



**UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU**



**Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et Sciences de Gestion  
Département des Sciences Financières et Comptabilités  
Filière des Sciences Financières et Comptabilité**

## **Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences  
Financières et de Comptabilité  
Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion**

### *Thème*

**Les pratiques du contrôle de gestion dans une entreprise publique  
économique**

**Cas de l'entreprise Société des Eaux et l'Assainissement d'Alger  
SEAAL**

**Présenté par :**

OULD SAADA Zakia

**Encadrée par :**

M.SAHALI Nourredine

**Membre de jury :**

**Président :** ANICHE Arzeki, MAA, UMMTO

**Examineur :** SAHNOUNE Mohand, MAA, UMMTO

**Rapporteur :** SAHALI Nourredine, MCA, UMMTO

**Année universitaire 2023/2024**

## **REMERCIEMENT**

Tout d'abord, je tiens à remercier ALLAH, le Tout-Puissant, de m'avoir accordé la santé, la volonté, le courage et la patience nécessaires pour mener à bien mon mémoire.

Je souhaite également exprimer ma gratitude à ma famille, en particulier à ma mère, mon époux et mes enfants, pour leur soutien, leur contribution et leur patience.

Je remercie également M. SAHALI Nourredine et M. AILEM pour leurs conseils et leur orientation tout au long de ce travail.

Enfin, je souhaite adresser mes remerciements à toutes les personnes qui m'ont aidé, directement ou indirectement, dans la réalisation de ce mémoire, notamment aux cadres de SEAAL.

## LISTE DES ABREVIATIONS

<b>ABC</b>	Activity-Based Costing
<b>ADE</b>	Algérienne Des Eaux
<b>BFR</b>	Besoin en Fond de Roulement
<b>BSC</b>	Balanced Scorecard
<b>CA</b>	Chiffre d'affaires
<b>CA</b>	Conseil d'administration
<b>CAG</b>	Comptabilité Analytique de Gestion
<b>CAPEX</b>	CAPital Expenditures
<b>CG</b>	Contrôle de Gestion
<b>CGI</b>	Centre de Gestion des Interventions
<b>CRB</b>	Centre de Responsabilité Budgétaire
<b>DA</b>	Direction d'assainissement
<b>DAF</b>	Direction Administrative et Financière
<b>DCA</b>	Département Comptabilité Analytique
<b>DD</b>	Direction de distribution
<b>DFC</b>	Direction Finance et Comptabilité
<b>DG</b>	Direction Générale
<b>DGB</b>	Département Gestion Budgétaire
<b>DHW</b>	Direction de l'hydraulique de la Wilaya
<b>DO</b>	Direction Opérationnelle
<b>DP</b>	Direction de production
<b>DR</b>	Département reporting
<b>DRH</b>	Direction des Ressources Humaines
<b>DSP</b>	Département Suivi et Planification
<b>DTB</b>	Département Tableau de bord
<b>ENF</b>	Eaux Non Facturée
<b>GRH</b>	Gestion des Ressources Humaines
<b>IIA</b>	Institute of Internal Auditors
<b>LCO</b>	Lettre de Cadrage et d'Orientation
<b>MRE</b>	Ministère des Ressources en Eau
<b>OCE</b>	Ordre des Experts Comptables
<b>ONA</b>	Office National de l'Assainissement
<b>OPEX.</b>	OPERating EXpenditures
<b>OVAR</b>	Objectifs Variables d'Action Responsabilité
<b>RAM</b>	Rapport d'Activité Mensuel
<b>RO</b>	Responsable Opérationnel
<b>RRH</b>	Responsable des Ressources Humaines
<b>SEAAL</b>	Société des Eaux et de l'assainissement d'Alge
<b>SPA</b>	Société Par Action
<b>STEP</b>	Stations d'Epuration
<b>VA</b>	Valeur Ajoutée

## LISTE DES TABLEAUX

<b>Tableau 1</b> : Comparaison entre les types de contrôle .....	13
<b>Tableau 2</b> : L'identification de la société.....	64
<b>Tableau 3</b> : Les maquettes du budget SEAAL.....	76
<b>Tableau 4</b> : Compte Bilan .....	78
<b>Tableau 5</b> : Compte de résultat .....	79
<b>Tableau 6</b> : Budget Capex Maintien DP / DD/ DA.....	80
<b>Tableau 7</b> : Budget Capex Société .....	81
<b>Tableau 8</b> : Comparaison entre la comptabilité analytique et générale .....	81
<b>Tableau 9</b> : La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	82
<b>Tableau 10</b> : Liste des OPEX.....	83
<b>Tableau 11</b> : Quelques exemples d'arbitrage et fléchage des dépenses.....	85
<b>Tableau 12</b> : Tableaux de bord Réel - Chiffres d'Affaires – Facturation.....	90

## LISTES DE FIGURES

<b>Figure 1</b> : Les étapes du processus de contrôle .....	8
<b>Figure 2</b> : Processus de gestion .....	9
<b>Figure 3</b> : Le triangle du contrôle de gestion.....	17
<b>Figure 4</b> : Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale.....	20
<b>Figure 5</b> : Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière.....	21
<b>Figure 6</b> : Rattachement du contrôle de gestion à la direction opérationnelle.....	22
<b>Figure 7</b> : Processus du contrôle de gestion .....	33
<b>Figure 8</b> : Cheminement du budget et contrôle budgétaire .....	37
<b>Figure 9</b> : Le cycle de l'eau potable .....	67
<b>Figure 10</b> : Organigramme Général.....	68
<b>Figure 11</b> : Organigramme de DRH.....	72
<b>Figure 12</b> : Organigramme de la DFC.....	72

# SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION GENERALE .....</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE I : LES ELEMENTS THEORIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION.....</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>5</b>
<b>SECTION I : Présentation du contrôle de gestion .....</b>	<b>5</b>
<b>SECTION II : Rôles, missions, et finalité de la fonction du contrôle de gestion .....</b>	<b>14</b>
<b>SECTION III : l'organisation de la fonction contrôle de gestion .....</b>	<b>18</b>
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>28</b>
<b>CHAPITRE II : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE D'ENTREPRISE.....</b>	<b>30</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>30</b>
<b>SECTION I : Le contrôle de gestion en tant que processus .....</b>	<b>31</b>
<b>SECTION II : Principaux outils du contrôle de gestion.....</b>	<b>34</b>
<b>SECTION III : Le contrôle de gestion au service de la performance d'entreprise.....</b>	<b>54</b>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>59</b>
<b>CHAPITRE III : PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE (SEAAL/SPA).....</b>	<b>61</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>61</b>
<b>SECTION I : Présentation générale de la Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger .....</b>	<b>61</b>
<b>SECTION II : L'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de la société SEAAL .....</b>	<b>69</b>
<b>SECTION III : Les outils de contrôle de gestion mise en place dans la Société SEAAL.....</b>	<b>74</b>
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>93</b>
<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>95</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>98</b>
<b>ANNEXES.....</b>	<b>101</b>
<b>TABLE DE MATIERES .....</b>	<b>106</b>

## INTRODUCTION GENERALE

### INTRODUCTION GENERALE

La gestion de l'entreprise publique algérienne a connu une profonde transformation, elle a passé d'une gestion socialiste vers une gestion obéissant aux règles commerciales et économique. Ce qui a engendré la nécessité de mettre en place les pratiques de contrôle de gestion, en raison de son importance il est considéré depuis longtemps comme valeur stratégique du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises.

La notion de gestion fait référence à la bonne utilisation des ressources mises à la disposition des responsables afin d'atteindre les objectifs fixés, C'est une partie du processus de gestion des organisations dont l'objet est de s'assurer que tous les plans se déroulent bien en identifiant les écarts et en mettant à la disposition des responsables les éléments permettant de prendre les mesures qui s'imposent de façon à corriger les écarts réels et potentiels.

Le contrôle de gestion est apparu dans les grandes entreprises industrielles pour coordonner la décentralisation qui apparaissent nécessaire aux dirigeants afin de maintenir l'efficacité et le dynamisme de leur entreprise, Il est aujourd'hui une fonction très importante puisqu'il permet de participer au pilotage et à la réalisation des objectifs et stratégies de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage globale et de mesurer en temps réel de réalisation dans une optique de perfectionnement au sein de l'entreprise.

En tant que processus le contrôle de gestion intervient à tous les niveaux de l'entreprise et il cherche à concevoir et à mettre en place les systèmes d'information destinés à guider le comportement des employés et des dirigeants et leur permettre de réaliser des économies globales entre objectifs, moyens et réalisations.

A cette fin, il a pour mission d'organiser le système d'information de l'entreprise permettant de préparer les décisions et d'évaluer de façon permanente les résultats.

