rapport à l'objectif prédéfini, il faut alors prendre la décision de modifier l'objectif ou de réviser les plans d'action en vue d'atteindre cet objectif. Ce tableau de bord stratégique peut alors se décliner en tableaux de bord

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

opérationnels dans les différents centres de responsabilités opérationnels de l'entreprise (départements, ateliers, services etc.).

Le processus de construction d'un balanced scorecard est très similaire à la démarche de la méthode OVAR, mais on peut repérer **trois différences importantes** entre les deux méthodes d'élaboration ⁴⁸:

- Un canevas préétabli des quatre dimensions de la performance et des relations de causalité qui lient les quatre axes dans le balanced scorecard ;
- Un processus de définition des objectifs et des mesures de performance « top down » avec très peu d'implication des membres de l'organisation dans le choix des objectifs et le design des mesures de performances ;
- La dimension variable d'action moins explicite avant d'identifier dans le balanced scorecard qui définit des plans d'actions avant d'identifier les facteurs clés de succès, liés à ces plans d'action.

Les quatre axes ou dimension du Balanced scorecard ou tableau de bord prospectif ⁴⁹:

- **Axes financier :** objectifs principal est la maximisation ou l'amélioration de la valeur pour l'actionnaire. L'axe financier est la finalité du processus. Les dirigeants cherchent toujours à séduire les actionnaires par exemple en augmentant le chiffre d'affaire, en réduisant les coûts et d'améliorer la productivité pour augmenter la rentabilité.
- **Axe clients :** L'axe client identifie les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner, ceux qui généreront le chiffre d'affaires nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. L'objectif ultime de cette section est la satisfaction de la clientèle selon les produits et services offerts.
- **Axe des processus internes :** L'axe des processus internes détient les processus permettant à l'organisation d'atteindre ses objectifs, en vue de répondre aux besoins des clients et de générer une rentabilité financière pour ses actionnaires. L'objectif de cet axe est la recherche de la satisfaction des clients et des actionnaires dans un processus auquel l'entreprise excelle.
- **Axe d'apprentissage organisationnel :** L'axe de l'apprentissage organisationnel est en fait la façon d'exceller dans les trois axes précédents. L'entreprise doit chercher à savoir

⁴⁸ DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés » Op.Cit P 238.

⁴⁹ DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés » Op.Cit P239.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

s'ils disposent des compétences, des capacités et des systèmes d'information adéquats pour assurer le maintien de sa performance financière et économique à long terme. Donc objectif de cette section pour l'entreprise est de maintenir son aptitude au changement pour réaliser sa vision.

2.3.6. Instruments ou indicateurs du tableau de bord

Les indicateurs sont des données quantifiées qui permettent de mesurer l'efficacité et l'efficience d'un processus ou d'un objectif. Les indicateurs, les plus utilisés, qui composent les tableaux de bord peuvent ainsi se présenter sous différentes formes⁵⁰ :

- **Les écarts** : ils se calculent le plus souvent entre un objectif et un résultat réel (ou entre prévu et réalisé), pour connaître la différence entre ces deux afin de réagir dans le cas où le résultat est néfaste pour l'entreprise.
- **Les clignotants ou seuils limites** : ils sont destinés à attirer l'attention des responsables, lorsqu'ils sont atteints, le responsable est tenu d'intervenir en mettant en œuvre des actions correctives à temps.
- **Des graphiques** : ce sont des traces qui nous permettent de voir carrément les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. A titre d'exemple on peut énumérer un histogramme.
- **Des données relatives sous forme de ratios et pourcentages** : il s'agit de, rapports entre deux grandeurs significatives. Ces derniers doivent être définis de sorte qu'une augmentation du ratio soit un signe d'amélioration de situation. A titre d'exemple : **un ratio de non-qualité= (nombre de pièces défectueuses/nombre total de pièces fabriquées)**.
- **Des données brutes** : comme tels qu'un coût, un tonnage de production, un nombre de pièces défectueuses, des jours de délais de livraison etc.

Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires, la qualité de leur mesure dépend aussi de ces principes ci-dessous⁵¹ :

- **Fiable** : les données qui servent au calcul doivent être parfaitement contrôlées pour avoir un degré élevé de confiance dans l'information et dans la mesure des produites ;
- **Pertinent** : il doit être utile et adapté au contexte particulier de l'utilisateur du tableau de bord pour lui permettre de prendre des bonnes décisions ;

⁵⁰ AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « mini manuel de contrôle de gestion », Op.Cit, P 199.

⁵¹ AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « mini manuel de contrôle de gestion », Op.Cit, P 200.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

- **Cohérent** : un indicateur ne doit pas être contradictoire aux autres indicateurs de l'entreprise, il doit être défini partout de la même façon dans un ou plusieurs tableaux de bord ;
- **Actualisé** : Ils doivent être fondés sur des informations récentes, remontant au plus à quelques semaines.

Il est important de veiller au respect de ces principes pour l'élaboration des différents types de tableau de bord.

2.4. Le reporting

Le reporting est un dispositif qui permet à un manager de conduire de manière autonome une entité dont il assure la responsabilité. Il donne un langage commun à des centres de profil parfois très différents et permet d'évaluer la performance de divers centres. C'est ce qui lui donne une grande importance et qui pousse plus les managers à l'utiliser comme instrument de contrôle.

2.4.1. Définitions

Le reporting est défini dans divers ouvrages de manière différente mais qui converge vers le même sens pratiquement, nous allons énumérer quelques définitions du reporting ci-dessous :

« Le reporting de gestion est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle (centre de coût ou centre de profil) »⁵².

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »⁵³.

2.4.2. Les objectifs du reporting

Au début considéré comme un instrument de **contrôle** qui se base sur des indicateurs essentiellement quantitatifs, mais au fur et à mesure il est devenu aussi un véritable instrument de dialogue et un outil d'aide à la décision⁵⁴.

- **Le reporting comme outil de contrôle**

En généralement le reporting est trimestriel s'il n'y a pas de pressions financières exercent sur l'entité qui va leur pousser à réaliser chaque mois, il a d'abord pour objectif de contrôler les résultats financiers par rapport à des objectifs (en général, le budget). La maison-

⁵² CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », Op.Cit, P 52.

⁵³ GUEDJ Norbert, « Le contrôle de gestion », Op.Cit, P 319.

⁵⁴ CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », Op.Cit, P 53.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

mère va s'assurer que les résultats financiers réalisés par des unités opérationnelles conviennent aux attentes.

Le reporting permet à son utilisateur de se renseigner de manière exhaustive sur l'activité de l'entreprise et fournit des données brutes, à titre d'exemple le chiffre d'affaire et marge par produit, par vendeur etc.

- **Le reporting comme outil de dialogue**

Le reporting est un document qui permet d'évaluer la performance comptable surtout financière des divers centres de responsabilités sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. Dans une réunion devant tous les directeurs de l'entité autour d'une revue de performance, si les résultats sont fortement négatifs le reporting permettra au responsable de s'expliquer devant sa hiérarchie.

Le reporting procède d'une remontée régulière d'informations depuis les unités opérationnelles jusqu'au sommet stratégique, c'est un point de référence et son avantage est qu'il donne un langage commun à des différents centres de responsabilités.

- **Le reporting comme outil d'aide à la décision**

Le reporting joue un rôle d'alerte, il informe rapidement l'utilisateur sur les dysfonctionnements (ou un écart budgétaire) et devient le point de départ d'analyses.

A partir de ces analyses les dirigeants vont mettre généralement en œuvre une nouvelle prévision ou un plan d'action pour diminuer les risques, exploiter les opportunités et éviter les erreurs déjà produits.

2.4.3. Les différents types de reporting

Considéré comme un outil, très important pour contrôler l'activité d'une entreprise ou d'un centre de responsables, doit être capable d'attirer l'attention de son destinataire. Il existe une multitude de reporting utilisés par les entreprises comme tels que⁵⁵ : le reporting financier, le reporting social et environnemental.

- **Le reporting financier**

Le reporting financier s'intéresse à la description financière des événements économiques spécifiques concernant une organisation ou une entité comptable définie afin de fournir des informations à des utilisateurs divers. C'est une opération qui permet de faciliter la collecte, le stockage, l'analyse, l'exploitation et le partage des informations sur les activités financières d'une entreprise. Grâce à cet outil le directeur financier et le contrôleur de gestion

⁵⁵ Le reporting social et environnemental, dans comptabilité contrôle audit 2010, www.cairn.info, consulté le 22-04-2021 à 10h 29.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

sont en mesure d'exercer un contrôle et un suivi des indicateurs financiers de manière plus autonome.

Le reporting financier est idéal pour avoir un rapport détaillé et fiable de la situation financière de l'entreprise : ces informations sont précieuses pour les activités internes, mais aussi pour la communication externe, notamment avec les investisseurs. Grâce à la production d'un analytique financier, la présentation d'un budget et l'élaboration d'un rapport deviennent plus simple. L'utilisation du reporting peut permettre à l'entreprise de ne pas s'éloigner des buts que l'entreprise s'est fixé avec une rapidité de traitement et l'intégrité des données.

- **Le reporting social et environnemental**

Au-delà du reporting financier nous pouvons retenir le reporting social et environnemental. Selon certain, le terme reporting est généralement rattaché à la comptabilité financière. Le reporting social et environnemental traite les différentes événements sociaux et environnementaux et ne se limite pas aux événement économique. C'est un outil de dialogue entre l'organisation et la Société, il doit permettre à la direction de l'entreprise à la fois de gérer ses responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et d'en rendre compte aux tiers concernés.

Le reporting social et environnemental permet d'évaluer la performance de la société et de communique ces informations aux groupes concernes à l'intérieur et à l'extérieur de la firme. Les organismes utilisent ce mécanisme pour protéger leurs propres intérêts et détourne l'attention et l'intervention des autorités publiques, selon GUTHRIE et PARKER. On peut mesure de deux façons les informations concernant la pratique de reporting social et environnemental, à travers le nombre des communications et les volumes des communications. La deuxième méthode est généralement la plus utilisée. Elle offre plus de richesse à l'analyse du discours social et environnemental et inclut parfois la première méthode.

2.4.4. Les conditions de base pour que le reporting soit efficace et utilisé

Le reporting doit répondre à une certaine condition de base pour être utilisable et efficace comme tels que : La fiabilité des données, la confidentialité des données financières sensible et la rapidité de production et de diffusion d'un reporting⁵⁶.

- **La fiabilité des données :** C'est le point le plus risqué au moment du lancement d'un nouveau reporting, car si les données fournissent sont fausses dès le début les opérationnels vont douter de cet outil et l'abandonner. Ça sera difficile de refaire

⁵⁶ CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, Op.Cit, P 55.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

confiance et utiliser de nouveau le reporting même si cette dernière retrouve de nouveau sa fiabilité.

- **La confidentialité des données financières sensibles :** Le contrôleur de gestion doit être capable de protéger les données financières sensibles en utilisant des bases de données multidimensionnelles, d'ERP ou d'autre d'outil spécifique. La mise en place d'un système de gestion et d'approbation des accès et des listes des destinataires sont nécessaires.
- **La rapidité de production et de diffusion :** on peut situer ce point à deux niveau essentiel :
 - Dans un premier point on doit avoir une idée sur la date de diffusion du reporting vers la fin des événements du mois. A titre d'exemple si je produis un reporting mensuel des ventes du mois de mars, quel est le jour du mois d'avril où le reporting va pouvoir être diffusé ? Plus le reporting prend du temps avant sa diffusion plus il perdra sa pertinence.
 - Dans un second temps le contrôleur de gestion essaye à tout prix pour que le reporting soit produit et diffuse a un laps de temps court le plus possible afin de se concentre sur l'analyse de l'outil. Le temps que demande le reporting pour être produit et diffusé par le contrôleur de gestion est du temps à faible valeur ajoutée ou en autre terme du temps perdu ou temps gaspille, c'est le temps de recueil des informations, leur réconcilies, il est chronographe le reporting et répétitive etc.

