



Université Mouloud MAAMERI de Tizi-Ouzou



**Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion**

Filière des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Master

Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion

Intitulé du mémoire

***Intermédiation de la Comptabilité au
Contrôle de Gestion
Cas : SONELGAZ***

Réalisé par

LAZRI Mahdi Zakaria

BABOU Salem

Dirigé par

Mme MOUMOU Ouerdia

Membres de jury

Présidente : Mme ASSOUS Nassima, MCA UMMTO

Examineur : Mr OUSSAID Aziz, MCB UMMTO

Rapporteur : Mme MOUMOU Ouerdia, MCB UMMTO

ANNEE UNIVERSITAIRE : 2020-2021

Remerciements

Merci Allah, Le Tout Puissant.

D'abord, nous tenons à exprimer notre gratitude à notre encadrant M^{me} MOUMOU Ouerdia, pour la qualité d'encadrement exceptionnel, pour ses précieux, conseils, sa patience, sa disponibilité durant la préparation de ce mémoire, son aide dans le cheminement de cette étude, nous disons que ce travail ne serait pas riche et n'aurait pas pu voir le jour sans son aide et son soutien.

Nos vifs remerciements s'adressent également à Monsieur Mezhoud, pour l'aide précieuse qu'il nous a fourni lui-seul au sein du groupe SONELGAZ BOUIRA.

Enfin, c'est avec reconnaissance que nous remercions tous ceux qui ont contribués, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail et à l'accomplissement de notre mission.

Merci à tout le corps professoral et administratif de l'université UMMTO et pour la richesse et la qualité de leur enseignement de la spécialité ACG et qui déploient de grands efforts pour assurer à leurs étudiants une meilleure formation.

Merci

Dédicace Salem

Je dédie ce travail qui n'aura jamais pu voir le jour sans le soutien indéfectible et sans limite de mes chers parents qui ne cessent de donner avec amour et fournir le nécessaire pour que je puisse arriver à ce que je suis aujourd'hui ; que dieu les protège et que la réussite soit toujours à ma porte pour que je puisse les combler de bonheur.

Je dédie ce travail aussi à mes frères et à toute la famille BABOU & FERRAD.

A mes tantes, mes cousins et cousines.

A tous les étudiants de ma promotion, ainsi qu'à mes plus proches ami(e)s de m'avoir permis de passer des très belles années universitaires au sein d'un groupe d'une grande richesse humaine.

A tous mes camarades et à ceux qui me connaissent et qui m'ont encouragé de près ou de loin

Babou Salem

Dédicaces

Je dédie ce mémoire

A mes chers parents, ma géniale, tendre, affectueuse et sacrée ma mère Mon humble, stricte, brave et majestueux père, Pour leur Patience, leur Amour, leur soutien et leur encouragement.

A ma sœur Kenza, mon frère Nazim, ainsi que toute ma famille.

A mes amis et mes camarades mention spéciale à ceux de la promotion Audit et Contrôle de Gestion notamment Lynda en particulier qui m'a été d'une grande aide durant la réalisation de ce travail.

A monsieur Mezhoud Hocine pour sa générosité et son caractère humble durant notre stage.

A notre encadreur M^{me} Ouerdia MOUMOU pour le temps qu'elle nous a consacré, pour ses précieux conseils et orientations.

Aux membres du jury, qui nous ont fait l'honneur de se consacrer à l'évaluation de ce travail.

LAZRI Mahdi Zakaria



Sommaire



Sommaire

Introduction générale

Chapitre 01 : Aspects théoriques du contrôle de gestion

Introduction du chapitre

Section 01 : Le cadre général du contrôle de gestion

Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Conclusion du chapitre

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Introduction du chapitre

Section 01 : Généralités sur la comptabilité analytique

Section 02 : La pratique comptable analytique universelle

Conclusion du chapitre

Chapitre 03 : Le processus de l'intermédiation

Introduction du chapitre

Section 01 : La comptabilité de gestion comme système d'information

Section 02 : l'acheminement décisionnaire lié à l'intermédiation

Conclusion du chapitre

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

Introduction du chapitre

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Section 02 : Détermination des résultats et analyse des constats analytiques

Conclusion du chapitre

Conclusion générale

Bibliographie

Table des matières

Annexes

Résumé



Liste des abréviations



Liste des abréviations

Abréviations	Intitulé
AO	Abonné Ordinaire
ABC	Activity based costing.
ABM	Activity-Based Management
ADM	Administration
BT	Basse Tension
CA	Chiffre d'Affaire
CAM-I	Computer Aided Manufacturing International
CE	Pôle Centre
CEGOS	Commission Générale d'Organisation Scientifique
CF	Coût Fixe
CT	Coût Total
CV	Coût Variable
CVU	Coût variable unitaire
DD	Direction de Distribution
DAM	Division Administration Des Marchés

DCE	Direct Costing évolué
DEET	Division Etude Exécution ET Travaux
DFC	Division Finance et Comptabilité
DRC	Division Relations Commerciales
EGA	Création d'Electricité et Gaz d'Algérie
EVA	Economic Value Added
GRTE	Le Gestionnaire du Réseau de Transport de l'Electricité
GRTG	Le Gestionnaire du Réseau de Transport du gaz
HT	Haute Tension
IS	Indice de Sécurité
ISO	International Standard Organisation
J.C	Jésus Christ
M/CV	Marge sur Coût Variable
MT	Masse Tension
MCV	Marge sur Coût Variable
PV	Prix de Vente

PGI	progiciel de Gestion Intégré
PME	Petite Moyenne Entreprise
PMI	Petite Moyenne Industrie
PQLS	Programme d'investissement et de Raccordements des Quartiers et Lotissements Sociaux
R	Résultat
RCB	Rationalisation des Choix Budgétaires
SI	Système d'Information
SR	Seuil de Rentabilité
SDC	Société Algérienne de Distribution de l'Electricité et du Gaz du Centre
SEG	Service Des Affaires Générales
SIC	Système d'Information Comptable
SPE	La Société Algérienne de Production de l'Electricité
SNCF	Société Nationale des Chemins de Fer
TPE	Très Petite Entreprise



Liste des figures



Liste des figures

N° de la figure	Intitulé de la figure	N° de la page
1	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	20
2	Les trois niveaux de gestion	29
3	Les 9 tâches du contrôleur de gestion	33
4	Pyramide du reporting	41
5	Les quatre dimensions du Balance Scorecard	43
6	Domaine de la comptabilité analytique	55
7	Analyse des charges par la méthode des couts complets	58
8	Le processus de répartition des charges par la méthode des sections homogènes	64
9	Représentation graphique du seuil de rentabilité	73
10	Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul	76
11	Représentation simplifiée de la méthode du coût direct	80.
12	Représentation simplifiée des étapes de l'approche systémique.	92
13	Les étapes du processus de décision	112
14	Organigramme du groupe SONELGAZ	117

15	Organigramme de la direction générale de distribution	125
16	Organigramme de la direction de distribution Bouira	126
17	Division Finance et Comptabilité	127
18	Division des relations commerciales	129
19	Division études exécution travaux électricité et gaz	130
20	Division Administration et Marchés	132
21	Service Affaires Générales	133
22	Détermination du résultat	144
23	Evolution des différents résultats	147



*Liste des
tableaux*



Liste des tableaux

N° du tableau	Intitulé du tableau	N° de la page
1	Les qualités du contrôleur de gestion	30
2	Le rôle classique et les nouveaux rôles du contrôleur	31
3	Caractéristique comparées tableau de bord /reporting	42
4	Traitement des charges selon la méthode des couts complets	60
5	Tableau des charges 1	78
6	Tableau des charges 2	81
7	Caractéristiques des différents types de décision selon leur niveau	108
8	Répartition des charges indirectes et calcul du coût de revient de 2017	140
9	Répartition des charges indirectes et calcul du coût de revient de 2017	141
10	Détermination du résultat par la méthode du coût partiel	143
11	Détermination du résultat	145
12	Ratio de rentabilité économique	148
13	Décomposition de la rentabilité économique	149
14	Ratio de rentabilité des capitaux investis	151

15	Ratio de rentabilité des capitaux propres	151
16	Décomposition de la rentabilité financière	152
17	Ratio de rentabilité commerciale	154
18	Seuil de rentabilité	154
19	Taux de marge commerciale	155
20	Coût de revient	156
21	L'impact des pertes d'énergie	156



Introduction

Générale



De nos jours, la mondialisation est l'un des facteurs qui contribue au développement de toute entreprise. Le monde économique est caractérisé actuellement par sa complexité, et son instabilité, seules les entreprises compétitives peuvent survivre. Ceci s'explique par plusieurs facteurs dont essentiellement :

- La modification structurelle affectant les courants d'échange ;
- La concurrence de plus en plus acharnée sous l'effet de la mondialisation, et l'ouverture des marchés aux entreprises étrangères ;
- L'évolution rapide des besoins et des goûts des consommateurs.

Ceci a engendré une crise d'incertitudes qui semble affecter les managements des entreprises dans presque le monde entier. Cette réalité pousse ces entreprises à chercher à s'adapter à un milieu de plus en plus instable et en mutation continue. Aussi, ce sont les dirigeants de ces entreprises qui supportent la lourde obligation d'assurer la pérennité et la croissance de leur organisation.

D'où l'intérêt de plus en plus croissant accordé au contrôle de gestion comme un système indispensable à la gestion de l'entreprise.

Ainsi, le contrôle de gestion a pour objectif de fournir des informations pour aider à la prise de décision. Il joue ainsi le rôle de conseil auprès de toutes les autres fonctions. Toutefois, l'application du contrôle de gestion au sein de l'entreprise diffère selon le type de société. Il existe des différences selon la structure des coûts de l'entreprise et les objectifs assignés à ce contrôle.

En effet, les schémas classiques des systèmes de décision hiérarchisés ne suffisent plus, face au besoin de suivre avec finesse l'ensemble des activités de l'entreprise et de disposer rapidement des informations nécessaires pour réagir efficacement aux perturbations de toute nature qui peuvent affecter la vie de l'organisation. Il y a alors aujourd'hui un besoin de suivi analytique détaillé des coûts des opérations.

Pour ce faire, le contrôle de gestion a besoin d'informations comptables rapides, pertinentes, permanentes, mais aussi détaillées que possible. La comptabilité générale reste une obligation légale qui ne peut pas satisfaire la totalité des besoins en informations les dirigeants des organisations ;

D'où l'intérêt accordé à la conception et la mise en place de la comptabilité analytique, qui considère l'entreprise comme un ensemble d'unités indépendantes

(Fonctions, centres, activités, processus...), contribuant chacune pour sa part à la réalisation des résultats et objectifs.

On a coutume d'opposer comptabilité générale et comptabilité analytique, tout comme, dans d'autres disciplines, on oppose par exemple chimie minérale et chimie organique ou algèbre et géométrie mais en vérité la comptabilité analytique complète la comptabilité générale.

En fait, cette coupure est en grande partie artificielle et est surtout due à des contraintes pédagogiques. Ces deux comptabilités constituent deux facettes du système d'information de l'entreprise et, d'une manière plus large, de toute organisation. Seul l'état de développement technologique des moyens pour traiter l'information comptable explique cet état de fait, et il est indéniable par exemple que l'informatisation des systèmes comptables est venue complètement modifier les données du problème, en intégrant de façon multidimensionnelle, dans une même base de données, comptabilité générale et comptabilité analytique.

Aujourd'hui, la comptabilité ne s'affirme plus simplement comme un moyen de communication et de preuve vis-à-vis des tiers, mais comme l'instrument de synthèse le plus efficace pour présenter les résultats avec possibilité d'application des techniques modernes de traitement de l'information. A ce titre, elle est devenue un élément de gestion irremplaçable pour les études de la dynamique de l'entreprise, c'est-à-dire des relations entre les mouvements et les forces qui les engendrent¹.

En outre, la comptabilité est l'outil de contrôle de gestion de l'entreprise. Elle constitue le tableau de bord et renseigne sur la situation de l'entreprise au niveau tant interne qu'externe. C'est pourquoi dans une entreprise bien organisée, aucune opération (relative à un échange économique entre l'entreprise et son environnement) ne peut se faire sans que la fonction comptable n'intervienne.

¹ KINZONZI MUVUTUKIDI, **Comptabilité générale élémentaire**, édition Foucher, 1979, p27

En effet, la comptabilité générale n'enregistre, en quelque sorte, que ce qui « rentre » et ce qui « sort » de l'entreprise, les achats et les ventes par exemple, en considérant cette entreprise, dans une large mesure, comme une « boîte noire », pour reprendre l'expression des analystes de systèmes.

C'est pourquoi la comptabilité générale permet de constater un résultat global, mais pas de l'expliquer. Que se passe-t-il à l'intérieur de la boîte noire ? Qu'est-ce qui explique le niveau du résultat ? Quelles sont les activités qui font gagner de l'argent à l'entreprise ? Quelles sont celles qui lui en font perdre ? Quels sont les services responsables ?

C'est à partir du moment où la direction commence à se poser ces questions que le besoin d'analyser le fonctionnement de l'entreprise, pour en comprendre et améliorer les performances, se fait sentir, et que l'on songe à mettre en place les procédures comptables relevant de ce que l'on enseigne sous le nom de comptabilité analytique.

La comptabilité analytique va également jouer une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise.

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

D'une manière générale, les données analytiques sont indispensables à la mise en place d'une véritable gestion prévisionnelle. C'est en grande partie la connaissance des coûts passés qui permet de prévoir les coûts futurs, en fonction des hypothèses de niveau d'activité retenus, et donc d'établir les budgets qui explicitent les programmes d'action prévus.

Ainsi, nous allons à travers notre travail de recherche et à l'aide de l'étude de cas apporter des réponses à la question principale et aux questions secondaires suivantes :

- **Quel est le processus d'acheminement des constats analytiques fait par le contrôle de gestion jusqu'à la prise de décision ?**

Pour mieux comprendre ce sujet on va essayer tout au long de ce modeste travail de répondre aux questions suivantes :

- Quels sont les fondements du contrôle de gestion ? Et quels sont ses outils ?

- La comptabilité de gestion constitue –t-elle un outil indispensable de contrôle de gestion ?
- Quels sont les indicateurs pertinents fournis par la comptabilité de gestion pour mesurer la performance ?

Sur la base de la problématique principale ainsi que les questions secondaires on peut émettre les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 01** : Le contrôle de gestion permet d'aider les managers à piloter la performance et la prise de décision avec efficacité et efficience.
- **Hypothèse 02** : la comptabilité de gestion est un prolongement de la comptabilité financière, elle constitue un véritable instrument d'analyse et un indiscutable outil d'aide à la prise décision.

Ce travail de recherche intitulé « **L'intermédiation de la comptabilité au contrôle de gestion** », a pour objectif de mettre en évidence l'importance de la comptabilité analytique dans la vie de l'entreprise.

Intérêt du choix du sujet :

En ce qui concerne le choix et intérêts de notre sujet, nous avons été motivés à choisir ce sujet par le fait qu'au cours de nos études particulièrement la comptabilité, contrôle de gestion et audit, nous étions imprégnés de l'importance que joue la comptabilité dans la gestion courante de l'entreprise, dans la détermination des objectifs et leurs réalisations.

Par la suite, le choix de notre sujet répond à la préoccupation relevant de notre propre cursus :

- Notre recherche aura un effet capital sur la mise en pratique des théories apprises lors de notre cursus, En tant que futur cadre, comptable et contrôleur de gestion au sein d'entreprises, la connaissance approfondie du contrôle de gestion dans la prise de décision sur la gestion des entreprises.

En choisissant ce sujet, nous visons les objectifs suivants :

- Montrer l'importance de la comptabilité de gestion et son application au sein de l'entreprise.
- Déterminer l'utilité du contrôle de gestion dans la gestion courante de l'entreprise.

Méthodologie de la recherche :

Pour bien mener nos investigations à bon port et atteindre les objectifs préalablement fixés, nous jugeons utile et indispensable d'envisager l'approche descriptive-analytique :

- L'approche descriptive à travers la consultation d'ouvrages et sites internet pour l'aspect théorique de certaines notions
- L'approche analytique pour le cas pratique

Plan de recherche :

Afin de répondre à la problématique nous avons déployé le plan suivant :

Le premier chapitre aborde en détail les principes de base et les aspects du contrôle de gestion ainsi que tous ses instruments.

Le deuxième chapitre s'intéresse à la comptabilité analytique en illustrant ses pratiques universelles.

Quant au troisième chapitre qui s'intitule Le processus de l'intermédiation va se centraliser sur le constat et l'appréciation des résultats comptables analytiques et son acheminement du contrôle de gestion vers la prise de décision qui dépend de chaque entreprise et sa politique interne.

En fin, le dernier chapitre est une étude de cas où nous allons nous concentrer sur le déroulement ainsi que le fonctionnement du contrôle de gestion au niveau de la SADEG et la primordialité de la comptabilité analytique.



Chapitre I



Introduction au chapitre

Depuis quelques années, le contrôle de gestion connaît des mutations importantes car, les objectifs actuels du contrôle de gestion tournent vers le pilotage de la performance, l'amélioration permanente de l'organisation et la prise en compte des risques.

L'environnement concurrentiel dans lequel opère l'entreprise oblige les dirigeants à appliquer des systèmes stricts et efficaces afin d'en assurer la gestion. Ces derniers doivent donc pouvoir accéder à la situation de l'entreprise et d'avoir un contrôle permanent des procédés mis en œuvre dans la réalisation des objectifs fixés.

Les outils et les techniques de gestion traditionnellement utilisés ne répondent plus aux nouvelles données de la concurrence actuelle. Ces derniers exigent la conception d'un véritable système de contrôle de gestion orienté vers le diagnostic et le pilotage de la gestion.

Aussi, la maîtrise des nouvelles techniques du contrôle de gestion apparaît comme une réponse pour relever les défis de la compétitivité, de l'anticipation et de la réactivité nécessaires à maîtriser le devenir des organisations.

Ce premier chapitre traitera le cadre théorique du contrôle de gestion, il est divisé en deux sections : la première sera consacrée aux généralités sur le contrôle de gestion, sa définition, ses missions et ses objectifs, Dans la deuxième section nous aborderons les outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Le cadre général du contrôle de gestion

Tout travail pratique doit être accompagné d'un cumul de connaissance concernant l'objectif souhaité et pour mieux le cerner, il convient donc de bien définir le contrôle de gestion, de présenter leur différentes objectifs et leur processus.

1. Origine et positionnement du contrôle de gestion

Il est nécessaire, Avant d'exposer les principaux résultats attendus de cette recherche, de cerner cette discipline de gestion.

1.1. Origine du contrôle de gestion

D'abord, on va présenter l'évolution de contrôle de gestion dans le temps, ensuite, on passe à la signification des termes clés utilisé.

1.1.1. Histoire du contrôle de gestion

La notion contrôle de gestion a connu une longue évolution au fil du temps, cette discipline remonte de l'antiquité, les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion étaient existées vers 3300 avant J.C¹. Les premiers fondements du contrôle de gestion datent de l'utilisation progressive de la comptabilité financière à des fins de gestion².

Les prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au 15ème siècle et chez un imprimeur français au 16ème siècle. Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du 19ème siècle et surtout du début du 20ème siècle³:

- Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division.
- La première évolution dans ces enjeux va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Alors, il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.
- Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts.

¹ ALAZARD C. et SEPARI S., **Contrôle de gestion : Manuel et application**, édition Dunod, 2ème édition, Paris, 2010, p 03.

² ROUACH M. et NAULLEAU G., **Contrôle de gestion bancaire**, édition RB, 7ème édition, 2016, Paris, p 41.

³ ALAZARD C. et SEPARI S., op. cit, p 05.

- Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70 les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont presque reproduit le modèle des firmes industrielles américaines, ainsi depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes : stabilité dans le temps, information parfaite des dirigeants, recherche d'une minimisation des coûts et un coût de production dominant dans le coût total¹.

Les années quatre-vingt marquent l'intensification des critiques et remises en cause du contrôle de gestion, mais elles n'étaient que partielles et visaient à aménager les modes d'exercice du contrôle. Certains comme Peters et Waterman vont jusqu'à suggérer que le contrôle de gestion ne sert à rien d'autre montrent qu'il est facteur de dérives².

Les praticiens et théoriciens du contrôle ont alors réagi et les années quatre-vingt-dix et deux mille seront particulièrement riches de propositions qui, si elles ne sont pas toujours nouvelles, ont toutefois le mérite de questionner les fondamentaux du contrôle. Plusieurs innovations ou courants de réflexion sont venus alimenter ce renouveau et se retrouvent³:

- Le développement de l'ABC/ABM (activity-based costing et activity-based management) a permis de revisiter les conditions de production de coûts pertinents ;
- L'économic value added (EVA) et toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle de gestion sur des finalités qui avaient peut-être été perdues de vue ;
- Le balanced scorecard n'a pas proposé une révolution des tableaux de bord sauf aux Etats-Unis. En revanche, il est venu opportunément nous rappeler que le contrôle de gestion est l'une des dimensions essentielles du management stratégique.

Pour résumer, le contrôle de gestion a évolué au fil du temps, ça s'explique par le changement des conditions de gestion et les modifications importantes de l'environnement et

¹ ALAZARD C. et SEPARI S., op.cit, p06.

² BERLAND N. et SIMON F.X., **le contrôle de gestion en mouvement : État de l'art et meilleures pratiques**, édition Eyrolles, Paris, 2010, p03.

³ Ibid.

des normes culturelles et sociales. La mondialisation et les développements informatiques ont permis de rendre encore plus passionnantes les pratiques du contrôle.

1.2. Définitions du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Avant de faire le point sur celles-ci, il apparaît nécessaire de définir ses composantes (contrôle et gestion) et de s'interroger au préalable sur la signification du terme contrôle lui-même. Ce dernier fonde la spécificité du domaine et induit la définition du contrôle de gestion.

1.2.1. La notion de contrôle

L'origine étymologique du terme contrôle vient de la contraction de contre et de rôle, signifiant registre tenu en double, l'un servant à vérifier l'autre, d'où contre. Ce terme est ainsi associé à l'origine à une action de vérification, il vise à s'assurer que les décisions et les actions prévues se déroulent à l'objectif dans le cadre d'une boucle d'apprentissage¹.

Contrôler peut signifier en second lieu maîtriser, au sens anglo-saxon du verbe « to control ». Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise. Cette représentation du contrôle renvoie à l'idée du pilotage, très importante dans le contrôle de gestion moderne².

Mais contrôler peut aussi renvoyer à la notion d'influence, il s'agit d'influencer ou d'orienter les comportements dans le sens de l'accomplissement des buts organisationnels³.

Le processus de contrôle comprend en général trois phases⁴:

Décision (Avant) \rightleftharpoons **Action** (Pendant) \rightleftharpoons **Résultat** (Après)

Ces trois étapes sont repérées par des questions et tâches précises :

- Finalisation : Quels objectifs ? Quelles ressources ? Comment évaluer ces résultats ?
- Pilotage : pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
- Évaluation : quelle mesure des résultats ? Quelle efficience ? Quelle efficacité ?

¹ RAGAIGNE A. et TAHAR C., **Contrôle de gestion**, édition Lextenso, 1ère édition, France, 2015, p 19.

² AUGÉ B. et NARO G., **Mini manuel de contrôle de gestion**, édition Dunod, Paris, 2011, p 04.

³ Ibid.

⁴ ALAZARD C. et SEPARI S., op.cit, p 08.

R. Anthony propose trois types de contrôle correspondant aux trois niveaux de prise de décision dans l'entreprise¹:

- **Le contrôle d'exécution** : s'applique aux tâches élémentaires répétitives, pour garantir une mise en œuvre conforme aux objectifs des actions de routine ;
- **Le contrôle de la planification stratégique** : il s'intéresse aux processus et aux moyens permettant à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix en matière stratégique.
- **Le contrôle de gestion** : il garantit la cohérence entre la stratégie et le quotidien.

1.2.2. La notion de gestion

Le mot gestion prend dans le contexte des affaires une connotation de plus en plus restrictive. Compte tenu de l'utilisation courante aujourd'hui du mot management, le mot gestion est assimilé de plus en plus à l'idée d'administration une affaire au niveau quotidien².

Le mot gestion peut être défini comme : « Action ou manière de gérer, d'administrer, de diriger, d'organiser quelque chose »³, par contre, management désigne le processus par lequel des activités sont réalisées de façon efficace, avec et via d'autres personnes. Un manager « fait agir les autres »⁴. On peut dire donc, que le terme gestion est affecté généralement aux choses, quant aux personnes on dit manager les hommes ou les personnes.

A partir des définitions de ces deux concepts, certains auteurs⁵ voient qu'on devrait parler du contrôle managérial plutôt que du contrôle de gestion du moment que ce n'est pas de la gestion qu'il s'agit de contrôler, mais du processus de management.

1.2.3. Définitions fondamentales

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions du contrôle de gestion, chacun développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Nous allons présenter quelques définitions de ce concept par ordre chronologique.

L'une des premières définitions structurées du contrôle de gestion est due à **R.N. ANTHONY**, professeur à Harvard (1965) : « Le contrôle de gestion est le processus par

¹ BOISSELIER P. et AUTRES, **Contrôle de gestion**, édition Vuibert, Paris, 2013, p 10.

² ARNAUD H. et Autres, **Le contrôle de gestion...en action**, édition Liaisons, 2ème édition, Paris, 2001, p08.

³ <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/gestion/36853>, consulté le 22/11/2021 à 23h40.

⁴ BOUQUIN H., **Herméneutiques du contrôle**, comptabilité et connaissances, France, May 2005, pp.3-4.

⁵ ARNAUD H. et AUTRES, op. cit, p 08.

lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹.

Selon **A. Khemakhem (1970)** : « 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 »².

En **1989, Anthony** propose une autre définition qui présente une évolution importante par rapport à celle proposée en 1965 : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »³.

En **1995, ROBERT SIMONS** présente le contrôle de gestion comme : « L'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation »⁴.

Selon **A. BURLAUD et C. SIMONS (1997)** : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁵.

Selon **Bouquin (2001)** : « au fond, le contrôle de gestion est par excellence une technique de gestion des paradoxes et c'est pour cela qu'il faut être prudent avant de parler de ses effets pervers. Intégrer, mais différencier. Favoriser l'excellence dans les processus de mise en œuvre de la stratégie, mais ne pas stériliser l'innovation, la créativité »⁶.

En **2014, Z. DJERBI et autres** le définissent comme « un ensemble de systèmes techniques et de processus d'animation de ces systèmes, mis en œuvre par un dirigeant ou un manager, afin d'influencer les comportements de ses collaborateurs pour répondre aux exigences d'évolution de son organisation »⁷.

J.P. DENIS, A.C. MARTINET et A. SILEM (2016) le définissent comme : « Étude, préparation et coordination des décisions de gestion qui s'assure que les ressources de

¹ ARNAUD H. et AUTRES, op. cit, p 08.

² KHAMAKHEM A., **La dynamique de contrôle de gestion**, Bordas, paris, 1970, cité par ARNAUD H. et AUTRES, op.cit, p08.

³ ARNAUD H. et AUTRES, op. cit, p 09

⁴ SEPARI S. et AUTRES, **Management et contrôle de gestion**, édition Dunod, 2ème édition, Paris, 2014, p 02.

⁵ BURLAUD A. et SIMON C., **Le contrôle de gestion**, édition La découverte, Paris, 1997, p 24

⁶ BOUQUIN H., **Le contrôle de gestion**, édition PUF, 5ème édition, Paris, 2001, p 12.

⁷ DJERBI Z. et AUTRES, **Contrôle de gestion**, Éd Dunod, Paris, 2014, p 03.

l'entreprise sont acquises et utilisées efficacement afin d'atteindre les objectifs fixés »¹. Ces définitions retracent l'évolution de la conception et le rôle du contrôle de gestion.

Longtemps, il était considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation, actuellement, il est envisagé comme une fonction indispensable au pilotage et à la maîtrise de la performance. Donc, on peut le définir d'une manière plus simple : c'est vérifier en permanence que l'organisation se dirige bien vers les objectifs choisis par son ou ces dirigeants.

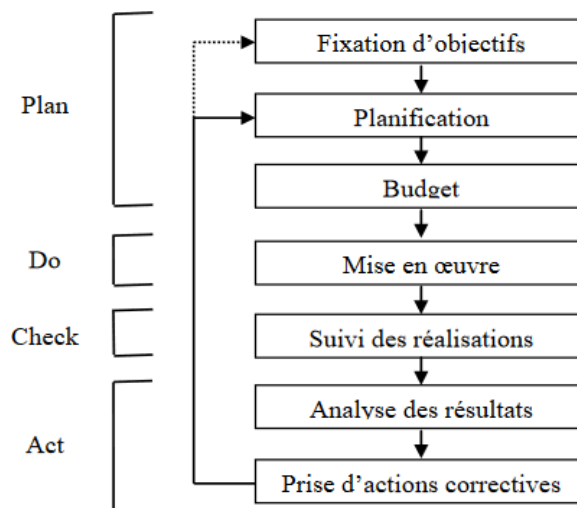
2. Processus et positionnement du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif, son positionnement dans l'entreprise revêt une importance capitale.

2.1. Processus et positionnement du contrôle de gestion

Ce processus 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.

Figure N°1: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Source : LÖNING H. et AUTRES, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, édition Dunod, 3ème édition, Paris, 2008, p03.

Donc, le processus du contrôle de gestion correspond aux quatre phases suivantes²:

¹ DENIS J.P. et AUTRES, **Lexique de gestion et de management**, édition Dunod, 9ème édition, Paris, 2016, p151.

² LANGLOIS L. et AUTRES, **Contrôle de gestion**, édition Berti, Alger, 2008, p 18.

2.1.1. Phase de prévision

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

2.1.2. Phase d'exécution

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre. Elle se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués et disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action.

2.1.3. Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures coercitives.

2.1.4. Phase d'apprentissage

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

2.2. Positionnement du contrôle de gestion

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise et pour lui permettre d'être à l'aise dans l'exercice de sa profession, il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. C'est pour cette raison que son positionnement est très importants dans l'entreprise.

2.2.1. Le rattachement du contrôle de gestion

Il n'y a pas de règles pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme, puisque sa place dépend de plusieurs facteurs liés à la taille de l'entreprise, à l'activité et aux objectifs poursuivis par la direction générale. Différents rattachements sont possibles¹:

2.2.1.1. Au directeur général

Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. C'est un signal fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Ce rattachement a pour avantages

- Une transparence entre contrôleur de gestion et direction générale ;
- Intégration de toutes les composantes de l'activité de l'entreprise à la direction générale ;
- Donner une grande indépendance de jugement et d'analyse des activités des autres directions et un certain confort au contrôleur de gestion dans son rôle.

Mais ses inconvénients résident dans²:

- Le fait que les opérationnels peuvent le prendre pour un inspecteur ou un gendarme ;
- Le risque de privilégier les besoins d'information et d'analyse de la direction générale au détriment des opérationnels de la division et d'être moins proche du terrain ;
- Le risque majeur, que des conflits entre le contrôleur de gestion et les opérationnels se développent.

2.2.1.2. Au directeur financier

Ce rattachement est celui dans lequel le contrôleur de gestion se retrouve sous l'autorité du directeur financier, ce qui peut ; constituer un écran plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion, nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...).

Quant à BOLLECKER¹, on peut assimiler ce qu'il appelle le rattachement du contrôleur de gestion au responsable opérationnel à un rattachement au directeur financier. En termes d'avantages, il cite :

¹ ALAZARD C. et SEPARI S., op. cit, p 31.

² BOLLEQUER M., **Les contrôleurs de gestion : L'histoire et les conditions d'exercice de la profession**, édition L'Harmattan, Paris, 2003, p 164.

- Facilité d'intégration à l'équipe de la division ;
- Parfaite connaissance des opérations de la division et adaptation des outils de contrôle aux spécificités de sa division ;
- Interlocuteur représentatif et pertinent pour exprimer les positions et les besoins de sa division.

2.2.1.3. Au même niveau que d'autres directions

Dans certaines structures, la fonction est placée au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges et les communications entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs².

Pour conclure, on peut dire que le meilleur est le rattachement à la direction générale. Ceci accorde au contrôleur de gestion une autorité et une autonomie nécessaires pour l'exercice de ses activités. Mais pour favoriser la communication, la coopération et surtout les activités relationnelles telles que la médiation entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels, c'est le rattachement aux opérationnels, qui est le plus convenable.

Tout ceci dépend des facteurs de contingence, alors quelle que soit sa position, il 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.

2.2.2. Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises

De l'hôpital public aux banques, aux firmes multinationales et jusqu'aux petites et moyennes entreprises, le contrôle de gestion est actuellement présent dans toutes les organisations.

2.2.2.1. Dans les groupes internationaux

Dans un groupe international le contrôle de gestion est la plupart du temps installé au niveau du siège ou du holding. Son rôle est de recueillir les informations en provenance des différents sites, afin d'apporter les éléments nécessaires à l'élaboration et au suivi de la stratégie du groupe.

¹ BOLLEQUER M., **Les contrôleurs de gestion : L'histoire et les conditions d'exercice de la profession**, édition L'Harmattan, Paris, 2003, p 163

² ALAZARD C. et SEPARI S., op. cit, p 31.

Ceci n'exclut pas l'existence d'un contrôle décentralisé, mais ce dernier aura des compétences restreintes et devra dans tous les cas appliquer les normes édictées par le siège. En particulier, il aura pour fonction de faire un reporting régulier¹.

Il est souvent difficile de contrôler la gestion et d'apprécier la performance d'une unité établie à l'étranger pour de multiples raisons ²:

- Les différences entre les systèmes comptables des pays ;
- Les différentiels des taux d'inflation des différents pays ;
- La fluctuation des monnaies et donc des changes ;
- Les différences de comportement humains et de culture entre les pays.

2.2.2.2. Dans les grandes entreprises

Il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises, en effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- Une structure lourde rigide parfois éclatée en plusieurs sites ;
- Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs ;
- Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations. Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités ³:

- **Une position fonctionnelle** : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au-dessus de la direction générale.
- Une position de conseil : il est subordonné à la direction générale à laquelle il apporte son aide à la prise de décision, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

¹ BOISSELIER P. et AUTRES, **Contrôle de gestion**, édition Vuibert, Paris, 2013, p 25.

² BOISSELIER P. et AUTRES, op.cit, p 26.

³ BOISSELIER P. et AUTRES, op. cit, p 27.

2.2.2.3. Dans les petites moyennes entreprises

Lorsqu'une PME détermine sa stratégie, ses besoins de pilotage sont importants. Il faut définir un ensemble d'indicateurs, pas seulement financiers, qui indiquent si les objectifs stratégiques préalablement définis ont bien été atteints¹.

La connaissance de l'activité a moins besoin de formalisme. Les procédures sont moins contraignantes et consolidation souvent inexistante. Disposant de peu de moyens, le contrôle de gestion s'attache à mettre en place des outils de contrôle simplifiés².

Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicable en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

Il n'y a pas toujours de poste de contrôleur de gestion dans les PME, sa position dans l'organigramme sera en fonction du nombre de personnes et des services mis en place³:

- Il peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle ;
- Il peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités, il est souvent la personne la plus appropriée pour évaluer les besoins de contrôle.

2.2.2.4. Dans les services publics

Lentement mais sûrement les outils de contrôle se mettent en place dans les services publics. L'idée progresse selon laquelle l'administration doit elle aussi soumettre sa gestion au contrôle interne et pas seulement à celui de la cour des comptes⁴. Cependant on note que celui-ci à certaines spécificités et parmi les plus importantes :

- La taille des entités à contrôler entraîne souvent une dilution des responsabilités ;
- Il est difficile de définir des produits ou des prestations stables, et de calculer des coûts de revient, car la notion de marché et de rentabilité n'existe pas ;

¹ BURLAUD A. et AUTRES, **Contrôle de gestion : Manuel et applications**, édition Foucher, Paris, 2009, p23.

² DE KERVILER I. et DE KERVILER L., **Le contrôle de gestion : à la portée de tous !**, édition Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2006, p 165.

³ DE KERVILER I. et DE KERVILER L., op.cit, p 165.

⁴ DE KERVILER I. et DE KERVILER L., op.cit, p 166.

- L'existence des risques de conflit entre la rationalité économique et la satisfaction de l'intérêt général.

Les outils utilisés dans ce type de contrôle sont :

- La RCB (Rationalisation des Choix Budgétaires) : il s'agit d'une méthode de préparation, d'exécution et de contrôle des décisions publiques.
- Les indicateurs d'activité : il s'agit par exemple de nombre d'heures de travail, le nombre de lits d'hôpitaux, etc.
- L'évaluation des politiques publiques afin d'en mesurer l'impact, l'efficacité ou l'efficacités et de rationaliser l'allocation des ressources

En résumé, les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

Mais la situation et la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varient selon les entreprises.

3. Missions, objectifs et rôle de contrôle de gestion

L'évolution de contrôle de gestion s'est opérée avec la redéfinition de son rôle, ses missions et objectifs. Il participe à la gestion de l'activité et la prise de décision¹, ainsi, il est un système de régulation des comportements, il se rattache au domaine des sciences humaines.

3.1. Missions et objectifs du contrôle de gestion

Comme nous l'avons vu, la fonction contrôle de gestion est ambiguë ; elle l'est autant plus que diverses conceptions, lui assignent des missions sensiblement différentes.

¹ SEPARI S.et AUTRES, **Management et contrôle de gestion**, édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2014, p09.

3.1.1. Missions de contrôle de gestion

La mission du contrôle de gestion s'est considérablement élargie, il n'est plus seulement comptable, il inclut de nouveaux aspects (ressources humaines, commercial, ...). Il doit¹:

- **Mettre en œuvre la décentralisation** : s'assurer que les opérations courantes suivent la stratégie et qu'il y a une cohérence dans les décisions. Le contrôle de gestion doit répondre aux besoins de coordination des organisations décentralisées².
- **Fournir des informations** : Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans les sens vertical et horizontal, la fonction de contrôle de gestion est de concevoir, de formaliser et de traiter ces flux d'information dans le but de prendre des décisions, communiquer, mesurer et améliorer les performances.
- **Piloter la performance** : c'est-à-dire la mesurer avec une variété d'indicateurs (monétaires physiques et qualitatifs) et assurer le chainage des mesures, concevoir la performance comme un processus qui se gère, agir sur les déterminants à long terme de la performance et s'appuyer sur des références externes (benchmarking).
- **Développer l'intelligence organisationnelle** : pour favoriser l'innovation et la création, assurer la diffusion des innovations, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience et conduire le changement.

3.1.2. Les objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Il a aussi comme objectifs³:

- **Maitrise de la gestion** : Elle nécessite les points suivants :
 - **La décentralisation** :
 - Des responsabilités avec le maintien de la coordination ;
 - Du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.
 - **La coordination** :

¹ BARATAY C. et MONACO L., **Contrôle de gestion**, édition Lextenso, 5^{ème} édition, Espagne, 2016, p11.

² BURLAUD A. et AUTRES, op.cit, p24.

