

Université Mouloud MAMMARI de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Science de Gestion

Département : Finances et Comptabilité



Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme de Master en Sciences Financières et
Comptabilité

Option : Audit et contrôle de gestion

SUJET

Analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein d'une
entreprise économique algérienne

Cas de : EPE CARRAVIC/ SPA

Présenté par :

M^{elle} CHEBBOUT YASMINE

M^{elle} ADJOUTI IMENE

Dirigé par :

M.DAHAK ABDENOUR

Devant le jury composé de :

Président : OUARAB ALI

MCA à UMMTO

Examineur : GUENDOUZI MOHAMED

MCB à UMMTO

Rapporteur : DAHAK ABDENOUR

Professeur à UMMTO

Promotion : 2023 /2024

REMERCIEMENTS

Nous tenons tout d'abord à exprimer notre profonde gratitude à Allah de nous avoir donné beaucoup de courage et la volonté qui nous a permis de finir ce modeste travail.

Nous remercions mon directeur de mémoire, Monsieur DAHAK Abdenour, pour son encadrement précieux, sa patience et ses encouragements constants tout au long de ce travail de recherche. Ses conseils avisés et sa confiance en nos capacités nous ont permis de mener à bien ce projet avec rigueur et persévérance.

Nous tenons aussi à exprimer nos plus sincères et chaleureuses remerciements et gratitude pour notre encadreur monsieur BESSAAD Sid Ali, qui nous a tellement aidé durant notre stage, et à toute l'équipe de CARRAVIC

Nous remercions tous les enseignants de l'UMMTO de Tizi-Ouzou, dont les cours et les enseignements ont été d'une grande richesse pour moi tout au long de ma formation

Nous remercions également les membres du jury, pour l'honneur qu'ils nous font en présidant cette soutenance et pour l'intérêt qu'ils ont porté à notre mémoire. Nous sommes particulièrement reconnaissantes pour leurs remarques constructives et leurs suggestions d'amélioration, qui nous permettront de parfaire notre travail.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

À la mémoire de mes défunts, grands-parents paternels, grand-père maternel et oncle Smail, dont la mémoire m'accompagne chaque jour.

À mes parents chéris, Saida et Mouloud,

Pour votre amour inconditionnel, vos encouragements et vos sacrifices qui m'ont permis d'accomplir mes rêves.

À mes sœurs Amel et Leila, et à mon frère Omar, Pour votre soutien indéfectible et votre amitié précieuse.

À ma belle-sœur Miassa et à mon beau-frère Kamel, Pour votre accueil chaleureux et votre affection.

À mes nièces Kenza, Israa, Lina, Maysen et Neila, et à mes neveux Ilyane, Mouloud et Islam,

Qui illuminent ma vie de leur joie et de leur innocence.

À mes meilleures amies, Ryma et Lina, Présentes à chaque étape, Complices de toujours, confidentes inestimables et sources de soutien.

À mon fiancé Malek, Pour son amour, son soutien et sa confiance en moi, qui me motivent chaque jour à aller plus loin.

Et à toute ma famille, Merci pour vos encouragements tout au long de mon parcours. Je suis reconnaissante de vous avoir dans ma vie.

À mon binôme exceptionnel, Partenaire de travail hors pair et amie précieuse,

Je dédie ce mémoire à notre collaboration fructueuse et à l'amitié sincère qui s'est nouée entre nous au fil des mois.

C'est grâce à vous tous que j'ai pu réaliser ce mémoire et franchir cette étape importante de ma vie. Je vous remercie du fond du cœur.

Imène

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

À mes chers parents qui ont toujours été là pour moi, qui m'ont précieusement soutenue durant toutes mes études

À mes chers frères Salim et Rafik

À mes meilleures amies Fatima, Kenza et Rania.

À mon binôme exceptionnel,

Partenaire de travail hors pair et amie précieuse,

Je dédie ce mémoire à notre collaboration fructueuse et à l'amitié sincère qui s'est nouée entre nous au fil des mois.

A toute personnes qui m'ont encouragé ou aidé au long de mes étude

Yasmine

Liste des figures

| | |
|--|-----|
| Figure 1: Logique de la fonction contrôle de gestion discrète | 34 |
| Figure 2: Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire | 35 |
| Figure 3 : Logique de la fonction contrôle de gestion « garde-fou » | 36 |
| Figure 4: Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotent..... | 37 |
| Figure 5: La tripode de gestion | 41 |
| Figure 6: Les places des contrôleurs de gestion dans l'organigramme..... | 44 |
| Figure 7 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage. | 55 |
| Figure 8 : Etapes du processus budgétaire | 61 |
| Figure 9: Schéma d'ensemble des analyses d'écarts..... | 68 |
| Figure 10: Les deux dimensions du pilotage | 72 |
| Figure 11: Stratégie d'une entreprise | 75 |
| Figure 12: Le contrôle de gestion lien entre stratégie et action..... | 76 |
| Figure 13: Compte de résultat schématique (présentation en compte)..... | 82 |
| Figure 14: Comptabilité analytique..... | 83 |
| Figure 15: Deux logiques opposées..... | 85 |
| Figure 16: Schéma d'imputation des charges indirectes dans la méthode ABC..... | 89 |
| Figure 17: Démarche de construction de tableau de bord | 91 |
| Figure 18: Unités de la filiale EPE CARRAVIC Spa | 100 |
| Figure 19: Structure organisationnelle du SIEGE DG : | 101 |
| Figure 20: Positionnement dans l'organigramme : | 107 |

Liste de tableau

| | |
|---|-----|
| Tableau 1: Tableau des quatorzes principes d'administration de Fayol | 25 |
| Tableau 2: Synthèse des différents idéaux types des fonctions contrôle de gestion | 38 |
| Tableau 3: Tableau récapitulatif des types de contrôle de gestion selon le moment du contrôle | 40 |
| Tableau 4: récapitulatif des caractéristiques du contrôle de gestion selon le type d'organisation | 45 |
| Tableau 5: Les phases du contrôle de gestion selon le type d'utilisation..... | 69 |
| Tableau 6: Avantages et inconvénients de la méthode PDCA..... | 70 |
| Tableau 7: Le bilan prévisionnel..... | 81 |
| Tableau 8 : Plan de production du budget prévisionnel de l'exercice 2023..... | 112 |
| Tableau 9 : Approvisionnement consolidé du budget prévisionnel de l'exercice 2023..... | 113 |
| Tableau 10: Consommation de la matière première du budget prévisionnel consolidé de l'exercice 2023..... | 114 |
| Tableau 11: Charges personnelles consolidé de l'exercice 2023..... | 116 |
| Tableau 12: Bilan des charges de services consolidé..... | 117 |
| Tableau 13: commercialisation consolidée du budget prévisionnel de l'exercice 2023 | 118 |
| Tableau 14: Tableau des Comptes de résultat du budget prévisionnel de l'exercice 2023 (consolidé) | 121 |
| Tableau 15: Bilan des activités des approvisionnements : | 124 |
| Tableau 16: Répartition des effectif par age par rapport a la catégorie et au sexe..... | 128 |
| Tableau 17: Comparaison des pratiques de contrôle de gestion de CARRAVI..... | 140 |

Liste des graphiques

| | |
|--|-----|
| Grphe 1: Evolution des Effectif : | 127 |
| Grphe 2: Répartition des effectifs par catégorie et pas contrat | 127 |
| Grphe 3: Répartition du personnel par ancienneté..... | 128 |

Liste des abréviations

ABB: Activity based budgeting

ABC : Activity-Based Costing (Coût basé sur les activités) :

ABM: Activity based management

BBZ: budget based zero

CA : Chiffre d'Affaires : Montant total des ventes réalisées sur une période donnée

CG: contrôle de gestion

EPE : Entreprise Publique Économique

EURL : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée

GAC : Groupe Avicole commercial

PGI: progiciel de gestion intégré

IA : Intelligence Artificielle

KPI : Key Performance Indicator (Indicateur Clé de Performance)

ORAC : Organisation Régionale de l'Aviculture

OST : Organisation scientifique du Travail

PDCA : Plan-Do-Check-Act (Planifier-Faire-Vérifier-Agir) :

PF : Produits Finis

PME : Petite et Moyenne Entreprise

SEGC : Science Economie Gestion et Commerce

SIC : Système d'information et de communication

SIG : Système d'Information de gestion

SPA : Société par Action

TUC : Taux d'utilisation des capacités

UAA : Unité Abattoir Avicole

URC : Unité Repro-Chair

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion

1.1. : Evolution du contrôle de gestion : une transformation progressive

1.2. : Contrôle de gestion : définitions, objectifs, types, rôles et missions

1.3. : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Chapitre 02 : Stratégie et pilotage du contrôle de gestion

2.1. : La démarche du contrôle de gestion

2.2. : Les trois dimensions du contrôle de gestion : Performance, pilotage et stratégie

2.3. : Les outils et méthodes de contrôle de gestion

Chapitre 03 : Analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'EPE CARRAVIC/ SPA

3.1. : Présentation de l'EPE CARRAVIC/ SPA

3.2. : Présentation des pratiques de contrôle de gestion au sein de CARRAVIC

3.3. : Discussion et interprétation des résultats de l'étude

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Introduction générale

Introduction générale

Dans un environnement économique en constante évolution, caractérisé par une concurrence accrue, une complexité croissante et des incertitudes grandissantes, les entreprises sont confrontées à des défis majeurs pour maintenir leur performance et leur compétitivité. Face à ces enjeux, le contrôle de gestion s'affirme comme un outil indispensable pour piloter efficacement l'organisation et atteindre les objectifs fixés.

Les racines du contrôle de gestion plongent dans les profondeurs de la comptabilité. Dès le Moyen Âge, les entreprises ont ressenti le besoin de suivre leurs dépenses et leurs recettes. Cependant, c'est à partir du début du XXe siècle, dans un contexte de production en pleine mutation, que le contrôle de gestion commence à se distinguer comme discipline à part entière.

Frederick Winslow Taylor (1856-1915): Ingénieur américain, connu pour ses travaux sur l'organisation scientifique du travail (OST). Ses principes d'analyse des tâches, de sélection des meilleurs ouvriers et de standardisation des méthodes de travail ont influencé les pratiques de contrôle de gestion en matière de mesure de la performance et de réduction des coûts.

Alfred Sloan Jr. (1872-1956): Président de General Motors de 1923 à 1956, considéré comme l'un des architectes de la décentralisation et du contrôle de divisionnaire. Son modèle organisationnel, basé sur la responsabilisation des managers et l'utilisation de budgets et de tableaux de bord, a servi d'inspiration à de nombreuses entreprises.

Henri Bouquin (1937-2020): Professeur de sciences de gestion français, considéré comme l'un des grands spécialistes du contrôle de gestion en France. Ses travaux ont porté sur l'analyse des coûts, la budgétisation, le contrôle de performance et le pilotage stratégique.

Ces pionniers, et bien d'autres encore, ont contribué à façonner le contrôle de gestion tel que nous le connaissons. Leurs idées et leurs travaux ont permis à cette discipline de s'affirmer comme un outil essentiel pour la performance et la pérennité des entreprises.

En d'autres termes, le contrôle de gestion est un outil indispensable pour les entreprises qui souhaitent améliorer leur performance, optimiser leurs ressources et atteindre leurs objectifs stratégiques. Il s'agit d'une fonction transversale qui touche à tous les aspects

de la gestion d'une entreprise, de la stratégie à l'opérationnel. Ce qui justifie notre motivation de traiter ce sujet sous l'angle de l'analyse de ses pratiques

Aujourd'hui, les évolutions de ces dernières années ont conduit à une profonde remise en question du modèle traditionnel de contrôle de gestion qui est basé sur une approche descendante et axée sur les aspects financiers, est aujourd'hui confronté à de nombreuses limites. Face à ce dernier, de nouvelles approches de contrôle de gestion émergent, basées sur une approche plus participative, plus flexible et plus axée sur la création de valeur. Ils prennent en compte les facteurs non financiers et mettent l'accent sur l'implication des collaborateurs, l'apprentissage organisationnel et la performance à long terme.

Dans le paysage économique dynamique de Bouira, EPE CARRAVIC/SPA peut se démarquer en adoptant une approche de contrôle de gestion efficace. Ce système, loin d'être un simple outil de comptabilité, devient une véritable boussole pour naviguer vers le succès.

En effet, un contrôle de gestion bien maîtrisé permet à cette entreprise de garder la main sur ses finances, en maîtrisant ses coûts et en optimisant sa rentabilité. Mais il va bien au-delà, car il éclaire la prise de décision stratégique en suivant l'évolution des indicateurs clés de performance et en identifiant les opportunités de croissance.

Au regard de ce constat, il apparaît justifié de poursuivre l'investigation et de recourir à une étude empirique pour approfondir la problématique mise à jour formulée comme ce qui suit :

Comment le contrôle de gestion est-il conçu et mis en œuvre au sein de l'EPE CARRAVIC, et sa contribution au pilotage de la performance de l'entreprise?

En plus de la question centrale, il est également important de formuler des questions secondaires plus précises pour explorer différents aspects du sujet.

Questions secondaires :

- Quels sont les différents types de pratiques de contrôle de gestion au sein de la SPA CARRAVIC ?
- Quelles sont les spécificités du contrôle de gestion dans l'entreprise EPE CARRAVIC/ SPA ?
- Comment se déroule le contrôle de gestion au sein de la SPA CARRAVIC?

Objectifs de la recherche :

L'objectif principal de ce travail est d'analyser les pratiques de contrôle de gestion au sein de CARRAVIC.

Plus précisément, ces objectifs spécifiques visent à :

- Identifier les différents outils et méthodes de contrôle de gestion utilisées par CARRAVIC.
- Décrire le processus de contrôle de gestion dans son ensemble, depuis la collecte des données jusqu'à la prise de décision.
- Comparer les pratiques de CARRAVIC avec les référentiels théoriques et les pratiques courantes dans le domaine du contrôle de gestion.
- Evaluer l'efficacité du système de contrôle de gestion de CARRAVIC en termes d'atteintes des objectifs de l'entreprise

Motifs du choix de sujet de recherche :

L'étude des pratiques de contrôle de gestion est devenue une nécessité face à l'exigence croissante de performance et d'efficacité des entreprises, soumises à une concurrence accrue et à des contraintes budgétaires de plus en plus fortes. Les recherches existantes, bien qu'intéressantes, ne permettent pas encore de cerner précisément les spécificités des pratiques de contrôle de gestion dans les EPE et d'évaluer leur impact sur la performance globale de ces organisations. C'est dans ce contexte que cette étude se propose d'analyser les pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre au sein de l'EPE CARRAVIC/SPA, afin d'identifier leurs forces, leurs faiblesses et de formuler des recommandations pour une amélioration continue de leur système de contrôle de gestion

Intérêt académique et professionnel

- Approfondissement des connaissances: Le contrôle de gestion est un domaine complexe qui touche à de nombreux aspects de la gestion d'entreprise. Choisir ce sujet nous a permis d'acquérir des connaissances approfondies sur des outils, des méthodes et des concepts clés.

- Développement de compétences: La réalisation d'une recherche sur ce thème nous a permis de développer des compétences en analyse de données, en modélisation, en rédaction scientifique et en présentation orale.
- Ouverture de perspectives de carrière: Une bonne maîtrise du contrôle de gestion est très appréciée dans le monde professionnel. Ce sujet peut nous ouvrir des portes vers des postes à responsabilités dans des domaines tels que la finance, la comptabilité, la gestion de projet ou le conseil.

Pertinence du sujet dans le contexte actuel

- Importance croissante du contrôle de gestion: Dans un environnement économique de plus en plus compétitif et complexe, le contrôle de gestion est devenu un outil indispensable pour les entreprises.
- Évolution des pratiques: Les pratiques de contrôle de gestion évoluent en permanence sous l'influence de nouveaux outils technologiques (big data, intelligence artificielle), de nouvelles normes comptables et de nouveaux enjeux (responsabilité sociale, développement durable).
- Enjeux spécifiques à certains secteurs: Certains secteurs d'activité (industrie, services, secteur public) présentent des spécificités qui rendent l'étude du contrôle de gestion particulièrement intéressante.

Méthode de recherche :

Voyant la complexité de notre recherche, notre choix méthodologique s'est porté sur une approche mixte, aussi appelé recherche par triangulation, qui est une stratégie de recherche qui combine des méthodes de recherche qualitative et quantitative pour obtenir une compréhension plus complète et plus nuancée d'un phénomène.

Ces méthode de recherche qu'elles soient qualitatives ou quantitative, appartiennent au type de méthode de recherche appelé étude de cas ; c'est la méthode la plus privilégiée par les étudiants de master dans le domaine de SEGC¹.

¹ KARA, R. DAHAK, A. Le mémoire de master (du choix de sujet a la soutenance). Tizi-Ouzou : EL-AMEL, 2022. P.108.

Structure de recherche :

Notre étude vise à comprendre les pratiques de contrôle de gestion. Pour ce faire, Nous avons articulé notre travail autour de trois chapitres:

Le premier chapitre est axé sur la cadre conceptuelle du contrôle de gestion (histoire, objectifs, rôle...). Le deuxième est appuyé sur les fondements théoriques du contrôle de gestion. Quant au troisième chapitre, nous l'avons consacré sur l'étude des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'EPE CARRAVIC/SPA.

*Chapitre I : Le cadre
conceptuel du contrôle de
gestion*

Introduction

Selon BOUQUIN (2011), c'est au début de XXème siècle que naît le contrôle de gestion. Il est issu des travaux sur le *management control* des anglo-saxons avec l'émergence de la structure divisionnelle des entreprises¹.

C'est une discipline récente née entre les deux guerres mondiales aux ETAT-UNIS d'Amérique et émerge dans un contexte de développement industriel et du taylorisme.

Le contrôle de gestion est né pour d'autres raisons telles que² :

- La croissance importante que connaît les entreprises, tant en termes de taille que de complexité.
- La nécessité de rationaliser l'utilisation des ressources et d'améliorer la performance due à la concurrence croissante et la pression sur la marge
- L'approche scientifique du travail (taylorisme) qui a mis l'accent sur la mesure et le contrôle des performances individuelles.
- Le développement de nouvelles technologies, telles que la comptabilité informatisée, a permis de collecter et d'analyser des données plus facilement, cela a contribué à l'essor du contrôle de gestion.

A cet effet, le premier chapitre sera consacré à présenter l'histoire du contrôle de gestion (évolution, approche traditionnelle...) dans sa première section. Il abordera également le cadre conceptuel du contrôle de gestion incluant ses objectifs, ses types, rôles et missions dans la deuxième section, enfin, dans la troisième section, il exposera son positionnement....

I.1 Évolution du contrôle de gestion : une transformation progressive

Dans un monde économique en perpétuel mouvement, le contrôle de gestion a dû s'adapter pour rester un outil pertinent. Autrefois cantonné à des tâches de mesure et de suivi des performances passées, le contrôle de gestion s'est progressivement transformé pour devenir un véritable levier de pilotage stratégique. De la simple comptabilité analytique aux outils de business intelligence les plus sophistiqués...

¹ PENDARIES, M. Le Contrôle de gestion d'hier à demain [enligne]. *ResearchGate*. 2017. Format PDF. Disponible Sur https://www.researchgate.net/publication/319292013_Le_Contrôle_de_gestion_d'hier_a_demain

I.1.1 Les phases d'évolutions du Contrôle de gestion

Ainsi, il a connu une évolution considérable depuis ses origines, s'adaptant aux changements économiques, technologiques et organisationnels. Cette transformation s'est déroulée en plusieurs phases distinctes, chacune marquée par des caractéristiques et des objectifs propres.

I.1.1.1 Phase de naissance (XXe siècle)

Le contrôle de gestion n'est pas une réalité récente. Il ne date pas des années soixante, comme sa découverte tardive en France le fait parfois dire¹.

I.1.1.1.1 Contexte historique

C'est au XXe siècle ; qui a été marqué par de profonds bouleversements économiques et organisationnels, qui ont donné naissance à la discipline du contrôle de gestion. La révolution industrielle a conduit à une complexification croissante des entreprises, tandis que l'émergence de multinationales a nécessité de nouveaux outils pour suivre et piloter des activités dispersées. Dans un environnement économique de plus en plus concurrentiel, les entreprises cherchaient à optimiser leurs ressources et à gagner en efficacité. C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion est apparu, répondant au besoin de piloter les organisations de manière plus rigoureuse et stratégique.

I.1.1.1.2 L'approche traditionnelle

Pour juger de cette aptitude, il convient en premier lieu de rappeler dans quelle condition les principaux outils de contrôle de gestion actuels se sont mis en place, d'abord au sein des entreprises américaines entre les deux guerres, ensuite en Europe à la Seconde Guerre mondiale.

Il apparaîtra en second lieu que ces outils sont construits pour répondre à des besoins de contrôle, nait de mode d'organisation taylorien des entreprises et de ce fait, relève de la même philosophie².

¹ BOUQUIN, H. Les fondements du contrôle de gestion. Paris : Presses universitaires de France, 1994, P.4.

² GUEDJ, N. Le contrôle de gestion (pour améliorer la performance de l'entreprise). Paris : édition d'organisation, 2000, p.484

I.1.1.1.2.1 Les piliers fondamentaux de l'approche classique

L'école classique s'articule autour de courants majeurs, dont les tenants sont illustrés par les travaux d'H. Fayol (management scientifique), de F. Taylor (organisation scientifique du travail) et de M. Weber (bureaucratie), qui demeurent crucial pour comprendre les fondements de cette approche :

A- Taylor : Organisation scientifique du travail (OST)

Taylor est un ingénieur américain et l'inventeur du taylorisme qui se base sur un système de rationalité productive¹.

Il « a développé un type d'organisation du travail appelé Organisation scientifique du travail (OST) qui avait pour objet d'améliorer la productivité des entreprises industrielles² ».

▪ Principe

L'OST reposait principalement sur³:

- une parcellisation des tâches qui permettait de former très rapidement les ouvriers aux tâches élémentaires ;
- une séparation entre la conception et l'exécution des tâches qui garantissait la qualité de la préparation du travail par des spécialistes et la normalisation des tâches d'exécution ;
- la motivation des opérateurs par un système de rémunération en fonction du rendement.

B- Weber : Bureaucratie

Max Weber est un économiste et sociologue allemand. Il est l'inventeur d'une organisation bureaucratique basée sur la rationalité structurelle⁴.

Une organisation ne peut être efficace qu'à condition d'être fondée sur un modèle rationnelle de fonctionnement, c'est-à-dire gouverner par des règles écrites et impersonnelles

¹ Caroline. L'école classique du management : Taylor, Fayol, Weber [enligne]. Les Sherpas. 2024. Disponible sur <https://sherpas.com/blog/ecole-classique-management/>.

² BURLAUD, A. LANGLOIS, G. BRINGER, M. DCG11 (Contrôle de gestion manuel et application). Vanves : Foucher, 2010, p.30.

³ Ibid, p.30.

⁴ Caroline. *Op Cit.*

[...] et structuré autour d'une hiérarchie dont les tâches et les pouvoirs sont clairement définis¹.

▪ **Eléments**

Les principaux éléments permettant de mettre en place un système bureaucratique peuvent être résumés au nombre de six ²:

- Le travail de chacun est clairement défini et l'autorité comme la responsabilité doivent être reconnues comme légitimes ;
- Les positions de chacun sont organisées suivant une logique d'autorité hiérarchique ;
- Le personnel est sélectionné et promu sur la base de qualification technique elle-même évaluée soit à partir de diplôme ou d'examen, soit en fonction de l'expérience ;
- Les actes et les décisions administratives sont consignés par écrit, de manière à conserver la mémoire des événements de l'organisation et assurer une continuité ;
- Le management est séparé de la propriété de l'entreprise ;
- Les dirigeants doivent se plier aux règles et aux procédures, afin d'assurer un comportement fiables et prévisibles. Les règles doivent être impersonnelles et uniformes et s'appliquait à tous les employés sans distinction.

C- **Fayol**

Le troisième courant concerne la direction et la gestion de l'organisation dans sa globalité. Il est incarné en France par H. Fayol ; qui « est un ingénieur civil des mines français. Il développe le fayolisme qui se fonde sur une rationalité administrative³ ». A partir de son expérience chez Creusot-Loire, cet auteur développe dans son ouvrage principal quatorze principes de gestion de l'entreprise industrielle, quoique certains puissent être considérés comme datées, d'autres principes d'administrations sont toujours d'actualités⁴.

¹ BOISSELIER, C. CHALENCON, L. DORIOL, D., *et al.* CONTROLE DE GESTION. Paris : Vuibert, 2013, p.75.

² Ibid, p.75.

³ Caroline. *Op Cit.*

⁴ BOISSELIER, C. CHALENCON, L. DORIOL, D., *Op Cit*, p.76.

- Ses quatorze principes :

Tableau 1 : Tableau des quatorze principes d'administration de Fayol

| | |
|--|--|
| Division du travail | Permet une spécialisation des tâches pour une efficacité accrue |
| Autorité et responsabilité | Doivent être clairement définies dans une organisation |
| Discipline | Pour maintenir l'ordre et la productivité |
| Unité de commandement | Chaque employé reçoit des ordres d'un seul supérieur hiérarchique |
| Unité de direction | L'équipe de direction doit être unie sur le but à atteindre |
| Subordination de l'intérêt particulier à l'intérêt général de l'organisation | Permet d'assurer le dévouement de chacun au service du collectif |
| Rémunération et gestion du personnel | Rémunération suffisante pour motiver les employés |
| Centralisation | La prise de décision doit être concentrée au sommet de la hiérarchie |
| Hiérarchie | Une chaîne de commandement claire doit exister |
| Ordre | Une place pour chaque homme et un homme pour chaque place |
| Équité | Les gestionnaires doivent traiter leurs subordonnés avec équité |
| Stabilité du personnel | Faible taux de turn-over pour limiter les coûts de recrutement |
| Initiative | Les employés sont encouragés à proposer de nouvelles idées |
| Union du personnel | Une atmosphère de collaboration doit être encouragée au sein de l'organisation |

Source : Caroline. L'école classique du management : Taylor, Fayol, Weber [en ligne]. Les Sherpas. 2024.
Disponible sur <https://sherpas.com/blog/ecole-classique-management/>.

I.1.1.1.2.2 Les bases théoriques de cette approche

L'approche classique du contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de théories, qui sont les suivants

A- La théorie de contingence

Dans cette théorie, il est stipulé que l'entreprise est soumise à des facteurs de contingence, qui sont des éléments inhérents à l'entreprise, qui évoluent avec elle et qui finissent par influencer les choix effectués.

Elle « [...] insiste sur le fait qu'il n'existe pas de modèle universel performant en toutes circonstances, donc pas de modèle universel de contrôle de gestion. A chaque environnement correspond un style pour obtenir une convergence des buts et des

comportements, et chaque style à ses avantages et ses inconvénients. Elle fournit des repères pour améliorer les performances de l'organisation qui dépend de l'adaptation de ces structures et de ces processus de travail à l'environnement et à ses contraintes [...] ¹ ».

- Ses configurations selon H. Mintzberg :

H. Mintzberg a construit une typologie avec cinq modèles d'organisations possibles selon les contingences ²:

- Le modèle de « Structure simple » (organisation de petite taille avec des procédures peu formalisées, une supervision directe de dirigeants) ;
- Le modèle de « bureaucratie mécaniste » (organisation hiérarchisée fondée sur la standardisation des processus) ;
- Le modèle de « bureaucratie professionnelle » (organisation lourde avec des délégations de pouvoir, une standardisation des qualifications et des procédures peu formalisée) ;
- Le modèle de « structure divisionnalisée » (organisation avec activités très diversifiées et un contrôle par les résultats) ;
- Le modèle d' « adhocratie » (organisation qui s'adapte à la situation du marché, aux environnements changeants complexes, quand la standardisation n'est pas efficace).

B- Les théories contractuelles

Nées des théories de la firme, elles mettent en évidence le comportement opportun des agents considèrent que l'entreprise et un lieu de processus décisionnels (contrats). Elles éclairent le fonctionnement et l'utilité de l'entreprise, on distingue entre deux courants de pensées :

1. Théorie des coûts transactionnels

Cette théorie trouve son origine dans un article publié en 1937 par R.H Coase [...] ³. La théorie des coûts de transactions justifie la nécessité d'opérer une régulation des comportements par un système de contrôle de gestion. Elle stipule que la forme divisionnelle

¹ DUMAS, G. LARUE, D. DCG11 (Manuel de contrôle de gestion). Paris : LexisNexis, 2012, p.31.

² Ibid p31.

³ BOISSELIER, C. CHALENCON, L. DORIOL, D., et al. *Op Cit.* p.85.

est supérieure aux autres formes structurelles car elle permet d'augmenter la rationalité et de limiter les comportements opportunistes¹.

▪ Ces attributions

Ce système de contrôle doit² :

- Identifier les activités séparables ;
- laisser une autonomie suffisante et créer des centres de profit ;
- mettre en place un système de surveillance et évaluer la performance des centres ;
- attribuer des récompenses ou des sanctions ;
- allouer des ressources afin de mettre en œuvre les décisions stratégiques.

2. Théorie de l'agence

La théorie de l'agence « étudie différentes formes de relations d'agence rencontrées dans, ou entre, les organisations économiques, sachant que :

- une relation d'agence est un contrat par lequel un « principal » engage un « agent » pour exécuter en son nom une tâche quelconque en lui déléguant un certain pouvoir de décision (on parle aussi de relation principal-agent, ou encore de relations mandant-mandataire) ;
- du fait de l'asymétrie d'information entre les parties, le principal risque d'être affecté par le comportement du ou des agents. Il doit donc s'assurer du respect du mandat assigné tout en minimisant les coûts nés de ce besoin de contrôle.³ »

3. La théorie néoinstitutionnelle

Les auteurs de cette théorie partent du fait que les organisations sont des institutions qui ont des structures avec des fonctions symboliques Ceci est exprimé par : « les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle »⁴.

¹ BURLAUD, A. LANGLOIS, G. BRINGER, M. *Op Cit.* p.35.

² Ibid, p.35.

³ DUMAS, G. LARUE, D. *Op Cit.*, p.27.

⁴ HANAFI, A. EL-MARZOUKI, S. Les approches théoriques et leur portée explicatives des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public [en ligne]. Semantic Scholar. 2021. Disponible sur [\[PDF\] Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public | Semantic Scholar](#)

Cette théorie met en avant le fait que les entreprises sont influencées par les normes et les institutions de leur environnement. Le contrôle de gestion, selon cette théorie, est un outil utilisé par les managers pour légitimer l'entreprise auprès de ses parties prenantes et se conformer aux normes et institutions en vigueur.

I.1.1.1.2.3 Limites et insuffisances de l'approche classique¹

- Une première limite est liée à la conception de la rationalité des acteurs que suppose l'approche classique. En particulier celle-ci met en avant le concept d'efficacité. Le contrôle de gestion devrait permettre de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace. [...]
- Une deuxième critique à adresser est l'aspect trop linéaire de la démarche. Les processus de décisions observés dans les organisations sont souvent plus complexes. [...]
- Enfin, une troisième limite de l'approche classique mérite d'être soulignée. Le processus de contrôle de gestion présenté repose sur la notion de centre de responsabilité. C'est au niveau de ces entités que sont élaborés les plans, les budgets et les tableaux de bord. C'est aussi pour cet échelon que sont mesurés les résultats. Le fonctionnement de système de contrôle de gestion apparaît donc comme fondé sur une logique de découpage et de répartition des responsabilités.

I.1.1.2 Phase de développement (année 1950-1980) :L'Essor du Contrôle de Gestion, Répondre aux Défis de l'Après-Guerre

L'essor d'une période de croissance économique fulgurante après la Seconde Guerre mondiale a propulsé le contrôle de gestion vers une nouvelle ère. Les entreprises en expansion et en diversification ont dû relever des défis inédits, nécessitant des outils de gestion plus sophistiqués et adaptés² :

- **Les Années 50 et 60 ... Les années instrumentales**

Le CdG, d'un point de vue ontologique et téléologique, a pris véritablement sa place dans les entreprises dans les années 50 avec le courant comportementaliste donnant une représentation moins mécaniste de l'organisation.

¹ BESCOS, P-L. MENDOZA, C. GIRAUD, F, et *al.* Contrôle de gestion et management. Paris : Monchrestien, 1997, p.22-24.

² PANDARIE, M. *Op Cit.* p.01.

Dans les années 60 et depuis les travaux d'Anthony (1965), de Sloan (1966) et de Chandler (1967), le CdG n'a cessé d'évoluer. Il est vu, sous un angle instrumental et technologique, comme un ensemble d'actions mises en œuvre par les managers, dans un but commun déterminé. Le cadre comptable est sa fondation, le reporting sa fonction principale. Dès cette époque, il est déjà considéré comme une aide à la décision des managers afin qu'ils puissent « faire ce qu'il faut (l'efficacité) » et le « faire bien (l'efficience) », deux objectifs historiques du CdG.

▪ **Les Années 70 et 80 (Les années organisationnelles)**

Dans les années 80, le CdG devient organisationnel avec un objectif de déploiement de la stratégie (Anthony, 1988 ; Bouquin, 1989). Bouquin met en avant deux objectifs importants du contrôle : la qualité du système décisionnel et l'évaluation de la performance. Il justifie sa place entre le contrôle opérationnel et la planification stratégique au sein des entreprises.

I.1.1.3 La phase de recentrage (année1990-2000)

L'afflux massif de données a rendu le contrôle de gestion trop complexe et peu pertinent. Un recentrage s'impose pour simplifier les processus et mieux piloter l'activité.

▪ **DANS LES ANNEES 90**

Dans les années 90, la question du déploiement de la stratégie n'a cessé d'alimenter les recherches en CdG avec, entre autres, le tableau de bord stratégique (Balanced Scorecard) de Kaplan et Norton (1992) avec ses 4 axes (Innovation et apprentissage organisationnel, Processus internes, Client et Financier) dans une relation de cause à effet puis d'effet à effet, et le contrôle organisationnel de Simons (1995) avec ses quatre systèmes¹ :

- Les systèmes de croyance formels (charte, code éthique, ...) et informels définissent les valeurs fondamentales et guident la recherche de nouvelles opportunités en environnement incertain.
- Les systèmes de délimitation (ou garde-fou) encadrent la prise de risque et jouent un rôle limitatif dans la recherche de nouvelles opportunités.
- Le système de contrôle diagnostic ou programmé est focalisé sur les écarts de performance par rapport à des objectifs clairement pré-identifiés.

¹ PANDARIE, M. *Op Cit.* p.02.

- Le système de contrôle interactif porte sur les zones d'incertitudes stratégiques identifiées par les dirigeants.

Ces deux outils sont fondés sur des démarches top-down et bottom-up. On voit peu à peu se confirmer une finalité organisationnelle et stratégique du CdG et pas seulement une finalité comptable et économique, illustrée par la définition de Burlaud et Simon (1997), « le CdG est un système de régulation des comportements de l'homme »,

I.1.1.4 La phase de transformation (depuis les années 2000)

A partir des années 2000, face aux critiques sur son caractère très ou trop instrumental pour certains, le CdG tente d'effacer son image coercitive du début pour devenir plus compréhensif basé sur le modèle de Simons (1995).

Il devient davantage transactionnel et relationnel, en étant construit à partir de modèles de rationalité instrumentale et communicative. Il tente de s'adapter à des contextes ou des secteurs d'activités particuliers : Banque, Santé, Grande distribution, etc¹.

I.2 Contrôle de gestion : définitions, objectifs, types, rôles et missions

Dans cette section, nous explorerons les définitions et objectifs incluant les notions de base du contrôle de gestion ainsi que ses types et rôles et missions qui sont la clé pour explorer ce domaine.

I.2.1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il y a lieu d'apporter certaines clarifications ;

I.2.1.1 Notions de base du contrôle de gestion

Pour une meilleure compréhension du sujet, il est opportun de définir certains concepts :

I.2.1.1.1 Le concept de contrôle

Le terme de contrôle est couramment utilisé dans deux acceptions différentes et souvent mal distingués ; son ambiguïté conduit alors à des équivoques, notamment lorsqu'il s'agit de contrôle de gestion ¹:

¹ PANDARIE, M. *Op Cit* p.03.

a- Contrôle = vérification :

« [...] Contrôle : vérification, examen... nous indique le dictionnaire qui codifie l'usage du mot dans la langue française. Le contrôle a pour effet de constater un écart entre la réalité et la norme (la loi) ; il donne lieu à un rapport qui signale l'écart et déclenche la procédure qui le sanctionne;

b- Contrôle= maîtrise :

« [...] Le terme anglo-saxon « control » que l'on traduit improprement par « contrôle », possède une signification profondément différente de son homonyme français. C'est par « maîtrise » qu'il faudrait le traduire : ainsi garder son « self-control », c'est conserver « la maîtrise de soi. »

Comme le confirme H. Bouquin : *« on dit en effet qu'une ou plusieurs personnes disposent de contrôle si elles ont la maîtrise de décisions, des actions, des comportements, et des évènements(et/ou de leurs conséquences) qui conditionnent l'attente des finalités poursuivies par ses personnes ou groupes de personnes, que ces finalités aient été définies par elles-mêmes ou par d'autres. »*²

En outre, le contrôle vise à garantir la conformité et à influencer l'évolution d'une situation pour la rapprocher d'un objectif prédéfini.

I.2.1.1.2 Le concept de gestion

Selon le dictionnaire Larousse la gestion est un nom féminin défini ainsi³ :

« Action ou manière de gérer, d'administrer, de diriger, d'organiser quelque chose ; période pendant laquelle on gère une affaire » ;

« Administration d'une entreprise soit dans sa globalité, soit dans une de ses fonctions » ;

La gestion dans son acte de gérer ou de gouverner, « c'est conduire vers un objectif, et d'abord le choisir [...] La finalité de l'entreprise étant économique, l'art de son gouvernement

¹ SIMERAY, J.-P. Le contrôle de gestion. Paris : Entreprise Moderne d'Édition, 1972, p.24-25.