Autrement dit, est un outil d'aide à la décision qui évalue l'efficience et l'efficacité de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Il sert aussi à mesurer des écarts de coûts, de production, de qualité ou de délai. Pour trouver des solutions correctrices, il a besoin des techniques d'analyse des écarts et des outils comme la comptabilité analytique et de gestion, les budgets et les tableaux de bords.

Dans ce travail de recherche, nous nous sommes intéressés au cas de société des eaux et de l'assainissement d'Algérie (SEAAL). Dans le but de connaître les pratiques du contrôle de gestion mises en place au sein de cette société.

### **Problématique**

Notre réflexion vise à répondre à la question principale suivante :

**Quelles sont les pratiques du contrôle de gestion dans une entreprise publique économique à l'occurrence SEAAL ?**

La réponse à cette question principale nous amène à rendre ce travail plus structuré en soulevant un ensemble de sous questions sous-jacentes, qui sont :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?
- Quelles sont les pratiques mises en place pour le pilotage globale de l'entreprise ?
- Comment ces pratiques sont-elles appliquées au sein de l'entreprise ?

Après avoir formulé notre problématique ci-dessus, nous avons émis les deux hypothèses suivantes :

### **Hypothèses de recherche**

Les hypothèses de cette étude ont été formulées de manière à répondre aux questions posées dans notre problématique.

**Hypothèse 01 :** Plusieurs pratiques du contrôle de gestion sont mises en place au sein de l'entreprise

L'objectif est de connaître les pratiques du contrôle de gestion mises en place au sein de l'entreprise

**Hypothèse 02 :** Les entreprises algériennes qui ont introduit une entité de contrôle de gestion se dotent des moyens nécessaires pour atteindre les objectifs qui leur sont assignés.

L'objectif est de comprendre le fonctionnement de l'unité de contrôle de gestion et l'application de ses pratiques associées

### **Pertinence de la recherche :**

Cette recherche permet de :

- Mettre la lumière sur les spécificités du contrôle de gestion au sein de l'entreprise publique économique

- Comprendre et analyser la mise en place de ces pratiques qui améliorent la gestion d'une telle entreprise
- Contribuer dans l'enrichissement de la revue de littérature en fournissant une étude actualisée qui peut servir dans autres recherche

### **Méthodologie et structure de recherche :**

Pour appréhender cette étude et répondre à notre problématique, notre mémoire a connu deux phases essentielles : la première comporte une recherche bibliographique ; la seconde aborde de façon empirique afin de connaître les pratiques du contrôle de gestion sont mises en place au sein de l'entreprise que nous avons mené au sein de la Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger (SEAAL)

Dans un premier temps, nous avons mené une analyse théorique en faisant recours à de nombreux ouvrages et dictionnaires, mémoires, thèses et articles qui font référence à notre sujet, à savoir les pratiques du contrôle de gestion au sein au sein de l'entreprise publique économique. Cette analyse nous a permis de formuler la problématique, les hypothèses et de sélectionner la méthodologie de notre recherche.

Dans un deuxième temps, nous avons mené une enquête de terrain de type qualitative au niveau du l'unité de contrôle de gestion de l'entreprise SEAAL, cette étude de terrain nous a permet de collecter des informations dont nous avons besoin afin d'éclairer notre problématique.

Pour répondre à la problématique soulevée, nous avons structuré notre travail en trois chapitres et chaque chapitre sera subdivisé en trois sections. À savoir :

- Dans le premier chapitre, nous examinerons l'introduction au contrôle de gestion.
- Le deuxième chapitre traitera la mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion.
- Le dernier chapitre sera consacré à la présentation de la partie empirique de notre mémoire qui fera objet d'une méthodologie de recherche, la présentation de l'organisme d'accueil, et de connaître les pratiques du contrôle de gestion mises en place au sein d'une entreprise algérienne publique et économique, cas de l'entreprise SEAAL.

**CHAPITRE I : LES ELEMENTS THEORIQUES  
SUR LE CONTROLE DE GESTION**

## **CHAPITRE I : LES ELEMENTS THEORIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION**

### **INTRODUCTION**

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

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

L'objet de ce chapitre est de présenter le contrôle de gestion. Pour cela nous l'avons organisé en trois sections, la première traite la présentation générale du contrôle de gestion et la deuxième suivie de détails sur son rôle, ses missions, avantages et sa finalité au sein de l'organisation puis la dernière section traitera l'organisation de la fonction contrôle de gestion

### **SECTION I : Présentation du contrôle de gestion**

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

#### **1. Historique du contrôle de gestion**

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

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

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

Ensuite à l'apparition d'une nouvelle approche « cybernétique » du contrôle de gestion désignée par (Henri BOISVERT en 1989) de « contrôle de gestion renouvelé », cette approche tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle

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

En réalité, le premier modèle type de contrôle de gestion, est celui de (SLOAN & BROWN) à la General Motors (1921). La démarche de SLOAN : est de savoir que doit faire la DG ? Pour croître et durer ! D'ailleurs à ce propos (Henri. BOUQUIN, 2006), indique que:« le point de départ tournait sur le questionnement suivant : comment gouverner une grande entreprise en croissance et innovatrice ? Le modèle traditionnel du contrôle de gestion « s'articule notamment autour de la pyramide du ROI (Return On Investment) qui permet de faire le lien entre les exigences des actionnaires et la performance des différentes activités de l'entreprise, des plans et des budgets (qui permettent d'articuler le court terme et le long terme), des coûts standards et du contrôle budgétaire (qui permettent de responsabiliser les différents acteurs dans l'organisation)<sup>1</sup>

### **2. Définition du contrôle de gestion**

Il est difficile de tenter de définir le contrôle de gestion et cerner son contenu de manière précise. Les définitions changent d'un auteur à un autre et d'une période à une autre selon les évolutions ayant marqué le monde de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, (2007), DCG11« contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris P5.

Pour mieux appréhender ce concept, il convient de définir ses deux composantes : « contrôle » « gestion »

La notion de contrôle utilisée dans une approche francophone peut signifier l'action de vérification du degré de respect de la norme. C'est-à-dire, le contrôle consiste à comparer et vérifier le degré de conformité des actions menées par rapport à des normes et règles établies ou à des objectifs prévus. Alors qu'au sens anglosaxon, « contrôler » signifie « piloter et maîtriser la gestion » ou encore influencer les comportements et orienter les pratiques au sein de l'entreprise pour atteindre les objectifs préalablement fixés tout en se conformant à des référentiels ou normes

Cette maîtrise est assurée par les responsables opérationnels et la direction générale avec l'aide du contrôleur de gestion.

La notion de gestion fait référence à la bonne utilisation des ressources mises à la disposition des responsables afin d'atteindre les objectifs fixés.

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion qui mettent en évidence le caractère de vérification, d'évaluation et de recherche de maîtrise du fonctionnement de l'entreprise ainsi que les moyens mis en œuvre au sein de celle-ci.

Parmi ces définitions nous retiendrons d'abord celle élaborée par le fondateur de la discipline Robert Anthony (1965) « **le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation** ». <sup>2</sup>

En 1988, il redéfinit le contrôle de gestion : « **le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies** » <sup>3</sup> .

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de les réaliser à travers les actions d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

Les deux notions associées à ce processus : d'une part, la notion d'efficacité qui veut dire la capacité de réalisation des objectifs fixés au départ, et d'autre part, la notion d'efficience qui traduit la capacité à réaliser ces objectifs mais avec un minimum de ressources et dépenses.

Et selon Henri Bouquin, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc

---

<sup>2</sup> ARNOUD Hervé « le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 p 8

<sup>3</sup> Idem, p 9

il définit le contrôle de gestion comme « **l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes** »<sup>4</sup>

Et pour Khemakhem Abdellatif « **Le contrôle de gestion est le processus mis en oeuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité** »<sup>5</sup>

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

Selon du plan comptable Général Français (1999), définit le contrôle de gestion : « **comme un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants, aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise** ». Leur comparaison avec les données passées ou prévues peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées

Le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que leurs choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents, partant de son apparition, plusieurs auteurs ont eu à donner leurs avis, en plus de ça, il sert à connaître l'environnement et les ressources internes afin de fournir des éléments à la stratégie et aux objectifs organisationnels

A travers ces définitions, il convient de décrire ce processus à travers lequel une entreprise est mise sous contrôle et de définir ainsi les objectifs et missions du contrôle de gestion.

### 2.1. Processus de contrôle

Le processus de contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation ; il comprend donc en général trois phases illustrées à partir de la figure 1.