³ <http://cours4uu.blogspot.com/2012/11/les-objets-du-controle-de-gestion.html>, consulté le 23/11/2021 à 18h49.

- Coordination verticale : Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.
- Coordination horizontale : Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.
- **Le facteur humain :**
 - Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus;
 - Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.
- **Maitrise de l'activité :** par la maîtrise des risques et l'amélioration de l'efficacité par la bonne utilisation du système d'information de gestion, et la détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.
- **Maitrise de la rentabilité :** Mesurer et évoluer la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits.
- **Maitriser l'évolution de l'entreprise :** Par l'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler.

3.1.3. Le contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion recouvre des processus, des dispositifs, des outils divers du contrôle organisationnel. Sa définition est toujours délicate parce qu'il est au fond une création abstraite, un sous ensemble découpé dans les processus du contrôle organisationnel qui, par nature forment un tout. C'est pour cette raison que le contrôle de gestion ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion.

3.1.3.1 Missions de contrôleur de gestion

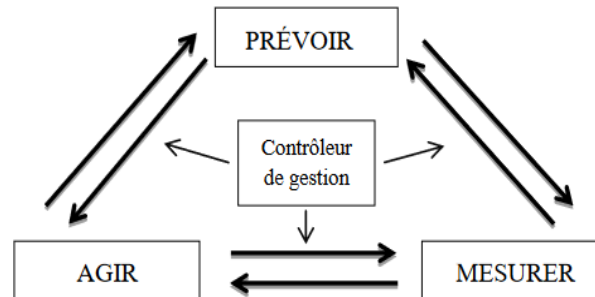
Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires de la fonction contrôle de gestion. Ils doivent¹:

- Contribuer à la mise sous contrôle des activités de l'entreprise ;
- Apporter une assistance à l'atteinte des objectifs fixé par l'entreprise ;

¹ DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, **Le grand livre du contrôle de gestion**, édition Eyrolles, Paris, 2013, p56.

- Contribuer à la gestion de l'organisme dont ils dépendent par une action aux trois niveaux de gestion : prévoir, mesurer, agir.

Figure N°2 : les trois niveaux de gestion



Source : DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, **Le grand livre du contrôle de gestion**, édition Eyrolles, Paris, 2013, p56

Leur efficacité dépend surtout des liens entre chacun de ces trois verbes. C'est là l'essence même des missions du contrôleur de gestion : faire le lien entre mesurer l'action, aider à la prévoir et la favoriser.

Ainsi apparaissent une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion. Il doit¹:

- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- Informer et conseiller les décideurs.

Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire.

3.1.3.2. Les compétences requises du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : **spécialiste** (maîtriser les outils pointus) et **généraliste** (organiser, coordonner les procédures),

¹ DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, op.cit, p56.

opérationnel (gérer l'exécution) et **fonctionnel** (conseiller les décideurs), **technicien** (intégrer la dimension technique) et **humain** (gérer les hommes et les groupes).

Le contrôleur ne contrôle plus, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité. Un tableau idéal des qualités du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon¹:

Tableau N°1: Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none">• Rigoureux, méthodique, organisé• Fiable, clair• Cohérent• Capable de synthèse• Faisant circuler l'information sélectionnée• Maitrisant les délais• Connaissant les outils	<ul style="list-style-type: none">• Morales : honnêteté, humilité• Communications : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion• Mentales : ouverture, critique, créativité• Collectives : écoute, accompagnement, implication• Sociales : gestion des conflits

Source : ALAZARD C. et SEPARI S., **Contrôle de gestion : Manuel et application**, édition Dunod, 2ème édition, Paris, 2010, p 30.

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

3.2. Le rôle du contrôle de gestion :

Le rôle du contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action.

3.2.1. Le rôle de contrôleur de gestion :

En essayant de délimiter les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels²:

¹ ALAZARD C. ET SEPARI S., op.cit, p 30

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

Tableau N°2 : Le rôle classique et les nouveaux rôles du contrôleur

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programme, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration, accompagnement du changement de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les couts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : ALAZARD C. et SEPARI S., **Contrôle de gestion : Manuel et application**, édition Dunod, 2ème édition, Paris, 2010, p 28.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; C'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- **Information** : fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur** : communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation** : aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles¹:

- **Communiquer avec clarté** :
 - Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
 - Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;

¹ ALAZARD C. et SEPARI S., op.cit, p 29.

- Les outils de résolutions de problème pour aider à améliorer le pilotage ;
 - Pour faciliter le dialogue entre les acteurs.
- **Expliquer avec rigueur :**
- Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies,
 - Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions,
 - L'accompagnement des changements à mettre en place.

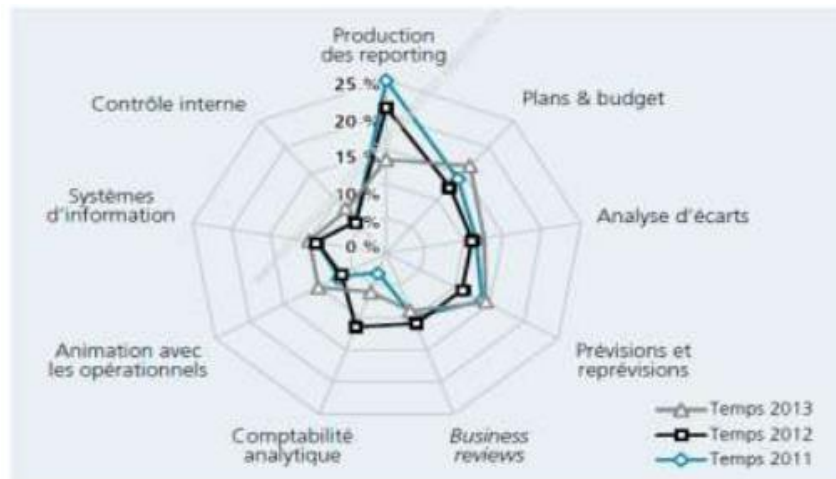
Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

Les tâches du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion assure neuf tâches principales auxquelles il accorde plus au moins de temps¹:

¹ DJERBI Z. et AUTRES, op.cit, p 15.

Figure N°3 : Les 9 tâches du contrôleur de gestion



Source : DJERBI Z. et Autres, **Contrôle de gestion**, édition Dunod, Paris, 2014, p 15.

On retrouve trois dimensions :

- Une dimension humaine et managériale du métier de contrôleur de gestion : animer les processus de contrôle avec les opérationnels, participer aux business reviews ;
- Une dimension technique : produire le reporting et les tableaux de bord ;
- Une dimension modélisatrice : développer les systèmes d'information, élaborer les plans, modéliser les coûts de revient, donner les points clés de performance ou de risque lors des business reviews.

Le tout participant au pilotage : des plans, budgets, des révisions, des analyses d'écarts.

3.2.1.1. Le rôle de contrôle de gestion dans la gestion de ressources humaines

La gestion des ressources humaines est, par définition, une gestion qualitative des hommes au sein des organisations¹. Elle a pour objectifs²:

- De diffuser la communication interne ;
- D'organiser le travail : durée de travail, définition des postes, répartition des responsabilités, etc.

¹ TAÏEB J.P., **Les tableaux de bord de la gestion sociale**, édition Dunod, 6^{ème} édition, Paris, 2011, p 230.

² BURLAUD A. et AUTRES, op.cit, p 22.

- De déterminer les modes de rémunération : rémunération, fixe ou variable, évaluation des performances et sa rétribution, etc.
- De gérer l'emploi ; recrutement, accueil et intégration, formation, gestion prévisionnelle des carrières.

3.2.1.2. L'interaction avec la fonction ressources humaines

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet, il intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonome. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables des activités.

L'évaluation de la performance des responsables doit être, en théorie, associé à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et l'évolution de la masse salariale¹.

Donc, on déduit qu'il s'agit de passer du contrôle de gestion des objets, au contrôle de gestion des activités et des hommes. Plus généralement, l'évolution se traduit dans les pratiques corrélatives, ce que nous appelons contrôle de gestion sociale, c'est à dire de l'ensemble des modalités du contrôle des salarier dans leurs activités et leur performance.

Selon BERNARD Martory le contrôle social est une des composantes et une des extensions du contrôle de gestion. C'est un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances et leurs coûts².

On n'a pas traité des liens entre le contrôle de gestion et l'intégralité des fonctions de l'entreprise, mais ils sont également en interaction avec le contrôle de gestion.

¹ BURLAUD A. et Autres, **Management et contrôle de gestion**, édition Foucher, 3^{ème} édition, Paris, 2009, p270.

² BERNARD Martory, **Contrôle de gestion sociale**, édition Vuibert, 6^{ème} édition, Paris, 2009, p 06.

3.2.1.3. Le contrôle qualitatif de la gestion des ressources humaines

Le contrôle qualitatif de la gestion sociale permet la fixation et la réalisation nominale d'objectifs en relation directe avec les ressources humaines dans les huit grands domaines du contrôle de gestion qui sont¹:

- Recrutement/intégration
- Gestion des rémunérations
- Gestion des carrières
- Gestion des temps productifs
- Relation avec les instances représentatives du personnel
- Gestion de la formation
- Gestion des Compétences
- Sécurité et protection sociale des salariés

Les indicateurs affectés à chaque domaine du contrôle de gestion sociale permettent de vérifier, dans leur évolution positive, la qualité de la gestion des ressources humaines. Au contraire, lorsque ces indicateurs clignotent, c'est-à-dire qu'ils évoluent négativement par rapport à une norme de gestion attendue, le risque humain encouru par l'organisation va s'échelonner de la démotivation du collaborateur jusqu'à son départ.

3.2.2.1. Le contrôle de gestion au service du pilotage sociale

Il est possible de définir les objectifs et les pratique de contrôle sociale sur la base de la réalité du contrôle de gestion, alors le contrôle social consiste²:

- À concevoir, mettre en place, animer un système d'information : il s'agit tout simplement de définir et faire fonctionner les bases de données et tableaux de bord permettant de suivre les salariés, leurs activités, leurs performances et les coûts qu'ils engendrent ;
- À conduire les analyses économiques ou socio-économiques qu'impose un pilotage rationnel : citons par exemple l'analyse des évolutions de la masse salariale, l'analyse des évolutions de la performance, l'étude des écarts sur budgets de frais de personnel, la détermination des coûts sociaux cachés, etc.

¹ TAÏEB J.P., op.cit, p 232.

² MARTORY Bernard, op.cit, p 07.

- À traduire en objectifs, en prévisions, en décisions les propositions issues des analyses sociales.

En résumé, le contrôle de gestion sociale favorise le pilotage d'une organisation moderne en présentant des informations quantitatives sur les éléments dont la mobilisation est la source de sa réussite : ses ressources humaines.

Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'on rendu possible. Pour exercer ses différentes missions notamment le pilotage de la performance, différents outils sont utilisés et qui sont regroupés en trois catégories : les outils prévisionnels, les outils de suivi des réalisations et les outils d'appui.

1. Les outils prévisionnels

Le but de la gestion prévisionnelle est d'orienter le choix des axes stratégiques, les objectifs généraux de la direction générale et la détermination des hypothèses économiques. Le contrôle de gestion utilise les outils de la gestion prévisionnelle pour étudier les opportunités offertes et éviter les menaces imminentes à travers, des simulations et projections des résultats annuels probables dans le futur.

Comme outils prévisionnels du contrôle de gestion on distingue : le plan et le budget.

1.1. Le Plan

Michel GERVAIS¹ définit la planification « comme un processus systématique et contenu de préparation de l'avenir comprenant :

- Une appréciation de l'évolution de l'environnement ;
- Une juste mesure des possibilités de la firme ;
- Une évolution d'action ;
- Une mise en œuvre des choix effectués ainsi qu'un contrôle de leur réalisation ».

Il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs et des actions. On distingue généralement :

¹ GERVAIS Michel, **Contrôle de gestion et planification de l'entreprise**, édition Economica, Paris, 1990, p 24.

1.1.1. Le plan stratégique

Il s'agit d'un processus régulier, le plus souvent annuel, consistant à réviser la formalisation des options stratégiques de l'organisation. L'horizon de ce travail dépend du secteur d'activité : trois, cinq, dix ans, parfois plus. Il doit se situer en amont des processus budgétaires, afin que le futur budget annuel soit cohérent avec le plan stratégique.

Son objectif est d'obliger les managers à prendre de la hauteur par rapport à leur quotidien, en les amenant à questionner les hypothèses sur lesquelles repose l'actuelle stratégie, pour enfin les formaliser dans un document de référence. Il sert à définir les finalités, les missions et à formaliser la vocation de l'entreprise et ses objectifs généraux à moyen et à long terme¹.

Faisant partie des processus de gestion, les contrôleurs de gestion y participent plus naturellement.

1.1.2. Le plan opérationnel

Le plan stratégique conduit au plan opérationnel, il pourra donc être représenté comme un document par lequel les responsables d'une organisation fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir s'accomplir et décident des démarches à suivre. En ce sens le plan opérationnel est relié au plan d'actions, son horizon est de deux à trois ans.

Il conduit à envisager le futur proche l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels²:

- Plan d'investissement ;
- Plan de financement ;
- Documents de synthèse prévisionnels ;
- Plan de ressources humaines.

1.1.3. Le plan d'action annuel

Savoir sélectionner les bons leviers d'action renforce les chances d'obtenir une meilleure performance.

¹ BOUQUIN H., **Le contrôle de gestion**, édition PUF, 3^{ème} édition, Paris, 1997, p285

² ALAZARD C. et SABIN S., op.cit, p233.

Le plan d'action annuel est un instrument de prévention adapté à l'entreprise et le point de départ de toute politique active en matière d'organisation et de bien être dans les lieux de travail. Il doit contenir les mesures et les moyens pour réaliser les objectifs fixés et les thèmes de travail développés qui doivent être réalisés et répondre aux besoins des travailleurs¹.

1.2. Le budget

Le plan comptable général définit le budget comme « une prévision chiffrée de tous les éléments correspondants à un programme déterminé »

Il recense sur une période déterminée (mois, trimestre, année) les charges et les produits, les dépenses et les recettes d'une entreprise à partir de ses programmes d'activités « plans d'action » précisant la production souhaitée et en fonction d'un ou de plusieurs jeux d'hypothèses sur l'évolution de l'environnement.

1.2.1. Procédure budgétaire

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité. La procédure budgétaire consiste à faire en sorte que chaque responsable de centre en charge des moyens, sur période déterminée, s'engage sur des objectifs à atteindre, que ce soit en termes, de résultat de volume de production, de niveau de service...²

La procédure budgétaire se déroule en cinq (05) étapes³:

- Définition des orientations et objectifs de l'entreprise ;
- Elaboration des projets de budgets ;
- Consolidation et analyse des budgets ;
- Négociation budgétaire ;
- Finalisation et communication des budgets.

1.2.2. La construction budgétaire

Le budget est un outil fondamental dans la mesure où il permet de tester la faisabilité de la stratégie et d'évaluer son impact en termes de trésorerie, de rentabilité des actifs ou de

¹ LÖNING H. et AUTRES, **Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques**, édition Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008, p 79.

² RAGAIGNE A. et TAHAR C., op.cit, p55

³ DORIATH Brigitte, **Contrôle de gestion : en 20 fiches**, édition, Paris, 2008, p 02.

rentabilité financière. D'un point de vue organisationnel, on retrouve dans les entreprises différents modes de construction budgétaire :

- **La construction descendante (top-down)** : c'est-à-dire sous l'égide de la direction générale ;
- **La construction ascendante (bottom-up)** : facilitant la remonté d'information du terrain et impliquant les fonctions opérationnelles (production, marketing, etc.).

Dans les faits, l'élaboration est une succession d'étapes ascendantes et descendantes.

2. Les outils de suivi des réalisations

Pour piloter une entreprise, il ne s'agit pas tout simplement de prévoir les événements futurs, il faut également s'assurer que l'organisation va dans la direction souhaitée. Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour assurer le suivi, comparer les résultats aux objectifs et pour interpréter les écarts et prendre les mesures correctives.

2.1. La comptabilité financière

La comptabilité financière considère l'ensemble des situations et des opérations de l'entreprise. Son objectif est de mesurer et de suivre l'activité et les résultats de celle-ci. Son orientation est donc externe dans la mesure où elle est destinée à la fois aux dirigeants et aux tiers de l'entreprise. Sa référence principale est le temps, et elle revêt un caractère obligatoire dans tous les pays, quelle que soit la taille de l'entreprise.

2.2. La comptabilité de gestion

A côté de la comptabilité financière, qui constitue le minimum obligatoire pour toute entreprise, certaines sociétés ont mis en place des procédures permettant de mieux tirer parti des données chiffrées en interne. Il s'agit de la comptabilité dite « analytique » ou comptabilité de gestion, dont l'objectif est de mieux identifier les coûts et les prix de revient des produits et des activités.

La comptabilité analytique est d'ailleurs l'outil de base du contrôle de gestion. Elle est considérée comme une comptabilité orientée vers la création de valeur, l'aide à la décision et à l'anticipation¹.

¹ COLLIN C. et REIPERT A., **Les métiers de la comptabilité et la gestion**, édition l'Etudiant, Paris, 2007, p23.

2.3. Le contrôle budgétaire

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires »¹

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Le contrôle budgétaire est un véritable outil de suivi des réalisations. Les écarts décomposés permettent de localiser les performances de chaque activité.

2.4. Le Reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financières, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle².

Le reporting est un instrument de contrôle et le document de base d'évaluation de la performance financière sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. Il est le point de référence et détermine un langage commun entre ces deux entités.

Il comporte deux volets :

- Un volet comptable correspondant à la comparaison des réalisations avec les prévisions de manière à identifier et à analyser les écarts ;
- Un volet gestion pour l'identification des causes des écarts et la définition des actions correctives.

Le reporting est élaboré en tenant compte de trois principes :

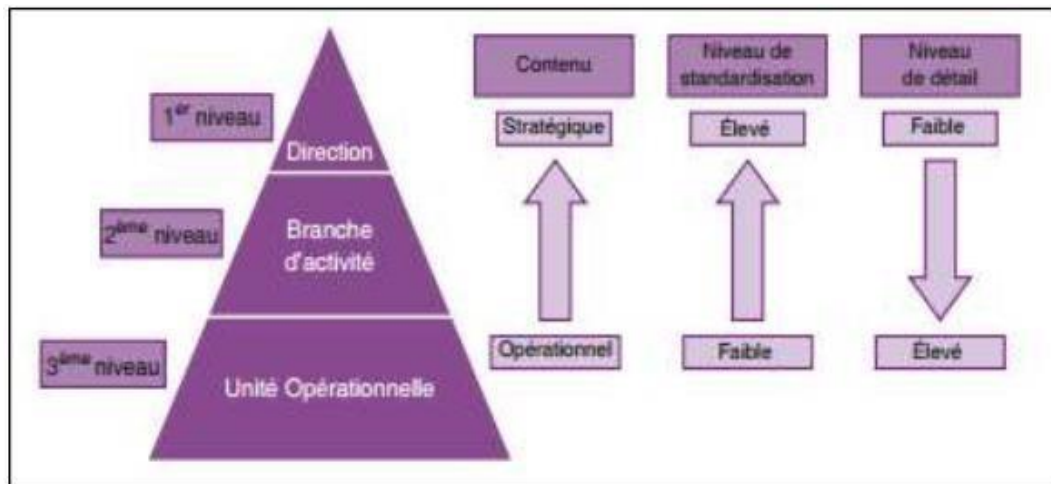
- Le Principe d'exception : permet de faciliter la vérification par la direction générale. En effet, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique et l'alarme est déclenchée quand le clignotant est en rouge.

¹ ALAZARD C. ET SEPARI S., op.cit, p 266.

² CAPPELLETTI Laurent et Autres, **Toute la fonction contrôle de gestion**, édition DUNOD, Paris, 2014, p52

- Le principe de contrôlabilité : permet de déterminer des rubriques mesurables sur la base d'un indicateur.
- Le principe de correction : permet de proposer une action corrective.

Figure N°4 : Pyramide du reporting



Source : CAPPELLETTI L. et AUTRES, **Toute la fonction contrôle de gestion**, édition Dunod, Paris, 2014, p53

La structure du reporting et son contenu se diffèrent. Pour la direction de l'entreprise, le niveau de standardisation de l'information sera élevé avec un faible niveau de détail et se focalisera sur des données qui influent sur la stratégie. Au contraire, pour le management de l'unité opérationnelle, le niveau de standardisation sera faible avec un grand niveau de détail sur des données très opérationnelles.

2.5. Le tableau de bord

Le tableau de bord peut être défini comme : « un outil d'aide à la décision et à la prévision, et un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »¹.

Le tableau de bord remplit trois fonctions. Il est à la fois :

- Un outil de pilotage de suivi des objectifs d'une organisation ;

¹ CHRISTOPHE Germain, **Tableau de bord**, édition e-theque, paris, 2002, p06.

Chapitre 01 : Aspects théoriques du contrôle de gestion

- Un outil de management permettant de développer un dialogue et une réflexion collective autour des objectifs à atteindre ;
- Un outil d'aide à la décision par la vision par la vision régulière de l'évolution de la situation.

Tableau N°3: Caractéristique comparées tableau de bord /reporting

Critères	Tableau de bord	Reporting
Objectif général	Mise sous contrôle	Contrôle = vérification
Adaptation locale	Personnalisé Répond aux besoins particuliers	Générique Partiellement inadapté à un business spécifique
Type d'outil	Aide à la décision Oriente vers l'action Plutôt hiérarchique	Remontée d'informations Fonctionnelles
Types d'indicateurs	Financiers et opérationnels : physique, qualité, délais	Essentiellement financiers
Nature des indicateurs	Performance et pilotage	Performance
Granularité	Fonction des ordres de grandeurs locaux	Générique
Fréquence	Continue	Périodique

Source : DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, **Le grand livre du contrôle de gestion**, édition Eyrolles, Paris, 2013, p 281.

Il se distingue principalement du reporting dans le fait qu'il n'est pas un instrument de contrôle d'une maison-mère sur ces filiales et il ne prétend pas rendre compte de l'activité de manière exhaustive.

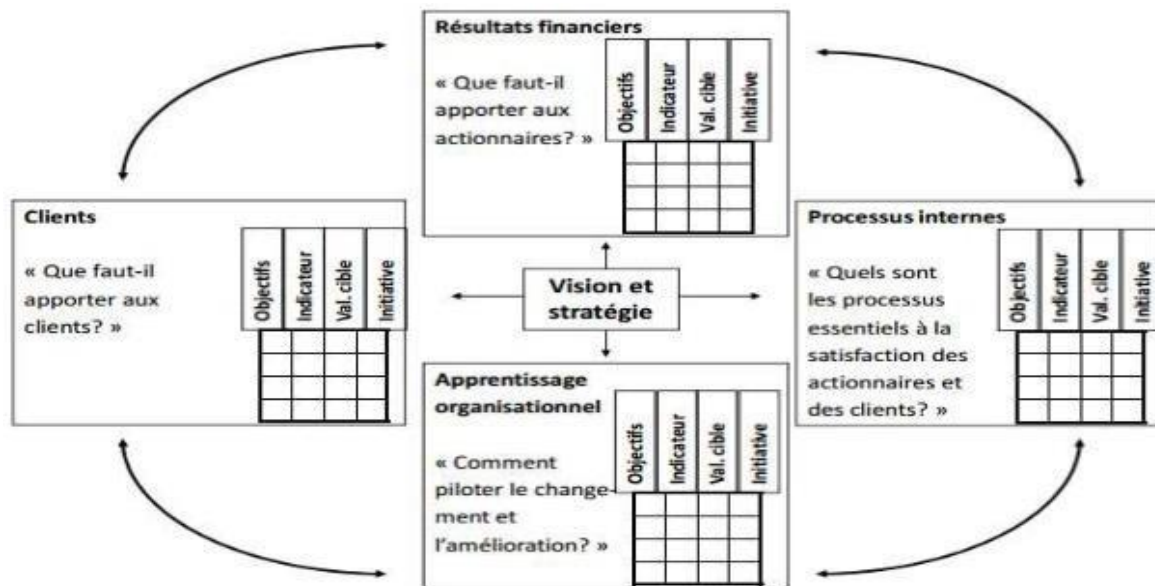
Il se distingue principalement du reporting dans le fait qu'il n'est pas un instrument de contrôle d'une maison-mère sur ces filiales et il ne prétend pas rendre compte de l'activité de manière exhaustive.

La tendance consiste aujourd'hui à intégrer de plus en plus des éléments non financiers dans les tableaux de bord, afin de les rapprocher des préoccupations des opérationnels. Cette tendance trouve son aboutissement dans le concept de « balanced scorecard ».

➤ Le tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard est une approche de pilotage développée par David P. Norton et Robert S. Kaplan dans les années 1990 permettant d'avoir des indicateurs financiers, opérationnels, clients et sociaux dans le but de pallier les faiblesses du pilotage par les tableaux de bord budgétaires et financiers¹.

Figure N°5 : Les quatre dimensions du Balance Scorecard



Source : CAPPELLETTI L. et AUTRES, *Toute la fonction contrôle de gestion*, édition Dunod, Paris, 2014, p67.

On remarque qu'il offre une vision multidimensionnelle de la performance à travers ses quatre perspectives (axes) : finance, clients, processus interne et apprentissage organisationnel.

Ces objectifs sont assez proches de ceux d'un tableau de bord et on peut les résumer ainsi :

- Améliorer la performance de l'organisation de l'entreprise en la focalisant sur ce qui impacte le plus
- Augmenter l'attention portée à la stratégie et aux résultats ;
- Concentrer l'organisation sur les leviers de la performance future ;
- Améliorer la communication de l'entreprise sur sa vision et sa stratégie ;

¹ CAPPELLETTI L. et AUTRES, op.cit, p66.

- Sélectionner les projets et initiatives critiques.

2.6. Le système d'information

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information dans une logique de moyen : le système d'information offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle et il effectue les traitements qui lui sont demandés ; il contribue ainsi de façon essentielle à la relation « information, décision, contrôle » la collecte et le traitement constituent le système d'information de gestion qui est alors considéré comme transparent.

Aujourd'hui, quelle que soit la taille d'une entreprise, un système de contrôle de gestion performant ne peut plus se passer de l'informatique de gestion. Et ceci est d'autant plus vrai pour les petites et les très petites entreprises pour les raisons suivantes¹:

- Un volume de données à récolter de plus en plus important ;
- Des délais de réflexion de plus en plus courts pour les différents responsables de l'entreprise ;
- Des prises de décision de plus en plus rapides et lourdes de conséquences pour l'avenir de l'entreprise ;
- Des temps de traitement et d'analyse de l'information de plus en plus longs et complexes ;
- Des besoins en gestion de plus en plus pointus et techniques ;
- Une polyvalence du personnel souvent trop élevée et subie ;
- Une productivité du travail à améliorer en permanence.

Face à cette série de contraintes techniques pesant sur l'entreprise et son système de gestion, il s'avère donc primordial et incontournable d'automatiser au maximum le traitement et la restitution des données nécessaires au pilotage de l'entreprise.

3. Les outils d'appui

En plus des outils de mesure et de suivi des réalisations, les dirigeants utilisent des outils supports nécessaires dans l'éclairage de la situation de gestion. Ce sont les outils et les méthodes d'analyses, ayant pour objectif d'aider le manager lors de la mise en œuvre d'action corrective. A cet effet, la nature de la stratégie adoptée, la position concurrentielle et le mode

¹ MAURIN Pierre, **Contrôle de gestion facile**, édition AFNOR, France, 2008, p46

de management jouent un rôle déterminant. Dans ce contexte, le Benchmarking et Ré-engineering sont les plus utilisées.

3.1. Le Benchmarking

Le benchmarking, ou l'étalonnage concurrentiel, est composé de deux mots : Bench : banc d'essai ; marketing : notation. Ce terme a été beaucoup utilisé par les cabinets conseils à partir des années 1995¹.

Le benchmarking est un processus de recherche systématiques des meilleurs pratiques et des innovations dans le but de les adopter, et les appliquer pour une plus grande performance de l'entreprise. Le benchmarking consiste à rechercher les méthodes les plus performantes pour une activité donnée, permettant de s'assurer une supériorité par rapport à la concurrence².

Il existe plusieurs types de benchmarking dont les principaux sont :

- **Le benchmarking interne** : il vise à comparer des processus, produits ou services appartenant à la même organisation.
- **Le benchmarking concurrentiel** : il vise à comparer une entreprise au meilleur de ses concurrents sur le marché.
- **Le benchmarking générique** : il vise à comparer des entreprises appartenant à des secteurs d'activités différents mais qui ont des processus similaires.
- **Le benchmarking fonctionnel** : il vise à comparer une fonction génératrice de valeur ajoutée et commune à des entreprises non concurrentes mais appartenant à un même secteur d'activités.
- **Le benchmarking processus** : il vise à mettre en évidence, pour chaque entreprise engagée et généralement reconnue comme leader dans son secteur d'activité, la spécificité de certaines opérations de son processus critique.
- **Le benchmarking stratégique** : il vise à recueillir les meilleurs pratiques des entreprises le plus souvent concurrentes avec une mise en évidence des objectifs stratégiques associés à ces pratiques.

¹ LAURENT H. et PIERRE A., **100 questions pour comprendre et agir le benchmarking**, édition AFNOR, France, 2010, p03.

² Ibid.

3.2. Le reengineering

Le reengineering se définit comme une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité¹.

Pour obtenir ces gains de productivité, les partisans de cette méthode proposent une reconfiguration des structures de l'entreprise. Le diagnostic posé est que la structure de beaucoup d'entreprises n'est plus adaptée à l'environnement concurrentiel et technologique du fait de sa rigidité, de sa lourdeur, de son manque de souplesse et de flexibilité.

Le reengineering conduit à un changement rapide et radical de la stratégie, de l'organisation et des processus dans le but d'optimiser les flux de matières et d'information et par conséquent, d'augmenter la productivité de l'organisation.

Le reengineering suppose que le fonctionnement actuel soit inadapté et qu'il faut donc imaginer une nouvelle organisation de la production en tenant compte de la réalité actuelle et des évolutions futures. D'une manière générale, le reengineering cherche à repenser la firme, sa structure, son organisation et ses processus de manière à accroître sa performance.

Le reengineering vise à rompre avec toutes les règles passées d'organisation et de gestion et à en imaginer de nouvelles, dans l'espoir d'améliorer sensiblement la performance. De nombreuses définitions du reengineering sont présentés dans la littérature, mais plusieurs éléments reviennent régulièrement et constituent ainsi la base du reengineering :

- Utilisation de toutes les possibilités offertes par la technologie pour améliorer le processus,
- Analyse des processus et non pas des fonctions,
- Réalisation d'augmentation de performance spectaculaire,
- Elimination des surcoûts,
- Simplification des structures et des processus.

¹ ANNIE Cornet, **Reengineering : un défi pour les professionnels des ressources humaines ?**, édition Gestion2000, Belgique, 1988, p55.

Conclusion du chapitre

Au terme de ce chapitre on peut retenir que le contrôle de gestion a pour but principal, de s'assurer que les décisions et les actes posés au quotidien dans l'entreprise, débouchent sur des résultats et des comportements qui permettent d'atteindre les objectifs qui découlent des choix stratégiques définis par les dirigeants. Ce processus de pilotage implique également la mise en œuvre d'un certain nombre d'outils, de procédures de la planification, de procédures de contrôle et de procédures de réalisation.

Ainsi, ces outils du contrôle de gestion ne sont plus perçus comme des réponses uniques, universelles, plaqués de la même manière sur toutes les entreprises, mais comme des propositions satisfaisantes, à un moment donné, dans un contexte donné et spécifiques à chaque organisation.

Enfin, un système de contrôle de gestion dépasse largement ce que la plupart des gens visualisent lorsqu'on leur en parle. Le contrôle de gestion en tant que concept est donc extrêmement large.



Chapitre II



Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Introduction au chapitre

La comptabilité financière est considérée comme un système de l'organisation de l'information financière, elle permet de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine et la situation financière de l'entreprise d'où l'appellation « comptabilité financière ou externe ».

La comptabilité analytique, quant à elle, est réservée aux besoins internes de l'entreprise. Elle a en effet pour but essentiel de donner à chaque responsable les éléments chiffrés de son activité à intervalles périodiques qui peuvent aller de la journée au mois voire à l'année, ce qui permet de faire le point et de prendre les meilleures décisions pour atteindre les objectifs, dans le cadre d'un nécessaire contrôle budgétaire.

Bien qu'elle soit facultative, la comptabilité analytique a toujours été sollicitée pour répondre aux attentes des décideurs, en répondant aux questions du genre :

Comment avons-nous obtenu ce résultat ?

Quels produits procurent la meilleure marge ?

Sur quels points nos prévisions ne sont-elles pas vérifiées ? Pourquoi ? Quel est l'écart ?
Que devons-nous décider ?

S'agissant de l'entreprise économique algérienne, le système de comptabilité dont elle dispose repose essentiellement sur la comptabilité générale (dite financière) légale, vue sa tenue obligatoire promulgué par l'ordonnance 75/35 du 29/04/1975, complété par l'arrêté du 09/10/1999. Par comparaison à la comptabilité analytique (dite de gestion), nous pouvons dire que la première est un système orienté vers l'extérieur, tandis que la deuxième est un outil de gestion orienté essentiellement vers l'entreprise, ce qui lui permet de répondre efficacement aux questions posées préalablement contrairement au système de comptabilité financière.

Le présent chapitre va être consacré donc, aux aspects de base de la comptabilité analytique et aussi à l'étude des différentes méthodes d'évaluation des différents couts.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique

Certaines sociétés ont mis en place des procédures permettant de mieux tirer parti des données chiffrées en interne. Il s'agit de la comptabilité dite « analytique » ou comptabilité de gestion, dont l'objectif est de mieux identifier les coûts et les prix de revient des produits et des activités.

1. Historique de la comptabilité analytique

La connaissance des coûts est, depuis le début de la révolution industrielle, un impératif de base de toute prise de décision. La notion de comptabilité industrielle manifesta très tôt cette nécessité se traduit par sa mise en place par les comptables, mais aussi par les ingénieurs et les techniciens. Les historiens recensent ainsi des systèmes précurseurs de comptabilité industrielle dès la fin du XVIII^e siècle en Grande Bretagne (notamment dans les forges et fonderies de la région de Sheffield). En France une doctrine apparaît à partir des années 1860 et on situe en 1885 l'apparition du premier manuel.

Appelée d'abord comptabilité industrielle puis comptabilité analytique d'exploitation, la comptabilité de gestion désigne l'ensemble des éléments du système comptable considérés du point de vue de l'intérêt qu'ils présentent pour la gestion interne.

La comptabilité analytique, née au XIX^e siècle, complète la comptabilité financière. Cette dernière dégage de manière synthétique le résultat d'un exercice par différence entre les produits et les charges classées par nature. Bien que nécessaires et incontournables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise.

L'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision de gestion pour plusieurs raisons, Donc la comptabilité analytique a vu le jour pour pallier ces lacunes.¹

De plus, cette comptabilité allait connaître une révolution complète à partir des années 1970 et 1980 sous une double influence :

- Cette comptabilité s'est étendue à l'ensemble des activités économiques (commerciales, services...) :

¹ MELYON Gérard, **Comptabilité Analytique**, Paris, Bréal éditions, 3^{ème} édition, 2004, P8.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Beaucoup d'entreprises publiques se sont mises à la comptabilité analytique à partir de la fin des années 80. La Banque de France par exemple met en place la première comptabilité analytique permettant de connaître avec une fiabilité suffisante le coût de revient des billets, également La Sealink, filiale de la SNCF, met en place un système de contrôle analytique informatisé des résultats de chaque bateau de sa flotte au milieu des années 80.

- L'informatique connaissant une révolution importante a été d'un grand apport en participant à l'évolution de cette dernière.

Entre 1947 et 1999, les rédacteurs du plan comptable général français ont voulu normaliser la comptabilité analytique au même titre que la comptabilité financière (ou comptabilité générale). Depuis 1999, la comptabilité de gestion n'est plus normalisée. Ses méthodes et son organisation doivent être adaptées aux particularités et aux besoins spécifiques de chaque entreprise ou organisation.

De plus, l'objectif de la normalisation est de faciliter les comparaisons entre les entreprises. Or, cet objectif ne concerne pas la comptabilité de gestion qui est à usage interne et dont les résultats sont rarement divulgués.

Désormais, la comptabilité analytique fait partie de la plupart des Systèmes d'Information (SI) des entreprises importantes, des PMI et des PME bien que dans celles-ci on lui accorde un rôle secondaire¹.

Les modèles de comptabilité analytique qui viennent d'être étudiés sont actuellement en crise, et cette crise est due à deux évolutions récentes du monde économique :

- L'évolution des technologies de production qui se traduit par une substitution du capital au travail et par un déplacement du travail des zones productives vers des zones de services (préparation et programmation du travail dans des services spécialisés sans relation directe avec le produit) ;
- Le raccourcissement de la durée de vie des produits qui donne une importance relative beaucoup plus grande par rapport à la préoccupation de rentabilité, aux coûts des phases de développement et de fin de vie ces produits.

¹BRIMSON James, Feature costing : beyond ABC, journal of cost management, 1998

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Certains auteurs ont essayé de mettre au point une comptabilité analytique permettant d'évaluer les coûts pour sensibiliser les acteurs dans l'entreprise à l'importance de ces coûts et à la nécessité de chercher à les réduire. Mais le problème posé par cette méthode, au-delà de son intérêt incitatif, réside dans la difficulté de définir le fonctionnement normal de l'entreprise, avec l'apparition de coûts de dysfonctionnement.¹

La comptabilité financière n'ayant pas les mêmes objectifs que la dite analytique, s'est vue supplantée à cause de ses insuffisances.

2. Les insuffisances de la comptabilité financière

Les problèmes que la comptabilité financière ne peut pas résoudre sont :

- **Le premier problème**

Le résultat fourni par la comptabilité financière est global. Le problème ne se pose pas lorsqu'il s'agit d'une entreprise mono produit : dans ce cas la contribution de ce produit au résultat est calculable sans difficulté. Que se passe-t-il, en revanche si l'entreprise exerce plusieurs activités ?

La comptabilité financière ne permet pas donc de connaître le résultat par activité. Or dès que l'entreprise se diversifie, elle éprouve le besoin d'informations détaillées par activité.

- **Le deuxième problème**

La comptabilité financière, en fin d'exercice, se pose des questions auxquelles elle ne peut répondre même s'il s'agit d'une entreprise mono produit.

- Par exemple comment valoriser les stocks de matières premières, les encours et les produits finis ?

- **Le troisième problème**

La comptabilité financière permet un contrôle à posteriori de la gestion globale, et non un contrôle dynamique et décentralisé du type contrôle-régulation. Car l'une de ses finalités essentielles est de rendre compte de ce qui s'est passé en termes de consommation et de

¹ ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005, P.49

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

production au cours de la période analysée. On fait appel à l'analytique pour répondre aux questions non résolues par la financière.