² BOUQUIN, H. La maîtrise des budgets dans l'entreprise. Vanves : EDICEF, 1992, p.09.

³ Larousse Maxipoche. Dans C, NIMMO, Dictionnaire Larousse Maxipoche. Paris : LAROUSSE, 2015, p.628.

sera appelé gestion : son rôle sera d'assurer sa prospérité c'est-à-dire l'expansion dans la rentabilité¹ ».

D'après cette définition, la gestion est un domaine vaste et complexe qui touche à tous les aspects du fonctionnement d'une entreprise, autrement dit, c'est l'aspect technique du pilotage d'une entreprise, qui se focalise sur l'optimisation des ressources et le bon fonctionnement quotidien de l'entreprise. Elle a pour objet d'atteindre les objectifs spécifiques.

I.2.1.2 Définitions de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est né de la nécessité d'articuler le contrôle à la gestion. Voici quelques définitions d'auteurs :

Robert, N Anthony ; pionnier dans le domaine des systèmes de contrôle de gestion, définit le contrôle de gestion comme suit : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.²»

En outre, selon Pierre, L BESCOS : « le processus par lesquels les dirigeants de l'entreprise s'assure que les moyens sont utilisés d'une manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés.³»

Jean-Emmanuel Combes et Marie-Christine Labrosse dans leurs ouvrage (Audit Financier et Contrôle de Gestion : « le contrôle de gestion est défini comme l'ensemble des techniques et des personnes qui permettent à l'entreprise, pendant le déroulement de son activité, de s'assurer que les décisions sont prises en conformité avec ses objectifs.⁴»

D'après ces définition, le contrôle de gestion est un système de pilotage, de management et de communication qui régule les décisions et actions d'une manière permanente, en vue d'améliorer, optimiser l'efficacité de l'entreprise et d'assurer assistance aux managers dans la prise de décision en mesurant en temps réel sa performance et l'utilisation de ses ressources.

¹ SIMERAY, J.-P. *Op Cit.* p.21-22.

² BOUQUIN, H. *Le contrôle de gestion.* Paris: Presses universitaires de France, 1986, p19.

³ LONING, H. MALLERET, V. MERIC, J., et *al.* *Le contrôle de gestion (organisation ET mise en œuvre),* Paris: DUNOD, 2003, p.2.

⁴ COMBES, J.-E. LABROUSSE, M. *Audit financier et contrôle de gestion.* Paris. Publi-Union Editions, 1997, p.156.

I.2.1.3 Objectifs de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour but de fournir aux organes de décision de l'entreprise des informations permettant de¹ :

- Connaitre la situation de l'entreprise à un moment donnée ;
- Réduire les incertitudes face à l'avenir ;
- Situer l'état réel par rapport aux objectifs ;
- Procéder à des corrections des réalisations nécessaires ;
- S'assurer de la bonne gestion de l'établissement,
- Evaluer les performances de centre de responsabilités,
- Mettre à la disposition des responsables des informations pertinentes pour la prise de décision.

Le contrôle de gestion vise à travers ses objectifs à éclairer la prise de décision et à garantir la bonne marche de l'entreprise. En effet, les objectifs listés ci-dessus constituent les piliers d'une gestion efficace et efficiente.

I.2.2 Types de contrôle de gestion

Il existe plusieurs types de contrôle de gestion structuré selon des critères, présentés comme suit :

I.2.2.1 Selon le rôle de la fonction

Le rôle de la fonction contrôle de gestion a évolué de manière significative au fil du temps. Autrefois cantonnée à un rôle de simple surveillance et de contrôle a posteriori, elle est aujourd'hui devenue un véritable partenaire stratégique pour la direction générale. Cette évolution s'est traduite par une diversification des missions du contrôle de gestion et par une adaptation de ses outils et méthodes.

Le type de contrôle de gestion mis en place dépend en grande partie du rôle que la fonction est appelée à jouer au sein de l'entreprise. On peut ainsi distinguer quatre types de contrôle de gestion selon le rôle de la fonction :

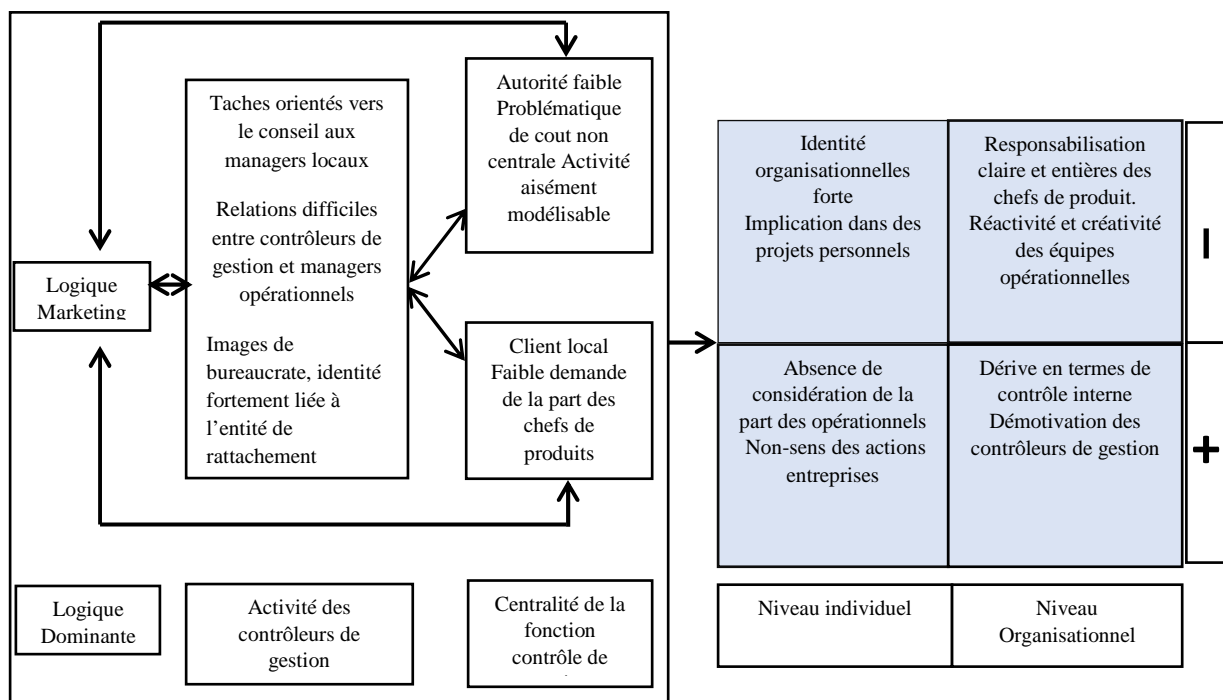
¹ GROUP LICORNE. Initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique. Séminaire. Maroc. Format PD, Disponible sur http://bibliotheque.pssfp.net/livres/INITIATION_AU_CONTROLE_DE_GESTION_ET_COMPTABILITE_ANALYTIQUE.pdf

I.2.2.1.1 Le contrôle de gestion discret

La fonction contrôle de gestion discret est associée à une logique Marketing dominante. Les entreprises évoluant sur des marchés à fort potentiel de croissance et dont les produits sont à fort taux de valeur ajoutée ont comme objectifs majeurs l’innovation, la différenciation et la promotion de l’innovation et de la différenciation¹.

- **Sa logique :**

Figure 1: Logique de la fonction contrôle de gestion discrète



Source : LAMBERT, C. Sponem, S. La fonction contrôle de gestion : proposition d’une typologie [enligne]. Cairn. 2009, P.113-144. Disponible sur [La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie | Cairn.info](http:// Cairn.info)

Ce contrôle est caractérisé par une large part de liberté laissée aux managers. Il est souvent utilisé dans les PME qui ne nécessitent pas un grand contrôle de gestion parce qu’ils n’ont pas de gros objectifs à remplir, et dans les organisations qui évoluent dans un environnement turbulent.

I.2.2.1.2 Contrôle de gestion partenaire

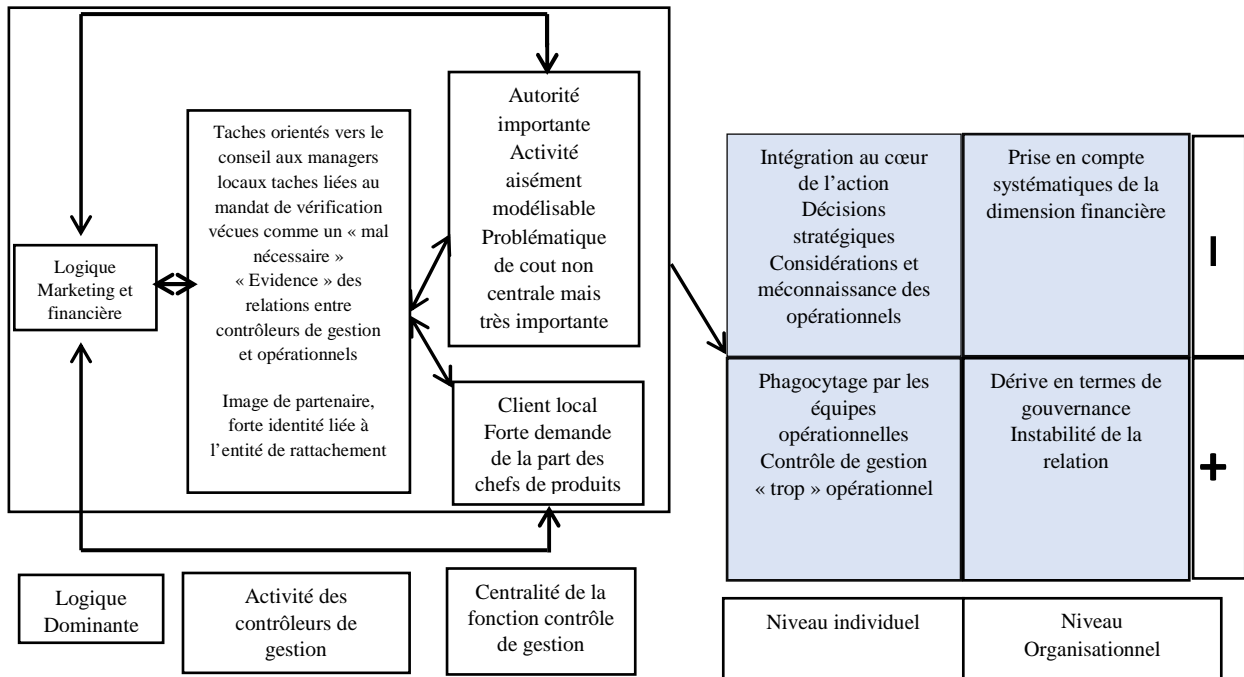
Les fonctions contrôle de gestion partenaire apparaissent lorsque la prise en compte de la question financière par les managers opérationnels revêt une dimension stratégique, mais

¹ LAMBERT, C. SPONEM, S. La fonction contrôle de gestion : proposition d’une typologie [enligne]. 2009,. P.113-144.Format PD, Disponible sur [La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie | Cairn.info](http:// Cairn.info)

que ces derniers accaparés par les problématiques opérationnelles, doivent déléguer aux contrôleurs de gestion les analyses qu’il juge nécessaire à la prise de décision¹

- Sa logique :

Figure 2: Logique de la fonction contrôle de gestion partenaire



Source : LAMBERT, C. Sponem, S. Op Cit.

Le contrôle de gestion partenaire ressemble pratiquement au contrôle de gestion discret, sauf qu’il est pratiqué dans les PME qui progressent et cherchent à devenir plus optimale. C’est une approche représentée par un partenariat entre les managers et les contrôleurs de gestion.

I.2.2.1.3 Le contrôle de gestion « garde-fou »

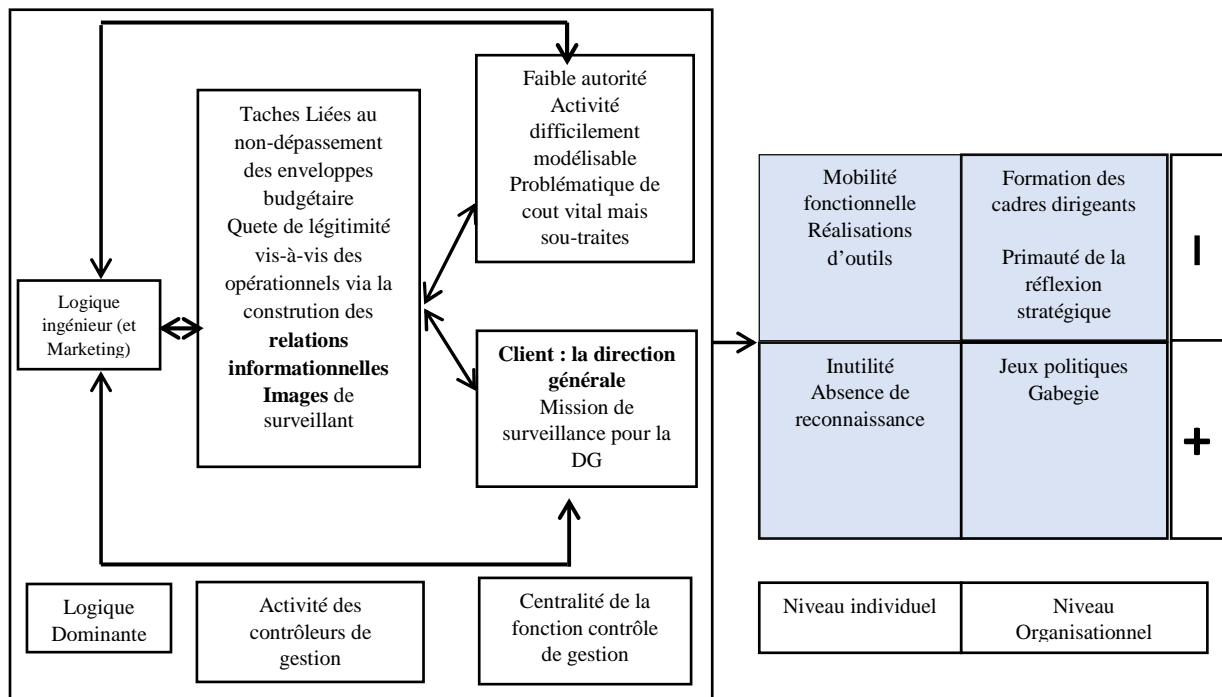
La fonction contrôle de gestion « garde-fou » est concomitante à une suprématie des ingénieurs et des commerciaux. Les caractéristiques des marchés sur lesquelles ces entreprises évoluent ne permettent pas aux problématiques de contrôle de gestion de devenir vitales: la logique dominante est celle des ingénieurs et dans une moindre mesure celle des commerciaux et/ou des marketeurs².

¹ LAMBERT, C. SPONEM, Op Cit. P.113-144.

² Ibid. P.113-144.

▪ Sa logique :

Figure 3 : Logique de la fonction contrôle de gestion « garde-fou »



Source : LAMBERT, C. Sponem, S.Op Cit. P.113.144.

Ce contrôle est présent en cas d’alerte si les comptes virent dans le rouge ; comme l’indique son nom « garde » fou. En outre, c’est une fonction de surveillance discrète au service de la direction générale dont la logique dominante est celle des ingénieurs et commerciaux, il met l’accent sur la prévention des risques et la détection des anomalies.

I.2.2.1.4 Le contrôle de gestion omnipotent

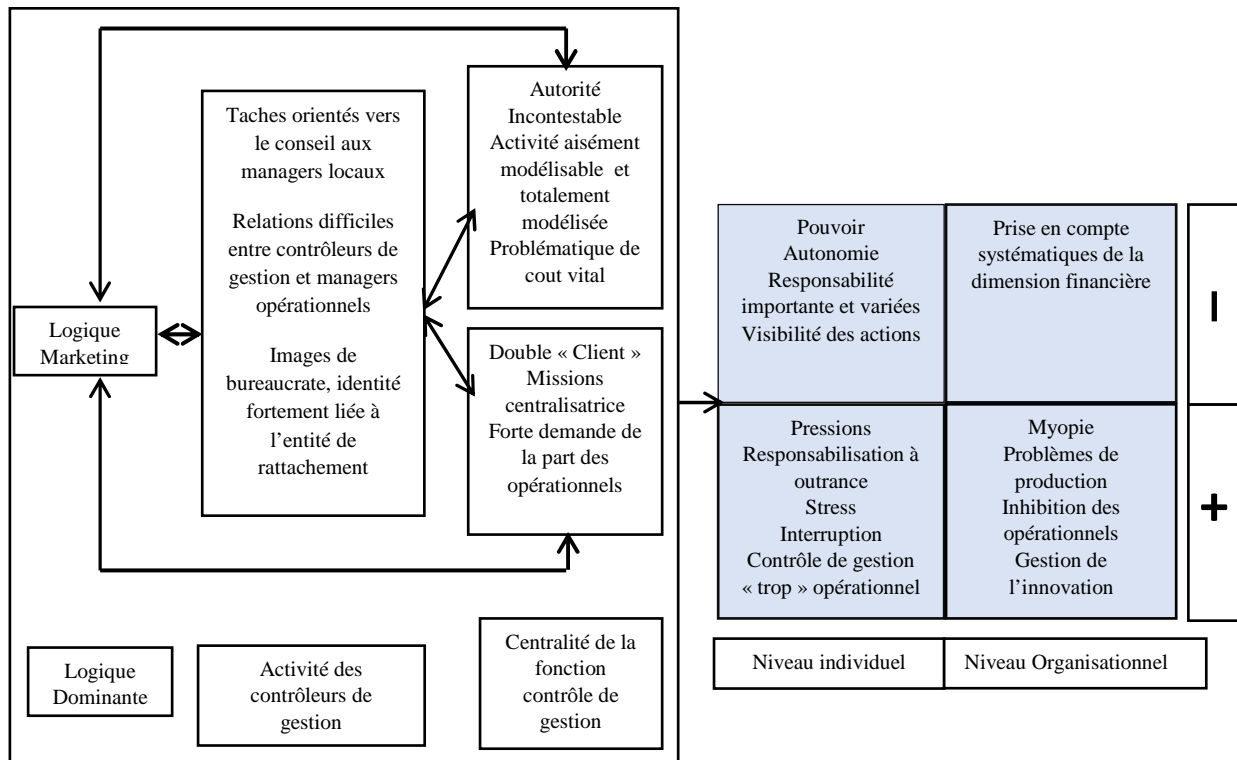
[...] L’apparition d’une fonction contrôle de gestion va de pair avec une focalisation sur les coûts imposée à l’ensemble de l’organisation.

[...]Elle correspond également à la promotion d’un financier au rang de président directeur général. La finalité de la politique des dirigeants est « de ramener le pouvoir aux mains de la direction », seul gage du succès et de la pérennité de l’entreprise¹.

¹ LAMBERT, C. SPONEM, S. Op Cit. P.113-144.

- Sa logique :

Figure 4: Logique de la fonction contrôle de gestion omnipotent



Source : LAMBERT, C. SPONEM, S. *Op Cit*, P.113-144.

Le contrôle de gestion omnipotent (puissant) est une fonction dont le pouvoir et l'autorité est égale à celle des directeurs de l'entreprise, c'est-à-dire elle domine et contrôle l'ensemble de l'organisation

I.2.2.1.5 Matrice comparative des types de contrôle de gestion :

Le tableau présenté offre une synthèse intéressante des quatre types idéaux de fonctions contrôle de gestion : discret, garde-fou, partenaire et omnipotent. Il met en lumière les caractéristiques essentielles de chaque type, en les comparants selon des dimensions clés telles que l'autorité, le client, les avantages, les risques et les rôles.

Tableau 2: Synthèse des différents idéaux types des fonctions contrôle de gestion

| | Discrète | Garde-fou | Partenaire | Omnipotente |
|------------------|--|---|--|--|
| Autorité | Faible | Faible | Forte | Forte |
| Client | Local | DG | Local | DG |
| Avantages | Managers responsabilisé sur l'ensemble des questions liées à leurs périmètres Créativité et réactivité favorisées | Primauté de la réflexion stratégique Formation des cadres dirigeants | Prise en compte de la dimension financière | Prise en compte systématiques de la dimension financière |
| Risques | Contrôle interne gabegie | Jeux politiques gabegie | Dérive en termes de gouvernance | Myopie Inhibition des opérationnels |
| Rôles | Mandat discret de vérification | Formation des cadres dirigeants Légitimation | Aide à la décision locale | Centralisation du pouvoir |

Source : LAMBERT, C. SPONEM, S. *Op Cit.* P.113-144.

I.2.2.2 Selon le moment de contrôle

Le choix du moment du contrôle est crucial pour son efficacité. En effet, un contrôle effectué trop tôt peut ne pas fournir suffisamment d'informations, tandis qu'un contrôle effectué trop tard peut ne pas permettre de corriger les écarts à temps.

On distingue généralement trois types de contrôle de gestion selon le moment du contrôle :

I.2.2.2.1 Le contrôle à priori :

Le contrôle préventif permet de s'assurer que toutes les conditions et tous les paramètres nécessaires pour le fonctionnement de l'entreprise sont réunis. Entamé avant le lancement du processus de l'action, le contrôle préventif examine les dispositions mises en place¹.

Autrement dit, Le contrôle a priori aussi appelé contrôle préventif, est un type de contrôle qui vise à anticiper les problèmes, les menaces et les opportunités. C'est tout ce que l'on va faire avant lancement du processus de travail pour prendre des mesures préventives, ceci est appelé méthode proactive.

¹ Samuel. Les différents types de contrôle [enligne]. Petite-entreprise.net (2015). Disponible sur <https://www.petite-entreprise.net/P-2467-136-G1-les-differents-types-de-contrôles.html>

I.2.2.2.2 Le contrôle de gestion au quotidien

Le contrôle de gestion au quotidien ou chemin faisant est « fait tout au long du processus de la production. Il permet de suivre les réalisations dans leurs multiples déploiements, de vérifier les résultats et de fournir des informations sur le fonctionnement de l'entreprise ¹».

I.2.2.2.3 Le contrôle de gestion à postériori

« Ex post Control (Ex-post Control) is the performance evaluation process after the activity or project have been fully completed. The Ex-post Control comprises the performance of legal responsibilities, financial audits and other checks on the compliance of implementation of the specific actions or projects to verify the costs declared in the financial statements have been properly incurred and to forecast the probability of incurring a loss on an investment². »

Le contrôle ex post (contrôle a posteriori) est le processus d'évaluation des performances une fois que l'activité ou le projet a été entièrement achevé. Le contrôle ex post comprend l'exécution de responsabilités juridiques, des audits financiers et d'autres contrôles de la conformité de la mise en œuvre des actions ou projets spécifiques afin de vérifier que les coûts déclarés dans les états financiers ont été correctement encourus et de prévoir la probabilité de subir une perte sur un investissement.

I.2.2.2.4 Récapitulatif des types de contrôle de gestion selon le moment du contrôle

Dans la gestion des risques et l'amélioration continue des processus, il est essentiel de mettre en place des contrôles adaptés à chaque étape d'un événement. Le tableau ci-dessous présente trois types de contrôles : préventifs, quotidiens et à postériori. Chacun de ces contrôles joue un rôle crucial dans la gestion efficace des opérations.

¹ Samuel. *Op Cit.*

² Ibid.

Tableau 3: Tableau récapitulatif des types de contrôle de gestion selon le moment du contrôle

| Type de contrôle | Moment du contrôle | Objectifs |
|-----------------------|------------------------------------|--|
| Contrôle préventif | Avant la survenue d'un événement | <ul style="list-style-type: none"> - Identifier et évaluer les risques - Développer des plans d'actions préventifs - Mettre en œuvre des mesures préventives |
| Contrôle au quotidien | Pendant la survenue d'un événement | <ul style="list-style-type: none"> - Fixer des buts et objectifs clairs - Suivre la performance par rapport aux objectifs - Fournir un retour d'information et un coaching |
| Contrôle à postériori | Après la survenue d'un événement | <ul style="list-style-type: none"> - Enquête et identifier la cause première des problèmes - Mettre en œuvre des actions correctives - Empêcher la récurrence des problèmes |

Source : Tableau établi par nous-mêmes

I.2.3 Le rôle et missions des contrôleurs de gestion

Le contrôleur de gestion est acteur incontournable au sein de toutes entreprises. Son rôle est central dans la performance de l'entreprise.

I.2.3.1 Rôle de contrôleurs de gestion

Le contrôle de gestion est désormais incontournable dans les entreprises de taille importante. Pourtant, l'évolution des organisations et des enjeux économiques a entraîné une diversification des profils et des responsabilités associés à ce métier. La multiplicité des appellations en témoigne¹:

- Le *contrôleur des dépenses*, souvent appelé contrôle budgétaire ou encore contrôles des moyens, s'appuie sur la charpente de la comptabilité analytique et procède notamment aux calculs des coûts ;
- L'*architecte du système d'informations* ou du moins son utilisateur, s'appuie sur une structure de procédures et des définitions précises et communes à l'ensemble de l'entreprise ;
- L'*analyste* se prononce sur le marché des affaires en utilisant les outils qui constituent le plan, le budget et l'analyse d'écarts, les prévisions ;
- L'*expert*, diffuse la connaissance des méthodes élaborées par lui-même ou par d'autres ;

¹ COMBES, J-E. LABROUSSE, M. *Op Cit.* p.

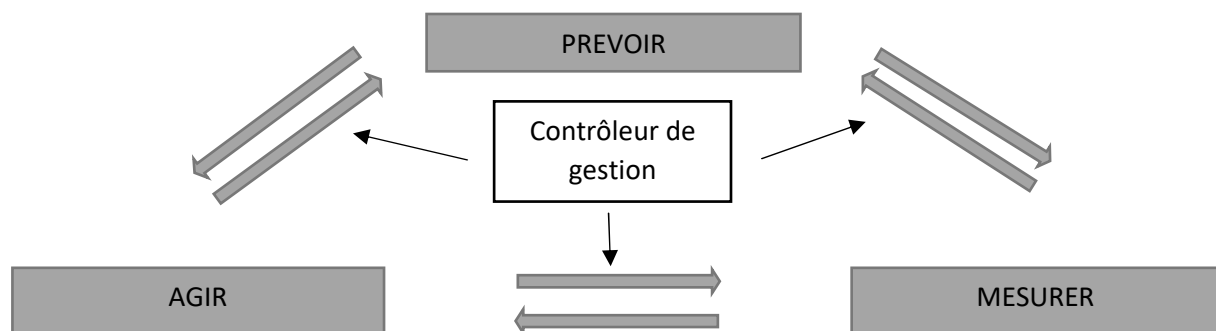
- Le *conseiller* des managers opérationnel apporte son aide à la prise de décision ;
- Le *détenteur privilégié des informations* clés de l'entreprise utilise celle-ci à bon escient.

En définitive le contrôleur de gestion apparaît sous quatre aspects dans l'entreprise. Il est un observateur, un conseiller, un coordinateur, un animateur.¹

I.2.3.2 Missions des contrôleurs de gestion

Ils contribuent à la gestion de l'organisme dont ils dépendent par une action aux trois niveaux du tripode de gestion : **prévoir, mesurer, agir**.²

Figure 5: La tripode de gestion



Source: M, N DESIRE-LUCIANI, D, HIRSCH, N, KACHER., et al. (2013) (Le grand livre du contrôle de gestion), Paris, EYROLLES. p56.

A. Prévoir

- Fixer les objectifs stratégiques et opérationnels en cohérence avec sa vision et ses moyens ;
- Elaborer des budgets et planifier des plans d'action ;
- Identifier les risques et opportunités, ainsi que les tendances.

B. Mesurer

- La fonction de contrôle de gestion est de concevoir, de formaliser et de traiter les flux d'informations dans le but d'améliorer la performance de l'organisation³ ;
- La vérification des écarts ;
- La réalisation des clôtures mensuelles et trimestrielles ;

¹ KHEMAKHEM, A. La dynamique du contrôle de gestion. Paris : Dunod. 1976. P.547

² DESIRE-LUCIANI, M-N, HIRSCH, D, KACHER, N, POLOSSAT. Le grand livre du contrôle de gestion. Paris : EYROLLES, 2013, P.56

³ BURLAUD, A, LANGLOIS, M, BRINGER. Et al. Contrôle de gestion. Paris : Sup foucher. 2012. P.618.

- L'analyse des résultats de l'entreprise ainsi que la rentabilité de chaque service ;
- Identification des points forts et des points faibles.

C. Agir

- Prendre des décisions basées sur les données et les analyses réalisées.
- Mettre en place les actions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés.
- Suivre l'avancement des actions et évaluer leur impact.

I.3 Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Le contrôle de gestion est une fonction essentielle au sein d'une organisation, lui permettant de piloter sa performance et d'atteindre ses objectifs stratégiques. Il contribue à la communication et à la coordination entre les différentes entités de l'organisation. En effet, les informations collectées et analysées par le contrôleur de gestion sont partagées avec l'ensemble des parties prenantes, ce qui permet de favoriser une meilleure compréhension des enjeux et de mobiliser les équipes autour des objectifs communs.

I.3.1 Le positionnement du Contrôle de Gestion dans l'organigramme :

Dans beaucoup d'entreprise, la fonction contrôle de gestion est rattachée à la direction administrative et financière. Ce choix est discutable et il est davantage conseillé aujourd'hui de rattacher la fonction contrôle de gestion à la direction générale. En premier lieu, une fonction qui joue un rôle dans l'attribution d'enveloppes budgétaires et surtout qui est en charges de l'évaluation des performances, ne peut être à la fois « *juge et partie* ». La fonction contrôle de gestion doit donc être indépendante pour pouvoir exercer ses activités en toute autonomie et transparence. En second lieu, si l'on reconnaît une dimension stratégique au contrôle de gestion et si l'on attend de lui qu'il joue pleinement son rôle d'aide à la décision dans la définition d'une stratégie, l'élaboration d'un plan stratégique, sa déclinaison sous formes d'objectifs, d'indicateurs et de budgets, alors, il convient que sa fonction soit positionnée au plus près de la direction générale¹.

Cependant, Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui

¹AUGÉ, B. NARO, G. Mini manuel de Contrôle de gestion. Paris : Dunod. 2011. P.30.

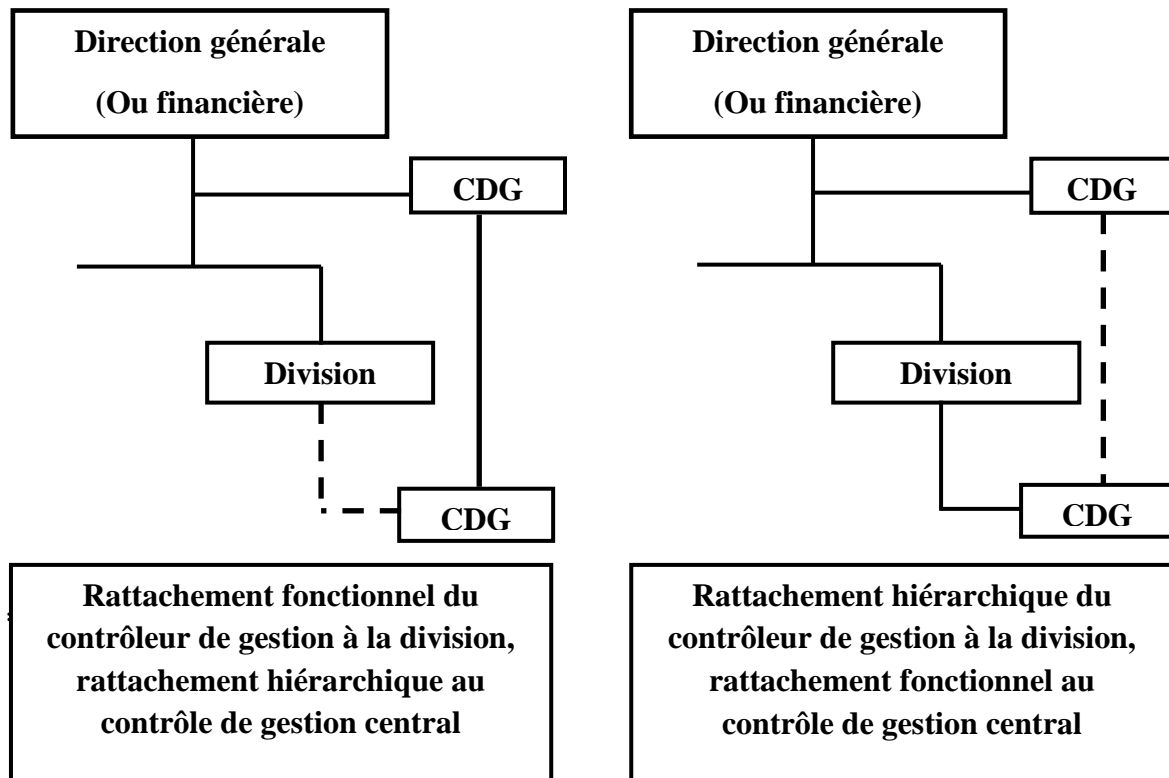
s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer. Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles¹:

- au directeur général : c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;
- au directeur financier : cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...);
- au même niveau que d'autres directions : cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.
[...]

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

¹ ALAZARD, C. SEPARI, S. DCG11 Contrôle de gestion (manuel et application). Paris : Dunod, 2010, p.30-31.

Figure 6: Les places des contrôleurs de gestion dans l'organigramme



Source: MASINGUE, A., PHILIPPART, A., et LORAIN, J. La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée. *Gestion et Management Public*, p.39-58. Disponible sur <https://doi.org/10.3917/gmp.052.0039>

I.3.1.1 Le contrôle de gestion selon le type d'organisation

Si le contrôle de gestion est un outil essentiel pour piloter la performance des entreprises, ses modalités d'implémentation varient considérablement d'un secteur à l'autre.

Tableau 4: récapitulatif des caractéristiques du contrôle de gestion selon le type d'organisation

| Organisation | Caractéristiques du contrôle de gestion |
|------------------------|--|
| Divisionnalisée | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Fonction centrale avec standardisation des résultats ▪ Indicateurs de performance majoritairement financiers ▪ Forte culture du contrôle de gestion |
| Professionnelle | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Résistance aux concepts du contrôle de gestion ▪ Complexité du travail et autonomie des opérationnels ▪ Deux hiérarchies : démocratique pour les professionnels, mécaniste pour le support logistique ▪ Mise en place possible du contrôle de gestion pour le support logistique ▪ Pouvoir indirect des gestionnaires via la gestion des perturbations et des relations externes |
| Innovatrice | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Rôle moindre de la technostructure et de la standardisation ▪ Planification pour l'assistance et la réactivité face à l'incertitude ▪ Importance de l'aspect "aide à la réactivité" ▪ Réduction du chaos organisationnel avec des règles simples |
| Missionnaire | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dépend de la structure sous-jacente ▪ Identification de la structure de base sur laquelle repose l'organisation missionnaire |

Source : Tableau établi par nous-mêmes

Ce tableau résume les points clés de chaque type d'organisation et de son lien avec le contrôle de gestion.

Il est clair que le contrôle de gestion ne peut être une approche uniforme. Il doit s'adapter aux spécificités de chaque type d'organisation. Les indicateurs de performance, les outils de suivi et les procédures doivent être ajustés en fonction de la culture d'entreprise, des métiers exercés et des objectifs stratégiques.

I.3.1.2 Les relations de contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise

Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un processus partagé et transversal, il mobilise autour de lui plusieurs fonctions managériales, de sorte, que lorsqu'elle existe, la fonction contrôle de gestion est en étroite relation avec les autres fonctions de l'entreprise¹ :

- **Direction générale:** Le contrôleur de gestion est un conseiller de la direction générale. Il l'aide à définir la stratégie de l'entreprise et à suivre sa mise en œuvre. Il fournit également à la direction générale des informations sur la performance financière et opérationnelle de l'entreprise.

- **Direction commerciale:** Le contrôleur de gestion collabore avec la direction commerciale pour établir les budgets de vente et suivre leur réalisation. Il fournit également à la direction commerciale des informations sur la rentabilité des clients et des produits.

- **Direction de la production:** Le contrôleur de gestion collabore avec la direction de la production pour optimiser les coûts de production et améliorer la qualité des produits. Il fournit également à la direction de la production des informations sur les stocks et les encours de production.

- **Direction des ressources humaines:** Le contrôleur de gestion collabore avec la direction des ressources humaines pour gérer les coûts de la main-d'œuvre et développer le capital humain. Il fournit également à la direction des ressources humaines des informations sur la satisfaction des employés et la productivité.

- **Direction financière:** Le contrôleur de gestion travaille en étroite collaboration avec la direction financière pour gérer la trésorerie, les investissements et les financements. Il fournit également à la direction financière des informations sur la situation financière de l'entreprise.

- **Direction comptable :** la comptabilité est sans doute le système d'information de base de contrôle de gestion. Si par la comptabilité analytique, le contrôle de gestion nourrit la comptabilité générale en contribuant à l'évaluation des stocks et de certains éléments d'actifs, à son tour la comptabilité financière lui apporte la plus part des données sur lesquels reposent ses analyses².

- **Direction des systèmes d'informations.** On comprend aisément que l'architecture d'un système de contrôle de gestion comporte une composante informatique essentielle. Aujourd'hui, bien des systèmes de contrôle de gestion reposent sur des progiciels de gestion

¹ ALAZARD, C. SEPARI, S. *Op. Cit*, p.30-31.

² Ibid, p.32.

intégrée (PGI), qui relie entre-elles et traitent tout un ensemble de données relatives aux différentes fonctions de l'entreprise...