CHAPITRE 2 LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE

Conclusion

Ce chapitre nous a permis tout d'abord de connaître que les entreprises ont beaucoup utilisé les centres de responsabilités. Généralement les entreprises utilisaient quatre centres de responsabilités tel que le centre des coûts, le centre de revenu, le centre d'investissement et le centre de profit. Ils ont joué un rôle très important dans la gestion et la maîtrise de l'entreprise, chaque centre essayait au maximum d'atteindre les objectifs assignés à temps.

Il existe plusieurs outils de contrôle de gestion mais les plus utilisés par les entreprises sont la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le reporting et le tableau de bord. Ces outils sont indispensables dans la gestion de l'entreprise, ils aident les responsables de l'entreprise de prendre de bonnes décisions dans la détermination des objectifs et stratégie, de corriger les erreurs au cours de l'exercice afin d'être performant.

La comptabilité analytique permet à l'entreprise de maîtriser ses coûts à travers les différentes méthodes de calcul de coûts comme la méthode ABC, la méthode direct Costing, La méthode des coûts complets etc.

La gestion budgétaire à travers le contrôle budgétaire, aide l'entreprise à calculer les écarts entre les réalisations et les prévisions afin d'identifier les causes de ces écarts et prendre des mesures correctives.

Le tableau bord est instrument très important et utilisé par les entreprises. C'est un guide pour l'entreprise et aide le premier responsable à prendre de bonnes décisions. C'est un instrument de comparaison et de communication.

**Chapitre 3 : Les dispositifs et
outils du contrôle de gestion au
sein de l'entreprise
pharmaceutique SAIDAL**

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

Introduction

Pour rendre concret ce que nous avons présenté dans l'aperçu théorique nous avons réalisé une collecte d'informations à partir d'un stage pratique au niveau de la direction du contrôle de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL. Ce stage va nous permettre de vérifier les notions présentés dans la partie théorique de notre travail sur le terrain.

Nous allons subdiviser ce présente chapitre en deux grandes sections :

- Une première section, qui sera consacré à la présentation de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL ; et
- Une deuxième section, dans laquelle nous allons présenter l'organisation de la fonction du contrôle de gestion et ses outils.

Section 1 : Présentation de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL

Dans cette section, nous allons présenter l'historique, l'organisation, les activités, les missions, les clients de l'entreprise et les fournisseurs de l'entreprise.

1.1.Historique de l'entreprise SAIDAL

L'entreprise nationale de production pharmaceutique est Créée en Avril 1982 suite à la restructuration de la pharmacie centrale algérienne (PCA). En 1985, elle change de dénomination pour devenir SAIDAL. En 1989, suite à la mise en œuvre des réformes économiques, elle devient une entreprise publique économique dotée de l'autonomie de gestion et devient l'une des premières entreprises nationales à acquérir le statut de société par action (SPA) en 1993. En 1997, SAIDAL est transformée en groupe industriel auquel sont rattachés BIOTIC, PHARMAL et ANTIBIOTICAL. En 2014, elle procéde par voie d'absorption, à la fusion de ses filiales détenues à cent pour cent : PHARMAL, ANTIBIOTICAL et BIOTIC. Le 4 janvier 2016, le centre national de bio équivalent du groupe, premier en Algérie, a été inauguré par le ministre de l'industrie et des mines. SAIDAL est le premier laboratoire pharmaceutique producteur des médicaments en Algérie.

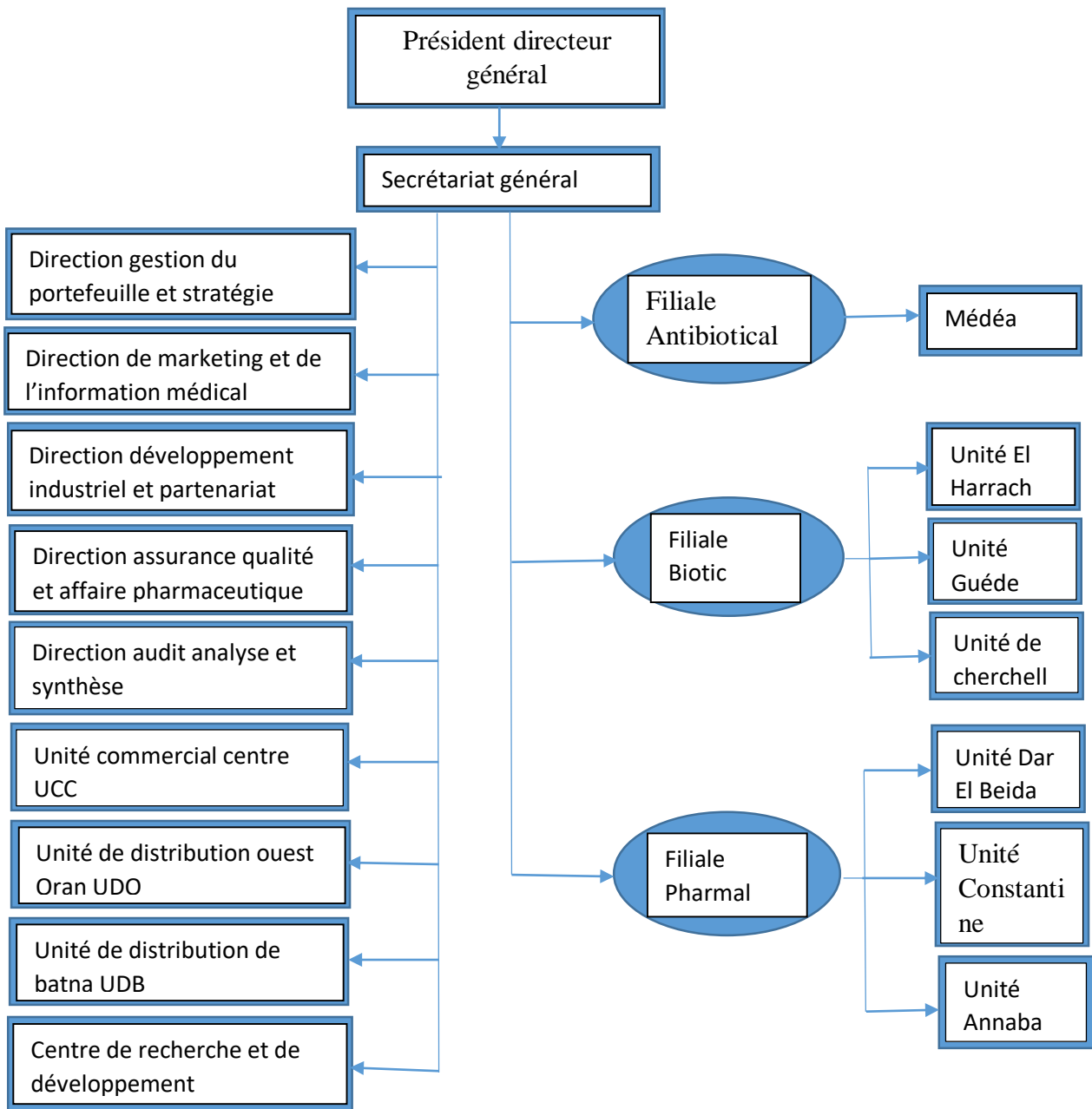
Actuellement SAIDAL est une société par action (SPA), au capital de deux virgule cinq milliards de dinars algériens, quatre-vingts pour cent du capital de SAIDAL sont détenus par l'Etat et les vingt pour cent restants ont été cédés en 1999 à des investisseurs institutionnels et à des personnes physiques. L'entreprise SAIDAL emploie un effectif de 3 061 agents et peut être classer parmi les entreprises de grande taille algérienne.

1.2. L'organigramme de SAIDAL

SAIDAL est une société pharmaceutique généraliste, elle est leader dans la production des médicaments en Algérie. Elle se compose de plusieurs filiales et directions comme le montre l'organigramme ci-dessous.

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

Figure 4 : Organigramme de SAIDAL



Source : Réalisé à partir des informations reçues auprès de la direction de contrôle de gestion de l'entreprise SAIDAL.

1.3. Les missions de l'entreprise SAIDAL

Organisé en groupe industriel SAIDAL a pour mission principale de développer, de produire et de commercialiser les produits pharmaceutiques à usage humain afin de pouvoir consolider sa position de leader dans la production de médicaments génériques et de contribuer, ce faisant, à la concrétisation de la politique nationale du médicament mise en œuvre par le pouvoir publics.

SAIDAL a d'autres missions qui sont entre autre :

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

- Recherches et développements de produits génériques ;
- Assiste les filiales à travers une équipe de spécialistes ;
- Contrôle de qualité et transposition d'échelle de produits à injecter dans la production ;
- Développer les axes de recherches en rapports avec les missions stratégiques de SAIDAL ;
- Participer à l'élaboration de la politique de développement du médicament du groupe SAIDAL ;
- Assurer une veille technique et une démarche prospective au niveau du groupe SAIDAL, à travers la valorisation et la mobilisation des moyens humains et matériels ;
- Prestation de contrôle de qualité.

1.4. Les clients et fournisseurs de l'entreprises SAIDAL

Comme les autres entreprises, le groupe SAIDAL dispose d'une clientèle variée (les clients directs et les clients indirects) ainsi que des fournisseurs.

1.4.1. Les clients de SAIDAL

L'entreprise a deux types de clientèles que nous allons expliciter ci-dessous :

- **Les clients directs :** les directs de SAIDAL sont des Grossistes, les distributeurs, les Hôpitaux et établissements de santé publics, les établissements de santé privé et officines ;
- **Les clients indirects :** les clients indirects sont des médecins prescripteurs et les malades, les premiers fortement influencés par les stratégies marketing et les seconds se conformant aux prescription.

1.4.2. Les Fournisseurs de SAIDAL

Certains fournisseurs sont des producteurs exclusifs de certaines matières premières, dans ce cas ils exercent un fort pouvoir et peuvent décider d'augmenter les prix créant ainsi chez le client producteur comme SAIDAL des situations de ruptures de stock ou d'augmentation des prix du médicament incompréhensible par le client qui s'adressera à un autre producteur induisant ainsi de nouvelles habitudes de consommation chez les prescripteurs et malades.

D'autres fournisseurs de matières premières sont également concurrents se sont souvent les grandes firmes pharmaceutiques multinationales, ceux-là également exercent un fort pouvoir sur la filière.

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

1.5. Les activités de l'entreprise SAIDAL

1.5.1. Filiale ANTIBIOTICAL

Cette filiale a un milliard cent quatre-vingt-sept million cinq cent mille dinars algérien comme capital, et dispose d'une infrastructure complexe Antibiotique de Médéa, intégrée à SAIDAL en 1986 et démarre la production en avril 1988.