3. Définitions de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous avons choisi celles qui nous paraissent les plus significatives :

Définition 01 : La comptabilité analytique est un mode de traitement des données financières dont les objectifs essentiels sont de :

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'organisation ;
- Expliquer et analyser les résultats de l'organisation publique ou privée en calculant les coûts des produits pour les comparer aux recettes ou aux prix de vente correspondants ;
- Fixer des prix au regard d'un objectif de marge.

D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision¹.

Définition 02 : La comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision et au contrôle.²

Définition 03 : 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 réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.³

Définition 04 : La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision.⁴

¹ Plan Comptable Général (1982-titre III), cité dans: ALAZARD C., SÉPARL S., contrôle de gestion, Dunod, 2001.

² LAUZEL P., BOUQUIN H., **Comptabilité analytique et gestion**, éditions Sirey, Paris, 1985.

³ DUBRULLE Louis, DIDIER Jourdin, **Comptabilité analytique et gestion**, édition Dunod, Paris, 2003

⁴ BEATRICE, GRANDGUILLOT Francis, **Comptabilité analytique**, édition Galino, Paris, 1998.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Définition 05 : La comptabilité analytique est un mode de traitement des données issues de la comptabilité financière permettant d'identifier les éléments qui concourent à la formation du résultat de l'association, et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation.¹

Donc la comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité financière, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et l'interprétation et l'exploitation par les entreprises. Elle rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin d'en mieux apprécier la situation.

Elle est parfois associée à d'autres techniques de management comme la gestion budgétaire ou la gestion par objectifs, à qui elle fournit des éléments de comparaison comme la comptabilité de gestion. Longtemps réservée aux grandes entreprises industrielles (on parlait au XIX^{ème} siècle de comptabilité industrielle), du fait de sa complexité et des coûts de mise en œuvre la comptabilité analytique s'est généralisée avec l'apparition de l'informatique et des progiciels de gestion qui ont fortement abaissé le coût de la collecte et du traitement d'une information détaillée. Elle concerne désormais toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises, dont elle est un des éléments clefs du système d'information.

4. Objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être cités, selon leur description dans le plan comptable générale français de 1986, comme suit :²

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents produits ;
- Fournir une base d'évaluation pour certains postes du bilan ;
- Proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks ;
- Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente ;
- Faire une prévision des charges et des produits ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;

¹ 7^{-ème} forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.

² DERAHMOUNE H., AMOURA D., **La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique**, Blida, Algérie.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Éclairer les prises de décisions : la comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise. Par exemple, faut-il continuer la fabrication d'un produit, ou bien le contraire ?

5. Rôle de la comptabilité analytique

D'après le 7^{ème} forum national des Associations & Fondations, les rôles de la comptabilité analytique sont les suivant :¹

- Elle divise les résultats par actions, projet, secteur et par activité, en donnant une vue détaillée, elle permet ainsi un meilleur pilotage ;
- Elle trouve son intérêt notamment lorsque qu'une organisation agit sur plusieurs axes et gère plusieurs actions ou projets, ou est composée de plusieurs secteurs ;
- Elle est un gage de transparence et de bonne gestion ;
- Elle permet ainsi une lecture plus directe des comptes et des résultats grâce à une affectation « choisie » des charges et des produits.

6. Domaine de la comptabilité analytique

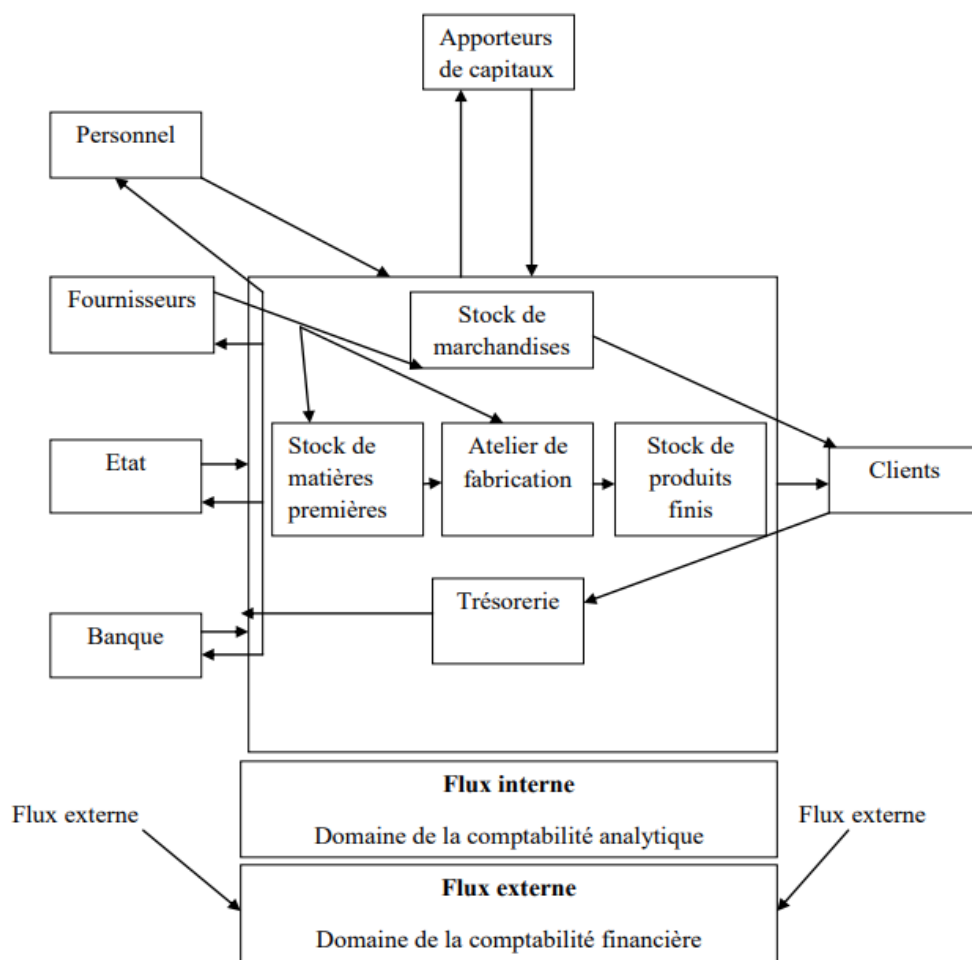
Alors que la comptabilité financière enregistre les flux externes (c'est-à-dire les flux entre l'entreprise et son environnement), la comptabilité analytique est tournée vers la gestion des flux internes. Elle rend compte des différents processus de transformation des éléments utilisés jusqu'à la livraison des produits ou des services aux clients.

Et voici une figure qui illustre son domaine :

¹ 7^{ème} forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Figures N°6 : domaine de la comptabilité analytique



Source : BODIN D., calcul et analyse des coûts, 2008 p.13

7. Les méthodes de la comptabilité analytique

Afin de remplir son rôle, la comptabilité analytique procédera à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges, on distingue la méthode des coûts complets, la gestion par activités et la méthode des coûts variables.

8. Caractéristiques de la comptabilité de gestion

La comptabilité analytique de gestion se caractérise par :

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Un ordre économique, mais elle se fonde sur les techniques qu'ignore la comptabilité financière
- Collecte les informations qui sont nécessaires dans la comptabilité financière.
- N'est pas soumise à des contraintes administratives.
- Considère que les charges qui ont un lien avec la production et la distribution :
 - Les charges non incorporables sont exclues de cette analyse
 - Les charges supplétives sont incluses dans cette analyse
 - Les charges incorporables sont incluses dans les centres d'analyse.
- Travaille sous forme de tableaux en hors taxe.
- Ne prend pas en considération les réductions commerciales.
- Représente une mémoire de la comptabilité financière, c'est-à-dire que tout ce qui se trouve en emplois en comptabilité financière est, en comptabilité de gestion, situé en ressource. C'est pourquoi on appelle les comptes de la comptabilité de gestion les comptes réfléchis.¹

¹ Farid Makhlouf, **la comptabilité analytique**, 2008, p13.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Section 02 : La pratique comptable analytique universelle

1. La méthode des coûts complets

Les coûts complets est une méthode de calcul avancée permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les couts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit.

1.1. Les sections homogènes

1.1.1. Définition de la méthode

Le cout complet correspond à l'ensemble des charges engagées par l'entreprise pour obtenir un bien, réaliser des tâches ou une fonction déterminée.

Cette méthode, initialement appelée « méthode des sections homogènes », est issue des travaux menés pendant la Seconde Guerre mondiale par le lieutenant-colonel Rimailho dans le cadre de l'organisation d'ateliers de l'armée puis poursuivie dans le cadre de la CEGOS (Commission générale d'organisation scientifique). Elle est reconnue et adoptée par la commission de normalisation des comptabilités (décret du 4 avril 1946) et par les plans comptables généraux de 1947 et de 1957.

A cette époque, elle permet le développement d'un système d'information autonome de celui de la comptabilité financière : on parle alors de « comptabilité industrielle » car cette méthode se focalise sur les couts de production et les couts de l'ensemble des fonctions de l'entreprise.¹

1.1.2. Principe de la méthode

Il importe de comprendre que chaque méthode est caractérisée par le type de traitement que l'on réserve à chaque catégorie de charges. Il est donc nécessaire de présenter tout d'abord une typologie des charges d'exploitation.

La méthode des couts complets (full costing), ou la méthode des sections homogènes est basée sur l'analyse des charges en charges directes et charges indirectes, ces dernières étant

¹ Claude (A) et Sabine (S), **Contrôle de gestion manuel et application**, 2^{ème} édition, Dunod, 2010, p58.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

dites des charges de sections. “ Les sections sont qualifiées d’homogènes selon la définition du plan comptable général français qui les définit comme étant des compartiments d’ordre comptable dans lesquels sont groupés, préalablement à leur imputation aux couts de revient intéressés les éléments de charges qui ne peuvent leur être directement affectés ”¹.

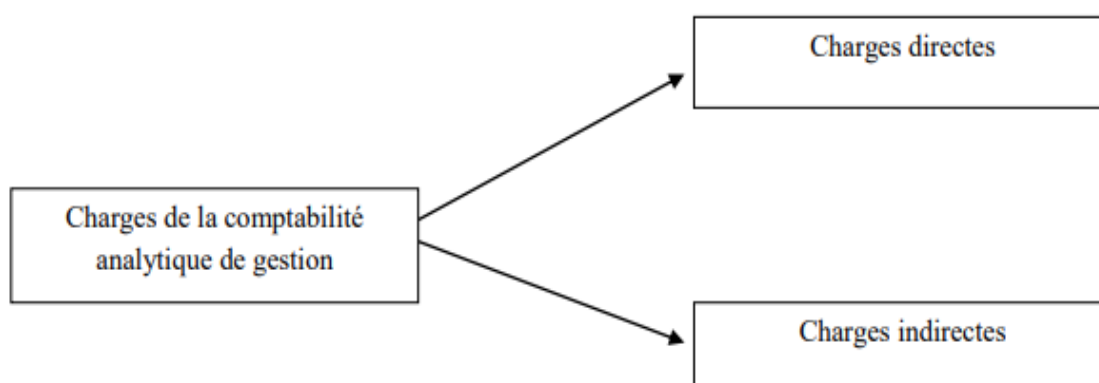
La méthode consiste alors à calculer pour un segment d’activité donné un cout de revient qui intègre une partie de l’ensemble des charges de l’entreprise, qu’il s’agisse de charge fixes ou variables, ou charges directes et indirectes.

1.1.3. Distinction entre charges directes et indirectes

En comptabilité générale, le critère d’analyse des charges qui est retenu dans la classification de la classe (6) repose sur la nature de ses charges (achats, salaires, charges financières...).

En comptabilité analytique, ce sont d’autres critères qui sont retenus comme pertinents, et en premier lieu le critère de la destination : quel est le produit ou l’activité pour lequel on a engagé cette charge ? Dans cette optique, on distingue les charges directes et les charges indirectes.

Figure N°7 : Analyse des charges par la méthode des couts complets



Source : BODIN D., calcul et analyse des coûts, 2008 p23.

¹ Henri (B), **comptabilité de gestion -que sais-je-**, édition PUF, 1993, p65.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

1.1.3.1. Charge directe

Une charge directe concerne sans ambiguïté un produit déterminé, qu'il est possible d'affecter immédiatement sans calcul intermédiaire au coût d'un produit déterminé.

1.1.3.2. Charge indirecte

Si une charge ne peut pas être considérée comme directe, elle est nécessairement indirecte, elle concerne plusieurs coûts, fait l'objet d'une répartition et nécessite un calcul préalable à leur imputation.

1.1.4. La distinction entre charges variables et charges fixes

Le critère de variabilité des charges joue un rôle fondamental en comptabilité analytique

1.1.4.1. Charge variable

C'est une charge liée au fonctionnement de l'entreprise, elle dépend du niveau d'activité plus l'activité progresse plus les charges variables sont importantes et inversement, on utilise également le terme de charge opérationnelle/ d'activité.

1.1.4.2. Charge fixe

C'est une charge liée à l'existence de l'entreprise, elle reste engagée et ne dépend pas du niveau d'activité quoi qu'il arrive elle est toujours supportée par l'entreprise.

Les coûts complets comprennent la totalité des ressources consommées, le principe de cette méthode est simple. Elle consiste à répartir les charges indirectes sur les centres d'analyse, ensuite à les imputer aux coûts des produits. Le traitement des charges directes ne pose pas de problème majeur, quant à leur répartition. Il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul préalable au coût d'un bien ou d'une activité.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Tableau N°4 : Traitement des charges selon la méthode des coûts complets

	Charges directes	Charges indirectes
Charges fixes	Affectées	imputées
Charges variables	Affectées	imputées

Source : Alain Boutat, **comptabilité analytique de gestion**, nouvelle édition, 2008.

1.1.5. L'incorporation des charges

Les charges qui ont pour effet de venir en diminution du résultat de la période, sont normalement enregistrées en comptabilité générale. Ces charges vont devoir maintenant

Être incorporées aux coûts des produits. Mais il faut préciser qu'il n'y a pas de concordance parfaite entre les charges de la comptabilité générale et les charges incorporées en comptabilité analytique. En effet certaines charges dites non incorporables ne sont pas incorporées aux coûts. De plus, certains coûts non comptabilisés dans la classe (6) sont pris en considération dans les calculs analytiques : ce sont les charges supplétives.

1.1.5.1. Les charges non incorporables

Ce sont des charges qui ont été régulièrement comptabilisées en classe (6) suivant les critères de la comptabilité générale mais qui ne reflètent pas les conditions normales d'une exploitation régulière de l'entreprise. L'incorporation de ces charges viendrait artificiellement majorer le coût des produits, empêchant notamment de juger les évolutions significatives des coûts dans le temps. On choisit donc de les ignorer purement et simplement dans les calculs analytiques de coût et de résultat par produit.

Il peut s'agir par exemple des charges ou pertes exceptionnelles, des dotations aux amortissements de certains frais d'établissement....

1.1.5.2. Les charges supplétives

Elles sont prises en compte chaque fois qu'un facteur de production est « utilisé gratuitement », c'est-à-dire sans générer des charges au sens de la classe (6).

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Les charges supplétives illustrent le concept économique de « cout d'opportunité », qui exprime le manque à gagner entraîné par l'utilisation d'une ressource disponible à l'intérieur de l'entreprise.¹

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

1.1.6. Le processus de la méthode

S'agissant de couts directs comme (la matière première, la main d'œuvre) dont on peut percevoir le lien immédiat avec le produit fabriqué, l'affectation se fera généralement au prorata des quantités consommées. En revanche, l'allocation (c'est-à-dire la répartition) des charges indirectes exige un traitement préalable. Avant d'être imputées aux produits fabriqués selon des modalités qu'il reste à définir, elles font l'objet d'un regroupement préalable dans des centres appelés « centres d'analyses ».

1.1.6.1. Détermination des centres d'analyses

Un centre d'analyse est une subdivision comptable où sont regroupées des charges communes à plusieurs produits, des charges indirectes préalablement à leur affectation. Il peut s'agir d'un service existant réellement ou fictivement dans l'entreprise.

Il s'agit en quelque sorte de « boîtes » dans lesquelles tous les éléments que l'on ne sait pas ranger directement à un endroit précis, sont placés en attente d'une affectation ultérieure.

Le centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité c'est pour cela qu'on appelle cette méthode la méthode des sections homogènes, l'homogénéité du centre doit permettre la mesure de son activité par une unité physique dite unité d'œuvre.

Ces sections homogènes sont classées en sections principales et auxiliaires :

¹ Didier Leclère, *l'essentiel de la comptabilité analytique*, 4^{ème} édition 2004.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- **Sections principales**

Concernent les domaines d'activité majeurs de l'entreprise dont les coûts peuvent aisément être imputés aux coûts de revient car leurs activités concourent directement aux phases de cycle d'exploitation, on dit aussi qu'ils correspondent au cycle « achat production- vente ».

- **Sections auxiliaires**

Ils ont pour rôle de gérer les facteurs de production mis en œuvre, ils correspondent à des fonctions de support comme la gestion du personnel, l'entretien du matériel...

1.1.7. Affectation des charges indirectes aux couts

1.1.7.1. Répartition primaire

Les charges qui n'ont pu être affectées directement aux coûts sont réparties dans des centres d'analyse, soit par affectation directe si l'on dispose de moyens de mesure des consommations. Des charges par nature pour chaque centre, soit à l'aide d'une clé de répartition lorsqu'on ne dispose pas d'instrument de mesure. On prend le total de la charge à répartir entre les centres et on multiplie ce total par le pourcentage fourni.

- Une clé de répartition : appelé clé de répartition un procédé pour déterminer le partage des charges indirectes classées par nature entre les différentes activités. Pour chaque charge indirecte, il s'agira de déterminer la clé de répartition qui conviendra la mieux pour répartir le plus justement la charge d'activité.¹

1.1.7.2. Répartition secondaire

A l'issue de la répartition primaire, certains centres d'analyses (centres auxiliaires) ne peuvent toujours pas être affectés à un coût déterminé.

Il faut donc vider ou réaffecter les charges des centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide des clés de répartition fournies.

Le total de la répartition secondaire s'obtient en additionnant toutes les charges qui ont été affectées dans les centres d'analyse y compris le total de la répartition primaire.

¹ Alain (A) et Raymond (G), **Comptabilité de gestion**, 2^{ème} édition, hachette supérieur, p93.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

1.1.7.3. Mesure de l'activité des centres

Chaque centre d'analyse principal est désormais en relation directe avec une étape de la constitution du coût de revient du produit. Par exemple les charges indirectes du centre « approvisionnement » peuvent être affectées au coût d'achat

Pour évaluer la consommation des charges indirectes il faut déterminer une unité pouvant mesurer l'activité des centres.

- L'unité d'œuvre : c'est une grandeur physique qui permet de mesurer et de traduire l'activité d'un centre productif, par exemple : heure de main d'œuvre, heure de machine... L'unité retenue est celle qui a le meilleur lien avec les charges retenues.

Le cout de l'unité d'œuvre permet l'imputation des charges des centres opérationnels aux coûts des produits.¹

$$\text{Le cout d'unité d'œuvre} = \frac{\text{coût du centre}}{\text{nombre d'unité d'oeuvre du centre}}$$

- Les coûts des centres sont donc imputés aux produits en fonction du nombre d'unités d'œuvre consommées :

$$\text{Le coût imputé} = \text{coût de l'unité d'œuvre} \times \text{nombre d'unité d'œuvre consommées}$$

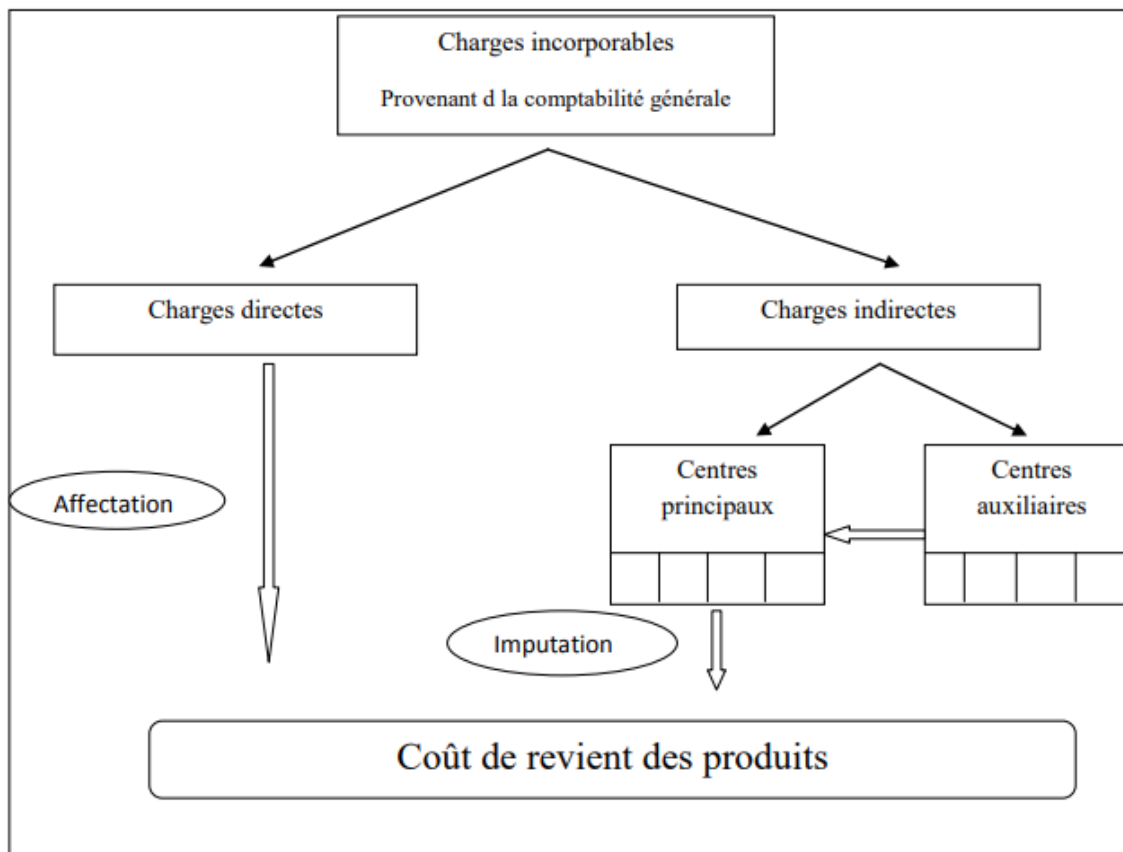
Après l'affectation des charges directes et l'imputation des charges indirectes, il sera possible de déterminer les différents types de coûts.

- Coût d'achat ;
- Coût de production ;
- Coût de distribution ;
- Coût de revient.

¹ Alain (A) et Raymond (G), **Comptabilité de gestion**, 2^{ème} édition, hachette supérieure, p95.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Figure N°8 : Le processus de répartition des charges par la méthode des sections homogènes



Source : DUBRULLE L et DIDIER J, **Comptabilité analytique de gestion**, édition Dunod, 2003, p124.

1.1.8. Avantages et inconvénients de la méthode

1.1.8.1. Avantages de la méthode

- Cette méthode est la seule qui aboutit au coût de revient puis au résultat par produit, famille de produit ou activité. Elle permet au gestionnaire de connaître la participation de chaque produit, famille ou produit à la rentabilité d'exploitation ;
- Le coût complet est un des indicateurs qui permet de définir la politique prix, en fonction du coût de revient, de la politique commerciale de l'entreprise, de l'état du marché et de la concurrence, le prix de vente peut être éventuellement ajusté;

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Les postes de stocks et d'immobilisations fabriqués par l'entreprise par elle-même figurant au bilan doivent être évalués en coût complet.¹

1.1.8.2. Inconvénients de la méthode

- La mise en œuvre de la méthode est délicate du fait de la difficulté à découper l'entreprise en section homogènes sans en multiplier exagérément le nombre ;
- Son coût d'élaboration est important ;
- Les centres principaux reçoivent, des centres auxiliaires, des charges qui leurs sont étrangères et sur lesquelles ils n'ont aucune maîtrise ni contrôle.
- L'impact sur les coûts des variations de l'activité n'est pas pris en compte.²

1.2. La méthode ABC

1.2.1. Origine et contexte d'évolution de la méthode

L'évolution du contexte économique, la structure des entreprises et le mode de production ont été les principales caractéristiques des changements intervenus durant les dernières décennies.

En économie une accélération en termes des échanges et leurs internalisations pendant la deuxième partie du vingtième siècle ainsi les transformations du fonctionnement des entreprises.

En outre, les structures des entreprises évoluent en permanence pour bien s'adapter aux nouvelles exigences (réactivité, flexibilité...) et à la mondialisation des marchés. Cette dernière a eu comme tendance de pousser la croissance externe des firmes. En termes de production, le changement a touché l'organisation taylorienne de l'entreprise qui reposait sur des mécanismes et des savoirs faire stables.

Par conséquent, un remaniement apparaît primordial au niveau des méthodes de comptabilité utilisées, c'est ce défi que les nouvelles approches comme ABC/CPA tendent de relever.

Cette méthode a été développée par l'association CAM-I (Computer Aided Manufacturing International) créée en 1972 aux Etats-Unis à Austin de Texas, qui s'est

¹ Melyon (G), **comptabilité analytique**, Paris, Bréal édition, 3eme édition, 2004, P 135., p26.

² Cours l'école supérieure de commerce, Alger.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

spécialisée sur la recherche collaborative visant l'amélioration de la gestion des coûts et des méthodes de production.

CAM-I est un des leaders mondiaux dans le domaine de l'informatique de production, qui a intégré la méthode ABC dans ses progiciels et lui a fait une propagande active, (fin des années 80).

Le principe de la méthode est le suivant : les objets de coûts (produit, client...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources.¹

1.2.2. Le champ d'application de la méthode

Son champ d'application s'est élargi au fil des années. Selon Cooper la CPA/ABC s'applique spécifiquement aux entités dont les frais généraux sont très importants et progressifs, avec une grande diversité des objets de coûts et une complexité des procédés.

Les bases de la CPA ont été jetées pour la première fois dans le secteur manufacturier, actuellement sa pratique s'est étendue en intégrant les entreprises de services dont celles de la communication, le transport, les institutions financières, etc. Piper et Chris (2001) confirment l'avènement de ces nouveaux domaines d'application de la méthode ABC.

Au-delà du secteur d'activité comme paramètre de mise en pratique de la CPA, la taille des entreprises est une caractéristique non moins importante.

Cependant il faut noter que la taille d'une entité n'est pas un facteur d'exclusion de l'adoption de cette méthode. Les petites et moyennes entreprises l'ont démontré en adoptant cette nouvelle méthode.²

1.2.3. Le principe de la méthode

L'ABC est une méthode qui tend à remettre en cause la méthode traditionnelle des sections homogènes qui emploie la méthode des coûts complets. L'ABC affine la vision des sections

¹ Engel (F), Kleitz (F), **cours de comptabilité analytique**, école des mines de paris, paris, mars 2005, p51.

² ARIMI (Z) : **calcul et analyse des coûts par la méthode ABC** : cas des unités d'hospitalisation de l'hôpital Albert Royer, thèse de magister en sciences commerciales, Institut Supérieur de Comptabilité, Centre Africain, 2004, p20.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

homogènes en disséquant les centres d'analyses et l'analyse des charges indirectes est plus fine et leur mode de répartition plus pertinent.

Cette méthode fondée sur une analyse transversale des différents processus de l'entreprise, consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonctions, cette démarche prend appui sur le concept de la chaîne de valeur de M.PORTER, et s'appuie aussi sur une grande compréhension des activités et des ressources en détectant les facteurs explicatifs des consommations.

Deux principes caractérisent la méthode :

- Les activités (non les composants) consomment des ressources au niveau du processus ;
- Les produits consomment des activités.¹

L'homogénéité des activités choisies autorise l'identification d'inducteurs de coût pertinents permettant l'analyse du coût de ces activités.

1.2.4. Les concepts clés de la méthode

Plusieurs concepts accompagnent la mise en œuvre de la méthode ABC et qui constitue la colonne vertébrale :

- L'activité :
 - Le CAM-I la définit comme un ensemble de tâches réalisées par des personnes et des machines, descriptible par un groupe de mots.
 - LORINO en donne une autre définition plus explicite « une activité est un ensemble de tâches élémentaires :
 - Réalisées par un individu ou un groupe ;
 - Faisant appel à un savoir-faire spécifique ;
 - A un client interne ou externe ;
 - A partir d'un panier d'inputs (travail, machine, information.)»².

¹ Gervais (M), **Contrôle de gestion**, Edition Economica, 1997, p 40.

² Philippe (L) et Nicolas (M) : **Contrôle de gestion et pilotage**, Edition Nathan, Paris, p 43.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Le processus :
 - ISO 9001.2000, définit le processus comme un ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie.
 - ISO 8402 le définit comme un ensemble de moyens et d'activités qui transforment les éléments entrants en éléments sortant dans un but défini et mesurable.
- L'inducteur de cout : cette notion a été mise en avant par la méthode de CPA, il est défini comme un facteur explicatif influençant la formation de coût, il permet d'imputer le cout de l'activité à l'objet de cout. Il doit être représentatif, quantifiable et pragmatique.
- L'objet de couts : c'est l'élément à la base des activités au sein d'une organisation, il correspond à ce que l'on veut mesurer. Une prestation, un produit ou un service rendu peuvent être considérés comme des objets de coûts.
- Le centre de regroupement : synthétise les activités ayant le même inducteur de cout, ce qui permet de calculer le cout par inducteur.

1.2.5. La mise en œuvre de la méthode ABC

La mise en œuvre de la méthode ABC s'appuie sur cinq phases essentielles à savoir :

- Identification et analyse des activités ;
 - Affectations des ressources aux activités ;
 - Identification et choix des inducteurs de cout ;
 - Regroupement des activités par inducteur de cout ;
 - Affectation des charges directes et imputation des charges indirectes aux couts des produits/services.
- L'identification et l'analyse des activités : c'est une phase essentielle, car les activités constituent le point central de la démarche. Il convient de recenser les activités effectivement exercées dans une entité. Cette analyse est faite par l'implication des opérationnels, l'observation couplée d'interviews, une exploitation de l'organigramme ou bien les activités peuvent être analysées à partir des dépenses réalisées en établissant les causes de leurs engagements.
 - L'affectation des ressources aux activités : la CPA part du principe que les activités consomment des ressources donc toute ressources est directement liée à une activité, il

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

s'agit de connaître les activités de l'entreprise à l'origine de la consommation des ressources et la consommation d'activités par les produits et afin de mettre en œuvre des inducteurs de coûts, il s'agit de trouver une manière pertinente ou des facteurs expliquant la consommation des ressources.

- L'identification et le choix des inducteurs de coûts : il faut choisir une unité représentative au mieux la consommation des ressources par les activités et la consommation de cette dernière par les produits, d'où vient la nécessité du lien de causalité entre la consommation de ressource et l'activité.
- Le regroupement des activités par inducteur : il se fait dans des centres de regroupement, c'est-à-dire toutes les activités ayant le même type d'inducteur seront regroupées dans des centres communs.
- L'affectation des charges directes et l'imputation des charges indirectes : après avoir déterminé l'objet de coût, il convient d'attribuer les coûts des activités aux objets de coûts.

1.2.6. Les objectifs de la méthode ABC

- Détermination des coûts de revient plus pertinents ;
- Calcul d'un grand nombre d'objets de coûts ;
- Explication de la consommation de ressources pour mieux comprendre la source des coûts et leur comportement ;
- Amélioration de la qualité des prises de décision et la performance des entreprises ;
- Donner un modèle de fonctionnement pertinent et cohérent.

1.2.7. Critique de la méthode ABC

1.2.7.1. Aspects favorables :

- Une meilleure pertinence des coûts ;
- Un pilotage de la performance, les inducteurs de performance permettent un meilleur diagnostic ;
- La méthode offre une architecture souple de calcul des coûts des produits à partir d'une nomenclature d'activité.

1.2.7.2. Aspects défavorables

- Son degré de complexité élevé la rend pour l'instant hors d'usage dans la plupart des entreprises qui n'ont pas une structure de gestion rodée et une culture de gestion établie ;

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Implantation de cette méthode ajoute également des frais importants : réorganisation de la gestion, traitement des données, formation du personnel, etc.

2. La méthode des coûts partiels

La méthode des coûts partiels est une méthode utilisée en contrôle de gestion et en comptabilité analytique. Elle permet de déterminer la marge de chaque produit et sa contribution à la couverture des charges fixes.

2.1. Le principe de la méthode

L'analyse du comportement des charges vise à déterminer la nature opérationnelle ou fixe des charges supportées par l'entreprise.

Ces méthodes qualifiées de méthode des coûts partiels visent à exclure de l'analyse la part des charges dont l'affectation aux coûts présente une difficulté, soit qu'il s'agisse des charges indirectes, soit qu'il s'agisse de charge de structure. Le reste des charges est envisagé globalement sans analyse particulière.¹

2.2. La méthode des coûts variables

2.2.1. Définition de la méthode

Appelée aussi direct costing, Cette méthode est une simplification du système d'analyse par rapport à celle des coûts complets, la méthode des coûts variables est une des techniques principales fondées sur la prise en charge partielle des coûts d'un produit, selon une typologie des coûts, elle consiste à écarter systématiquement les coûts fixes des coûts des produits.

L'hypothèse fondamentale de cette méthode : les coûts variables sont supposés proportionnels au volume d'activité (quantités produites).

Aujourd'hui cette méthode est présentée sous deux versions :

- Le direct costing simple qui prend en considération seulement les coûts variables ;

¹ Melyon (G), **comptabilité analytique**, Paris, Bréal édition, 3^{ème} édition, 2004, P 132.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Le direct costing évolué ou amélioré, il rajoute aux charges variables les charges fixes directes.

2.2.2. Les objectifs de la méthode

La méthode des coûts variables a pour objectif de mettre en évidence la contribution de chaque produit (commande, activité ou fonction) à la réalisation de la marge globale de l'entreprise et à la couverture de ses charges fixes.¹

2.2.3. La mise en œuvre de la méthode

La mise en œuvre de la méthode se déroule en quatre étapes :²

- Calcul du chiffre d'affaires de l'exercice ;
- Recensement et ventilation des charges en coûts variables et en coûts fixes ;
- Calcul de la marge sur coût variable, la différence entre un prix de vente et un coût partiel correspond à une marge. Lorsque le coût partiel est variable, la marge est appelée marge sur coût variable :

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{chiffre d'affaires} - \text{coût variable}$$

La marge sur coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaires. Elle est alors appelée taux de marge sur coût variable.

$$\text{Taux de marge sur coût variable} = \frac{\text{Marge sur coût variable}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

- Calcul du résultat : c'est la différence entre la MCV et les coûts fixes.

$$\text{Résultat} = \text{marge sur coût variable} - \text{coût fixe}$$

¹ Melyon (G), **comptabilité analytique**, Paris, Bréal édition, 3^{ème} édition, 2004, P142.

² Idem, P144.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Une différence positive indique que la MCVG dégagée par la vente des différents produits est supérieure aux charges fixes. L'entreprise réalise alors un bénéfice. Une différence négative indique au contraire une marge globale inférieure aux frais fixes. L'entreprise supporte dans cette situation une perte.

2.2.4. La méthode des coûts variable et le seuil de rentabilité

2.2.4.1. Le seuil de rentabilité

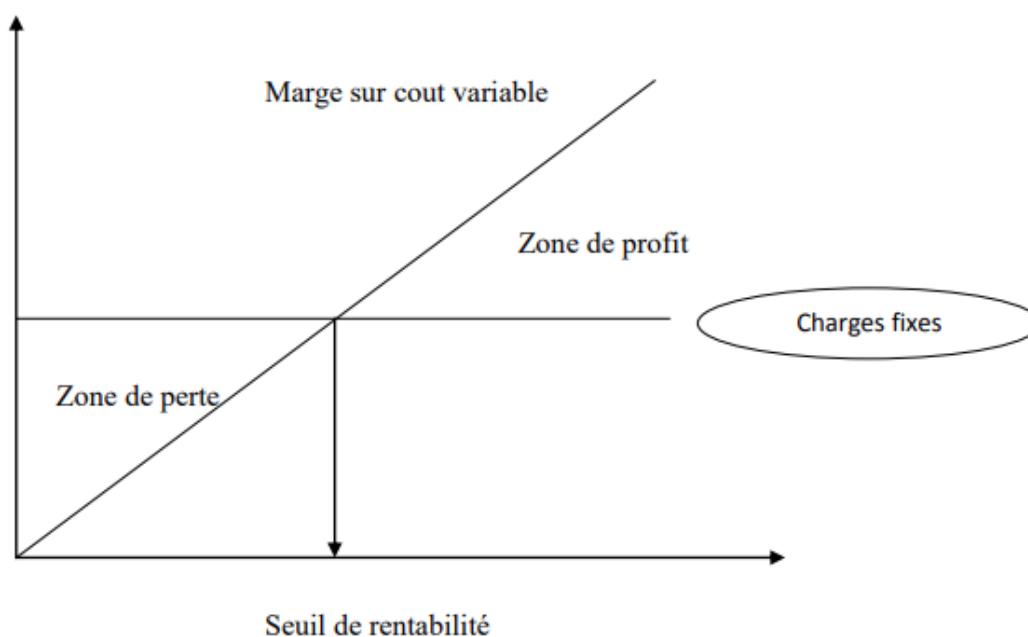
Le seuil de rentabilité est appelé aussi point mort, point d'équilibre ou chiffre d'affaires critique, c'est le chiffre d'affaires atteint pour que l'entreprise commence à réaliser des bénéfices.

C'est un chiffre d'affaires pour lequel on a :

- Résultat = zéro ;
- Chiffre d'affaires = total des charges courantes ;
- Marge sur cout variable = charges fixes.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Figure N°9 : Représentation graphique du seuil de rentabilité.



Source : Melyon (G), **comptabilité analytique**, Paris, Bréal édition, 3eme édition, 2004, P 135.

2.2.4.2. Calcul du seuil de rentabilité

L'hypothèse de proportionnalité des charges variables a pour corollaire la proportionnalité de la marge sur couts variables.¹

➤ Premier mode de calcul :

Le point mort est atteint lorsque la marge sur cout variable est égale aux charges fixes.