I.3.2 Importance du contrôle de gestion au sein de l'entreprise :

Bien que le contrôleur de gestion ait des outils d'analyse sophistiqués, il est primordial qu'il connaisse en profondeur l'entreprise pour laquelle il travaille. C'est pour cela qu'il est rare de trouver des contrôleurs de gestion « freelance » car ils sont généralement salariés de manière durable.¹

Sa préoccupation principale est de développer son savoir sur les mécanismes de fonctionnement de l'entreprise en englobant plusieurs domaines : la comptabilité, les finances, le service client, le service qualité, les ressources humaines... Autrement dit, tout ce qui est en lien avec les performances de la société. Ainsi, il œuvre pour le développement de plusieurs services et doit être naturellement informé de leurs problèmes et projets.

En effet, le contrôleur de gestion occupe un rôle de plus en plus important dans les entreprises et son poste ne se réduit pas uniquement au contrôle. Il est considéré comme l'outil opérationnel des décisions stratégiques.

I.3.3 Les facteurs influençant les pratiques de contrôle de gestion au sein de l'organisation

Les pratiques de contrôle de gestion au sein d'une entreprise sont influencées par un ensemble des facteurs internes et externes, dont les plus importants sont :

I.3.3.1 Les facteurs internes

Les facteurs interne qui influencent les pratiques de CG sont les caractéristiques propres à l'entreprise, telle que sa taille, sa complexité, sa stratégie, sa culture...etc. Ces facteurs façonnent les choix et les modalités de mise en œuvre des pratiques de CG au sein de l'organisation.

¹GAUTIER, F. Rôle du contrôle de gestion en entreprise [enligne].lpde. 2024. Disponible sur [Rôle du contrôle de gestion en entreprise \(lpde.pro\)](https://www.lpde.pro)

I.3.3.1.1 La taille de l'organisation

Identifié comme facteur de contingence, la taille de l'organisation influence la structure et la dynamique de l'organisation.¹

En effet, l'entreprise de petite taille dispose des structures organisationnels simples et des processus décisionnels centralisés, cela se traduit par des systèmes de contrôle de gestion plus informels et basés sur le jugement des dirigeants. Contrairement aux entreprises de grande taille qui ont des structures organisationnels plus complexes et des procédures décisionnels plus décentralise dont nécessite des systèmes de contrôle de gestion plus formalisés et basés sur des informations quantifiables

I.3.3.1.2 La culture organisationnelle

« Organizational culture is an organization's believes and values that represent its personality. just as each person has a distinct personality, so does each organisation. The culture of an organization distinguishes it from others and shapes the actions of it's members ²»

La culture organisationnelle est l'ensemble des croyances et des valeurs d'une organisation qui représentent sa personnalité. Tout comme chaque personne a une personnalité distincte, il en va de même pour chaque organisation. La culture d'une organisation la distingue des autres et façonne les actions de ses membres.

Elle influence la façon dont les gens interagissent, prennent des décisions et accomplissent leur travail. Les pratiques de contrôle de gestion, quant à elles, sont les processus mis en place pour planifier, organiser, diriger et contrôler les ressources d'une organisation afin d'atteindre ses objectifs.

I.3.3.1.3 Les ressources humaines et financières

Les ressources humaines et financières sont deux éléments clés pour le fonctionnement d'une entreprise. Les ressources humaines permettent de disposer du personnel compétent et motivé nécessaire à la production et aux ventes. Les ressources financières, quant à elles

¹BEAUCHAMP, S. FABI, B. L'influence de la taille organisationnelle sur le plafonnement de carrière [enligne]. Revue international PME. 1993. Disponible sur <https://id.erudit.org/iderudit/1008211/aradresse>

²Tutorialspoint. Management Principales- Organization [enligne]. 2024. Disponible sur https://www.tutorialspoint.com/management_principles/management_principles_organization.htm

regroupent les différents moyens de financement de l'entreprise, comme le capital, l'autofinancement et les emprunts.

Ils sont deux des facteurs internes les plus importants qui influencent les pratiques de contrôle de gestion.

I.3.3.1.4 Les systèmes d'information de contrôle de gestion

Le système d'information est une image « informationnelle » du système d'opération. Ceci signifie que toutes les transactions qui se déroulent dans le système d'opération, ou que celle-ci réalise avec son environnement, sont matérialisées, dans le système d'information par des trace symbolisées par de l'information. Donc, le système d'information un peu particulière de système opérant, une sorte de « calque informationnel »¹.

I.3.3.1.4.1 Fonctions du système d'information

Généralement, on attribue quatre fonctions au système d'information : acquisition, mémorisation, traitement et diffusion de l'information² :

- **L'acquisition de l'information** : est réalisée par collecte et saisie. Cette étape peut être réalisé manuellement ou être automatisée.
- **La mémorisation (ou le stockage de l'information)** : correspond à l'enregistrement de cette dernière sous la forme de fichier et de base de données. Une fois saisie l'information doit être stockée d'une manière durable et stable.
- **Le traitement de l'information** : correspond à la transformation du contenu ou de la forme de l'information par les programmes informatiques ou des interventions manuelles. L'information est traitée en vue de répondre aux objectifs de l'organisation.
- **La diffusion (ou la communication) de l'information** : une fois traitée, l'information doit être diffusé aux différents acteurs ou aux différentes fonctions de l'organisation.

I.3.3.1.4.2 But du système d'information³

- **Le contrôle** : le système d'information est la mémoire de l'organisation. Il traite des informations concernant le passé et permet de constituer un historique des situations ce qui rend possible la détection des anomalies dans l'évolution. [...]

¹BOISSOLIER, P. CHALECON, L. DU JARDIN, P. et al. *Op Cit*, p. 36.

²COULEAU-DUPONT, A. *Système d'information de gestion (manuel et application)*. Paris : Nathan, 2010, p.21-22.

³GUEDJ, N. *Op Cit*, p.350.

- **La coordination** : le système d'information présente aussi un aspect dynamique car il traite aussi les informations concernant le présent et doit assurer la coordination entre les différents services (circulation des documents accompagnants les flux.) [...]
- **La décision** : le système d'information traite aussi des informations concernant le futur. Il doit permettre la construction des scénarios et grâce à la simulation il rend possible le choix d'une solution et donc la prise de décision. [...]

Le système d'information enregistre la trace de chaque opération réalisée par l'entreprise et décrit pas le système d'opération. Ainsi, lorsqu'un employé est engagé, le système d'information porte cette trace grâce au contrat de travail de ce salarié. Lorsqu'un produit est livré à un client, le système d'information porte cette trace grâce à un bon de livraison. Lorsqu'un client effectue le règlement d'une commande, le système d'information matérialise ceci sous la forme, par exemple d'un bordereau de transaction bancaire. Peu importe, à ce niveau de représentation, la façon dont ces informations sont véhiculées et mémorisées¹.

Ainsi, ils jouent un rôle crucial dans l'influence des pratiques de contrôle de gestion au sein d'une entreprise.

I.3.3.2 Facteurs externes

Tout comme les facteurs internes, les éléments externes à l'entreprise peuvent jouer un rôle important dans l'orientation et la mise en œuvre des pratiques de gouvernance d'entreprise (CG). Ces facteurs externes sont multiples et proviennent de divers horizons, créant un environnement dynamique qui pousse les entreprises à s'adapter et à revoir en permanence leurs structures de gouvernance.

I.3.3.2.1 L'environnement économique et réglementaire

L'environnement économique et réglementaire dans lequel évolue une entreprise a un impact important sur ses pratiques de contrôle de gestion. En effet, les entreprises doivent tenir compte de divers facteurs externes tels que la conjoncture économique, la stabilité politique, les réglementations financières et comptables, et les normes environnementales.

Ces facteurs peuvent influencer les pratiques de contrôle de gestion de plusieurs manières :

¹BOISSELIER, C. CHALENCON, L. DORIOL, D., et al. *Op Cit*, p.37.

I.3.3.2.2 La concurrence

Pour les entreprises installées, la compétition économique est une incitation à innover en permanence et améliorer leur productivité afin d'être toujours efficace, performante et de rester ainsi dans la course pour continuer à attirer les consommateurs¹

Dans un environnement concurrentiel, les entreprises doivent constamment s'efforcer d'améliorer leurs performances et de se différencier de leurs concurrents. Le contrôle de gestion joue un rôle crucial à cet égard en fournissant aux entreprises les informations et les outils dont elles ont besoin pour prendre des décisions stratégiques éclairées.

Aussi, Kaplan (1995) indique que: « les nouvelles exigences de l'environnement concurrentiel demandent des informations beaucoup plus précis sur l'exécution des activités de l'entreprise, les processus, les produits, les services et les clients »².

I.3.3.2.3 Les avancées technologiques

Le rythme des innovations technologiques est impressionnant et leur rapidité d'incrustation encore plus. L'ordinateur personnel n'est implanté que depuis une cinquantaine d'années dans les entreprises, notre téléphone portable est obsolète au bout de 2 ans ;³

Les avancées technologiques ont un impact profond sur tous les aspects du monde des affaires, et le contrôle de gestion ne fait pas exception. Ces technologies sont porteuses d'améliorations dans la collecte et la qualité des données traitées...la fonction de contrôle de gestion est fondamentalement impactée par ses transformations notamment compte tenu de l'importance des données dans ces missions⁴.

L'émergence de nouvelles technologies telles que l'intelligence artificielle (IA), le big data, et le cloud computing offre aux contrôleurs de gestion de nouvelles opportunités d'améliorer l'efficacité, l'efficience et l'impact de leurs activités.

¹Autorité de la concurrence. Les vertus de la concurrence [enligne]. 2024. Disponible sur <https://www.autoritedelaconcurrence.fr/fr/les-vertus-de-la-concurrence>

²BENNIA née MESBAH, Y. Les changements des systèmes de contrôle de gestion (cas d'un échantillon des entreprises algériennes) [enligne]. Doctorat. Management des organisations. Tlemcen : Université Abou Bekr BELKAID, 2016, p86. Format PDF. Disponible sur [changements-systemes-contrôle-gestion-entreprises-algeriennes.Doc.pdf \(univ-tlemcen.dz\)](#)

³CAPPELLETTI, L. BARON,P . DESMAISON,G., et al. Contrôle de gestion. paris ; DUNOD.p353

⁴Artimon. L'utilisation des nouvelles technologies par les contrôleurs de gestion : cas de l'analyse budgétaire [en ligne].18 Juillet 2019.

I.3.4 Adaptation du contrôle de gestion aux changements de l'entreprise

L'adaptation des pratiques du contrôle de gestion aux différents contextes est essentielle pour garantir leur efficacité et leur pertinence. Voici quelques recommandations pour y parvenir:

A. Prise en compte des facteurs clés

L'adaptation des pratiques de contrôle de gestion aux différents contextes nécessite une analyse approfondie des facteurs clés influençant ces pratiques, tant internes qu'externes à l'entreprise. Il est crucial de comprendre l'impact de ces facteurs sur les objectifs, les ressources et les contraintes spécifiques de chaque organisation.

B. Flexibilité et agilité

Les pratiques de contrôle de gestion ne doivent pas être rigides et figées. Elles doivent être suffisamment flexibles et agiles pour s'adapter aux changements internes et externes de l'environnement de l'entreprise. Cela implique de mettre en place des processus de contrôle de gestion évolutifs et personnalisables.

C. Communication et implication

Une communication efficace et une implication forte de toutes les parties prenantes sont essentielles pour une adaptation réussie des pratiques de contrôle de gestion. Cela implique de sensibiliser les managers, les opérationnels et les autres acteurs clés aux objectifs et aux bénéfices de ces pratiques.

*Chapitre II : Stratégie et
pilotage du contrôle de
gestion*

Introduction

Véritable système de pilotage de l'entreprise, le contrôle de gestion s'impose comme un ensemble d'outils et de techniques indispensables au pilotage efficace des entreprises. Il s'agit d'un processus continu qui permet à la direction de maintenir le cap vers la réussite.

Le contrôle de gestion assure un suivi minutieux de ses activités, analysant en profondeur les données financières et opérationnelles. A la manière d'un tableau de bord précis, il offre une vision claire de la santé globale de l'entreprise, permettant d'identifier les points forts et les axes d'amélioration.

Il s'adresse à tous les niveaux de l'entreprise, favorisant une culture d'optimisation et d'efficacité collective. Il contribue ainsi à la pérennité de l'organisation en la dotant des outils nécessaires pour naviguer en toute confiance dans un environnement économique en constante évolution

En vue de cela, Ce chapitre s'attèle à analyser profondément le CG dans les entreprises. D'où la première section s'intéresse au contrôle de gestion étant un système de pilotage ainsi que au sein d'une entreprise, et la deuxième aborde son processus en détails, Au final, la troisième, montrera ses outils et méthodes.

II.1 La démarche du contrôle de gestion (Roue de Deming)

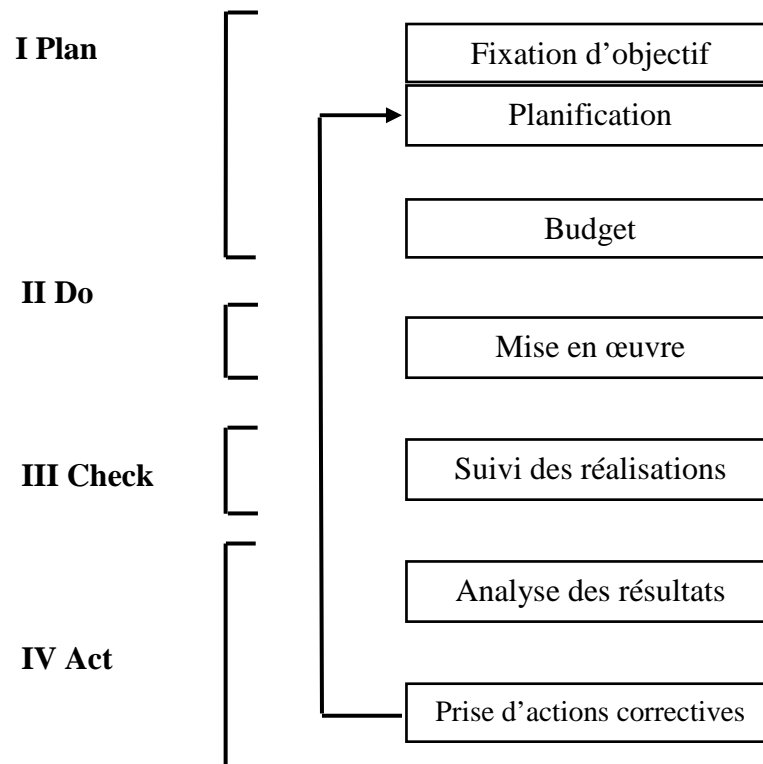
La démarche d'amélioration continue du contrôle de gestion est un processus qui vise à piloter la performance de l'entreprise en s'appuyant sur des outils et méthodes spécifiques.

II.1.1 Processus du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales¹ selon la roue de Deming, présentées par la figure ci-après :

¹LONING, H. MALLERET, V. MERIC, J., et *al.* Op. Cit, p.03.

Figure 7 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage.



Source: LONING, H. MALLERET, V. MERIC, J., et al. Le contrôle de gestion (organisation, outils et pratiques), Paris: DUNOD, 2008, p 03.

Ce processus est un cycle d'apprentissage continu qui permet d'optimiser les résultats, il vise à s'améliorer continuellement en tirant des expériences passées et en adaptant la stratégie à la conséquence.

II.1.1.1 Plan

La planification est une phase nécessaire pour définir le cap à suivre mais ne suffit pas à faire un contrôle de gestion anticipateur. Elle constitue surtout un des éléments de cohésion autour des axes stratégiques nécessaires à la définition des objectifs¹.

Cette phase est constituée de trois étapes :

¹ GUEDJ, N. *Op Cit*, p116.

II.1.1.1.1 La fixation d'objectifs

Imaginez une entreprise sans cap fixé. Comment ses collaborateurs pourraient-ils naviguer ? Comment savoir si elle se dirige vers la réussite ? C'est là qu'intervient la définition des objectifs stratégiques, une composante essentielle de contrôle de gestion

II.1.1.1.1.1 Définition d'objectif

Un objectif est un état futur souhaité par l'entreprise ou un de ses éléments. On distingue les objectifs à court terme et les objectifs à long terme.

Les objectifs à long terme peuvent être établis pour tt aspect de l'entreprise que l'on estime suffisamment important pour justifier un plan...

Les objectifs à court terme sont établis chaque fois que la hiérarchie souhaite guider l'activité, fixer les standards et mesurer les performances¹.

II.1.1.1.1.2 Elaboration d'objectifs

Parmi les outils pour définir les objectifs, la méthode SMART est particulièrement pertinente.

Pour créer des objectifs SMART (Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes et Temporellement définis) pour un projet, vous pouvez suivre ces étapes²:

- **Spécifique** : Il ne s'agit pas d'être généraliste, mais d'être pragmatique et précis sur chaque objectif à définir. L'objectif SMART doit être simple et compréhensible pour les acteurs
- **Mesurable** : Il faudra définir des KPIs SMART qui permettront de mesurer et de suivre, au fur et à mesure, le niveau d'atteinte de l'objectif. En plus, de façon transversale à l'ensemble des objectifs, des indicateurs pourraient être définis pour mesurer les performances des ressources humaines et matérielles pendant le déroulement du projet
- **Atteignable ou Acceptable** : Les objectifs à définir devraient être suffisamment réalistes pour être atteignables dans la durée du projet. Pour la définition de ces objectifs, il est aussi important de prendre en compte les ressources allouées au projet et leur

¹ KHEMAKHEM, A. *Op Cit*, p348, 349.

² SIGUI, G. Méthode SMART : définition et étapes à suivre + Exemple [en ligne]. Blog Gestion de projet, 2024. Disponible sur : <https://blog-gestion-de-projet.com/methode-smart/>

disponibilité. L'objectif en question doit aussi être accepté par toutes les parties prenantes concernant l'activité menant à l'atteindre

- **Réaliste** : Comme indiqué dans le point précédent, les objectifs devraient être réalistes, en prenant en compte toutes les contraintes endogènes et exogènes du projet
- **Temporel** : Chaque objectif devrait être atteignable dans une durée prédéfinie. Il faudra donc les définir en prenant en compte le fait que l'ensemble des objectifs devraient être réalisables avant la date de fin prévue du projet.

En suivant ces étapes, vous pourrez formuler des objectifs SMART qui seront plus précis, mesurables, réalisables et alignés sur les besoins du projet.

Cela permettra de clarifier les attentes et de guider efficacement l'équipe vers la réalisation des objectifs du projet.

II.1.1.1.2 La planification

La planification fournit le cadre et la direction pour la formulation des stratégies. Ce dernier consiste à traduire les objectifs fixés en plan d'actions concrets et à identifier les ressources nécessaires à leur mise en œuvre.

a- L'élaboration d'un plan d'action

Les plans d'action devront mettre l'accent sur les moyens de réaliser ce développement commercial. On pourra par exemple prévoir d'étendre l'activité de l'entreprise à de nouveaux segments de clientèle. Un plan d'action alternatif consisterait à conserver les marchés existants mais à améliorer la qualité des produits, en vue de conquérir des parts de marché sur les concurrents. En l'occurrence, une stratégie de poursuite des plans d'action passés ne serait pas cohérente par rapport à l'objectif, car elle ne serait sans doute pas assez agressive. Un compromis devra donc être trouvé entre la capitalisation de l'expérience passée et la rupture innovante¹.

En outre, il s'agit de définir les actions concrètes qui seront mises en œuvre pour atteindre les objectifs fixés. Il doit être clair, précis et mesurable, et doit également définir les responsabilités, les échéances et les ressources nécessaires à la réalisation de chaque action.

¹ GIRAUD, F. SAULPIC, O. NAULLEAU, G, et al. Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Paris : GUALINO, 2004, p.26

b- L'allocation des ressources

Réfléchir aux plans d'action exige en particulier d'anticiper les besoins de ressources induits par la poursuite des objectifs, pour garantir que celles-ci seront suffisantes sans être excessives¹.

C'est une autre étape cruciale de la formulation des stratégies. Il s'agit de déterminer la répartition des ressources humaines, financières et matérielles entre les différents projets ou activités. L'objectif est d'allouer les ressources de manière à maximiser la réalisation des objectifs stratégiques.

II.1.1.1.3 Budgétisation

Dans un premier temps les budgets sont des plans d'actions. C'est une dimension négligé, or, elle a un rôle moteur dans la mise en œuvre.

Dans un deuxième temps, les budgets sont une analyse des performances, c'est-à-dire que l'on se situe, à la charnière « élaboration des stratégies /mise en œuvre opérationnel ».

Dans un troisième temps, ils sont une des courroies de liaison (avec le qualitatif) qui enrichissent la réflexion stratégique de la connaissance du concret, et qui assurent que les décisions quotidiens seront conformes aux projets à terme (ils ont un impact sur les comptes de synthèse)².

II.1.1.1.3.1 Définition de la budgétisation

La budgétisation est un instrument de gestion comptable et financière des entreprises. Elle permet de prévoir les dépenses, de réaliser un budget, d'en assurer le suivi et l'analyse. Le terme peut aussi être utilisé pour parler de l'inscription d'une somme dans un budget³.

Outre, le budget se définit comme un ensemble de prévisions chiffrées qui expriment les objectifs à atteindre par l'entreprise pour une période donnée (généralement un an). Il s'élabore à partir de la stratégie définie par la direction générale et se décline en différents budgets opérationnels (budget des ventes, budget de production, budget des achats, etc.)

¹ GIRAUD, F. SAULPIC, O. NAULLEAU, G. *Op Cit*, p.26

² GUEDJ, N. *Op Cit*, p245.

³ DUPE, J. Budgétisation : définition - Lexique des entreprises. Infonet. Disponible sur <https://infonet.fr/lexique/definitions/budgetisation/>

A. Type de budgets

Il existe plusieurs types de budgets prévisionnels, dont :

▪ Budget de vente

Toute l'architecture du système budgétaire repose sur le budget des ventes qui en constitue la pierre angulaire. Paradoxalement, les ventes représentent la part la moins contrôlable du budget, puisqu'elle repose sur les décisions d'achat des clients conditionnées notamment par l'évolution de la conjoncture et les offres de la concurrence. Tous les budgets opérationnels –comme ceux de la production ou des achats- vont dépendre du budget des ventes, et il est donc essentiel d'être le plus rigoureux possible dans sa construction.¹

▪ Budget de production

Les prévisions de productions sont faites en fonction des prévisions de vente et compte tenu de l'état des stocks et de PF. Il est important de faire les calculs de manière à éviter l'accumulation de stock excessif. A partir des prévisions globales de production on établit les plannings des ateliers en s'efforçant d'équilibrer leurs charges de telle sorte qu'il n'existe pas de goulots d'étranglements susceptibles de ralentir le flux des sorties. Ce point est particulièrement important ; les ateliers sont interdépendants, il faut éviter qu'un atelier travaillant à 100% de sa capacité normale n'alimente l'atelier suivant qu'à concurrence de 60% par exemple de sa capacité normale.²

▪ Budget d'approvisionnement

La gestion budgétaire des approvisionnements est indissociable du programme de production. En effet, l'entreprise doit pouvoir disposer de tous les composants, matières premières, et fourniture dont elle a besoin au moment précis où ils interviennent dans le processus de production³.

▪ Budget d'investissement

Le budget d'investissement consiste à évaluer les grands projets d'une entreprise pour déterminer leur rentabilité. Le processus inclut l'analyse des flux de trésorerie entrants et

¹ DE RONGE, Y. CERRADA, K. Contrôle de gestion : paris. Collection Synthex. Juin2006, p110.

² LAUZEL, P. Contrôle de gestion et budget : Paris. Sirey. 1974, p 129.

³ HENOT, C. HEMICI, F. CONTROLE DE GESTION [enligne]. Paris : Bréal, 2007, p.29

sortants sur la durée du projet, et compare le rendement attendu à un objectif de référence donné¹.

- **Budget de trésorerie**

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements, notions qui privilégient l'échéance des flux monétaires.²

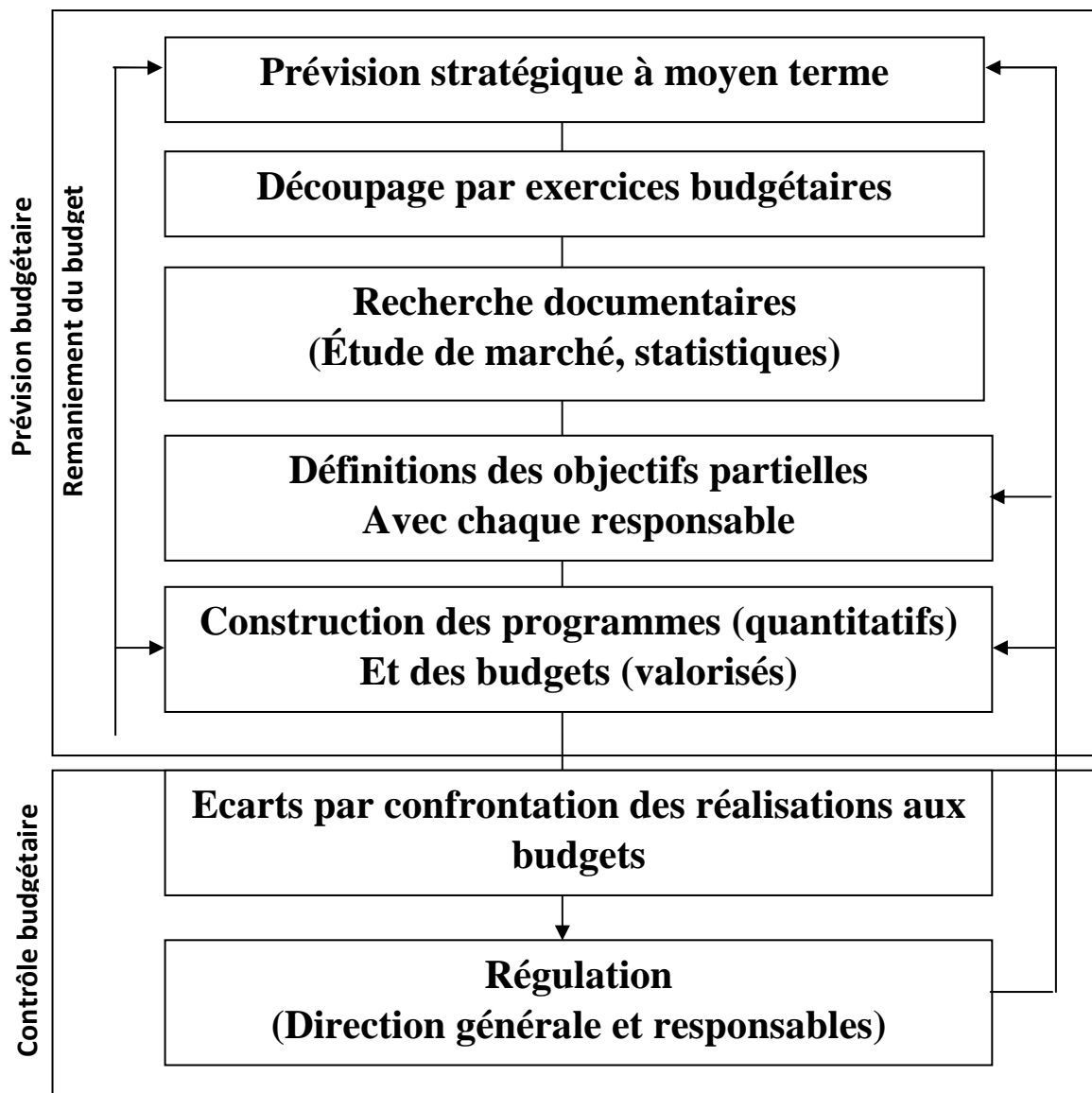
II.1.1.1.3.2 Le processus budgétaire

L'élaboration d'un budget est une étape cruciale dans la gestion d'une entreprise. Elle nécessite une méthodologie rigoureuse afin de garantir la cohérence des prévisions et d'optimiser les ressources. Cette méthodologie est représentée dans la figure ci-dessus

¹ PERRIN, E. Comment mettre en place une gestion budgétaire efficace [enligne]. AGICAP. 18 juin 2023 - mis à jour le 16 avril 2024. Disponible sur <https://agicap.com/fr/article/ameliorer-gestion-budgetaire/>

² ALAZARD, C. SEPARI, S. *Op Cit*, p480.

Figure 8 : Etapes du processus budgétaire



Source : DORIATH, B. Contrôle de gestion en 20 fiches. Paris Dunod, 2008, p.2.

La mise en œuvre de l'approche budgétaire s'articule autour de plusieurs phases :

▪ Phase 01

La première phase doit donc consister à indiquer à chaque responsable de plans d'actions, programmes, budgets, les attentes que la direction formule dans le domaine qui l'intéresse [...] de façon qu'il puisse établir des plans conçus comme une réponse à ces attentes

- amélioration de la qualité mesurée par des indicateurs quantifiés,
- développement sélectif de tel ou tel produit,

- meilleure couverture de telle ou telle catégorie de la demande réelle ou potentielle,
- accroissement du niveau d'activité, etc.

Ces attentes de la direction doivent être chiffrées.¹

- **Phase 02**

Chaque responsable de centre établit un projet de budget (ou pré-budget) compte tenu² :

- Des instructions communiquées par la direction ;
- Des contraintes propres à leur centre de responsabilité

- **Phase 03**

La troisième phase est celle de négociation de pré budget avec la hiérarchie: les budgets communiqués aux responsables de chaque centre de responsabilité servent de cadre de référence pour l'exécution des activités quotidiennes³.

- **Phase 04**

La quatrième phase est celle de la confection des budgets des centres de responsabilité. Les épures que constituent les pré-budgets une fois approuvées, il reste à confectionner les documents budgétaires détaillés.

Le contrôleur de gestion doit jouer un rôle actif dans cette phase : il lui revient de prendre en charge toutes les opérations à caractère administratif et comptable qui permettent de passer des programmes approuvés aux budgets détaillés, de manière à ne pas imposer aux opérationnels une tâche lourde et parfois hors de leurs compétences.⁴

- **Phase 05**

La direction demande alors aux centres de modifier leur projet. Il s'ensuit une navette budgétaire (c'est-à-dire des allers et retours) et des négociations entre la direction et les centres jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets. Ceux-ci sont alors

¹ BOUQUIN, H. La maîtrise des budgets dans l'entreprise. Paris : EDICEF. 1992. P.58.

² BURLAUD, A. LANGLOIS, G. BRINGER, M. *Op Cit*, p.312.

³ BOUQUIN, H. *Op Cit*. p.61.

⁴ BOUQUIN, H. *Op Cit*. p.62.

découpés en tranches mensuelles, en tenant notamment compte des variations saisonnières. Ils deviennent alors définitifs¹.

II.1.1.1.3.3 Ses fonctions

L'élaboration de budgets n'est pas une fin en soi, elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous système de l'entreprise²

a. Cohérence

La concentration industrielle a fait naître le besoin d'outils permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc...

b. Décentralisation

Le budget général traduit les choix et objectifs de la direction générale. Mais son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation aux niveaux de tous les centres de l'entreprise. Et devient ainsi l'instrument de base et de la direction par objectif

c. Contrôle

S'il y a décentralisation ou délégation de pouvoir c'est dans le cadre et la limite d'objectif chiffré prédéterminés. Le budget et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie, au contraire ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

II.1.1.2 Do

Dans le cadre du contrôle de gestion, la « phase to do » (phase à faire) se traduit par la phase d'action ou de mise en œuvre du processus de contrôle. C'est l'étape où les actions ou mesures planifiées sont concrétisées afin d'atteindre les objectifs de l'organisation.

¹ BURLAUD, A. Op Cit. p.313.

² SAADA, T. BURLAUD, A. SIMON, C. Comptabilité analytique et contrôle de gestion. Paris : Vuibert, 2005, p 128.

II.1.1.2.1 La mise en œuvre

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre les objectifs.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action¹.

Les étapes de la mise en œuvre :

- La première étape consiste à définir les responsabilités de chacun dans la mise en œuvre du projet ;
- Communiquer le plan d'action à l'ensemble de personnel afin que chacun soit conscient de son rôle et de ses responsabilités ;
- Mettre en place les outils et les moyens nécessaires pour mener à bien le projet ;
- Former les équipes aux nouvelles méthodes et aux nouveaux outils qui seront utilisés ;
- Suivre et piloter l'activité afin de s'assurer qu'elle est conforme aux objectifs fixés ;
- La mise en œuvre permet d'identifier les points d'amélioration et d'ajuster les actions nécessaires.

II.1.1.3 Check

La phase « check » dans le processus de contrôle de gestion consiste à vérifier ou à évaluer les résultats de test ou de solutions pour déterminer s'ils correspondent aux résultats attendus ou s'il est nécessaire d'apporter des ajustements. Autrement-dit cette phase est essentielle pour évaluer l'efficacité des actions et prendre des décisions éclairées.

II.1.1.3.1 Suivi des réalisations

Au cœur de la phase « check » du contrôle de gestion se trouve une étape cruciale : l'étape de suivi, aussi appelé, étape de vérification, qui consiste à comparer les réalisations de l'entreprise à ses objectifs préalablement définis.

¹ Entreprendre. Comment mettre en place un contrôle de gestion au sein de votre entreprise[en ligne]. (2017) Disponible sur <https://www.entreprendre.fr/contrôle-de-gestion/>

Le suivi des réalisations est souvent cerné, implicitement ou non, comme une forme de retour d'expérience, qui est un phénomène formel d'apprentissage organisationnel consistant à tirer des leçons des événements. Le retour d'expérience permet en effet de savoir ce qui a été fait, en exploitant le flux d'information engendré par la réalisation d'une activité, pour le réutiliser si l'action est positive, ou la corriger dans le cas contraire, et de savoir ce qui n'a pas été fait et pour quelles raisons. Ce retour d'expérience, s'appuyant à la fois sur le traitement et l'analyse des informations (formalisé par les documents tels que les tableaux de bord) et sur leur discussion (lors de réunions de suivi), est généralement justifié par le fait que l'information disponible, au moment de la définition des objectifs et de la décision, est imparfaite, ce qui peut conduire à des dysfonctionnements organisationnels.¹

Voici les étapes à mener pour avoir un suivi efficace²:

- Définir la feuille de route du contrôle de projet dans laquelle les outils de contrôle et de monitoring ainsi que les fréquences des reports et les KPI qu'il faut surveiller
- Établir une ligne de base sur tous les aspects du projet : périmètre, planning, budget, qualité. Cela servira de référence pour les activités de contrôle et monitoring
- Évaluer régulièrement l'état du projet par rapport à la référence et aux KPIs, pour permettre des actions correctives rapides et minimiser l'impact des dérives
- Identifier les risques potentiels et évaluer leur impact sur les objectifs de projet. Faire des plans le cas échéant pour les éviter ou en diminuer l'impact
- Prendre des actions pour remettre le projet sur les rails si des dérives sont observées
- Établir des reportings réguliers aux différentes parties prenantes. Cela permet d'avoir une bonne communication et qu'il y ait le même niveau d'information pour tous.

II.1.1.4 ACT

La phase ACT dans le processus de contrôle de gestion consiste souvent en un projet distinct, les trois premières parties servent à qualifier une réponse à une problématique. Cette phase implique l'ajustement des actions en fonctions des résultats obtenus lors de la phase « CHECK », elle est importante pour mettre en œuvre les améliorations identifiées et assurer une gestion proactive et efficace des processus et des performances organisationnels.

¹ BOLLECKER, M. Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnelle : une analyse de la phase de suivi des réalisations [enligne]. Cairn.com. 2002. p.110.111. Disponible sur <https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2002-2-page-109?lang=fr>

² MTIMET, M. Contrôle et suivi de projet : Comment mener cette étape ? [Enligne]. Blog Gestion de Projet. 2024. Disponible sur <https://blog-gestion-de-projet.com/gestion-de-projet/controle-suivi-de-projet/>

II.1.1.4.1 Analyse des données

L'étape d'analyse des résultats consiste à comparer les performances réalisées aux objectifs fixés. Elle permet d'identifier les écarts, et d'en comprendre les causes. Cette analyse s'appuie sur les données collectées tout au long de la phase "Act", notamment les indicateurs de performance et les tableaux de bord. Le contrôleur de gestion joue un rôle d'analyste et de conseil en interprétant les résultats et en proposant des solutions d'amélioration.

Les analyses de données permettent de mieux comprendre des événements, un business. L'objectif est de faire les meilleurs choix le plus rapidement possible. Le Gartner a défini 4 niveaux d'analyse¹.

- **L'analyse descriptive** (Que s'est-il passé ?) et **l'analyse explicative** (Pourquoi cela s'est-il passé ?) utilisent les indicateurs de performance (KPI) et de pilotage. Ils sont présentés dans les *reporting* et les tableaux de bord. Bien choisis et bien présentés, ils éclairent un grand nombre de prises de décisions.
- **L'analyse prédictive** concerne ce qu'il va se passer par la suite. Elle permet de réaliser des extrapolations et des tendances sur les principaux KPI de l'entreprise.
- Par ailleurs, **l'analyse prescriptive** (Comment peut-on faire en sorte que cela se produise ?) propose des axes d'optimisation plus appropriés à une situation en devenir. Par exemple, optimiser le coût de revient d'un produit).

II.1.1.5 Etapes d'analyse des données (démarche comparative)

La démarche comparative est résumée ci-après² :

- Identifier les missions et les objectifs de l'entreprise en privilégiant les attentes des clients ;
- Identifier et décrire les processus de l'entreprise ;
- Déterminer quelles sont les processus de l'étape 2 qui sont essentielles à la réalisation des missions et objectifs identifiés dans l'étape 1 ;
- Pour chaque processus déterminé dans l'étape 3, choisir une entreprise de référence ;
- Identifier les pratiques de l'entreprise de référence susceptible d'être adapté chez nous, compte tenu de notre culture d'entreprise ;

¹SELMER, C. Renforcer la qualité des analyses de gestion [enligne]. Cegos. 2022. Disponible sur <https://www.cegos.fr/ressources/mag/fonction-financiere/gestion/renforcer-la-qualite-des-analyses-de-gestion>

²BURLAUD, A. LANGLOIS, G. BRINGER, M. et al. Op Cit, p.185.