Les atouts de la filiale

- Capacité de production pénicillinique importante dans la fabrication de produits finis et matières premières en vrac ;
- Un savoir-faire élevé dans les formes complexes (injectables, gélules et vrac) ;
- Une expérience dans la production d'antibiotique (stériles) ;
- Un laboratoire d'analyses et un personnel qualifié et compétent dans la production et la fabrication des matières premières. (Voir annexe 1).

1.5.2. Filiale PHARMAL

La filiale PHARMAL dispose d'un capital de deux cents millions de dinars algérien.

- Infrastructures

Usine de Dar El Beida : Construite en 1960, par le laboratoire Labaz (groupe SANOFI), rachetée en 1970 à 51% et 100% en 1976 par l'ex PCA.

Usine de Constatine : Rattachée à SAIDAL en 1998, après dissolution des ex Pharm. Usine d'insuline inaugurée le 16/04/2006.

Usine d'Annaba : Rattachée à SAIDAL en 1998, après dissolution des ex pharm.

- Les Atouts de la filiale

- Capacité de production importante ;
- Longue expérience et un très bon savoir-faire dans le domaine de la production, du contrôle et de l'analyse. (Voir annexe 1).

1.5.3. Filiale BIOTIC

BIOTIC a un capital de cinq cent quatre-vingt-dix millions de dinars algérien.

- Infrastructures

Usine Gué de Constatine : Construite en 1948, par le laboratoire merrel et torraude, rachetée en 1970 à 51% et 100% en 1976 par l'ex PCA.

Usine d'El-Harrach : usine entièrement rénovée par l'ex PCA en 1970.

Usine de Cherchell : Intégrée dans le patrimoine de SAIDAL en 1998, après dissolution des ex pharm.

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

- Les atouts de la filiale

- Capacité de production importante ;
- Longue expérience et un très bon savoir-faire dans le domaine de la production, du contrôle et de l'analyse. (Voir annexe 1).

Section 2 : L'organisation de la fonction du contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL

Dans cette section nous allons présenter l'organisation de la fonction du contrôle de gestion et les outils qui permettent à l'entreprise de mieux s'organiser et aux dirigeants de bien maîtriser ladite entreprise.

2.1. L'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL

Dans cette première partie de la section deux nous allons expliciter l'organisation de la fonction du contrôle de gestion (ou les dispositifs du contrôle de gestion) c'est-à-dire comment la fonction est organisée au sein de l'entreprise, son contexte de création, sa place dans l'organigramme ou le service rattaché, sa relation avec la performance de l'entreprise, ses missions et les avantages attendus par les directions de l'entreprise à l'aide d'un stage réalisé au niveau de SAIDAL.

2.1.1. Le contexte de création de la fonction

La fonction du contrôle de gestion a été créée en Avril 2021 par décision du conseil d'administration. Au départ c'était un département au niveau de la direction de finance et comptabilité, avec le temps la fonction a évolué donc l'entreprise à préférer créer toute une direction à part entière qui va gérer tous les procès et métier du contrôle de gestion.

Cette fonction permet à l'entreprise de mieux sécuriser les acquis, optimiser la marche de l'entreprise et de contrôler la régularité des opérations. C'est une fonction qui veille sur le bon fonctionnement de ses dirigeants, les activités de l'entreprise et ce qui va permettre à l'entreprise de prospérer durablement.

2.1.2. Les avantages attendus par les directions

La fonction du contrôle de gestion permet aux dirigeants de l'entreprise d'avoir une vision claire de l'entreprise enfin de prendre des bonnes décisions. C'est un instrument qui permet d'apprécier les effets en temps réel, a priori et a posteriori.

Les dirigeants attendent du contrôle de gestion :

- D'élaborer un ensemble de tableau de bord pour faciliter la prise de décision ;

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

- D'élaborer également des analyses périodiques pour le besoin de décision de la direction générale (analyse de la production, analyse de tous les processus de l'entreprise, analyses de toutes les fonctions comparées aux objectifs réalisés etc.) ;
- D'accompagner les autres directions dans la fixation de leurs objectifs, leurs coachés et leurs orientés pour la détermination de leurs objectifs ;
- D'essayer d'identifier les interactions qui existe entre les fonctions par rapport aux réalisation des objectifs ;
- D'accompagner les autres directions dans la gestion pour essayer d'améliorer leur façon de faire ;
- Une meilleure planification des activités, mais c'est aussi un instrument qui stimule c'est-à-dire qui pousse le personnel de l'entreprise à travailler ensemble pour atteindre les objectifs fixés ;
- Une gestion optimisée ;
- Une diminution des pertes de l'entreprise grâce à une comptabilité analytique bien maitrisée qui facilite la connaissance des dépenses ;
- Le maintien de la performance des employés et des directions ;
- Un cadre de travail sain et serein ;
- Une alerte sur les agissements mettant en péril l'entreprise ;
- Une remontée d'information à temps ;
- Une correction d'erreur en temps opportun au niveau des écarts.

2.1.3. La position du contrôle de gestion au sein de l'entreprise (ou le service rattaché au contrôle de gestion)

Comme précisé dans la partie théorique il n'existe pas de positionnement idéal, non plus de positionnement définitif, le contrôle de gestion au sein de SAIDAL était directement rattaché aux directions des finances et en ce moment il était difficile de contrôler la DFC (Direction Finance et Comptabilité). Au fil du temps la fonction a évolué donc l'entreprise a préféré changer le positionnement de la fonction du contrôle de gestion qui est actuellement rattaché directement et hiérarchiquement au Président Directeur Général (PDG) pour donner plus d'autonomie, de liberté aux actions du contrôle de gestion et pour mieux gérer son rôle de neutralité. Le rattachement au PDG ou conseil d'administration a donné plus de liberté d'action au contrôle de gestion et plus d'autonomie.

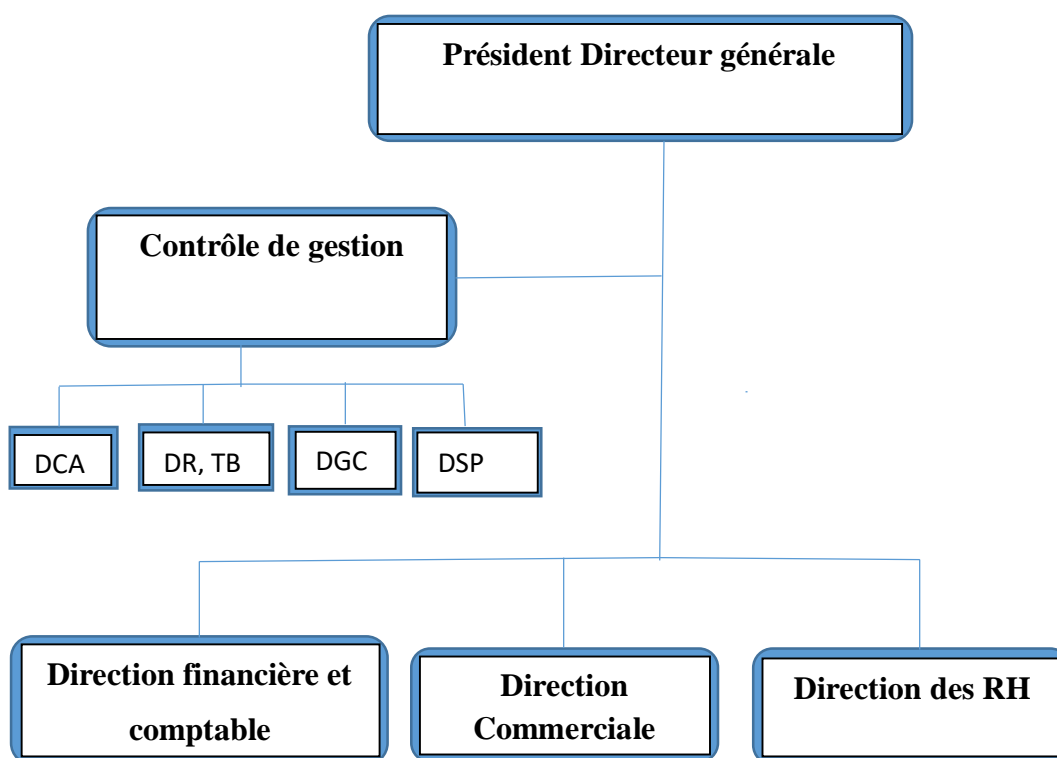
Le contrôle de gestion a des liens fonctionnels avec toutes les autres directions, avec les sites de production et les unités commerciales. La fonction du contrôle de

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

gestion est au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise. C'est une fonction indépendante qui joue un rôle de conseiller, d'animation et de coordination. Le service du contrôle de gestion intervient dans toutes les structures de l'entreprise puis globalise les informations grâce à une bonne collaboration de chaque partie. Le service contrôle de gestion dans cette position favorise une communication entre les différents niveaux de l'administration et donne au contrôleur de gestion une vision plus large de l'entreprise. Dans cette position le contrôleur de gestion ne va pas se limiter à un suivi a posteriori mais en temps réel et a priori au sein de l'entreprise.

Au niveau du contrôle de gestion l'entreprise a quatre départements qui sont : Le département de comptabilité analytique, le département de gestion budgétaire, le département reporting et tableau de bord et le département de la planification et suivi.

Figure 5 : La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL



Source : Réalisé à partir des informations reçues auprès de la direction du contrôle de gestion de l'entreprise SAIDAL.

2.1.4. Les missions du contrôle de gestion au sein de SAIDAL

La première mission du contrôle de gestion est d'accompagner, d'aider et d'orienter le premier responsable, toutes les fonctions, les entités (Directions, sites de productions, unités commerciales etc.) dans le processus de prise de décision à travers la détermination des objectifs

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

et suivi de ces objectifs d'une manière périodique à travers le tableau de bord et le rapport d'activité périodique.

Parmi les prérogatives du contrôle de gestion de l'entreprise nous avons l'évaluation de la performance au niveau des réalisations de ces objectifs d'une manière mensuelle et annuelle. Il évalue la performance de tout le personnel de l'entreprise, l'encadrement de l'entreprise et des cadres dirigeants de l'entreprise.

2.1.5. La relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprises SAIDAL

L'entreprise a deux types d'évaluation de performance, l'évaluation mensuelle et finale après l'approbation des comptes par l'assemblée générale pour l'attribution des primes de rendements mensuelle et annuelle. Pour pouvoir réaliser ses évaluations le contrôleur de gestion dispose des outils permettant d'évaluer et de suivre la performance de l'entreprise afin d'aider les responsables à atteindre les objectifs assignés. A travers, les outils comme la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord, le rapport des activités, la planification et suivi, le contrôle de gestion contribue à la performance de l'entreprise. Il contribue à la performance dans la mesure où :

- La comptabilité analytique permet à l'entreprise de maîtriser ses coûts, de bien suivre les mouvements des stocks afin de fournir des bonnes informations aux dirigeants ;
- La gestion budgétaire grâce au contrôle budgétaire aide l'entreprise à comparer en permanence les réalisations aux prévisions afin de connaître les écarts et de les corriger en temps opportun ;
- Le tableau de bord à son tour permet aux dirigeants et au contrôleur d'avoir une vision globale de la situation économique et financière de l'entreprise pour pouvoir prendre de bonnes décisions.

Le contrôle de gestion facilite la communication entre les membres, rend le climat social paisible ce qui va pousser tous les membres à collaborer et converger leur propre but vers celui de l'entreprise.