¹ Melyon (G), **comptabilité analytique**, Paris, Bréal édition, 3^{ème} édition, 2004, P148 P 151.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

$$R = 0 \text{ quand } MCV = CF$$

CA	→	Chiffre d'affaires	}	→	$SR = \frac{CA \times CF}{MCV}$
CF	→	Coûts fixes			
SR	→	Seuil de rentabilité			
MCV	→	Marge sur coût variable			

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{chiffre d'affaires} \times \text{charges fixes}}{\text{marge sur coût variable}}$$

➤ Deuxième mode de calcul :

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le chiffre d'affaires couvre le coût total (charges fixes + charges variables).

$$R = 0 \text{ quand } CA = CT$$

$$\text{Taux de marge sur coût variable : } t = \frac{\text{marge sur coût variable}}{\text{chiffre d'affaires}}$$

$$CV = (1 - t) \times CA$$

$$CT = CV + CF$$

$$CT = (1 - t) \times CA + CF$$

Au seuil de rentabilité, $CA = SR$ Donc $CT = SR$

$$SR = (1 - t) CA + CF$$

$$SR - (1 - t) CA = CF$$

$$SR - (1 - t) SR = CF \text{ Donc } t.SR = CF \text{ ce qui fait que } SR = CF/t$$

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{coûts fixes}}{\text{taux de marge sur coût variable}}$$

➤ Troisième mode de calcul :

Le seuil de rentabilité en quantité se calcule comme suit :

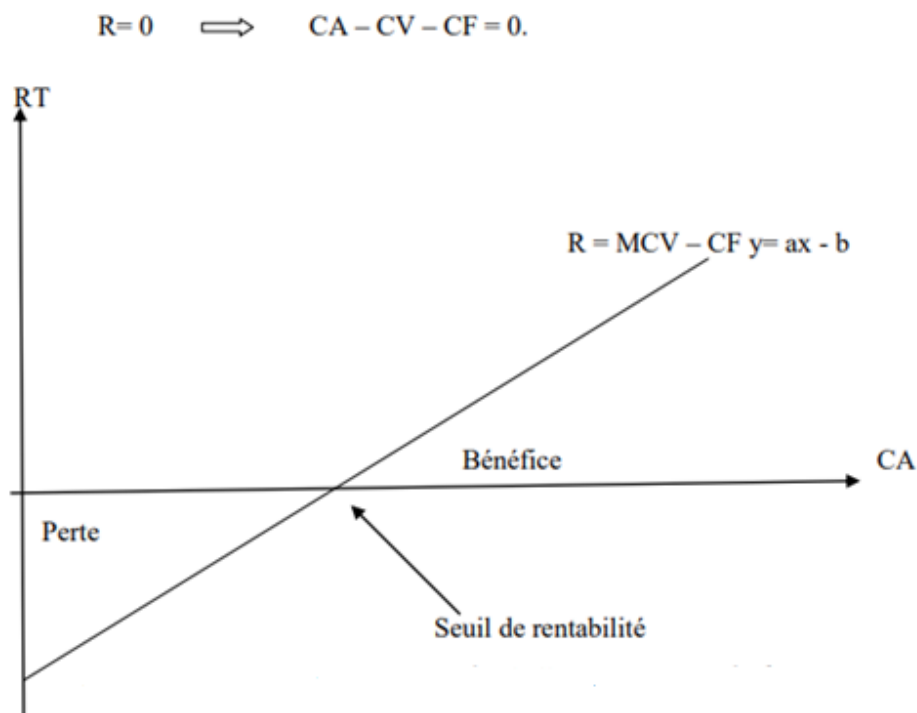
$$\begin{array}{l} \text{PV} \longrightarrow \text{Prix de vente} \\ \text{CVU} \longrightarrow \text{coût variable unitaire} \end{array} \left. \vphantom{\begin{array}{l} \text{PV} \\ \text{CVU} \end{array}} \right\} \Rightarrow \text{SR (quantité)} = \frac{CF}{(PV - CVU)}$$

Le mode graphique de calcul :

Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul, soit :

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Figure n ° 10: Le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat est nul.



Source : Jaques (M) et Gérard (A), **comptabilité analytique, outil de gestion aide à la décision**, Edition Sedifor, 5^{ème} édition, Juin 1984, P 199.

2.2.4.3. Le seuil de rentabilité comme outil de gestion

- Une marge de sécurité : la partie du chiffre d'affaires excédent le seuil de rentabilité est appelé marge de sécurité

$$\text{Marge de sécurité} = \text{chiffre d'affaires} - \text{seuil de rentabilité}$$

- Indice de sécurité : l'indice de sécurité correspond au pourcentage du chiffre d'affaires sur les prestations finales qui excède le seuil de rentabilité en valeur monétaire, elle indique la baisse de chiffre d'affaires que peut supporter l'entreprise avant d'être en perte.¹

¹ Leclère Didier, **L'essentiel de la comptabilité analytique**, Edition d'organisation, 2001, P36.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

$$\text{Indice de sécurité} = \text{marge de sécurité} / \text{seuil de rentabilité}$$

- Indice de prélèvement : c'est une partie, un pourcentage du chiffre d'affaires permettant de couvrir l'ensemble des coûts fixes. Plus l'indice de prélèvement tend vers 1 plus il sera difficile d'atteindre le seuil de rentabilité.

$$\text{I.de prélèvement} = (\text{coûts fixes} / \text{le chiffre d'affaire}) \times 100$$

- Levier opérationnel/ d'exploitation : appelé aussi coefficient de volatilité, il représente une élasticité du résultat par rapport au chiffre d'affaires.

$$\text{Levier opérationnel} = (\Delta RT / RT) / (\Delta CA / CA)$$

2.2.5. Les avantages et les inconvénients du direct costing

2.2.5.1. Avantage de la méthode

- La détermination de la performance d'un produit à partir de la marge sur coût variable.
- Elle favorise la décision de gestion par le classement des produits en fonction de leur contribution à l'absorption des charges fixes.
- La place particulière occupée par les différents indicateurs (SR, IS, IP, LO) et leur contribution aux décisions stratégiques.

2.2.5.2. Inconvénient de la méthode

- La rentabilité de l'entreprise n'est constatée qu'en fin de période après le calcul de la marge sur coût variable totale
- La mise à l'écart des charges fixes ;
- L'analyse de la marge sur coût variable ne permet pas de porter un diagnostic sûr, ne permet pas de discerner la réelle rentabilité du produit, compte tenu des charges fixes qui lui sont propres.

2.3. La méthode des coûts variables évolués

Appelée aussi méthode des coûts spécifiques, elle prolonge et améliore le calcul des coûts mise en place par la démarche des coûts variables simple.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Elle impute à chaque produit les couts fixes directs qui lui sont propres, elle permet ainsi de dégager une marge sur couts spécifiques, c'est-à-dire propre au produit. Dont l'objet est de couvrir les charges fixes communes de l'entreprise, elle permet d'envisager l'abandon ou non d'un produit.¹

2.3.1. Le coût spécifique

Un cout spécifique est composé de toutes les charges incorporables directes (fixes ou variables) et des charges variables indirectes, ce cout est toujours attaché à un objet (produit, activité) d'où il est de nature à donner une information essentielle dans le cadre des décisions de réorientation d'activité.²

Tableau N°5 : Tableau des charges

	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	incorporées	Incorporées
Charges indirectes	incorporées	Non incorporées
Totaux	Cout variable	Cout fixe

Source : Etablis par nous-même à partir des documents consultés

¹ Unt-unice.fr/compta. Analytique/lecon_10.

² Myleon (G), Op.cit, 166.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

$$\text{Cout spécifique} = \text{cout variable} + \text{cout fixe direct}$$



Marge sur cout spécifique = prix de vente – cout spécifique unitaire

Ou

Marge sur cout spécifique = chiffre d'affaires – total des couts spécifiques

Ou

Marge sur cout spécifique = marges/couts variables – couts fixes directes

2.3.2. Avantages et inconvénients du direct costing évolué

2.3.2.1. Avantages de la DCE

- L'opportunité de maintenir ou d'abandonner un produit ou une activité à l'aide des coûts spécifiques précis, avec le contrôle des charges fixes spécifiques aux produits

2.3.2.2. Inconvénients de la DCE

- N'est pas toujours facile de distinguer entre charges fixes et charges variables.
- Les coûts spécifiques malgré l'affectation des coûts fixes directs restent toujours insuffisants pour la fixation des prix.

2.4. La méthode des coûts directs

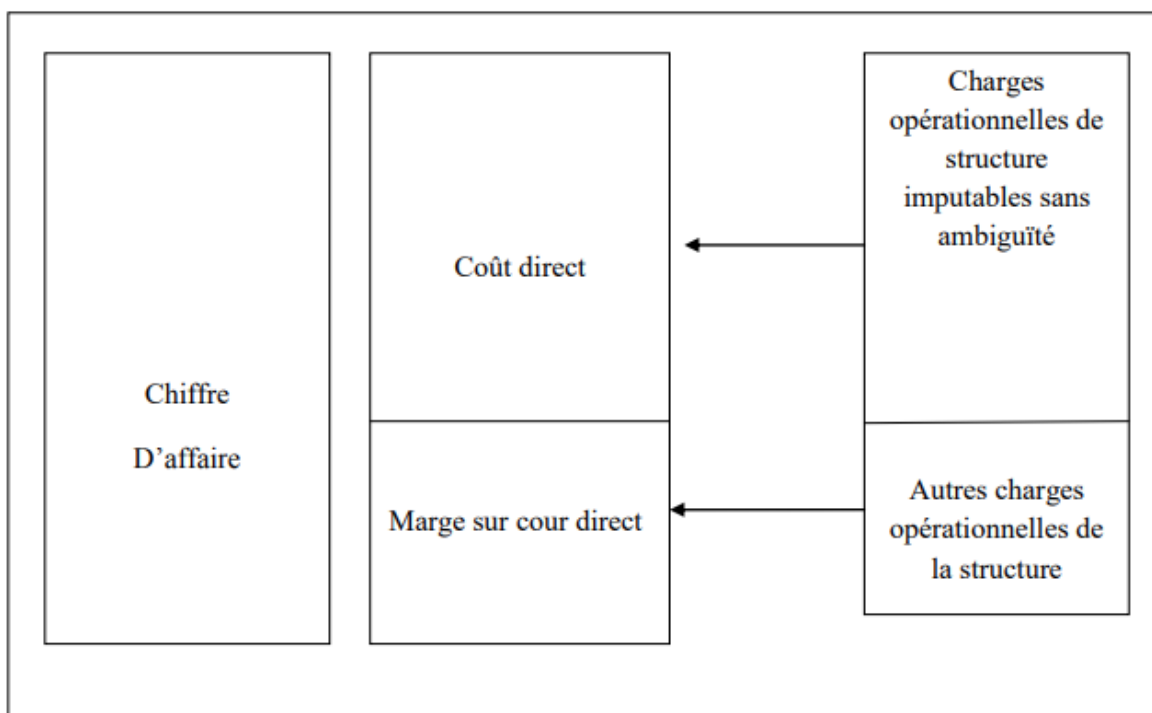
2.4.1. Le principe de la méthode

C'est une méthode recommandée pour les entreprises industrielles dont la fabrication se diversifie autour de plusieurs produits. Les charges prises-en considération dans cette démarche sont toutes les charges directes et certaines charges indirectes si elles sont affectées directement aux couts de revient des produits (souvent variables) et rattachées sans ambiguïté à ces mêmes couts (certaines charges sont variables et d'autres sont fixes).

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Cette méthode est également fondée dans le cas où l'entreprise cherche à modifier sa gamme de produits sans modifier sa structure de base ; La méthode peut être explicitée par le schéma suivant :

Figure N°11 : Représentation simplifiée de la méthode du coût direct.



Source : Myleon Gerard, **comptabilité analytique**, Edition, breal,2004, P 173.

2.4.2. La mise en œuvre de la méthode

Elle s'effectue en trois étapes :¹

La première étape : Calcul du chiffre d'affaires de l'exercice ;

La deuxième étape : Recensement et ventilation des charges en :

- Coûts directs ;
- Coûts directs imputables sans ambiguïté ;
- Coûts directs non imputables sans ambiguïté, (coûts variables et fixes communs)

¹ Myleon (G), Op.cit. , P 174.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Tableau N°6 : Tableau des charges

éléments	Charges variables	Charges fixes
Charges directes	Incorporées	Incorporées
Charges directes imputables sans ambiguïté	Incorporées	Incorporées
Charges directes non imputables sans ambiguïté	Non incorporées	Non incorporées
Totaux	Coût variable	Coût fixe

Source : Etablis par nous-même à partir des documents consultés

Troisième étape : Calcul de la marge sur coût direct

$$\text{Marge sur coût direct} = \text{chiffre d'affaire} - \text{coût direct}$$

- Une récapitulation :

		Chiffre d'affaire
	→	- Coûts variables directs
	→	= marge sur coût variable
Coût direct	→	- Coûts fixes directs
	→	= marge sur coût direct
	→	- Coûts non imputables sans ambiguïté
	→	= Résultat

2.4.3. Avantages et inconvénients de la méthode de direct costing

2.4.3.1. Avantages de la méthode

- Une simple méthode à mettre en œuvre une fois les charges fixes sont distinguées des variables ;
- Elle s'adapte particulièrement aux entreprises commerciales qui supportent une part plus faible de charges fixes ;
- La contribution des produits à l'absorption des charges fixes favorise les décisions des gestionnaires.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

2.4.4. Inconvénients de la méthode

- La non affectation des frais fixes directs ne permet pas de connaître le coût réel ;
- La rentabilité de l'entreprise n'est constatée qu'en fin de période après le calcul de la marge sur coût variable totale ;
- La mise à l'écart des charges fixes peut inciter les commerciaux à négocier les prix qui se rapprochent de la MCV et compromettre la rentabilité de l'entreprise

3. Les techniques de correction

1.1.L'imputation rationnelle

La méthode de l'imputation rationnelle est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les charges fixes dans un coût selon la proportion : production effective sur production normale

1.1.1. Définition et objectifs

L'imputation rationnelle est quant à elle conçue comme correctif au calcul des coûts réels par la méthode des coûts complets.

La structure du système d'analyse est donc la même que dans cette dernière. Mais on tente de rendre les coûts des unités d'œuvre des centres et les coûts de production des produits indépendants du degré d'activité.

Quand l'activité enregistre des variations, il n'est pas possible d'imputer les frais « tels quels ». Nous allons devoir les multiplier par « un coefficient » d'activité, un ratio (d'où le nom de la méthode).

La méthode de l'imputation rationnelle est utilisée pour ¹ :

- Faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient ;
- Permettre une comparaison pertinente des coûts d'une période à l'autre ;

¹ Jourdain (D) et Dubrelle (L), **Comptabilité analytique de gestion**, 6^{ème} édition, Dunod, 2003, p 124.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une suractivité par rapport à l'activité normale ;
- Mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables;
- Améliorer l'analyse des conditions d'exploitation et des résultats dégagés.

Elle est particulièrement adaptée aux entreprises qui ont une activité saisonnière.¹

1.1.2. Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle

Cette méthode consiste à variabiliser les charges fixes incorporées aux coûts en fonction du niveau de production ou bien le niveau d'activité.

La hiérarchie des coûts est identique à celle des coûts complets, toutefois les charges directes et indirectes sont ventilées en charges variables et charges fixes et les coûts sont exprimés en coûts normaux.

1.1.3. Le niveau normal d'activité

Le niveau normal d'activité est déterminé :

- Soit d'après les capacités des facteurs de production dont dispose l'entreprise ;
- Soit d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente.

Il consiste en l'élément clé du calcul des coûts d'après la méthode de l'imputation rationnelle.²

1.1.4. Les charges fixes imputées aux coûts

1.1.4.1. Le coefficient d'imputation rationnelle

Le niveau d'activité de l'entreprise est rarement régulier et tributaire aux commandes des clients.

Ainsi le niveau réel d'activité pour une période donnée peut être différent du niveau normal, il sera alors imputé aux coûts un montant de charges fixes proportionnel à l'activité

¹ Grand (G), Béatrice et Francis, *l'essentiel de la comptabilité de gestion*, Gualino, 2014, p 123.

² Ibid, p124.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

réelle, déterminé à l'aide d'un coefficient ou taux d'activité. Ce dernier est égal au rapport entre l'activité réelle et l'activité normale :

$$\text{activité réelle} / \text{activité normale}$$

Le montant des charges fixes à imputer aux coûts se calcule de la manière suivante:

$$\text{Charges fixes imputées} = \text{charges fixes constatées} \times \text{coefficient d'imputation rationnelle}$$

1.1.4.2. Le coût de revient avec imputation rationnelle

Le coût de revient global avec imputation rationnelle se détermine ainsi :

$$\text{Coût d'imputation rationnelle global} = \text{charges variables constatées} + \text{charges fixes imputées}$$

1.1.5. Les différences sur niveau d'activité

La comparaison entre le montant des charges fixes constatées et celui des charges fixes imputées met en évidence une différence d'imputation rationnelle qui peut être positive ou négative et dont le calcul s'effectue toujours dans le sens suivant

$$\text{Charges fixes constatées} - \text{charges fixes} = \pm \text{différence d'imputation}$$

1.1.5.1. Le coût de sous-activité

Une différence d'incorporation positive traduit un coût de sous-activité ou un coût de chômage, l'entreprise supporte des coûts fixes non utilisés. Le coût de sous-activité découle des relations suivantes :

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Activité réelle < activité normale
- Coefficient d'imputation rationnelle < 1
- Coûts fixes constatés > coûts fixes imputés
- Coûts de sous-activité = coût fixe unitaire normal × nombre d'unités non produites

1.1.5.2. Le gain de suractivité

Une différence d'incorporation négative traduit un gain de suractivité, l'entreprise impute aux coûts des charges fixes fictives.

Le gain de suractivité découle des relations suivantes :¹

- Activité réelle > activité normale
- Coefficient d'imputation rationnelle < 1
- Coûts fixes constatés < coûts fixes imputés
- Gain de suractivité = coût fixe unitaire normal × nombre d'unités produites en plus

1.1.6. La mise en œuvre de la méthode

Comme en coût complet, les coûts sont déterminés successivement.²

La méthode nécessite, au préalable, une analyse de la variabilité des charges et la détermination d'indicateurs relatifs d'activité, pour la correction des charges fixes directes et celle des charges fixes indirectes.

- Dissocier parmi les charges incorporables les charges directes et les charges indirectes ;
- Déterminer pour chaque type de coût l'activité normale et l'activité réelle, puis leur coefficient d'activité pour l'imputation rationnelle des charges fixes directes (activité réelle/ activité normale).

¹ Mendoza (C), **coût de décision**, Gualino, 2004, p70.

² Thierry (J) et Richard (M), **Analyse et maîtrise des coûts**, édition Pearson, 2007, P 215.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

- Déterminer les sous-ensembles d'activités homogènes et leurs unités d'œuvre, puis effectuer la répartition primaire en distinguant charges fixes et variables.
- . Déterminer les coefficients d'imputation rationnelle pour chaque centre de charges indirectes.
- Calculer le montant des charges fixes indirectes à imputer (charges fixes \times coefficient d'imputation rationnelle).
- Calculer les coûts par centre d'analyse (charges variables + charges fixes imputées).
- Effectuer la répartition secondaire et le calcul des coûts d'unité d'œuvre.
- Imputer aux coûts les charges directes (charges variables + charges fixes corrigées des coefficients d'IR) et les charges indirectes issues du tableau de répartition en fonction des unités d'œuvre utilisées.

1.1.7. Intérêts et limites de la méthode

1.1.7.1. Intérêts de la méthode

- Des résultats analysables indépendamment des variations de l'activité ;
- Une décomposition des coûts isolant ses facteurs et de maîtrise ;
- Des coûts mieux adaptés à la décision commerciale que les coûts réels ;
- Une première approche des techniques de pilotage de l'organisation.

1.1.7.2. Limites de la méthode

- Des difficultés techniques indéniables ;
- Les risques d'arbitraire des coûts complets maintenus ;
- Des résultats d'une utilité relative pour la décision stratégique, une analyse complexe

1.2. Le coût marginal

Le coût marginal représente la différence entre l'ensemble des charges courantes nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité. Le terme unité peut désigner un article, une série, un lot d'articles ou un produit. Le coût marginal n'est pas un coût constaté en comptabilité mais

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

un coût estimé. Sa détermination résulte d'une analyse particulière des charges courantes et de l'élasticité de celle-ci en fonction de volume.¹

$$\text{Coût marginal} = \text{coût d'unité additionnelle produite}$$

Cette démarche permet de répondre aux questions suivantes :

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

Il est possible de dire que le coût marginal est la variation du coût total due à une augmentation ou à une diminution de la production ou du niveau d'activité.

1.2.1. Composition et évolution du coût marginal

Le coût marginal se compose des charges variables de la production élémentaire :²

- Majoré du coût de la structure complémentaire qu'il est nécessaire de mettre en place pour obtenir la production additionnelle ;
- Ou minoré du coût de la réduction de structure qu'il est possible de réaliser en cas de diminution de la production.

Lorsque la production s'accroît, le coût marginal ne se compose que des charges variables, tant que la capacité maximale de production correspondant à un seuil de charges de structure n'est pas atteinte.

Il est donc possible d'écrire :

$$\text{Coût marginal} = \text{coût variable unitaire}$$

¹ Grand (G), Béatrice et Francis, *l'essentiel de la comptabilité de gestion*, Gualino, 2014, p192.

² Ibid, p192.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Toute majoration de cette capacité maximale de production augmente considérablement le coût marginal qui subit alors l'impact d'une hausse des charges de structure. Dans cette situation le coût marginal est composé de charge variable et charge fixe. L'augmentation de charges fixes ne doit être répercutée que sur l'unité complémentaire.

1.2.2. L'optimum économique et l'optimum technique

Par les indicateurs de gestion tirés de la notion du coût marginal :

- L'optimum économique ;
- L'optimum technique

1.2.2.1. L'optimum économique

Il s'agit du niveau de production vendue pour lequel le profit total est maximum. C'est-à-dire lorsque la recette marginale est égale au coût marginal.

- Une recette marginale est le prix de vente de la production ou la commande supplémentaire.

1.2.2.2. L'optimum technique

Il s'agit du niveau de production vendu pour lequel le profit unitaire est maximum, c'est-à-dire lorsque le coût moyen est minimum, et cela veut dire :

Le coût moyen = coût marginal.

1.2.3. Utilités et limites du coût marginal

1.2.3.1. Utilités du coût marginal

- Il permet de procéder à des simulations, c'est-à-dire un coût estimé à partir de données comptables réelles ou prévisionnelles ;
- La programmation des ventes ;
- Le coût marginal s'applique à des décisions de désinvestissement.

1.2.3.2. Limites du coût marginal

- Il s'agit d'un indicateur de gestion et non une méthode globale ;
- Ne permet pas de connaître l'impact des ventes supplémentaires sur la productivité des moyens de production ;
- Les hypothèses de fixation de l'optimum économique sont rarement vérifiées.

Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du contrôle de gestion

Conclusion du chapitre

La manière de traitement des charges d'activité dites opérationnelles et les charges de structure, les premières sont liées au processus de production les deuxièmes sont liées à la capacité de production, a fait bifurquer les méthodes d'évaluation des coûts retenues en deux grandes branches.

La première branche est celle des coûts complets, elle permet à l'entreprise d'évaluer les coûts des différents produits et puis les comparants avec leurs prix de vente pour arriver à déterminer les résultats.

La deuxième branche est celle des coûts partiels, elle englobe à la fois la méthode des coûts variables, des coûts variables évolués les couts directs et autres. Une approche plutôt économique, elle fera supportée seulement les charges qui varient avec la production aux coûts des produits, et permet de dégager un résultat intermédiaire appelé marge sur coûts variables, directs, etc.

Suite à l'évolution des deux orientations citées vient la comptabilité par activité un axe définie comme un système de calcul des coûts efficace permettant une bonne estimation des coûts.



Chapitre III



Introduction au chapitre

Pour faire face à des situations en interne capables de résister aux mutations de l'environnement économique, les entreprises se doivent de mettre en place une politique, un savoir-faire d'adaptation, compte tenu de la complexité des entreprises et leurs entourages, elles doivent avoir des mécanismes leurs permettant de maîtriser leurs activités. C'est pourquoi différentes disciplines ont été conduites à incorporer dans leur arsenal des outils qui ambitionnaient d'aborder les choses d'une manière plus globale. A nos jours, presque tout le monde a recours à la notion de système et systémique.

Etant donné la comptabilité de gestion est définie comme un système dirigé vers la maîtrise des situations, l'appel à cette démarche est crucial.

Dans ce chapitre nommé le processus de l'intermédiation, deux sections seront traitées :

La première sera divisée en deux sous-section la première c'est la notion de l'approche systémique et la deuxième c'est au système de la comptabilité de gestion, nous abordons la notion de l'information, l'information comptable, le système d'information comptable.

La deuxième section sera dédiée à l'acheminement décisionnaire lié à l'intermédiation qui traite en premier lieu l'utilisation de la comptabilité analytique dans la prise de décision qui aide l'entreprise à prendre les décisions idoines et en second lieu on reprend la méthodologie de la prise de décision ou le processus de décision et aussi les contraintes à la prise de décision.

Section 1 : La comptabilité de gestion comme système d'information

Dans un environnement d'affaires plus compétitif, complexe et incertain, il est important pour une entreprise de porter un regard critique sur son système d'Information Comptable (SIC). Pour tenir sur le marché, les entreprises doivent maîtriser leur environnement par le biais du contrôle de gestion qui est l'objet de profondes mutations. Les conditions économiques concurrentielles actuelles se traduisent au sein des entreprises par la flexibilité, la réactivité, la multi performance et elles nécessitent des outils de gestion qui représentent le mieux la réalité du fonctionnement de l'entreprise. Le besoin de disposer d'un système comptable et de contrôle de gestion s'avère encore plus aigu pour les entreprises d'économie d'endettement caractérisées par une prédominance des règles fiscales.

1. La pensée systémique

1.1. La nécessité à une pensée systémique

La généralité de l'approche systémique peut notamment s'expliquer par la diversité des champs scientifiques où une approche holistique a permis de rencontrer autrement des problèmes sur lesquels butaient des travaux menés dans une approche analytique.

Qu'il s'agisse de sciences théoriques ou appliquées, de sciences « dures » ou de sciences « molles », différentes disciplines ont été conduites à incorporer dans leur arsenal des outils intellectuels qui ambitionnaient d'aborder les choses d'une manière plus globale. Si, aujourd'hui, tout le monde (ou presque) a recours à la notion de système, il n'en a pas toujours été ainsi.

Des auteurs au savoir encyclopédique ont pris la peine de relever, entre ces différentes disciplines des ressemblances conceptuelles au-delà des particularités disciplinaires, donnant alors à l'approche systémique une généralité qu'elle ne se connaissait pas encore. Cette théorie générale des systèmes regroupe les principes théoriques généraux qui permettent de décrire et comprendre le fonctionnement des systèmes ou des sous-systèmes, quels qu'ils soient.

1.1.1. Définition de l'approche systémique

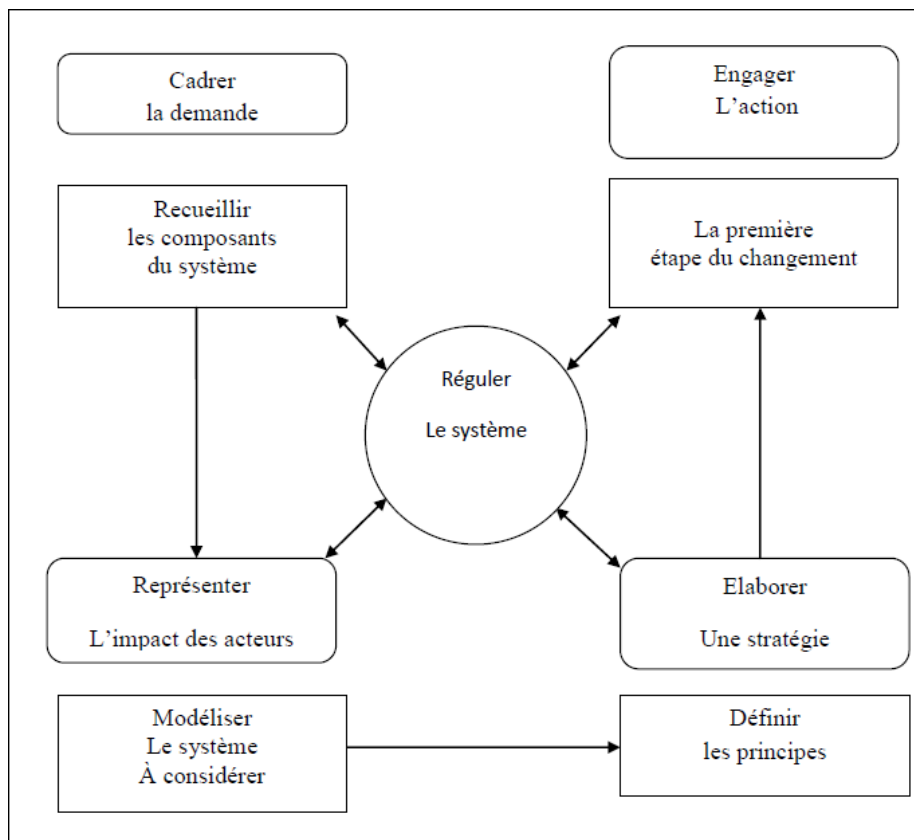
2. Selon le dictionnaire Larousse : se dit d'une approche scientifique des systèmes politiques, économiques, sociaux, etc. qui s'oppose à la démarche rationaliste en abordant tout problème comme un ensemble d'éléments en relation mutuelles¹.
3. L'approche systémique est une méthode qui a évolué vers l'étude de la complexité avec une attention particulière aux systèmes dynamiques prenant en compte l'instabilité, la fluctuation, le chaos, le désordre, le flou, la créativité, la contradiction, l'ambiguïté, le paradoxe, etc.
4. L'approche systémique consiste à répondre à une demande en s'appuyant sur les composants fondamentaux du système, afin de mettre en œuvre une stratégie destinée à mobiliser le ou les acteurs concernés dans une direction précise avec le demandeur. Elle nécessite la mise en place d'ajustements successifs pour réguler les résistances spontanées ou organisées des acteurs pour s'adapter aux pressions et ou aux évolutions de son environnement.²

¹ <http://www.larousse.fr/dictionnaires/français/syst>.

² Dominique B, **Manager par l'approche systémique**, édition d'organisation, 2006, p62.

4.1.1. Les étapes de l'approche systémique

Figure N°12 : Représentation simplifiée des étapes de l'approche systémique.



Source : Dominique B, **Manager par l'approche systémique**, édition d'organisation, 2006, p62.

1.2. Logique cartésienne et approche systémique

1.2.1. Comparaison entre les deux approches

On peut présenter les caractéristiques de l'approche systémique, en établissant une comparaison avec la logique cartésienne¹.

Le principe d'évidence et de pertinence :

- La logique cartésienne considérait que l'on pouvait tout connaître et tout démontrer par l'analyse scientifique.

¹ Cours de Mr Diemmer Arnaud, IUFM.

- Les systémiques considèrent que la connaissance n'est pas évidente, il faut construire une représentation qui ne soit pas absolue, mais plus ou moins pertinente. On connaît quelques objectifs. On avance l'idée de la pertinence des modèles.

Le réductionnisme et le globalisme :

- L'approche cartésienne s'appuie sur le réductionnisme. La connaissance et la science procèdent par décomposition.
- Les systémiques insistent sur le globalisme. On ne peut pas procéder par agrégation, les différents éléments ne sont que des éléments d'un tout.

Le causalisme et le finalisme :

- L'approche cartésienne retenait le causalisme. Il était ainsi toujours possible de remonter jusqu'à une cause ou des causes finales.
- La logique systémique considère qu'un système est efficace en mécanique lorsque l'on a quelques variables. Les systèmes sont finalisés, et fonctionnent comme s'ils avaient un but. Il y a existence d'un véritable projet.

L'exhaustivité et l'agrégative :

- La démarche cartésienne repose sur l'exhaustivité. On peut comprendre et percer tous les secrets du monde, c'est juste un effort scientifique.
- Les systémiques considèrent que l'on ne peut pas tout prendre en compte. La science est obligée de simplifier.

1.3.Le concept de système

Le concept système est le socle sur lequel repose la systémique, il provient du grec sustema qui veut dire ensemble cohérent.

1.3.1. Définition

Plusieurs définitions peuvent être données :

- Un ensemble d'éléments reliés par un ensemble de relations. Le système est un outil de modélisation permettant de représenter et d'analyser des complexes d'éléments caractérisés par leur nombre élevé et un réseau de relations imbriquées (Forester, 1965) ;

- Un ensemble d'organes ou de structures reliés de telle sorte qu'ils puissent accomplir, en étroite coopération une certaine fonction¹.
- Le Moigne définit un système en ces termes : un objet qui, dans un environnement, doté de finalité, exerce une activité et voit sa structure interne évoluer au fil du temps, sans qu'il perde pourtant son identité unique².

Ce que nous retenons de ces définitions c'est qu'un système pourrait être défini comme un groupe d'éléments qui fonctionnent ensemble dans le but d'atteindre un objectif. Il s'agit d'un ensemble structuré d'éléments de même nature ou de même fonction.

1.3.2. Les composantes d'un système « entreprise »

Principalement, un système est composé de quatre éléments :

- **Les intrants** : l'ensemble des ressources nécessaires à l'activité de l'entreprise, ce sont les ressources matérielles, financières et humaines dont dispose l'entreprise à la production de son bien ou service ainsi que les informations en provenance de son environnement.
- **Le processus de transformation** : il s'agit de toutes les activités nécessaires à la transformation de l'intrant en extrant.
- **Les extrants** : bien, service ou information produits par l'entreprise.
- **Les actions correctrices** : afin de déterminer les écarts et prendre les décisions et les mesures correctrices nécessaires on procède à une comparaison entre les réalisations et les objectifs fixés.

1.3.3. Variété des systèmes

Plusieurs critères mènent à une classification des systèmes :

- **Le degré de complexité** : un système comprend un ou plusieurs sous-systèmes, ces derniers sont en interactions entre eux, et ses composants peuvent être eux-mêmes des systèmes complexes ce qui qualifie la complexité du système global et peut être mesuré par le nombre d'éléments et les relations existantes entre eux.
- **Le degré d'adaptabilité** : un système est en équilibre instable parce que toute apparition d'un nouvel élément donne naissance à des relations nouvelles.

¹ Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, **Lexique d'économie**, Dalloz, 1999.p50.

² Le Moigne JL, **Théorie du système général, théorie de la modélisation**, PUF, Paris, 1977, P 61.

- **Le degré d'ouverture** : un système qui échange (information, service, matière...) est dit ouvert sur son environnement, il peut maintenir son organisation, contrairement à un système fermé qui n'échange rien avec son environnement, il ne peut que se détruire.
- **Le degré d'incertitude** : ce degré est proportionnel à la planification, un système certain suppose que leurs objectifs sont bien déterminés qui veut dire une planification maîtrisée.

1.3.4. Typologie des systèmes

Il est également possible d'établir une typologie des systèmes sur la base de certaines propriétés :

Un système peut être :

- Concret (existence matérielle) ou abstrait (les éléments de ce système sont des concepts ou des procédures).
- Finalisé (il est alors affecté d'un ou plusieurs objectifs précis) ou non finalisé.
- Ouvert (il a des relations avec son environnement) ou fermé (isolé du monde ambiant).
- Naturel, artificiel, social.
- Organisé hiérarchiquement ou en réseau.

1.3.5. Caractéristiques d'un système

Un système est caractérisé par :

- Différents éléments qui le composent (avec les particularités suivantes : une grande diversité et une grande complexité). Il peut s'agir d'éléments corporels (locaux, machines, matières premières), d'éléments incorporels (fonds de commerce, brevets, informations), d'éléments humains (salariés) ou d'éléments financiers (capitaux).
- Des limites qui le séparent de son environnement ;
- Un réseau d'interactions qui permet les échanges de capitaux ou d'informations contribue à la régulation du système. On distingue deux catégories d'interactions : les relations internes à l'entreprise, les relations externes (Entreprise - environnement) ;
- Son état, c'est-à-dire l'ensemble des valeurs prises à une date donnée par les éléments qui le composent (la culture d'entreprise est la valeur de référence du système entreprise) ;
- Sa diversité, il existe en effet un ensemble d'états possibles du système ;

- Sa finalité, le système est en effet organisé autour d'un ou plusieurs objectifs (ce ou ces derniers varieront en fonction de sa situation).

1.4. Les sous-systèmes de l'entreprise

Il n'existe pas de liste exhaustive des sous-systèmes de l'entreprise, néanmoins certaines grandes décompositions sont fréquemment utilisées. Une classification en termes de flux retient le sous-système physique, financier et le sous-système d'information.

1.4.1. Le sous-système d'information

Comme tous ces systèmes s'interpénètrent, il en découle que tout système de gestion dépend d'une unité plus ou moins abstraite appelée un système d'information. C'est le moyen par lequel les données circulent entre les personnes et les services, et il peut tout englober, depuis le courrier interne et les liaisons téléphoniques jusqu'à un système informatique produisant des états périodiques pour les divers utilisateurs. En fait, les systèmes d'informations servent tous les systèmes d'une entreprise. Ils relient entre eux les différents éléments pour qu'ils tendent tous vers le même objectif¹.

1.4.2. Le sous-système d'information et la gestion

Composé de sous-systèmes, matériel, logiciel, unités de stockage pour les fichiers et les bases de données. Les analystes développent deux types de systèmes d'information différents² :

- Les systèmes de traitement des transactions : ont pour but d'améliorer les activités opérationnelles quotidiennes dont dépend l'entreprise.
- Les systèmes de décision pour la gestion : destinés à aider directement les responsables de la prise de décision de l'entreprise. Il en distingue deux types :
 - Les SI de gestion fournissent des informations sous forme d'état, de façon régulière pour aider les dirigeants dans leurs décisions répétitives et prévisibles.
 - Les SI d'aide à la décision s'intéressent à une prise de décision moins structurée et moins prévisible, c'est-à-dire le type de décision ou il faut connaître à la fois le type d'information nécessaire et la façon de l'utiliser.

¹ Evariste, (Chabi) : **système d'information d'aide à la décision, modélisation de la gestion des stocks Consommables et inventaire des équipements de l'EPT**, Ecole Polytechnique de Thiès, 2000, p5.

² Ibid, p7.

2. Le système de la comptabilité de gestion

2.1.L'information comptable

2.1.1. L'information

2.1.1.1. Définition de l'information

Différentes définitions ont été présentées parmi lesquelles on citera les suivantes :

- L'information selon Marciniak et Rowe est « une différence qui produit une différence »¹;
- Davis propose la définition suivante : « l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit ; elle a une valeur pour ses décisions et ses actions »² ;
- Lesnard et Verbrugghe définissent l'information comme : « une image des objets et des faits : elle apporte une connaissance que le destinataire ne possédait pas ou qu'il ne pouvait pas prévoir. L'information réduit l'incertitude, elle n'a de valeur que si elle a une influence bénéfique sur les décisions ou les actions »³ ;
- Philippe Nasr définit l'information comme : « une nouvelle connaissance résultant de la transformation des données par un processus de traitement (calcul, regroupement) »⁴.

2.1.1.2. Le rôle de l'information pour l'entreprise

L'information joue un rôle essentiel dans une entreprise, elle est à la fois :

- Instrument de liaison avec l'environnement ;
- Support de connaissance individuelle ;
- Instrument de communication ;
- Support de ressources de gestion.