- Mettre en œuvre les améliorations.

II.1.1.6 L'analyse des écarts

L'analyse des écarts, également appelée analyse des besoins, est un processus utilisé par les entreprises et les organisations pour identifier et analyser les différences entre la performance réelle et celle souhaitée. En d'autres termes, il s'agit de comparer l'état actuel à un état cible ou à des objectifs spécifiques, afin de mettre en évidence les écarts et opportunités d'améliorations.

II.1.1.6.1 Principe de l'analyse des écarts

Ces éléments explorent le principe de l'analyse des écarts : ¹

- **Ecart** : « différence entre une donnée de référence à une donnée constatée. Exemple : écart entre cout prévu et cout réalise, entre quantité allouée et quantité consommée...)
- **Objectif des analyses des écarts** :
 - Recherche des causes des écarts et mesurer leur impact ;
 - Identifier les responsabilités (externe ou interne) ;
 - Informer les acteurs afin qu'ils prennent des mesures correctives nécessaires.

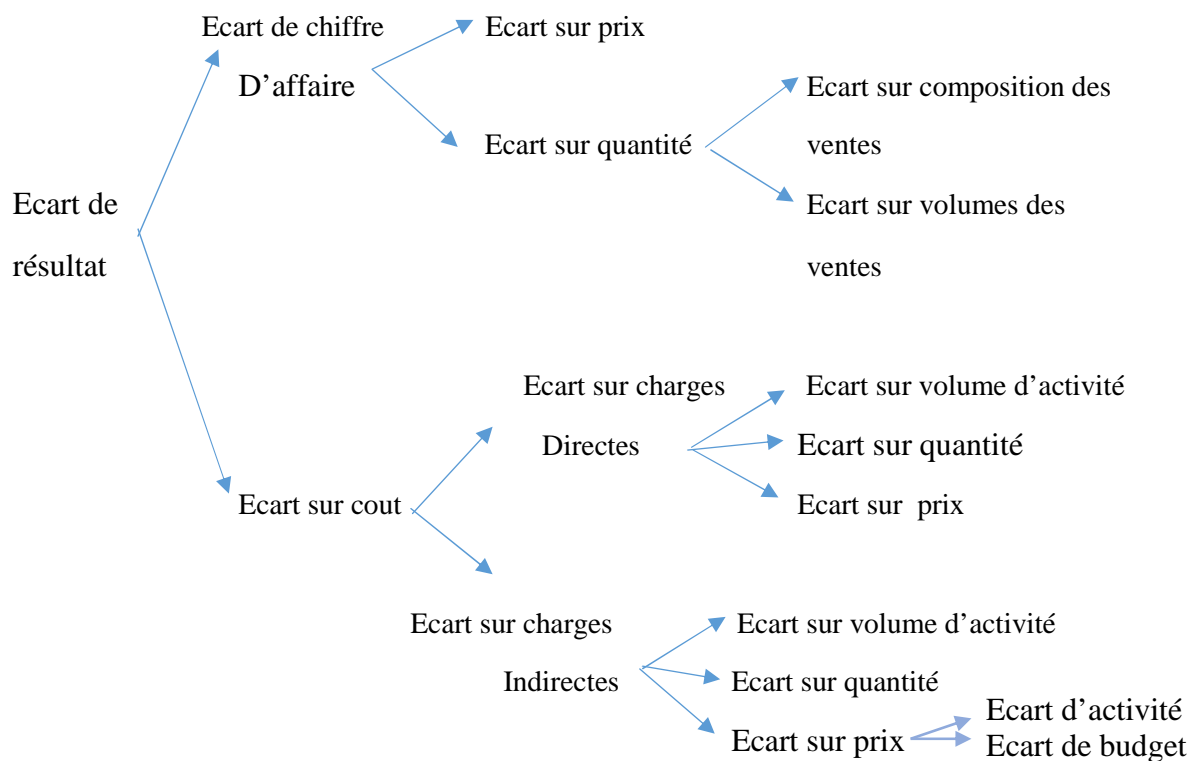
II.1.1.6.2 L'ensemble des analyses d'écarts

Le schéma suivant présente une articulation générale, assez classique, des analyses d'écarts. D'autres modèles, globaux ou partiels, peuvent être conçus sur des bases différentes, en fonction des besoins du contrôleur de gestion et des spécificités de l'exploitation. ²

¹ DORIATH, B. Contrôle de gestion en 20 fiches. Paris. Dunod : 2008. P72

² Ibid, p.73.

Figure 9: Schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : DORIATH, B. Contrôle de gestion en 20 fiches. Paris. Dunod : 2008. P73

II.1.1.6.3 Prise d'actions correctives

Elle consiste à mettre en place un plan d'action pour corriger les écarts constatés entre les résultats obtenus et les objectifs fixés.

II.1.1.6.3.1 Définition de la phase de mesures correctives

Un plan d'action corrective est une documentation utilisée dans la gestion de la qualité qui décrit un ensemble d'étapes pour résoudre les problèmes et les lacunes dans les opérations et les processus commerciaux qui pourraient avoir un impact négatif sur l'entreprise. Il décrit l'approche pour résoudre un problème qui interfère avec l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Le plan d'action corrective doit être S.M.A.R.T. (Spécifique, Mesurable, Atteignable, Pertinent, Temporel) et comprend les délais, les coûts et les signataires¹.

¹Safetyculture. Corrective Action : Plan, Examples, and Process [Enligne]. 16 avril 2024. Disponible sur <https://safetyculture.com/topics/corrective-action/>

Tableau 5: Les phases du contrôle de gestion selon le type d'utilisation

| DEMARCHE GENERALE | EXPERIMENTATION |
|--|--|
| PLAN | |
| Analyser, préparer, planifier Analyse de la situation, le problème ou question en cause, recherche et sélection de solutions | Analyser, préparer, planifier Identification et définition du problème ou question. Recherche et choix de solutions. |
| DO | |
| Faire-mettre en production-déployer Mise en œuvre de la solution retenue | Tester-expérimenter Mise en œuvre du test ou de la solution pilote, de prototype. |
| CHECK | |
| Vérifier- mesure Evaluation des résultats par différentes mesures | Vérifier-mesurer Suivi de performance de la solution expérimentale |
| ACT | |
| Améliorer-corriger Identification des points d'amélioration de la solution en place. | Agir- standardiser-implémenter-améliorer-corriger Déploiement de la solution après d'éventuels ajustements Généralisation de la solution retenue par l'ensemble de périmètre concerne. Suivi de la performance et identification des améliorations |

Source : Manager go ! PDCA : savoir utiliser la roue de deming [enligne]. (09/07/2023) Disponible sur : Plan Do Check Act (Méthode PDCA) : savoir utiliser la roue de Deming (manager-go.com)

II.1.2 Avantages et inconvénients de la méthode PDCA

Le cycle PDCA (Planifier-Réaliser-Vérifier-Agir) s'impose comme un outil redoutable pour instaurer des améliorations durables et réfléchies. Oubliez les changements brusques et ponctuels, optez pour une approche progressive et rigoureuse, garante d'une meilleure assimilation et d'une réduction des erreurs. Certes, le rythme lent du cycle PDCA peut décourager certains. Mais cette lenteur est un atout. Elle permet une analyse approfondie des situations, une mise en œuvre maîtrisée des changements et un ancrage durable des améliorations.

Tableau 6: Avantages et inconvénients de la méthode PDCA

| Avantages | Inconvénients |
|--|--|
| Peut aider dans toutes sortes de situations | La définition non détaillée peut conduire à une mauvaise utilisation |
| Le fonctionnement simple nécessite peu d'instructions | Les changements doivent être planifiés sur de longues périodes |
| L'idée du cycle invite à une amélioration constante | Avec le cycle PDCA, on réagit avant tout et on agit rarement de manière proactive. |
| L'approche itérative favorise le contrôle et l'analyse | |

Source : équipe éditoriale d'IONOS. Méthode PDCA : une performance renforcée grâce à de la roue de Deming [Enligne]. IONOS. 2023. Disponible sur <https://www.ionos.fr/startupguide/productivite/methode-pdca/>

II.2 Les trois dimensions de contrôle de gestion : Performance, Pilotage et Stratégie

Le contrôle de gestion, outils de pilotage stratégique et de mesure de la performance, il éclaire la prise de décision, guide les actions et évalue l'atteinte des objectifs, contribuant ainsi à la création de valeur durable.

II.2.1 Le contrôle de gestion : boussole de la performance d'une entreprise

Le pilotage de la performance financière est à l'origine même de la discipline du contrôle de gestion¹.

II.2.1.1 Concept de performance

Les termes « performances », « efficacité », « efficience », « compétitivité » reviennent fréquemment dans les ouvrages de management, mais leur auteurs ne semble s'accorder ni sur la définition, ni sur la mesure de l'efficacité²

Performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification...

¹ LONING, H. MALLERET, V. MERIQUE, J. et al. *Op Cit*, p.65.

² ALBERTO, T. COMBEMALE, P. Comprendre l'entreprise, (théorie, gestion, relation sociale), Paris : Armand Colin, 2006, p121.

- *to perform* signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière convenable¹.

II.2.1.2 Performance : gérer une organisation idéale

Pour atteindre ses objectifs, une organisation a besoin d'être « organisée ». Si la formule peut faire sourire, elle n'en exprime pas moins un fait indéniable ; difficile par exemple de rencontrer des entreprises compétitives qui ne soient correctement dirigées ou gérées. Dans toute organisation, les décisions, les responsabilités, les actions à entreprendre doivent être-même implicitement-définies, organisées dans le temps, et les modalités de leur mise en œuvre prévues².

Toutefois, une organisation prospère se dote d'un système de contrôle organisationnel robuste pour naviguer dans un environnement en constante évolution, ce contrôle s'exerce sur un périmètre délimité par des frontières bien précises. Il s'agit d'un contrôle formel avec un dispositif formalisé, réfléchi et intentionnel. Il s'exerce principalement par :

– **L'audit interne:** L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant , par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité³.

– **Contrôle interne :** un processus mis en œuvre par le Conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au *reporting* et à la conformité⁴.

Et enfin, **le contrôle de gestion :** qui est un système de pilotage qui régule les décisions et action d'une manière permanente en vue d'améliorer la performance de l'entreprise.

¹ KHEMAKHEM, A. Op Cit, p310.

² FILLEAU, M-G. MARQUES-RIPOULL. *Les théories de l'organisation et de l'entreprise*. Paris: Ellipse. 1999. P.43.

³ REDING, K-F. SOBEL, P-J. ANDERSON, U-L. Manuel d'audit interne (améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques). Paris : Eyrolles, 2015, p.37.

⁴ Ibid, p.255.

II.2.2 Le contrôle de gestion : un système de pilotage

Le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans le pilotage de l'entreprise, il permet aux dirigeants et aux managers de collecter des informations, de les analyser et de les utiliser pour orienter et contrôler les activités de l'entreprise dans le but d'atteindre ses objectifs.

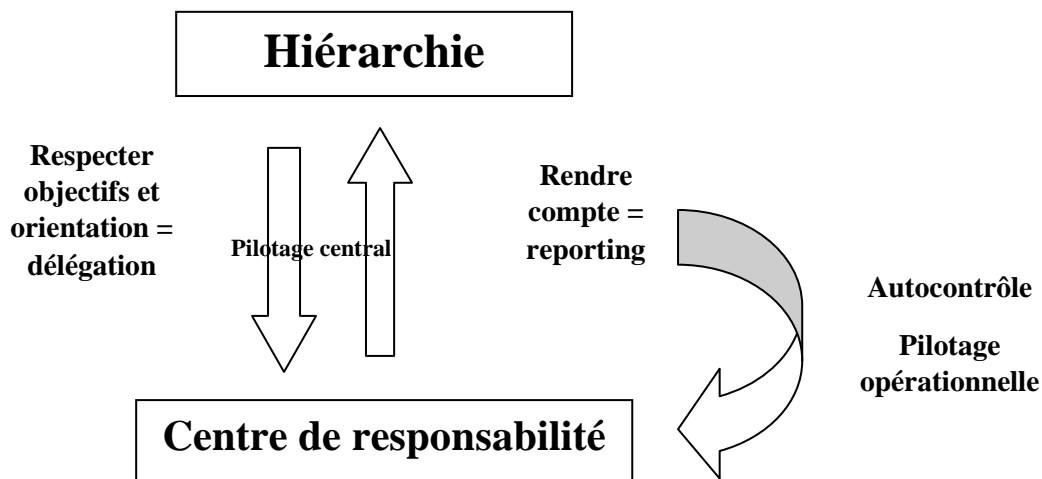
II.2.2.1 Définition du pilotage de l'entreprise

Le pilotage correspond à tout processus consistant, dans une organisation, une entreprise ou une unité de l'entreprise (un site industriel, un business unit, un service, un département, une filiale, une équipe, un projet, ...) à organiser le suivi du déroulement de l'action compte tenu d'une politique ou d'une stratégie définie¹.

II.2.2.2 Dimensions du pilotage

Le pilotage dispose de deux dimensions : Hiérarchie et centre de responsabilité ; comme le montre la figure 7. Cette dernière met en évidence les interactions entre ces deux axes et les différents niveaux pilotage.

Figure 10: Les deux dimensions du pilotage



Source : DUMENIL, M. Le contrôle de gestion (200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts...). France : Gereso, 2014, p.107.

▪ Pilotage central : vision globale et stratégique

Le pilotage central, souvent mené par la direction générale, se concentre sur la définition de la stratégie globale de l'organisation et sur le pilotage de sa performance à long

¹ DJERBI, Z. DURAND, X. KUSZLA, C. Contrôle de gestion. Paris : Dunod, 2014, p.264.

terme. Il s'agit de fixer les objectifs stratégiques, de mettre en place les ressources nécessaires et de suivre les indicateurs clés de performance (KPIs) pour mesurer l'atteinte des objectifs.

- **Pilotage opérationnel : efficacité et efficience au quotidien**

Le pilotage opérationnel, quant à lui, se concentre sur la mise en œuvre de la stratégie au niveau des opérations quotidiennes. Il s'agit de gérer les processus métier, d'optimiser les ressources et d'atteindre les objectifs opérationnels fixés.

II.2.3 Pilotage de la performance : démarche OVAR

Piloter la performance suppose de ¹:

O = Définir la performance souhaitée : ce sont les objectifs.

V A = Identifier de quels facteurs cette performance dépend, à savoir les variables d'action.

R = Définir les responsabilités quant aux objectifs et facteurs déterminant : il s'agit de la détermination des responsabilités

- Mettre en place des captures :

Pour mesurer l'atteinte des objectifs,

Pour porter souvent plus d'attention à ce qu'il fait l'objet d'une mesure

II.2.3.1 Définition de la démarche OVAR

OVAR est une démarche de management de la performance intégratrice. Elle permet de déployer la stratégie « au quotidien », de s'assurer que les axes stratégiques définis sont en concordance avec les plans d'action mis en œuvre pour y parvenir, à travers une analyse des leviers d'action, du petit nombre de causes qui contribuent essentiellement au résultat².

II.2.3.2 Caractéristiques de la démarche OVAR

La méthode OVAR est un outil de pilotage stratégique qui aide les entreprises à définir et à mettre en œuvre leur stratégie de manière claire et cohérente. Elle se distingue par ces caractéristiques :

¹ DUMENIL, M. Le contrôle de gestion (200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts...). France : Gereso, 2014, p.108.

² LONING, H. MALLERET, V. MERIQUE, J. et al. *Op Cit*, p.75.

II.2.3.2.1 Les objectifs de la démarche OVAR

Les objectifs constituent les domaines de résultat où il est essentiel pour l'entreprise d'obtenir un succès et de bonnes performances. L'objectif fait en général l'objet d'un « contrat » négocié servant de base à l'évaluation des performances du responsable. Lorsqu'un responsable s'interroge sur ses objectifs, il est essentiel de souligner que ceux-ci sont en petit nombre, constituent des points sur lesquels ses résultats seront mesurés et déterminants pour son évaluation. Cela signifie aussi que les objectifs sont la déclinaison quantifiée et datée, opérationnelle des buts généraux ou missions incombant au responsable. Leur formation doit être claire, précise, située dans le temps et doit pouvoir faire l'objet d'une mesure ou du moins d'une évaluation « objective »¹.

II.2.3.2.2 Les variables d'action

Les variables d'action sont les éléments critiques de la gestion dont l'évolution conditionne le succès ou l'échec et est déterminante sur le résultat. Ce sont les « principaux chemins » qui mènent au résultat, les principaux leviers d'action dont dispose le responsable pour atteindre ses objectifs².

II.2.3.2.3 Les plans d'action

Les plans d'action constituent l'aboutissement et la raison d'être de la démarche OVAR. Sans plan d'action, un objectif reste un vœu pieu et une variable d'action lettre morte. Car le repérage des variables d'action nous donne la cause, mais non la façon de parvenir à l'objectif. La différence entre une variable d'action et un plan d'action est la différence entre le pourquoi et le comment, ou encore entre le chemin à suivre et le moyen de locomotion³.

II.2.3 Stratégie et pilotage

La stratégie et le pilotage sont étroitement liés. La stratégie donne la direction, tandis que le pilotage permet de s'assurer que l'on avance dans la bonne direction.

¹ LONING, H. MALLERET, V. MERIQUE, J. et al. *Op Cit*, p.76-77.

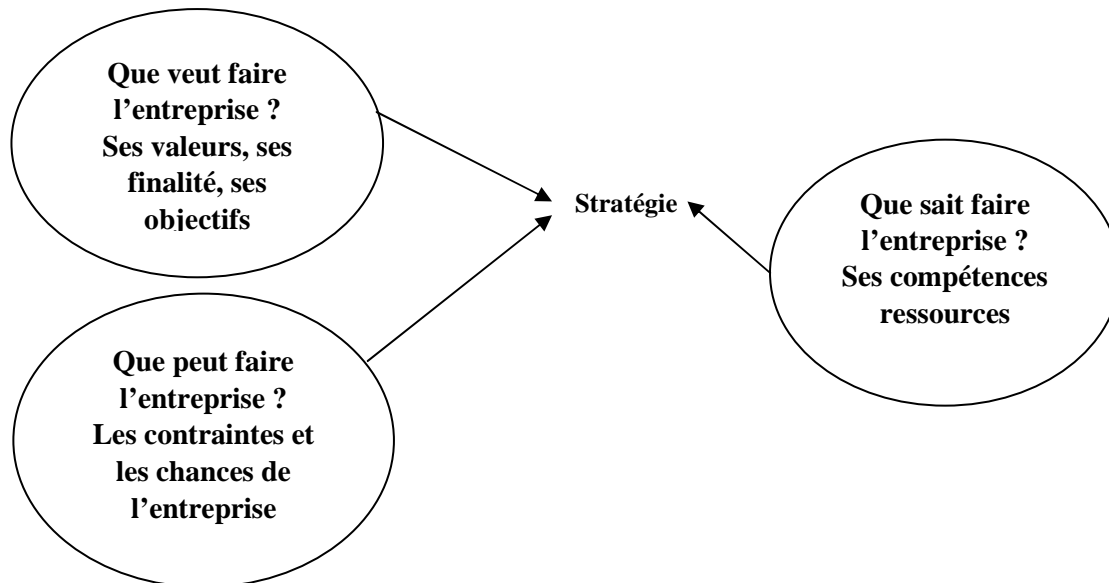
² Ibid, p.77.

³ Ibid, p.78.

II.2.3.1 Définition de la stratégie

La stratégie est généralement définie comme un processus de prise de décision pour Chandler (1962), elle est le processus « de détermination des buts et objectifs à long terme de l'entreprise, d'adoption de lignes d'actions et d'allocation de ses sources nécessaires pour atteindre ses objectifs »¹.

Figure 11: Stratégie d'une entreprise



Source : CHARRON, J-L. SEPARI, S. DECF organisation et gestion de l'entreprise (manuel et application).Paris : Dunod, 2001, p.327.

II.2.3.2 Eléments essentiels de la définition de la stratégie

La stratégie est souvent perçue comme un plan d'action à long terme. Pourtant, elle est bien plus que cela. C'est un ensemble d'éléments interconnectés qui orientent une entreprise vers ses objectifs. En analysant ses éléments constitutifs, nous comprendrons mieux comment élaborer et mettre en œuvre une stratégie qui génère de la valeur et assure la pérennité de l'entreprise. Ces éléments sont :

- La stratégie est un choix d'orientation de longue durée pour l'ensemble de l'entreprise.
- La stratégie fixe le système d'objectif de l'entreprise pour une durée plus au moins longue.
- La stratégie délimite les moyens alloués pour atteindre les objectifs définis.

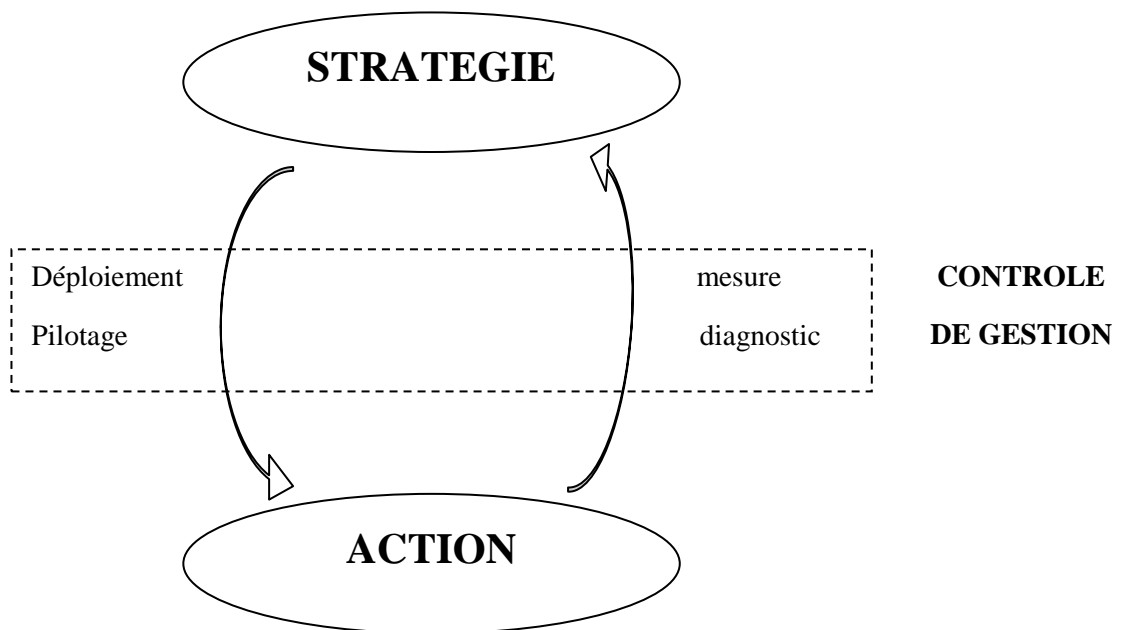
¹ DEMEESTERE, R. LORINO, p. MOTTIS, N. Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion. Paris : Dunod, 2013, p.18.

En d'autres termes, la stratégie sert de boussole à l'entreprise, en lui indiquant la direction à suivre et en lui fournissant les ressources nécessaires pour naviguer dans son environnement et atteindre ses objectifs¹

II.2.3.3 La relation entre la Stratégie et le pilotage

Entre les grands objectifs de l'entreprise et la réalité des comportements quotidiens, il n'y a pas convergence spontanée. Il n'y a pas non plus, en général de convergence forcée, puisque chacun cultive son jardin secret à l'abri des regards indiscrets. La convergence exige donc des outils de communication performantes et reconnues par tous : d'une part, pour analyser la situation et situer les vrais enjeux au regard d'une stratégie donnée (le diagnostic), d'autre part, pour fixer à l'action de chacun des orientations pertinentes au regard de cette stratégie (le pilotage, ou déploiement de la stratégie dans l'organisation)².

Figure 12: Le contrôle de gestion lien entre stratégie et action



Source : LORINO, P. Le contrôle de gestion stratégique (la gestion par les activités), 1993, p.25.

II.2.4 Les points essentiels d'un système de pilotage

Un système de pilotage efficace est le cœur battant de toute entreprise. Il se compose des éléments clés qui sont :

¹ CHARRON, J-L. SEPARI, S. DECF. Organisation et gestion de l'entreprise (manuel et application). Paris : Dunod, 2001, p.327.

² LORINO, P. Le contrôle de gestion stratégique (la gestion par les activités), Dunod : Paris, 1993, p.24-25.

- Le système de pilotage place l'activité opérationnelle dans une perspective stratégique et met en évidence les chaînes de satisfaction du client auxquelles elle contribue.
- Le système de pilotage relie la stratégie globale à la réalité des opérations qui devront assurer sa mise en œuvre et doit permettre d'ancrer la stratégie retenue dans les actions sur le terrain.
- Impératif : construire un pont entre le local et le global, entre centre de responsabilité et intérêt général de la structure, entre activité opérationnelle et besoin du client, entre technique et marché...
- Objectif : identifier les principales contributions locales à un objectifs stratégiques donné, donc de mettre en évidence des enchainements cause/effet par lesquelles une action de terrain a un impact sur une performance globale

Le système de pilotage sert de pont entre la vision globale et la réalité quotidienne. Il permet de décliner les orientations stratégiques en actions concrètes, en identifiant les contributions locales à chaque objectif global. Cela se traduit par la mise en évidence des chaînes de cause à effet qui relient les actions individuelles aux performances globales, permettant ainsi d'évaluer l'impact de chaque activité sur la satisfaction du client et la réussite de l'organisation.¹

II.3 Les outils et méthodes de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un ensemble de techniques et d'outils qui permettent à une entreprise de piloter sa performance et d'atteindre ses objectifs. Il s'appuie sur des données financières et comptables, mais aussi sur des informations provenant d'autres sources, comme le marketing, la production ou les ressources humaines.

Il existe une multitude d'outils du contrôle de gestion, chacun ayant ses propres fonctionnalités et son propre coût. On peut les classer en plusieurs catégories :

II.3.1 Le budget

Le budget, c'est un peu comme une boussole financière. Il nous guide dans la gestion de nos ressources, qu'il s'agisse d'un ménage, d'une entreprise ou d'un projet.

¹ DUMENIL, M. Op. Cit, p.110.

II.3.1.1 Définition du budget

« Le budget est la traduction monétaire du programme ou du plan d'action retenu pour chaque responsable. Il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés » Ils sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc.) »¹

En d'autres termes, le budget est un document qui définit les objectifs de l'entreprise en termes de recettes et de dépenses pour une période donnée (généralement un an).

II.3.1.2 A quoi sert le budget

En fait, poser la question entraîne curieusement une grande quantité de réponses. C'est le signe que le budget a de nombreuses fonctions pour chacun des acteurs² :

- Le budget est d'abord un outil de prévision et de projection dans l'avenir. C'est un des moyens de définition des objectifs ;
- C'est ensuite un outil de mesure qui permet d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;
- C'est enfin un outil d'action, aussi bien au niveau de sa préparation, lorsqu'il s'agit de faire des choix au niveau des objectifs et des moyens nécessaires pour les atteindre, qu'au niveau du suivi mensuel et des réactions aux imprévus.

II.3.1.3 Benchmarking**II.3.1.3.1 Définition du Benchmarking**

Le benchmarking est une méthode qui consiste à comparer les résultats (coûts, délais) d'une activité ou d'un processus à ceux qu'une autre firme (pas nécessairement du même secteur) parvient à atteindre et qui font d'elle une référence. On cherche à identifier, à analyser et à adopter, en les adaptant, les pratiques des entreprises les plus performantes, afin de progresser et améliorer les réalisations de sa propre organisation³.

¹ BENNIA née MESBAH, Y. *Op Cit*, p63.62.

² DESIRE –LUCIANI, M, N. HIRSCH, D. KACHER, N., et al. *Op Cit*, p145.

³ DURANR, X. HELLUY, A. LES fondamentaux du contrôle de gestion. France : Eyrolles, 2009, p 198.

II.3.1.3.2 Types de Benchmarking

Il existe plusieurs types de Benchmarking¹ :

- **Interne** : il s'agit de la phase d'apprentissage avant de procéder au benchmarking externe. Ce processus de partage d'informations est présent dans les grands groupes. Les informations recueillies restent en interne et facilitent la transposition des solutions identifiées.
- **Externe** (concurrentiel) : analyse et comparaison des processus, outils, méthodes et produits avec ceux des concurrents ou des structures similaires en termes de chiffre d'affaires ou de secteur d'activité. L'analyse est ponctuelle et peut se réaliser avec la collaboration d'un ou plusieurs partenaires ou concurrents directs.
- **Fonctionnel** : identification et documentation des processus liés aux performances en analysant les fonctions de l'entreprise par rapport à celles de la concurrence.
- **Organisationnel** : amélioration des processus et des activités qui ont une grande incidence sur l'organisation. L'objectif est alors d'identifier les insuffisances et autres dysfonctionnements internes.
- **Des processus** : identification des clés du succès des organisations leaders et diagnostic des leviers d'amélioration pour favoriser le gain de performances.
- **Générique** : observation et comparaison des meilleures pratiques organisationnelles pour développer et acquérir de nouvelles idées.

II.3.2 La comptabilité générale

II.3.2.1 Définition

La comptabilité générale est « Système de valorisation des flux de biens et de services ; flux entrant et sortant de l'entreprise en ce qui concerne la comptabilité générale² ». Elle « considère l'ensemble de la situation et des opérations de l'entreprise³ ».

¹ Tableau. Qu'est-ce que le benchmarking et comment se différencie-t-il des KPI ? [Enligne].2003-2024. Disponible sur <https://www.tableau.com/fr-fr/learn/articles/what-is-benchmarking>

² LOCHARD, J. Initiation à la comptabilité générale (Les techniques comptables). Paris : Editions d'Organisations. 1991. P6.

³ MANDOU, C. COMPTABILITE GENERALE DE L'ENTREPRISE (instruments et procédures). Bruxelles : de Boeck, 2003, p.06.

Cette dernière est un système d'organisation qui permet de suivre l'ensemble des transactions financières d'une entreprise. Elle a pour objectif de refléter la situation patrimoniale et financière de l'entreprise à un instant donné.

II.3.2.2 Les objectifs de la comptabilité générale

Le premier but de la comptabilité générale « est de décrire les opérations de l'entreprise à l'intention des divers utilisateurs intéressés (fournisseurs, actionnaires, prêteur...).

Les deux principaux objectifs sont présentés ci-dessous :

- Mesure et analyses du patrimoine de l'entreprise :

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

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

Le second objectif est de mesurer la variation du patrimoine d'une période à l'autre.

A la fin de chaque exercice comptable, cette variation est égale au résultat, qui est la différence entre les charges consommés sur la période et les produits enregistrés sur la même période¹».

De cela, on comprend que La comptabilité générale fournit un langage commun pour comprendre la santé financière d'une entreprise. Son objectif principal est de retracer les opérations de l'entreprise et d'en mesurer le patrimoine et sa performance.

II.3.2.3 Ses documents

II.3.2.3.1 Bilan

On définit généralement le bilan comme l'état, à un moment donné, de la situation de l'entreprise.

Sur le plan économique ou financier, le bilan est un état qui, à un moment donné, présente² :

- A droite, la liste des **ressources** dont dispose l'entreprise, ou **passif** ;

¹ DEFFAINS-CRAPSKY, C COMPTABILITE GENERALE. Paris, Breal, 2006, p.08.

² FRIEDRICH, J-J. Comptabilité Générale & gestion des entreprises. France : HACHETTE Supérieur. 2001. P15.16.

- A gauche, les **emplois**, c'est-à-dire l'affectation de ces ressources, ou **actif**.

Sur un plan juridique, le bilan est un état qui, à une date donnée, présente le **patrimoine** de l'entreprise.

- **Forme :**

Tableau 7: Le bilan prévisionnel

| Actif | | | | Passif | |
|--------------------------|-------------|------------|------------|--------------------------------|--|
| Actif immobilier | Brut | amo | Net | Capitaux propres | |
| | | | | Capital et réserves | |
| | | | | Résultats de l'exercice | |
| Actif circulant | | | | Dettes | |
| Stock et en-cours | | | | Dettes financières | |
| Créances | | | | Dettes d'exploitation | |
| Disponibilités | | | | Dettes divers | |
| Total | | | | Total | |

II.3.2.3.2 Le compte de résultat

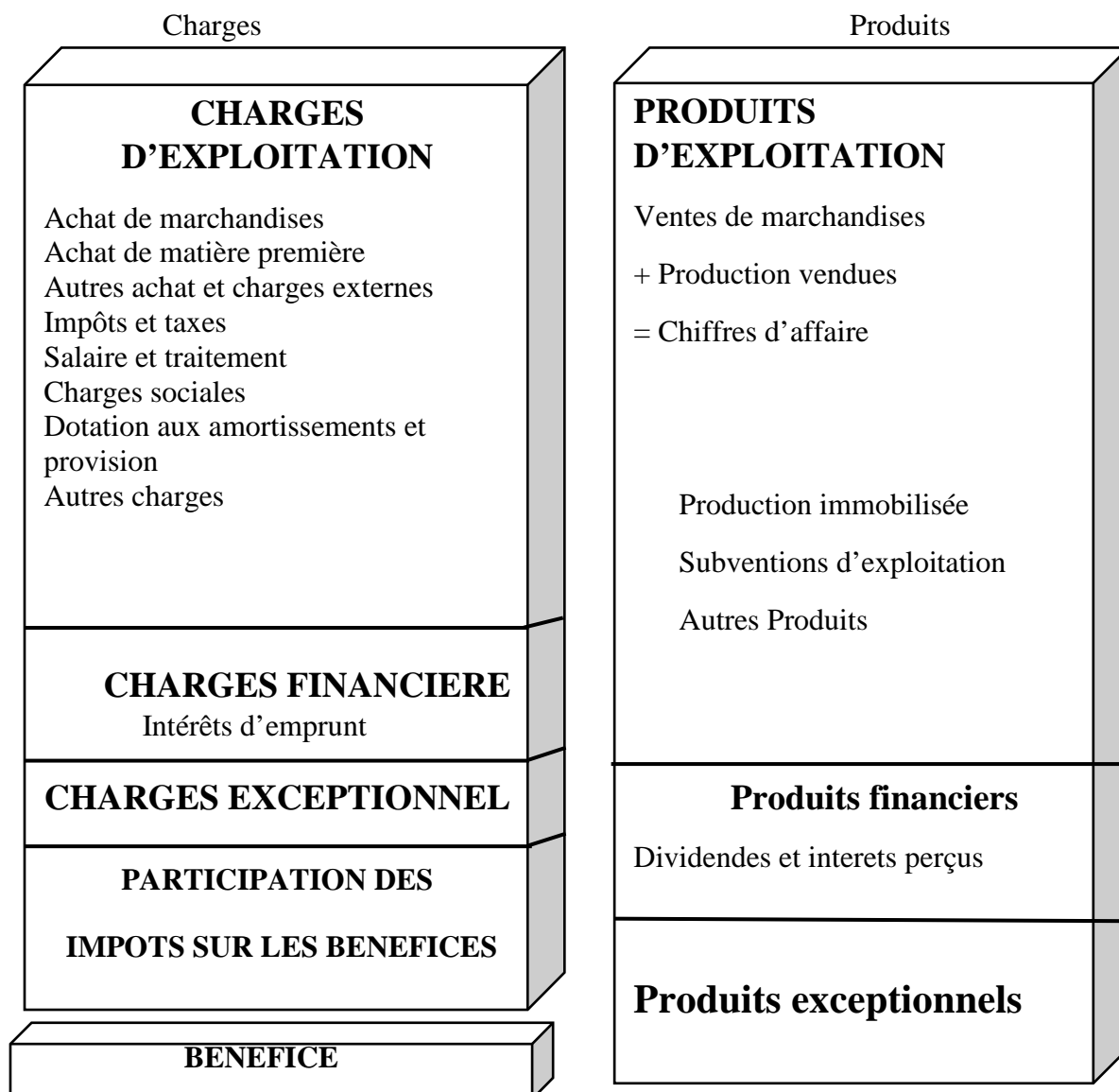
En toute première approximation, le compte de résultat se présente de la façon suivante ¹:

- A droite, les productions enregistrées au cours de la période,
- A gauche, les consommations enregistrées au cours de la même période, et qui comprennent,
 - D'une part, les consommations courantes de la période
 - D'autre part, la consommation des moyens de production au cours de la période (c'est-à-dire, en fait, la valeur de l'usure des moyens).

¹ LOCHARD, J. *Op Cit.* P13.

- **Forme :**

Figure 13: Compte de résultat schématique (présentation en compte)



Source: Friedrich, J-J. COMPTABILITE GENERALE & GESTION DES ENTREPRISES. Paris : HACHETE Supérieur. 2001. P.29

II.3.2.3.3 L'annexe

L'annexe comptable est un élément constitutif des états financiers d'une société. Son objectif est d'apporter des informations et d'aider à la compréhension du compte de résultat et du bilan. Les annexes contiennent des informations obligatoires dont le nombre varie selon la

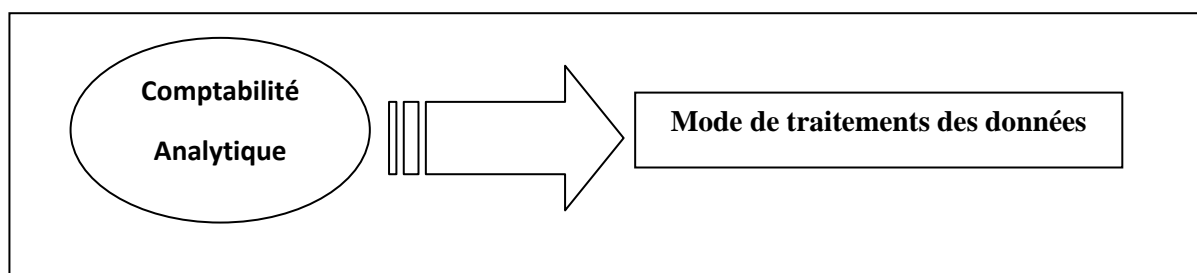
taille, la forme de l'entreprise et toutes les informations pertinentes afin de refléter l'image fidèle de l'entreprise.¹

II.3.3 La comptabilité analytique

II.3.3.1 Définition

La comptabilité est un outil de gestion destiné à suivre et examiner les flux interne à l'entreprise afin de fournir des informations nécessaires à la prise de décision.²

Figure 14: Comptabilité analytique



Source : MELYON, G. Comptabilité analytique. PARIS : Breal, 2004, p.08.