2.1.6. Le contrôleur de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL

Le contrôleur de gestion de SAIDAL est un contrôleur de gestion expérimenté de plus de vingt ans de service. Il a suivi une formation afin de trouver un diplôme de Master deux en audit et contrôle de gestion au sein de l'établissement UMMTO, actuellement il est doctorant au niveau d'une université d'Alger, il a une très bonne connaissance en finance, comptabilité, management et gestion. Il travaille dans la loyauté, honnêteté et met une rigueur dans son travail avec un bon état d'esprit et un esprit initiative. Sa capacité d'analyse et d'anticipation est élevée, il est serein sur le terrain et respecte la confidentialité dans le traitement des dossiers, Raison

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

de son retour au SAIDAL en 2021, avant il a travaillé au sein de l'entreprise entre 2004 et 2008 avant de démission pour un long moment et entre temps il a bossé pour d'autre entreprise publique comme privé.

Le contrôleur de SAIDAL a pour mission, d'analyser l'évolution des activités de l'entreprise, d'évaluer la performance périodique et annuelle de l'entreprise, de calculer les coûts des produits, de participer à l'élaboration du budget, à l'élaboration de l'ensemble de tableau de bord etc. enfin faciliter la remontée des informations vers le sommet.

2.2. Les outils du contrôle de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL

Après avoir présenté l'entreprise et expliqué comment la fonction est organisée dans les parties précédente, nous allons présenter dans cette seconde partie de la section deux les outils du contrôle de gestion utilisés par l'entreprise. Il existe de nombreux outils du contrôle de gestion dans notre cas nous allons nous limiter aux outils utilisés par l'entreprise qui sont entre autre la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau bord.

2.2.1. La comptabilité Analytique au sein de SAIDAL

L'entreprise est en phase de mise en place de la comptabilité analytique. La comptabilité analytique présente une vue détaillée de toutes les activités de l'entreprise, elle permet à l'entreprise de calculer les coûts de revient des produits fabriqués tout en fixant le prix de vente, d'identifier les charges directes et indirectes, d'identifier les marges bénéficiaires de chaque produit, c'est une méthode qui facilite le calcul des prévisions et donner la situation des produits de façon mensuelle et annuelle.

Dans la partie théorique nous avons expliqué plusieurs méthodes des calculs de coûts, mais la présente l'entreprise utilise comme méthode de calcul des coûts « **la méthode des coûts complets** ». L'avantage de cette méthode est que l'entreprise peut se situer facilement, ça aide à prendre des bonnes décisions grâce aux informations fournies et favorise une meilleure maîtrise de son entreprise.

2.2.1.1. Le traitement des chargés directes et des charges indirectes

2.2.1.1.1. Les charges directes de SAIDAL

Les charges directes sont des dépenses directement liées à la production d'un produit, elles incluent le coût d'achat des matières premières, le coût des mains d'œuvres, l'utilisation des machines. L'entreprise a caché les produits et les matières premières, pour motif de confidentialité des informations, donc ça sera difficile de donner des exemples de ces derniers.

La valorisation des matières premières se fait par le coût unitaire moyen pondéré (CUMP) après chaque entre en stock des MP. L'entreprise fait aussi des inventaires permanents

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

et on peut trouver comme justificatif le bon de commande, le bon de livraison, la facture etc. (voir annexe 3 et 4).

2.2.1.1.2. Les charges indirectes de SAIDAL

Pour les charges indirectes l'entreprise est découpé en centre d'analyse. On distingue les centres principaux et les centres secondaires :

- Les centres principaux : nous avons l'approvisionnement (achat des matières premières), la production et la distribution.
- Les centres auxiliaires : nous avons la gestion de personnel, Administration, la comptabilité et finance.

La clé de répartition : La clé de répartition des charges indirectes est en fonction des chiffres d'affaires, et les unités d'œuvres utilisées sont : kg matières premières achetées, heure main-d'œuvre, heure machine, DA/ CA réalisé.

Les différents éléments qui rentre dans le tableau de répartition comptable des charges de SAIDAL sont : les produits de l'entreprise, la production, les clés de répartition, les prix de revient, les matières premières, le taux des matières premières par rapport aux prix de revient, la taille des lots, les autres consommations, les services extérieurs, les autres services extérieurs, la charge de personnel, impôts taxes et versements assimilés, les autres charges opérationnelles, les charges financières et en fin les dotations aux amortissements provisions et pertes. Voir Annexe pour trouver un exemple de tableau de répartition des charges sans les produits de l'entreprise qui sont confidentiels. (Voir annexe 3 et 5).

2.2.1.2. La structure du coût de revient de SAIDAL

Le coût de revient de l'entreprise est composé des coûts d'achat, des coûts de production, des coûts de distribution. Nous allons appuyer notre explication par un exemple sur un produit A, les données sont exactes mais le nom des produits sont confidentiels.

- **Coût d'achat :** le coût d'achat est calculé sur la base des consommations des matières premières plus les charges indirectes d'approvisionnements. Par titre exemple le produit A à un coût d'achat de 2. 835. 000 DA, le chiffre est réel mais pour motif de confidentialité nous n'avons pas trouvé le nom des matières premières et produits.
- **Coût de production :** Le coût de production est calculé sur la base de coût d'achat des matières consommées plus les charges indirectes de production (achat consommées, autres consommations, charges de personnels, impôt taxes et versement assimilés, autres charges opérationnelles, charges financières, service

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

extérieur, amortissement). Par titre exemple le coût de production du produit A, est égale à 7. 116. 000 DA.

- **Coût de distribution** : on retrouve ici les dépenses de publicité liées aux livraison, les autres opérations marketing et ventes plus les charges indirectes de distribution. Le coût de distribution du produit A est égale à 697. 000 DA.
- **Coût de revient** : Le coût de revient est calculé a base du coût de production des produits vendus plus les coûts de distribution. Donc le coût de revient du produit A va nous donner 7. 813. 000 DA. (Voir annexe 6).

L'entreprise assure la distribution de ses produits par trois unités commerciales principale, elle a trois unités commerciales à Alger, trois commerciales à Blida et trois à Batna.

2.2.2. La gestion budgétaire au sein de SAIDAL

Parmi les outils du contrôle de gestion de SAIDAL on trouve la gestion budgétaire. La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant les activités de l'entreprise. Elle permet d'anticiper la gestion et de contrôler toutes les actions humaines.

2.2.2.1. Importance de la gestion budgétaire au sein de SAIDAL

La gestion budgétaire permet à toutes les fonctions d'avoir des objectifs clairs avec le financement des objectifs (la somme d'argent). Elle permet de mettre en place aussi des moyens nécessaires pour la réalisation des objectifs (c'est-à-dire l'adéquation des moyens à mettre en place (moyen financier, moyen humain) par rapport aux objectifs. La gestion budgétaire permet aux responsables d'avoir une confiance, une assurance et d'être plus à l'aise, si l'entreprise donne des objectifs sans les moyens financiers nécessaires cela peut frustrer le responsable.

La gestion budgétaire est un outil très important pour l'entreprise, elle constitue un moyen de mesure, d'évaluation de la performance et de motivation pour le personnel de l'entreprise.

2.2.2.2. La description budgétaire de de SAIDAL

Le système budgétaire c'est une déclinaison du budget de vente jusqu'au tableau de compte de résultat. L'entreprise à une multitude de budgets et tous ces budgets sont dé globalisés mensuellement et annuellement. Ils sont repartis sur douze mois en fonction des clés de répartition. Ces budgets sont :

- La procédure commence par la détermination des budgets de ventes qui est ensuite reparti par produit, par site de production, par région, par client, par fournisseur etc.),
- Le budget d'approvisionnement (les achats locaux et les importations)
- Le budget de production est reparti par produit, par site de production, par forme gallique, par atelier en quantité et en valeur,

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

- Budget de ressources humaines,
- Budget d'investissement,
- Le budget de trésorerie,
- Le tableau de compte de résultat et le bilan prévisionnels. (Voir Annexe 10).

2.2.2.3. Les phases de la gestion budgétaire au sein de SAIDAL

- **L'élaboration de budget**

La gestion budgétaire est un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composée de six phases :

- La première phase est l'élaboration d'une note d'orientation qui fixe la vision de la direction générale par rapport aux objectifs c'est l'élément déclencheur du budget,
- La deuxième phase est la détermination du budget de vente qui est le budget conducteur ;
- En Suite l'entreprise va déterminer l'ensemble des autres budget (Budget approvisionnement, budget ressource humaine, budget d'investissement etc.) ;
- La quatrième phase est établissement du budget de synthèse ;
- La cinquième phase le budget sera validé par le conseil d'administration ; et
- Enfin nous avons la mise en œuvre du budget.

- **Le contrôle budgétaire**

Pour le contrôle budgétaire l'entreprise compare les budgets fixés par rapport aux réalisations de chaque mois pour connaître les écarts et de dégager le taux de réalisation. Ensuite le service contrôle de gestion de l'entreprise procède aussi à l'analyse de ces écarts pour identifier l'origine des écarts sur les déviations susceptibles de freiner ou d'avantager la réalisation des objectifs, afin d'alerter les responsables et de prendre des mesures correctives dans le cas où les écarts sont néfastes pour l'entreprise.

L'entreprise utilise la formule suivante pour calculer **les écarts** :

$$\text{Ecart} = \text{Réalizations} - \text{prévisions}$$

Le taux de réalisation est calculé avec la formule suivante par l'entreprise :

$$\text{Taux de réalisation} = (\text{Réalizations} / \text{Prévisions}) * 100$$

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

2.2.3. Le tableau de bord au sein de SAIDAL

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. Il est indispensable pour l'entreprise, c'est un guide et une photographie financière pour une période donnée.

2.2.3.1. Le rôle du tableau de bord au sein de SAIDAL

Le tableau de bord est un instrument de communication, de dialogue, de comparaison en plus de tout ça c'est un instrument qui donne une visibilité au premier responsable pour la prise de décision. Il permet d'avoir une vision claire sur l'état d'avancement des objectifs, facilite l'analyse et identification des problèmes pour essayer d'améliorer les procédures.

Le tableau de bord permet de fournir des informations sur l'état de fonctionnement de l'entreprise et sur ces points clés de gestion. Il pilote la performance de l'entreprise en contrôlant en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixés et facilite le diagnostic des points faibles et de faire apparaître ce qui est normal.

2.2.3.2. Les types de tableaux de bords utilisés par l'entreprise SAIDAL

Il n'existe pas de tableau de bord standard au sein de l'entreprise il est en fonction des réalités et des objectifs à atteindre pour chaque structure. L'entreprise utilise en général deux types de tableaux de bords : le tableau de bord des agrégats chiffrés et le tableau de bord prospectif (ou le tableau de bord des objectifs qualitatifs), et ces tableaux de bords sont réalisés de façon Journalier, hebdomadaire et mensuel.

- **Le tableau de bord des agrégats chiffrés** : on retrouve dans ce tableau de bord les éléments dont leurs évolutions peuvent être mesurées et chiffrées, comme tels que le développement du chiffre d'affaire, l'évolution de la production, les frais de personnels, la gestion des stocks, le résultat financier, les créances etc.
- **Le tableau de bord prospectif ou tableau de bord des objectifs qualitatifs** : on retrouve dans ce tableau de bord certaines fonctions qui ne peuvent pas être chiffré, comme par titre d'exemple : la stratégie de l'entreprise, certains objectifs de la direction des ressources humaines on peut pas chiffrer ces objectifs, c'est un élément qualitatif on peut juste leurs apprécier. (Voir annexe 8 et 9).