**Figure 1** : *Les étapes du processus de contrôle*<sup>6</sup>

**Décision** (avant **→** **action** (pendant) **→** **résultat** (après))

---

<sup>4</sup> BOUQUIN Henri (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N 2892 ; Paris

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

<sup>6</sup> BOUQUIN Henri (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N 2892 ; Paris

Il porte sur toutes les phases de l'activité de l'entreprise

- **AVANT l'action** : la décision est-elle correcte ? Quels objectifs ? Quelles ressources ? Nous apprécierons alors la **PERTINENCE** du couple Moyen/Objectif

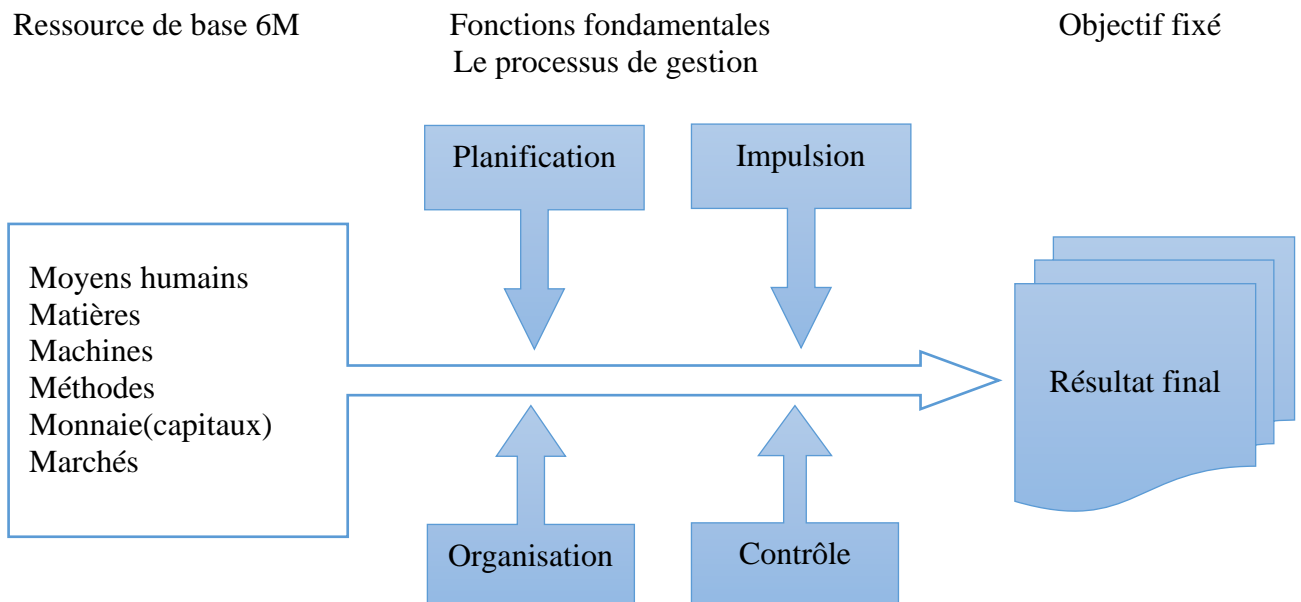
- **PENDANT l'action** : la trajectoire suivie est-elle bonne ? comment réorienter l'action ? Nous apprécierons alors **l'EFFICACITE** de la mise en œuvre des moyens

• **APRÈS l'action** : comment mesurer les résultats ? capitaliser les expériences pour améliorer les normes et prévisions du prochain cycle. Nous apprécierons alors **l'EFFICIENCE** des actes de gestion.

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Ainsi, il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décisions mise en évidence par IGOR Ansoff en 1968 : décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles. Nous avons un processus de contrôle distinct pour chaque niveau de décision. Cette définition permet de délimiter le contrôle de gestion

## 2.2. Processus de gestion

**Figure 2** : Processus de gestion



**Source** : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11 « contrôle de gestion »

**La planification** : Définir des objectifs clairs et établir des stratégies pour les atteindre. Cela implique l'analyse de l'environnement interne et externe

**L'Organisation** : Structurer les ressources humaines, matérielles et financières pour mettre en œuvre les plans. Cela inclut la définition des rôles et des responsabilités.

• **L'Activation ou Impulsion ou direction** : Motiver et diriger les équipes pour atteindre les objectifs fixés. Cela peut comprendre la communication, le leadership et la gestion des conflits.

• **Le contrôle** : Évaluer les performances par rapport aux objectifs. Cela inclut la mise en place d'indicateurs de performance et l'ajustement des plans si nécessaire.

### 3. Objectifs

Les objectifs de contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises quel que soit sa forme ou sa taille. Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion en deux dimensions inséparables : la première est de nature technico-économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances. La deuxième est de nature managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités et d'orienter les comportements<sup>7</sup>

#### 3.1. Les objectifs de dimension technico-économique :

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

**Aider à la décision** : Le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation des problèmes complexes comme la maîtrise des coûts-valeur, aux décisions d'investissements et de financement, à la fixation des prix, au lancement d'un nouveau produit etc. A titre d'exemple, le calcul des écarts entre les coûts réels et les coûts préétablis élaborés à partir des prévisions budgétaires et des standards de production, permet d'identifier des causes des dérives des coûts par rapport aux prévisions et ainsi, de prendre des décisions visant à corriger les dysfonctionnements

**Évaluer les performances** : Le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances. Évaluation des performances va permettre à l'organisation de s'assurer que les

---

<sup>7</sup>AUGE Bernard, NARO Gérald, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011. P8.

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

### **3.2. Les objectifs de dimension managériale :**

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

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

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

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

**Orienter les comportements :** Le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre unités de l'entreprise, en orientant les comportements vers l'accomplissement des

buts organisationnels. Et Pour y parvenir le contrôleur de gestion doit assurer à la fois un rôle de pédagogie et un rôle d'animation autour de la performance, en expliquant le sens des indicateurs qui participe à l'interprétation des résultats et une interaction des participants autour de la recherche des solutions d'amélioration.

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

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

#### **4. Les différences avec d'autres formes de contrôle**

Pour mieux définir et comprendre la fonction contrôle de gestion, il convient de mettre en évidence ce qui la différencie des autres formes de contrôle appliquées au sein de l'entreprise, trois notions qui sont liées au contrôle de gestion à savoir le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit <sup>8</sup>

##### **4.1. Le contrôle organisationnel :**

Le contrôle organisationnel est un processus essentiel qui permet de s'assurer que les activités d'une organisation sont alignées sur ses objectifs stratégiques. Il implique la surveillance, l'évaluation et l'ajustement des performances et des comportements, c'est un élément clé pour assurer la performance et la réussite à long terme d'une organisation.

##### **4.2. Le contrôle interne :**

Selon l'ordre des experts comptables (OCE) « Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances.

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

Le contrôle interne se caractérise par l'existence des procédures au niveau des opérations, assurant l'examen de leur validité, leur recensement et le contrôle de leur exécution, ainsi l'existence des dispositions générales portant sur la séparation des tâches, les conditions d'accès aux biens et ressources et la supervision des opérations.

---

<sup>8</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit. P10.

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

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

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles :

**Tableau 1** : Comparaison entre les types de contrôle

	<b>Contrôle interne</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
<b>Leur nature</b>	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
<b>Leurs objectifs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise</li> <li>• Protection du patrimoine ·</li> <li>• Qualité de l'information ·</li> <li>• Amélioration des performances ·</li> <li>• Application des instructions de direction</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation</li> <li>• Vérifier si les objectifs fixés sont atteints</li> <li>• Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation</li> </ul>
<b>Leurs manifestations</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organisation et mise en place de la procédure</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgets : élaboration</li> <li>• États budgétaires par centre de coût ou de profit · Production/suivi de l'analyse des résultats.</li> </ul>

*Source* : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12.

### **4.3. L'audit**

L'audit est un processus d'évaluation systématique d'une organisation, d'un projet ou d'un système pour déterminer leur conformité à des normes établies, à des réglementations ou à des objectifs spécifiques. Deux formes d'audit qui jouent des rôles complémentaires dans la gouvernance d'une organisation, l'audit interne effectué par une personne salariée de l'entreprise, et l'audit externe effectué par une personne externe en dehors du personnel salarié de l'entreprise (un professionnel de l'audit).

**L'audit interne** c'est une fonction chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. L'audit est une mission qui dépend alors de l'existence de contrôle interne. Cette mission consiste à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints. C'est-à-dire l'évaluation de l'ensemble des

mécanismes d'organisation et de pilotage de la mise en œuvre des opérations d'exploitation au sein de l'entreprise lui permettant la réalisation de ses objectifs.

L'auditeur interne est rattaché soit à la direction financière et comptable soit à la direction générale, il a pour mission d'analyser les procédures de contrôle en place, leurs applications, leurs adéquations aux objectifs et de relever les incohérences et les faiblesses de la pratique ;

Deux modes de coopération peuvent exister entre l'audit interne et le contrôle de gestion, à savoir<sup>9</sup> :

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

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

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

**L'audit externe** connu aussi sous le nom d'audit comptable et financier réalisé par des experts comptables ou commissaires aux comptes indépendants de l'entreprise. Il consiste en la vérification approfondie des documents et des valeurs comptables de l'entreprise quant à leur régularité et sincérité vis-à-vis des normes et règles légales.