La comptabilité analytique, également appelée comptabilité de gestion, est un système d'information financière utilisé en interne par les entreprises pour éclairer leurs décisions de gestion. On peut la voir comme un complément à la comptabilité générale, qui elle vise à présenter une image financière globale de l'entreprise à des acteurs externes.

II.3.3.2 Ses objectifs

Voici les objectifs de la comptabilité analytique ³:

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumée par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits courant (coût préétablis et budget d'exploitation, par exemple) ;

¹DELEMARLE, G. (2024). Annexes comptables : compositions et règles [enligne]. Expert-comptable. Disponible sur : <https://www.l-expert-comptable.com/a/52026-les-annexes-comptables.html>

²MELYON, G. COMPTABILITE ANALYTIQUE. PARIS : Breal, 2004, p.08.

³Ibid, p.09.

- Constaté la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels.

En résumé, la comptabilité analytique est un outil indispensable pour la gestion d'entreprise. Il permet de mieux comprendre la structure des coûts, d'évaluer la rentabilité, d'établir des budgets précis et d'expliquer les écarts de performance.

II.3.3.3 Les différents concepts de coûts

De multiples concepts ¹:

- Coût direct - coût indirect : relation par rapport au produit ou à la prestation ;
- Coût variable - coût fixe : comportement des coûts ;
- Coût complet - coût partiel : retenir tous les coûts ou seulement certains coûts ;
- Coût préétabli - coût réel : les coûts constatés par opposition aux coûts prévisionnels ;
- Coût moyen - coût différentiel/marginal ; [...]

Donc de multiples choix, qui dépendent de l'usage attendu de l'analyse.

II.3.3.4 Coût complet

La méthode des coûts complets est essentielle pour déterminer le coût de revient d'un produit, englobant tous les frais depuis sa fabrication jusqu'à sa vente².

II.3.3.4.1 Le cout de revient

Le cout de revient d'un produit ou d'un service est la somme de toutes les dépenses (ou des charges) nécessaires pour que ce produit ou ce service arrive à son état final

De manière plus précise : il correspond à l'ensemble des couts – directs et indirects, variables et fixes – de production et de distribution pour une unité de bien ou de service vendu. Cette définition s'applique en fait au cout de revient complet³.

¹ DUMENIL, M. Le contrôle de gestion (200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des couts...). France : GERESO, 2014, p.34.

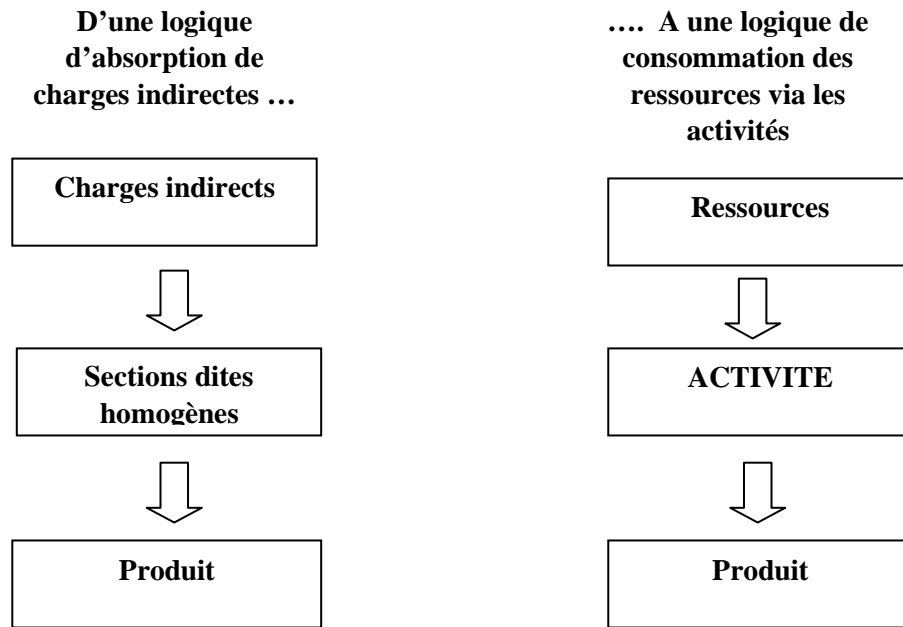
² DELEMARLE, G. (2024). Les coûts complets : méthode, calcul [enligne]. Expert-comptable. Disponible sur <https://www.l-expert-comptable.com/a/37993-les-couts-complets.html>

³ DUMENIL, M. *Op Cit*, p.30.

II.3.3.4.2 Les méthodes du calcul du cout complet

La méthode la plus courante de calcul de cout complet est la méthode des centres d'analyse. Une méthode plus récente est la comptabilité d'activité¹.

Figure 15: Deux logiques opposées



Sources : BOUIN, X. SIMON, F-X. Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Paris :Dunod, 2004-2009-2015, p.173.

II.3.3.4.3 Méthode de centre d'analyse (section homogène)

A. Définition des centres d'analyses

Les centres d'analyse sont définis soit ²:

- comme une division réelle de l'entreprise en centres de travail, en fonction de son organisation (atelier coupe, atelier assemblage, atelier finition...);
- comme une division fictive de l'entreprise en rapport avec les fonctions économiques assurées (administration, approvisionnement...).

Chaque centre d'analyse regroupe en principe des charges indirectes de nature différente et doit être caractérisé par une activité homogène et mesurable.

¹ Présentation générale du contrôle de gestion [enligne], Format PDF. Disponible sur [5385b29aadec8.pdf](#)

² GRANDGILLOT, B. GRANDGUILLOT, B. L'essentiel de la comptabilité de gestion. Paris : GUALINO, 2010, p.38.

B. Types des centres d'analyse

Nous distinguons deux types de centre d'analyse : les centres auxiliaires et les centres principaux ¹:

- Les centres auxiliaires : fournissent une prestation à d'autres centres, ils correspondent généralement aux activités support travaillant pour l'ensemble de l'organisation (centre de structure). Le montant de leur frais est imputé à d'autres centres [...].
- Les centres principaux : fournissent le montant de leurs frais aux objets de coût concerné (coût d'achat, coût de production...). Ils correspondent aux fonctions qui ont une relation directe avec un objet de coût.

C. La répartition des charges indirectes

▪ Principes ²

Le calcul de répartition des charges indirectes se présente sous la forme d'un tableau à double entrée

- En ligne, les charges par natures à répartir ;
- En colonne, les centres d'analyses auxiliaires et principaux.

▪ Etapes

La répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse s'effectue en deux étapes ³:

- **Répartition primaire** : attribution des charges indirectes aux centres d'analyses :
 - par affectation, si l'on dispose de moyens de mesures des consommations de charges par nature par les centres (poste de téléphone, compteur électrique, etc.) ;
 - par répartition, si l'on utilise des clés de répartition.
- **Répartition secondaire** : Transfert des centres auxiliaires vers les centres principaux.

– soit sans réciprocité ; il s'agit alors d'un transfert en « cascade ou en escalier » ;

– soit de manière réciproque ; dans ce cas, un calcul algébrique s'impose pour évaluer le coût de chaque centre auxiliaire concerné.

¹ AUGÉ, B. NARAU, G. VERNHET, A. *Op Cit*, P.29.

² GRANDGILLOT, B. GRANDGUILLOT, B. *Op Cit*, p.43.

³ VANDESMET, R. *Pratique de la COMPTABILITE, FINANCE, GESTION*. France : Gereso, 2014, p.194.

D. Imputation des charges indirectes

Les coûts des centres d'analyse principaux sont imputés aux coûts des produits ou objets de coût au moyen d'unités de mesure (physique ou monétaire) de l'activité du centre¹.

E. Le calcul des couts :

- **Cout de l'unité d'œuvre :** $\frac{\text{cout total de centre principal}}{\text{nombre d'unités d'oeuvre}}$
- **Taux de frais :** $\frac{\text{cout total du centre principal}}{\text{valeur de l'assiettefrais}}$
- **Cout indirect à imputer :**

ct de l'unité d'oeuvre

× nbr d'unités d'oeuvre consommé par le produit ou l'objet de cout

Ou:

Taux de frais × part de l'assiette de frais attachée au produit ou l'objet de cout

II.3.3.4.4 Méthode des couts à base d'activités

La méthode ABC remplace la logique d'imputation des coûts fixes aux produits par une logique de consommation des ressources via les activités, offrant une meilleure compréhension des coûts et permettant une prise de décision stratégique éclairée.

A. Définition

La méthode des couts à base d'activités ou méthode ABC (Activity Based Costing) est une méthode des couts complets axés sur les calculs et l'analyse des couts des activités exécutées par l'entreprise et nécessaires à la réalisation des objets de couts. Elle répond aux nouveaux besoins des entreprises².

B. Les principes fondamentaux :

La méthode ABC repose sur deux principes fondamentaux³:

- Les produits consomment des activités ;
- Les activités (et non pas les produits) consomment des ressources.

¹ GRANDGILLOT, B. GRANDGUILLOT, B. *Op Cit*, p.39.

² TIFAWT. La méthode des couts à base d'activités : principe et calcul [enligne]. 2018. Disponible sur <https://www.tifawt.com/comptabilite-analytique/la-methode-des-couts-a-base-activites/>

³ DUBRULLE, L. JOURDAIN, D. Comptabilite analytique de gestion. Paris : Dunod, 2007, p.369.

C. Les fondements de l'ABC

- **Ressources** : Ce sont les éléments qui sont consommés pas la production et la vente des objets de couts¹.
- **Activité** : Un ensemble de taches élémentaires utilisant un certain nombre de ressources (temps-homme, machine, informations...) concourant à l'obtention d'un résultat identifiable (une pièce tournée, une facture, une commande émise...) au bénéfice d'un client, interne ou externe [...]².
- **L'objet de cout** : C'est ce que l'on veut valoriser. Il peut s'agir d'un bien, prestation de service, d'un client, d'un canal de distribution ou d'une combinaison de ces éléments, d'un projet, etc³.
- **L'inducteur d'activité** : Il mesure les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les couts aux produits⁴.
- **L'inducteur de cout** : l'inducteur de cout constitue une sorte d'unité d'œuvre mais, alors que l'inducteur repose sur la relation causale qui lie une activité à son cout, l'unité d'œuvre privilégie une logique d'imputation des charges sur les produits⁵.

D. La démarche de l'ABC⁶

La mise en œuvre de la méthode comporte les étapes suivantes :

- Identification des activités de l'entreprise ;
- affectation des ressources (charges indirectes) aux activités ;
- Regroupement des activités ;
- Calcul des couts unitaires des inducteurs ;
- imputation aux produits ; des couts des groupements d'activités

¹BOUIN, X. SIMON, F-X. Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Paris : Dunod, 2004-2009-2015, p.175

²BOUIN, X. SIMON, F-X. *Op Cit*, p.175

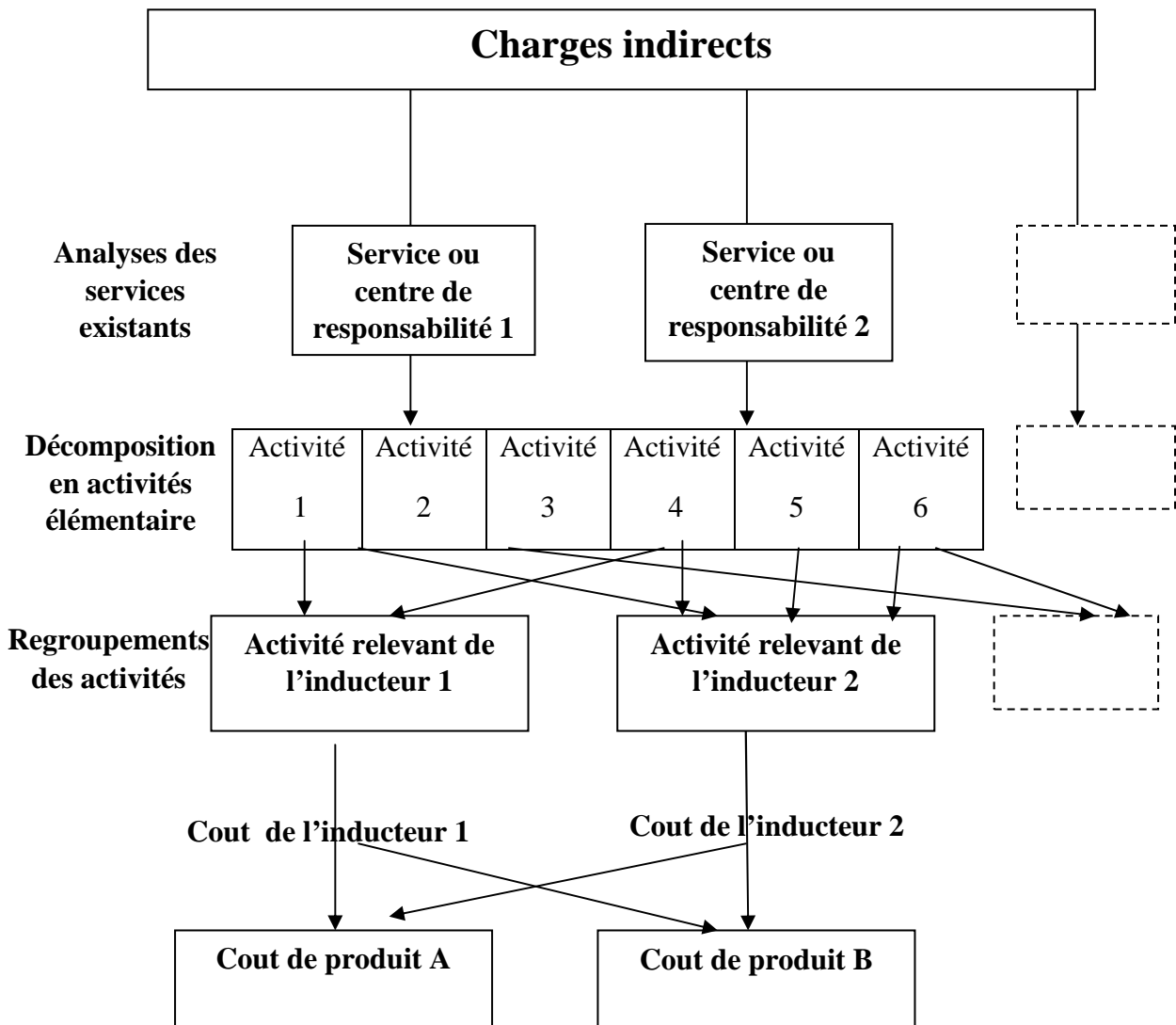
³ Ibid, p.177.

⁴ GROUP LICORNE. *Op Cit*. P.125.

⁵ DUBRULLE, L. JOURDAIN, D. *Op Cit*, p.370.

⁶ BURLAUD, A. LANGLOIS, G. BRINGER, M. *Op Cit*, p.173.

Figure 16: Schéma d'imputation des charges indirectes dans la méthode ABC



Source : DUBRULLE, L. JOURDAIN, D. COMPTABILITE ANALYTIQUE DE GESTION. Paris : Dunod, 2007, p.370.

E. méthode de calcul de cout complet dans l'ABC

Cette méthode se fait dans l'ordre suivant ¹:

- **Coût de l'inducteur** = total des ressources consommées (charges indirectes) / volume de l'inducteur.
- **Le coût d'une activité** = coût de l'inducteur x nombre d'inducteurs

¹ LAURENT, G. Complets, directs... Comment estimer les coûts ? (Pilier de la comptabilité analytique, l'estimation des coûts est un moment clé du calcul du coût de revient) [enligne]. (02/08/2022). Disponible sur : <https://www.manager-go.com/finance/calcul-des-couts.htm>

▪ Calcul du résultat :

Coût de revient = coûts directs + coûts des activités (impliqués dans l'élaboration du produit ou service analysé) **Résultat** = chiffre d'affaires - coût de revient

II.3.4 Le tableau de bord

Le tableau de bord est le compagnon indispensable du décideur. En concentrant l'attention sur les informations les plus pertinentes, il permet d'identifier rapidement les opportunités et les risques, et ainsi de prendre des décisions éclairées et rapides

II.3.4.1 Définition et objectifs

Le tableau de bord est un outil de gestion complet car il permet de comprendre et de suivre toutes les dimensions de la performance. C'est un instrument, dans sa forme actuelle, relativement récent. Les tableaux de bord comportent un nombre limité d'indicateur qui sont, non seulement financiers mais aussi physique voire qualitatifs. Au delà de la nature des indicateurs, le tableau de bord est un instrument de pilotage présentant une puissante réactivité et forte flexibilité¹.

II.3.4.2 Caractéristiques du tableau de bord

Pour être pertinent, un tableau de bord doit présenter les caractéristiques suivantes :²

- Sa première caractéristique est son centrage sur le suivi des points clés de la gestion qui sont exprimés dans le plan et le budget ;
- Sa deuxième caractéristique est sa souplesse d'utilisation à l'image du tableau de bord d'une automobile [...] ;
- Enfin, il induit une analyse dynamique par le jeu des références permettant la mise en perspective des résultats obtenues.

II.3.4.3 Indicateurs

Le tableau de bord est un tableau synthétique comprenant des principaux indicateurs indispensables au pilotage à court terme de l'entreprise. Ils sont des mesures quantifiables qui

¹ BURLAUD, A. LANGLOIS, G. BRINGER, M. et al. *Op Cit*, p.538.

² BESCOS, P-L. MENDOZA, C. NAULLEAU, G. *Op Cit*, p.309.

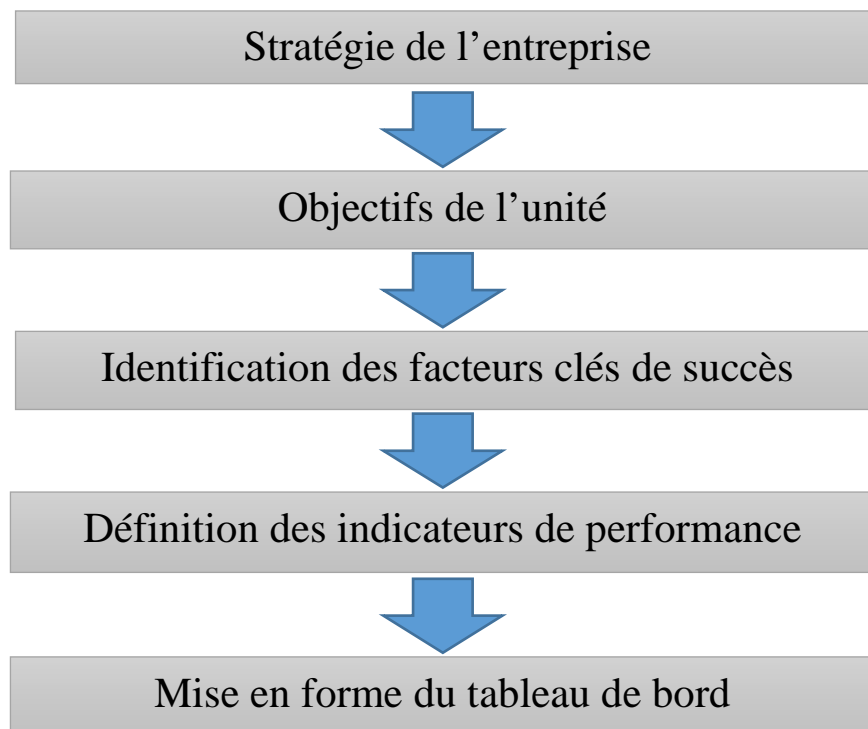
permettent de suivre la performance de l'entreprise ou d'une activité dans un domaine spécifique. Il existe quatre catégories d'indicateurs à utiliser en fonction de l'entreprise¹ :

- Des indicateurs économiques qui mesurent les résultats et les coûts,
- des indicateurs physiques qui mesurent la qualité des produits, le traitement des commandes, la logistique, etc...
- Des indicateurs humains chargés de mesurer la performance des salariés productifs (consultant, ouvrier, etc.),
- Des indicateurs de suivi de projets qui aident l'avancée d'un projet.

II.3.4.4 Sa construction

La mise en place d'un tableau de bord de contrôle de gestion s'articule autour de plusieurs étapes clés, présentés dans la figure ci-dessus. Chaque étape de cette démarche nécessite une réflexion approfondie et une collaboration étroite entre les différents acteurs de l'entreprise

Figure 17: Démarche de construction de tableau de bord



Source : Cappelletti, L. Baron, Ph. Desmaison, G. Et al. Toute la fonction Contrôle de gestion. Paris. Dunod : 2014. P62

¹ Bpifrance- création. Le tableau de bord, l'outil pour piloter votre entreprise [enligne].2023 Disponible sur <https://bpifrance-creation.fr/moment-de-vie/tableau-bord-loutil-piloter-votre-entreprise>

II.3.5 Le concept « reporting »

Le reporting est un ensemble d'indicateur de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité¹.

Autrement dit, le reporting est un outil essentiel au pilotage d'une entreprise. Il consiste à collecter, analyser et synthétiser des données financières et opérationnelles afin de fournir aux dirigeants et aux managers une information fiable et pertinente pour la prise de décision.

II.3.5.1 Objectifs du reporting

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilité, filiale, usine...).²

[...] Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

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

II.3.5.2 Le processus d'élaboration du reporting

La construction d'un reporting efficace requiert une méthodologie rigoureuse. Nous allons explorer les différentes étapes de ce processus

a. les sources d'informations du reporting financier

Des sources d'information de reporting financier sont basées, en premier lieu, sur les systèmes traitant des transactions financières (comptabilité générale, analytique et budgétaire. A ceci, s'ajoute potentiellement des autres systèmes d'information de l'entreprise s'agissant, plus particulièrement, des données extra financière³.

¹ DORIATH, B. Op Cit, p143

² GRANGUILLOT, F. GRANGUILLOT, B. Op Cit, p.126.

³ TORT, E. Le reporting financier. Paris : DUNOD, 2006, p.236.

b. Les opérations de retraitement dans le cadre du *reporting* financier

Les données transactionnelles issues des systèmes comptables ou non comptables sont rarement utilisables en l'état. Certaines opérations de retraitement sont généralement nécessaires pour les rendre exploitables dans le cadre de reporting financier. La nature de ces retraitements peut porter tant sur le contenu que sur le format de présentation des données¹.

c. Les opérations de finalisation du reporting financier

Après les opérations précitées de retraitement, la finalisation du reporting financier vise à réaliser les analyses pertinentes et à sélectionner les modes de présentation appropriés en vue de la diffusion des états de reporting aux responsables concernés².

¹TORT, E. Le reporting financier. Paris : DUNOD, 2006, p.238.

²Ibid, p.240.

***Chapitre III : Analyse des
pratiques de contrôle de
gestion au sein de l'E.P.E
CARRAVIC/ SPA***

Introduction

Forts des connaissances acquises dans les chapitres précédents, nous allons maintenant les appliquer concrètement au cas de la "l'E.P.E CARRAVIC/ SPA", où nous avons eu l'opportunité d'effectuer notre étude empirique. Cette mise en pratique nous permettra d'illustrer les concepts théoriques et d'en apprécier la pertinence dans un contexte réel.

C'est pour cela, nous avons rédigé ce chapitre dans le but de présenter cette entreprise.

Sa **première section** va porter sur sa présentation générale ainsi que son histoire.

Quant à la **deuxième section**, nous allons analyser ses pratiques de CG.

Enfin, dans la **troisième section** nous allons porter notre propre synthèse sur cette entreprise...

III.1 Présentation de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA :

L'E.P.E CARRAVIC/ SPA, c'est une entreprise algérienne solidement implantée dans le secteur avicole. Elle se distingue par son expertise dans la production et la commercialisation de volailles de qualité supérieure. Son engagement envers la satisfaction du client se traduit par une large gamme de produits répondant aux besoins divers des consommateurs.

Avec des sites stratégiquement positionnés à Bouira, Tizi-Ouzou, Ain-Defla, l'E.P.E CARRAVIC /SPA assure une présence efficace sur le marché algérien. L'entreprise propose des poulets vivants, des poules pondeuses, des volailles préparées et des produits fumés, tous élaborés dans le respect des normes les plus strictes en matière d'hygiène et de sécurité alimentaire.

En plus, elle met à leur disposition des services de soutien à l'élevage complets. La fourniture d'aliments pour animaux et d'équipements adéquats s'inscrit dans la démarche globale de l'entreprise visant à promouvoir un élevage performant et durable.

III.1.1 Historique :

L'EPE CARRAVIC/SPA, est une entreprise publique économique algérienne spécialisée dans l'aviculture. A vu le jour le 15/10/1997 à Bouira.

Elle a été créée en tant qu'entreprise publique, une société à responsabilité limitée avec une seule personne, ce que l'on appelle l'établissement économique public « Le Complexe d'élevage de volailles Idols », par abréviation « GAC/ORAC/SPA », avec un capital montant d'un un million de dinars algériens (1.000.000DZD) divisé en mille actions (1.000 actions)

Le 31/01/1999, sa dénomination « EURL CARREFOUR DE L'AVICULTURE PAR » a été modifiée en abrégé ABREVIATION CARRAVIC. Ainsi, un transfert du siège de l'institution au jardin de Sobras, Bouira, avec un capital de la société porté de un million de dinars (1 000 000 DZD) à trente millions de dinars algériens (30 000 000 DZD).

Ensuite, Le 16/09/2003, sa forme juridique a été modifiée pour devenir une société par actions nommée par abréviation « EPE/CARRAVIC/SPA ». Le 02/04/2008, le capital de la société a été porté à Quatre-vingts neuf millions de dinars algériens (89.000.000 DZD) répartis en huit mille neuf cents actions (8.900 actions).

III.1.2 Informations générale sur la filiale E.P.E CARRAVIC/ SPA :

- Raison sociale/nom commercial : E.P.E CARRAVIC/ SPA :
- Nationalité : Algérienne(001)
- Forme juridique : Société par action
- Régime juridique : Secteur public
- Capital : 89.000.000,00DA
- Siège social : Rue ASSOULI Mohamed lot N°12, Bâtiment A, Bloc A, 4eme étage Bouira 10000 (en face centre féminin Bouira)
- Numéro de registre de commerce : 97B0282041-10/00
- Effectif de l'entreprise : de 500 à 999 employés.
- Durée : 99ans

III.1.3 Activités commerciales :

CARRAVIC est un acteur majeur dans le secteur avicole algérien. Ses activités s'étendent de l'élevage de volailles à la production et à la commercialisation de produits avicoles variés.

III.1.3.1 Champ d'élevage de volailles

- Production et commercialisation de volailles, pontes, poussins et œufs, incubateur pour œufs à couver, viandes blanches et Re- Production, vaccination et équipements pour l'aviculture et matériel vétérinaire ;
- Élevage et engraissement de volailles, lapins, canards et autres animaux ;
- Participer et contribuer à des organismes spécialisés dans la promotion et le développement de l'aviculture, notamment dans la protection des oiseaux et la diffusion des méthodes d'aviculture, et contribuer à des organismes spécialisés dans la recherche et les expérimentations en rapport avec celle-ci;
- Participer à l'élaboration d'un plan de développement de l'aviculture et de son organisation ;

III.1.3.2 Domaine agricole :

- Exploitation de terres agricoles ou agricoles ;
- Participation par tous moyens à des institutions à caractère économique et à des sociétés commerciales ou étrangères ayant un rapport direct ou indirect avec leur problématique sociale par tous moyens, et notamment par la création d'un magasin. Commercial, souscription d'actions, achat d'actions, parts sociales ou dividendes ;

III.1.4 Objectifs du CARRAVIC :

Les objectifs du CARRAVIC sont :

III.1.4.1 Investissements :

- Améliorer la gestion des abattoirs avicoles pour une meilleure qualité du travail et une rentabilité accrue (réduire les frais de location de transport).
- Répondre aux demandes militaires (priorité) et civiles en produits avicoles de qualité (TABOUKERT est le choix privilégié du MDN pour sa qualité).

- Mettre en place un système de contrôle périodique pour:
 - Les stocks d'aliments pour volailles dans l'unité d'engraissement.
 - Les quantités de poulets vivants livrées aux abattoirs de volailles.
- Contribuer à l'amélioration du chiffre d'affaire dans le segment des semi-conserves.
- Créer et favoriser des bonnes conditions d'élevage et assurer une meilleure ambiance pour le cheptel selon les normes réglementaires afin d'éviter les arrêts techniques des centres durant la période estivale.
- Assurer une bonne maîtrise et transmission des données au temps opportun.
- Améliorer le climat de travail des cadres de la DG et réduire le facteur de location
- Eviter l'expropriation des terrains décidés par les autorités, loi n°23-17 du 15/12/2023.

III.1.4.2 Performance technique (réduction des couts) :

- L'exploitation à pleine capacité de l'ensemble des centres d'élevage et de production de l'entreprise.
- Maîtriser la fertilité du male et les taux d'éclosion.
- Amélioration des performances techniques notamment la consommation d'aliments et maîtrise des taux de mortalité et la qualité de PF (poulet chair-vif).
- Augmentation des capacités de production de poulet de chair pour satisfaire les besoins des abattoirs, et honorer les marchés MDN, Institution et le grand public par l'intermédiaires des points de vents propres.
- Lutte et préventions contre les maladies.
- Réduction et maîtrises des charges.

III.1.4.3 Stratégie commerciale et marketing :

- Renforcement de la force de vente.
- Mise en place d'un système d'écoute client performant.
- Elargissement du portefeuille client et conquête des parts de marché.
- Mise en place d'une procédure efficace et rassurante qui permet au client un achat avec des conditions faciles.
- Mise en valeur de l'image de marque des produits sur le marché et gain de la confiance du client.
- Création d'un département transformation.
- Faire valoir l'image de marque de l'entreprise.

- Labellisation des produits de l'entreprise.
- Développement de l'activité délégation commerciale.
- Création d'un site web de l'entreprise.
- Création d'un département marketing au niveau de la direction générale

III.1.4.4 Ressources humaines (réduction des charges des structures)

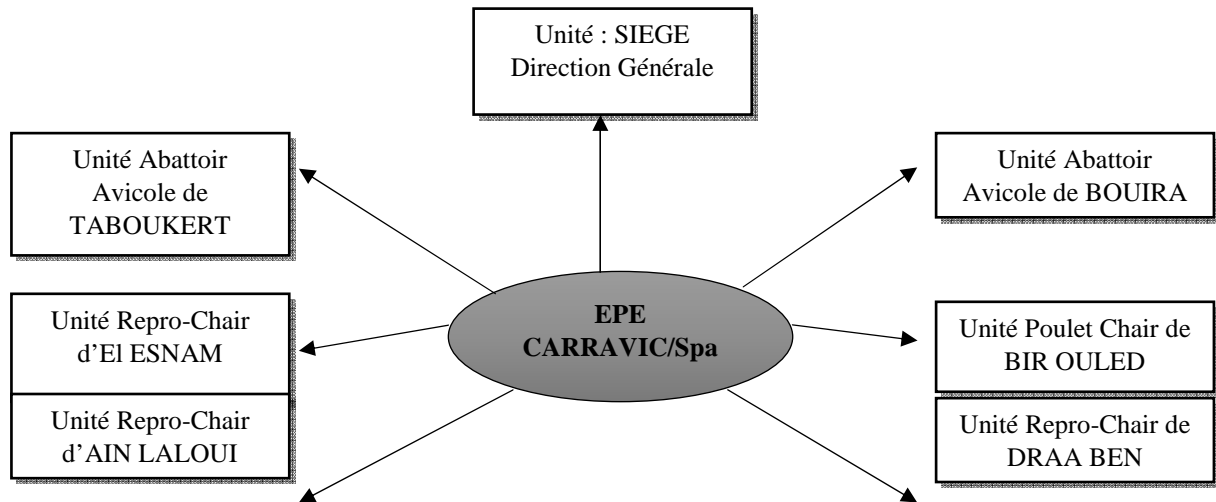
- Etablissement des organigrammes normatifs.
- Maitrise des charges.
- Améliorer des aptitudes et des performances du personnel

III.1.5 Unités de la filiale EPE CARRAVIC/ Spa :

Après le processus de fusion avec l'entreprise public économique aviculture de Bouira (AVIB Spa) et la nouvelle restructuration de la société Carrefour Aviculture de Bouira, mise en œuvre le 8 mai 2017, le nombre d'unités de production à l'issue de ce processus est passé de trois à six unités de production, ces unités étant implantées au niveau de trois wilaya : Tizi Ouzou, Ain Defla et Bouira, représentée par :

- Complexe Avicole Repro-Chair d'Ain Laloui (URC Ain Laloui W. Bouira) ;
- Complexe Avicole Repro-Chair d'El Esmam (URC El Esmam W. Bouira) ;
- Complexe Avicole Repro-Chair de Draa Ben Khedda (UPC Draa Ben Khedda W. Tizi Ouzou) ;
- Unité Poulet de Chair Bir Ouled KHelifa (UPC Bir Ouled KHelifa W. Ain Defla)
- Unité Abattoir Avicole de Bouira (UAA de Bouira)
- Unité Abattoir Avicole de Taboukert (UAA de Taboukert W. Tizi Ouzou)

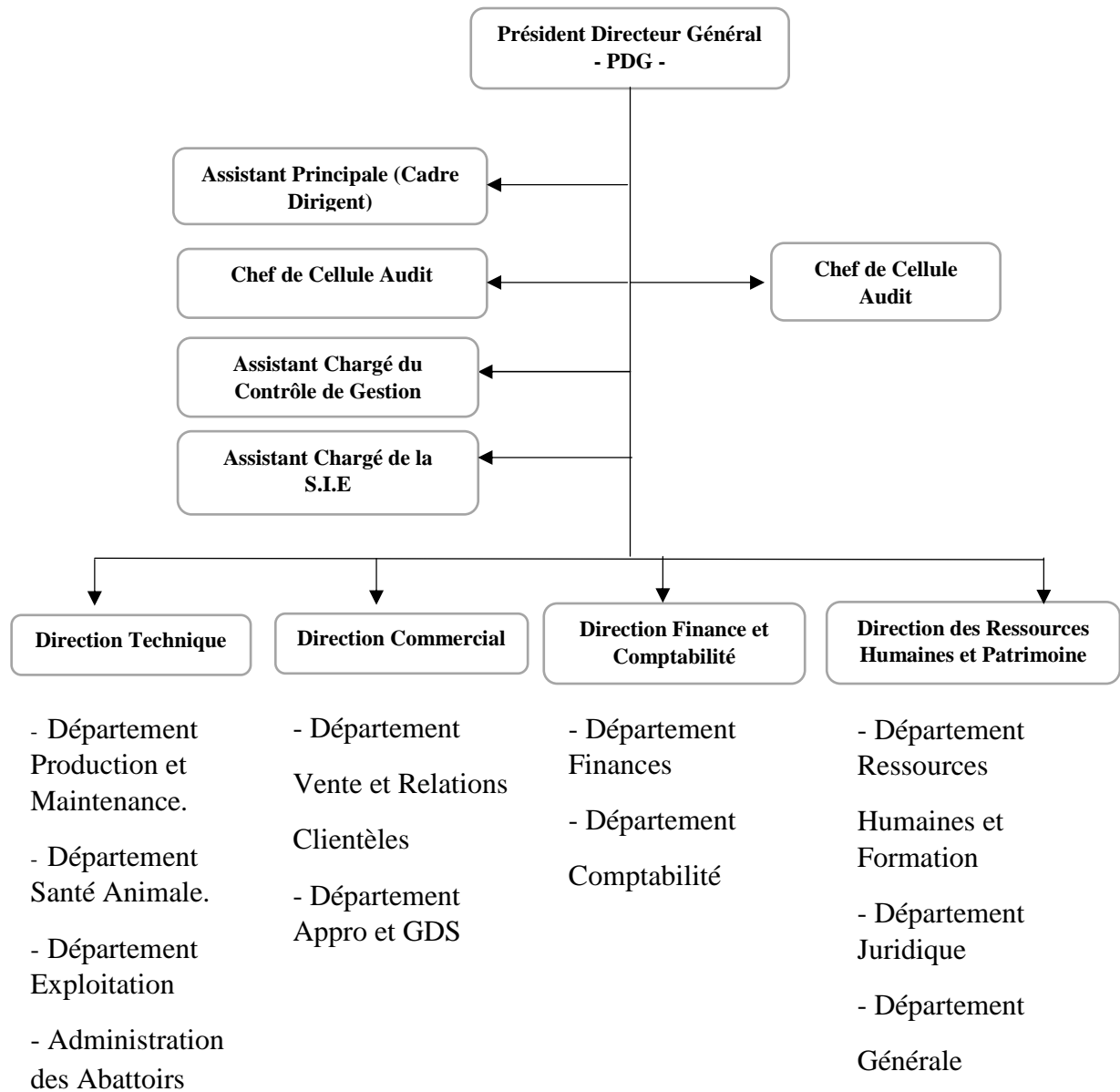
Figure 18: Unités de la filiale EPE CARRAVIC Spa



Source : schéma établi par nous même à base des documents internes l'entreprise.