2.2.3.3. Les informations constitutives du tableau de bord de SAIDAL

Les informations qui rentrent dans la construction du tableau de bord au sein de l'entreprise sont :

- La fonction ou le processus concerné,
- Les indicateurs de tableau de bord,
- La réalisation de la période,

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

- Les objectifs,
- Le taux de réalisation qui dépend des indicateurs,
- Les données de l'années N-1 ou la réalisation de la période N-1 (l'année de référence),
- Les données du marché et l'évolution des activités. (Voir annexe 8 et 9).

2.2.3.4. L'élaboration du tableau de bord de SAIDAL

Avant le contrôle de gestion fonctionnait d'une manière classique au sein de l'entreprise, le contrôleur recevait les données de la part des autres directions sur support papier puis exploitait ces documents, mais maintenant avec évolution du système d'information, l'entreprise a changé de méthode et elle utilise un système de base de donnée monitoring sous forme d'ERP. Chaque matin le contrôleur rentre dans la base de donnée pour récupérer les données formelles. Ensuite il regroupe, analyse et vérifie ces données transmises par les autres directions, les sites de production et les unités commerciales pour leur réunir dans un tableau afin de tirer des avantages.

2.2.3.5. Les indicateurs du tableau de bord au sein de l'entreprise SAIDAL

Il existe de nombreux indicateur pour le tableau bord au sein de l'entreprise, et ces indicateurs sont fixés en fonction de chaque activité de l'entreprise. Ils ont pour but d'identifier les écarts entre les prévisions et réalisations, de comprendre les causes et de prendre des mesures correctives en conséquence. A travers les indicateurs, l'entreprise arrive à mesurer la performance ou la contreperformance de l'entreprise. Nous n'avons pas une liste exhaustive des indicateurs mais nous allons énumérer quelques un qui sont fixés et utilisés à plusieurs reprises :

- **Les indicateurs des ressources humaines** (le taux moyen d'absentéisme, le nombre de recrutement par année par mois, le taux de turn-over des salariés, l'ancienneté moyenne etc.) ;
- **Les indicateurs financiers** (le seuil de rentabilité, la marge de l'entreprise, la capacité d'autofinance, le besoin en fond de roulement etc.) ;
- **Les indicateurs commerciaux** (le chiffre d'affaire, le délai de règlement consentis, nombre de réclamation reçues et traitées, le temps que met les clients avant de commander etc.) ;
- **Les indicateur marketing** (le taux de marque, la part de marche, nombre de promotion par an par objectif, le pourcentage de nouveaux clients par produits etc.) ;

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

- **Les indicateurs de production** (nombre de panne des machines, la rotation des machines, taux de productivité par poste, la rotation des stocks, nombre de produit réalisés sur une période etc.) ;
- **Les indicateurs des créances** (les factures échues, le taux de recouvrement, le délai moyen de paiement, les comptes clients à solder etc.). (Voir annexe 8 et 9).

CHAPITRE 3 LES DISPOSITIFS ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PHARMACEUTIQUE SAIDAL

Conclusion

Les outils du contrôle de gestion jouent un rôle capital dans la détermination et l'orientation des objectifs et stratégie de l'entreprise. Les outils comme la gestion budgétaire, la comptabilité analytique et le tableau de bord sont très importants pour la détermination et la mesure des performances de l'entreprise. Ils facilitent la prise de décision des responsables, ils guident, orientent et alertent les responsables sur les faits qui freinent le développement de l'entreprise afin de les corriger au temps opportun.

Le contrôle de gestion est directement et hiérarchiquement lié au président directeur général de SAIDAL. Il accompagne, aide et oriente le premier responsable, toutes les fonctions et les entités de l'entreprise.

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

Notre travail de recherche est basé sur les dispositifs et outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutiques SAIDAL.

L'entreprise évolue dans un environnement turbulent surtout avec l'arrivée de la pandémie de COVID-19 qui a aggravé la situation, la plupart des matières premières de l'entreprise sont importées donc la fermeture des frontières a beaucoup pénalisé l'entreprise. Pour faire face à tous ces obstacles et changements, la mise en place du contrôle de gestion est importante et primordiale pour l'entreprise.

Nous avons débuté notre travail par des recherches bibliographiques afin de bien pouvoir cerner les concepts fondamentaux du contrôle de gestion et ses outils. Ensuite nous avons effectué un stage pratique auprès de l'entreprise SAIDAL pour réaliser notre cas pratique.

Pour bien garder sa place de leader sur le marché des entreprises pharmaceutiques algériennes, l'entreprise SAIDAL a mise en place en avril 2021 toute une direction de contrôle de gestion pour faire face et sortir l'entreprise aux crises, qui au début était rattaché à la direction de finance et comptabilité, mais maintenant avec évolution le contrôle de gestion est directement et hiérarchiquement rattaché au président directeur général (PDG), donc au sein de l'entreprise le contrôle de gestion occupe un positionnement particulier.

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels au sein de l'entreprise. Il remplit ses missions en s'appuyant sur plusieurs dispositifs, outils et système de gestion.

L'entreprise SAIDAL utilise une multitude d'outils de contrôle de gestion afin de mieux organiser et maîtriser la gestion de l'entreprise, ils sont entre autre, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Pour la comptabilité analytique l'entreprise utilise comme méthode de calcul des coûts « **la méthode des coûts complets** », qui permet à l'entreprise de se situer facilement, ça aide à prendre des bonnes décisions grâce aux informations fournies et favorise une meilleure maîtrise de son entreprise.

La gestion budgétaire est un outil très important pour l'entreprise, elle constitue un moyen de mesure, d'évaluation de la performance et de motivation pour le personnel de l'entreprise.

Le tableau de bord est un instrument de communication, de dialogue, de comparaison en plus de tout ça c'est un instrument qui donne une visibilité au premier responsable pour la prise de décision. SAIDAL a deux types de tableau de bord en général, le tableau de bord des agrégats chiffré et le tableau de bord prospectif.

CONCLUSION GENERALE

Ces outils facilitent la circulation des informations au sein de l'entreprise ce qui augmente la fiabilité et traçabilités des informations fournies par les autres directions à la direction du contrôle de gestion.

L'entreprise utilise d'autres outils de contrôle de gestion différents de ceux énumérés au-dessus comme le reporting, le rapport d'activité périodique et annuel, l'analyse financière et la comptabilité générale.

Pour l'évaluation de la performance, le contrôleur de gestion de l'entreprise s'appuie sur ces outils afin de pouvoir suivre l'évolution de la performance et prendre de bonnes décisions pour aider les responsables à atteindre les objectifs fixés.

Ce stage nous a permis de connaître que les outils de contrôle de gestion utilisés par l'entreprise sont adéquats avec la gestion de l'entreprise et facilitent la communication entre les différentes directions.

Le contrôle de gestion contribue efficacement dans la bonne gouvernance de l'entreprise à travers la fiabilité et la qualité des informations reçues par les parties prenantes.

L'entreprise SAIDAL est confrontée à certaines difficultés concernant le bon fonctionnement de la fonction du contrôle de gestion à savoir un problème de transmission des informations à temps, un problème de compétence de personnel qui travaillent dans l'espace contrôle de gestion, un problème de décision et d'exécution, il y a moins de collaboration de personnel (c'est-à-dire c'est difficile d'amener tout le monde à coopérer pleinement), et certaines contraintes externes à SAIDAL tels que la contrainte par rapport aux fournisseurs et aux clients.

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion : manuel et application », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2010.
- ARDOIN Jean, JORDAN H, « le contrôleur de gestion » édition flammarion, paris, 1976.
- AUGÉ Bernard, NARO Gérard, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011.
- ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel., SCHMIDT Jean. [1985] « Le contrôle de gestion », Publi-Union.
- ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le Contrôle de Gestion », Publi-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours PP. 5-7>.
- BOISSELIER Patrick, « contrôle de gestion, cours et application », édition Vuibert, paris, 1999.
- CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute la fonction », édition dunod, Paris, 2014.
- DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « Contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés », édition Pearson Education, Paris, 2005.
- DUMAS Guy, LARUE Daniel, « contrôle de gestion », édition litec, paris, 2005.
- GIRUD François, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition guliano, paris, 2004.
- GERVAIS Michel, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition vuibert, paris, 1987.
- JACQUES De Guerny, GUIRIEC Jean-Claude « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, 1998.
- KHEMAKHEM Abdellatif, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris, 1971.
- LONING Hélène, MARLLERET Véronique, MERIC Jérôme, CHIAPELLO Yvon Pesqueux Eve, DANIEL Michel, SOLE Andreù, « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », 3^{ème} édition Dunod, paris, 2008.
- LONING Hélène, MARLLERET Véronique, MERIC Jérôme, CHIAPELLO Yvon Pesqueux Eve, DANIEL Michel, SOLE Andreù, « Contrôle de gestion, des outils aux pratiques organisationnelles », 4^{ème} Edition dunod, Paris, 2013.

BIBLIOGRAPHIE

- Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, MarcPolossat, « Le grand livre du contrôle de gestion » édition eyrolles, paris, 2013.
- Norbert GUEDJ, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2005.
- XAVIER Bouin, FRANCOIS-XAVIER Simon, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportement » 2^é édition dunod, Paris.

Mémoires

- BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, « Importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise CIVITAL (Bejaia) » Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option comptabilité, contrôle et audit, promotion 2017.
- CHATBI Assia, ZORELI Nora, « Contribution du contrôle de gestion à la performance d'entreprise Cas : Electro-Industries d'AZAZGA », mémoire de fin de cycle master, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI TIZI-OUZOU, option finance d'entreprise, Promotion 2018 – 2019.
- OUALI Y. Yvon, « Evaluation de la performance de la fonction contrôle de gestion », cas LONAS, MPCGF, 8^{ème} promotion.

Thèses

- BOURAIB Rafika « Tableau de bord, outils de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise. Cas pratique NAFTAL », thèse de doctorat, Université Mouloud Mammeri Tizi Ouzou, spécialité : Management des entreprises, année universitaire 2014/2015.
- Mlle KORIB Naïma « Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprises algériennes », thèse de doctorat, Université ABOU BERKR BERKR BELKAID TILEMCEN, Option Management des organisations, 2018/2019.
- SANA Kharrat, « L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms : Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie », Thèse de doctorat, Université Paris-Saclay, spécialité de doctorat : Sciences de gestion, 1^{er} Décembre 2016.