### **SECTION II : Rôles, missions, et finalité de la fonction du contrôle de gestion**

La fonction de contrôle de gestion joue un rôle crucial dans la bonne marche des organisations, ci-dessous un aperçu de ses rôles, missions, et finalités

#### **1. Les rôles de la fonction du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion remplit cinq rôles, à savoir 10 :

---

<sup>9</sup> LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreù, Contrôle de gestion, des outils aux pratiques organisationnelles », 4émé Edition, Dunod, Paris, 2013, P293.

<sup>10</sup> ARDOIN Jean Loup, « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion,1976, p22.

**Permettre la décentralisation des responsabilités :** Cette décentralisation dont l'existence est favorisée par le contrôle de gestion, c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable des différentes unités opérationnelles d'une entreprise. Elle a pour avantage de décharger à la direction générale des problèmes de gestion courante au profit de réflexions stratégiques, et d'améliorer la rapidité de réaction de l'organisation en réduisant le circuit décisionnel.

**Favoriser la coordination entre responsables opérationnels :** Cette coordination consiste :

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

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

**Pousser les opérationnels à penser au futur\_ :** Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à penser au futur, à se poser des questions et apporter des réponses pour maîtriser le futur. Parmi ces questions à poser nous avons par exemple : quoi faire ? ; qui va le faire ? comment ? Quand ? Quels les moyens à utiliser ?

Ainsi le contrôle de gestion incite les opérationnels à penser au futur avec la discussion des objectifs et des plans d'actions par l'analyse des résultats en fonction des objectifs afin de garder une relation continue avec la clientèle, pour les emprunts à rembourser, les investissements etc.

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

**Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer les performances\_ :** Après constatation des écarts et erreurs survenus, le contrôleur de gestion procède des recommandations et à la correction des erreurs pour qu'elles ne reproduisent plus, dans cette intention les opérationnels doivent apprendre d'où le rôle du contrôle de gestion qui aide les opérationnels dans leur apprentissage en les obligeant à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations.

### 2. Missions de la fonction du contrôle de gestion :

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

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

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

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

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

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

### 3. Finalités de la fonction du contrôle de gestion :

Une approche triangulaire est essentielle pour garantir la cohérence et l'efficacité des actions menées au sein de l'organisation, l'emplacement de cette fonction au centre d'un triangle reliant les objectifs-moyens-résultats, cette relation constitue la base du contrôle de gestion.

Pour son rôle de facilitateur et de coordinateur, le contrôle de gestion permet de s'assurer que les moyens utilisés sont en adéquation avec les objectifs fixés et qu'ils produisent les résultats escomptés. Cela favorise une gestion proactive et une meilleure prise de décision (figure 3),

**Objectifs-moyens :** c'est l'aide apportée aux dirigeants et aux opérationnels pour définir les moyens nécessaires à réunir pour atteindre les objectifs qu'ils ont fixés. (Axe : budgétisation et plan d'action).

**Moyens-objectifs :** c'est se renseigner sur les moyens existants et les résultats que l'on peut en attendre. (Axes : aide à la formulation d'objectifs, identification des leviers de gestion).

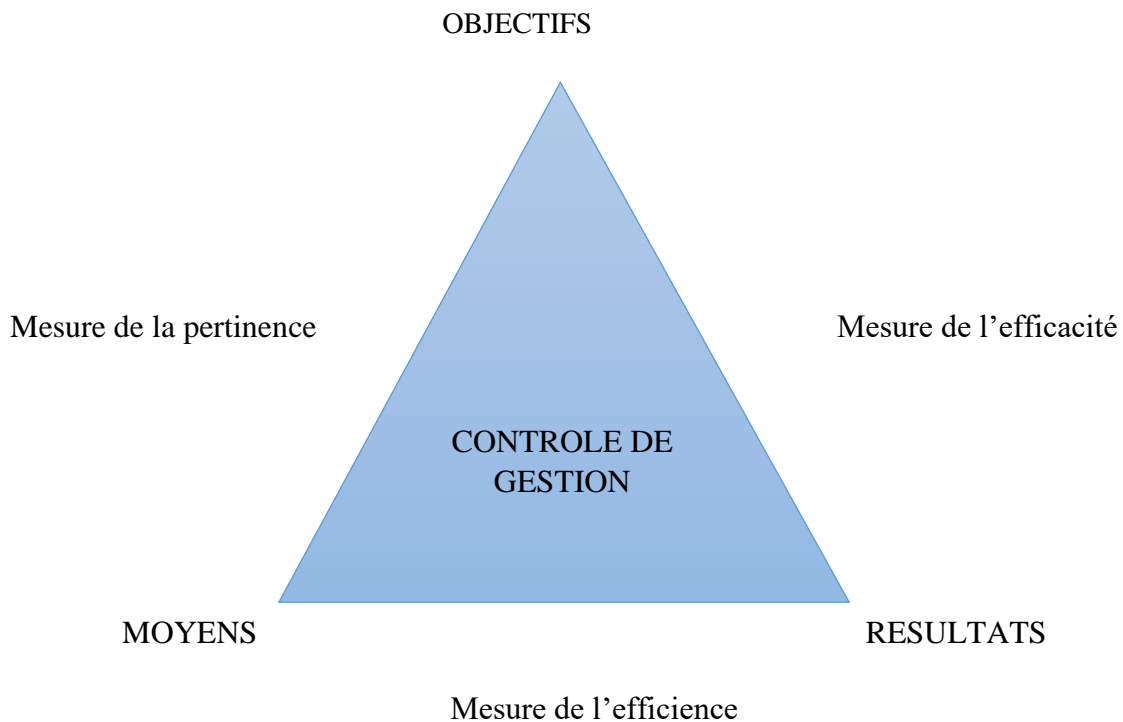
**Objectifs-résultats** : le contrôle de gestion analysera les résultats obtenus au regard des objectifs que l'organisation s'était fixés. (Axes : constat et explication des écarts entre prévu et réalisé).

**Résultats-objectifs** : après analyse des résultats, le contrôle de gestion peut aider à définir les actions correctives pour mieux atteindre les objectifs. (Axes : seuil d'alerte et replanification).

**Résultats-moyens** : l'analyse des résultats peut, dans d'autres cas, inciter à redimensionner (en plus ou moins) les moyens utilisés, compte tenu des résultats obtenus. (Axes : budget flexible, redéploiement de personnel, réorganisation des services).

**Moyens-résultats** : les moyens mis en œuvre et les résultats atteints, par l'organisation. La notion d'objectif est laissée de côté, puisque l'on évalue la taille des moyens affectés comparé aux résultats obtenus par d'autres organismes. (Axe : le benchmarking). Il s'agit de trouver des sources de comparaison pertinente

**Figure 3** : Le triangle du contrôle de gestion



**Source** : LONING Hélène, MALLERET Véronique, (2008), « le contrôle de gestion, Organisation, Outils et Pratiques », Dunod, Paris, p22

Ainsi, on parle de pertinence pour qualifier la relation entre les objectifs et les moyens, d'efficacité pour la relation entre objectifs et résultats et d'efficience pour qualifier la relation entre les moyens et les résultats.

### SECTION III : l'organisation de la fonction contrôle de gestion

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

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

#### 1. Les facteurs de contingence d'une entreprise

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

**1.1. La taille de l'entreprise :** Les petites et moyennes entreprises n'ont pas la même organisation que les grandes entreprises, la structure de management diffère selon la taille de l'entreprise. Plus l'organisation est grande, moins elle est flexible et plus elle génère des besoins de coordination. La taille de l'entreprise est un critère très important pour la construction des outils du contrôle de gestion. Plus l'entreprise est petite plus les outils du contrôle de gestion sont simples et plus la sophistication est faible. Ainsi, une analyse en fonction de la taille de l'entreprise, que ce soit par son chiffre d'affaires ou par les effectifs confirme ce que nous pouvons constater :

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

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

La technologie aide le contrôleur de gestion, elle facilite la réalisation de ses missions. Elle permet de lui consacrer moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations

externes afin de gagner plus de temps pour les analyses et les interprétations approfondies et elle permet d'alléger son rôle de vérificateur, la consolidation des données, et réduire son champ d'intervention sur la partie opérationnelle.

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

**1.3. La culture de l'entreprise :** Les cultures d'entreprises varient d'une entreprise à l'autre, c'est un élément particulier qui explique les bases du fonctionnement d'une entité spécifique.