III.1.6 Organigramme du SIEGE DG de la filiale EPE CARRAVIC :

Figure 19: Structure organisationnelle du SIEGE DG :



Source : Document interne à l'entreprise

▪ Tâches des Directions :**1. Direction des ressources humaines et patrimoine :**

- Proposer au DG une stratégie e matière de mangement de la ressource humaine de la société (siège et unités)
- Elaborer l'état prévisionnel de recrutement, en collaboration avec l'ensemble des structures centra !le et des unités ;
- Veiller à l'application de législation et réglementation relative aux relations de travail, salaire et sécurité sociale ;
- Elaborer et de mettre en œuvre les plans de formation du personnel de la société et dont assurer le suivi ;
- Veiller au respect et l'application par les unités, du règlement intérieur et à l'instauration de la discipline au sein des différentes structure de la société ;
- Entretenir de bonnes relation avec les partenaires sociaux au niveau central, mais aussi au niveau des unités, en instituant un dialogue permanent ;
- Gérer directement les moyens généraux du siège de l'entreprise ;
- De définir avec les structures les procédures relatives à la gestion des moyens matériels de la société
- Effectuer les missions de contrôle au niveau des entités centrales et des unités ;
- Définir la politique d'entretien et de préservation des moyens de la société ;
- Veiller à la réalisation du programme d'approvisionnement du siège de la société en matière et fourniture ;
- Veiller à l'utilisation rationnelle des moyens matériels du siège et des unités (communication, matériels de bureaux) ;
- Veiller à l'entretien générale des locaux et espace du siège de la société ;
- Veiller au suivi des stocks et des inventaires des biens meubles et immeubles ;
- Elaborer les rapports d'activité périodiques de la structure ;
- Gérer les dossiers juridique et contentieux,
- Gérer les dossiers des assurances du patrimoine et de cheptel
- Exécuter toutes autres taches commandées par la hiérarchie.

2. Direction commerciale :

- Prospector le marché ; exploiter les appels d'offre ; établir les offres de prix et de devis : élaborer/ négocier les tarifs ;

- Négocier, établir et mettre en place les contrats commerciaux ;
- Etablir et gérer les fichiers clients ; émettre les factures ;
- Traiter les affaires contentieuses (constitutions des dossiers et leur suivi) ;
- Assurer la relation avec les clients (institutionnels et autres clients importants qui assurent la plus grande partie du chiffre d'affaire) en vue de les fidéliser ;
- Organiser, mettre en place et suivre les franchises chargées de la commercialisation des viandes blanches ;
- Elaborer des plans d'approvisionnement en rapport avec les besoins de la société ;
- Prospecter le marché pour les produits et matière non fournis par le groupe ONAB ;
- Appliquer la procédure d'approvisionnement en vigueur dans la société ;
- Créer, tenir, suivre et mettre à jour le fichier fournisseur ;
- Elaborer les contrats d'achat ; Emettre les bons de commande sur la base des plannings de réalisation commande ; apposer le service fait et ordonnancer me paiement des factures fournisseur ;
- Mettre à disposition des unités utilisatrices les produits, matières et fournitures achetés en fonction des besoins exprimés et éventuellement, assurer leur acheminement vers les dites unités ;
- Veiller au constat physique de la réception des produit, matières et fournitures achetées, contrôler la configuration entre les réceptions physiques et celles annoncées par les documents de livraison des fournisseurs,
- Contrôler le rangement et stockage des produits, matière et fourniture réceptionnées
- Mettre à disposition des demandeurs les produits, matières et fournitures commandées (y compris directement sans passage physique au niveau de la direction) ;
- Contrôler la bonne tenue par les magasins des unités des fiches de stocks et des fiches casiers ; contrôler la bonne préservation des stocks selon les normes sanitaires et d'hygiène en vigueur ;
- Veiller à la justification des écarts éventuels sur stock détenus par les unités ;
- Gérer et mettre à jour constamment le fichier clients ;
- Créer, tenir, suivre et mettre à jour le fichier créance parvenu à échéance ; relancer les clients en
- Emettre les rapports mensuels d'activités.

3. Directions des finances et de la comptabilité :

- Mobiliser, dans les meilleures conditions économiques les fonds nécessaires au fonctionnement et au développement de la société, et veiller à leur utilisation optimale ;
- Suivre le recouvrement dans les délais réglementaires des créances détenues auprès des clients ;
- Veiller à la tenue des comptes dans le respect des principes et règles édictés par le système comptable financier et les normes comptables généralement admises ;
- Veiller à l'établissement des déclarations fiscales périodiques au titre des impôts et taxes dus. Veiller à faire bénéficier la société des avantages fiscaux accordés par la législation fiscale en vigueur, et la protéger contre les risques fiscaux qu'elle encourt (amendes, pénalités de retard, redressements fiscaux...) ;
- Gérer sur le plan financier les investissements de la société ; suivre le traitement de toutes les opérations de gestion réalisées par les unités ;
- Analyser et apurer les comptes comptables ; suivre la comptabilisation des investissements réalisés directement par les unités ; contrôler la tenue et la mise à jour du fichier comptable des investissements au niveau des unités ; contrôler la clôture des comptes annuels et l'établissement des états comptables (bilan, TCR) des unités ;
- Contrôler les rapprochements des inventaires comptables aux inventaires physiques au niveau des unités ; suivre le traitement comptable par les unités des écarts éventuellement justifiés et approuvés ;
- Assister les unités pour tous les problèmes de comptabilité ;
- Elaborer et suivre l'exécution des plannings de remise des documents nécessaires à la consolidation comptable périodiques et annuelles ;
- Recueillir dans les délais les documents comptables nécessaires à la consolidation ; contrôler la conformité des documents reçus ;
- Réaliser les documents comptables périodiques et annuels consolidés ;
- Déterminer et vérifier les catégories d'impôts et taxes dues (TVA, IRG/salaires, autres impôts divers) ; établir les déclarations fiscales correspondantes et ordonnancement de leur paiement ; établir la déclaration annuelle des résultats de l'entreprise ; entretenir les relations avec l'administration fiscale ;
- Etudier, suivre et diffuser la réglementation en vigueur ;
- Contribuer à l'élaboration des budgets de la société par la communication des paramètres financiers et la confection du budget de trésorerie ;

- Elaborer, sur la base du budget de trésorerie des plans de financement d'exploitation et d'investissement de la société ;
- Négocier les crédits les moins coûteux possible, avec constitution des dossiers de crédit et de leur suivi pour faire face à d'éventuels déficit de trésorerie ;
- Assurer la gestion optimale de la trésorerie de la société ; gérer le ou les compte(s) bancaire(s) de la société ;
- Assurer le paiement des dépenses ordonnancées ;
- Suivre financièrement les recouvrements des créances ;
- Etablir les états mensuels de rapprochement bancaire ;
- Elaborer les rapports de gestion mensuels relatifs aux indicateurs de gestion financière.

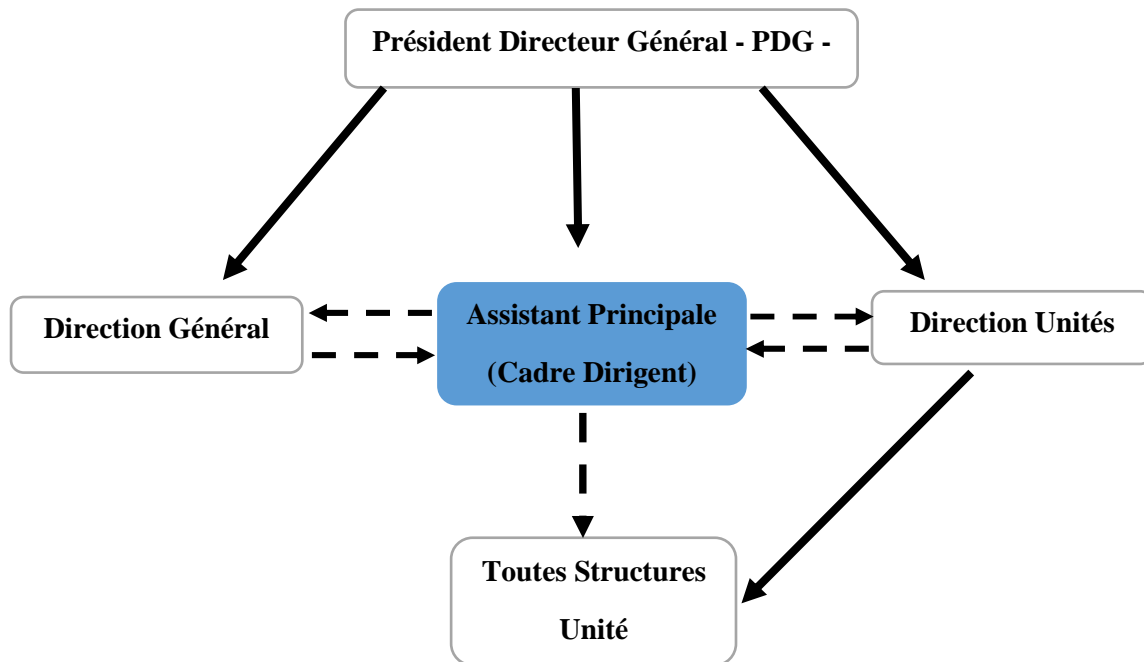
4. Direction technique :

- Edicter les règles applicables en matière d'élevage et de les faire appliquer strictement par les unités ;
- Veiller à la mise à jour régulière des règles et normes d'élevages, en fonction des évolutions technologiques, des normes juridiques nouvellement émises et d'évènements particuliers survenus au sein des élevages de la société (ou au sein de structures analogues) ;
- Contrôler régulièrement les pratiques des unités en matière de respect des règles sanitaires et d'hygiènes édictées ;
- Apporter une assistance aux unités en matière d'élevage et de production des œufs ;
- Mettre en place, gérer, et maintenir un outil statistique fiable concernant toutes les facettes de l'activité d'élevage et de production d'œufs ;
- Mettre en place un système de veille technique relatif à l'évolution du métier d'élevage de production et d'abattage ;
- Analyser les tendances lourdes de développement des métiers d'élevage, production et d'abattage ;
- Prendre en charge, sur le plan technique, la réalisation des projets d'investissement ;
- Définir une politique de gestion et d'exploitation du matériel et des équipements nécessaires à l'activité d'élevage et de production d'œufs ;
- Mettre en place des procédures de gestion et d'exploitation du matériel et des équipements ;
- Suivre et contrôler les inventaires permanents des matériels et des équipements ;

- Elaborer des statistiques en matière de gestion, exploitation et la performance du matériel ;
- Elaborer des statistiques en matière des couts de la maintenance par unités et familles de matériels et équipements ;
- Estimer les besoins prévisionnels en pièces de rechanges par famille de matériel et équipements ;
- Assembler, collationner, commenter et mettre à la disposition des abattoirs et contrôler la maintenance leur application, l'ensemble des règles et normes sanitaires et de protection de l'environnement édictés par le pouvoir publique ;
- Coordonner et contrôler l'activité des vétérinaires affectés aux unités d'élevage et de production ;
- Mettre en place et veiller à son fonctionnement normal, un système d'information efficient en matière d'évènements survenus dans les abattoirs et les unités de production des sous-produits (charcuterie), et d'incidents ayant eu un impact sur l'environnement et média des abattoirs ;
- Mettre en place un système fiable et réactif de veille sanitaire ;
- Recueillir, étudier et diffuser auprès des abattoirs les règles applicables en matière d'abattage de poulet de chair et de production de charcuterie ;
- Faire appliquer strictement ses règles par les unités d'abattage ;
- Elaborer les procédures de contrôle permanent des pratiques des unités en matière de respect des règles sanitaires et d'hygiène édictée ;
- Porter une assistance technique aux unités en matière d'abattage et de production charcuterie ;
- Assurer la veille technique concernant les évolutions du métier d'abattage de poulet de chair des techniques de protection de l'environnement.

III.1.7 Assitant de contrôle de gestion dans CORRAVIC :

La filière de contrôle de gestion aide l'Enterprise CARRAVIC à atteindre ses objectifs financiers. En gérant efficacement les ressources financières de l'entreprise, la filière peut contribuer à assurer le succès à long terme de l'entreprise.

III.1.7.1 Positionnement de la structure du contrôle de gestion dans l'organigramme :**Figure 20:** Positionnement de la structure du contrôle de gestion dans l'organigramme :

Source : Document interne à l'entreprise

III.1.7.2 Les missions de la filière de contrôle de gestion dans CORRAVIC :

- Conception et animation du système de circulation de l'information au sein de la société permettant l'élaboration et le contrôle des plans et programmes et fournissant des données économiques nécessaires à la prise de décision.
- Pilotage des prévisions et assistance de la DG pour la formulation des objectifs généraux de la société.
- Contrôle de l'utilisation du cadre budgétaire par tous les responsables des structures (de production et de soutien technique et administratif).
- Contrôle des réalisations qui consiste à suivre les prévisions, analyser les écarts éventuels et contribuer à leur traitement en moyen de mesures correctives.

III.2 Présentation des pratiques de contrôle de gestion au sein du CARRAVIC :

Le contrôle de gestion, en tant que fonction essentielle de toute organisation, joue un rôle primordial dans la performance de CARRAVIC. Ce chapitre a pour objectif d'analyser les différentes pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre au sein de l'entreprise CARRAVIC. Nous explorerons les outils, les méthodes et les processus utilisés pour mesurer la performance, piloter l'activité et prendre des décisions éclairées. Cette étude permettra de mieux comprendre comment CARRAVIC s'appuie sur le contrôle de gestion pour atteindre ses objectifs stratégiques.

III.2.1 Répartition des tâches du contrôle de gestion et collaboration entre acteurs

La clé de succès du contrôle de gestion réside souvent dans une organisation efficace des tâches et une collaboration fluide entre les différents acteurs impliqués.

III.2.1.1 Les tâches du contrôle de gestion

Les missions du contrôle de gestion sont multiples et visent à assurer une gestion rigoureuse et efficace de l'activité avicole. Voici ceux de CARRAVIC :

- Définition et mise en place de la procédure d'élaboration des budgets, en collaboration avec la direction financière et comptable ;
- Mise au point avec les utilisateurs concernés d'un modèle de rapport de gestion contenant les informations jugées pertinentes ;
- Elaboration et mise à la disposition de la direction générale un tableau de bord synthétique contenant les indicateurs de performance qu'il aura lui-même préalablement définis ;
- Surveillance de la transmission, dans la forme et les délais, les informations nécessaires au contrôle des réalisations ;
- Contrôle de la véracité des informations au moyen des procédures mises en place et de sondage jugées nécessaires concernant les objectifs, l'engagement des opérations et leur exécution ;

Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

- Contribution à la conception et la mise en place d'un système de détermination des couts de revient (par type de produit) et animation de ce système jusqu'à son appropriation par les directeurs d'unités ;
- Assistance à toutes les structures de la société dans l'utilisation d'un cadre budgétaire ;
- Annulation de la procédure budgétaire d'élaboration des budgets annuels ;
- Pilotage des comités budgétaires en matière de travaux de détermination et de valorisation des objectifs de chaque centre de production et en matière de résultats attendus ;
- Préparation des documents de synthèse : Bilan générale, compte de résultat prévisionnel ;
- Coordination du compte de résultat et de plan de financement de façon à s'assurer que les divers programmes et budgets soient compatibles entre eux et que le plan d'action général soit élaboré dans les délai convenus et conformément aux objectifs fixés ;
- Suivi de l'exécution des budgets, en les comparants aux réalisations ;
- Contrôle et suivi des réalisations sur la base des rapports mensuels de gestion transmise par les directions centrales et les unités ;
- Constatation et analyse des écarts éventuels ;
- Détermination des causes et des responsabilités de ces écarts ;
- Proposition des mesures correctives à la direction générale ;
- Assistance des directions centrales et des unités dans la prise en charge des mesures correctives.

III.2.1.2 Les moyens impliqués dans le contrôle de gestion au niveau de CARRAVIC

Au cœur de la performance de CARRAVIC se trouve un dispositif de contrôle de gestion rigoureux et collaboratif. Pour ce faire, une multitude d'acteurs, chacun doté de compétences spécifiques, travaillant en étroite collaboration.

III.2.1.2.1 Président Directeur Général : relation hiérarchique

Le positionnement du contrôle de gestion en subordination directe au Président Directeur Général de l'entreprise est une décision stratégique qui reflète l'importance accordés à cette fonction dans l'entreprise. En plaçant le contrôleur de gestion au cœur de l'information opérationnelle et financière, le PDG s'assure d'avoir une vision globale et précise de l'activité de l'entreprise. Cette proximité favorise une prise de décision en temps voulu et éclairée, fondée sur des données fiables. De plus, le contrôleur de gestion, en étant directement impliqué dans les processus décisionnels stratégiques, peut influencer

l'orientation de l'entreprise et proposer des axes d'amélioration continue. Ce positionnement garantit ainsi une meilleure coordination entre les différents niveaux de l'entreprise et contribue à optimiser la performance globale de l'entreprise

III.2.1.2.2 Toutes autres structures : relation fonctionnelle

Le contrôle de gestion semble être rattaché à la direction générale (directeurs centraux et directeurs des unités). Cette position centrale lui confère une vision globale de l'entreprise et lui permet de guider les décisions stratégiques.

Entre outre, Le contrôle de gestion interagit avec toutes structures de l'entreprise. Cette interaction est essentielle pour :

- Collecter les données opérationnelles (techniques, commerciales et l'exploitation des abattoirs) et financières ;
- Analyser les performances technico-financière ;
- Elaborer des budgets et des prévisions ;
- Mettre en place un tableau de bord ;
- Accompagner les responsables de lignes dans la prise de décision ;

III.2.2 Outils et méthodes de contrôle de gestion mis en œuvre au CARRAVIC :

Le contrôle de gestion, étant un dispositif d'aide à la décision. Dans un perspective d'amélioration continue, nous allons analyser les outils de ce dernier du CARRAVIC afin d'évaluer leur contribution à la réalisation de la stratégie de l'entreprise et d'identifier les éventuelles lacunes.

III.2.2.1 Budgets Prévisionnel

Le budget prévisionnel est un document précis qui représente l'estimation des revenus et des dépenses prévues pour une période donnée de chaque unité ainsi son consolidé. Sa construction est établie par un plan de production initial¹ tout en se basant sur les besoins² et

¹ Voir annexe 1

² Voir annexe 4

Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

approvisionnement¹, toutes charges confondues (personnel et service)², et la commercialisation³ ainsi que le TCR prévisionnel⁴.

III.2.2.1.1 Plan de production :

Le plan de production est détaillé vraisemblablement pour une entreprise avicole. Il répartit la production sur plusieurs sites (URC Ain-Laloui, UAA Bouira...) et détaille les différentes étapes du processus de production de l'incubation à la transformation des produits finis.

¹ Voir annexe 2 et 3

² Voir annexe 5 et 6

³ Voir annexe 7

⁴ Voir annexe 8

Tableau 8 : Plan de production du budget prévisionnel de l'exercice 2023

| Désignation | Unité/M | URC EL ESNAM | URC AIN LALOU | CA DBK | UPC BOK | UAA TABOUK ERT | UAA BOUIRA | TOTAL QUANTITE |
|---|---------|-----------------|---------------------|-----------|------------|----------------------|---------------|-------------------|
| Mise en place poussin Repto- Chair | Sujet | 129 770 | 69 000 | | | | | 198 770 |
| Production OAC | | | | | | | | |
| OAC NETTES | Unit | 5 537 442 | 6 931 262 | 2 356 080 | | | | 14 824 784 |
| Incubation OAC | Unit | 5 482 068 | 6 861 949 | 2 332 519 | | | | 14 676 536 |
| Production poussin Chair | | | | | | | | |
| 0 | | | | | | | | |
| Production poussin chair 1 jour | Sujet | 4 254 633 | 5 325 559 | 1 810 268 | | | | 11 390 460 |
| Mise en place propre poussin chair 1jour | Sujet | | 220 000 | 118 000 | 880 000 | | | 1 218 000 |
| Production poulet chair vif | | | | | | | | |
| 0 | | | | | | | | |
| Production propre poulet de chair vif | Sujet | 206 800 | | 55 460 | 902 400 | | | 1 164 660 |
| Production Poulet Prêt a la cuisson (PPC) | | | | | | | | |
| 0 | | | | | | | | |
| poulet prêt a la cuisson (PPC) | Sujet | | | | | 1 584 000 | 1 584 000 | 3 168 000 |
| | Kg | | | | | 2 154 240 | 2 154 240 | 4 308 480 |
| Produits de découpe de poulet | | | | | | | | |
| 0 | | | | | | | | |
| Abat | Kg | | | | | 27 657 | 27 657 | 55 313 |
| Cuisses | Kg | | | | | 75 226 | 75 226 | 150 451 |
| Ailes | Kg | | | | | 54 330 | 54 330 | 108 660 |
| Brechet | Kg | | | | | 22 986 | 22 986 | 45 972 |
| Produits de charcuteries | | | | | | | | |
| Paté en boites | Boîte | | | | | 576 000 | | 576 000 |
| Semi-conserves | Kg | | | | | 14 400 | | 14 400 |
| Saucisse | Kg | | | | | 24 000 | | 24 000 |

Source : Document établi par nous même à base des données interne à l'entreprise

- Ce tableau couvre une large gamme de produit, depuis les poussins d'un jour jusqu'aux produits transformés comme les poulets prêts à la cuisson ...;
- Les quantités produites sont exprimés en différentes unités (sujet, kilo...), ce qui peut rendre la comparaison directe quelque peu complexe ;

Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

La production est répartie sur plusieurs sites, ce qui suggère une entreprise industrielle à grande échelle

III.2.2.1.2 Planification et définition des besoins

Pour établir le budget chez CARRAVIC, on commence par estimer les futurs besoins en créant un plan de production comme est dit auparavant. Une fois ce plan approuvé, on détermine précisément ce dont on aura besoin.

III.2.2.1.2.1 Approvisionnement

Le tableau d'approvisionnement de CARRAVIC détaille les quantités de différents produits (DAC, Œufs, Poussins et aliments) nécessaires pour plusieurs sites de production

Tableau 9 : Approvisionnement consolidé du budget prévisionnel de l'exercice 2023

| Désignation | Unité/M | URC EL ESNAM | URC AIN LALOU | CA DBK | UPC BOK | UAA TABOUKER T | UAA BOUir A | TOTAL Qte |
|---|---------|-----------------|------------------|-----------|---------|----------------------|-------------------|--------------|
| OAC Chair | Unit | 6 454 | 36 165 | | | | | 42 619 |
| Œufs de Consom mation | Pltx | | | | | 12 000 | 12 000 | 24 000 |
| Poussin Repro- Chair | Sujet | 129 770 | 69 000 | | | | | 198 770 |
| Poussin Chair D'un jour | Sujet | | | | | | | - |
| Poulet de Chair Vif | Sujet | | | | | 1 716 630 | 1 716 630 | 3 433 260 |
| PPC Frais | Tonne | | | | | | | - |
| Aliments Poulet de Chair | | | | | | | | 0 |
| Démarrage | Qts | | 880 | 3 528 | 473 | | | 4 881 |
| Croissance | Qts | | 5 075 | 20 288 | 1 911 | | | 27 274 |
| Finition | Qts | | 3 590 | 14 352 | 962 | | | 18 904 |
| Aliments Repro- Chair | | | | | | | | |
| PFP1 | Qts | 3 918 | 2 128 | | | | | 6 046 |
| PFP2 | Qts | 8 590 | 4 546 | 647 | | | | 13 783 |
| Repro | Qts | 23 608 | 23 285 | 8 668 | | | | 55 561 |

Source : Document établi par nous même à base des documents internes de l'entreprise

Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

- Le tableau liste différents produits liés à l'élevage de volailles (poussins, poulets...) et d'autres produits qui sont des équipements, des médicaments, des aliments...
- Les quantités indiquées représentent les besoins en approvisionnement pour chaque produits et pour chaque unités ;
- Le Démarrage est une ligne qui correspond à une quantité minimale à commander pour chaque produit, ou bien à une quantité de départ pour un nouveau cycle de production.

III.2.2.1.2.2 Consommations prévisionnelles de l'exercice 2023

A. Matière première

Le tableau présente la prévision de la consommation de la matière première, spécifiquement pour volailles, pour l'année 2023

Tableau 10: Consommation de la matière première du budget prévisionnel consolidé de l'exercice 2023

| Désignation | Produit | Unité | Total |
|----------------------------------|------------|---------|--------------|
| Aliment Chair | Démarrage | Quintal | 3528 |
| | Croissance | Quintal | 20288 |
| | Finition | Quintal | 14352 |
| Total Aliment Chair | | | 38168 |
| Aliment Repro-Chair | PFP1 | Quintal | - |
| | PFP2 | Quintal | 647 |
| | Repro | Quintal | 8668 |
| Total Aliment Repro-Chair | | | 9315 |

Source : Tableau établi par nous même à base des documents interne de l'entreprise

- aucune quantité n'est indiquée pour PFP1, il s'agit d'une phase non utilisée dans cette production ;
- La quantité d'aliment "Croissance" est nettement supérieure aux autres phases. Cela suggère un temps de croissances plus long ou un nombre d'animaux plus important dans cette phase. Une analyse plus approfondie serait nécessaire pour comprendre cette répartition.

B. Charges**▪ Personnel**

L'état des charges personnel de CARRAVIC est présenté dans le budget prévisionnel dans la catégorie des charges de chaque unité.

Tableau 11 : Charges personnelles consolidé de l'exercice 2023

Unité : KDA

| Désignation | URC EL ESNAM | URC AIN LALOU | CA DBK | UPC BOK | UAA TABOUKERT | UAA BOUIRA | Siège | TOTAL Qte |
|---------------------------------------|-----------------|------------------|-----------|------------|------------------|---------------|--------|--------------|
| Salaire de base | 25 572 | 25 368 | 19 476 | 19 800 | 24 276 | 26 820 | 11 232 | 152 544 |
| Heures Supp | 1 788 | 2 904 | 1 392 | 492 | 2 544 | 3 216 | 180 | 12 516 |
| I.E.P | 10 848 | 12 000 | 9 696 | 9 012 | 9 732 | 7 752 | 4 296 | 63 336 |
| Indémnité de nuisance | 2 376 | 2 664 | 2 088 | 1 908 | 1 956 | 1 764 | 72 | 12 828 |
| Indémnité de taravil posté | 936 | 516 | 1 152 | 1 848 | 168 | 204 | | 4 824 |
| I.F.F | 1 524 | 1 644 | 1 440 | 1 128 | 1 512 | 2 100 | 1 776 | 11 124 |
| Prime d'encouragement | | | | | | | | - |
| P.R.I | 4 188 | 4 464 | 3 276 | 2 952 | 3 528 | 3 996 | 1 488 | 23 892 |
| P.R.C | 1 800 | 2 400 | 2 652 | 1 080 | 1 776 | 4 104 | 1 404 | 15 216 |
| Prime de panier | 10 932 | 10 908 | 7 957 | 8 364 | 9 720 | 9 924 | 2 256 | 60 061 |
| Indémnité de restauration | | | | | | | 600 | 600 |
| Prime de Transport | 2 628 | 2 760 | 2 640 | 2 268 | 2 652 | 2 820 | 360 | 16 128 |
| Congés Payés | 4 032 | 2 844 | 2 244 | 3 276 | 5 484 | 2 988 | 1 704 | 22 572 |
| Salaire Unique | 2 112 | 2 760 | 1 392 | 2 400 | 1 692 | 1 872 | 300 | 12 528 |
| Variables | | | | | | | 420 | 420 |
| Autres Primes/Ind | 456 | 204 | 72 | 984 | 240 | 444 | 156 | 2 556 |
| Indémnité Présalaire | 888 | 408 | 120 | 36 | 2 040 | 636 | 60 | 4 188 |
| Indémnité Vétérinaire | 120 | 300 | 120 | 120 | 120 | 192 | 60 | 1 032 |
| Enfants de Chahid | | | | | | | | |
| Indémnité de Sujestion | | | | 1 044 | | | | 1 044 |
| Indémnité Risque et Astreinte | | | | 696 | | | | 696 |
| Indémnité Intérim | 12 | 24 | 12 | 36 | 192 | 48 | 48 | 372 |
| Prime de Caisse | 60 | 96 | 132 | 48 | 168 | 372 | 24 | 900 |
| Indémnité spécifique Biologiste | | | | | 1 | | | 1 |
| ICR2 | 2988 | 2472 | 1512 | 1 704 | 1848 | 1668 | 180 | 12 374 |
| Prime de Mouton | 1212 | 1200 | | 936 | 888 | 1224 | 240 | 5 700 |
| Prime de Scolarité | 216 | 288 | 240 | 444 | 312 | 300 | 72 | 1 872 |
| Œuvre Sociale | 2064 | 2484 | 1668 | 1 800 | 2244 | 2364 | 780 | 13 404 |
| Charges S.S | 14640 | 14496 | 10896 | 11 412 | 14448 | 15180 | 5808 | 86 880 |
| Total | 91392 | 93204 | 70176 | 73788 | 87541 | 89988 | 33516 | 539 605 |

Source : document établi par nous même à base des documents interne de l'entreprise

▪ Services

Les charges de service sont aussi présentés au budget prévisionnels, ainsi de chaque unité.

Tableau 12 : Bilan des charges de services consolidé

Unité : KDA

| Désignation | URC EL ESNAM | URC AIN LALOU | CA DBK | UPC BOK | UAA TABOUKER T | UAA BOUIRA | Siège | TOTAL QTE |
|---------------------------------|-----------------|------------------|-----------|------------|----------------------|---------------|-------|--------------|
| Loyer Logement du Personnel | | | | | | | 600 | 600 |
| Autres Locations | 60 | 60 | 60 | 1 200 | | | 960 | 2 340 |
| Ent. Locaux Administratifs | | | | | | | | - |
| Ent. Mat. Et Outillage | | 60 | 60 | | | | | 120 |
| Ent. Mat de Transport | 60 | 120 | 60 | 480 | 2 808 | 164 | 60 | 3 752 |
| Ent. Mat de Bureau | | 24 | 60 | | | | | 84 |
| Ent. Et Répara Divers | 300 | 120 | | 60 | 840 | 1 210 | | 2 530 |
| Documentation Générale | | 36 | 36 | | | | 60 | 132 |
| Honoraires | 180 | 4 080 | 600 | | 240 | | 1 620 | 6 720 |
| Gardiennage | | 16 380 | | | 2 400 | 1 462 | | 20 242 |
| Frais d'Actes | | | | | | | | - |
| Frais de missions | 60 | 60 | 600 | 60 | 1 464 | 1 462 | 240 | 3 946 |
| Annonces et Insertions | | | | | | | 120 | 120 |
| Foires et Expositions | | | | | | | 120 | 120 |
| Frais de Séjour en Algérie | | | | | | | | |
| Frais de séjour à l'étranger | | | | | | | | |
| Frais de Trans en Algérie | 60 | | | | | | | 60 |
| Fr. de transp. à l'étranger | | | | | | | | |
| Eaux et Gaz | | | | | 3660 | | | 3660 |
| Analyses | 60 | | 60 | | | | | 120 |
| Frais de Réception | 60 | | 24 | 24 | | | 60 | 168 |
| Assurances | 6840 | 4164 | 2160 | 120 | | 1080 | 120 | 15 564 |
| Drais de Téléphone-Fax | 60 | | 36 | 36 | | | 600 | 732 |
| Autres Frais des PTT | | 36 | 24 | 1 800 | | | 600 | 2 460 |
| Total | 7740 | 25140 | 3780 | 4860 | 11412 | 5378 | 5160 | 63 470 |

Source : document établi par nous même à base des documents interne de CARRAVIV

Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

Charges directe : certaines charges de service peuvent être directement liées à la présence de personnel par exemple :

Les frais de formation par rapport au nombre d'employés formés

Frais de déplacement par rapport au nombre d'employé déplacés

▪ **Charges indirectes** : d'autres charges de service peuvent être moins directement liés, mais peuvent tout de même être influencée par la taille de l'effectif par exemple :

Frais de chauffage et d'électricité peuvent augmenter avec le nombre d'employés

Frais de fourniture de bureau peut être corrélés au nombre d'employés.

III.2.2.1.2.3 Commercialisation :

Tableau 13 : commercialisation consolidée du budget prévisionnel de l'exercice 2023

Unité de valeur: KDA

Chapitre III

analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

| Désignation | Unité | URC EL ESNAM | | URC AIN LALOU | | CA DBK | | UPC BOK | | UAA TABOUKERT | | UAA BOUIRA | |
|--|-------|--------------|---------|---------------|---------|-----------|---------|----------|--------|---------------|---------|------------|---------|
| | | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur | Quantité | Valeur |
| poulet prêt a la cuisson (PPC) | | | | | | | | | | | | | |
| PPC Congelé MDN | Kg | | | | | | | | | 1 200 000 | 504 400 | 12 000 000 | 504 000 |
| PPC Point de Vente Propre | Kg | | | | | | | | | 72 000 | 25 200 | 72 000 | 25 000 |
| PPC Congelée Autres | Kg | | | | | | | | | 666 816 | 280 063 | 666 816 | 280 063 |
| Autre Produits | | | | | | | | | | | | | |
| Poulet Petit Calibre Inférieur ou égal à 1Kg | Kg | | | | | | | | | - | - | - | - |
| Carcasse de Poulet | Kg | | | | | | | | | - | - | 63 240 | 6 324 |
| Foie et Cœur de Volaille | Kg | | | | | | | | | 110 627 | 71 907 | 110 627 | 71 907 |
| Gésier de Volaille | Kg | | | | | | | | | 61 459 | 11 063 | 61 459 | 11 063 |
| Cous de Volailles | Kg | | | | | | | | | 43 021 | 3 227 | 43 021 | 3 227 |
| Poularde Blanche | Kg | | | | | | | | | - | - | 294 433 | 73 608 |
| Œufs de consommation | Pltx | | | | | | | | | 12 000 | 5 496 | 12 000 | 5 496 |
| Produits Charcuterie | | | | | | | | | | | | | |
| Cuisses de Poulet | Kg | | | | | | | | | 75 226 | 30 090 | 75 226 | 30 090 |
| Ailes de Poulet | Kg | | | | | | | | | 54 330 | 13 583 | 54 330 | 13 583 |
| Bréchet de Poulet | Kg | | | | | | | | | 22 986 | 11 493 | 22 986 | 11 493 |
| Abats en Barquette | Kg | | | | | | | | | 27 657 | 22 125 | 27 657 | 22 125 |
| Paté en Boite | Boite | | | | | | | | | 288 000 | 34 560 | 288 000 | 34 560 |
| Semi-Conserves | Kg | | | | | | | | | 72 000 | 18 720 | 72 000 | 18 720 |
| Saucisse | Kg | | | | | | | | | 12 000 | 8 400 | 12 000 | 8 400 |
| Poussin Chair d'Un jour | | | | | | | | | | | | | |
| Poussin Chair d'Un jour | Sujet | 3374633 | 219 351 | 5 105 559 | 331 861 | 1 692 268 | 109 997 | | | | | | |
| OAC | | | | | | | | | | | | | |
| OAC Chair | Sujet | | - | - | - | - | - | | | | | | |
| OAC Déclassé | Sujet | 788593 | 3 943 | 500 244 | 2 501 | 113 029 | 565 | | | | | | |
| Poularde Blanche- Réforme Male | | | | | | | | | | | | | |
| Poularde Blanche Male | Sujet | 4607 | 2 304 | 4 944 | 2 472 | 1 598 | 799 | | | | | | |
| Cessions Fournies Inter-Unités | | | 61844 | | 139833 | | 152120 | | 413600 | | 53280 | | 0 |
| Chiffre d'Affaire | | | 225598 | | 336835 | | 111362 | | 0 | | 1039926 | | 1119859 |

Source : Tableau établi par nous même à base des documents interne à l'entreprise

- Le poulet entier est le produit phare de l'entreprise, avec des quantités prévues importantes.
- L'entreprise propose une gamme assez large de produits, ce qui témoigne d'une stratégie visant à répondre à une demande diversifiée.
- Certaines variations dans les quantités prévues pourraient être liées à des facteurs saisonniers (par exemple, une augmentation des ventes de poulets entiers pendant les fêtes).
- La présence de produits transformés (abats, plats cuisinés) suggère que l'entreprise cherche à se positionner sur un segment plus haut de gamme.

Tableau 14 : Tableau des Comptes de résultat du budget prévisionnel de l'exercice 2023
(consolidé)

Unité : KDA

| Désignation des comptes | URC EL ESNAM | URC AIN LALOU | CA DBK | UPC BOK | UAA TABOUKERT | UAA BOUIRA | Siège | TOTAL QUANTITE |
|---|-----------------|------------------|----------------|---------------|------------------|---------------|---------------|-------------------|
| Ventes et Produits Annexes | 2 255 598 | 336 835 | 111 362 | - | 1 039 926 | 1 119 859 | - | 4 863 580 |
| Variations des stocks P.F et en Cours | 109 923 | 20 800 | 26 909 | - | 717 556 | - | - | 875 188 |
| Production Immobilisée | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Cessions Fournies | 61 844 | 139 833 | 152 120 | 413 600 | 53 280 | - | - | 820 677 |
| Cessions Reçues | 4 949 | 18 489 | 26 913 | 57 200 | 329 923 | 383 203 | - | 820 677 |
| Subvention d'Exploitation | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 1. Production de l'exercice | 392416 | 478979 | 263477 | 356400 | 840839 | 736655 | 0 | 3068766 |
| Achats Consommées | 299 315 | 310 400 | 162 875 | 261 053 | 790 371 | 579 798 | 800 | 2 403 812 |
| Services Extérieurs et Autres Consommations | 7 740 | 25 140 | 3 780 | 4 860 | 11 412 | 5 378 | 1 200 | 58 310 |
| 2. Consommations de l'exercice | 307055 | 335540 | 166655 | 265913 | 801783 | 585176 | 2000 | 2462122 |
| 3. Valeur Ajoutée de l'exploitation (1-2) | 85362 | 143438 | 96822 | 90487 | 39057 | 151479 | -2000 | 606645 |
| Charges du Personnel | 91 392 | 93 204 | 710 176 | 73 788 | 87 541 | 89 988 | 33 516 | 1 146 089 |
| Impôts et Taxes et V.F | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 4. Excedent Brut d'Exploitation | -6030 | 50234 | 26646 | 16699 | -48484 | 61491 | -35516 | 100556 |
| Autres Produits Opérationnels | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Autres Charges Opérationnelles | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Dotations aux Amortissements Provision et Pertes | 6840 | 2760 | 4656 | 2520 | 15600 | 15120 | 240 | |
| Reprises sur Perte de Valeur et Provisions | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 5. Résultats Opérationnels | -12870 | 47474 | 21990 | 14179 | -64084 | 46371 | -35756 | |
| Produits Financiers | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Charges Financières | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 6. Résultats Financiers | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 7. Résultats Ordinaire Avant Impôts | -12870 | 47474 | 21990 | 14179 | -64084 | 46371 | -35756 | |
| Impot Exigibles sur Résultats Ordinaire | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Impot Différé (Variation) sur le Résultat Ordinaire | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Total des Produits des Activités Ordinaires | 392416 | 478979 | 263477 | 356400 | 840839 | 736655 | 0 | |
| Total des Charges des Activités Ordinaire | 405287 | 431504 | 241487 | 342221 | 904924 | 690284 | 35756 | |
| 8. Résultats Net des Activités Ordinaires | -12870 | 47474 | 21990 | 14179 | -64084 | 46371 | -35756 | |
| Elements Extratordinares (Produits)(à préciser) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| Elements Extratordinares (Charges) (à précisé) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 9. Résultats Extratordinares | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| 10. Resultat de l'exercice | -12870 | 47474 | 21990 | 14179 | -64084 | 46371 | 0- | |

Source : Tableau établi par nous même à base des documents interne à l'Enterprise

▪ **Nature des Activités:**

Les termes utilisés suggèrent que CARRAVIC est une entreprise industrielle avec des activités de production, de vente, et potentiellement des activités de recherche et développement

Les chiffres semblent indiquer des prévisions de croissance, notamment au niveau des ventes et de la production.