2.1.2. L'information comptable

Parmi les éléments d'information que possède la majorité des entreprises est l'information comptable, cette dernière porte sur les documents comptables de l'entité **dont le bilan, le compte résultat, les annexes...**, elle est communiquée dans le respect des normes réglementaires et à des rythmes de parution légaux.

¹ Marciniak R et Rowe F, **système d'information dynamique et organisation**, Economica, 1997.p 60

² Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, **système d'information pour le management**, Economica. P34

³ Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugghe, **Organisation et gestion de l'entreprise**, Dunod, 1994.p96

⁴ Philippe Nasr, **Le système d'information de gestion**, Chenelière, 2009.p101.

L'information comptable doit être neutre, elle ne doit pas de faire l'objet de partie pris ou aboutir à des données tendancieuses et des résultats prédéterminées¹.

2.1.2.1. Quel avenir pour l'information comptable

Il est difficile de nier le rôle considérable joué par l'information comptable dans le fonctionnement des entreprises. Lors des assemblées générales annuelles, le bilan et le compte de résultat des entreprises sont systématiquement présentés aux actionnaires.

Dans les banques par exemple, l'information comptable est toujours analysée, décortiquée, avant d'accorder tout crédit aux entreprises.

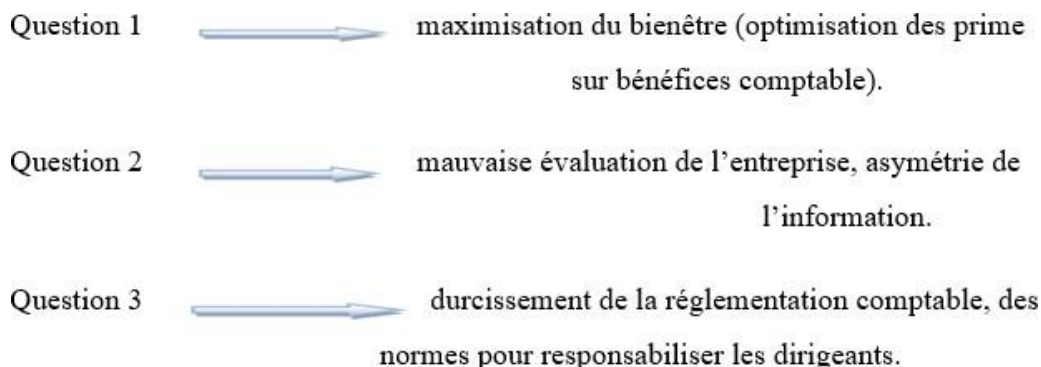
La question de l'avenir de cette information mérite d'être sérieusement discutée pour deux raisons² :

- La première raison est liée aux besoins croissants d'informations pertinentes sur les entreprises exprimés par de nombreux agents économiques, soucieux d'allouer efficacement leurs ressources... Sachant qu'avec les progrès technologiques récents (capacité de traitement des ordinateurs, internet, les logiciels...), il devient aisé pour les responsables des entreprises de produire et de diffuser rapidement des informations financières pertinentes aux divers agents économiques.
- La seconde raison tient à la qualité de l'information comptable bien que celle-ci soit réglementée et normalisée, dans ce point-là les chercheurs ont abordé le problème de manipulation comptable sous forme des trois questions suivantes :
 - ✓ Pourquoi les dirigeants manipulent l'information comptable ?
 - ✓ Quelles sont les conséquences de ces manipulations ?
 - ✓ Quelles mesures adopter pour éviter de telles pratiques ?

¹ Loi 07-11, portant sur le système comptable financier, 25 novembre 2007, p80.

² La revue du financier.fr/article ; quel avenir pour l'information comptable, p 2-4

Les réponses sont présentées dans de schéma suivant :



2.1.2.2. Les qualités caractéristiques de l'information comptable

Les qualités caractéristiques de l'information comptable sont les qualités constitutives de son utilité pour les utilisateurs. Elles peuvent être clairement présentées¹ :

- **Intelligibilité** : les informations doivent être clairement présentées et compréhensibles. La forme des états financiers, la terminologie et le classement des éléments doivent rendre les informations importantes, claires et faciles à comprendre, cela signifie que l'information soit explicite, concise et à la portée des utilisateurs.
- **Comparabilité** : est une caractéristique du rapport qui existe entre deux éléments d'information. La permanence des méthodes comptables est importante lorsqu'on établit un parallèle entre les états financiers d'une même entité sur deux exercices par exemple.
- **Pertinence** : elle s'apprécie par le rapport entre l'information et l'usage qui en est fait. Une information est pertinente lorsqu'elle est de nature à favoriser une prise de décision adéquate par les utilisateurs en les aidants à évaluer les événements passés et présents, à prédire le futur ou en leur permettant de confirmer ou de corriger des évaluations antérieurs.
- **La fiabilité** : une information est fiable quand elle n'est pas entachée d'erreur ni de biais importants et que les utilisateurs peuvent s'y fier pour avoir une représentation fidèle de ce qu'elle est censée représenter. Les critères de : fidélité, neutralité, exhaustivité, prudence et variabilité sont des composantes de fiabilité.

¹ [http : www.procomptable.com/etudiants/cours_concepts/concept](http://www.procomptable.com/etudiants/cours_concepts/concept) et principes comptables fondamentaux, (publié le 06/03/2001 consulté le 22/12/2021).

2.1.2.3. La destination de l'information comptable

L'information comptable sert de support chiffré à toutes les négociations existantes entre l'entreprise et ses partenaires, elle offre un cadre cohérent pour apprécier les performances et la situation de l'entreprise. Une information comptable peut être d'usage interne ou externe.

- L'information comptable d'usage interne comme l'information pour l'évaluation des stocks, le coût de revient des produits, etc.
- L'information comptable d'usage externe ce sont des informations mises à la disposition des tiers : les actionnaires, les acteurs sociaux, l'état, clients, fournisseurs.

2.1.2.4. Les insuffisances de l'information comptable

Si l'information est la matière première de la décision, encore faut-il qu'elle soit pertinente, c'est-à-dire appropriée au problème posé et à la situation dans laquelle se trouve l'entreprise au moment précis de la prise de décision.

Or, par définition même, les traitements comptables sont routiniers et systémiques, les informations issues de la comptabilité peuvent servir à détecter les anomalies, à localiser et à identifier les problèmes, mais elles ne suffisent généralement pas, dans l'état ou elles sortent, à éclairer la prise de décision.

Les informations comptables, en effet constituent des moyennes tirées du passé-présent, alors que les chiffres à prendre en compte pour éclairer les décisions doivent procéder des données de présent-futur, compte tenu notamment de la volonté d'infléchir le cours des données constatées et de la situation dans laquelle on se trouvera au moment d'agir¹.

2.1.3. Le système d'information comptable

Un système d'information comptable est un ensemble organisé de ressources matérielles, logiciels, personnels, données, procédures et autres permettant d'acquérir, traiter et communiquer des informations.

Le SIC comporte des :

- Matériels : des ordinateurs, des imprimantes, des réseaux de communication.
- Méthodes : des logiciels, des procédures, des règlements

¹ Chabchoub (A) et Afess (H), **le système d'information comptable**, in revu la revue des sciences de gestion, N° 224, février, 2017, p 89.

- Personnels : des analystes, des programmeurs, des utilisateurs

Ayant pour but de :

- Recueillir les informations ;
- Les stocker afin de les traiter ;
- Les diffuser aux différents utilisateurs.

2.1.3.1. Les objectifs du système d'information comptable

Un SIC a trois finalités principales :

- Un outil d'aide à la décision : il fournit les informations d'aide à la décision aux responsables des différentes activités ;
- Un outil de contrôle de l'organisation : le système de gestion permet de détecter les dysfonctionnements et c'est un outil de coordination de l'activité des différents centres de responsabilités, c'est un support essentiel de la gestion stratégique ;
- Il a pour mission de fournir des informations quantitatives à tous les gestionnaires de l'entreprise, non seulement il communique les informations mais il doit de plus en plus en proposer une analyse et aider à leurs interprétations.

La comptabilité se doit aussi de renseigner les partenaires extérieurs de l'entreprise, les administrations, les actionnaires, les banques, cela l'oblige à faire preuve d'une grande rigueur dans la présentation pour respecter des normes qui sont lui imposées. Le SIC a donc permettre d'atteindre ses objectifs.

2.1.3.2. Les SIC et le système d'informatique

Le SIC prend appui sur le système informatique, il existe trois niveaux d'organisation actuelle du SIC :

- La comptabilité autonome : un microordinateur autonome avec une saisie manuelle centralisée plutôt pour les petites entreprises type TPE.
- La comptabilité semi intégrée : avec un réseau local et des applications qui vont permettre de générer automatiquement des écritures comptables pour des entités de moyenne à grande entreprise.
- La comptabilité intégrée : de type architecture client-serveur ou la saisie unique des événements va permettre plusieurs axes d'analyses multiples en fonctions des

utilisateurs, ce système est utilisé dans les grandes entreprises à l'aide d'un logiciel de gestion intégré (PGI/ERP).

2.1.3.3. L'organisation d'un système d'information

Le domaine d'un système d'information peut être opérationnel ou stratégique. L'entreprise doit disposer d'un système qui lui fournisse des informations à la fois sur son fonctionnement et son environnement. Deux sous-systèmes seront distingués¹ :

- le système d'information de gestion : permet de renseigner sur le fonctionnement de l'entreprise sa gestion courante ainsi ses résultats. Effectuant les étapes suivantes :
 - ✓ Collecte des informations provenant du système opérationnel ;
 - ✓ Traitement des informations collectées ;
 - ✓ L'élaboration des synthèses destinées aux dirigeants ;
 - ✓ La prise de décision à partir des synthèses.
- Le système d'information stratégique : permet à l'entreprise d'être à l'écoute des changements, de surveiller les menaces et de détecter les opportunités.

2.1.3.4. La place du système d'information comptable dans l'entreprise

Dans toutes entreprises, le SIC est placé au carrefour. Le chargé de ce système reçoit des informations de base de tous les côtés puis les analyse et les codifie. Enfin, il les synthétise et les rend exploitables et parlantes par les utilisateurs.

Ce système intervient dans la gestion de l'entreprise dans trois phases²:

- La planification ;
- Le contrôle de la réalisation des programmes, faire apparaître les écarts puis les analyser et les expliquer pour redéfinir la gestion ;
- La construction des différentes synthèses et analyses ; financières, de structure, de rentabilité.

¹ Cours de Mr Diemmer Arnaud IUFM d'Auvergne

² Ibrahima, (H) : **l'impact du système comptable sur la gouvernance des entreprises**, thèse de master en science commerciales, université de Nice, 2003, p52.

2.1.3.5. La complexité du SIC

Le cadre conceptuel des recherches en SI montre que le succès d'un système d'information organisationnel est lié à des facteurs informationnels tels que la qualité de l'information¹.

En effet un système d'information comptable plus développé ou plus complexe offre une plus grande disponibilité des informations pour les dirigeants leurs permettant d'affiner leurs décisions pour une gestion plus efficace de l'organisation. Les résultats des recherches montrent l'impact significatif de la taille d'entreprise sur la complexité du SIC dont les entreprises de moyennes taille disposent d'un SIC plus complexe que celle de petite taille.

En outre les tests effectués montrent que la complexité d'un SIC dépende significativement de la structure de propriété de l'entreprise. En revanche aucune relation significative n'a pu être établie entre l'âge de l'entreprise et le degré d'utilisation des données comptables ainsi que la complexité du SIC n'est fonction de l'âge de l'entreprise.

Ainsi la complexité du SIC augmente lorsque le niveau de formation du dirigeant est meilleur dont les caractéristiques de la formation de ce dernier constituent des déterminants des pratiques comptables.

¹ Thèse de master, Op.cit, p 63.

Section 02 : L'acheminement décisionnaire lié à l'intermédiation

Grâce à l'utilisation de la comptabilité analytique dans la prise de décision qui aide l'entreprise à prendre les décisions idoines, nous allons présenter les éléments essentiels qui concernent les décisions, notamment, la définition de la décision, ses modèles, ses typologies, ses approches, pour ensuite reprendre la méthodologie de la prise de décision ou le processus de décision et son acheminement.

1. Généralités sur la prise de décision

1.1. Définitions de la décision

Pour la plupart des écoles rationalistes-analytiques, la décision est définie comme un choix entre plusieurs alternatives. Pour d'autres, la décision concerne aussi le processus de sélection de buts et d'alternatives. Les approches cognitives, finalement, traitent la décision comme le résultat d'un processus global de résolution de problèmes¹.

Étymologiquement, le mot décider vient du mot latin caedere, qui veut dire couper, trancher. Le terme décision a plusieurs définitions. Il est assimilé à un acte, une action ou un processus de résolution de problème :

Une décision est une action qui est prise pour faire face à une difficulté ou répondre à une modification de l'environnement, c'est à dire, pour résoudre un problème qui se pose à l'individu ou à l'organisation².

Roy et Bouyssou estiment que la décision est souvent présentée comme le fait d'un individu isolé (décideur) qui exerce librement un choix entre plusieurs possibilités d'actions à un moment donné dans le temps³.

Selon Mintzberg, une décision, qu'elle soit individuelle ou résultant d'un travail de groupe, peut être définie comme l'engagement dans une action, c'est à dire, une intention explicite d'agir⁴.

La décision est l'acte volontaire par lequel après examen des questions douteuses ou litigieuses on tranche, on prend parti⁵.

¹ ABDELKADER Adla, thèse doctorale, **Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil**, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P7.

² idem

³ ibid

⁴ ABDELKADER Adla, thèse doctorale. op.cit. P7.

⁵ HELFER. KALIKA et ORSONI, **management : stratégie et organisation**.

1.2. Modèle de décision

Les modèles de décision sont au nombre de trois ¹ :

- Le modèle rationnel ou classique où l'homme est considéré complètement informé pour prendre une décision optimale ;
- Le modèle rationnel ou classique où l'homme est considéré complètement informé pour prendre une décision optimale ;
- Le modèle psychologique où dans ce dernier, c'est l'optimalité qui est négocié pour parvenir, selon SIMON avec le principe de rationalité limitée à une décision plutôt situationnelle et satisfaisante.

1.3. Typologies de décision

On distingue plusieurs types de décisions qui doivent être prises dans une entreprise ² :

1.3.1. Selon l'échéance de décision

1.3.1.1. Décisions à court terme

Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une courte période. De quelques jours à quelques mois (pas plus d'un an en général). Exemple : embauche d'un salarié pendant deux mois en remplacement d'un autre en congé.

1.3.1.2. Décisions à moyen terme

Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une période d'une année à quelques années (généralement 3 ou 5 ans).

Exemple : achat d'un micro-ordinateur.

1.3.1.3. Décisions à long terme

Sont des décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise sur une longue période (5 ans, 10 ans, voire plus). Les décisions de long terme sont souvent stratégiques.

Exemple : lancement d'un nouveau produit.

¹ Mémoire online, <http://www.memoireonline.com>, management et système d'organisation (publier en 2004, Consulté le 25 Décembre 2021 à 19h).

² ZARA G., cours de management, P3.

1.3.2. Selon l'objet ou niveau de décision

1.3.2.1. Les décisions stratégiques

Les décisions stratégiques engagent l'entreprise sur une longue période puisqu'elles conditionnent la manière dont l'entreprise va se positionner sur un marché de manière à retirer le maximum de profit des ressources qu'elle mobilise. On cherche alors à répondre à la question essentielle de l'entreprise qui est « quoi produire ? » et son corollaire qui est « quels moyens mettre en œuvre de manière efficace pour produire ? ». Définitive, il s'agit de définir la manière dont l'entreprise va s'insérer dans son environnement.

Exemple : fusion avec une autre entreprise.

1.3.2.2. Les décisions administratives ou tactiques

Les décisions administratives doivent alors permettre de définir comment les ressources de l'entreprise doivent être utilisées pour parvenir à réaliser les objectifs définis dans le cadre des décisions stratégiques. Il s'agit alors d'organiser la collecte et l'affectation des ressources matérielles, humaines, financières et technologiques au sein de l'entreprise.

Exemple : choix du fournisseur informatique après adoption du plan d'informatisation.

1.3.2.3. Les décisions opérationnelles

Ces décisions s'appliquent dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise et concerne l'utilisation optimale des ressources allouées dans le cadre du processus productif de l'entreprise (gestion des stocks, gestion de la production...). Exemple : traitement administratif d'une commande.

1.3.3. Selon la nature des variables de décision

1.3.3.1. Les décisions programmables

Ce sont des décisions faciles à prendre qui portent sur des variables quantitatives et peu nombreuses, car il est facile de formaliser la décision par l'élaboration d'un algorithme.

1.3.3.2. Les décisions non programmables

Ce sont des décisions difficiles à prendre pour lesquelles les variables sont qualitatives et nombreuses. Il est difficile de les inclure dans un modèle mathématique.

1.3.4. Selon le degré de risque de décision

Du point de vue de degré de risque attaché à la prise de décision, on parle de décisions « certaines », de décisions « aléatoires » et de décision « incertaines »¹ :

1.3.4.1. Les décisions certaines

Ces décisions se caractérisent par un risque nul dans la mesure où l'on connaît le résultat de la prise de décision dans 99% des cas. Notons toutefois qu'un risque totalement nul n'existe pas (la faute d'un décideur ou un cas de force majeure peut, en effet, introduire un élément d'incertitude si faible soit-il). Ces décisions sont souvent les moins importantes c'est-à-dire les décisions de gestion courante.

1.3.4.2. Les décisions aléatoires

Ces décisions sont un peu moins certaines que les décisions certaines mais un peu plus certaines que les décisions incertaines.

Une décision est dite aléatoire lorsque certaines variables ne sont pas totalement maîtrisées par l'entreprise, mais sont connues en probabilité.

Lorsqu'une variable est connue en probabilité, elle s'agit d'une variable aléatoire c'est-à-dire une variable dont on sait qu'il y a telle ou telle probabilité pour qu'elle prenne telle valeur.

1.3.4.3. Les décisions incertaines

Lorsque interviennent des décisions qui ne sont ni maîtrisées par l'entreprise, ni même probabilisables en raison de la trop grande complexité de l'environnement et des conditions d'évolution du marché, on parlera de décisions incertaines. Ce sont souvent les décisions les plus importantes (décisions stratégiques).

1.4. Caractéristiques des différents types de décision

Bien que la démarche soit identique pour l'ensemble des prises de décisions de l'entreprise, il est possible d'identifier certaines caractéristiques propres à chacun des types de décision.

Et voici le tableau suivant qui résume les caractéristiques des décisions selon leur niveau :

¹ Surfeco21, <http://www.surfeco21.com>, La décision-Le processus de décision (publié le 7 octobre 2009, consulté le 27 Décembre 2021 à 12h).

Tableau N°7 : Caractéristiques des différents types de décision selon leur niveau

Caractéristiques	Type de Décision		
	Stratégique	Tactique	Opérationnelle
Domaine de la décision	Relations avec l'environnement	Gestion des ressources	Utilisation des ressources dans le processus de transformation
Horizon de temps	Moyen et long terme	Court terme	Très court terme
Effet de la décision	Durable	Bref	Très bref
Réversibilité de la décision	Nulle	Faible	Forte
Actions correctives	Impossibles	Difficiles	Faciles
Répétitivité des choix	Nulle	Faible	Forte
Procédure de décision	Non programmable	Semi-programmable	Programmable
Niveau de la prise de décision	Direction générale	Directions fonctionnelles	Chefs de services, chefs d'atelier
Nature des informations	Incertaines et exogènes	Presque complètes et endogènes	Complètes et endogènes

Source : ZARA G., cours de management, P5.

1.5. Facteurs qui influencent la prise de décision

Plusieurs facteurs influencent, dans un contexte donné, la prise de décision :

- Les caractéristiques de l'entreprise (taille, propriété, localisation, climat social, culture, histoire...) ;
- L'évolution du marché (croissance, stagnation, déclin) ;
- Les logiques financières ;
- Le contexte géopolitique...etc.

Cependant, la personnalité et le style de direction du dirigeant est un facteur explicatif et déterminant du processus de décision dans les entreprises, selon Herbert Simon dans sa théorie de la décision et le concept de la rationalité limitée, a expliqué que " Dans une situation donnée, les managers ne choisissent pas la meilleure solution mais la solution la plus satisfaisante compte tenu de leur degré d'information, de leur motivation et de leur capacité réelle d'action".

1.6. Approches de la décision ¹

1.6.1. Les approches systémiques

La modélisation systémique propose de considérer la décision comme un processus de traitement de l'information séquentiel et projectif se développant au sein de l'organisation complexe dont il n'est pas séparable.

D'après Le MOIGNE, les approches systémiques de modélisation des processus de décision sont nées des observations de processus de décision entendu comme un processus cognitif complexe et non plus comme un objet tenu pour bon ou mauvais au regard d'un unique critère de rationalité disjonctive. On s'éloigne donc des théories analytiques, qui instrumentalisent la décision, pour la réduire à une procédure de choix mathématique, « la commande optimum, que doit recevoir le système pour établir le bon comportement rationnel, présumé unique ».

Ces approches, supposent que chez chaque individu il existe des structures mentales de raisonnement en situation complexe de décision. L'objectif de la modélisation systémique de la décision est alors de développer des formalismes pour les caractériser.

1.6.2. Les approches analytiques ou prescriptives

Issues initialement de travaux d'économistes, l'objectif de ces dernières est d'assister le décideur en lui proposant des outils pour choisir la décision optimale dans une situation donnée, à l'aide d'outils mathématiques. Ces approches dominent dans le domaine médical (aide à la décision pour déterminer des traitements ou des opérations cliniques) ainsi que dans les sciences de l'environnement (choix à prendre dans une politique de développement durable). Elles sont également très présentes dès qu'il s'agit d'aide à la décision en ingénierie et en gestion.

Il s'agit de modèles prescriptifs et normatifs, s'appuyant sur divers outils mathématiques comme la programmation (linéaire et non linéaire), la logique floue. Elles considèrent la Décision comme un objet qui est composé d'une procédure de choix (évaluation de plusieurs alternatives, correspondant à des jeux de paramètres) et de la solution retenue (caractérisée par des critères, une performance). Ces approches offrent des solutions adaptées lorsque les hypothèses de validité des modèles correspondent aux situations d'application. En

¹ ABDELKADER Adla, thèse doctorale, **Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil**, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010, P9 :11.

revanche, lorsque la modélisation des croyances et des désirs des décideurs est confrontée à un environnement en perpétuel changement, lorsque l'écart dans les modèles de rationalités, de croyances et de désirs est fortement biaisé par les comportements humains, ces théories montrent leurs limites.

1.6.3. Les approches descriptives

Pour pallier ces manques, des approches descriptives ont été développées afin de répondre aux besoins de modélisation des organisations. Notamment, lorsque la modélisation des approches des décideurs est confrontée à un environnement changeant, ou que les modèles rationnels des croyances et des désirs des décideurs sont fortement biaisés par les comportements humains. Elles sont issues de la psychologie cognitive et de la théorie de l'information. Elles visent à modéliser le processus de décision des acteurs pour le décrire, l'analyser et l'exploiter (le réutiliser) si possible. Ces approches prédominent en Sciences Sociales, en Sciences de l'Information et en Sciences Cognitives.

LONGUEVILLE différencie trois courants de recherche au sein de l'approche descriptive, chacune des approches privilégie une facette de la décision :

- **Les aspects processus** : ces méthodes abordent la décision comme un enchaînement d'activités qui conduisent au résultat.
Les aspects d'organisation sociale : Il s'agit de considérer la décision comme un processus complexe et d'intégrer dans la modélisation l'importance des relations humaines, capables de s'auto-organiser pour prendre les décisions.
- **Les aspects structurels de la décision** : font référence aux différentes étapes de construction de la décision. Ces méthodes cherchent à représenter les divers objets produits tout au long du processus de décision.

2. Méthodologie de la prise de décision

2.1. Définition du processus de décision

Le processus de décision peut être défini comme l'ensemble des actions que le décideur effectue pour prendre sa décision et la mettre en œuvre (consultation, recherche d'informations...). Ces actions qui représentent le processus de décision répondent aux objectifs de l'organisation en intégrant les contraintes inhérentes à la situation analysée (situation de décision). Ou, un ensemble d'étapes, plus ou moins bien comprises pour transformer les entrées en sorties sous forme de décisions.

D'une manière générale, on déduit que le processus de décision englobe toutes les activités réalisées entre le moment où un stimulus pour l'action est perçu et le moment où l'engagement dans l'action est effectué¹.

2.2. Méthodologie de la prise de décision

Lorsqu'un gestionnaire est confronté à un ou plusieurs problèmes, il peut avoir deux comportements principaux :

2.2.1. Le premier comportement

Est simple le gestionnaire s'appuie dans le processus de prise de décision sur un raisonnement économique et un calcul différentiel : il cherche une solution et il fait le bilan de cette dernière :

- Les gains qu'elle permet de gagner ;
- Les objectifs qu'elle peut atteindre ;
- Les buts qu'elle peut réaliser ;
- Les dépenses qu'elle peut coûter.

Puis le gestionnaire prend la solution qui satisfait la majorité de ces critères : il prend « une solution efficace et qui rapporte plus qu'elle ne coûte ».

2.2.2. Le deuxième comportement : c'est un comportement rationnel et évolué, et que chaque responsable doit l'adopter : il consiste à :

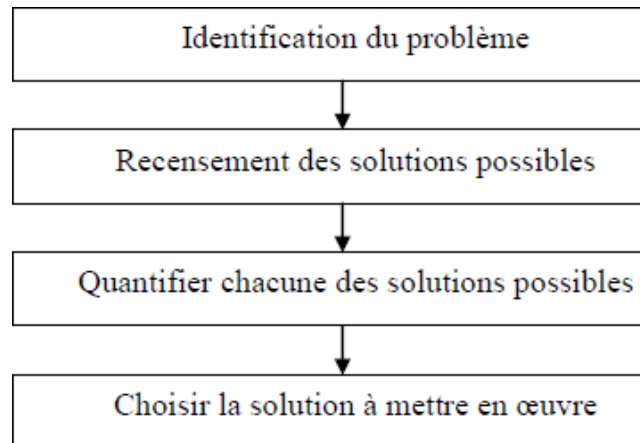
- Faire un inventaire des solutions possibles ;
- Quantifier chacune de ces solutions ;
- Choisir la meilleure. C'est-à-dire la plus efficace et la plus rentable

Donc ce comportement conduit le responsable à choisir une solution optimale.

Les étapes principales du processus de décision sont :

¹ LADEG Hamza, mémoire de fin d'étude : **Modélisation des connaissances du décideur pour le renforcement du Processus KDD, ESI (EX : ENI)**, Alger, 2012, P.4.

Figure N°13 : Les étapes du processus de décision



Source : Élaborer par nous-même à partir des documents consultés

- **Identification du problème**

Il faut s'intéresser aux problèmes qui sont difficilement identifiables, c'est le cas lors du changement de l'environnement de l'entreprise.

Les problèmes de l'entreprise doivent être détectés par son système de régulation :

- **Dispositif de régulation par anticipation** : c'est-à-dire grâce à un système de veille on peut anticiper les problèmes et leurs conséquences ;
- **Dispositif de régulation par alerte** : déclenchement du processus de décision à la suite d'un dysfonctionnement interne.
- **Dispositif de régulation par erreur** : déclenchement du processus de décision à la suite d'une anomalie dans les résultats.

- **Recensement des solutions possibles**

Cette phase est abordée lorsque le problème a été clairement détecté et identifié, et elle se heurte au principe de rationalité limitée introduit par SIMON c'est-à-dire :

- Le décideur ne peut pas appréhender tous les choix possibles, car ses capacités cognitives sont limitées. Cependant il est rationnel, il ne va pas chercher la meilleure solution. Il s'arrête à la première solution assez bonne correspondant aux critères de son choix. Donc H. SIMON parle de rationalité limitée.
- Souvent, les responsables n'étudient qu'un nombre limité de solution, par manque de temps, d'information.

- De plus le système de valeurs du décideur biaise ses choix.
- **Quantifier chacune des solutions possibles**

Cette troisième étape constitue le domaine de la comptabilité analytique puisque cette dernière consiste à quantifier les diverses solutions possibles en termes de coût, de profit, et d'utilité.

- **Choisir la solution à mettre en œuvre**

Le choix de la solution à mettre en œuvre se fait en fonction d'un critère de sélection bien identifier reflétant la réalité et l'activité normale de l'entreprise.

Cependant, dans la pratique, cette liste de phases n'est pas chronologique et ne reflète que partiellement la réalité, mais leur identification permet d'avoir une vision globale du processus et des différentes « tâches » à accomplir pour aboutir à une décision. Ces tâches peuvent être explicites ou implicites, individuelles ou collectives. La procédure décrite par cette succession de phases n'est pas purement séquentielle ni linéaire. Des « retours en arrière » ou « boucles » peuvent se produire, notamment lors de la phase de recensement, c'est à-dire qu'à chaque phase, on peut être amené par exemple à générer une nouvelle alternative ou encore à rechercher de nouvelles informations ; l'élaboration d'un scénario peut nécessiter l'acquisition d'informations supplémentaires.

De nombreuses itérations peuvent être nécessaires, au vu de la capacité limitée de l'homme en termes de traitement de l'information et de la complexité des problèmes de décision, avant qu'un terme ne puisse être apporté au processus de décision. La présence de ces boucles pendant le processus de décision dépend du niveau de structuration du problème de décision.

2.3. L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise

La survie et la pérennité d'une entreprise dépend des décisions prises par ses dirigeants, et la prise de décision peut être individuelle ou bien collective, et les deux modes dégagent des avantages et des inconvénients pour l'entreprise.

2.3.1. Décision individuelle

2.3.1.1. Avantages de la décision individuelle

- Rapide, en termes de sa mise en œuvre ;
- Économique, en termes de ressources parce que ne mobilise pas d'autres personnes.

2.3.1.2. Inconvénients de la décision individuelle

- Lente, en termes de son délai de réalisation ;
- Faible, en termes de sa qualité et sa créativité ;
- Limité, en termes de ses informations.

2.3.2. Décision collective

2.3.2.1. Avantages de la décision individuelle

- Le processus décisionnel se trouve alimenté de toutes informations complètes et nécessaires ;
- L'engagement de plusieurs personnes et leur implication dans le processus de décision permet leur responsabilisation ;
- L'avantage d'option de solutions.

2.3.2.2. Inconvénients de la décision collective

- Gaspillage de ressources organisationnelles, parce que le temps des participants peut être utilisé dans la réalisation d'autres tâches ;
- Possibilité de conflits inter personnels.

Il est préférable pour les entreprises d'opter pour une décision collective quand l'adhésion du personnel paraît nécessaire à la mise en application de la décision.

2.4. Les centres de décision qui s'intéresse à la générale et l'analytique :

Pour la comptabilité générale les seuls utilisateurs se limitent à la direction générale qui informe l'environnement externe de l'entreprise à travers ses actionnaires, fisc, banquiers, organismes sociaux, fournisseurs, clients....

Son rôle essentiel consiste, en effet consiste, à informer tous les tiers intéressés sur les opérations ayant affecté le patrimoine de l'entreprise et plus précisément, à :

- ✓ Dégager le résultat global ;
- ✓ Présenter la situation comptable des éléments actifs et passifs.

Quant à la comptabilité analytique tournée vers l'intérieur en font un système d'information interne, un véritable outil d'aide à la prise de décision.

La comptabilité analytique intéresse tous les décideurs, c'est-à-dire tous les responsables, quel que soit leur niveau hiérarchique dans l'entreprise¹.

2.5. La comptabilité de gestion au sein de l'entreprise

2.5.1. L'aide à la prise de décision

La comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

A chaque fois qu'un projet est envisagé, l'étude du dossier exige de réunir des données comptables concernant la structure des coûts.

Par exemple, faut-il continuer la fabrication d'un produit, ou bien au contraire sous-traiter? fait-il acheter et entretenir les camions de livraison, ou au contraire les louer? Toutes ces études dites d'opportunité passent par une analyse comparative des coûts.

Dans cette optique, la comptabilité analytique doit s'organiser pour être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au décideur.

Ces informations vont dans de nombreux cas avoir une importance stratégique. Par exemple, en phase de lancement d'un produit, quand il s'agit de prendre la décision de continuer ou d'arrêter les frais, certaines informations analytiques (montant cumulé des dépenses publicitaires par exemple) seront très précieuses. De même, en phase de vieillissement.

Lorsqu'il s'agit de prendre la décision de retirer le produit du catalogue, la connaissance de l'évolution des résultats analytiques est déterminante.

D'une manière générale, les données analytiques sont indispensables à la mise en place d'une véritable gestion prévisionnelle. C'est en grande partie la connaissance des coûts passés qui permet de prévoir les coûts futurs, en fonction des hypothèses de niveau d'activité retenus, et donc d'établir les budgets qui explicitent les programmes d'action, d'étudier plusieurs scénarios possibles, et de prendre les décisions en fonction des résultats estimés.

Quand la gestion budgétaire est informatisée, on peut, en faisant varier les hypothèses, obtenir très rapidement un chiffrage des résultats prévisionnels et se rapprocher le plus possible de l'optimum. Par le biais de la simulation budgétaire, les informations analytiques sont

¹ Louis (D) et Didier (J), **Comptabilité analytique de gestion**, édition Dunod, p 106.

utilisées pour mettre au point un véritable modèle de fonctionnement de l'entreprise servant à tester l'impact sur les résultats de telle ou telle décision.

Dans le cadre de cette gestion prévisionnelle, un intérêt tout particulier doit être porté à l'établissement des prix. La comptabilité analytique fournit les données qui, confrontées avec d'autres données de nature commerciale, permettent de prendre des décisions en matière d'établissement de devis pour les clients, de calcul d'établissement de prix de cession interne ou de fixation de prix de vente.

2.5.2. Analyse économique et prise de décision

L'analyse des coûts doit inévitablement nous conduire vers la prise de décision dans l'intérêt de l'entreprise qui est celui de la réalisation des profits mais également la pérennité sur le marché.

Dans cette optique décisionnelle, donc prévisionnelle, la comptabilité analytique a pour objectif non seulement de reclasser les charges de la comptabilité générale selon leur destination, mais également de constituer les éléments privilégiés de la banque d'informations économiques, internes à l'entreprise, à laquelle tout responsable doit pouvoir accéder pour obtenir les informations nécessaires à la prise des décisions qui lui incombent.

La multiplicité des décisions à prendre dans une entreprise seront permises par les calculs des différents coûts et les informations contenues dans ces calculs. La prise de décision par les responsables sera guidée, ainsi que le précise les normes comptables, par des études technico-comptable fondées notamment sur les coûts déterminés par la comptabilité analytique d'exploitation.

En effet, les éléments de coûts à prendre en considération pour comparer, par exemple, à la sous-traitance la solution consistant à faire soi-même, ne seront pas les mêmes, à condition d'exploitation égales, selon que l'entreprise soit en situation d'activité normale, de sous-activité ou de sur activité¹.

2.5.3. La production de l'information nécessaire au contrôle de gestion

La comptabilité analytique va également jouer une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise, au niveau de la phase « contrôle » de ce processus.

¹ Cours madame Boubrit R, la comptabilité et la prise de décision, Ecole supérieur de commerce, 2016, p19.

Gérer une entité économique, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre les objectifs de cette entité. Dans une entreprise, l'objectif de rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié.

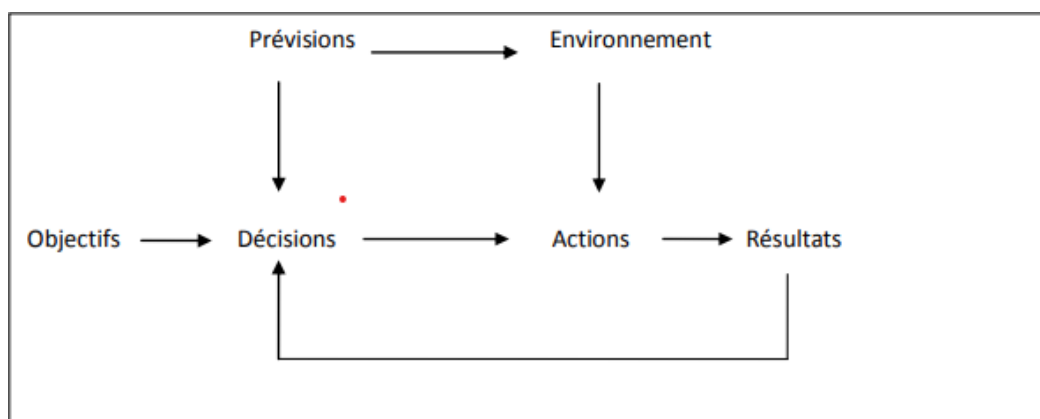
Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés, ce que nous pouvons représenter par la séquence suivante :

OBJECTIFS → DECISIONS → ACTIONS → RESULTATS

Dans la pratique, les résultats ont toujours la fâcheuse tendance à « diverger » par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un « environnement », c'est-à-dire un ensemble d'autres agents socio-économiques qui eux aussi poursuivent leurs propres objectifs.

Bien évidemment, on essaie d'anticiper les décisions de ces autres agents (les firmes concurrentes par exemples) en établissant des prévisions qui se traduisent par des budgets. Mais il est nécessaire, si l'on veut garder la maîtrise de la situation, mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte, quand des écarts importants apparaissent entre prévisions et réalisations, afin de prendre les décisions correctrices qui s'imposent.

Figure N° 13 : mécanisme de régulation du système de contrôle de gestion.



Source : Elaborée par nous-même à partir des documents consultés

Ce mécanisme est un mécanisme de régulation par rétroaction. Concrètement, il suppose la mise en œuvre d'un système de contrôle budgétaire, reposant sur les procédures suivantes¹ :

- ✓ Établissement de prévisions budgétaires ;
- ✓ Calcul périodique des coûts et des résultats ;
- ✓ Calcul et analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

Grace à un tel système, on va pouvoir garder la maîtrise des coûts, et éviter les « dérapages » par rapport au budget fixé.

On voit que la connaissance des coûts, grâce à la comptabilité analytique, va permettre d'introduire en gestion un aspect normatif, c'est-à-dire la possibilité de comparer la réalité à une norme, de comparer les coûts « réels » à des coûts prévisionnels « préétablis ».

La comparaison périodique des coûts réels aux coûts prévus va permettre d'analyser des écarts budgétaires et d'introduire les décisions correctrices. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire. Dans cette optique, on peut considérer la comptabilité analytique comme l'un des instruments du contrôle de gestion.

2.6. Les contraintes à la prise de décision

Quel que soit la méthode utilisée, le décideur, s'il veut faire le bon choix doit maîtriser un ensemble de contraintes qui peuvent apparaître comme des obstacles à une prise de décision idéale, et ces contraintes sont :

2.6.1. Le temps : Le temps est peut-être considéré comme une contrainte car, il contient plusieurs limites comme :

- Étude de marché rapide ;
- Manque d'approfondissement des dossiers ;
- Informations trop brèves ;
- Précipitation.

Exemple : Lancement trop rapide d'un produit pour éviter d'être distancé par un produit concurrent.