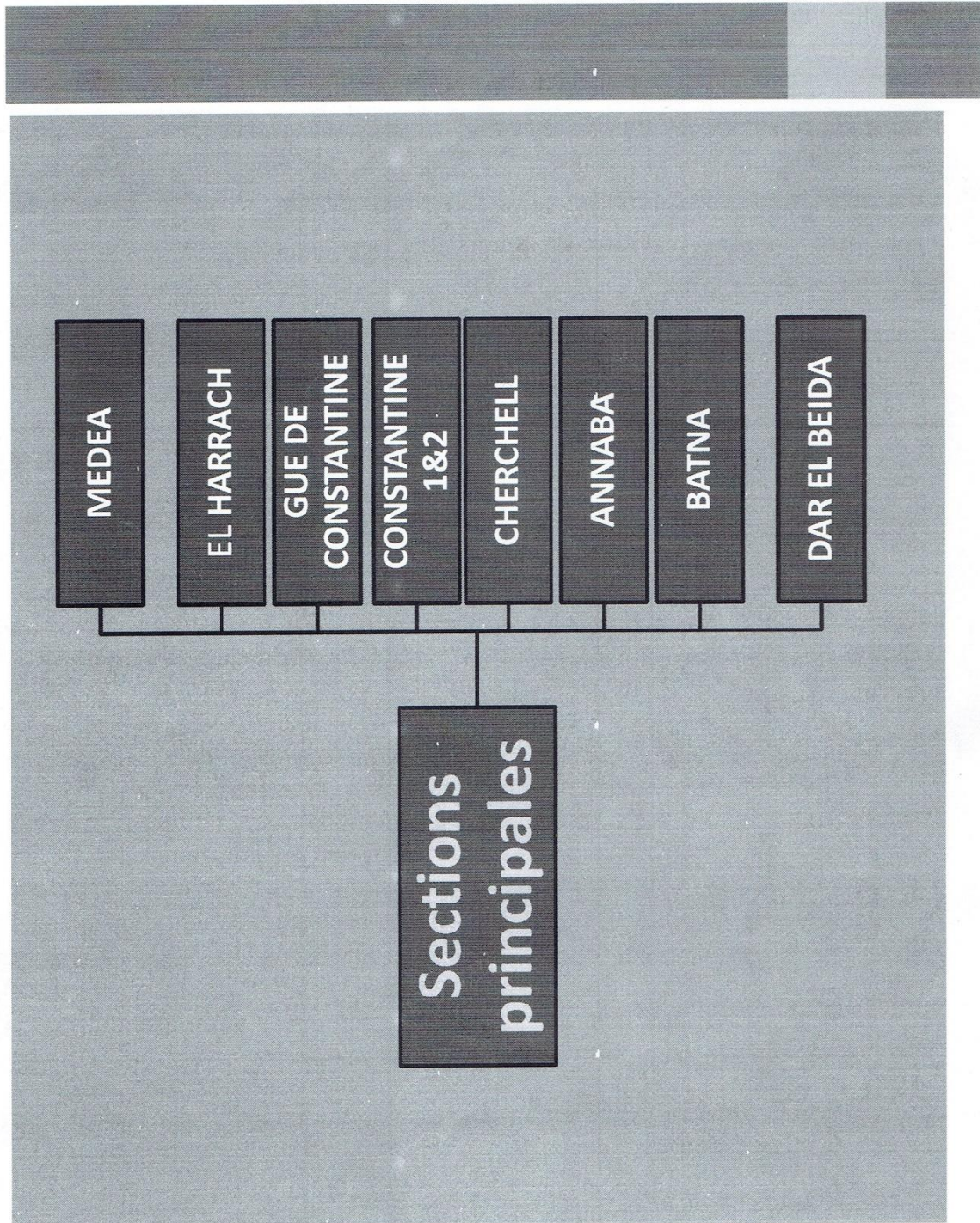
BIBLIOGRAPHIE

Webographies

- Le reporting social et environnemental, dans comptabilité contrôle audit 2010, <https://www.cairn.info.fr>, consulté le 22-04-2021 à 10h 29.
- Les limites du contrôle de gestion, dans le contrôle de gestion 2013, <https://www.cairn.info.fr>, consulté 18-03-2021 à 18h 30.

Annexes

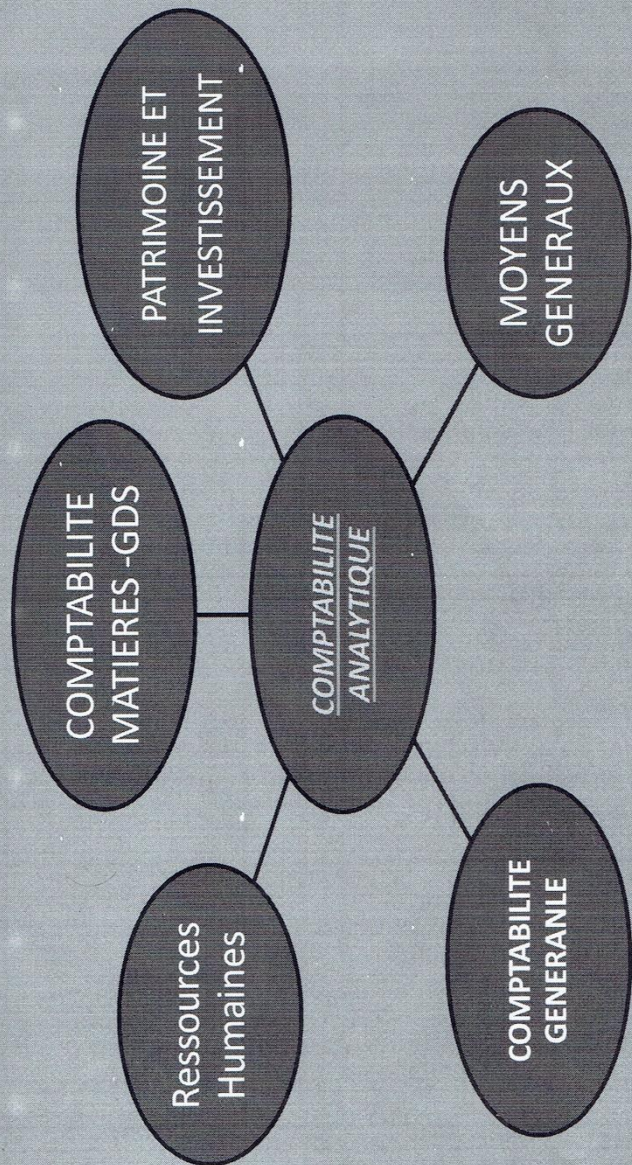
ANNEXE N°1 : Organigramme (section principale)



ANNEXE N°2 : Schémas du système d'information pour l'alimentation de la comptabilité Analytique

Schémas du système d'information pour l'alimentation de la comptabilité analytique

- Ce système a pour objectif d'alimenter la comptabilité analytique et fournir les informations nécessaires pour obtenir une meilleure évaluation des coûts



ANNEXES

ANNEXE N°3 : Tableau de répartition comptable des charges



Designation	SEIEG	DEB	Total
Achats consommés	4 443 725	60 675 903	65 119 627,76
Services extérieurs	15 162 786	20 271 699	35 434 484,08
Autres services extérieurs	21 344 553	108 372 911	129 717 464,67
Charges de personnel	166 119 531	477 720 944	643 840 474,79
Impôts, taxes et versements assimilés	8 760 305	6 022 481	14 782 786,17
Autres charges opérationnelles	666 117	10 401 878	11 067 995,22
Charges financières	7 668 074	13 184 271	20 852 344,97
Dotations aux amortissements, provisions et pertes	29 044 993	128 026 419	157 071 411,64
Impôts sur les résultats et assimilés	16 559 342	-	16 559 341,79
TOTAL	269 769 425	824 676 506	1 094 445 931

LA REPARTITION COMPTABLE DES CHARGES

DESIGNATION PRODUIT	PRODUCTION 2020	CLES	P.R	MP ET AC	taux MP/pr	taille de lot	Autres Consomm	service extérieure	autre service extérieures	charge de personnel	Impôts, taxes et versements assimilés	Autres charges opérationnelles	Charges financières	Dotations aux amortissements, provisions et pertes
	90 400	0,35%	79,00	28,35	35,89%	2 354	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	986 166	3,85%	71,05	18,45	25,97%	11 700	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	1 197 437	4,68%	75,47	14,91	19,76%	62 500	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	5 487 026	21,46%	37,50	15,47	41,25%	18 502	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	812 068	3,18%	80,36	18,07	22,49%	40 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	3 369 808	12,95%	79,00	25,44	32,20%	12 500	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	129 712	0,49%	150,37	65,63	43,72%	23 333	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	63 909	0,25%	106,25	93,28	87,79%	50 125	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	53 677	0,21%	90,72	42,66	47,02%	60 712	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	173 148	0,68%	156,25	97,12	62,16%	20 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	523 229	2,05%	117,56	37,57	31,96%	24 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	622 800	2,44%	138,88	39,00	28,08%	24 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	58 980	0,23%	91,26	78,38	85,69%	20 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	693 912	2,71%	91,52	40,13	43,84%	16 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	460 405	1,76%	83,65	39,71	47,47%	16 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	5 460 000	21,32%	68,68	52,16	75,95%	12 500	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	255 392	0,92%	52,78	27,17	51,48%	10 040	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	1 712 808	6,70%	81,73	18,43	22,55%	10 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	321 792	1,26%	89,05	41,62	46,74%	10 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	241 065	0,94%	54,40	45,42	83,49%	6 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	210 672	0,82%	75,47	66,63	88,55%	6 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	1 172 493	4,59%	79,00	22,60	28,61%	24 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	319 392	1,25%	45,61	22,89	50,19%	10 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	-	0,00%	48,38	12,75	26,95%	60 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	-	0,00%	285,38	34,51	12,00%	74 074	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	-	0,00%	157,63	24,75	15,68%	10 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	-	0,00%	187,82	110,06	58,60%	28 125	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	-	0,00%	345,64	201,78	58,38%	15 000	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14
	45 782													
	11 931													
	344 675													
	67 505													
	784 453													
	1 690													
	6 280													
	8 992													
Total général	25 563 449	3,40%	107,91	48,40	45,50%	24 195,18	2,55	1,39	5,07	25,19	0,58	0,43	0,52	6,14

La fiche analytique de lot

- Désignation du produit:
- Code produit:
- Taille de lot:

Durée:

Code	Désignation MP	Qté	P-U-M-P	Valeur
-		-	-	-
<u>Total matières premières</u>				-

Coût unitaire MP

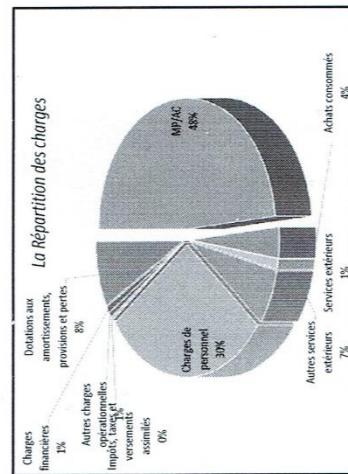
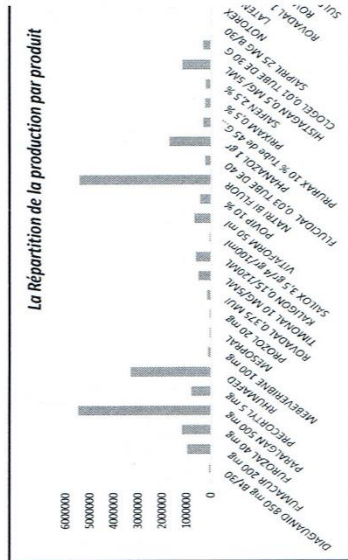
Code	Désignation AC	Qté	P-U-M-P	Valeur
-		-	-	-
<u>Total articles de conditionnements</u>				-

Coût unitaire AC

Coût unitaire

ANNEXES

ANNEXE N°5 : La répartition des charges et la répartition de la production par produit



MP/AC	775 756 134
Achats consommés	60 675 903
Services extérieurs	20 271 699
Autres services extérieurs	108 372 511
Charges de personnel	477 720 944
Impôts, taxes et versements assimilés	6 022 481
Autres charges opérationnelles	10 401 578
Charges financières	13 184 271
Dotations aux amortissements, provisions et pertes	128 026 419

ANNEXES

ANNEXE N°7 : Tableau de la Situation des produits finis

U: UV

Sites	Stock sur Site		Stock UC				Total
	stock total	Dont Stock bloqué	UCC	UCE	UCO	Total UC	
MEDEA	6 824 905	2 135 402	2 174 827	1 616 605	1 514 018	5 305 450	12 130 355
GUE DE CONSTANTINE	247 735	291 715	207 793	296 902	339 752	844 447	1 092 182
DAR EL BEIDA	1 562 957	558 160	802 540	986 885	840 413	2 629 838	4 192 795
CONSTANTINE 1	237 527	82 423	82 166	49 991	30 067	162 224	399 751
CONSTANTINE INSULINE	75 284	75 284	0	0	0	0	75 284
CONSTANTINE 2	760 948	756 914	17 071	55 998	63 852	136 921	897 869
ANNABA	454 858	49 456	68 766	127 061	81 410	277 237	732 095
EL HARRACH	718 231	323 032	555 074	303 335	547 370	1 405 779	2 124 010
CHERCHELL	235 829	9 269	97 002	65 103	75 141	237 246	473 075
somedical (reseau SAIDAL)	0	0	0	0	0	0	0
Total SAIDAL	11 118 274	4 281 655	4 005 239	3 501 880	3 492 023	10 999 142	22 117 416

NB:

*Le Stock du Produit Insuline;Act Rapid 10 ml est en Semi-Finis.