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

**1.4. La Stratégie de l'entreprise :** Les managers ont deux préoccupations majeures : comprendre l'avenir et maîtriser les actions des autres, pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses entreprises. Ainsi, la stratégie de l'entreprise constitue un facteur de contingence dans la mise en place des outils du contrôle de gestion. Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché. Le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations. Par contre, si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir. Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité. Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités. Donc la stratégie doit conduire l'entreprise à définir son champ d'activité.

## **2. Rattachement du contrôle de gestion**

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

En raison de son caractère fonctionnel, tel qui a été décrit précédemment, le contrôle de gestion peut être rattaché à la direction générale (DG), à la direction administrative et financière (DAF) ou encore aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)<sup>11</sup>

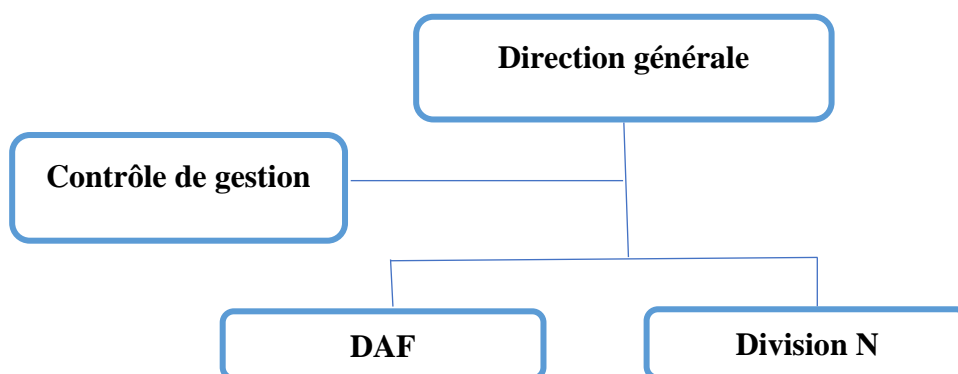
### 2.1. Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale (DG) :

Ce type de rattachement place le contrôleur de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général, dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise. Ce rattachement donne au service chargé du contrôle de gestion une visibilité, une transversalité et une légitimité permettant l'utilisation effective des outils mise en place dans la gestion quotidienne. Il permet une meilleure communication entre les différents niveaux d'administration. En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

Dans cette position le contrôleur est indépendant, elle le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et met en évidence son rôle de conseiller de gestion, et facilite sa tâche d'animation et de coordination. La fonction du contrôle de gestion est censée avoir plus de poids vis-à-vis des fonctions de l'entreprise, et aussi il donne au contrôleur de gestion une vision plus large de l'entreprise.

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

**Figure 4** : Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale



---

<sup>11</sup>LONING Hélène, MALLERETVéronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreù, Contrôle de gestion, des outils aux pratiques organisationnelles », 4<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2013, P293.

**Source :** LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andre u, Op.Cit. P 285.

## **2.2. Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière (DAF) :**

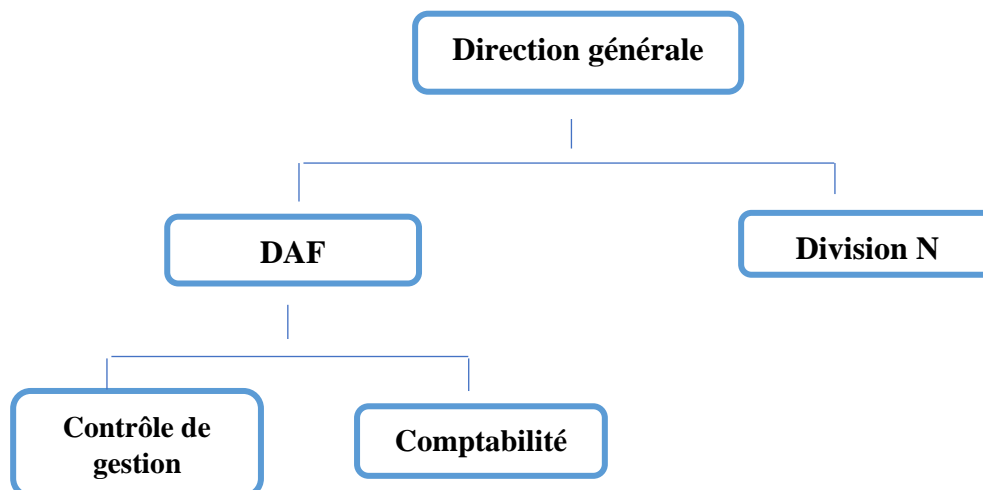
Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier.

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

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

L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limit e car le directeur financier peut constituer un obstacle entre la direction générale et lui ce qui peut empêcher ce dernier d'accomplir ses missions, sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, peuvent donc devenir plus difficiles<sup>12</sup>

**Figure 5 :** Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière



---

<sup>12</sup>BOUIN Xavier, SIMON Frédéric, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportement » 2 me Edition, Dunod, Paris, P.56.

Source : LONING Hélène, MALLERETVéronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreù, Op.cit. P 286.

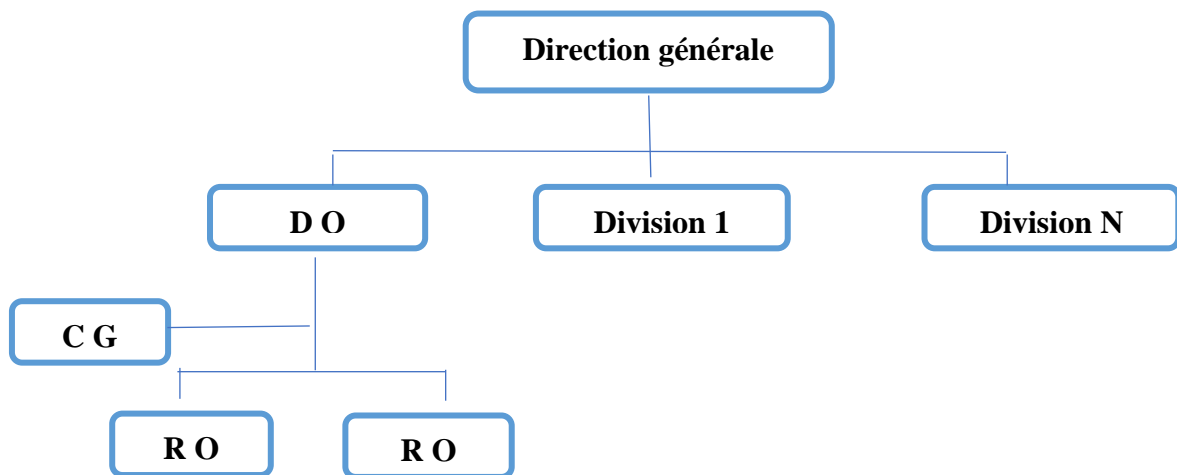
### 2.3. Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO) :

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

Les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion favorisent le rattachement la fonction du contrôle de gestion à des directions opérationnelles et stratégiques plus tôt qu'aux directions comptables et financières, car c'est une position qui favorise l'indépendance du contrôleur de gestion et qui lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importante<sup>13</sup>.

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

Figure 6 : Rattachement du contrôle de gestion à la direction opérationnelle



Source : : LONING Hélène, MALLERETVéronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreù, Op.Cit. P 287

<sup>13</sup> Mlle KORIB Naïma « Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprise algérienne », thèse de doctorat, Université ABOU BERKR BERKR BELKAID TILEMCEN, Option Management des organisations, 2018/2019, P29.

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

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

### **3. Le contrôleur de gestion**

#### **3.1. Définition contrôleur de gestion :**

Il existe de multiples définitions du concept de contrôleur de gestion, proposées par différents auteurs et organismes. Parmi celles-ci, nous trouvons la définition suivante :

« Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »<sup>14</sup>

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

#### **3.2. Métier du contrôleur de gestion**

Le métier d'un contrôleur de gestion consiste principalement à assurer une bonne visibilité de la rentabilité, l'optimisation des coûts et l'utilisation optimale des ressources de l'entreprise. Ce dernier est chargé d'analyser les données à sa disposition afin de veiller à la santé financière de l'organisation. Ce professionnel assiste ainsi la direction de l'entreprise et influe sur la prise de décisions stratégiques

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

---

<sup>14</sup> GERVAIS Jean-Claude « Contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, 1998, P 19.

Le métier du contrôleur de gestion est passé d'une fonction technique traditionnelle dont ses principales missions étaient la conception, l'interprétation des outils de gestion essentiellement financiers et l'évaluations des performances des activités et de leurs responsables, vers des fonctions de conseil et de communication, pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil<sup>15</sup>.

### 3.3. Profil du contrôleur de gestion

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

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent sur le plan des connaissances des activités de l'entreprise, un bon psychologue pour jouer pleinement son rôle d'animateur, capable de travailler avec la direction générale et également avec les hommes du terrain et les opérationnels. Il doit avoir un esprit d'analyser, de synthèse des informations relatives à l'entreprise et avoir des capacités pour communiquer, avec les opérationnels tout comme avec la direction générale. Il doit maîtriser le cœur du métier en termes d'informations.