¹ Patrick (P), **De la comptabilité de gestion au contrôle de gestion**, édition Economica, 2008, p 92.

2.6.2. Les ressources matérielles : les limites sont :

- Manque d'espace ou d'équipements ;
- Outillage obsolète ;
- Technologie dépassée.

Exemple : Accepter un marché que l'on ne pourra pas honorer.

2.6.3. Les capacités financières : les limites sont :

- Peu de fonds proposés ;
- Crédits limités auprès des organismes bancaires ;
- Endettement trop important.

Exemple : Donner des garanties hypothécaires aléatoires au risque d'être vendu aux enchères publiques.

2.6.4. Le personnel : les limites sont :

- Manque de formation ;
- Peu de motivation ;
- Peu dynamique.

Exemple : Reproche de la clientèle qui est insatisfaite.

2.6.5. Le pouvoir : les limites sont :

- Manque d'autonomie pour le décideur ;
- Peu de décentralisation ;
- Trop de pouvoirs confiés à un dirigeant.

Exemple : Le décideur pourrait prendre des décisions inconsidérées.

2.6.6. Les éléments psychologiques : les limites sont :

- Dégradation de l'ambiance générale ;
- Pesanteur de la direction ;
- Influence des représentants du personnel ;
- Taille de l'entreprise et proximité des salariés ;
- Crainte de déplaire aux actionnaires.

Exemple : Accroissement de la productivité (licenciements) pour offrir des dividendes aux actionnaires.

2.6.7. La conjoncture défavorable : les limites sont :

- Faible croissance économique ;
- Marché saturé ;
- Consommation insuffisante.

Exemple : Lancement d'un nouveau produit dans un marché qui stagne

Conclusion du chapitre

Nous avons constaté que le résultat réalisé est considéré comme le point de départ pour prendre des différentes décisions, et qu'une décision est définie comme le choix entre deux ou plusieurs alternatives, donc la prise de décision est le résultat d'un processus de décision qui commence par l'identification du problème au sein de l'entreprise, puis le recensement des solutions possibles, puis la quantification de ces dernières et enfin le choix de la solution optimale entre elles.

Bien piloter une entreprise correspond à bien savoir prendre des décisions dans de simples circonstances et même complexes. D'où le recours à l'outil d'aide à la décision est essentiel. A travers un système d'information prééminent, ce dernier est approvisionné par des informations comptables et financières.

Ce système se divise en :

- Sous-système de la comptabilité financière qui repose sur une approche générale afin de pouvoir établir des états financiers susceptibles d'exposer le capital et la richesse de l'entreprise.
- Sous-système de la comptabilité de gestion, un système basé sur l'élaboration des informations nécessaires pour une meilleure gestion de l'organisation : détermination du résultat, mesure des écarts, analyse des réalisations et autres après avoir faire le regroupement des différents coûts indispensables pour l'accomplissement de la finalité : une bonne gestion et la prise de décision.

La prise de décision est toujours soumise à un ensemble d'obstacles ou de contraintes comme par exemple le temps, les ressources matérielles, la capacité financière, le personnel ...etc. Ce qui oblige le décideur de les prendre en considération lors de la prise de décision.



Chapitre IV



Introduction au chapitre

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la prise de décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre les conditions de validité des démarches mises en œuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et les contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision.

La première section fera l'objet de la présentation du groupe SONELGAZ, la deuxième se présentera comme illustration des développements théoriques au sein de la SONELGAZ.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

1. Présentation du groupe SONELGAZ

SONELGAZ Spa « Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz » est une société par actions régie par la législation en vigueur sous réserve des dispositions statutaires définies dans le décret exécutif suivant : n° 02-195 du 1^{er} juin 2002 ;

Elle a pour mission :

- La production, le transport, la distribution et la commercialisation de l'électricité.
- Le transport, la distribution et la commercialisation du gaz par canalisation.
- Le développement et la fourniture de toutes prestations en matière de services énergétiques.
- L'étude, la promotion et la valorisation de toutes formes et sources d'énergie.

Elle est dotée des organes suivants :

- L'Assemblée Générale
- Le Conseil d'Administration
- Le Président Directeur Général

1.1. Historique du groupe SONELGAZ

1.1.1 1947 : Création d'Electricité et Gaz d'Algérie (EGA)

L'entreprise EGA créée en 1947 détenait le monopole de la production, du transport, de la distribution de l'énergie électrique à travers tout le territoire algérien.

1.1.2. 1969 : Création de la Société Nationale de l'Electricité et du Gaz « SONELGAZ »

Par ordonnance n° 69-59 du 26 juillet 1969, portant dissolution d'« Electricité et Gaz d'Algérie » et création de la société nationale de l'électricité et du gaz « SONELGAZ ».

1.1.3. 1983 : Restriction de SONELGAZ

Toutes les unités SONELGAZ de travaux et de fabrication de matériels, créées pour pallier au manque de capacités nationales, ont été transformées en 1983 en entreprises autonomes. C'est ainsi que Kahrif, Kanagaz, Inerga, Etterkib, Kahrakib et AMC ont été créées et relèvent de Sociétés de Gestion de Participations de l'Etat (SGP).

1.1.4. 1991 : Nouveau statut de SONELGAZ

SONELGAZ change de nature juridique par décret exécutif n° 91-475 du 14 Décembre 1991, portant transformation de la nature juridique de la société nationale d'électricité et du gaz en Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial (EPIC).

1.1.5. 1995 : SONELGAZ Epic

Le décret exécutif n° 95-280 du 17 Septembre 1995 portant statuts de l'établissement public à caractère industriel et commercial « SONELGAZ » confirme la nature de SONELGAZ en tant qu'Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial. Elle est placée sous tutelle du Ministre chargé de l'énergie et des mines et doté de la personnalité morale tout en jouissant de l'autonomie financière.

1.1.6. Juin 2002 : Création de SONELGAZ.Spa

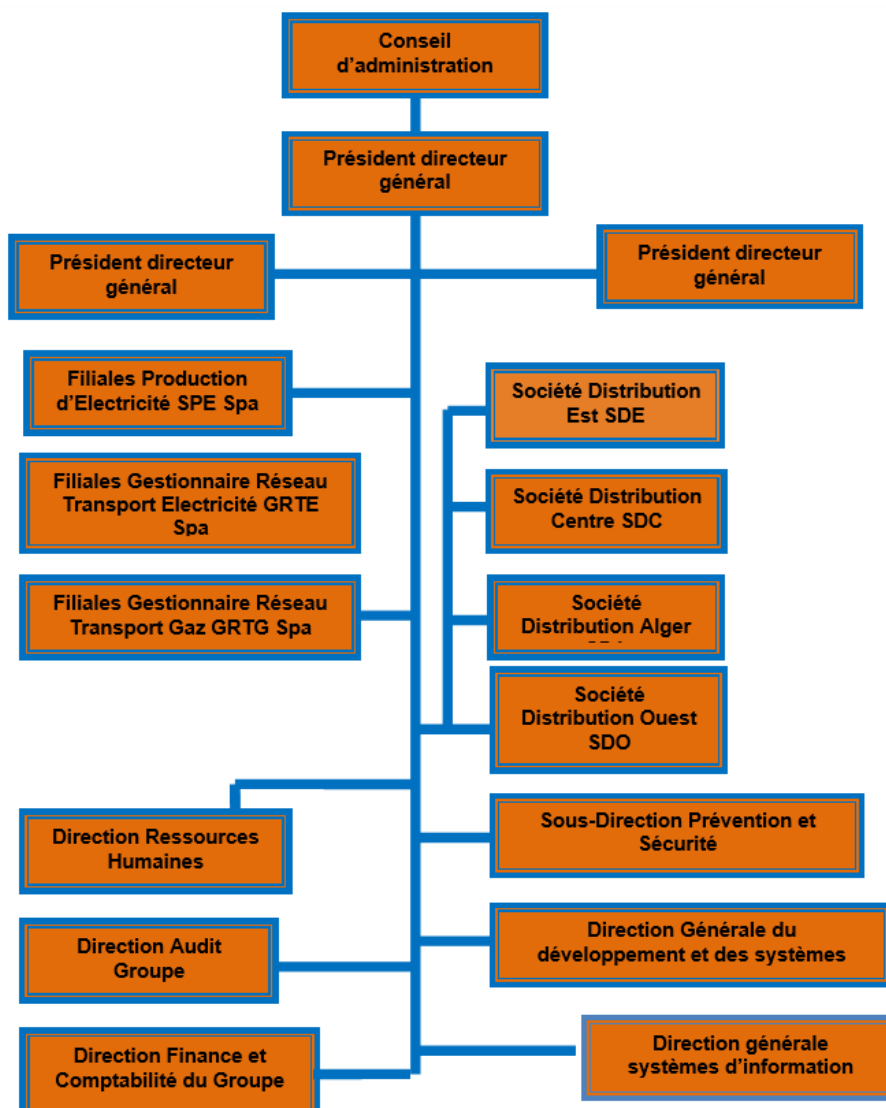
Le décret présidentiel n° 02-195 du 1^{er} juin 2002 a transformé l'EPIC SONELGAZ en holding de sociétés par actions dénommé SONELGAZ.Spa qui exerce par le biais de ses filiales les activités de production, de transport et de distribution de l'électricité et de transport et de distribution du gaz.

La loi n° 02-01 du 5 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisation stipule dans son article 165 que « l'Etat est, et demeurera, l'actionnaire majoritaire de SONELGAZ Spa ».

1.2. Organigramme du groupe SONELGAZ

La figure suivante présente l'organigramme du groupe SONELGAZ et ses différentes filiales.

Figure N°14 : Organigramme du groupe SONELGAZ



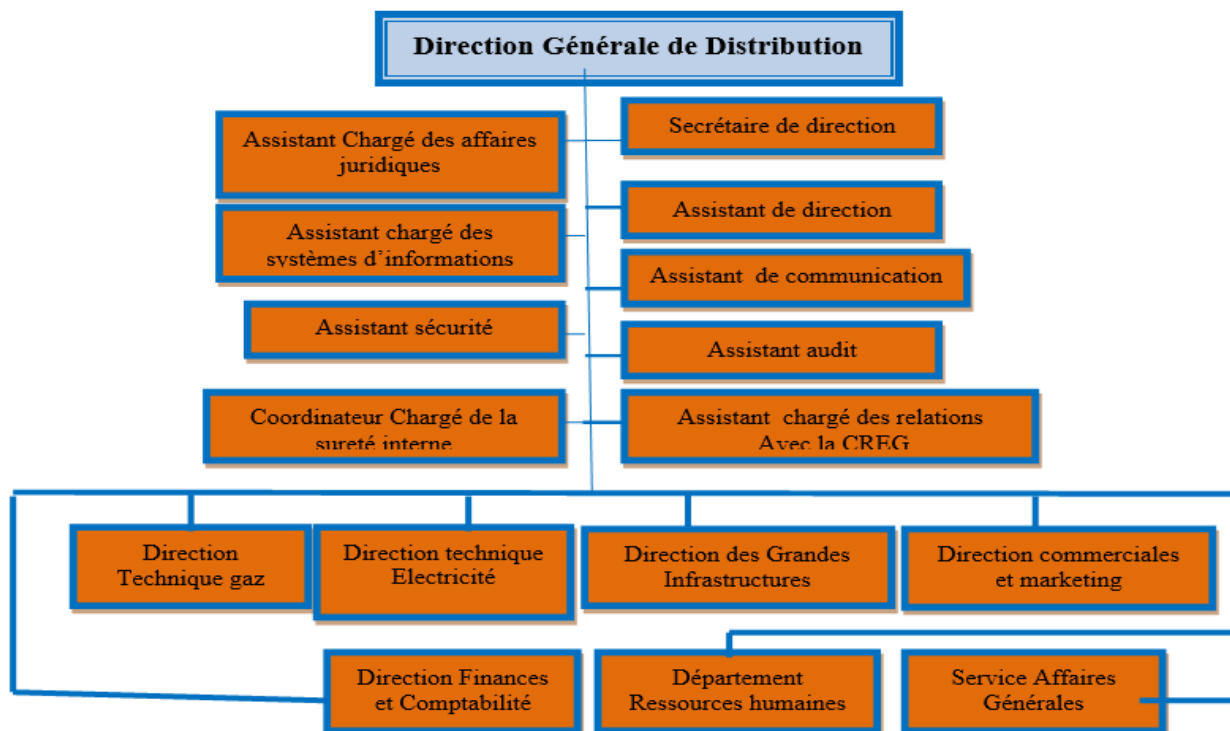
Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

Autres filiales : Maintenance des transformateurs (3 filiales régionales), Maintenance des véhicules (3 filiales régionales), Imprimerie (SAT INFO), TRANSMEX, CAMEG, MEL.HMP, SPAS, CREDEG (Recherche et Développement).

2. Présentation de la société de distribution centre

2.1. Organigramme de la société

Figure N°15 : Organigramme de la direction générale de distribution



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

La société de distribution centre est composée de 13 direction de distribution : Blida, Médéa, Bouira, Tizi-Ouzou, Djelfa, Ouargla I, Ouargla II, Illizi, Biskra, Ghardaïa, Laghouat, El oued et Tamanrasset.

La direction de distribution est chargée de commercialiser de l'électricité et du gaz.

2.2. Missions et attributions

- Acheter de l'énergie électrique et gazière et la revendre aux clients HT, MT, BT, BP MP et HP.
- Participer à l'élaboration de la politique commerciale du groupe (tarification, développement des ventes, ...)
- Satisfaire aux meilleures des conditions la demande de raccordement des clients électricité et gaz et leur apporter conseil et assistance.

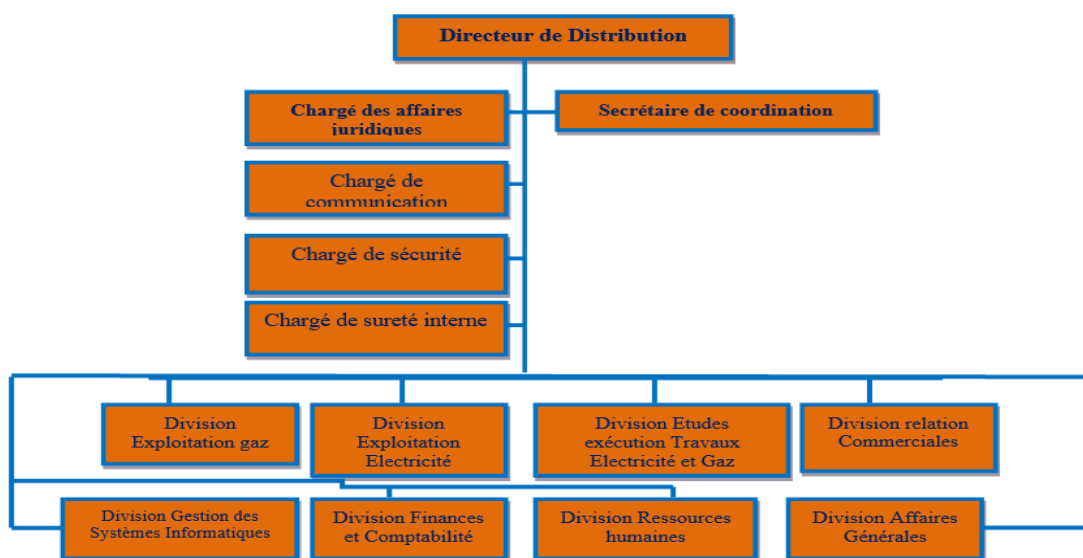
Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

- Assurer la gestion (conduite, exploitation et maintenance et le développement des réseaux MT/BT.
- Participer à l'élaboration des spécifications techniques aux choix des matériels et leurs homologations.
- Valider les programmes d'investissement.
- Participer à l'élaboration des PNE, DPN, et en assurer la maîtrise.
- Participer à la maintenance des systèmes de maintenance.
- Elaborer des études d'organisation propres à la distribution.

3. Présentation de la direction de distribution de Bouira

3.1. Organigramme de la direction de distribution de Bouira

Figure N°16 : Organigramme de la direction de distribution Bouira



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

3.2. Missions et attributions

- Participer à l'élaboration de la politique de la direction générale de distribution.
- Mettre en œuvre la politique commerciale de l'entreprise et veiller à son application.
- Satisfaire la demande de raccordement des clients MT/BT, MP/BP.
- Assurer la gestion, l'exploitation et la maintenance et le développement des réseaux MT/BT, MP/BP.

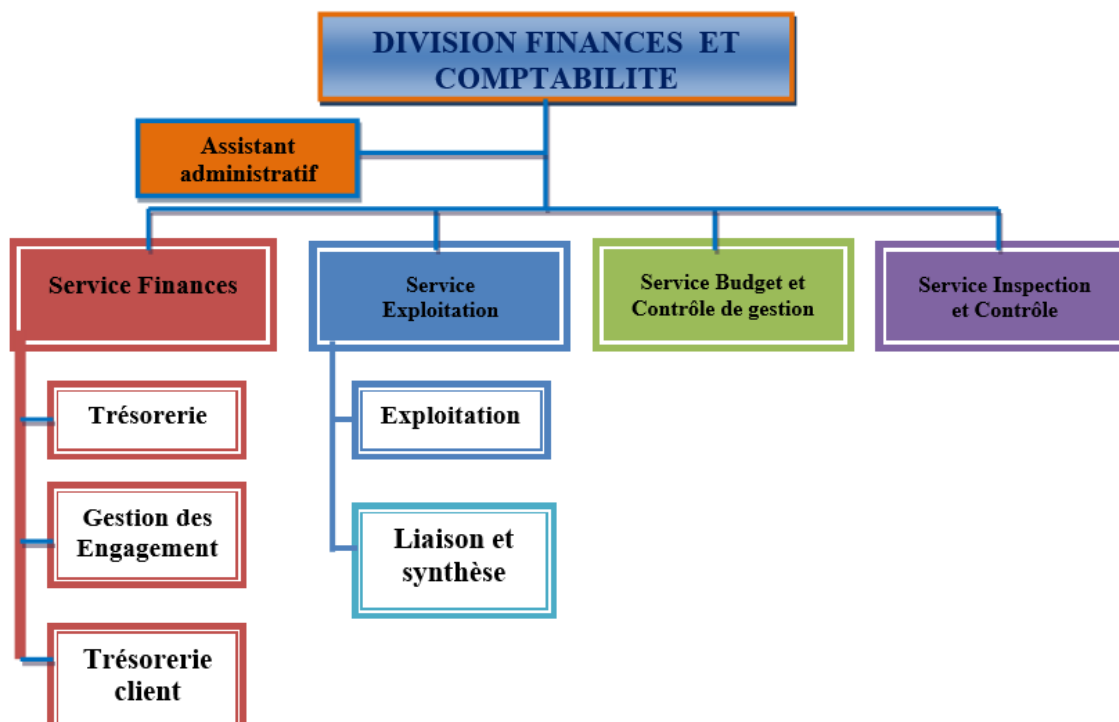
Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

- Etablir les programmes travaux qui se rapportent à ses missions et en assurer la maîtrise d'œuvre.
- Assurer la gestion et le développement de la ressource humaine et des moyens matériels nécessaires au fonctionnement du centre.
- Assurer la sécurité des personnes et des biens en rapport avec les activités de la distribution.
- Assurer la représentation de SONELGAZ au niveau local.

3.3. Division Finance et Comptabilité (DFC)

3.3.1 L'organigramme de la division Finance et Comptabilité

Figure N°17 : Division Finance et Comptabilité



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

- L'introduction au niveau de la cellule trésorerie rattachée au service finance, vérification, contrôle et la comptabilité des opérations rattaché au service d'exploitation, élaborer le budget annuel et tableau de bord et bilan d'activité de la Direction de Distribution au niveau de service budget et contrôle de gestion.
- Toutes les factures fournisseurs doivent être transmises par **DAM** et les services directement à la **DFC** par un Bordereau d'envoi.
- Toutes les factures fournisseurs reçues au niveau de la DFC doivent être enregistrées dans un registre, après contrôle l'exactitude des factures.

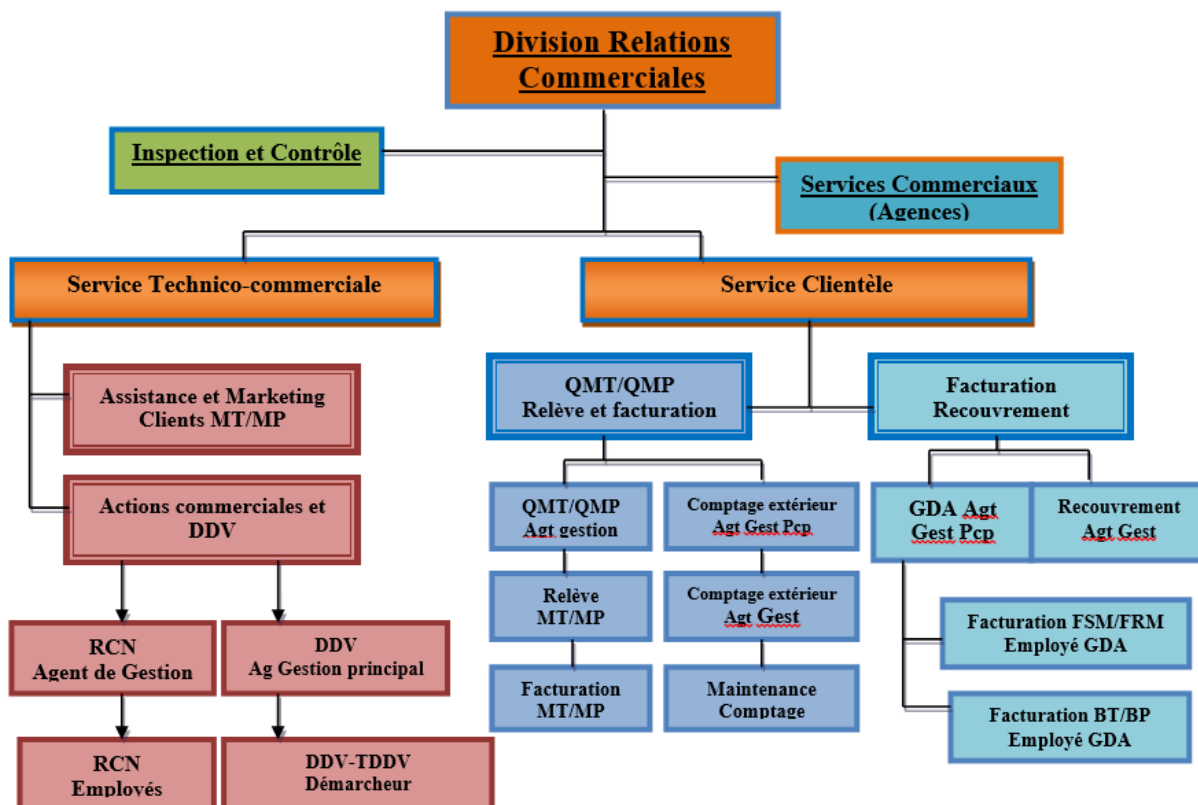
3.3.2. Missions et attributions

- Assurer les règlements décentralisés.
- Suivre les comptes de trésorerie et contrôler les comptes bancaires et CCP.
- Elaborer les prévisions de trésorerie à court terme, et établissement des demandes de fonds (accréditif).
- Procéder aux rapprochements des comptes bancaires et CCP.
- Suivre la réglementation des marchés (gestion des engagements).
- Validation et édition des états journaliers de la trésorerie.
- Transmission des journaux et états de gestion au service exploitation DFC pour comptabilisation.
- Contrôler les caisses en provenance des agences.
- Procéder à la comptabilisation des caisses.
- Assurer le contrôle des écritures comptables relatives à la P40 et R50.
- Produire les résultats comptables de la DD.
- Rapprocher, justifier et assurer l'apurement des comptes.
- Assurer les liaisons avec les autres centres comptables et le siège de la SDC.
- Assurer l'activité fiscale décentralisée.
- Elaborer le budget annuel de la DD.
- Réaliser le tableau de bord mensuel et le bilan d'activité de la DD annuel.
- Suivre les paramètres de la concession et relations avec la CREG.

3.4. Division Relations Commerciales DRC

3.4.1. L'organigramme de la DRC

Figure N°18 : Division des relations commerciales



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

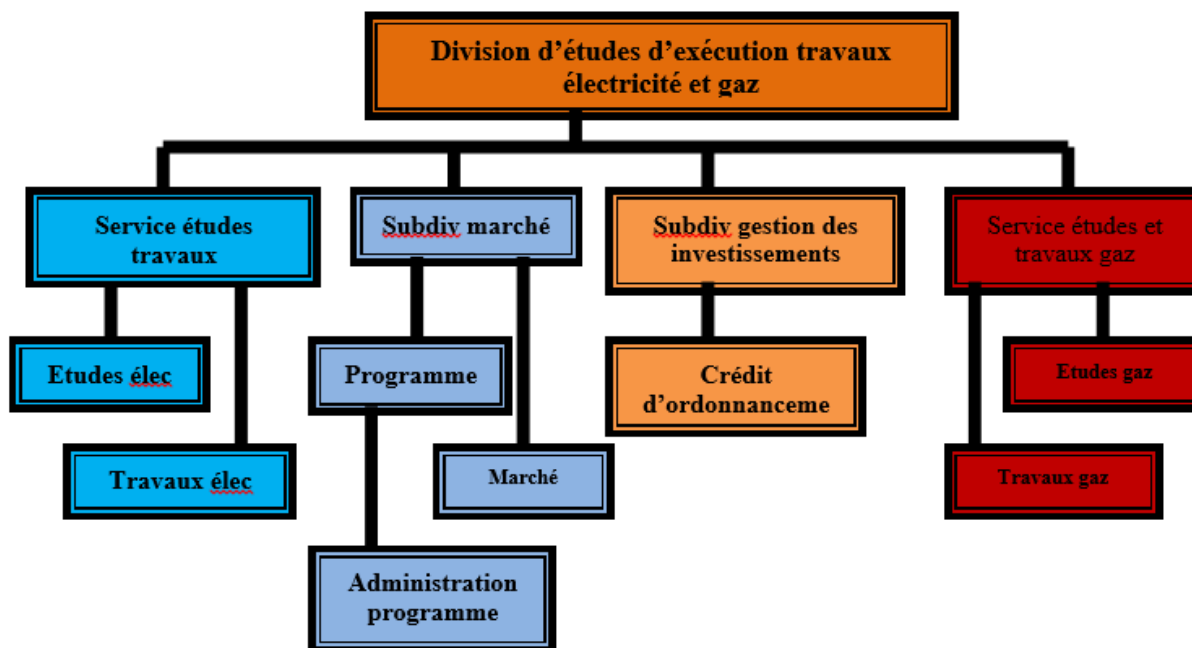
3.4.2. Missions et attributions

- La gestion des clients (coupure, quittance, intégration, etc..)
- Le respect de calendrier de relève et présentation.
- La qualité de relève FSM-MT/MP et BT/BP.
- La prise en charge du rapport journalier des agents commerciaux (MT/MP).
- L'application des barèmes en vigueur.
- Contrôler la relève, la facturation et le recouvrement de la clientèle.
- Analyser les ventes et les courbes de charge.
- Vérifier à chaque relève l'état des comptages des clients.
- Poser et mettre en service le comptage des nouveaux clients.
- Tenir à jour le fichier comptage.

3.5. Divisions Etudes Exécution et Travaux Electricité et Gaz

3.5.1. L'organigramme de la DEET

Figure N°19 : Division études exécution travaux électricité et gaz.



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

3.5.2. Missions et attributions

- La mise en place des programmes de réalisation d'ouvrages RCN (SET élec+ SET gaz), du programme propre.
- Etudier les demandes reçues à la direction de distribution (RCN) et des divisions d'exploitations
- Assembler les dossiers techniques des ouvrages à réaliser.
- Organiser les ouvertures de chantier avec les entreprises, vérifier et approuver les attachements et inspecter les chantiers.
- Tenir à jour le planning des travaux, planifier les mises en service.
- Rédiger les rapports d'avancement des travaux et réceptionner les ouvrages terminés.
- Approuver les études commandées aux bureaux d'études externes.
- Gestion des crédits de la direction régionale et suivre l'exécution des crédits.

- Réceptionner et procéder à l'ordonnancement de toutes les factures des entreprises de réalisation.
- Ouvrir et clôturer les autorisations de programmes et suivre la procédure de mise à l'enquête.
- Elaborer les programmes d'investissement à court terme et moyen terme suivant les orientations du niveau central et en collaboration avec les services techniques exploitation.
- Demander l'ouverture des AP et assurer leur suivi et procéder aux clôtures des AP.
- Préparer et lancer les appels d'offres et procéder à la sélection de l'entreprise moins distante lors de la séance ouverture.
- Demander les autorisations pour démarrer les chantiers.
- Instruire les demandes d'agrément techniques des entreprises de réalisation et faire des propositions pour leurs agréments.
- Etablir les contrats et convention de réalisation.
- Etablir les décomptes généraux et définitifs des marchés et conventions.

3.5.3. Partie surveillance des travaux

3.5.3.1. Partie étude des travaux.

- Réception de la demande d'étude.
- Classement de cette dernière par commune ou par agence.
- Saisi sur micro

ADM → Administration

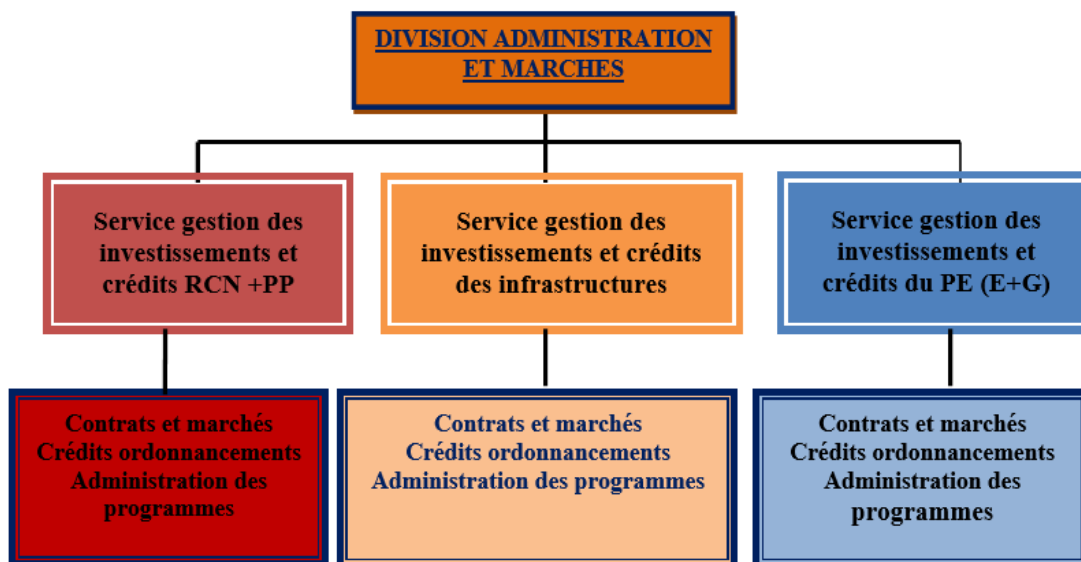
AO → Abonné Ordinaire.

- Recherche du tracé et établissement d'un schéma (minute).
- Réalisation d'un plan d'étude à base de la minute.
- Rédiger la liste matérielle.
- Transmettre la minute l'exploitation pour approbation
- Etablir le chiffrage après l'accord du service technique ou du SDR s'il s'agit d'un réseau HTA.
- Transmettre le chiffrage, la minute, la liste matérielle au service RCN pour établissement du devis client.
-

3.6. Division Administration Des Marchés (DAM)

3.6.1. L'organigramme de la DAM

Figure N°20 : Division Administration et Marchés.



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

3.6.2. Missions et attributions

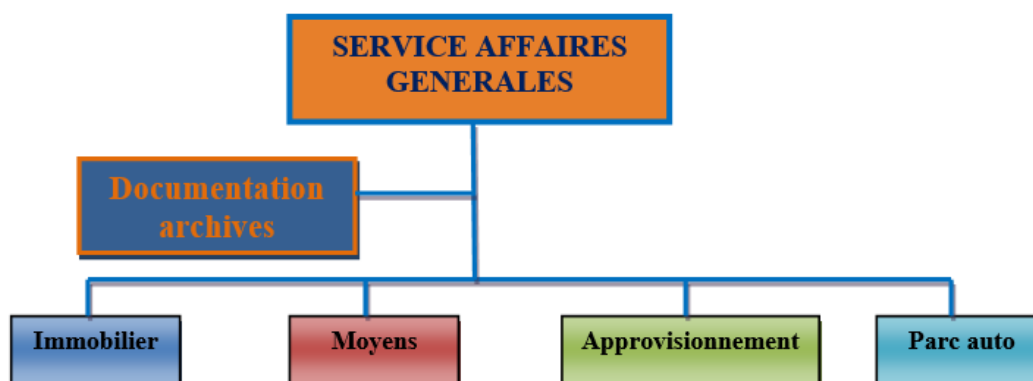
- Suivre l'exécution des crédits.
- Procéder à l'ordonnancement des factures des entreprises de réalisation.
- Suivre les autorisations de construire des ouvrages à réaliser.
- Etablir les statistiques des réalisations.
- Elaborer les programmes d'investissement à court et moyens termes.
- Demander l'ouverture des AP et assurer leur suivi.
- Procéder aux clôtures des crédits.
- Contrôler la procédure de gestion des crédits.
- Suivre les réalisations physiques par opérateurs et par chapitre articles.
- Préparer le lancement des appels d'offres.
- Instruire les demandes d'agrément technique des entreprises de réalisation.
- Etablir les contrats de travaux de réalisation.
- Etablir les contrats et convention de réalisation.

- Etablir les décomptes généraux et définitifs des marchés et conventions.
- Demander les autorisations pour le démarrage des chantiers (demander le permit de l'APC).
- Instruire les demandes d'agrément techniques des entreprises de réalisation et faire des propositions pour leur agrément conformément à la réglementation en vigueur.
- Assister les services finances et comptabilités dans leurs missions d'inspection.

3.7. Service Des Affaires Générales (SEG)

3.7.1. L'organigramme de SEG

Figure N°21 : Service Affaires Générales



Source : Documents internes au groupe SONELGAZ

3.7.2. Missions et attributions

- Assurer la gestion des moyens, matériel et infrastructure de la DD.
- Suivi et gestion du gardiennage des locaux de la DD.
- Suivi et gestion de l'entretien et nettoyage des locaux de la DD.
- Réceptionner, enregistrer et diffuser le courrier du siège DD.
- Assister les structures opérationnelles pour les achats groupés.
- Procéder aux achats des fournitures classiques et spécifiques.
- Etablir les statistiques du parc auto.
- Assurer les prestations relevant des activités parc automobile.

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

- Assurer la gestion des carburants, des assurances vignettes.
- Participer à l'élaboration et la mise à jour des parcs types véhicules et engins.
- Purger et classer les archives de la DD.
- Gérer et entretenir le patrimoine immobilier de la DD.
- Elaborer et réaliser le programme d'investissement.
- Suivi des aménagements et construction.
- Tirage des plans.
- Suivi les consommations téléphoniques, d'eau et les locations.

Pour mettre en application l'aspect théorique de notre travail nous avons procédé en premier lieu à la présentation de l'organisme d'accueil qui est la Direction de distribution « DD Bouira», ainsi que de l'unité d'accueil DFC « Division Finance et Comptabilité » où a eu lieu notre pratique du travail ; après avoir présenté la SONELGAZ en générale.

Section II : Détermination des résultats et analyse des constats analytiques

Il s'agira dans cette section de déterminer le résultat par les deux méthodes abordées dans la partie théorique de notre travail et d'effectuer une étude des résultats analytiques et leurs utilités comme outil d'aide à la prise de décision.

1. Détermination du résultat

Nous allons appliquer la méthode du coût complet et du coût partiel pour déterminer les résultats durant notre période d'étude.

1.1. La méthode des coûts complets

La comptabilité analytique au sein du groupe SONELGAZ se base essentiellement sur le calcul des coûts complets.

1.1.1. Présentation de la comptabilité analytique

Comme de nombreuse société, la classe 9 est retenue pour le plan comptable analytique de SONELGAZ. Sa comptabilité analytique est tenue simultanément avec la comptabilité générale, c'est-à-dire qu'à l'enregistrement de toute charge ou produit, le système de comptabilisation exige de saisir le compte approprié de la comptabilité analytique.

1.1.2. Présentation du plan de compte analytique

Composée de plusieurs comptes, la comptabilité analytique d'exploitation est conçue de manière à permettre l'analyse des éléments constitutifs des coûts, prix de revient et le résultat. Elle forme ainsi une comptabilité autonome qui utilise à d'autres fins certaines données de la comptabilité générale. La structure générale est basée sur l'utilisation des groupes de comptes ci-après :

1.1.2.1. Compte Réfléchis 90

Ce sont des comptes destinés à tenir une comptabilité analytique indépendante de la comptabilité générale. Ils permettent d'assurer la concordance entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

1.1.2.2. Compte de reclassement de charges et de produits 91

L'utilisation de ces comptes est réservée :

- Aux opérations de traitement des charges (Entrée en stocks)
- A l'enregistrement des productions internes d'immobilisations (charges hors exploitation)
- Les valeurs de production internes d'investissements

1.1.2.3 Compte de Section 92

- La conception retenue par SONELGAZ en matière de comptes de section repose sur deux principales :
- Emploi des sections homogènes avec une correspondance totale des comptes 92 et 93 avec l'organisation de l'entreprise ;
- Création de centres de responsabilité qui fournissent un instrument efficace de contrôle de gestion.
- Cette option implique obligatoirement l'affectation des dépenses aux comptes concernés. Aussi pour faciliter la comparaison réalisations /prévisions, il est rappelé que les dépenses d'un centre de coût de responsabilité doivent être imputées là où elles ont été inscrites dans les budgets prévisionnels. Les comptes de section enregistrent donc :
- Les charges indirectes par rapport aux produits.
- Les charges directes par rapport aux produits mais prévues dans les sections concernées.

1.1.2.4. Compte de coûts et prix de revient exploitation 93

La structure des comptes de couts et de prix de revient repose sur la répartition en six groupes de l'activité d'exploitation de l'entreprise :

- L'activité principale production de l'Electricité XP
- L'activité principale transport de l'Electricité XP
- L'activité principale transport du Gaz XG
- L'activité principale de distribution de Gaz et d'Electricité XD
- Les activités annexes qui sont la conséquence ou constituent le complément de la production, le transport ou la distribution.
- Les activités non professionnelles qui regroupent les opérations sortant du cadre courant de celles propres à l'objet social.

1.1.2.5. Comptes d'inventaire permanent – Entrées 94

Les comptes d'inventaire permanent enregistrent en cours d'exercice à leur débit, les entrées de matériels, matières et marchandises stockées. En fin d'année ils enregistrent à leur crédit les sorties, par virement des comptes 95 correspondants.