ANNEXES

ANNEXE N°8 : Le tableau de bord Journalier et Graphes représentatives des ventes



TABLEAU DE BORD JOURNALIER
DU 20/09/2021

1- VENTES

Désignation	UM	Réalisation	Objectif	R/O %	Manque à gagner	Réalisation N-1	Evol N/N-1 %
Jour du	Q	399 210	527 488	76%	128 278		
	V	40 967 257	57 245 109	72%	16 277 851		
Mois au	Q	4 130 262	7 384 833	56%	3 254 571	4 629 410	-11%
	V	459 753 732	801 431 521	57%	341 677 789	462 807 737	-1%
Mois	Q	4 130 262	11 604 738	36%	7 474 476		
	V	459 753 732	1 259 392 390	37%	799 638 658		
Année au	Q	64 414 903	81 640 992	79%	17 226 089	61 676 551	4%
	V	6 311 837 563	8 794 810 436	72%	2 482 972 873	5 934 722 418	6%

2- PRODUCTION

Désignation	UM	Réalisation	Objectif	R/O %	Manque à produire	Réalisation N-1	Evol N/N-1 %
Jour du	Q	384 339	565 734	68%	181 395		
	V	23 141 542	42 792 207	54%	19 650 665		
Mois au	Q	5 605 990	7 920 277	71%	2 314 287	4 343 035	29%
	V	389 756 602	599 090 897	65%	209 334 295	291 742 025	34%
Mois	Q	5 605 990	12 446 150	45%	6 840 160		
	V	389 756 602	941 428 553	41%	551 671 950		
Année au	Q	82 356 356	86 881 611	95%	4 525 255	64 904 214	27%
	V	5 675 280 507	6 689 055 249	85%	1 013 774 742	4 700 988 151	21%

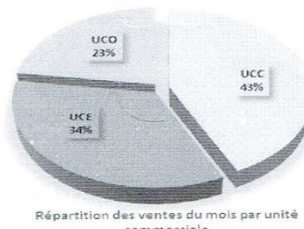
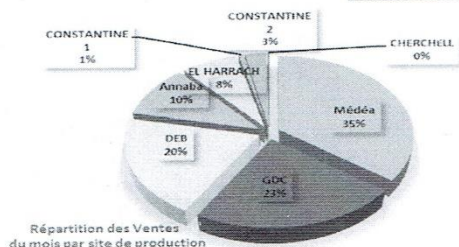
3- STOCK

Stock	UM	Stock global au 20/09/2021
Quantité	Q	22 117 416

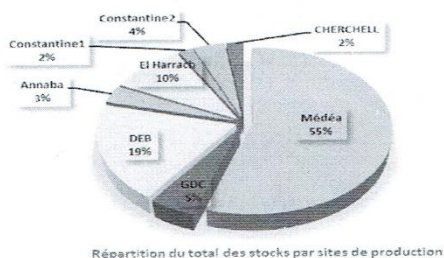
4- Créances

Désignation	UM	Creance au 31/08/2021
Créances	V	5 020 967 350

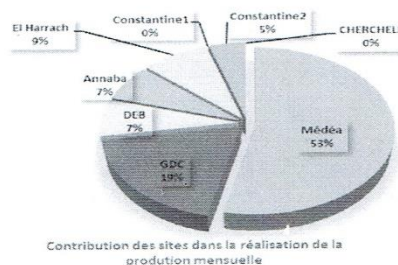
GRAPHES REPRESENTATIFS DES VENTES



GRAPHE REPRESENTATIF DES STOCKS



GRAPHE REPRESENTATIF DE LA PRODUCTION



NB: Les données de la production du site de DEB non disponibles

ANNEXE N°9 : Tableau de bord Journalier

TABLEAU DE BORD JOURNALIER
DU 20/09/2021

1- VENTES DU RESEAU COMMERCIAL

Unités	La journée du 20 septembre 2021						Cumul mois au 20 septembre						Cumul année au 20 septembre					
	Réalisation		R/O		Manque à gagner		Réalisation		R/O		Manque à gagner		Réalisation		R/O		Manque à gagner	
	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
LUCC	219 416	242 177	97%	22 761	1 673 216	1 702 494	3 390 471	50%	1 687 977	2%	3 625 393	24 850 378	26 932 772	37 594 387	72%	10 671 615	8%	
	21 030 716	26 109 770	81%	5 079 054	168 245 806	197 249 650	366 536 782	54%	188 387 133	17%	377 165 294	2 545 538 534	4 030 572 706	67%	1 323 746 624	6%		
LUC	102 356	162 247	63%	59 891	1 093 228	1 473 492	2 271 454	65%	797 861	-13%	2 095 933	19 913 946	21 461 821	25 067 544	86%	3 505 723	8%	
	11 925 499	17 703 537	67%	5 778 038	165 825 309	158 232 933	247 849 519	64%	89 616 586	-5%	231 244 883	1 862 133 691	2 099 889 147	7 711 822 388	77%	611 933 241	13%	
LUCO	77 438	123 065	63%	45 627	1 262 966	994 276	1 722 307	53%	268 683	-26%	1 753 151	16 912 227	15 930 312	18 979 062	86%	3 048 750	6%	
	8 011 042	13 431 801	60%	5 420 759	128 736 623	104 271 149	188 045 219	35%	83 774 072	-13%	1 527 050 193	1 511 162 534	2 052 415 343	74%	541 252 809	-13%		
Total réseau	399 210	527 488	76%	128 278	4 629 410	4 130 262	7 384 833	56%	3 254 571	-11%	7 474 476	64 414 903	64 414 903	81 640 992	79%	17 226 687	4%	
	40 967 257	57 245 109	72%	16 277 851	462 807 737	459 753 732	801 431 521	57%	341 677 789	-1%	799 638 638	5 934 722 418	6 311 837 563	8 794 810 436	72%	2 482 972 873	6%	

Sites	La journée du 20 septembre 2021						Cumul mois au 20 septembre						Cumul année au 20 septembre					
	Réalisation		R/O		Manque à gagner		Réalisation		R/O		Manque à gagner		Réalisation		R/O		Manque à gagner	
	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
MEDIA	124 991	187 250	67%	62 259	1 584 744	1 664 186	2 621 493	63%	957 267	5%	2 055 302	21 879 524	21 913 258	28 997 766	76%	7 664 598	7%	
	11 020 303	19 367 277	57%	8 346 974	34 947 169	163 126 102	271 141 880	50%	108 015 775	21%	262 953 693	2 169 807 958	2 088 799 054	2 990 722 734	70%	891 929 679	3%	
GUE DE CONSTANTINE	167 507	35 411	196%	132 096	856 965	769 964	1 195 749	60%	437 785	-1%	1 116 071	11 058 365	9 318 233	13 245 982	70%	3 927 749	-16%	
	17 720 050	10 192 686	174%	7 527 364	125 975 057	105 761 740	142 697 609	74%	86 935 866	-16%	1 138 477 363	1 313 096 911	1 198 817 954	1 560 655 606	77%	361 837 653	-9%	
DAR EL BEIDA	59 738	129 120	46%	69 382	1 442 800	835 425	1 807 678	48%	972 253	-42%	2 025 211	18 574 059	18 701 589	20 140 403	83%	1 438 614	1%	
	6 642 663	11 442 958	58%	4 800 295	127 664 323	91 634 068	160 201 419	57%	68 357 411	-22%	1 501 111 073	1 465 114 491	1 564 529 398	1 779 174 016	86%	214 644 638	7%	
ANNABA	20 678	28 065	74%	7 387	324 573	363 885	392 911	93%	29 016	12%	353 547	4 868 421	5 445 427	4 380 446	124%			
	15 320	49 599	31%	34 279	36 737 574	47 447 265	46 045 394	103%	-1 401 871	29%	24 909 783	513 377 523	635 667 534	508 960 501	125%			
EL HARRACH	1 715 660	6 634 089	26%	4 918 423	25 988 032	34 588 815	92 877 241	37%	38 338 428	28%	747 444	2 950 647	6 586 464	7 761 318	83%	1 174 654	12%	
	1 075	13 203	8%	12 128	142 157	25 247	184 845	14%	159 598	33%	365 122	265 185 947	993 518 669	1 025 047 304	58%	431 528 633	124%	
CONSTANTINE1	138 213	2 032 655	7%	1 894 443	9 645 801	3 208 182	28 557 176	11%	25 448 954	-67%	41 310 233	157 766 933	130 239 509	289 764 326	43%	159 524 817	-17%	
	9 517	29 897	32%	20 380	7 051	127 406	418 559	30%	291 153	170%	530 232	299 476	881 268	4 337 222	20%	3 465 638	184%	
CONSTANTINE2	919 580	2 754 108	33%	1 834 529	1 569 051	132 120 746	38 557 510	34%	25 427 764	73%	47 450 628	33 683 848	81 471 166	407 277 580	22%	326 806 413	142%	
	384	4 944	8%	4 560	2 244	7 412	69 213	11%	61 801	230%	101 351	79 960	71 348	684 420	10%	613 072	-11%	
CHERCHELL	23 128	1 532 378	7%	1 509 250	451 052	857 874	21 453 291	4%	20 585 418	90%	82 384 438	6 406 744	8 621 531	233 208 369	7%	228 586 837	35%	
	399 210	527 488	76%	128 278	4 629 410	4 130 262	7 384 833	56%	3 254 571	-11%	7 474 476	61 653 281	64 414 903	81 640 992	79%	17 226 687	4%	
S/T SAIDAL	40 967 257	57 245 109	72%	16 277 851	462 978 059	459 753 732	801 431 521	57%	341 677 789	-1%	799 638 638	5 929 439 357	6 311 658 816	8 794 810 436	72%	2 482 972 873	6%	
					-220	0	0				23 289	250						
SOMEDIAL vente réseau					-61 398	0	0				5 291 985	178 748						
					-43	0	0				-13	0						
PARTENAIRES					-924	0	0				-924	0						
					-924	0	0				-924	0						
Total réseau	399 210	527 488	76%	128 278	4 629 410	4 130 262	7 384 833	56%	3 254 571	-11%	7 474 476	61 656 551	64 414 903	81 640 992	79%	17 226 687	4%	
	40 967 257	57 245 109	72%	16 277 851	462 807 737	459 753 732	801 431 521	57%	341 677 789	-1%	799 638 638	5 934 722 418	6 311 837 563	8 794 810 436	72%	2 482 972 873	6%	