Cependant, il est important de noter que les prévisions sont souvent sujettes à des incertitudes et peuvent ne pas se réaliser.

▪ **Importance des Charges:**

Les charges de personnel représentent une part importante des coûts. Les achats de consommations et les services extérieurs sont également des postes significatifs, soulignant l'importance de la gestion des coûts pour l'entreprise.

Les résultats opérationnels semblent positifs, ce qui est un bon indicateur de la performance de l'activité principale de l'entreprise.

Résultats Financiers: Les résultats financiers semblent également positifs, mais leur importance relative par rapport aux résultats opérationnels est à nuancer.

Résultats Exceptionnels: La présence de postes "exceptionnels" indique que l'entreprise prévoit des événements non récurrents qui pourraient impacter ses résultats.

III.2.2.2 Calculs des couts (Comptabilité de la matière)

Le calcul des coûts est une pratique fondamentale en gestion, particulièrement dans un environnement industriel comme CARRAVIC. Il permet d'évaluer de manière précise le prix de revient d'un produit ou d'un service, et ainsi d'optimiser les processus de production.

Pour assurer la précision des calculs de coûts, le contrôleur de gestion est conditionné à bien mener ces trois missions :

III.2.2.2.1 Coûts de production

Le contrôleur de gestion travaille avec les comptables en synergie pour calculer les coûts de production au niveau de chaque unité. Ce coût est détaillé et quantifié dans une fiche de coûts¹

- Chaque unité a ses propres caractéristiques par rapport au fiche technique du Couvoir.
- Le cout de production représente le total des charges de l'entreprise :

Charges directe sont les charges variable (changent par rapport à la production, on veut dire par ci la consommation liée à la production directe), et charges fixes liées à la production

Charges indirectes, exceptionnelles, qui ne sont pas programmées aux prévisions, elle apparait au fil de la production.

- Etant contrôleur de gestion, on doit comparer entre les données de la fiche des couts de chaque activité dans les différentes unités et différentes périodes pour détecter les failles ainsi que les forces

III.2.2.2.2 Analyse des Résultats

Pendant cette mission, le contrôleur de gestion compare entre le cout de production et le prix de vente illustré dans l'annexe10, pour savoir si l'entreprise est bénéficiaire ou déficitaire.

Cette analyse nous permet de sélectionner quel produit déficit, parfois on approfondit pour connaitre la raison de cette perte.

III.2.2.2.3 Comparaison des réalisations par rapport aux prévisions :

L'analyse qui suit a pour but de mesurer la performance réelle telle que l'entreprise en confrontant les données réelles aux prévisions définis au préalable ; de l'approvisionnement voir tableau, réalisation physique² ainsi que la commercialisation³

¹ Voir annexe 9

² Voir annexe 11 et 12

³ Voir annexe 13

Tableau 15: Bilan des activités des approvisionnements :

| Produits | Unité de mesure | Exercice 2023 | | | Exercice 2022 | Evolution % | |
|--------------------------|-----------------|---------------|---------|---------|---------------|-------------|------|
| | | Prévu | Réalise | Taux | | | |
| OAC Chair | Unité | 42620 | 1007280 | 2363% | - | 100% | |
| Oeufs de Consommation | Pltx | 24000 | 14981 | 62% | 260010 | -94% | |
| Poussin Repro-Chair | Sujet | 172300 | 35977 | -21% | 99727 | -64% | |
| Poussin Chair d'un Jour | Sujet | - | - | 100% | - | 100% | |
| Poulet de Chair Vif | Sujet | 3433259 | 1508755 | 44% | 1530940 | -1% | |
| PPC Frais | Tonne | - | - | 100% | 1837,0 | -100% | |
| Aliments Poulet de Chair | Démarrage | Qts | 6020,0 | 5637,4 | 94% | 3905,0 | 44% |
| | Croissance | Qts | 27274,0 | 2666,8 | 109% | 23562,0 | 26% |
| | Finition | Qts | 18904,0 | 12578,8 | 67% | 12681,0 | -1% |
| Aliments Repro-Chair | PFP1 | Qts | 6046,0 | 1199,4 | 20% | 3731,0 | -68% |
| | PFP2 | Qts | 13783,0 | 2324,6 | 17% | 5907,0 | -61% |
| | Repro | Qts | 55561,0 | 49540,8 | 89% | 53030,0 | -7% |

Source : Document interne à l'entreprise

On observe une forte hausse des quantités prévues et réalisés pour la plupart des produits en 2023 par rapport à 2022. Cela suggère une croissance de l'activité.

Le taux de réalisation par rapport aux prévisions pour certains produits (est élevé (supérieur à 100%) ce qui indique une bonne estimation des besoins. Pour d'autres, il est inférieur ou égal à 100%, ce qui peut être dû à des imprévus, des ajustements de production ou des problèmes d'approvisionnement.

Performance par produit :

- Une forte croissance et taux de réalisations élevé pour les œufs de consommation, signe d'une demande soutenue
- Croissance variables selon les catégories (repro, chair d'un jour). Les taux de réalisation sont plus hétérogènes suggèrent des difficultés potentielles dans la gestion de certains catégories pour les poussins
- Une augmentation des quantités, mais des écarts importants entre les prévisions et réalisations pour certains types d'aliments (PFP1, PFP2). Cela indique des problèmes de prévisions ou des ajustements de la ration alimentaires
- Réalisations physiques de l'exercice 2023

III.2.2.3 Rapport de gestion

Le rapport de gestion est un document synthétique qui présente de manière claire et concise la situation globale (opérationnelle, financière) d'une entreprise à un moment donné. Il met en évidence les réalisations, les difficultés rencontrées, les écarts par rapport aux prévisions (Tableaux), et les perspectives d'avenir.

III.2.2.3.1 Rapport de gestion étant un tableau de bord :

Le rapport de gestion est considéré comme un tableau de bord au sein du CARRAVIC, de ceci, il présente certainement les principaux indicateurs qui mesurent la performance du CARRAVIC

III.2.2.3.1.1 Indicateur clé de performance du CARRAVIC :

A. Taux d'Utilisation des Capacité (TUC)

Le Taux d'Utilisation des Capacités, est un indicateur clé de performance (KPI) qui mesure dans quelle mesure une entreprise utilise ses ressources productives. En d'autres termes, il indique si l'entreprise tire le maximum de ses installations et de ses équipements.

Dans le cas de CARRAVIC, le TUC est appliqué à deux domaines principaux :

- **L'élevage:** Il s'agit de mesurer le taux d'occupation des bâtiments d'élevage. Un TUC élevé signifie que les poulaillers sont pleins et que l'entreprise utilise pleinement sa capacité d'élevage. par exemple si le centre porte 10000, on essaie de faire 10000
- **L'abattage:** Ici, le TUC indique la proportion de la capacité d'abattage qui est réellement utilisée. Un TUC faible signifie que l'abattoir fonctionne en dessous de sa capacité maximale (inférieur à 8000).

B. Max quantité vendues :

Il s'agit d'un chiffre qui représente le plafond atteint en termes de ventes, et qui peut être utilisé pour évaluer la performance commerciale de l'entreprise.

- Il permet d'évaluer l'efficacité des stratégies de vente, de marketing et de distribution mises en place par CARRAVIC.

- Il analyse les produits ou les segments de clientèle qui ont généré les volumes de vente les plus élevés, CARRAVIC peut identifier les opportunités de développement et concentrer ses efforts sur ces axes.
- Les données sur les quantités maximales vendues peuvent servir de base pour établir des prévisions de ventes plus précises et ainsi optimiser la gestion des stocks et de la production.
- En analysant l'évolution de la quantité maximale vendue au cours du temps, Carravic peut identifier les tendances saisonnières et ajuster ses opérations en conséquence.

Une quantité Vendue élevée est l'une des indicateur de performance de CARRAVIC Parfois le marché à des commandes qu'on ne peut pas satisfaire, on ne dispose pas de la quantité

C. Meilleur qualité

Le choix de la « meilleure qualité » comme indicateur clé de performance chez CARRAVIC est une décision stratégique qui reflète l'engagement de l'entreprise envers :

- La satisfaction client : une qualité supérieure répond aux attentes et aux exigences des clients, renforçant ainsi leur fidélité ;
- La différenciation : on se focalisant sur la qualité, CARRAVIC se positionne comme un acteur de premier plan sur son marché, se distinguant de ses concurrents ;
- La réputation de marque : une qualité constante contribue à bâtir une image de marque solide et crédible ;
- La réduction des couts : une meilleure qualité peut réduire les couts à long terme en diminuant les retours, les ré-usinages et les réclamations.

III.2.2.3.1.2 Bilan santé et Performance zootechnique :

Un bilan santé et performance zootechnique de CARRAVIC permet d'évaluer l'état général de l'élevage, en examinant des aspects tels que la santé des animaux (maladies, vaccinations, traitements), la performance de production (quantité et qualité de lait, de viande ou de laine), la reproduction (fertilité, taux de gestation), et l'environnement (climat, sol, biodiversité). En collectant et en analysant des données variées, il est possible d'identifier les points forts et les faiblesses de l'élevage, puis de mettre en œuvre des stratégies pour améliorer la santé des animaux et optimiser la production. Ces stratégies peuvent inclure

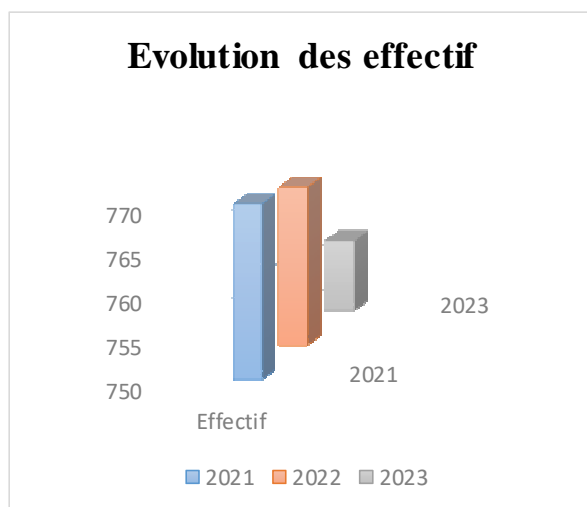
Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA

l'amélioration de l'alimentation, des conditions d'élevage, la lutte contre les maladies, et la sélection génétique. Pour obtenir un bilan précis et personnalisé, il est essentiel de fournir des informations détaillées sur l'élevage CARRAVIC, notamment sur l'espèce animale, l'environnement géographique, et les objectifs de production.

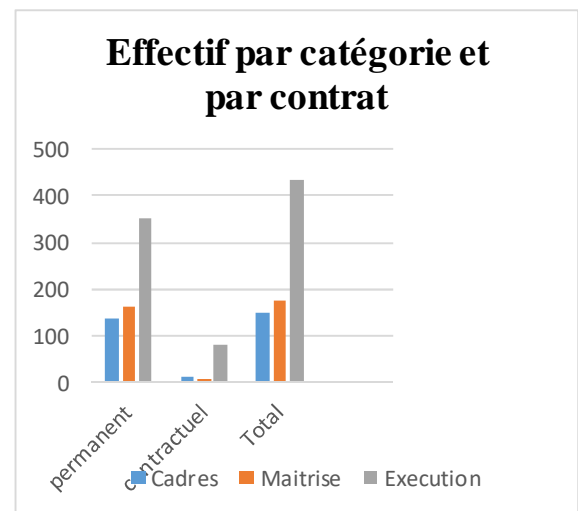
III.2.2.3.1.3 Bilan et analyse des ressources humaines

Le présent rapport vise à dresser un bilan exhaustif des ressources humaines au sein de CARRAVIC. Cette analyse approfondie permettra d'identifier les compétences clés, d'évaluer les besoins en formation, et de définir les stratégies de gestion des talents en adéquation avec les objectifs stratégiques

Graphe 1 : Evolution des Effectif :



Graphe 2 : Répartition des effectifs par catégorie et pas contrat



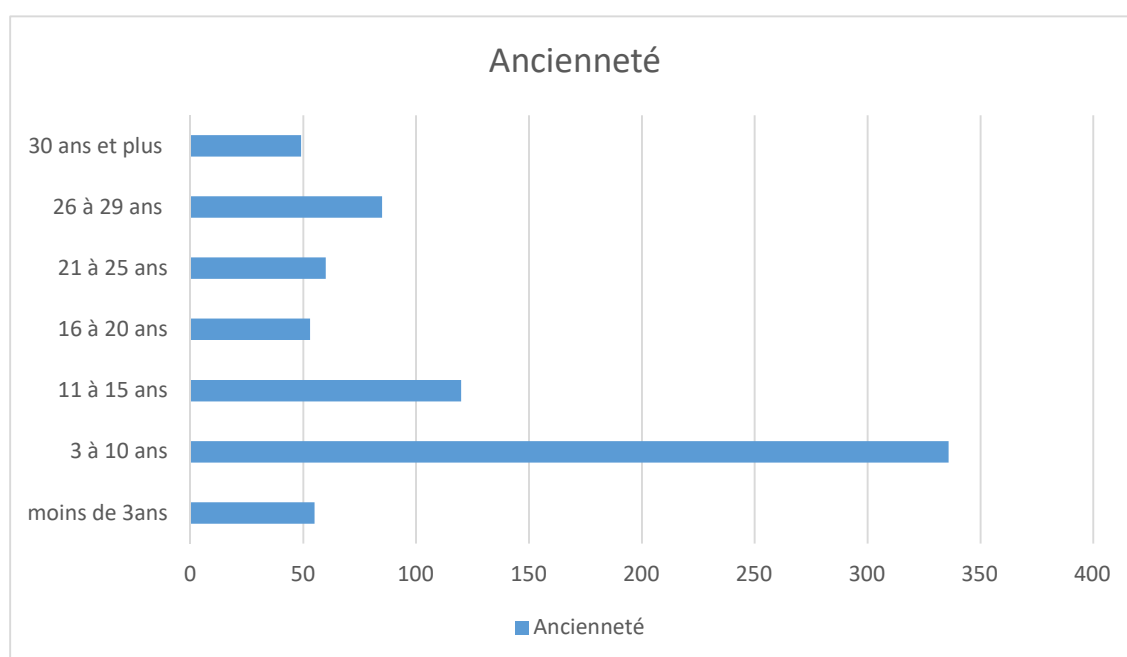
Source : Documents interne de l'entreprise

Tableau 16 : Répartition des effectif par age par rapport a la catégorie et au sexe

| Catégories d'âges | Cadres | | Maitrise | | Exécution | | Total | |
|-------------------|-----------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|------------|
| | Masculin | Féminin | M | F | M | F | M | F |
| 20 à 24 ans | - | - | - | - | 4 | - | 4 | - |
| 25 à 29 ans | 3 | 2 | 4 | - | 12 | - | 19 | 2 |
| 30 à 34 ans | 16 | 16 | 12 | 3 | 36 | - | 64 | 19 |
| 35 à 39 ans | 13 | 13 | 12 | 3 | 76 | 1 | 101 | 17 |
| 40 à 44 ans | 10 | 8 | 22 | 4 | 84 | 12 | 116 | 24 |
| 45 à 49 ans | 11 | 11 | 17 | 4 | 81 | 10 | 109 | 25 |
| 50 à 54 ans | 21 | 2 | 42 | 3 | 75 | 7 | 138 | 12 |
| 55 à 59 ans | 19 | - | 45 | - | 33 | 4 | 96 | 4 |
| 60 ans et plus | 4 | - | 3 | - | - | - | 7 | 0 |
| Total | 97 | 52 | 157 | 17 | 401 | 34 | 655 | 103 |

Source : document interne à l'entreprise

Graph 3: Répartition du personnel par ancienneté



Source : document interne à l'entreprise

Interprétation des graphes et le tableau et Implications Stratégiques

- Une diminution globale des effectifs ;
- Une surreprésentation des hommes dans toutes les catégories par rapport aux femmes

- Les employés de maîtrise ont une ancienneté moyenne plus élevée que les employés d'exécution,

III.2.2.3.2 Le rapport de Gestion en tant que Reporting :

Au sein de CARRAVIC, le reporting est essentiellement basé sur des rapports de gestion écrits. Ces rapports servent à collecter, analyser et diffuser l'information au niveau de chaque unité et direction. Ces rapports mensuels suivent une structure standardisée selon un canevas précis pour assurer une diffusion cohérente de l'information

III.2.2.4 Comptabilité de CARRAVIC :

La comptabilité générale de CARRAVIC, axée sur le bilan et le tableau de trésorerie, offre une vision précise de la situation financière de l'entreprise.

Le bilan¹, véritable photographie comptable, met en évidence la structure de patrimoine de CARRAVIC. Il présente de manière détaillée l'Actif ; ce que possède l'entreprise, et le passif; ce que l'entreprise doit.

Le tableau de compte de résultats² quant à lui, analyse les mouvements de trésorerie sur une période donnée, permettant ainsi de suivre la liquidité de CARRAVIC et d'anticiper les besoins en financement.

III.2.3 Les limites et les freins que rencontre le contrôle de gestion au sein de CARRAVIC :

III.2.3.1 Difficultés rencontrées :

Malgré que le contrôle de gestion soit un levier pour l'amélioration, il peut parfois rencontrer des difficultés qui peuvent freiner sa mise en œuvre. Voici quelques un :

- Retard de la diffusion de l'information ;
- Volume de charges élevé sur le contrôleur de gestion ;

¹ Voir annexe 14

² Voir annexe 15

III.2.3.2 Facteurs aggravants les pratiques de contrôle de gestion de CARRAVIC :

▪ **Complexité de l'activité :**

Un secteur d'activité aussi spécifique que celui de CARRAVIC implique souvent des produits ou services complexes, des processus de production longs et des clients exigeants. Cette complexité rend difficile la mise en place d'indicateurs de performance clairs et pertinents.

▪ **Environnement instable :**

Les entreprises évoluant dans un environnement économique volatile, comme c'est souvent le cas dans certains secteurs, sont confrontées à des fluctuations importantes de leurs résultats. Il devient alors compliqué d'établir des prévisions fiables et de mesurer la performance sur le long terme.

▪ **Réglementation changeante:**

Les évolutions réglementaires peuvent impacter les activités de CARRAVIC et nécessiter des ajustements fréquents du système de contrôle.

▪ **Concurrence accrue:**

Une concurrence agressive peut obliger CARRAVIC à réagir rapidement, ce qui peut mettre à mal la fiabilité des données et la pertinence des indicateurs de performance.

III.3 Discussion et interprétation des résultats de l'étude

Ayant établi un cadre théorique solide pour notre étude axé sur l'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'SPA CARRAVIC, nous avons entrepris une étude qualitative et quantitative afin d'affiner notre analyse. Cette section présentera notre guide d'entretien ainsi que la méthodologie employée pour l'analyse des données recueillies

III.3.1 Choix de la méthode

Toute recherche débute par une phase essentielle : l'exploration documentaire. Cette étape consiste à rassembler et à analyser les travaux existants (articles scientifiques, ouvrages,

rapports, etc.) sur le sujet étudié. Elle permet de s'imprégner des connaissances actuelles, d'identifier les lacunes et de définir précisément les objectifs de la recherche.

Lorsque les informations disponibles dans la littérature sont insuffisantes ou inexistantes, il devient nécessaire de produire de nouvelles données. C'est là qu'interviennent les **études empiriques**, qui se divisent en deux grandes catégories :

▪ **Les études qualitatives** : Dans l'approche qualitative d'investigation, le chercheur part d'une situation concrète comportant un phénomène particulier intéressant et ambitionne de comprendre le phénomène et non de démontrer, de prouver, de contrôler quoi que ce soit. Il veut donner sens au phénomène à travers ou au-delà de l'observation, de la description, de l'interprétation et de l'appréciation du milieu et du phénomène tels qu'ils se présentent¹. Outre, Ces études s'intéressent à la profondeur et à la richesse des données. Elles permettent d'explorer les significations, les perceptions et les expériences des individus. Les entretiens, les observations et les analyses de discours sont des méthodes couramment utilisées. L'importance d'un thème ou d'un concept ne se mesure pas par sa fréquence, mais plutôt par son caractère distinctif, sa nouveauté ou sa pertinence par rapport au contexte étudié.

▪ **Les études quantitatives** : Le quantitatif se définit par des mesures où, contrairement au qualitatif, les nombres importent et se prêtent à des fonctions mathématiques. Nous verrons comment ces attributs s'appliquent davantage aux méthodes spécifiques utilisées à l'intérieur des recherches plutôt qu'aux recherches elles-mêmes². Donc, À l'inverse des études qualitatives, les études quantitatives visent à mesurer et à quantifier des phénomènes. Elles permettent de déterminer la fréquence d'apparition de certains éléments (mots, phrases, concepts) dans un corpus de données. L'analyse statistique est alors utilisée pour mettre en évidence des tendances, des corrélations et des relations de cause à effet. L'hypothèse centrale est que plus un élément est fréquent, plus il est important et significatif.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons choisi d'adopter une **méthodologie mixte** est « une procédure pour collecter, analyser et « mélanger » ou intégrer des données qualitatives

¹ N'DA, P. Recherche et méthodologie en sciences sociales et humaines (Réussir sa thèse, son mémoire de master ou professionnel, et son article) [enligne]. Paris: L'Harmattan. 2015. P.23. Format PDF. Disponible sur : <https://z-library.rs/book/2947487/1ed1d3>

² PELLETIER, M-L. DEMERS, M. Recherche qualitative, recherche quantitative : expressions injustifiées [en ligne]. Erudit. 1994. P.03. Format PDF, disponible sur <https://www.erudit.org/fr/revues/rse/1994-v20-n4-rse1853/031766ar.pdf>

et quantitatives (dérivées de méthodes) à un certain stade du processus de recherche dans une même étude dans le but de mieux comprendre le problème de la recherche»¹.

Cette approche combinant les méthodes quantitatives et qualitatives présente plusieurs avantages :

- **Complémentarité** : Les méthodes quantitatives et qualitatives apportent des éclairages complémentaires sur le phénomène étudié. Les premières permettent de généraliser les résultats à une population plus large, tandis que les secondes offrent une compréhension plus fine et nuancée des mécanismes sous-jacents.

- **Validation** : Les résultats obtenus par l'une des méthodes peuvent être confrontés et enrichis par les résultats obtenus par l'autre méthode. Cela permet de renforcer la validité et la fiabilité des conclusions.

- **Flexibilité** : La méthodologie mixte offre une grande flexibilité, permettant d'adapter les outils et les techniques d'analyse en fonction des spécificités de la recherche.

III.3.2 Démarche de notre recherche

Nous avons opté pour une méthodologie qui semble particulièrement adaptée pour une analyse approfondie d'une organisation spécifique comme CARRAVIC.

Cette démarche méthodologique permettra de répondre aux questions de recherche et de formuler des recommandations pertinentes pour l'entreprise CARRAVIC.

III.3.2.1 Collecte de données:

La collecte de données est le processus d'acquisition, de compilation et d'analyse d'information à partir de diverses sources. Ces données une fois traitées, servent de fondement à la recherche. Les outils que nous avons utilisés pendant notre recherche sont :

- **Guide d'entretien:** Élaborer un guide structuré avec un questionnaire² pour faciliter la collecte d'informations pertinentes avec des acteurs clés de CARRAVIC (directeurs,

¹ ANADON, M. Les méthodes mixtes: implications pour la recherche «dite » qualitative [en ligne]. Erudit. 1994. Format PDF, disponible sur <https://www.erudit.org/en/journals/rechqual/2019-v38-n1-rechqual04566/1059650ar.pdf>

² Voir annexe 16

responsables de départements, employés) pour comprendre leurs perceptions, leurs pratiques et les enjeux liés au contrôle de gestion.

Méthodologie de la conception de notre guide :

1. Définition des Objectifs

L'objectif principal de cette étude est d'acquérir une compréhension approfondie de l'entreprise CARRAVIC. Nous avons cherché à définir clairement sa structure organisationnelle, ses objectifs et ses activités... et à identifier les enjeux majeurs auxquels elle est confrontée, ainsi que les opportunités qui s'offrent à elle. Pour ce faire, nous avons identifié les acteurs clés au sein de l'entreprise, à savoir les personnes les mieux placées pour nous fournir des informations pertinentes sur les différents aspects de son activité. Le thème que nous souhaitons explorer les pratiques de contrôle de gestion incluent en priorité ses outils et méthodes, ainsi que l'efficacité de ses processus et le niveau de satisfaction de sa clientèle... Cette analyse approfondie nous a permis de dresser un portrait complet de CARRAVIC et d'émettre des recommandations pertinentes pour optimiser ses performances.

2. Construction du Guide d'Entretien

Pour construire notre guide d'entretien d'une manière efficace, nous avons débuté par des questions générales sur l'entreprise ; telle que : "quelle est la structure organisationnelle de l'entreprise CARRAVIC ?"... permettant à l'interviewé de se situer et de présenter son rôle. Puis, nous avons approfondi les différents aspects de l'entreprise en utilisant des questions plus soigneuses, Par exemple: "Comment les budgets sont-ils approuvés et suivis ? ", "quelles systèmes ou logiciels sont utilisés pour la gestion des couts ? "...

Pour assurer une fluidité dans l'entretien, les questions ont été organisées de manière à suivre une progression logique et cohérente, allant des aspects les plus généraux aux plus spécifiques. Cette structure a été conçue afin de permettre de créer un fil conducteur et d'éviter de perdre l'interviewé.

3. Préparation de l'Entretien

Pour mener à bien notre entretien, il a été essentiel de bien préparer chaque étape. Tout d'abord, le choix des interviewés qui s'est porté principalement sur le contrôleur de gestion, avec la possibilité d'inclure le directeur financier si l'opportunité se présentait. Ces profils sont en effet les plus à même de nous fournir des informations pertinentes sur les aspects financiers et opérationnels de l'entreprise.

Les questions ont été progressives, au fil de votre stage. Cela nous a permis d'ajuster notre planning en fonction de la disponibilité de nos interlocuteurs et des avancées de notre étude.

Enfin, en termes de matériel, nous avons eu besoin de notre guide d'entretien, qui a servi de fil conducteur lors de nos échanges. Un stylo nous a permis de prendre des notes complémentaires si nécessaire. Cette préparation minutieuse à assurer de mener un entretien efficace et de collecter les données dont nous avons besoin pour notre analyse.

4. Clôture de l'Entretien

À la fin de nos entretiens, nous avons consacré quelques instants à une phase de synthèse. Pour cela, nous avons reformulé les principaux points abordés lors de l'échange, en insistant sur les éléments les plus significatifs. Puis, nous avons invité notre interlocuteur à confirmer cette synthèse afin de s'assurer que nous avons bien compris ses propos et qu'il est d'accord avec la manière dont nous avons interprété ses réponses.

Enfin, nous avons remercié chaleureusement notre interlocuteur pour le temps qu'il nous a consacré et pour la qualité de ses réponses.

- **Observation participante:** Si possible, pour observer directement les pratiques de contrôle de gestion au sein de l'entreprise.
- **Analyse documentaire:** Rapports annuels, procédures, budgets, etc. pour avoir une vision globale du système de contrôle de gestion.

III.3.2.2 Analyse des données

L'analyse de cette étude s'articule autour de deux axes principaux. Premièrement, une analyse thématique approfondie sera menée afin d'identifier les thèmes récurrents au sein des entretiens et des documents collectés. Cette étape permettra de dégager les idées centrales et les concepts clés qui structurent les discours des acteurs concernés. Dans un second temps, une analyse comparative sera effectuée. Celle-ci visera à confronter les pratiques de l'entreprise CARRAVIC aux référentiels théoriques existants dans le domaine. Pour mener à bien ces analyses, les données recueillies feront l'objet d'un traitement rigoureux. Ce traitement comprendra, si nécessaire, la transcription intégrale des entretiens afin de disposer d'un corpus textuel complet. Les données seront ensuite codées, ce qui revient à organiser les informations selon les thèmes identifiés lors de l'analyse thématique. Enfin, une interprétation approfondie des résultats obtenus sera réalisée, en les mettant en relation avec le cadre théorique de l'étude.

III.3.3 Discussion et analyse des résultats

L'entretien avec l'entreprise CARRAVIC a porté sur une évaluation approfondie de son système de contrôle de gestion. En suivant un guide structuré, nous avons examiné de manière exhaustive les différentes composantes du processus, depuis l'organisation et la structure de l'entreprise jusqu'à ses pratiques en matière de ressources humaines. Les questions ont permis de sonder les méthodes de planification (l'entreprise utilise-t-elle un processus formel de planification stratégique ?...), de budgétisation (quel est le processus de création du budget annuel ?...), de suivi des coûts et des stocks, ainsi que les systèmes de reporting et de contrôle interne (l'entreprise réalise-t-elle des audits internes réguliers ?...). L'objectif était de cerner les forces et les faiblesses du système actuel afin d'identifier les opportunités d'amélioration et de formuler des recommandations spécifiques à l'entreprise CARRAVIC. Cette évaluation a permis d'obtenir une vision globale de la maturité du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et de poser les bases d'une réflexion stratégique sur les actions à mettre en œuvre pour optimiser la performance.

III.3.3.1 Synthèse des principaux résultats :

L'étude menée sur les pratiques de contrôle de gestion au sein de la SPA CARRAVIC a mis en évidence plusieurs aspects clés.

III.3.3.1.1 Structure organisationnelles et politique de gestion

L'entreprise dispose d'une structure organisationnelle bien définie, où les rôles et responsabilités de chaque membre de personnel sont clairement délimités et documentés dans des procédures de gestion interne. Cette formalisation garantit une répartition claires des tâches et évites les chevauchements ou les conflits d'intérêt. Les fiches de postes, en particulier, précise les missions de chacun, assurant ainsi une organisation efficace et transparente au sein de CARRAVIC.

Cette entreprise a mis en place un ensemble de politique de gestion formalisée et approuvé par le conseil d'administration. Ces politiques, diffusées et expliquées à l'ensemble de personnel, encadrent les différentes activités de CARRAVIC. Elles sont régulièrement communiquées et mises à jour afin de s'assurer que tous les collaborateurs en comprennent les enjeux et les appliquent au quotidien. Cette démarche garantit uen cohérence dans les pratiques et favorise une culture d'entreprise solide.

III.3.3.1.2 Planification et budgets

L'entreprise s'appuie sur un processus de planification stratégique formels, centré sur la production. Ce processus débute par l'établissement d'un plan de production initial, tenant compte des besoins en approvisionnement, des charges, des objectifs de distributions et de commercialisation. Il aboutit à l'élaboration d'un compte de résultats prévisionnel.

Les objectifs sont définis en fonction des capacités de production et des plans de commercialisation.

Le budget annuel, établit à partir de ce plan, est approuvé par le conseil d'administration et suivi par le contrôle de gestion, en étroite collaboration avec les différents services de l'entreprise de CARRAVIC

III.3.3.1.3 Contrôle des couts

Le contrôle des couts est important, il s'agir d'un processus continu qui vise à optimiser la gestion des dépenses.*

III.3.3.1.3.1 Suivi rigoureux :

a. Fiches de coûts détaillées :

Chaque élément de coût (matières premières, main-d'œuvre, charges fixes, etc.) est suivi individuellement sur des fiches spécifiques. Cela permet de :

- Identifier les postes de coûts les plus importants.
- Comparer les coûts entre différents produits ou services.
- Détecter les anomalies rapidement.

b. Outils de comptabilité de matière : qui permettent de :

- Collecter et analyser les données de coûts de manière automatisée.
- Calculer des coûts unitaires précis.
- Simuler différents scénarios pour prendre des décisions éclairées.

III.3.3.1.3.2 Comparaison budgétaire :

- **Rapports personnalisés :** Des rapports sont générés régulièrement (mensuellement, trimestriellement) pour comparer les dépenses réelles aux prévisions budgétaires.
- **Visualisation des écarts :** Les écarts sont présentés de manière claire et synthétique (graphiques, tableaux) pour faciliter l'analyse.
- **Indicateurs clés de performance (KPI) :** Des indicateurs spécifiques sont définis pour mesurer l'efficacité de la gestion des coûts (taux de marge, coût par unité, etc.).

III.3.3.1.3.3 Analyse approfondie

L'analyse approfondie vise à déceler les racines des écarts en examinant minutieusement les facteurs tels que la fluctuation des prix des matières premières, les problèmes de productivité, les erreurs de prévisions et les évolutions de marché.

III.3.3.1.4 Gestion des stocks :

- Utilisation d'un logiciel informatique qui permet un suivi en temps réel et une meilleure précision des données
- Une optimisation des niveaux de stock, indication positif d'une bonne gestion de stock
- Inventaire physique régulier par des cycles courts qui vient compléter la réalisation des inventaires annuels pour une meilleure visibilité

- Le fait de veiller sur les bonnes conditions d'élevage est une approche proactive pour réduire les pertes (déchets)
- Un système d'incinération pour éliminer les déchets de manière sécurisée
- La mise en place de commissions internes et de contrôle de qualité est un bon début pour le suivi des pertes

III.3.3.1.5 Ventes et distribution

III.3.3.1.5.1 Suivi des Ventes

CARRAVIC utilise un système informatisé centralisé pour enregistrer chaque transaction commerciale. Ce système leur permet de suivre en temps réel les ventes par produit, par client et par période.

Ils analysent régulièrement ces données à l'aide de logiciels spécialisés pour identifier les tendances de vente, les produits les plus performants, les clients les plus fidèles et les opportunités de croissance. Ces analyses leur permettent d'affiner nos stratégies marketing et commerciales.

III.3.3.1.5.2 Logistique et Distribution

Le réseau de distribution de CARRAVIC est entièrement géré en interne. Les commandes sont préparées dans leurs entrepôts et livrées directement aux clients par leurs propres véhicules. Ils ont mis en place des procédures rigoureuses pour garantir la qualité et la rapidité des livraisons.

Ils évaluent l'efficacité de leur logistique en mesurant plusieurs indicateurs clés de performance tels que les délais de livraison moyens, le taux de retours, les coûts de transport par unité et le taux de satisfaction client. Ces indicateurs leur permettent d'identifier les éventuelles inefficacités et d'y apporter les correctifs nécessaires.

III.3.3.1.6 Contrôle interne et Audits

Ils ont mis en place un système de contrôle interne complet qui couvre l'ensemble de leurs opérations. Ce système comprend des procédures de contrôle formalisées pour chaque processus clé, des revues régulières des comptes et des rapprochements bancaires quotidiens.

Des audits internes sont réalisés annuellement pour évaluer l'efficacité de leurs contrôles internes et identifier les points faibles. Les résultats de ces audits donnent lieu à un plan d'actions correctives qui est suivi de près.

III.3.3.1.7 Conformité et Risques

▪ **Conformité réglementaire** : Ils s'engagent à respecter l'ensemble des réglementations en vigueur, tant au niveau national qu'international. Sans oublier la mise en place un dispositif de veille réglementaire pour les tenir informés des évolutions législatives et réglementaires.

▪ **Gestion des risques** : Ils identifient les principaux risques auxquels l'entreprise est exposée, tels que les risques financiers, les risques opérationnels et les risques juridiques. Pour chaque risque, Ils définissent des mesures de prévention et de mitigation.