1.1.2.6. Comptes d'inventaire permanent – Sorties 95

Ces comptes enregistrent en cours d'exercice :

- Au crédit les sorties de matériels, matières et marchandises pour les besoins de l'exploitation ou des investissements.
- Au débit la valeur des récupérations ou des réintégrations de matériels, matières et marchandises.

1.1.2.7. Comptes de différences d'incorporation 97

Ce groupe enregistre :

- Certaines charges qui, bien que figurant en comptabilité générale, n'entrent pas dans la détermination des coûts et prix de revient (charges non incorporables).
- D'autres charges qui ne sont pas enregistrées par la comptabilité générale mais qui concourent au calcul des coûts et prix de revient (éléments supplémentifs).
- Certains produits figurant en comptabilité générale mais n'entrant pas en ligne de compte pour la détermination des résultats analytiques (produits non incorporables).
- Enfin, des écarts qui découlent inéluctablement de la prise en charge approximative des éléments de la comptabilité générale.

1.1.2.8. Comptes de résultats 98

Ce groupe de comptes fait apparaître les résultats de l'exploitation assurant l'ensemble des activités de l'entreprise.

2. Codification des comptes analytiques

La structure organique du plan comptable analytique est principalement, conforme à l'organisation générale de l'entreprise. Les centres de frais représentent des centres de responsabilité. Toutefois, des impératifs de gestion ont parfois nécessité le recours à des sections fictives pour permettre la saisie du coût d'ensemble ou de sous ensemble homogènes (Section, moyens, gestion, immeubles, etc.)

- Les centres de frais qui constituent les comptes de sections et les comptes de coût et prix de revient ont été hiérarchisés selon un concept de classification qui répond le mieux aux objectifs d'analyse et de

contrôle de la gestion.

Les sections se distinguent pour :

- L'Administration Générale (921)
- L'Administration Centrale (922)
- L'Administration Régionale (923)
- La Répartition des couts de section (929)

Les couts et prix de revient s'obtiennent par étape :

- Par activité Electricité (931)
- Par activité Gaz (932)
- Par activité Transit (934)
- Par activité Transit (934)

La codification a été réalisée selon le système de la numérotation décimale. Les comptes principaux sont généralement constitués de chiffre et de lettres qui symbolisent :

- Pour les comptes de sections :
 - Le 1^{er} et le 2^{ème} chiffre = La racine comptable
 - Le 3^{ème} chiffre = La direction régionale
 - Le 4^{ème} chiffre = Le pôle d'activité
 - Les lettres = Le pôle et le centre d'activité (ex : CE DD de BOUIRA)
 - Les chiffres après les lettres = Les divisions au sein de la direction dont le 01 représente le directeur
- Pour les comptes de cout et de prix de revient :
 - Le 1^{er} et 2^{ème} chiffre = La racine comptable
 - Le 3^{ème} chiffre = L'activité
 - Le 4^{ème} chiffre = La tension de l'énergie (BT MT ou HT)
 - Les lettres = Le pôle et centre d'activité (ex : CE, DD de BOUIRA)
 - Les chiffres après les lettres = La nature de l'activité (branchement, Installation etc.)
 - Les comptes de résultats sont codifiés de la même manière que les comptes

de coûts et prix de revient : ils s'obtiennent également par étape jusqu'au niveau de l'unité d'exploitation.

- Les autres comptes (90 – comptes réfléchis, 91 – comptes de reclassement de charges et de produits, 94-95 Comptes d'inventaire permanent, 97 – comptes de différences d'incorporation) sont codifiés selon les besoins spécifiques de l'entreprise et n'appellent pas de commentaire particulier.

2.1. Détermination du résultat

L'application de la méthode du coût complet aboutit à un résultat analytique. Ce résultat représente la différence entre le prix de vente et le coût de revient d'une période donnée. Comme toute entreprise, chaque année la Direction de Distribution de Bouira détermine un coût de revient sur sa distribution de gaz et de l'électricité. Nous présenterons comme exemple la détermination de celui de l'année 2017.

Dans le tableau ci-après le coût de revient sera calculé après répartition des charges indirectes.

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

**Tableau N°08 : répartition des charges indirectes et calcul du coût
de revient de 2017**

	Centres auxiliaires					Centres principaux	
	Charges Indirectes					Charges Directes	
	Charges centrales SDC C/97*	9231CE11 Etude et exécution des travaux	9231CE07 Technique Gaz	9231CE06 Technique électricité	Autre charges Administrative de la DD C/92*	Electricité 931*	Gaz 932*
Répartition primaire :							
-Achats consommés		3 029 824.30	1 740 785.18	4 645 456.10	61 493 428.60	106 250.40	
-Services extérieurs		18 436 265.78	12 817 678.37	42 235 521.06	220 773 259.10	162 985 520.03	85 330 169.38
-Autre services extérieurs		2 802 636.00	1 163 653.86	115 736 707.37	50 912 166.19		
-Charges de personnel					1 174 464 429.82		
-Impôt et taxes et versement assimilé		150.00	323.16	88.00	155 153 109.80		
-Autres charges opérationnelles		2500.00		2 307 058.29	1 254 437.00		
-Charges financières				19.60			
-DAA, Provisions et pertes de valeur					1 721 459 019.56		
-Cessions Inter-Unités	135 686 474.52					5 599 981 624.45	821 192 476.57

Source : D'après les rapports d'activité de SONELGAZ 2017

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

**Tableau N°09 : répartition des charges indirectes et calcul du coût
de revient de 2017**

Total de la répartition primaire	135 686 474.52	24 271 376.08	15 722 440.57	164 924 850.42	3 385 509 850.07	5 763 073 394.88	906 522 645.95
Répartition secondaire :							
-Charges centrales SDC	-135 686 474.52					112 618 943.85	23 066 530 .67
-Etude et exécution des travaux		-24 271 376.08				13 349 256.84	10 922 119 .24
-Technique Gaz			-				15 722 440.57
-Technique électricité			15 722 440.57				
-Autre charges Administrative de la DD				164 924 850.42		164 924 850.42	575 536 674.51
					-	3 385 509 850.07	
						2 809 973 175.56	
Total de la répartition secondaire	-	-	-	-	-	8 863 939 621.55	1 531 770 410.94
Unité d'œuvre						GWH	G/Thermie
Nombre d'unité d'œuvre						1494.40	3395.44
Le coût de l'unité d'œuvre						5 931 437.11	451 125.75

Source : D'après les rapports d'activité de SONELGAZ 2017

Le coût de l'unité d'œuvre = Total de la répartition secondaire / nombre d'unité d'œuvre

Le tableau ci-dessus est divisé en centres auxiliaires (charges centrales de la SDC ; étude et exécution des travaux ; technique électricité ; technique gaz ; autres charges administratives de la DD) et centres principaux (électricité et gaz). Comme évoqué précédemment, les centres auxiliaires concernent la classe 92 et la classe 93 est destinés aux centres principaux. Les charges directes sont affectées directement sans calculs intermédiaires à la classe 93. Par contre les charges indirectes enregistrées dans la classe 92 font objet de répartition, d'où le tableau de répartition. Cependant dans ce tableau nous avons calculé directement le coût de revient de la distribution de gaz et de l'électricité de l'année 201

Ainsi les totaux des centres auxiliaires, provenant des totaux primaires sont repartis sur les deux sections des centres principaux. Cette répartition **s'est basée sur des** clés qui sont :

- Le chiffre d'affaires pour les charges centrales SDC et les autres charges administratives de la DD BOUIRA (6495438385.06 soit 83% pour l'électricité et 1310477203.63 soit 17% pour gaz) ;
- La longueur réseau pour l'étude et exécution des travaux (7350 soit 55% pour électricité et 6000 soit 45% pour gaz) ;
- Nature de l'activité pour technique gaz et technique électricité : c'est-à-dire que ces charges sont affectées en totalité à l'activité concernée (distribution de gaz et distribution d'électricité).

Nous aboutîmes aux totaux secondaires qui annulent les totaux des centres auxiliaires au profit des centres principaux.

Comme les charges directes sont incluses dans ce tableau, le coût de revient est directement déterminé : c'est le coût de revient de chaque unité d'œuvre. Il est exprimé en Gwh pour l'électricité et G/thermie pour le gaz. Le nombre d'unité d'œuvre est de 1494.40 pour l'électricité et 3395.44 pour le gaz. Dans cette logique, le coût de l'unité d'œuvre qui est directement le coût de revient s'obtient par le rapport entre les totaux secondaires de chaque section et le nombre d'unité d'œuvre.

Les différents coûts de revient sont ainsi déterminés :

- 5.93 DA pour un Gwh d'électricité ;
- 0.45 DA pour un G/thermie de gaz.

Ce sont ces coûts de revient comparés au prix de vente de la période qui nous donnera par la suite le résultat sur chaque unité vendue.

2.2. La méthode du coût partiel

La méthode du coût partiel distingue les charges variables des charges fixes. Dans cette partie, notre travail consistera à répartir l'ensemble des charges engendrées par l'activité de la DD Bouira durant notre période d'étude, en charges variables et charges fixes. Ce qui nous permettra de déterminer le résultat dégagé chaque année à travers cette méthode.

**Tableau N°10: Détermination du résultat par la
méthode du coût partiel**

Période Elément	2015		2016		2017	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'Affaires (1)	6 374 804 981.76	100%	7 335 190 157.2 9	100%	8 102 475 357. 7	100%
Charges variables(2)	6 153 950 071.35	96.53%	6866168 131.67	93.6%	7464481904.5 4	92.12%
M/ CV (3) [1-2]	220 856 910	3.46%	469022025.62	6.39%	637 993 543.2	7.87%
Charges fixes (4)	2 323 006 826.55	36.44%	2717571265.65	37.04%	2 931 230 517. 99	36.17
Résultat [3-4]	- 2 102 149 916	- 32.97%	-2248549240.03	-30.65%	- 2 293 237 065	- 28.30%

**Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activités de
la DD Bouira**

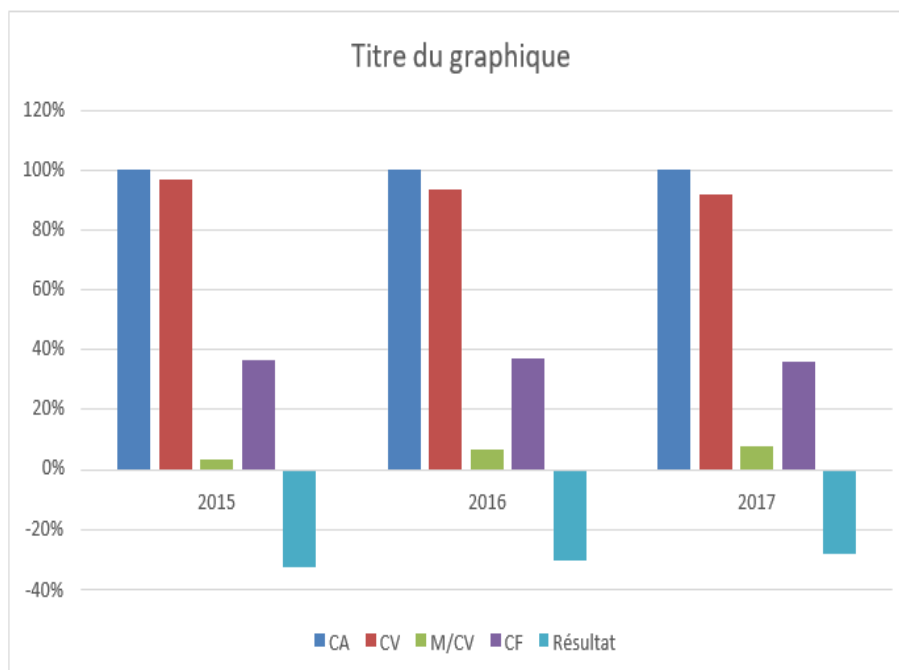
2.2.1. Méthodologie d'analyse

Dans ce tableau, nous avons pris en compte la distribution de gaz et de l'électricité. Le résultat figurant représente donc celui des deux énergies. En effet les charges opérationnelles variant proportionnellement avec l'activité, il est possible de les calculer pour chacune des activités ; cependant les charges fixes représentent celles du gaz et de l'électricité et il ne sera pas judicieux de les séparer.

Ainsi une marge sur coût variable de la distribution de gaz et de l'électricité est déterminée par la différence entre le chiffre d'affaires total de chaque année et les différentes charges variables. De cette marge est soustrait les charges fixes pour obtenir le résultat dégagé à la fin de chaque année.

Notre analyse se basera sur une représentation graphique de différents éléments du tableau ci-dessus qui se présente comme suit :

Figure N°22 : Détermination du résultat



Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activités de la DD Bouira

A travers cette représentation, nous observons que pour un chiffre d'affaires annuel de 100%, la DD Bouira a dégagé les résultats suivants :

- En 2015 : un résultat négatif de 32.97% du chiffre d'affaire qui s'explique par le fait que les charges variables (96.53%) de cette période côtoyaient la totalité des chiffres d'affaires, sans compter les charges fixes(34.44%) qui ne sont pas aussi minime.
- En 2016 : Le résultat est resté négatif (30.65%) mais s'est légèrement amélioré dû à la baisse des charges variables (2.93%) même que les charges fixes aient connu une hausse (0.6%). Cette hausse des charges fixes s'explique par la clôture d'un nombre important d'autorisation de programme. En effet à la clôture, les immobilisations en cours seront transférées et subiront de ce fait l'amortissement.
- En 2017 : Le résultat (-28.30%), resté négatif a connu encore une légère hausse qui s'explique par la diminution des charges variables même que les charges fixes aient encore connu une hausse. En effet les charges variables qui étaient de (93.6%) en 2016 sont passées à (92.12%) en 2017. Ce qui justifie l'amélioration de la M/CV de(1.48%).

3. Analyse de la rentabilité

Comme énoncé dans la théorie l'appréciation des résultats comptables analytique est un outil majeur du contrôle de gestion pour la prise de décision. Donc nous ferons une interprétation du résultat sur la distribution de Gaz et de l'électricité ainsi que ses déterminants pendant ces trois dernières années. Ensuite nous analyserons la rentabilité à travers quelques ratios.

3.1. Analyse du résultat des deux énergies

Cette analyse se fera sur la base d'un tableau qui se présente comme suit :

3.1.1. Présentation du tableau de détermination du résultat

Le tableau suivant présente le prix de vente, le coût de revient et le résultat par unité d'énergie durant les trois dernières années :

Tableau N°11: Détermination du résultat / produit

Énergie	GAZ			ELECTRICITE			
	Année	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Prix de vente (1)		0.323	0.323	0.323	3.742	4.381	4.381
Coût de revient(2)		0.29	0.57	0.45	4.57	5.55	5.93
Résultat (1)-(2)		0.033	-0.247	-0.127	-0.828	-1.169	-1.549

**Source : conception personnelle sur la base des rapports d'activité de
SONELGAZ**

3.1.2. Interprétation des résultats de la période 2015-2017

Il s'agira ici, d'interpréter l'évolution du prix de vente, le coût de revient ainsi que le résultat dégagé au cours des trois (03) dernières années.

3.1.2.1. Le prix de vente

A travers ce tableau, on s'aperçoit que le prix de vente de Gaz est resté constant 0.323 DA au cours des trois années tandis que celui de l'électricité est

passé de 3.742DA en 2015 à 4.381DA les deux dernières années.

3.1.2.2.Le coût de revient

Le coût de revient sur la distribution de Gaz a connu une augmentation de 0.28 DA entre 2015(0.29DA) et 2016(0.57DA), mais il a baissé légèrement de 0.12 DA en 2017(0.45 DA). Quant à celui de l'électricité, il a augmenté au cours des trois dernières années : de 4.57 DA en 2015, le coût de revient est passé à 5.55 DA en 2016, et en 2017 il était estimé à 5.93DA.

3.1.2.3.Le résultat

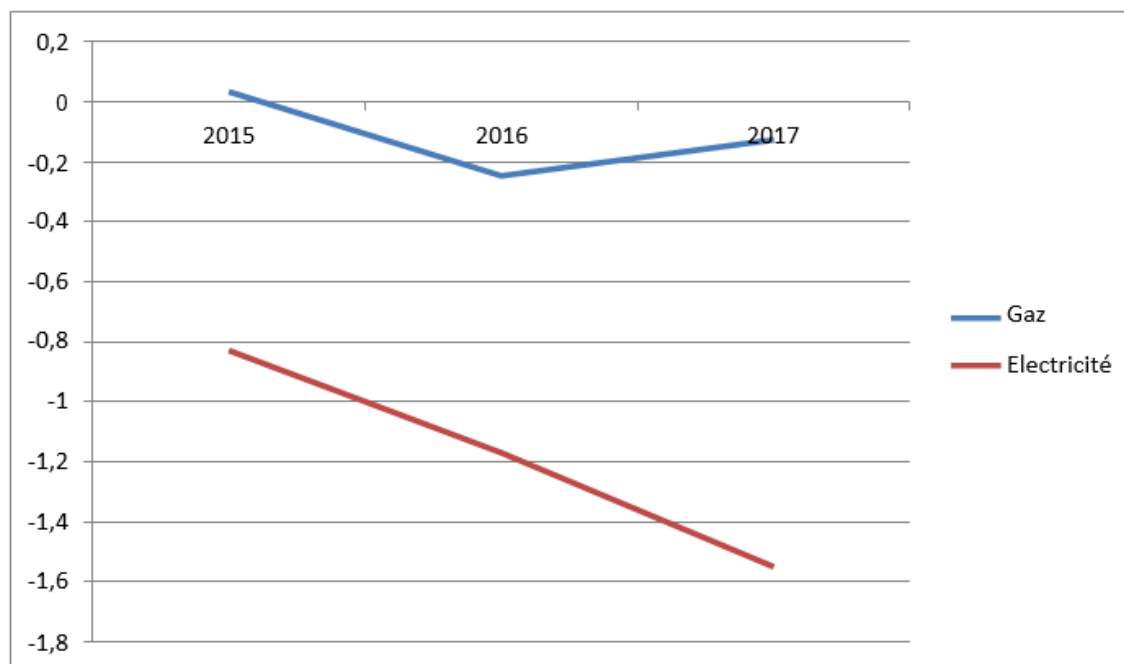
Par rapport au coût engendré et le prix de vente fixé, le résultat dégagé de la distribution de Gaz a connu une variation négative de 0.214 DA entre 2015(0.033DA) et 2016(-0.247DA). Cependant, ce résultat, bien qu'il est resté déficitaire, a connu une légère amélioration de 0.12 DA en 2017 (-0.127 DA).

Par contre le résultat dégagé sur la distribution de l'électricité, a connu une baisse au cours des trois années, due à l'augmentation du coût de revient, et malgré la hausse des prix de vente. En effet, de -0.828DA en 2015, il est passé à -1.169 DA en 2016 puis à -1.549 DA en 2017.

A travers la courbe ci-après on remarque que le déficit de la DD Bouira émane beaucoup plus de la distribution de l'électricité car le résultat sur celle-ci étant déjà négatif en 2015 n'a fait que régresser jusqu'en 2017. Par contre le résultat sur la distribution de gaz même s'il a connu une chute en 2016, il était légèrement supérieur à 0 en 2015.

L'évolution des différents résultats peut se présenter par la courbe ci-après :

Figure N°23 : Evolution des différents résultats



Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activité de SONELGAZ

3.2. Analyse de la rentabilité

Sur la base des documents comptables collectés au sein de la DD de Bouira une analyse sera faite aussi bien sur la rentabilité des capitaux que sur la rentabilité de l'activité.

3.2.1. La rentabilité des capitaux

Nous analyserons la rentabilité économique et la rentabilité financière des trois dernières années :

3.2.1.1. La rentabilité économique

Il s'agira de mesurer d'abord le capital économique engagé, avant de déterminer et analyser la rentabilité économique ou d'exploitation que rapporte ce capital aux flux de résultat générés par l'exploitation. Cependant, à défaut de l'évaluation du capital économique, certains analystes utilisent comme pis-aller l'actif total de l'entreprise. Nous ferons pareil pour notre travail.

On se basera sur des tableaux afin d'analyser les différents ratios :

3.2.1.2. Présentation du tableau de rentabilité économique

Tableau N°12: Ratio de rentabilité économique

Eléments	2015	2016	2017
Résultat d'exploitation (1)	-2 310 144 636,86	-2 072 882 838,43	-2 120 843 110.32
Total Actif (2)	26 417 463 775.33	30 783 092 358.48	32 615 659 322.12
Rentabilité économique [1/2]	-0.09	-0.07	-0.06

**Source : conception personnelle sur la base des rapports d'activités de la DD
Bouira**

A travers ce tableau, on s'aperçoit que la rentabilité économique de la DD de Bouira s'est améliorée au cours de ces trois dernières années ; mais elle reste négative. En effet elle était de -9% en 2015, est passée à -7% en 2016 et -6% en 2017. Cette amélioration s'explique par l'augmentation du capital économique durant ces trois années. Ce qui a entraîné une légère hausse du résultat d'exploitation de 2372617 98 entre 2015 et 2016. Néanmoins ce résultat a chuté de 47960272 DA entre 2016 et 2017.

Cependant, pour une meilleure explication, cette rentabilité peut être décomposée comme suit :

3.2.1.3. Décomposition de la rentabilité économique

Selon Hubert de la Bruslerie , la rentabilité économique d'une entreprise s'explique comme la combinaison d'une marge et d'un taux de rotation. Nous allons de ce fait décomposer la rentabilité économique de la DD de Bouira sous la forme suivante afin de détecter l'origine de sa faiblesse :

$$\frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Capital économique}} (1) = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{CA} (2) \times \frac{CA}{\text{Capital économique}} (3)$$

- A) Rentabilité économique
- B) La marge
- C) Le taux de rotation

Tableau N°13: Décomposition de la rentabilité économique

Eléments	2015	2016	2017
Marge	-0.36	-0.28	-0.26
Taux de rotation	0.24	0.24	0.25
Rentabilité économique	-0.09	-0.07	-0.06

Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activités

Nous constatons à travers les différents éléments de ce tableau que :

- La marge exprime l'efficacité commerciale de l'entreprise : l'efficacité commerciale de la DD Bouira a connu une amélioration au cours de ces trois années mais est restée négative (2015 :-36% ; 2016 :-28% ; 2017 :-26%). Cela veut dire que les ventes de l'organisme ont été de plus en plus profitables de 2015 à 2017 du point de vue évolution car elle est restée négative. Nous en déduisons qu'avec le temps la DD Bouira fait une bonne utilisation de son CA qui est en quelques sortes le capital commercial que l'entreprise tire des clients ;
- Taux de rotation décrit le flux de CA que génère un capital économique donné: A travers le taux de rotation trouvé, l'efficacité de la DD Bouira dans l'utilisation de ses ressources productives et dans la transformation de son capital économique en CA est resté constante entre 2015 et 2016 (24%) et a augmenté en 2017(25%) ;
- La rentabilité économique est expliquée par le produit des deux ratios

précédents qui exprime l'efficacité commerciale de la DD Bouira et le flux de CA que génère son capital économique.

La décomposition du ratio de rentabilité économique met en évidence les deux types de comportements pour atteindre une rentabilité donnée :

- La DD peut rechercher une forte rotation du capital en se contentant de faibles marges. c'est le cas de la grande distribution ;
- Elle peut aussi appliquer de fortes marges en cas de rotation faible des actifs. C'est le cas cependant, par exemple des producteurs de cognac confrontés à la nécessité de vieillissement de leur stocks¹.

Nous pouvons conclure à travers la décomposition de la rentabilité économique en marge et rotation que l'insuffisance de cette rentabilité provient en grande partie de la marge car elle est restée négative tout au long des trois années.

Mais qu'en est-il de la rentabilité financière de la DD Bouira ?

3.2.2. La rentabilité financière :

La rentabilité financière fait référence, au dénominateur, à des capitaux investis par des bailleurs de fonds de l'entreprise, actionnaires et prêteurs. Donc, nous analyserons d'abord, la rentabilité des capitaux investis ensuite la rentabilité des capitaux propres.

3.2.2.1. La rentabilité des capitaux investis

L'analyse de ce ratio se fera aussi à travers un tableau :

¹ VERNIMMEN Pierre ; **Finance d'entreprise**, Edition Dalloz 2014, P.288.

➤ **Présentation du tableau**

Tableau N°14: Ratio de rentabilité des capitaux investis

Ratio	2015	2016	2017
Résultat d'exploitation (1)	-2 310 144 636,86	-2 072 882 838,43	-2 120 843 110,32
Ressources Stables (2)	21 969 912 804,82	24 674 116 492,39	27 195 981 588,44
Rentabilité capitaux investis [1/2]	-0.11	-0.08	-0.07

Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activités de la DD Tizi-Ouzou

La rentabilité des capitaux investis est restée négative durant ces trois dernières années ; cependant une légère évolution est constatée à la fin de chaque année. Cela signifie que l'investissement de tous ces capitaux au sein de la DD Bouira n'a abouti qu'à de pertes, c'est à dire qu'ils n'ont rien rapporté.

3.2.2.2.La rentabilité des capitaux propres

Un tableau récapitulatif des différents éléments nous permettra de déterminer et analyser ce ratio.

➤ **Détermination**

Tableau N°15: Ratio de rentabilité des capitaux propres

Ratio	2015	2016	2017
Résultat Net (1)	-2348693162,66	-2066947766,26	-2 123 871 756,59
Capitaux propres (2)	17 619 960 878,81	19882275924,88	21952461319,22
Rentabilité financière [1 / 2]	-0,13	-0.10	-0.09

Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activités de la DD Tizi-Ouzou

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

La rentabilité des capitaux propres déterminés par ce tableau est en légère amélioration durant ces trois dernières années. Cependant elle reste négative c'est-à-dire que l'actionnaire qui met des fonds à la disposition de l'entreprise ne reçoit rien en retour sur le résultat net car la DD Bouira n'a dégagé que des pertes durant cette période. Nous décomposerons ce ratio afin de localiser l'origine de l'insuffisance.

➤ Décomposition de la rentabilité des capitaux propres

Selon Hubert de la Bruslerie, la rentabilité financière des capitaux propres se prête à une décomposition en trois (03) termes qui sont chacun susceptibles d'une analyse. Nous allons ainsi décomposer celle de DD Bouira suivant cette forme :

$$\frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}} (1) = \frac{\text{Résultat net}}{CA} (2) \times \frac{CA}{\text{Capitaux investis}} (3) \times \frac{\text{Capitaux investis}}{\text{Capitaux propres}} (4)$$

(1) La rentabilité des capitaux propres

(2) Marge nette de l'entreprise

(3) Ratio de rotation

(4) Politique de financement de l'entreprise

Tableau N°16: Décomposition de la rentabilité financière

Eléments	2015	2016	2017
Marge	-0.36	-0.28	-0.26
Rotation	0.24	0.24	0.25
Financement	1.5	1.55	1.5
Rentabilité	0.13	0.10	0.09

**Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activité de
SONELGAZ**

Le premier ratio représente la marge et exprime la politique commerciale de la DD par exemple en termes de prix. A cet effet nous constatons que ce ratio est négatif tout au long des trois ans ce qui veut dire que la DD assure la distribution du gaz et de l'électricité à un prix qui ne lui rapporte que des pertes.

Le second ratio représentant la rotation nous informe sur l'efficacité productive de la DD. Nous observons ainsi que pour 1 DA de capital investi durablement par les bailleurs de fonds, il est généré un CA de 24% en 2015 et 2016 et un CA de 25% en 2017.

Le dernier ratio exprime la politique de financement de la DD Bouira. Ce dernier mesure son taux d'endettement. Durant l'étude des trois années ce taux est supérieur à 1. Cela signifie qu'en plus de ses fonds propres, l'entreprise fait recours à des dettes à long terme dans son activité. Autrement dit, la rentabilité est à la conjonction des trois types de politiques de la DD :

- Une politique de marge qui exprime un comportement commercial sur un marché ;
- Une politique de rotation qui est le résultat de choix techniques et industriels concernant la production ;
- Une politique d'endettement qui joue un rôle d'amplification des décisions commerciales et un industrielles.

3.2.2.3.La rentabilité des activités

Il s'agira dans cette partie du travail, d'analyser par le biais des ratios, la rentabilité commerciale, le taux de marge commerciale ainsi que le seuil de rentabilité de la DD Bouira.

3.2.2.4.La rentabilité commerciale

Nous la déterminerons pour ces trois dernières années, ensuite une analyse sera faite

➤ Détermination

Tableau N°17: Ratio de rentabilité commerciale

Ratio	2015	2016	2017
Résultat net (1)	-2 348 693 162,66	-2 066 947 766,26	-2 123 871 756,59
Chiffre d'affaire (HT) (2)	6374806981,76	7335190157,29	8102475357,7
Rentabilité commerciale [1/2]	-0.37	-0.28	-0.26

**Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activité de
SONELGAZ**

Comme analysé précédemment dans la décomposition de la rentabilité financière, ce ratio exprime ce que la distribution de gaz et de l'électricité rapporte à la DD comme résultat net. Pour ces trois dernières années il n'y a eu aucun apport comme profit car la DD a dégagé seulement des pertes au cours de cette période.

3.2.2.5. Le seuil de rentabilité

L'analyse se fera sur la base d'un tableau qui se présente comme suit :

➤ **Présentation**

Tableau N°18: seuil de rentabilité

Période Elément	2015		2016		2017	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'Affaires (1)	6 374 804 981.76	100%	7 335 190 157.29	100%	8 102 475 357.7	100%
Charges variables(2)	6 153 950 071.35	96.53%	8 148 222 285.18	111.08%	7 464 481 904.54	92.12%
Charges fixes (4)	2 323 006 826.55	36.44%	1 435 516 412.14	19.57%	2 931 230 517.99	36.17%
Seuil de rentabilité	8 476 956 897.90	132.97	9 583 738 697.32	130.65%	10 395 712 242,53	128.30%

**Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activité de
SONELGAZ.**

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

On observe différents seuils de 2015 à 2017 qui nous permettent de conclure que la DD Bouira n'arrive pas à atteindre son seuil de rentabilité. C'est à dire qu'au cours de ces trois années les CA réalisés n'ont pas été suffisant pour couvrir la totalité des charges (variables et fixes) d'où le déficit de la DD Bouira.

3.2.2.6. Le taux de marge commerciale

On analysera ce taux après sa détermination pour ces trois dernières années

➤ Détermination

Tableau N°19: Taux de marge commerciale

	2015	2016	2017
Chiffre d'affaire (HT) (1)	6374806981,76	7335190157,29	8102475357,7
Achats consommés (HT) (2)	6 093 368 847.22	6 226 331 500.84	6 627 875 320.12
Marge commerciale (3)= [1-2]	281 438 134.54	1 108 858 656.45	1 474 600 037.58
Taux de marge commerciale [3/1]	0.04	0.15	0.18

Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activité de SONELGAZ

Ce ratio permet d'apprécier la stratégie commerciale de la DD Bouira. A partir de 2016, la DD a essayé de préserver ses marges commerciales grâce à l'augmentation de ses prix de ventes et l'augmentation du nombre d'abonnés. Cette action a entraîné un effet remarquable sur le taux de marge commercial qui a augmenté de 11% entre 2015 et 2016. Mais entre 2016 et 2017 l'augmentation n'est que de 3%. La cause est que la hausse du prix de vente a certes entraîné l'augmentation du chiffre d'affaires mais les achats consommés ont relativement augmenté car les quantités vendues ont aussi connu une hausse au cours de cette période.

De ce fait la marge étant censée permettre à la DD d'engager des charges sans souci et un meilleur service commercial reste malheureusement insuffisant, et la DD Bouira maintient toujours son déficit.

Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira

Pour mieux comprendre l'origine de cette situation déficitaire de l'entreprise, on a jugé nécessaire d'exposer certains points importants liés à la gestion de l'entreprise tels que :

- Les coûts de revient des produits d'électricité et gaz : en effet ils sont plus importants que les prix de vente. Cependant, l'entreprise n'est pas libre dans la fixation de ses prix (voir tableau ci-dessous) :

➤

Tableau N°20 : Coût de revient

Énergie	GAZ			ELECTRICITE			
	Année	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Prix de revient		0.29	0.57	0.45	4.57	5.55	5.93
Prix de ventes		0.323	0.323	0.323	3.742	4.381	4.381

**Source : Conception personnelle sur la base des rapports d'activité de
SONELGAZ**

- Les pertes d'énergie notamment de l'électricité qui sont dus à plusieurs motifs :
 - La fraude : le nombre important des abonnés (clients) de l'entreprise et la spécificité de la facturation après la consommation rend difficile la maîtrise des quantités vendues et facturées ;
 - Les pertes techniques : elles sont inévitables et proviennent de l'état de l'appareillage utilisé (compteurs), ainsi le transport de l'énergie ;
 - Les pertes de gestions : qui sont dues aux erreurs administratives telles que « omissions d'intégration des abonnés (ces consommations ne sont facturées)».

Tableau N°21 : L'impact des pertes d'énergie

Années	2015	2016	2017
CA	6374806981,76	7335190157,29	8102475357,7
Taux de perte	14.96%	14.09%	18.96%
Valeur de la perte	953 671 124.4	1 033 528 293	1 520 024 377.10

Source : D'après les rapports d'activité de la DD de Bouira

On constate que ces pertes pèsent sur la rentabilité de l'entreprise. En effet les pertes de chaque année peuvent couvrir largement les charges du personnel de l'année en question. Toute chose qui augmenterait le résultat et par conséquent la rentabilité de la DD Bouira. En 2017 elle est très élevée parce qu'il a eu des pertes sur le gaz de 4.80% chose qui était absente dans les années antérieures. Ces nouvelles pertes est dû aux réserves gazométriques, notamment pour les DP et les PQLS nouvellement mis en service, et par conséquent les ventes seront comptabilisées ultérieurement (ventes sont différées).

- L'augmentation des charges qui est due à l'évolution de l'activité de l'entreprise :
 - L'augmentation des achats d'énergie en conséquence à l'évolution de la clientèle (nombre de client qui augmente d'une année à une autre.
 - L'augmentation des charges de personnel est due aux recrutements et avancements.
 - L'augmentation de l'investissement de l'entreprise dont découle l'augmentation des charges d'entretien.

Conclusion du chapitre

D'après l'analyse de la rentabilité de la direction de distribution de Bouira (DDB) et l'appréciation des résultats et des constats comptables et analytiques , on remarque que celle-ci n'est pas rentable, pour plusieurs motifs exposés déjà dans nos analyses, et qui sont en résumé :

- Les pertes d'énergies qui pèsent sur la rentabilité du chiffre d'affaires (pertes techniques et de gestion ainsi que la fraude).
- Les prix de vente appliqués qui ne couvrent pas les coûts de revient des deux énergies.
- L'importance des charges notamment celles d'entretien des réseaux, des charges du personnel, des impôts ...
- L'importance des coûts d'achat des énergies distribuées (Electricité et Gaz) et les charges y afférant (Le transport de l'électricité et du gaz).



Conclusion
Générale



Aujourd'hui dans un environnement concurrentiel et instable, l'activité de l'entreprise est devenue beaucoup plus complexe et subit des fluctuations et des changements qui sont le résultat d'une mondialisation et d'une concurrence accrue. Pour atteindre ses objectifs face à une telle complexité, l'entreprise doit se doter d'outils de gestion. Dans ce modeste travail, nous avons mis en évidence l'acheminement de la comptabilité jusqu'à la prise de décision.

Les entreprises s'intègrent dans l'économie de marché, et tente aussi de s'adapter pour faire face à la concurrence nationale et internationale, ce qui oblige ces entreprises de s'impliquer en utilisant les nouvelles méthodes de gestion, parmi elles le calcul Et l'analyse des coûts. Parmi ces méthodes on trouve la comptabilité analytique qui a prouvé son importance et son utilité comme un outil efficace pour non seulement la maîtrise des coûts mais également la prise de décision.

Le contrôle de gestion permet d'aider les managers à piloter la performance avec efficacité et efficience, en éclairant les liens entre satisfaction sociale et création des objectifs de l'entreprise. C'est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenus et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie.

Des éléments d'appréciations ont été retenus pour répondre à notre problématique :

- **Quel est le processus d'acheminement des constats analytiques fait par le contrôle de gestion jusqu'à la prise de décision ?**

L'étude de cette problématique nous a conduits à supposer deux (02) hypothèses qui ont été testées dans quatre chapitres

Le contrôleur de gestion joue un rôle d'aide et de conseil vers les managers, pour s'assurer que les indicateurs sociaux sont évalués avec fiabilité.

Donc nous pouvons dire que **L'hypothèse 1** : Le contrôle de gestion permet d'aider les managers à piloter la performance avec efficacité et efficience, est **confirmée**.

Le contrôle de gestion constitue un outil fondamental qui assure l'efficacité sociale de L'entreprise. Il permet aux dirigeants de prendre des décisions nécessaires quant à l'utilisation des ressources humaines de façon optimale pour maximiser leurs résultats.

La comptabilité de gestion est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité financière. Elle permet de procéder au calcul des différents coûts (coûts complets, coûts partiels...) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise pour maîtriser ses activités afin de participer à l'amélioration de sa performance.

La mise en place d'une comptabilité analytique de gestions intégrée dans l'organisation de l'entreprise, participe au processus de production créateur de valeur comme objectif d'assurer le pilotage de l'entreprise.

Pareil pour **L'hypothèse 2** nous allons dire qu'elle est **confirmée** vu que la comptabilité de gestion mode de traitement des données issues de la comptabilité financière permet d'identifier les éléments qui concourent à la formation du résultat de l'entreprise, et ainsi permettre l'interprétation de l'exploitation.

La prise de décision est définie comme le choix entre deux ou plusieurs alternatives, et elle est le résultat d'un processus de décision, et ce dernier passe par quatre étapes, la première est l'identification du problème, la deuxième est le recensement des solutions possibles, la troisième est la quantification de ces dernières et la quatrième consiste à faire l'optimal choix entre les solutions possibles.

Compte tenu les observations faites et les résultats obtenus sur les critères analysés, nous sommes arrivés à des constats, qui ont permis de tirer des conclusions sur les hypothèses évoquées dans l'introduction générale de cette étude :

A travers ce mémoire, nous pouvons conclure que la mise en œuvre d'un système de comptabilité de gestion performant permet une bonne gestion de l'entreprise et un meilleur pilotage ainsi la résistance de l'entité économique à la concurrence et aux multiples défis.

La comptabilité de gestion constitue à notre sens une condition pour arriver à maîtriser et contrôler les coûts et assurer sa pérennité en détectant les goulots d'étranglement.

La coordination entre les différentes directions est la condition sine qua none (indispensable) pour un meilleur acheminement des constats et résultats analytiques et comptables par le contrôle de gestion afin de prendre les meilleures prises de décisions possibles.

Comme tout travail réalisé, il y a toujours des limites, des insuffisances et des points qui ne sont pas abordés. A partir de ce qu'on a vu dans notre travail de recherche nous pouvons dire que nous avons eu beaucoup de difficultés au cours de notre stage comme :

- Une organisation administrative chaotique.
- Absence totale des responsables au sein des directions.
- Aucune volonté d'aide.
- Discrétion absolue concernant les pièces justificatives (Confidentialité).
- Non-respect des normes de travail.