ANNEXES

ANNEXE N°10 Schéma de budget de SAIDAL

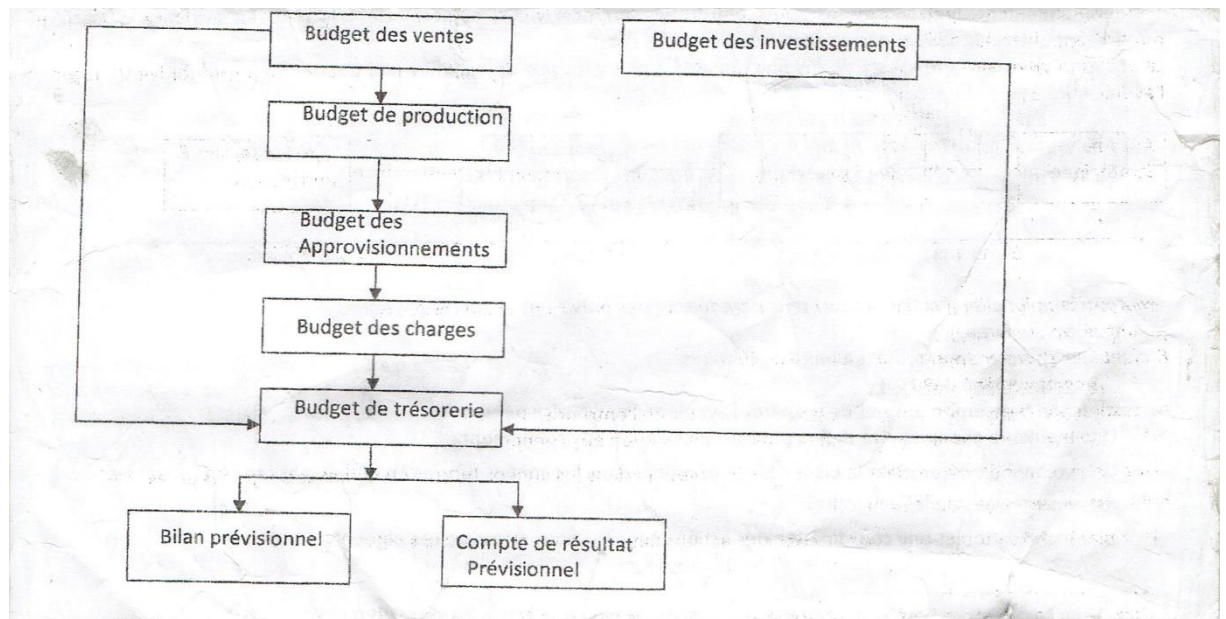


Table de matières

TABLE DE MATIERES

Remerciements	I
Dédicaces	II
Liste des abréviations	III
Liste des figures	IV
Liste des tableaux	IV
Sommaire	V
Introduction générale	01
Chapitre 1 : Généralités sur le contrôle de gestion	06
Introduction	06
Section 1 : Les Concepts clés du contrôle de gestion	06
1.1. Définitions du contrôle de gestion.....	06
1.2. Historique (ou évolution) du contrôle de gestion	08
1.3. Rôle du contrôle de gestion.....	09
1.4. Mission du contrôle de gestion.....	11
1.5. Objectif du contrôle de gestion.....	12
1.6. Concepts ou Fonction associé au contrôle	14
1.6.1. Le contrôle organisationnel.....	14
1.6.2. Le contrôle interne	14
1.6.3. L’audit interne	15
Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion	16
2.1 Variable contingents propre à l’entreprise	17
2.1.1. La taille de l’entreprise	17
2.1.2. La Technologie.....	17
2.1.3. La culture de l’entreprise	18
2.1.4. La stratégie de l’entreprise.....	18
2.2. La place du contrôle de gestion	18
2.2.1. Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale.....	19
2.2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la DAF.....	20
2.2.3. Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsable opérationnel	21
2.3. Processus du contrôle de gestion	22
2.4. Taches du contrôleur de gestion au sein de l’entreprise	24
2.4.1. Définitions.....	24
2.4.2. Métier du contrôleur de gestion	25

TABLE DE MATIERES

2.4.3. Profil du contrôleur de gestion	25
2.4.4. Rôles du contrôleur de gestion	26
2.5. Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion	28
Conclusion	29
Chapitre 2 : Les outils du contrôle de gestion au service de la performance pour l'entreprise.....	31
Introduction.....	31
Section 1 : La notion de performance dans l'entreprise et l'organisation du contrôle de gestion en centre de responsabilité	31
1.1. La notion de performance dans l'entreprise	31
1.1.1. Définition de la performance de l'entreprise	31
1.1.2. Les critères de performance	32
1.1.3. Typologie de la performance	33
1.1.3.1. La Performance financière	34
1.1.3.2. La performance économique.....	34
1.1.3.3. La performance sociale	35
1.1.3.4. La performance organisationnelle	36
1.2. L'organisation du contrôle de gestion en centre de responsabilité	36
1.2.1. Définition de centre de responsabilité	36
1.2.2. Les différents types de centre de responsabilité.....	37
1.2.3. Le centre de responsabilité et le contrôle de gestion	38
Section 2 : Les outils du contrôle de gestion de l'entreprise.....	39
2.1. La comptabilité analytique	39
2.1.1. Définition	39
2.1.2. Objectif de la comptabilité analytique	40
2.1.3. Différentes méthodes de calcul des coûts	40
2.1.3.1. La méthode de coûts complets	41
2.1.3.2. La méthode du direct costing	43
2.1.3.3. La méthode ABC.....	44
2.2. La gestion budgétaire	45
2.2.1. Définition et rôle du budget.....	46
2.2.2. Définition de la gestion budgétaire.....	46
2.2.3. L'importance de la gestion budgétaire	47

TABLE DE MATIERES

2.2.4. Les phases de la gestion budgétaire	47
2.2.4.1. Elaboration de budget.....	47
2.2.4.2. Le contrôle budgétaire	48
2.3. Le tableau de bord	49
2.3.1. Définitions du tableau de bord	49
2.3.2. Rôles du tableau de bord.....	50
2.3.3. Objectif du tableau de bord.....	52
2.3.4. Les différents types de tableau de bord	53
2.3.5. Elaboration du tableau de bord.....	54
2.3.6. Instruments ou indicateurs du tableau de bord.....	57
2.4. Le reporting	58
2.4.1. Définitions	58
2.4.2. L'objectif du reporting	58
2.4.3. La présentation et le mode de communication du reporting	59
2.4.4. Les conditions de base pour que le reporting soit efficace et utilisé.....	60
Conclusion	62
Chapitre 3 : Les dispositifs et outils du contrôle de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	64
Introduction.....	64
Section 1 : Présentation de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	64
1.1. Historique de l'entreprise SAIDAL	64
1.2. L'organigramme de SAIDAL.....	64
1.3. Mission de l'entreprise de SAIDAL	65
1.4. Les clients et Fournisseurs de SAIDAL.....	66
1.4.1. Les clients de SAIDAL.....	66
1.4.2. Les fournisseurs de SAIDAL.....	66
1.5. Les activités de SAIDAL.....	67
Section 2 : Le dispositif et les outils du contrôle de gestion de l'entreprise pharmaceutique cas de l'entreprise SAIDAL.....	68
2.1. L'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	68
2.1.1. Le contexte de création de la fonction.....	68
2.1.2. Les avantages attendus par les directions	68

TABLE DE MATIERES

2.1.3. La position du contrôle de gestion au sein de l'entreprise (ou le service rattaché au contrôle de gestion)	69
2.1.4. Les missions du contrôle de gestion au sein de SAIDAL.....	71
2.1.5. La relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise SAIDAL	71
2.1.6. Le contrôleur de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL	71
2.2. Les outils du contrôle de gestion de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL.....	72
2.2.1. La comptabilité Analytique au sein de SAIDAL	72
2.2.1.1. Le traitement des charges directes et des charges indirectes	72
2.2.1.1.1. Les charges directes de SAIDAL	72
2.2.1.1.2. Les charges indirectes de SAIDAL	73
2.2.1.2. La structure du coût de revient de SAIDAL	73
2.2.2. La gestion budgétaire au sein de SAIDAL.....	74
2.2.2.1. Importance de la gestion budgétaire au sein de SAIDAL	74
2.2.2.2. La description budgétaire de de SAIDAL	74
2.2.2.3. Les phases de la gestion budgétaire au sein de SAIDAL	75
2.2.3. Le tableau de bord au sein de SAIDAL	76
2.2.3.1. Le rôle du tableau de bord au sein de SAIDAL.....	76
2.2.3.2. Les types de tableaux de bords utilisés par l'entreprise SAIDAL	76
2.2.3.3. Les informations constitutives du tableau de bord de SAIDAL	76
2.2.3.4. L'élaboration du tableau de bord de SAIDAL.....	77
2.2.3.5. Les indicateurs du tableau de bord au sein de l'entreprise SAIDAL	77
Conclusion.....	79
Conclusion générale.....	81
Bibliographie	84
Annexes	88
Table de matière	99

Résumé

Le contrôle de gestion est une notion et pratique qui a été adoptée par les entreprises afin d'optimiser ses performances globales, c'est une fonction clef de l'organisation.

En quoi les dispositifs et outils du contrôle de gestion mise en place, permettrons de mieux organiser une entreprise pharmaceutique ? ce mémoire répond à cette question grâce aux observations et des échanges menés tout au long de notre stage pratique au sein de l'entreprise pharmaceutique SAIDAL.

Nos résultats sur le terrain nous permettent de confirmer que les dispositifs et outils du contrôle de gestion aident les entreprises pharmaceutiques à mieux s'organiser. Ils permettent à l'entreprise de motiver son personnel, de faciliter l'évaluation de sa performance globale. Ces outils facilitent la circulation des informations au sein de l'entreprise et ils sont à la fois un instrument de communication, de dialogue et de comparaison.

Le contrôle de gestion contribue à l'atteinte des objectifs de la firme suite à une bonne utilisation de ses outils et à l'organisation de sa fonction ou dispositif.

Mots clés : Contrôle de gestion, dispositifs du contrôle de gestion, outils du contrôle de gestion, organisation de la fonction du contrôle de gestion.

Abstract

Management control is a concept and practice that has been adopted by companies in order to optimize its overall performance, it is a key function of the organization.

How will the management control systems and tools put in place make it possible to better organize a pharmaceutical company ? this thesis answers this question thanks to the observations and exchanges carried out throughout our practical internship within the pharmaceutical company SAIDAL.

Our results in the field allow us to confirm that management control systems and tools help pharmaceutical companies to organize themselves better. They allow the company to motivate its staff, to facilitate the assessment of its overall performance. These tools facilitate the flow of information within the company and are at the same time an instrument of communication, dialogue and comparison.

Management control contributes to the achievement of the firm's objectives following proper use of its tools and the organization of its function or system.

Key words : Management control, management control systems, management control tools, organization of the management control function