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

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

Au-delà des connaissances financières, un contrôleur de gestion est obligé d'avoir une solide assise (base) dans d'autres domaines tels que : l'organisation, les systèmes d'information, la gestion des ressources humaines et les techniques d'expression<sup>16</sup>

**L'organisation** : il doit être capable d'organiser un service ou au moins relever les dysfonctionnements dans l'organisation d'une entité ;

---

<sup>15</sup> LONING Hélène, MALLERETVéronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreu, Op.Cit P18.

<sup>16</sup> LONING Hélène, MALLERETVéronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreu, Op. Cit P266.

**Système d'information** : dans les petites organisations il peut créer une application de gestion. Mais dans les autres cas, il sera l'utilisateur, donc pour cela, au-delà de dérouler les menus pour obtenir des données, il doit être capable de faire des extractions, des retraitements, des paramétrages etc. Ce qui demande une bonne connaissance du système utilisé.

**La gestion des ressources humaines** : il doit être apte de créer une bonne relation avec les autres acteurs de l'entreprise tout en gérant son équipe ;

**Les techniques d'expression** : il doit être capable de comprendre et parler le langage du terrain à cause son expérience professionnelle. Avoir l'aptitude de dialoguer, de négocier, d'expliquer, de convaincre, et même avoir une capacité à faire vivre et parler les chiffres.

Le contrôleur de gestion doit être rigoureux, réactif, doit avoir un profil relationnel, également il doit être capable de maîtriser les outils bureautiques.

### 3.4. Rôle du contrôleur de gestion

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

Le contrôleur de gestion a une multitude de rôles et ses rôles varient d'une entreprise à une autre. Il est prestataire de services du fait qu'il conseille, coordonne, observe et il est aussi animateur du système d'informations<sup>17</sup>.

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

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

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

---

<sup>17</sup> DESIRE-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel, KACHER, POLOSSAT Marc, « Le grand livre du contrôle de gestion » Paris, EYROLLES. P 55.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **4. Les entraves de la mise en œuvre du contrôleur de gestion**

La mise en œuvre d'un contrôleur de gestion peut être confrontée à plusieurs entraves, notamment :

**Résistance au changement :** Les employés peuvent être réticents à l'introduction d'un contrôleur de gestion, car cela peut remettre en question leurs méthodes de travail et leur autonomie. La résistance au changement peut entraver la mise en œuvre effective du contrôleur de gestion.

**Manque de soutien de la direction** : Si la direction de l'entreprise ne soutient pas pleinement la mise en place du contrôleur de gestion, cela peut entraîner un manque de ressources, de temps et d'engagement nécessaires pour mettre en œuvre efficacement le contrôleur de gestion.

**Manque de compétences et de connaissances** : La mise en œuvre d'un contrôleur de gestion nécessite des compétences spécifiques en matière de gestion financière, d'analyse de données et de systèmes d'information. Si l'entreprise ne dispose pas des compétences nécessaires en interne, cela peut entraver la mise en œuvre du contrôleur de gestion.

**Systèmes d'information inefficaces** : Un contrôleur de gestion dépend souvent de systèmes d'information fiables et efficaces pour collecter, traiter et analyser les données financières et opérationnelles. Si les systèmes d'information de l'entreprise sont obsolètes ou inefficaces, cela peut entraver la mise en œuvre du contrôleur de gestion.

**Culture d'entreprise non favorable** : Si la culture d'entreprise ne favorise pas la transparence, la responsabilisation et la prise de décision basée sur les données, la mise en œuvre du contrôleur de gestion peut être entravée. Une culture d'entreprise qui ne valorise pas la gestion axée sur les performances peut rendre difficile l'adoption du contrôleur de gestion.

**Objectifs contradictoires** : Si les objectifs des différents départements ou parties prenantes de l'entreprise sont contradictoires, cela peut rendre difficile la mise en œuvre d'un contrôleur de gestion qui vise à harmoniser les objectifs et les actions de l'entreprise.

Il est important de reconnaître ces entraves et de les aborder de manière proactive pour assurer une mise en œuvre réussie du contrôleur de gestion. Cela peut nécessiter un soutien et un engagement forts de la direction, des efforts de communication et de sensibilisation, ainsi que des investissements dans les compétences et les systèmes d'information appropriés.

## CONCLUSION

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

Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise,

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

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

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

**CHAPITRE II : LES OUTILS DU  
CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE  
LA PERFORMANCE D'ENTREPRISE**

## **CHAPITRE II : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE D'ENTREPRISE**

### **INTRODUCTION**

Il faut savoir que le contrôle de gestion est une fonction assez vaste et complexe dont l'objectif principal est la mise en place d'un bon pilotage pour améliorer la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion visant le pilotage de la performance est un processus dynamique qui comprends trois grandes étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation,

Le contrôle de gestion est une fonction de support transversale qui permet, en collaboration avec les différents responsables opérationnels de l'entreprise, d'assurer aux dirigeants, que les ressources et moyens mis en œuvre sont utilisés dans le but de réaliser une performance, à travers notamment la mise en place de mécanismes et procédures protégeant l'entreprise contre toute formes de risques (contrôle interne, audit) mais aussi la mise en place des outils de mesure et de pilotage de la performance.

La mise en place du contrôle de gestion au sein des entreprises s'inscrit bien dans les mêmes objectifs : observer, coordonner, aider, conseiller, piloter et contrôler les actions choisies s'ils mènent bien l'entreprise vers la réalisation de ces objectifs. Toutefois, les outils de contrôle et de pilotage ainsi que le degré de formalisation des procédures de contrôle dépendent du choix de l'entreprise

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

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

Dans ce chapitre nous allons aborder en premier lieu le processus du contrôle de gestion, ensuite, on parlera des principaux outils mis en place et enfin le suivi du concept de performance et le lien existant entre le contrôle de gestion et la performance

## **SECTION I : Le contrôle de gestion en tant que processus**

Selon (ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean, 1985), le processus contrôle de gestion « est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore »<sup>18</sup>

Le contrôle de gestion est un processus par lequel le dirigeant s'assure que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation<sup>19</sup>.

Ce processus peut être résumé en quatre grandes étapes, qui se déroulent successivement l'un après l'autre, et qui sont cernés par (ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean, 1985), dans les points suivants<sup>20</sup>: la planification, la budgétisation, action et suivi des réalisations et enfin analyser ou la mesure des résultats.

### **1. La planification**

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

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

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

---

<sup>18</sup> ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le contrôle de gestion », Publie-Union, P.217

<sup>19</sup> Anthony Robert Newton « Management control system », Publie-Irwin1965, Illinois

<sup>20</sup> ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le Contrôle de Gestion », Publie-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours PP. 5-7>.

## **2. La budgétisation**

La phase de planification est suivie directement par une phase de budgétisation, qui commence par la fixation des objectifs à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. Elle vise l'efficacité à court terme de l'exploitation des ressources de l'entreprise, elle se manifeste correctement à travers l'action dont la valorisation constitue le budget. Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel.