III.3.4 Comparaison des pratiques de contrôle de gestion au sein de CARRAVIC avec la littérature :

A partir de nos résultats collectés et en tenant compte de notre cadre théorique, nous allons aboutir à une comparaison des pratiques de contrôle de gestion par rapport à celle du cadre théorique dans le tableau suivant :

Chapitre III analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de L'E.P.E CARRAVIC/ SPA

Tableau 17: Comparaison des pratiques de contrôle de gestion de CARRAVIC aux pratiques de L'entretien avec l'entreprise CARRAVIC.

| Critère de comparaison | Pratiques de CARRAVIC | Pratiques reconnues dans la littérature | Écart / Commentaire |
|--|---|---|---|
| Objectifs du contrôle de gestion | <ul style="list-style-type: none"> - Conquérir d'autre part de marché - Améliorer les compétences du personnel - Améliorer le chiffre d'affaire - Accroître la satisfaction des clients | Optimisation de la performance globale, amélioration de la prise de décision | Alignement global, mais accent à mettre sur... |
| Méthodes utilisées | <ul style="list-style-type: none"> - Budgets, - tableaux de bord - Rapport de gestion - Calcul des coûts - Reporting - Comptabilité | <ul style="list-style-type: none"> - Budgets, - Tableaux de bord, - Balanced Scorecard, - analyse de la valeur ajoutée, - méthode ABC - Reporting | Utilisation d'un outil plus complet comme le Balanced Scorecard pourrait apporter une vision plus globale |
| Fréquence des contrôles | Mensuelle | Mensuelle, trimestrielle, annuelle | Fréquence adaptée aux besoins spécifiques de l'entreprise |
| Indicateurs clés de performance (KPI) | Chiffre d'affaires, marge bénéficiaire TUC Maximum quantité Vendue Meilleurs qualité | Financiers, clients, processus internes, apprentissage et croissance | Équilibre entre les différents types d'indicateurs |
| Acteurs impliqués | Direction générale, contrôle de gestion Toutes les structures | Direction générale, contrôle de gestion, managers de ligne | Implication plus forte des managers de ligne pour une meilleure appropriation |

Source : Tableau établi par nous même

Cette comparaison a porté sur une évaluation approfondie de son système de contrôle de gestion. En suivant un guide structuré, nous avons examiné de manière exhaustive les différentes composantes du processus, depuis l'organisation et la structure de l'entreprise jusqu'à ses pratiques en matière de ressources humaines. Les questions ont permis de sonder les méthodes de planification, de budgétisation, de suivi des coûts et des stocks, ainsi que les systèmes de reporting et de contrôle interne. L'objectif était de cerner les forces et les faiblesses du système actuel afin d'identifier les opportunités d'amélioration et de formuler des recommandations spécifiques à l'entreprise CARRAVIC. Cette évaluation a permis d'obtenir une vision globale de la maturité du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et de poser les bases d'une réflexion stratégique sur les actions à mettre en œuvre pour optimiser la performance à littérature.

III.3.5 Actions correctives recommandées :**a. Mise à jour des systèmes d'information :**

- Installation de nouveaux logiciels
- Amélioration de la collecte et du traitement des données

b. Formation du personnel :

- Acquisition de nouvelles compétences en analyse et interprétation des données
- Utilisation optimale des nouveaux outils

c. Amélioration de l'analyse des données :

- Identification de nouveaux indicateurs de performance clés (KPI)
- Développement de modèles prévisionnels

III.3.6 L'apport théorique et méthodologique de notre étude :

L'originalité de cette étude réside dans son approche approfondie des pratiques de contrôle de gestion au sein de CARRAVIC, une SPA du secteur avicole confrontée à des enjeux spécifiques liés à l'optimisation des coûts et à la satisfaction client dans un contexte de concurrence intense. En s'appuyant sur une méthodologie mixte combinant celle qualitative et quantitative, cette recherche permet de mettre en évidence les pratiques de contrôle de gestion. Contrairement aux études précédentes qui se focalisent principalement sur les outils de contrôle de gestion traditionnels, notre travail explore les spécificités du contrôle de gestion en étroite collaboration avec d'autres domaines, ses nouveaux outils. Les résultats obtenus offrent ainsi une perspective inédite sur le rôle du contrôle de gestion dans la performance des entreprises telle que CARRAVIC et permettent de formuler des recommandations concrètes pour améliorer les pratiques actuelles, notamment en matière de flexibilité budgétaire et d'implication des employés dans le processus de contrôle.

Conclusion

Les résultats de cette étude montrent que les pratiques de contrôle de gestion de SPA CARRAVIC sont en ligne avec les tendances actuelles en matière de gestion d'entreprise. Cependant, l'entreprise doit rester vigilante face aux évolutions de son environnement et adapter en conséquence son système de contrôle. Les défis à venir seront notamment liés à la digitalisation des processus, à la gestion de la complexité croissante des activités et à l'intégration des enjeux de développement durable. En conclusion, le contrôle de gestion apparaît comme un levier essentiel pour accompagner SPA CARRAVIC dans sa transformation et lui permettre de renforcer sa compétitivité

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion d'une entreprise se mesure à sa capacité à atteindre ses objectifs, définis par ses dirigeants de manière efficiente et efficace. Cette notion complexe, multidimensionnelle, se traduit par la recherche d'un niveau optimal sur l'ensemble des indicateurs quantitatifs et qualitatifs reflétant la réussite de l'entreprise.

Notre étude de cas a exploré le contrôle de gestion sous différents angles. Nous avons combiné une approche théorique, qui nous a permis de définir les concepts clés et d'identifier les bonnes pratiques, avec une approche empirique, illustrée par une étude de cas. En suivant cette démarche, nous avons visé à fournir une vision globale du contrôle de gestion, en mettant en évidence son importance pour la prise de décision stratégique et opérationnelle.

Le premier chapitre a posé les bases du contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de cette discipline. Après avoir retracé son évolution historique, nous nous sommes attardées sur sa définition, en précisant ses objectifs et ses différentes facettes. Cette présentation théorique a été complétée par une analyse de la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et de ses interactions avec les autres fonctions.

Le deuxième chapitre a exploré les fondements du contrôle de gestion en suivant une démarche progressive. Après avoir présenté les bases conceptuelles, il s'est penché sur les trois dimensions fondamentales qui structurent cette discipline : la performance, le pilotage et la stratégie. Ces dimensions sont intimement liées et s'articulent autour d'un objectif commun : optimiser la performance de l'entreprise. Pour atteindre cet objectif, le contrôle de gestion s'appuie sur un arsenal d'outils et de méthodes spécifiques, qui ont été détaillés dans la dernière section.

Enfin, le troisième chapitre a été consacré à une étude de cas des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'EPE CARRAVIC/SPA. Dans un premier temps, nous avons présenté l'entreprise, en soulignant ses caractéristiques spécifiques et son contexte d'activité. Nous nous sommes penchées ensuite sur les pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre au sein de CARRAVIC, en décrivant les outils et les méthodes utilisés. Enfin, nous avons analysé les résultats de notre étude et proposé une discussion approfondie, en mettant en perspective les pratiques de CARRAVIC avec les théories abordées dans les chapitres précédents.

Ensuite, notre analyse du système de contrôle de gestion de cette SPA a mis en lumière des points forts et des axes d'amélioration. Les critiques et suggestions formulées

visent à contribuer à l'optimisation du système et à l'atteinte des objectifs à long terme de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est une discipline qui consiste à mesurer, analyser et optimiser la performance d'une entreprise. Il agit comme un véritable copilote, fournissant aux dirigeants et aux managers les informations nécessaires pour prendre des décisions éclairées et améliorer la performance globale de l'organisation.

Par ailleurs, Il permet de mesurer les résultats obtenus, d'identifier les écarts par rapport aux objectifs fixés, et d'ajuster la stratégie en conséquence. En fournissant une vision claire de la santé financière de l'entreprise et en mettant en évidence les opportunités d'amélioration, le contrôle de gestion est un levier essentiel pour la prise de décision, l'amélioration continue et la croissance durable.

Ces pratiques de contrôle de gestion ont considérablement évolué au fil du temps, passant d'un contrôle a posteriori à un contrôle plus proactif et orienté vers la performance. Les entreprises sont de plus en plus attentives à l'intégration de nouvelles technologies et de nouvelles méthodes d'analyse pour améliorer la qualité de leurs décisions.

Ils varient d'une entreprise à l'autre en fonction de leur taille, de leur secteur d'activité et de leur culture d'entreprise. Il n'existe pas de modèle unique de contrôle de gestion, mais plutôt une multitude de solutions adaptées à des contextes spécifiques.

La réussite d'un système de contrôle de gestion repose en grande partie sur la culture d'entreprise. Une culture axée sur la performance, la transparence et la collaboration est essentielle pour favoriser l'adoption et l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Mais n'empêche que les entreprises sont confrontées à de nouveaux défis, tels que la volatilité des marchés, la mondialisation et la complexification des modèles économiques. Le contrôle de gestion doit s'adapter à ces nouveaux enjeux en intégrant de nouvelles dimensions, comme la mesure de la performance sociale et environnementale.

Notre étude, bien que ne prétendant pas à l'exhaustivité, apporte une contribution précieuse à la compréhension du rôle crucial du contrôle de gestion dans la réussite des entreprises. Elle invite à poursuivre les recherches et les réflexions sur ce domaine complexe

et stratégique, afin d'identifier de nouvelles pistes d'amélioration et de doter les entreprises d'outils toujours plus performants au service de leur performance.

Le contrôle de gestion, une discipline évolutive, vise à mesurer, analyser et optimiser la performance d'une entreprise en alignant les actions avec la stratégie. L'étude de cas d'EPE CARRACIV a mis en lumière l'importance d'adapter les pratiques de contrôle de gestion au contexte spécifique de chaque entreprise. si le contrôle de gestion a considérablement évolué, passant d'un contrôle de gestion a posteriori à un contrôle de gestion plus proactif, de nouveaux défis émergent, tels que la digitalisation et la RSE. Les perspectives de recherche futures pourraient explorer davantage l'impact des nouvelles technologies l'intégration des critères Environnements Sociale Gouvernance (ESG) dans le contrôle de gestion ou encore l'adaptation du contrôle de gestion aux organisations agiles. Cependant, le contrôle de gestion doit également faire face à des défis, tels que la complexification des modèles économiques, la volatilité des marchés et l'évolution des attentes des parties prenantes.

Résumé

Le contrôle de gestion est un processus crucial pour le pilotage de la performance d'une entreprise. Il implique la définition d'objectifs, la mise en œuvre d'actions, la mesure des résultats, l'analyse des écarts et l'amélioration continue. Les pratiques courantes incluent la comptabilité analytique, la budgétisation, le reporting et le contrôle interne. L'analyse de ses pratiques est essentielle pour identifier les points forts, les points faibles et les opportunités d'amélioration. Elle peut être réalisée par des contrôleurs internes ou des consultants externes.

Le succès du contrôle de gestion réside dans son adaptation à la taille, l'activité et les objectifs de chaque entreprise. Il doit évoluer en fonction des besoins et des environnements changeants.

Mot clé : contrôle de gestion, performance, amélioration continu, processus, Cosalice.

Abstract

Management control is a crucial process for managing a company's performance. It involves setting goals, implementing actions, measuring results, analyzing gaps, and continuous improvement. Common practices include cost accounting, budgeting, reporting, and internal control. Analyzing its practices is essential to identify strengths, weaknesses, and opportunities for improvement. . It can be carried out by internal controllers or external consultants.

The success of management control lies in its adaptation to the size, activity and objectives of each company. It must evolve according to changing needs and environments.

Key word: management control, performance, continuous improvement, process, CARRAVIC

الملخص:

الرقابة الإدارية هي عملية حاسمة لتوجيه أداء الشركة. وهي تتضمن تحديد الأهداف، وتنفيذ الإجراءات، وقياس النتائج، وتحليل الفروقات، وقيادة التحسين المستمر. وتشمل الممارسات الشائعة محاسبة التكاليف وإعداد الميزانية وإعداد التقارير والرقابة الداخلية. ويعد تحليل هذه الممارسات أمرًا ضروريًا لتحديد نقاط القوة والضعف وفرص التحسين. ويمكن أن يقوم بها المراقبون الداخليون أو الاستشاريون الخارجيون.

ويكمن نجاح الرقابة الإدارية في تكيفها مع حجم ونشاط وأهداف كل شركة. ويجب أن تتطور بما يتماشى مع الاحتياجات والبيئات المتغيرة.

الكلمة الرئيسية: الرقابة الإدارية، الأداء، التحسين المستمر، العملية.

Table de matières

| | |
|--|----|
| Introduction générale | 15 |
| Chapitre I : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion | 20 |
| I.1 Évolution du contrôle de gestion : une transformation progressive | 21 |
| I.1.1 Les phases d'évolutions du Contrôle de gestion | 22 |
| I.1.1.1 Phase de naissance (XXe siècle) | 22 |
| I.1.1.1.1 Contexte historique..... | 22 |
| I.1.1.1.2 L'approche traditionnelle | 22 |
| I.1.1.1.2.1 Les piliers fondamentaux de l'approche classique | 23 |
| A- Taylor : Organisation scientifique du travail (OST)..... | 23 |
| B- Weber : Bureaucratie | 23 |
| C- Fayol..... | 24 |
| I.1.1.1.2.2 Les bases théoriques de cette approche | 25 |
| A- La théorie de contingence..... | 25 |
| B- Les théories contractuelles | 26 |
| I.1.1.1.2.3 Limites et insuffisances de l'approche classique | 28 |
| I.1.1.2 Phase de développement (année 1950-1980) :L'Essor du Contrôle de Gestion, Répondre aux Défis de l'Après-Guerre | 28 |
| I.1.1.3 La phase de recentrage (année1990-2000) | 29 |
| I.1.1.4 La phase de transformation (depuis les années 2000) | 30 |
| I.2 Contrôle de gestion : définitions, objectifs, types, rôles et missions | 30 |
| I.2.1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion | 30 |
| I.2.1.1 Notions de base du contrôle de gestion | 30 |
| I.2.1.1.1 Le concept de contrôle..... | 30 |
| I.2.1.1.2 Le concept de gestion | 31 |
| I.2.1.2 Définitions de contrôle de gestion | 32 |
| I.2.1.3 Objectifs de contrôle de gestion | 33 |
| I.2.2 Types de contrôle de gestion | 33 |
| I.2.2.1 Selon le rôle de la fonction..... | 33 |
| I.2.2.1.1 Le contrôle de gestion discret..... | 34 |
| I.2.2.1.2 Contrôle de gestion partenaire..... | 34 |
| I.2.2.1.3 Le contrôle de gestion « garde-fou » | 35 |
| I.2.2.1.4 Le contrôle de gestion omnipotent | 36 |
| I.2.2.1.5 Matrice comparative des types de contrôle de gestion : | 37 |

| | | |
|---------------------|---|-----------|
| I.2.2.2 | Selon le moment de contrôle | 38 |
| I.2.2.2.1 | Le contrôle à priori :..... | 38 |
| I.2.2.2.2 | Le contrôle de gestion au quotidien..... | 39 |
| I.2.2.2.3 | Le contrôle de gestion à postériori | 39 |
| I.2.2.2.4 | Récapitulatif des types de contrôle de gestion selon le moment du contrôle | 39 |
| I.2.3 | Le rôle et missions des contrôleurs de gestion | 40 |
| I.2.3.1 | Rôle de contrôleurs de gestion | 40 |
| I.2.3.2 | Missions des contrôleurs de gestion | 41 |
| I.3 | Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise | 42 |
| I.3.1 | Le positionnement du Contrôle de Gestion dans l'organigramme :..... | 42 |
| I.3.1.1 | Le contrôle de gestion selon le type d'organisation | 44 |
| I.3.1.2 | Les relations de contrôle de gestion avec les autres fonctions de l'entreprise | 46 |
| I.3.2 | Importance du contrôle de gestion au sein de l'entreprise : | 47 |
| I.3.3 | Les facteurs influençant les pratiques de contrôle de gestion au sein de l'organisation | 47 |
| I.3.3.1 | Les facteurs internes | 47 |
| I.3.3.1.1 | La taille de l'organisation | 48 |
| I.3.3.1.2 | La culture organisationnelle | 48 |
| I.3.3.1.3 | Les ressources humaines et financières | 48 |
| I.3.3.1.4 | Les systèmes d'information de contrôle de gestion..... | 49 |
| I.3.3.1.4.1 | Fonctions du système d'information | 49 |
| I.3.3.1.4.2 | But du système d'information | 49 |
| I.3.3.2 | Facteurs externes | 50 |
| I.3.3.2.1 | L'environnement économique et réglementaire | 50 |
| I.3.3.2.2 | La concurrence | 51 |
| I.3.3.2.3 | Les avancées technologiques..... | 51 |
| I.3.4 | Adaptation du contrôle de gestion aux changements de l'entreprise | 52 |
| Chapitre II | : Startégie et pilotage du controlede gestion | 53 |
| II.1 | La démarche du contrôle de gestion | 54 |
| II.1.1 | Processus du contrôle de gestion : | 54 |
| II.1.1.1 | Plan..... | 55 |
| II.1.1.1.1 | La fixation d'objectifs | 56 |
| II.1.1.1.1.1 | Définition d'objectif | 56 |
| II.1.1.1.1.2 | Elaboration d'objectifs..... | 56 |
| II.1.1.1.2 | La planification..... | 57 |

| | | |
|---------------------|--|-----------|
| II.1.1.1.3 | Budgétisation..... | 58 |
| II.1.1.1.3.1 | Définition de la budgétisation..... | 58 |
| II.1.1.1.3.2 | Le processus budgétaire..... | 60 |
| II.1.1.1.3.3 | Ses fonctions..... | 63 |
| II.1.1.2 | Do..... | 63 |
| II.1.1.2.1 | La mise en œuvre..... | 64 |
| II.1.1.3 | Check..... | 64 |
| II.1.1.3.1 | Suivi des réalisations..... | 64 |
| II.1.1.4 | ACT..... | 65 |
| II.1.1.4.1 | Analyse des données..... | 66 |
| II.1.1.5 | Etapes d'analyse des données (démarche comparative)..... | 66 |
| II.1.1.6 | L'analyse des écarts..... | 67 |
| II.1.1.6.1 | Principe de l'analyse des écarts..... | 67 |
| II.1.1.6.2 | L'ensemble des analyses d'écarts..... | 67 |
| II.1.1.6.3 | Prise d'actions correctives..... | 68 |
| II.1.1.6.3.1 | Définition de la phase de mesures correctives..... | 68 |
| II.1.2 | Avantages et inconvénients de la méthode PDCA..... | 69 |
| II.2 | Les trois dimensions de contrôle de gestion : Performance, Pilotage et Stratégie..... | 70 |
| II.2.1 | Le contrôle de gestion : boussole de la performance d'une entreprise..... | 70 |
| II.2.1.1 | Concept de performance..... | 70 |
| II.2.1.2 | Performance : gérer une organisation idéale..... | 71 |
| II.2.2 | Le contrôle de gestion : un système de pilotage..... | 72 |
| II.2.2.1 | Définition du pilotage de l'entreprise..... | 72 |
| II.2.2.2 | Dimensions du pilotage..... | 72 |
| II.2.3 | Pilotage de la performance : démarche OVAR..... | 73 |
| II.2.3.1 | Définition de la démarche OVAR..... | 73 |
| II.2.3.2 | Caractéristiques de la démarche OVAR..... | 73 |
| II.2.3.2.1 | Les objectifs de la démarche OVAR..... | 74 |
| II.2.3.2.2 | Les variables d'action..... | 74 |
| II.2.3.2.3 | Les plans d'action..... | 74 |
| II.2.3 | Stratégie et pilotage..... | 74 |
| II.2.3.1 | Définition de la stratégie..... | 75 |
| II.2.3.2 | Éléments essentiels de la définition de la stratégie..... | 75 |
| II.2.3.3 | La relation entre la Stratégie et le pilotage..... | 76 |

| | | |
|---|--|-----------|
| II.2.4 | Les points essentiels d'un système de pilotage | 76 |
| II.3 | Les outils et méthodes de contrôle de gestion | 77 |
| II.3.1 | Le budget | 77 |
| II.3.1.1 | Définition du budget..... | 78 |
| II.3.1.2 | A quoi sert le budget..... | 78 |
| II.3.1.3 | Benchmarking | 78 |
| II.3.1.3.1 | Définition du Benchmarking | 78 |
| II.3.1.3.2 | Types de Benchmarking | 79 |
| II.3.2 | La comptabilité générale | 79 |
| II.3.2.1 | Définition..... | 79 |
| II.3.2.2 | Les objectifs de la comptabilité générale | 80 |
| II.3.2.3 | Ses documents | 80 |
| II.3.2.3.1 | Bilan | 80 |
| II.3.2.3.2 | Le compte de résultat..... | 81 |
| II.3.2.3.3 | L'annexe | 82 |
| II.3.3 | La comptabilité analytique | 83 |
| II.3.3.1 | Définition..... | 83 |
| II.3.3.2 | Ses objectifs..... | 83 |
| II.3.3.3 | Les différents concepts de coûts..... | 84 |
| II.3.3.4 | Coût complet | 84 |
| II.3.3.4.1 | Le cout de revient | 84 |
| II.3.3.4.2 | Les méthodes du calcul du cout complet..... | 85 |
| II.3.3.4.3 | Méthode de centre d'analyse (section homogène)..... | 85 |
| II.3.3.4.4 | Méthode des couts à base d'activités..... | 87 |
| II.3.4 | Le tableau de bord | 90 |
| II.3.4.1 | Définition et objectifs | 90 |
| II.3.4.2 | Caractéristiques du tableau de bord..... | 90 |
| II.3.4.3 | Indicateurs | 90 |
| II.3.4.4 | Sa construction | 91 |
| II.3.5 | Le concept « reporting »..... | 92 |
| II.3.5.1 | Objectifs du reporting..... | 92 |
| II.3.5.2 | Le processus d'élaboration du reporting | 92 |
| Chapitre III : Analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA | | 94 |
| | | |
| III.1 | Présentation de l'E.P.E CARRAVIC/ SPA : | 95 |

| | | |
|----------------------|--|------------|
| III.1.1 | Historique : | 96 |
| III.1.2 | Informations générale sur la filiale E.P.E CARRAVIC/ SPA : | 96 |
| III.1.3 | Activités commerciales : | 97 |
| III.1.3.1 | Champ d'élevage de volailles | 97 |
| III.1.3.2 | Domaine agricole : | 97 |
| III.1.4 | Objectifs du CARRAVIC : | 97 |
| III.1.4.1 | Investissements : | 97 |
| III.1.4.2 | Performance technique (réduction des couts) : | 98 |
| III.1.4.3 | Stratégie commerciale et marketing : | 98 |
| III.1.4.4 | Ressources humaines (réduction des charges des structures)..... | 99 |
| III.1.5 | Unités de la filiale EPE CARRAVIC/ Spa : | 99 |
| III.1.6 | Organigramme du SIEGE DG de la filiale EPE CARRAVIC : | 101 |
| III.1.7 | Assistant de contrôle de gestion dans CORRAVIC : | 106 |
| III.1.7.1 | Positionnement de la structure du contrôle de gestion dans l'organigramme : | 107 |
| III.1.7.2 | Les missions de la filière de contrôle de gestion dans CORRAVIC : | 107 |
| III.2 | Présentation des pratiques de contrôle de gestion au sein du CARRAVIC : | 108 |
| III.2.1 | Répartition des tâches du contrôle de gestion et collaboration entre acteurs | 108 |
| III.2.1.1 | Les tâches du contrôle de gestion..... | 108 |
| III.2.1.2 | Les moyens impliqués dans le contrôle de gestion au niveau de CARRAVIC | 109 |
| III.2.1.2.1 | Président Directeur Général : relation hiérarchique | 109 |
| III.2.1.2.2 | Toutes autres structures : relation fonctionnelle..... | 110 |
| III.2.2 | Outils et méthodes de contrôle de gestion mis en œuvre au CARRAVIC : | 110 |
| III.2.2.1 | Budgets Prévisionnel | 110 |
| III.2.2.1.1 | Plan de production : | 111 |
| III.2.2.1.2 | Planification et définition des besoins | 113 |
| III.2.2.1.2.1 | Approvisionnement | 113 |
| III.2.2.1.2.2 | Consommations prévisionnelles de l'exercice 2023..... | 114 |
| III.2.2.1.2.3 | Commercialisation : | 118 |
| III.2.2.2 | Calculs des couts (Comptabilité de la matière) | 122 |
| III.2.2.2.1 | Couts de production..... | 123 |
| III.2.2.2.2 | Analyse des Résultats | 123 |
| III.2.2.2.3 | Comparaison des réalisations par rapport aux prévisions : | 123 |
| III.2.2.3 | Rapport de gestion..... | 125 |
| III.2.2.3.1 | Rapport de gestion étant un tableau de bord : | 125 |

| | | |
|----------------------------|--|-----|
| III.2.2.3.1.1 | Indicateur clé de performance du CARRAVIC : | 125 |
| III.2.2.3.1.2 | Bilan santé et Performance zootechnique : | 126 |
| III.2.2.3.1.3 | Bilan et analyse des ressources humaines | 127 |
| III.2.2.3.2 | Le rapport de Gestion en tant que Reporting : | 129 |
| III.2.2.4 | Comptabilité de CARRAVIC : | 129 |
| III.2.3 | Les limites et les freins que rencontre le contrôle de gestion au sein de CARRAVIC : | 129 |
| III.2.3.1 | Difficultés rencontrées : | 129 |
| III.2.3.2 | Facteurs aggravants les pratiques de contrôle de gestion de CARRAVIC : | 130 |
| III.3 | Discussion et interprétation des résultats de l'étude | 130 |
| III.3.1 | Choix de la méthode | 130 |
| III.3.2 | Démarche de notre recherche | 132 |
| III.3.2.1 | Collecte de données: | 132 |
| III.3.2.2 | Analyse des données | 135 |
| III.3.3 | Discussion et analyse des résultats | 135 |
| III.3.3.1 | Synthèse des principaux résultats : | 135 |
| III.3.3.1.1 | Structure organisationnelles et politique de gestion | 136 |
| III.3.3.1.2 | Planification et budgets | 136 |
| III.3.3.1.3 | Contrôle des couts | 136 |
| III.3.3.1.3.1 | Suivi rigoureux : | 136 |
| III.3.3.1.3.2 | Comparaison budgétaire : | 137 |
| III.3.3.1.3.3 | Analyse approfondie | 137 |
| III.3.3.1.4 | Gestion des stocks : | 137 |
| III.3.3.1.5 | Ventes et distribution | 138 |
| III.3.3.1.5.1 | Suivi des Ventes | 138 |
| III.3.3.1.5.2 | Logistique et Distribution | 138 |
| III.3.3.1.6 | Contrôle interne et Audits | 138 |
| III.3.3.1.7 | Conformité et Risques | 139 |
| III.3.4 | Comparaison des pratiques de contrôle de gestion au sein de CARRAVIC avec la littérature : | 139 |
| III.3.5 | Actions correctives recommandées : | 141 |
| III.3.6 | L'apport théorique et méthodologique de notre étude : | 141 |
| Conclusion générale | | 144 |

Références bibliographiques

Ouvrages

1. AUGE, B. NARO, G. (2011). Mini manuel de contrôle de gestion. Paris : DUNOD. 2011
2. ALAZARD, C. SEPARI, S. (2001). Contrôle de gestion (manuel et application). Paris: DUNOD.
3. ALBERTO, T. COMBEMALE, P. (2006). Comprendre l'entreprise, (théorie, gestion, relation sociale). Paris : Armand Colin.
4. BESCOS, P-L. MENDOZA, C. Giraud, F. (1997). Contrôle de gestion et management. Paris : Monchrestien.
5. BOISSELIER, C., CHALENCON, L., DORIOL, D., & al. (2013). Contrôle de gestion. Paris : Vuibert.
6. BOUIN, X. SIMON, F-X. (2004-2009-2015). Les nouveaux visages du contrôle de gestion. Paris : Dunod,
7. BOUQUIN, H. (1992). La maîtrise des budgets dans l'entreprise. Vanves : EDICEF.
8. BOUQUIN, H. (1986). Le contrôle de gestion. Paris : Presses universitaires de France.
9. BOUQUIN, H. (1994). Les fondements de contrôle de gestion. Paris : Presses Universitaires de France.
10. BURLAND, A. LANGLOIS, G. (2010). DCG11 (Contrôle de gestion manuel et application). Vanves : Foucher.
11. CAPPELLETTI, L. BARON, P. DESMAISON, G. et al. Toute la fonction (Contrôle de gestion). Paris : Dunod
12. CHARRON, J-L. SEPARI, S. (2001). DECF. Organisation et gestion de l'entreprise (manuel et application). Paris : Dunod,
13. COMBES, J-E. LABROUSSE, M. (1997). Audit financier et contrôle de gestion. Paris : Publi-Union Editions.
14. COULEAU-DUPONT, A. (2010). Système d'information de gestion (manuel et application). Paris : Nathan.
15. DE RONGE, Y. CERRADA, K. (2006). Contrôle de gestion. Paris : Collection Synthex.
16. DEFFAINS-CRAPSKY, C COMPTABILITE GENERALE. Paris, Breal, 2006, p.08.
17. DEMEESTERE, R., LORINO, P. MOTTIS, N. (2013). Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion. Paris : Dunod.

18. DESIRE-LUCIANI, M-N., HIRSCH, D. KACHER, N. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion. Paris : Eyrolles.
19. DJERBI, Z. DURAND, X. KUSZLA, C. (2014). Contrôle de gestion. Paris : Dunod.
20. DORIATH, B. (2008). Contrôle de gestion en 20 fiches. Paris. Dunod.
21. DUBRULLE, L., & JOURDAIN, D. (2007). Comptabilité analytique de gestion. Paris : Dunod.
22. DUMAS, G. LARUE, D. (2012) DCG11 (manuel et contrôle de gestion). Paris : LexisNexis.
23. DUMENIL, M. (2014). Le contrôle de gestion (200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts...). France : GERESO.
24. DURAND, X., & HELLUY, A. (2009). Les fondamentaux du contrôle de gestion. France : Eyrolles.
25. FILLEAU, M-G. MARQUES-RIPOULL. (1999). Les théories de l'organisation et de l'entreprise. Paris: Ellipse.
26. FRIEDRICH, J-J. (2001). Comptabilité Générale & gestion des entreprises. France : HACHETTE Supérieur.
27. GIRAUD, F., SAULPIC, O., & NAULLEAU, G. (2004). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Paris : GUALINO.
28. GRANDGILLOT, B. GRANDGILLOT, G. (2010). L'essentiel de la comptabilité de gestion. Paris : GUALINO.
29. GUEDJ, N. (2001). Le contrôle de gestion (pour améliorer la performance de l'entreprise). Paris : Editions d'organisation.
30. KARA, R., & DAHAK, A. (2022). Le mémoire de master (du choix de sujet à la soutenance). Tizi-Ouzou : EL-AMEL.
31. KHEMAKHEM, A. (1977). La dynamique du contrôle de gestion. France : DUNOD.
32. LAUZEL, P. (1974). Contrôle de gestion et budget : Paris. Sirey..
33. Larousse Maxipoche dans C. NIMMO, dictionnaire Larousse Maxipoche. (2015) Paris : LAROUSSE.
34. LOCHARD, J. (1991). Initiation à la comptabilité générale (Les documents de synthèse). Paris : Edition d'organisations.
35. LONING, H., MALLERET, V., & MERIQUE, J. (2013). Contrôle de gestion (des outils de gestion aux pratiques organisationnelles). Paris : Dunod.

36. LONING, H., MALLERET, V., & MERIQUE, J. (2003). *Contrôle de gestion (Organisation et mise en œuvre)*. Paris : Dunod.
37. LORINO, P. (1993). *Le contrôle de gestion stratégique (la gestion par les activités)*. Paris : Dunod.
38. MANDOU, C. *COMPTABILITE GENERALE DE L'ENTREPRISE (instruments et procédures)*. Bruxelles : de Boeck, 2003, p.06.
39. MELYON, G. *COMPTABILITE ANALYTIQUE*. PARIS : Breal, 2004, p.08.
40. REDING, K-F. SOBEL, P-J. (2015) .ANDERSON, U-L. *Manuel d'audit interne (améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques)*. Paris : Eyrolles.
41. SAADA, T., BURLAUD, A., & SIMON, C. (2005). *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*. Paris : Vuibert.
42. SIMERAY, J-P. (1972). *Le contrôle de gestion*. Paris : Entreprise Moderne d'Édition.
43. TORT, E. (2006). *Le reporting financier*. Paris : Dunod.
44. VANDESMET, R. (2014). *Pratique de la COMPTABILITE, FINANCE, GESTION*. France : Gereso.

Sites web

1. ANADON, M. (1994). *Les méthodes mixtes: implications pour la recherche « dite » qualitative [enligne]*. Erudit. Disponible sur <https://www.erudit.org/en/journals/rechqual/2019-v38-n1-rechqual04566/1059650ar.pdf>.
2. BEAUCHAMP, S. FABRI, B. *L'influence de la taille organisationnelle sur le plafonnement de carrière [enligne]*. *Revue international PME*. 1993. Disponible sur <https://id.erudit.org/iderudit/1008211aradresse>
3. BOLLECKER, M. *Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnelle : une analyse de la phase de suivi des réalisations [enligne]*. Cairn.com. 2002. p.110.111. Disponible sur <https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2002-2-page-109?lang=fr>
4. Bpifrance-Création. (2023). *Le tableau de bord, l'outil pour piloter votre entreprise*. Disponible sur <https://bpifrance-creation.fr/moment-de-vie/tableau-bord-loutil-piloter-votre-entreprise>
5. Caroline. (2024). *L'école classique du management : Taylor, Fayol, Weber [enligne]*. Sherpas. Disponible sur <https://sherpas.com/blog/ecole-classique-management/>.

6. COMBES, E. (2024). Les vertus de la concurrence **[enligne]**. Autorité de la concurrence. Disponible sur <https://www.autoritedelaconcurrence.fr/fr/les-vertus-de-la-concurrence>
7. DELEMARLE, G. (2024). Les coûts complets : méthode, calcul **[enligne]**. Expert-comptable. Disponible sur <https://www.l-expert-comptable.com/a/37993-les-couts-complets.html>
8. DELEMARLE, G. (2024). Annexes comptables : compositions et règles **[enligne]**. Expert-comptable. Disponible sur : <https://www.l-expert-comptable.com/a/52026-les-annexes-comptables.html>
9. DUPE, J. Budgétisation : définition - Lexique des entreprises. Infonet. Disponible sur <https://infonet.fr/lexique/definitions/budgetisation/>
10. Entreprendre. (2017). Comment mettre en place un contrôle de gestion au sein de votre entreprise **[enligne]**. Disponible sur <https://www.entreprendre.fr/contrôle-de-gestion/>
11. LAURENT, G. Complets, directs... Comment estimer les coûts ? (Pilier de la comptabilité analytique, l'estimation des coûts et un moment clé du calcul du coût de revient)**[enligne]**. 2022. Disponible sur <https://www.manager-go.com/finance/calcul-des-couts.html>
12. MTIMET, M. Contrôle et suivi de projet : Comment mener cette étape ? **[Enligne]**. Blog Gestion de Projet. 2024. Disponible sur <https://blog-gestion-de-projet.com/gestion-de-projet/contrôle-suivi-de-projet/>
13. GAUTIER, F. Rôle de contrôle de gestion dans l'entreprise **[enligne]**. Lpde. Disponible sur [Rôle du contrôle de gestion en entreprise \(lpde.pro\)](https://www.lpde.pro/role-du-contrôle-de-gestion-en-entreprise)
14. PENDARIES, M. (2017). Le Contrôle de gestion d'hier à demain **[enligne]**. ResearchGate. Disponible sur https://www.researchgate.net/publication/319292013_Le_Contrôle_de_gestion_d'hier_a_demain
15. PERRIN, E. (2024). Comment mettre en place une gestion budgétaire efficace **[enligne]**. AGICAP. Disponible sur <https://agicap.com/fr/article/ameliorer-gestion-budgetaire/>
16. Samuel. (2015). Les différents types de contrôle **[enligne]**. Petite-entreprise.net. Disponible sur <https://www.petite-entreprise.net/P-2467-136-G1-les-differents-types-de-contrôles.html>
17. SELMER, C. Renforcer la qualité des analyses de gestion **[enligne]**. Cegos. 2022. Disponible sur <https://www.cegos.fr/ressources/mag/fonction-financiere/gestion/renforcer-la-qualite-des-analyses-de-gestion>

18. SIGUI, G. Méthode SMART : Définition et étapes à suivre+exemple [enligne]. Blog- Gestion des projets. Disponible sur <https://blog-gestion-de-projet.com/methode-smart/>
19. Tableau. Qu'est-ce que le benchmarking et comment se différencie-t-il des KPI ? [Enligne]. 2003-2024. Disponible sur <https://www.tableau.com/fr-fr/learn/articles/what-is-benchmarking>
20. Tifawt. (27 avril 2018). *La méthode des coûts à base d'activités : principe et calcul*. Disponible sur <https://www.tifawt.com/comptabilite-analytique/la-methode-des-couts-a-base-activites/>
21. Tutorialspoint. Management Principales- Organization [enligne]. 2024. Disponible sur https://www.tutorialspoint.com/management_principles/management_principles_organization.htm

Documents PDF

1. BENNIA née MESBAH, Y. (2016). Les changements des systèmes de contrôle de gestion (cas d'un échantillon des entreprises algériennes). Doctorat. Management des organisations. Université Abou Bekr BELKAID. Format PDF. Disponible sur [changements-systemes-contrôle-gestion-entreprises-algeriennes.Doc.pdf - Google Drive](#).
2. GROUP LICORNE. Initiation au contrôle de gestion et comptabilité analytique [enligne]. Séminaire. Maroc. Format PDF. Disponible sur http://bibliotheque.pssfp.net/livres/INITIATION_AU_CONTROLE_DE_GESTION_ET_COMPTABILITE_ANALYTIQUE.pdf
3. HENOT, C., & HEMICI, F. (2007). Contrôle de Gestion. Paris : Bréal, Format ODF, Disponible sur [Contrôle de Gestion.pdf - Google Drive](#).
4. LAMBERT, C., & SPONEM, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. Cairn.info. Format PDF. Disponible sur [La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie | Cairn.info](#).
5. N'DA, P. (2015). Recherche et méthodologie en sciences sociales et humaines. Paris : L'Harmattan. Format PDF. Disponible sur <https://z-library.rs/book/2947487/1ed1d3>.
6. PELLETIER, M-L., & Demers, M. (1994). Recherche qualitative, recherche quantitative : expressions injustifiées. Erudit. Disponible sur <https://www.erudit.org/fr/revues/rse/1994-v20-n4-rse1853/031766ar.pdf>.

Annexes