A travers nos analyses, sa situation financière et économique n'est pas vraiment brillante. Nous ferons quelques suggestions qu'il convient à notre humble avis, de mettre en œuvre pour une amélioration de la situation de la DD Bouira et pour sa survie :

- Améliorer son chiffre d'affaires par l'augmentation des tarifs d'un côté, et la maîtrise des pertes d'énergie de l'autre côté, et ce, à travers des plans d'action qui servent à :
 - Limiter la fraude.
 - La vérification et le renouvellement des appareillages de comptage défectueux.
 - La sensibilisation des clients quant à l'importance des énergies électrique et gazière.
- Diminuer des charges par la maîtrise des dépenses afin de minimiser le coût d'exploitation.
- Procéder à un audit du cycle d'exploitation de l'entreprise, chose qui permettra de détecter les anomalies et de proposer évidemment des recommandations.
- Mettre en œuvre la comptabilité de gestion.
- Coordonner entre les différentes directions afin de faciliter la circulation de l'information comptable et son appréhension pour une meilleure prise de décision.



Bibliographie



Bibliographie

I. Ouvrages

1. Ahmed Silem, Jean-Marie Albertini, Lexique d'économie, édition Dalloz, Paris, 1999.
2. Alain A et Raymond G, Comptabilité de gestion, 2^{ème} édition, édition hachette supérieur, Paris, 2015.
3. ALAZARD C. et SEPARI S., Contrôle de gestion : Manuel et application, édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2010.
4. ANNIE Cornet, Reengineering : un défi pour les professionnels des ressources humaines ?, édition Gestion 2000, Belgique, 1988.
5. ARNAUD H. et Autres, Le contrôle de gestion...en action, édition Liaisons, 2^{ème} édition, Paris, 2001.
6. AUGÉ B. et NARO G., Mini manuel de contrôle de gestion, édition Dunod, Paris, 2011.
7. BARATAY C. et MONACO L, Contrôle de gestion, édition Lextenso, 5^{ème} édition, Espagne, 2016.
8. BEATRICE, GRANDGUILLOT Francis, Comptabilité analytique, édition Galino, Paris, 1998.
9. BERLAND N. et SIMON F.X., le contrôle de gestion en mouvement : État de l'art et meilleures pratiques, édition Eyrolles, Paris, 2010.
10. BERNARD Martory, Contrôle de gestion sociale, édition Vuibert, 6^{ème} édition, Paris, 2009.
11. BOISSELIER P. et AUTRES, Contrôle de gestion, édition Vuibert, Paris, 2013.
12. BOLLEQUER M., Les contrôleurs de gestion : L'histoire et les conditions d'exercice de la profession, édition L'Harmattan, Paris, 2003.
13. BOUQUIN H., Herméneutiques du contrôle, comptabilité et connaissances, France, 2005.
14. BOUQUIN H., Le contrôle de gestion, édition PUF, 5^{ème} édition, Paris, 2001.
15. BRIMSON James, Feature costing : beyond ABC, journal of cost management, 1998
16. BURLAUD A. et AUTRES, Contrôle de gestion : Manuel et applications, édition Foucher, Paris, 2009.
17. BURLAUD A. et SIMON C., Le contrôle de gestion, édition La découverte, Paris, 1997.
18. CAPPELLETTI Laurent et Autres, Toute la fonction contrôle de gestion, édition Dunod, Paris, 2014.
19. Catherine Lesnard, Sylvie Verbrugge, Organisation et gestion de l'entreprise, édition Dunod, Paris, 1994.
20. CHRISTOPHE Germain, Tableau de bord, édition E-Theque, Paris, 2002.
21. Claude A et Sabine S, Contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2010.
22. COLLIN C. et REIPERT A., Les métiers de la comptabilité et la gestion, édition l'Etudiant, Paris, 2007.

23. Davis, Olson, Ajenstat, Peaucelle, système d'information pour le management, édition Economica, Paris, 2006.
24. DE KERVILER I. et DE KERVILER L., Le contrôle de gestion : à la portée de tous !, édition Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2006.
25. DENIS J.P. et AUTRES, Lexique de gestion et de management, édition Dunod, 9^{ème} édition, Paris, 2016.
26. DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, Le grand livre du contrôle de gestion, édition Eyrolles, Paris, 2013.
27. Didier Leclère, l'essentiel de la comptabilité analytique, 4^{ème} édition, édition d'Organisation, Paris, 2004.
28. DJERBI Z. et AUTRES, Contrôle de Gestion, édition Dunod, Paris, 2014.
29. Dominique B, Manager par l'approche systémique, édition d'Organisation, Lille, 2006.
30. DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion : en 20 fiches, édition Dunod, Paris, 2008.
31. DUBRULLE Louis, DIDIER Jourdin, Comptabilité analytique et gestion, édition Dunod, Paris, 2003.
32. ENGEL F., KLETZ F., cours de Comptabilité Analytique, École des Mines de Paris, Paris, Mars 2005.
33. Gervais M, Contrôle de gestion, Edition Economica, Paris, 1997.
34. GERVAIS Michel, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, édition Economica, Paris, 1990.
35. Grand G, Béatrice et Francis, l'essentiel de la comptabilité de gestion, édition Gualino, Paris, 2014.
36. Henri B, comptabilité de gestion -que sais-je-, édition PUF, Paris, 1993.
37. Jourdain D et Dubrelle L, Comptabilité analytique de gestion, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003.
38. KHAMAKHEM A., La dynamique de Contrôle de Gestion, édition Bordas, paris, 1970.
39. KINZONZI MUVUTUKIDI, Comptabilité générale élémentaire, édition Foucher, Paris, 1979.
40. LANGLOIS L. et AUTRES, Contrôle de gestion, édition Berti, Alger, 2008.
41. LAURENT H. et PIERRE A., 100 questions pour comprendre et agir le Benchmarking, édition AFNOR, France, 2010.
42. LAUZEL P., BOUQUIN H., Comptabilité analytique et gestion, éditions Sirey, Paris, 1985.
43. Le Moigne JL, Théorie du système général, théorie de la modélisation, édition PUF, Paris, 1977.
44. Leclère Didier, L'essentiel de la comptabilité analytique, Edition d'Organisation, Paris, 2001.
45. LÖNING H. et AUTRES, Le Contrôle de Gestion : Organisation, outils et pratiques, édition Dunod, 3^{ème} édition, Paris, 2008.
46. Louis D et Didier J, Comptabilité analytique de gestion, édition Dunod, Paris, 2007.
47. Marciniak R et Rowe F, système d'information dynamique et organisation, édition Economica, Paris, 1997.

48. MAURIN Pierre, Contrôle de gestion facile, édition AFNOR, France, 2008.
49. MELYON Gérard, Comptabilité Analytique, Paris, Bréal éditions, 3^{ème} édition, 2004.
50. Mendoza C, coût de décision, édition Gualino, Strasbourg ,2004.
51. Patrick (P), De la comptabilité de gestion au Contrôle de Gestion, édition Economica, 2008.
52. Philippe L et Nicolas M : Contrôle de gestion et pilotage, Edition Nathan, Paris 2008.
53. Philippe Nasr, Le système d'information de gestion, édition Chenelière, Paris 2009.
54. RAGAIGNE A. et TAHAR C., Contrôle de gestion, édition Lextenso, 1^{ère} édition, France, 2015.
55. ROUACH M. et NAULLEAU G., Contrôle de gestion bancaire, édition RB, 7^{ème} édition, Paris, 2016.
56. SEPARI S. et AUTRES, Management et contrôle de gestion, édition Dunod, 2^{ème} édition, Paris, 2014.
57. TAÏEB J.P., Les tableaux de bord de la gestion sociale, édition Dunod, 6^{ème} édition, Paris, 2011.

II. Articles et revues

1. Chabchoub A et Afess H, le système d'information comptable, in revu la revue des sciences de gestion, N° 224, février, 2017.

III. Thèses

1. ABDELKADER A, thèse doctorale, Aide à la Facilitation pour une prise de Décision Collective : Proposition d'un Modèle et d'un Outil, l'Université Toulouse III - Paul Sabatier, France, Juin 2010.
2. ARIMI Z : Calcul et analyse des couts par la méthode ABC : cas des unités d'hospitalisation de l'hôpital Albert Royer, thèse de magister en sciences commerciales, Institut Supérieur de Comptabilité, Centre Africain, 2004.
3. Evariste C : Système d'information d'aide à la décision, modélisation de la gestion des stocks consommables et inventaire des équipements de l'EPT, Ecole Polytechnique de Thiès, 2000.
4. Ibrahima H : l'impact du système comptable sur la gouvernance des entreprises, thèse de master en science commerciales, université de Nice, 2003.
5. LADEG Hamza, mémoire de fin d'étude : Modélisation des connaissances du décideur pour le renforcement du Processus KDD, ESI (EX : ENI), Alger, 2012.

IV. Textes législatifs et réglementaires

1. Loi 07-11, portant sur le système comptable financier, 25 novembre 2007.

V. Autres documents

1. 7^{ème} forum national des Associations & Fondations, Stand « Différence » n°114, Paris, 25 octobre 2012.
2. Cours de Mr Diemmer Arnaud IUFM d'Auvergne

3. Cours de Mr Diemmer Arnaud, IUFM.
4. Cours l'école supérieure de commerce, Alger.
5. Engel F, Kleitz F, cours de comptabilité analytique, école des mines de paris, paris, 2005.

VI. Sites internet

1. <http://www.memoireonline.com>, management et système d'organisation, consulté le 25/12/2021 à 19h.
2. <http://www.surfeco21.com>, La décision-Le processus de décision, consulté le 27/12/2021 à 12h.
3. <http://cours4uu.blogspot.com/2012/11/les-objectifs-du-controle-de-gestion.html>, consulté le 23/11/2021 à 18h49.
4. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/gestion/36853>, consulté le 22/11/2021 à 23h40.
5. <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/syst>, consulté le 25/12/2021 à 10h20.
6. [http://www.procomptable.com/etudiants/cours_concepts/concept et principes comptables fondamentaux](http://www.procomptable.com/etudiants/cours_concepts/concept_et_principes_comptables_fondamentaux), consulté le 22/12/2021 à 19h58.
7. [http://www.Unt-unice.fr/compta. Analytique/lecon_10](http://www.Unt-unice.fr/compta.Analytique/lecon_10), consulté le 17/12/2021 à 15h13.
8. <http://www.Larevuedufiancier.fr/article>, quel avenir pour l'information comptable, consulté le 22/12/2021 à 17h11.



Annexes



Annexes :

Annexe N°1 : Les Bilans de la DD Bouira de 2014 à 2017 en DA :

ACTIF	<u>ote</u>	brut 2015	amor t 2015	2015	2014
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 737 000,40		14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains		22 632 418,88	17 880 048,50	4 752 370,38	5 158 133,91
Constructions (Batiments) et ouvrages		224 781 063,79	75 454 200,55	149 326 883,24	67 076 258,34
Installations techniques, matériel et outillage		27 409 335 285,58	10 701 324 797,52	16 708 010 488,06	11 144 902 078,70
Autres immobilisations corporelles		3 009 011 100,18	1 149 731 000,04	1 863 880 089,05	1 018 808 308,01
Immobilisations en cours		4 415 820 202,70		4 415 820 202,70	0 453 008 308,70
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00		0,00	302 049,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		35 097 023 127,57	11 940 390 103,11	23 156 633 024,46	19 304 552 249,62
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		2 787 070 202,18	438 054 430,20	2 348 420 851,93	1 842 313 071,02
Stocks et encours		1 239 700,00		1 239 700,00	833 000,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		28 810 328,70	2 445 103,71	26 365 174,89	0 902 877,18
Impôts		274 270 302,84		274 275 302,84	413 878 030,03
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00

ACTIF	<u>ote</u>	brut 2016	amor t 2016	2016	2015
Placements et autres actifs					
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables		111 475,81	724,94	830 750,87	821 954,85
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 737 000,40		14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains		22 632 418,86	18 283 812,04	4 348 606,82	4 730 370,3
Constructions (Batiments) et ouvrages		474 674 796,02	84 828 860,14	389 845 935,88	149 320 863,7
Installations techniques, matériel et outillage		31 599 320 503,84	11 807 164 586,97	19 792 155 916,87	16 700 010 488,0
Autres immobilisations corporelles		3 396 338 676,49	1 324 883 046,19	2 071 455 630,30	1 863 880 099,4
Immobilisations en cours		5 108 910 391,50		5 108 910 391,50	4 415 920 202,7
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00		0,00	0,00
Provisions et produits constatés d'avance					
Comptes de liaison			4 348 951		4 011 565
TOTAL ACTIF NON COURANT		40 616 613 787,11	13 235 160 305,34	27 381 453 481,77	23 150 633 024,4
ACTIF COURANT					
Fournisseurs et comptes rattachés					
Créances et emplois assimilés					
Impôts		2 792 649	329 008	2 463 112	2 348 420
Clients		851,54	883,58	967,96	831,5
DETTES SUR SOCIÉTÉS DU GROUPE ET ASSOCIÉS			0,00	0,00	0,00
Stocks et encours		1 455		1 455	1 230
Autres dettes		330,00	905 112 409,93	330,00	750,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		24 100 560,18	2 445 153,71	21 655 406,47	26 360 174,5
Impôts		192 664 159,11		192 664 159,11	274 270 302,8
Autres actifs courants		0,00	970,51	0,00	648,42
TOTAL GENERAL PASSIF					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		722 778 310,26	555 297,09	722 223 013,17	610 520 691,7
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		3 733 648 211,09	332 009 334,38	3 401 638 876,71	3 260 830 750,8

TOTAL GENERAL ACTIF	44 350 261 996,20	13 567 169 639,12	30 783 092 356,46	26 4 463 113,
----------------------------	----------------------	----------------------	----------------------	------------------

PASSIF	<u>ote</u>	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		497 120 897,26	497 120 897,26
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 106 861 713,99	- 216 336 401,55
compte de liaison**		19 492 016 741,61	17 339 176 383,10
TOTAL CAPITAUX PROPRES		19 882 275 924,88	17 619 960 878,81
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		122 730 013,08	99 458 354,09
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 669 110 554,43	4 250 493 571,92
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 791 840 567,51	4 349 951 926,01
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		5 138 603 487,50	3 427 257 976,90
Impôts		182 228 396,26	115 180 583,68
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		788 143 982,33	905 112 409,93
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		6 108 975 866,09	4 447 550 970,51
TOTAL GENERAL PASSIF		30 783 092 358,48	26 417 463 775,33

ACTIF	<u>ote</u>	brut 2017	<u>amo</u> <u>rt 2017</u>	201 7	201 6
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					

Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		14 737 000,40		14 737 000,40	14 737 000,40
Agencements et aménagements de terrains		22 632 418,88	18 628 580,66	4 003 838,20	4 348 606,82
Constructions (Batiments) et ouvrages		503 388 546,11	95 352 069,74	408 036 478,37	389 845 935,88
Installations techniques, matériel et outillage		33 268 629 006,93	13 008 511 917,78	20 260 117 089,15	19 792 155 916,87
Autres immobilisations corporelles		3 651 323 639,26	1 510 344 280,75	2 140 979 358,51	2 071 455 630,30
Immobilisations en cours		5 901 839 176,10		5 901 839 176,10	5 108 910 391,50
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		43 362 549 787,66	14 632 836 848,93	28 729 712 938,73	27 381 453 481,77
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 466 576 372,39	425 793 125,21	3 040 783 247,18	2 463 640 967,96
Stocks et encours		1 383 451,50		1 383 451,50	1 455 330,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		2 277 725,67	2 445 153,71	- 187 428,04	21 655 406,47
Impôts		120 026 793,09		120 026 793,09	192 664 159,11
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		724 517 470,90	597 151,24	723 920 319,66	722 223 013,17
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		4 314 781 813,55	428 835 430,16	3 885 946 383,39	3 401 638 676,71
TOTAL GENERAL ACTIF		47 677 331 601,21	15 061 872 279,09	32 615 659 322,12	30 783 092 358,48

PASSIF	ote	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		497 120 897,26	497 120 897,26
Résultat net		-2 123 871 756,59	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	- 106 861 713,99
compte de liaison**		23 578 212 178,55	19 492 016 741,61
TOTAL CAPITAUX PROPRES		21 952 461 319,22	19 882 275 924,88
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		135 031 867,81	122 730 013,08
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		5 108 488 401,41	4 669 110 554,43
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		5 243 520 269,22	4 791 840 567,51
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		4 054 086 448,67	5 138 603 487,50
Impôts		200 433 523,11	182 228 396,26
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 165 157 761,80	788 143 982,33
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		5 419 677 733,68	6 108 975 866,09
TOTAL GENERAL PASSIF		32 615 659 322,12	30 783 092 358,48

	ote	2017	2016
Ventes et produits annexes		8 102 475 357,70	7 335 190 157,29
Prestations fournies production énergie et matériel		0,00	172 067,87
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Prestations reçues production énergie et matériel		- 4 903 707 399,61	- 4 571 090 451,57
I - Production de l'exercice		3 198 767 958,09	2 764 271 773,59
Achats consommés		- 71 015 744,58	- 58 453 004,31
Services extérieures et autres consommations		- 713 195 967,18	- 531 703 196,41

Prestations reçues services		- 1 517 466 701,41	- 1 430 905 906,58
II - Consommation de l'exercice		- 2 301 678 413,17	- 2 021 062 107,30
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		897 089 544,92	743 209 666,29
Charges de personnel		- 1 174 464 429,82	- 1 282 054 853,51
Impôts, taxes et versements assimilés		- 155 153 670,96	- 134 825 113,46
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 432 528 555,86	- 673 670 300,68
Autres produits opérationnels		164 824 436,69	163 402 174,43
Autres charges opérationnelles		- 3 563 995,29	- 5 541 096,21
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 721 459 019,56	- 1 403 283 617,68
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		- 132 656 847,85	- 155 786 701,29
Reprise sur pertes de valeur et provisions		4 540 871,55	1 996 703,00
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 120 843 110,32	- 2 072 882 838,43
Produits financiers		0,00	15 500 897,86
Charges financières		- 19,60	- 19,21
Prestations reçues frais financiers		- 3 028 626,67	- 10 267 504,96
VI - RESULTAT FINANCIER		- 3 028 646,27	5 233 373,69
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 123 871 756,59	- 2 067 649 464,74
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		8 271 840 665,94	7 516 262 000,45
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 395 712 422,53	- 9 583 911 465,19
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 123 871 756,59	- 2 067 649 464,74
Elements extraordinaires (produits)		0,00	701 698,48
Charges hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation fournis			
Charges hors exploitation fournies			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 132 656 847,85	- 155 085 002,81
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 123 871 756,59	- 2 066 947 766,26

Source : D'après les rapports d'activité de SONELGAZ

Annexe N°2 : Tableaux du compte résultat

	ote	2016	2015
Ventes et produits annexes		7 335 190 157,29	6 374 806 981,76
Prestations fournies production <u>energie</u> et materiel		172 067,87	0,00
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		7 335 362 225,16	6 374 806 981,76
Achats consommés		- 58 453 004,31	- 55 798 739,78
Prestations reçues production <u>energie</u> et materiel		- 4 571 090 451,57	- 4 532 144 614,50
Services exteneures et autres consommations		- 531 703 196,41	- 546 111 239,75
Prestations reçues services		- 1 430 905 906,58	- 1 280 344 827,97
II - Consommation de l'exercice		- 6 592 152 558,87	- 6 414 399 422,00
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		743 209 666,29	- 39 592 440,24
Charges de personnel		- 1 282 054 853,51	- 1 075 001 813,56
Impôts, taxes et versements assimilés		- 134 825 113,46	- 131 234 443,79
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 673 670 300,68	- 1 245 828 697,59
Autres produits operationnels		163 402 174,43	134 584 984,84
Autres charges operationnelles		- 5 541 096,21	- 362 500,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 403 283 617,68	- 1 111 358 999,42
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		- 155 786 701,29	- 189 397 555,10
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 996 703,00	102 218 130,41
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 072 882 838,43	- 2 310 144 636,86
Produits financiers		15 500 897,86	0,00
Charges financieres		- 19,21	- 3 418 755,31
Prestations reçues frais financiers		- 10 267 504,96	- 35 683 109,87
VI - RESULTAT FINANCIER		5 233 373,69	- 39 101 865,18
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 067 649 464,74	- 2 349 246 502,04

Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 516 262 000,45	6 611 610 097,01
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 9 583 911 465,19	- 8 960 856 599,05
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 067 649 464,74	- 2 349 246 502,04
Elements extraordinaires (produits)		701 698,48	666 146,01
Elements extraordinaires (charges)		0,00	- 112 806,63
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		- 155 085 002,81	- 188 844 215,72
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 066 947 766,26	- 2 348 693 162,66

Source : D'après les rapports d'activité de SONELGAZ



*Table des
matières*



Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire	I
Liste des abréviations	II
Liste des figures	III
Liste des tableaux	IV
Introduction générale	9
Chapitre 01 : Aspects théoriques du contrôle de gestion	14
Introduction au chapitre	15
Section1 : Le cadre général du contrôle de gestion	15
1. Origine et positionnement du contrôle de gestion.....	15
1.1. Origine du contrôle de gestion	15
1.1.1. Histoire du contrôle de gestion.....	15
1.2. Définitions du contrôle de gestion.....	17
1.2.1. La notion de contrôle	17
1.2.2. La notion de gestion.....	18
1.2.3. Définitions fondamentales.....	18
2. Processus et positionnement du contrôle de gestion	20
2.1. Processus et positionnement du contrôle de gestion.....	20
2.1.1. Phase de prévision	21
2.1.2. Phase d'exécution	21

2.1.3. Phase d'évaluation	21
2.1.4. Phase d'apprentissage	21
2.2. Positionnement du contrôle de gestion	21
2.2.1. Le rattachement du contrôle de gestion	22
2.2.1.1. Au directeur général.....	22
2.2.1.2. Au directeur financier	22
2.2.1.3. Au même niveau que d'autres directions	23
2.2.2. Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises.....	23
1.2.2.1. Dans les groupes internationaux	23
2.2.2.2. Dans les grandes entreprises.....	24
2.2.2.3. Dans les petites moyennes entreprises	25
2.2.2.4. Dans les services publics.....	25
3. Missions, objectifs et rôle de contrôle de gestion.....	26
3.1. Missions et objectifs du contrôle de gestion	26
3.1.1. Missions du contrôle de gestion	26
3.1.2. Les objectifs du contrôle de gestion	27
3.1.3. Le contrôleur de gestion.....	28
3.1.3.1 Missions du contrôleur de gestion	28
3.1.3.2. Les compétences requises du contrôleur de gestion	30
3.2. Le rôle du contrôle de gestion	30
3.2.1. Le rôle du contrôleur de gestion	31
3.2.1.1. Le rôle du contrôle de gestion dans la gestion de ressources humaines	33
3.2.1.2. L'interaction avec la fonction ressources humaines	34
3.2.1.3. Le contrôle qualitatif de la gestion des ressources humaines.....	35
3.2.2.1. Le contrôle de gestion au service du pilotage sociale	35
Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion	36

1. Les outils prévisionnels.....	36
1.1. Le Plan	36
1.1.1. Le plan stratégique	36
1.1.2. Le plan opérationnel.....	37
1.1.3. Le plan d'action annuel	37
1.2.Le budget.....	38
1.2.1. Procédure budgétaire.....	38
2. Les outils de suivi des réalisations	39
2.1.La comptabilité financière.....	39
2.2. La comptabilité de gestion	39
2.3. Le contrôle budgétaire	40
2.4. Le Reporting.....	40
2.5. Le tableau de bord	41
2.6. Le système d'information	44
3. Les outils d'appui	44
3.1. Le Benchmarking	45
3.2. Le reengineering	46
Conclusion du chapitre.....	47
Chapitre 02 : Conception d'une comptabilité analytique pour la mise en place du	
contrôle de gestion	48
Introduction au chapitre	48
Section 1 : Généralités sur la comptabilité analytique.....	49
1. Historique de la comptabilité analytique	49
2. Les insuffisances de la comptabilité financière.....	51
3. Définitions de la comptabilité analytique	52
4. Objectifs de la comptabilité analytique.....	53
5. Rôle de la comptabilité analytique	54
6. Domaine de la comptabilité analytique.....	54
7. Les méthodes de la comptabilité analytique	54
8. Caractéristiques de la comptabilité de gestion	55

Section 02 : La pratique comptable analytique universelle.....	56
1. La méthode des coûts complets.....	57
1.1. Les sections homogènes.....	57
1.1.1. Définition de la méthode.....	57
1.1.2. Principe de la méthode.....	57
1.1.3. Distinction entre charges directes et indirectes.....	58
1.1.3.1. Charge directe.....	59
1.1.3.2. Charge indirecte.....	59
1.1.4. La distinction entre charges variables et charges fixes.....	59
1.1.4.1. Charge variable.....	59
1.1.4.2. Charge fixe.....	59
1.1.5. L'incorporation des charges.....	60
1.1.5.1. Les charges non incorporables.....	60
1.1.5.2. Les charges supplétives.....	60
1.1.6. Le processus de la méthode.....	61
1.1.6.1. Détermination des centres d'analyses.....	61
1.1.7. Affectation des charges indirectes aux couts.....	62
1.1.7.1. Répartition primaire.....	62
1.1.7.2. Répartition secondaire.....	62
1.1.7.3. Mesure de l'activité des centres.....	63
1.1.8. Avantages et inconvénients de la méthode.....	64
1.1.8.1. Inconvénients de la méthode.....	64
1.2. La méthode ABC.....	65
1.2.1. Origine et contexte d'évolution de la méthode.....	65
1.2.2. Le champ d'application de la méthode.....	65
1.2.3. Le principe de la méthode.....	66
1.2.4. Les concepts clés de la méthode.....	66
1.2.5. La mise en œuvre de la méthode ABC.....	67
1.2.6. Les objectifs de la méthode ABC.....	68
1.2.7. Critique de la méthode ABC.....	69
1.2.7.1. Aspects favorables.....	69
1.2.7.2. Aspects défavorables.....	69
2. La méthode des coûts partiels.....	70

2.1.Le principe de la méthode	70
2.2.La méthode des couts variables	70
2.2.1. Définition de la méthode	70
2.2.2. Les objectifs de la méthode	71
2.2.3. La mise en œuvre de la méthode	71
2.2.4. La méthode des couts variable et le seuil de rentabilité.....	72
2.2.4.1. Le seuil de rentabilité	72
2.2.4.2. Calcul du seuil de rentabilité	73
2.2.4.3. Le seuil de rentabilité comme outil de gestion	76
2.2.5. Les avantages et les inconvénients du direct costing.....	77
2.2.5.1. Avantage de la méthode	77
2.2.5.2. Inconvénient de la méthode.....	77
2.3. La méthode des coûts variables évolués	77
2.3.1. Le coût spécifique.....	78
2.3.2. Avantages et inconvénients du direct costing évolué	79
2.3.2.1. Avantages de la DCE	79
2.3.2.2. Inconvénients de la DCE	79
2.4. La méthode des coûts directs.....	79
2.4.1. Le principe de la méthode	79
2.4.2. La mise en œuvre de la méthode	80
2.4.3. Avantages et inconvénients de la méthode de direct costing	81
2.4.3.1. Avantages de la méthode.....	81
2.4.4. Inconvénients de la méthode	82
3.Les techniques de correction.....	82
1.1.L'imputation rationnelle	82
1.1.1. Définition et objectifs.....	82
1.1.2. Les modalités de calcul de l'imputation rationnelle	83
1.1.3. Le niveau normal d'activité.....	83
1.1.4. Les charges fixes imputées aux coûts	83
1.1.4.1. Le coefficient d'imputation rationnelle.....	83
1.1.4.2. Le coût de revient avec imputation rationnelle	83
1.1.5. Les différences sur niveau d'activité	83
1.1.5.1. Le coût de sous-activité.....	83

1.1.5.2. Le gain de suractivité	84
1.1.6. La mise en œuvre de la méthode	84
1.1.7. Intérêts et limites de la méthode	85
1.1.7.1. Intérêts de la méthode	85
1.1.7.2. Limites de la méthode	85
1.2. Le coût marginal.....	85
1.2.1. Composition et évolution du coût marginal	87
1.2.2. L'optimum économique et l'optimum technique	88
1.2.2.1. L'optimum économique	88
1.2.2.2. L'optimum technique.....	88
1.2.3. Utilités et limites du coût marginal.....	88
1.2.3.1. Utilités du coût marginal	88
1.2.3.2. Limites du coût marginal.....	88
Conclusion du chapitre.....	89
Chapitre 03 : Le processus de l'intermédiation	90
Introduction au chapitre	90
Section 1 : La comptabilité de gestion comme système d'information	91
1. La pensée systémique	91
1.1. La nécessité à une pensée systémique	91
1.1.1. Définition de l'approche systémique	92
1.1.2. Les étapes de l'approche systémique	92
1.2. Logique cartésienne et approche systémique	92
1.2.1. Comparaison entre les deux approches	93
1.3. Le concept de système	93
1.3.1. Définition.....	94
1.3.2. Les composantes d'un système « entreprise ».....	94
1.3.3. Variété des systèmes	95
1.3.4. Typologie des systèmes.....	95
1.3.5. Caractéristiques d'un système	96
1.4. Les sous-systèmes de l'entreprise.....	96
1.4.1. Le sous-système d'information.....	96

1.4.2. Le sous-système d'information et la gestion	97
2. Le système de la comptabilité de gestion.....	97
2.1.L'information comptable	97
2.1.1. L'information.....	97
2.1.1.1. Définition de l'information	97
2.1.1.2. Le rôle de l'information pour l'entreprise	97
2.1.2. L'information comptable.....	97
2.1.2.1.Quel avenir pour l'information comptable	98
2.1.2.2.Les qualités caractéristiques de l'information comptable	99
2.1.2.3. La destination de l'information comptable	100
2.1.2.4. Les insuffisances de l'information comptable.....	100
2.1.3. Le système d'information comptable.....	100
2.1.3.1. Les objectifs du système d'information comptable	101
2.1.3.2. Les SIC et le système d'informatique	101
2.1.3.3. L'organisation d'un système d'information	102
2.1.3.4. La place du système d'information comptable dans l'entreprise	102
2.1.3.5. La complexité du SIC.....	102
Section 02 : L'acheminement décisionnaire lié à l'intermédiation.....	104
1. Généralités sur la prise de décision	104
1.1. Définitions de la décision.....	104
1.2. Modèle de décision	105
1.3. Typologies de décision	105
1.3.1. Selon l'échéance de décision	105
1.3.1.1. Décisions à court terme	105
1.3.1.2. Décisions à moyen terme	105
1.3.1.3. Décisions à long terme	105
1.3.2. Selon l'objet ou niveau de décision.....	106
1.3.2.1. Les décisions stratégiques	106
1.3.2.2. Les décisions administratives ou tactiques.....	106
1.3.2.3. Les décisions opérationnelles	106
1.3.3. Selon la nature des variables de décision	106
1.3.3.1. Les décisions programmables.....	106
1.3.3.2. Les décisions non programmables	106

1.3.4. Selon le degré de risque de décision	107
1.3.4.1. Les décisions certaines	107
1.3.4.2. Les décisions aléatoires	107
1.3.4.3. Les décisions incertaines	107
1.4. Caractéristiques des différents types de décision	107
1.5. Facteurs qui influencent la prise de décision	108
1.6. Approches de la décision ¹	109
1.6.1. Les approches systémiques	109
1.6.2. Les approches analytiques ou prescriptives	109
1.6.3. Les approches descriptives	110
2. Méthodologie de la prise de décision	110
2.1. Définition du processus de décision	110
2.2. Méthodologie de la prise de décision	111
2.2.1. Le premier comportement	111
2.2.2. Le deuxième comportement	111
2.3. L'impact du processus décisionnel sur l'entreprise.....	113
2.3.1. Décision individuelle	113
2.3.1.1. Avantages de la décision individuelle.....	113
2.3.1.2. Inconvénients de la décision individuelle	114
2.3.2. Décision collective.....	114
2.3.2.1. Avantages de la décision individuelle.....	114
2.3.2.2. Inconvénients de la décision collective.....	114
2.4. Les centres de décision qui s'intéresse à la générale et l'analytique	114
2.5. La comptabilité de gestion au sein de l'entreprise	115
2.5.1. L'aide à la prise de décision	115
2.5.2. Analyse économique et prise de décision	116
2.5.3. La production de l'information nécessaire au contrôle de gestion	116
2.6. Les contraintes à la prise de décision	118
2.7. Les contraintes à la prise de décision	118
2.7.1. Le temps	118
2.6.2 Les ressources matérielles	119

2.6.3. Les capacités financières	119
2.6.4. Le personnel	119
2.6.5. Le pouvoir	119
2.6.6. Les éléments psychologiques	119
2.6.7. La conjoncture défavorable	120
Conclusion du chapitre.....	120
Chapitre 04 : La pratique du Contrôle de Gestion au sein de l'entreprise SONELGAZ de Bouira.....	121
Introduction au chapitre	121
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	122
1. Présentation du groupe SONELGAZ	122
1.1. Historique du groupe SONELGAZ	122
1.1.1 1947 : Création d'Electricité et Gaz d'Algérie (EGA).....	122
1.1.2. 1969 : Création de la Société Nationale de l'Electricité et du Gaz « SONELGAZ »	122
1.1.3. 1983 : Restriction de SONELGAZ.....	122
1.1.4. 1991 : Nouveau statut de SONELGAZ.....	123
1.1.5. 1995 : SONELGAZ Epic	123
1.1.6. Juin 2002 : Création de SONELGAZ.Spa.....	123
1.2. Organigramme du groupe SONELGAZ	123
2. Présentation de la société de distribution centre.....	125
2.1. Organigramme de la société	125
2.2. Missions et attributions	125
3. Présentation de la direction de distribution de Bouira.....	126
3.1. Organigramme de la direction de distribution de Bouira.....	126
3.2. Missions et attributions	126
3.3. Division Finance et Comptabilité (DFC)	127
3.3.1 L'organigramme de la division Finance et Comptabilité.....	127
3.4. Division Relations Commerciales DRC	128
3.1..1. L'organigramme de la DRC	129
3.1..1. Missions et attributions	129
3.5. Divisions Etudes Exécution et Travaux Electricité et Gaz	130

3.5.1. L'organigramme de la DEET	130
3.5.2. Missions et attributions	130
3.5.3. Partie surveillance des travaux	131
3.5.3.1. Partie étude des travaux.....	131
3.6. Division Administration Des Marchés (DAM).....	132
3.6.1. L'organigramme de la DAM	132
3.6.2. Missions et attributions	132
3.7. Service Des Affaires Générales (SEG).....	133
3.7.1. L'organigramme de SEG	133
3.7.2. Missions et attributions	133
Section 02 : Détermination des résultats et analyse des constats analytiques	135
1. Détermination du résultat.....	135
1.1. La méthode des coûts complets.....	135
1.1.1. Présentation de la comptabilité analytique	135
1.1.2. Présentation du plan de compte analytique	135
1.1.2.1. Compte Réfléchis 90.....	135
1.1.2.2. Compte de reclassement de charges et de produits 91	135
1.1.2.3 Compte de Section 92	136
1.1.2.4. Compte de coûts et prix de revient exploitation 93	136
1.1.2.5. Comptes d'inventaire permanent – Entrées 94.....	137
1.1.2.6. Comptes d'inventaire permanent – Sorties 95.....	137
1.1.2.7. Comptes de différences d'incorporation 97	137
1.1.2.8. Comptes de résultats 98.....	137
2. Codification des comptes analytiques.....	137
2.1. Détermination du résultat	139
2.2. La méthode du coût partie	143
2.2.1. Méthodologie d'analyse	143
3. Analyse de la rentabilité.....	145
3.1. Analyse du résultat des deux énergies	145
3.1.1. Présentation du tableau de détermination du résultat.....	145
3.1.2. Interprétation des résultats de la période 2015-2017	145

3.1.2.1. Le prix de vente	146
3.1.2.2. Le coût de revient.....	146
3.1.2.3. Le résultat	146
3.2. Analyse de la rentabilité.....	147
3.2.1. La rentabilité des capitaux.....	147
3.2.1.1. La rentabilité économique	147
3.2.1.2. Présentation du tableau de rentabilité économique.....	148
3.2.1.3. Décomposition de la rentabilité économique	148
3.2.2. La rentabilité financière.....	150
3.2.2.1. La rentabilité des capitaux investis	150
3.2.2.2. La rentabilité des capitaux propres	151
3.2.2.3. La rentabilité des activités	153
3.2.2.4. La rentabilité commerciale	153
3.2.2.5. Le seuil de rentabilité	154
3.2.2.6. Le taux de marge commerciale.....	155
Conclusion du chapitre.....	158
Conclusion générale.....	159

Bibliographie

Annexe

Table des matières

Résumé

Le système de comptabilité de gestion est de plus en plus sollicité par de nombreuses entreprises de secteurs différents. Il est réputé être un moyen essentiel pour la gestion d'entreprise, et plus particulièrement en matière de décision, dans la mesure où il permet d'effectuer des choix judicieux et de tracer des orientations optimales parmi une multitude de voies et d'alternatives.

La main de la comptabilité de gestion ne peut être observée de manière générale dans toutes les firmes, car ces dernières diffèrent selon l'activité, la structure, la taille et plusieurs autres facteurs. Il convient d'analyser son apport décisionnel selon le contexte et selon les préoccupations majeures de chaque type d'organisation.

Le but de ce travail est de mettre en exergue le processus et l'acheminement des constats et résultats analytiques fait et analysé par le Contrôle de Gestion afin de les utiliser comme aide à la prise de décision et expliquer que la comptabilité analytique de gestion joue un rôle essentiel dans la détermination des produits et des charges d'exploitation et qu'elle sert à évaluer les coûts et les résultats obtenus et fournir une base chiffrée pour expliquer les écarts entre prévisions et réalisations pour une meilleure gestion des ressources de l'entreprise.

Mots clés : Comptabilité, Comptabilité de Gestion, Système d'information, Prise de Décision, Rentabilité, Contrôle de Gestion.

Abstract

The management accounting system is increasingly in demand by many companies in different sectors. It is reputed to be an essential means for business management, and more particularly in terms of decision-making, insofar as it makes it possible to make judicious choices and to draw optimal orientations among a multitude of paths and alternatives.

The hand of management accounting cannot be observed in a general way in all the firms, because the latter differ according to the activity, the structure, the size and several other factors. Its decision-making contribution should be analyzed according to the context and according to the major concerns of each type of organization.

The purpose of this work is to highlight the process and the routing of analytical findings and results made and analyzed by Management Control in order to use them as a decision-making aid and to explain that analytical management accounting plays a essential role in the determination of income and operating expenses and that it is used to evaluate the costs and results obtained and to provide a quantified basis to explain the differences between forecasts and achievements for better management of the company's resources.

Keywords : Accounting, Management Accounting, Information System, Decision Making, Profitability, Management Control.