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

## **3. Action et suivi des réalisations**

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

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

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

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

## **4. Mesure des résultats**

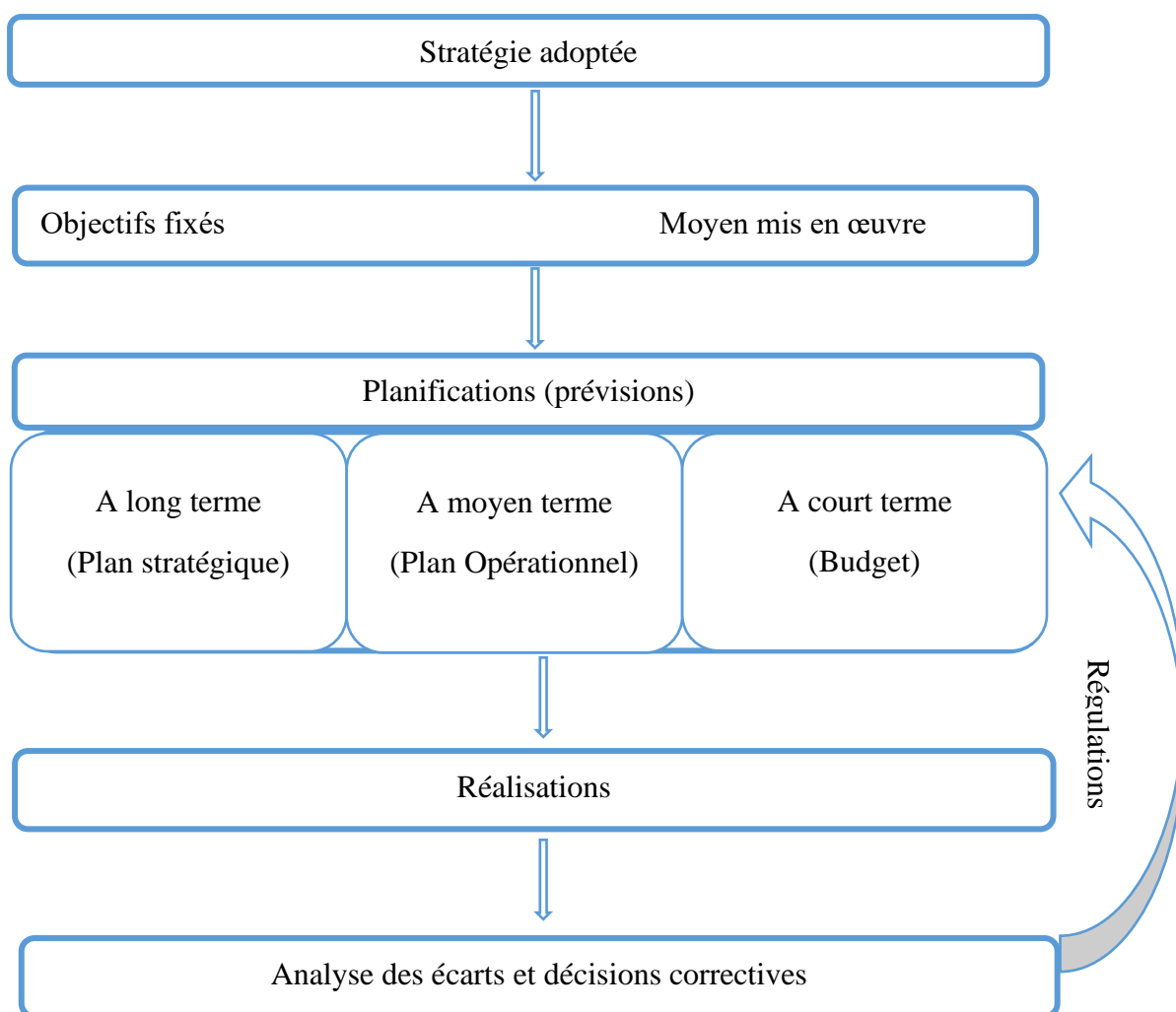
La dernière étape consiste à analyser les résultats des actions, l'explication des niveaux de performance atteints ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires. Donc, dans cette phase les résultats obtenus par l'entité vont être comparés aux résultats souhaités par la direction pour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

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

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

Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités. En tant que processus, le contrôle de gestion peut être schématisé de la manière suivante :

**Figure 7** : Processus du contrôle de gestion



Source : ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le Contrôle de Gestion », Publi-Union

## **SECTION II : Principaux outils du contrôle de gestion**

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils pour exercer ses différentes missions

Ces outils peuvent être classés en 3 catégories :

- ✓ Les outils de planification et de prévision.
- ✓ Les outils de pilotage pour évaluer et analyser les résultats.
- ✓ Les outils de communication.

### **1. Budgets et contrôle budgétaire**

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses. Le contrôle du budget est utilisé pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est essentiel de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles avec ceux qui avaient été budgétés. Pour cela, il convient d'éclaircir la notion et le rôle du budget ?

#### **1.1. Définition et rôle des budgets**

Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects tant financiers que non financiers, De ce fait, il sert de feuille de route pour l'entreprise.

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

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

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

- ✓ De préciser les objectifs poursuivis par l'organisation ;
- ✓ D'évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficacité des gestionnaires ;
- ✓ D'estimer les revenus associés aux plans ;
- ✓ D'établir un plan d'investissement et de production ;
- ✓ De planifier les approvisionnements ;

- ✓ De prévoir l'embauche de main-d'œuvre et d'en préparer la formation ;
- ✓ De réévaluer les objectifs et la stratégie de l'organisation.

### **1.2. Définition de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire constitue la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant les activités de l'entreprise. Le plan comptable présente la gestion budgétaire comme étant : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »<sup>21</sup>

Ces programmes d'actions chiffrées vont servir d'outils de pilotage car ils seront accompagnés par un contrôle a posteriori qui consiste à comparer les réalisations et les prévisions par la mise en œuvre d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

### **1.3. L'importance de la gestion budgétaire**

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

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

### **1.4. Les phases de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composée de deux phases : la budgétisation et le Contrôle budgétaire.

**La budgétisation** (L'élaboration de budget) : La constitution des budgets diffèrent selon les modes de gestion des entreprises, nous citons :

Budgets imposés : la direction assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens.

---

<sup>21</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.cit, P 225

Budgets négociés : consiste à faire une concertation entre les responsables opérationnels et la direction sur les propositions d'objectifs. Les décisions sont prises à partir d'un consensus tout s'assurant de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

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

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

Les budgets doivent envisager et englober :

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

Les budgets privilégiés sont les budgets de vente et de production : ce sont les budgets déterminants.

Lorsque ces plans d'actions sont acceptés les autres budgets de fonctionnement des différents services seront chiffrés : ce sont les budgets dépendants.

Tous les budgets aboutissent au compte de résultat prévisionnel.

L'élaboration du budget doit être accompagnée d'un suivi afin de garantir la bonne mise en œuvre des stratégies définies et d'assurer que les prévisions reflètent au mieux la réalité. C'est dans ce cadre que le contrôle budgétaire intervient

**Le contrôle budgétaire** : peut être défini comme la comparaison permanente des prévisions figurées dans le budget et les résultats réels. Son objectif n'est pas seulement de calculer les écarts des réalisations par rapport aux prévisions mais il consiste aussi à :

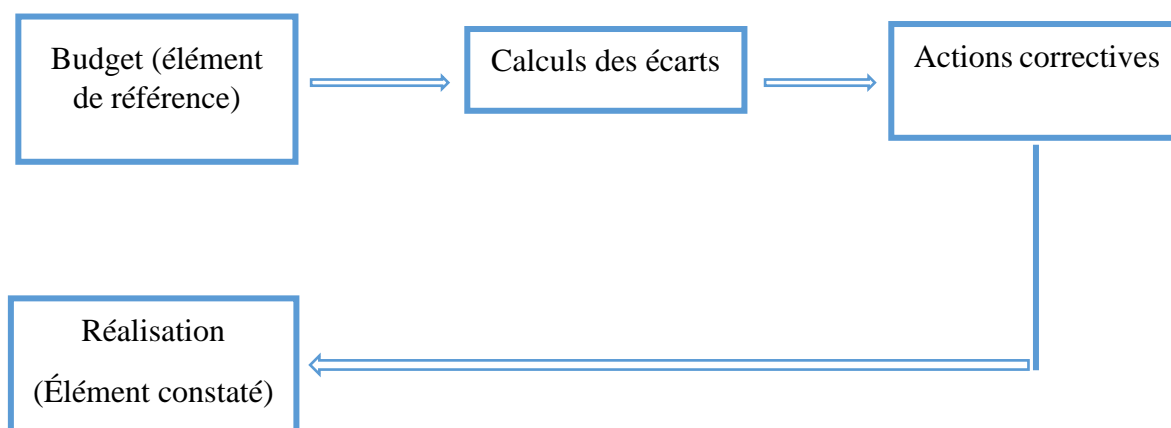
Analyse des écarts entre le réel et le budget : la construction du budget permet de définir le plan de marche de l'entreprise pour l'année à venir : objectifs de ventes, plans d'actions, organisations des différents services, ressources allouées à chacun. L'objectif du contrôle de gestion est de s'assurer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

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

Orienter les décisions des responsables budgétaires : le contrôle budgétaire doit se poser des questions sur la bonne marche des opérations et orienter les décisions qui permettront à l'entreprise en fin

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

**Figure 8** : Cheminement du budget et contrôle budgétaire



**Source** : ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le Contrôle de Gestion »

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

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

## **2. La comptabilité analytique**

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

La comptabilité analytique est un outil très précieux voire indispensable pour le contrôle de gestion. Elle porte un regard plus précis et plus détaillé sur les performances de l'entreprise que celui de la comptabilité générale. En effet, la comptabilité analytique permet de déterminer les performances, les marges et les coûts liés à chaque activité ou chaque catégorie de produits.

Elle apporte également un soutien dans l'évaluation et la gestion des stocks. Il existe plusieurs méthodes utilisées en comptabilité analytique pour calculer les coûts :

- ✓ La méthode des coûts complets.
- ✓ Calcul du coût de revient complet du produit
- ✓ La méthode du direct costing
- ✓ La méthode ABC (Activity-Based Costing)

### **2.1. Définition et objectifs**

La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs<sup>22</sup>.

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

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

- ✓ Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits : cela va permettre au gestionnaire de déterminer les rendements par activité et par produits ;
- ✓ Déterminer les bases d'évaluation pour certains éléments du bilan : dans une entreprise industrielle, le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat, c'est à dire incluant, en plus du prix d'achat, les frais d'approvisionnement. De la même façon, le stock final de produits

---

<sup>22</sup> BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, « Importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise CIVITAL (Bejaia) » Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option comptabilité, contrôle et audit, promotion 2017, P 27.

finis doit être évalué au coût de production, incluant en plus du coût des matières utilisées, les frais de fabrication.

Les objectifs de la comptabilité analytique sont multiples à savoir :

- Proposer des méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks ;
- Expliquer les résultats, en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondant : c'est l'analyse du résultat global en dégageant la contribution des différentes activités à ce résultat, résultat global étant la somme des résultats par activités ;
- Faire des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation par exemple) à long et à court terme ;
- Réaliser et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets) ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;
- Éclairer les prises de décisions de gestion

## **2.2. Différentes méthodes de calcul des coûts**

Selon le plan comptable français, un coût est défini comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Il est propre à l'entreprise qui le calcule. Il existe plusieurs types de coûts : coûts fixes /variables ; coûts directs /indirects ; coûts complets...

Nous distinguons plusieurs méthodes de calcul de coûts, qui sont entre autres : la méthode de coûts complet, la méthode de direct costing et la méthode ABC.

### **2.2.1. La méthode de coûts complets**

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

La manière de répartir l'ensemble des coûts, et notamment ceux qui n'ont qu'un rapport lointain avec les produits, posera des problèmes complexes.

La méthode de coûts complets partage les charges incorporables en charges directes et charges indirectes.

**Les charges directes** sont des charges qu'on peut affecter sans ambiguïté et sans calcul préalable au coût d'un produit, ce sont des charges pouvant s'imputer naturellement aux produits et services concernés.

**Les charges indirectes** nécessitent des calculs au préalable car elles concernent plusieurs produits en même temps. Ces charges vont être réparties selon des clés de répartition comme le nombre d'heures de main d'œuvre directe ou le kilo de matière première utilisée, etc.

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

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

Nous faisons la distinction entre des centres principaux et des centres auxiliaires<sup>23</sup> :

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

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

**Calcul du coût de l'unité d'œuvre**

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

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

Il est nécessaire de définir une unité d'œuvre pour chaque centre principal. Cette unité d'œuvre est choisie par le contrôleur de gestion et doit être pertinente avec la façon dont sont réalisées les coûts.

Parmi les unités d'œuvre, on peut citer : l'heure machine ; l'heure de main d'œuvre directes ;

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

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \text{coût total du centre} / \text{nombre d'unités d'œuvre produites}$$

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

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

**2.2.2. Calcul du coût de revient complet du produit**

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

**Le coût de production** (ou de sortie des produits) qui s'obtient en additionnant le coût d'achat des matières premières consommées, les charges directes de production (main d'œuvre etc.) et les charges indirectes.

---

<sup>23</sup> BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P 28.

Les **charges directes** de distribution (dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ;

Les **charges indirectes** de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.)

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

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

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

L'avantage de cette méthode permet :

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

### **2.2.3. La méthode du direct costing**

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

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

Les coûts variables sont définis comme ceux dont le total varie en fonction du volume d'activité, les coûts fixes sont ceux dont le total ne varie pas le volume d'activité<sup>24</sup>

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

L'avantage de cette méthode permet :

- ✓ Déterminer la contribution de chaque activité ou produit à la couverture des coûts fixes à travers une série de marges (marge brute, marge sur coûts variables...) propres à chaque entreprise ;

---

<sup>24</sup> DESIRE-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel, KACHER Nathalie, POLOSSAT Marc, Op.Cit, P 205.

- ✓ Calculer le point mort ou seuil de rentabilité d'une activité : c'est-à-dire la quantité pour laquelle le bénéfice d'une activité est égal à zéro (si une entreprise vend une quantité supérieure au point mort, il réalisera des bénéfices, et dans les cas contraires elle vend en dessous, elle fera des pertes)
- ✓ Définir politiques de prix et d'évaluer les risques

#### **2.2.4. La méthode ABC**

La méthode ABC signifie Activity Based Costing, est une méthode de calcul de coût complet basé sur les activités., elle se caractérise par :

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

Tout comme la méthode des coûts complets par centre d'analyse, l'**Activity Based Costing** est une méthode de coût complet qui prend en compte les charges directes et les charges indirectes. La différence avec la méthode des centres d'analyse va justement se trouver dans le traitement des charges indirectes. En effet, elle divise cette fois l'entreprise en ensemble d'activité de processus pour analyser les coûts de chacune d'elle. Le principe est le suivant : « l'activité consomme des ressources, les produits consomment des activités », en d'autres mots les coûts de l'entreprise tel que les matières premières et la main d'œuvre consomment des activités qui elles-mêmes consomment des ressources. Pour comprendre la méthode, il va être nécessaire de définir 3 notions : une **tâche** qui correspond à une mission effectuée (emballer un carton, coller une étiquette), une **activité** qui est un ensemble de tâches (traitement des colis, réception des marchandises...) et un **processus** qui englobe un ensemble d'activités qui s'enchaînent (processus de production, processus d'approvisionnement etc...)

Cette méthode va donc permettre d'allouer différemment et plus pertinemment les charges indirectes de l'entreprise. Voici les étapes de traitement de celles-ci :

- ✓ Il faut tout d'abord identifier les activités de l'entreprise
- ✓ Ensuite il faut définir un inducteur pour chaque activité (c'est une unité de mesure de l'activité : correspond plus ou moins aux unités d'œuvres dans la méthode traditionnelle)
- ✓ Par la suite il faudra allouer l'ensemble des charges indirectes aux différentes activités qu'ont été identifiées

Nous définirons ensuite les inducteurs de coûts pour pouvoir calculer le coût unitaire de chacun d'eux Les inducteurs de coûts peuvent être d'organisation (nombre de lots fabriqués, commandes fournisseurs passées, nombre de réception...), de volume (heure de MOD ou de machine, Kg de matière première acheté etc.), de produits/services (nombre de référence produits, nombres de clients

ou de fournisseurs) ou encore être des caractéristiques de l'entreprise (le plus utilisé étant le chiffre d'affaires)

Les apports de la méthode ABC, toujours dans une optique de performance ainsi que sur les limites de cette dernière, elle permet d'éliminer l'effet de subventionnement entre les produits et de calculer une rentabilité beaucoup plus juste et par conséquent de faciliter la prise de décision

Elle donne une excellente vision transversale de l'entreprise et de ses processus

Cette méthode est une très bonne adaptation pour répondre au problème des récentes transformations de modèle de coût des entreprises qui supportent de plus en plus de charges indirectes

Cependant, comme toutes les méthodes, l'ABC rencontre également quelques limites suivantes :

- ✓ Très complexe à mettre en œuvre
- ✓ Nécessite beaucoup plus de temps en amont, notamment avec l'analyse des processus, tâches et activités de l'entreprise et le choix des inducteurs qui doit être pertinent pour garantir la fiabilité de la méthode
- ✓ Entraîne un besoin de système d'information complet, à jour et fiable
- ✓ Complexité éventuelle des calculs et des interprétations lorsque l'organisation comporte de nombreuses activités

C'est une méthode qui est donc coûteuse aussi bien en temps qu'en argent

### **3. Le reporting**

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

#### **3.1. Définitions et objectifs du reporting**

Le concept de reporting est décrit de manière variée dans plusieurs ouvrages, mais toutes ces définitions tendent vers un sens commun. Voici quelques-unes des définitions que nous allons présenter ci-dessous :

« Le reporting de gestion est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financiers, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle (centre de coût ou centre de profil) »<sup>25</sup>.

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »<sup>26</sup>

Initialement perçu comme un instrument de contrôle reposant principalement sur des indicateurs quantitatifs, il est progressivement devenu un véritable outil de dialogue et d'aide à la décision<sup>27</sup>

**Le reporting comme outil de contrôle :** En généralement le reporting est trimestriel s'il n'y a pas de pressions financières exercent sur l'entité qui va leur pousser à réaliser chaque mois, il a d'abord pour objectif de contrôler les résultats financiers par rapport à des objectifs (en général, le budget). Le reporting permet à son utilisateur de se renseigne de manière exhaustive sur l'activité de l'entreprise et fournit des données brutes, à titre d'exemple le chiffre d'affaires et marge par produit, par vendeur etc.

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

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

**Le reporting comme outil d'aide à la décision :** Le reporting joue un rôle d'alerte, il informe rapidement l'utilisateur sur les dysfonctionnements (ou un écart budgétaire) et devient le point de départ d'analyses.

---

<sup>25</sup> CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », édition Dunod, Paris, 2014, P 52.

<sup>26</sup> Norbert GUEDJ, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2005. P 319.

<sup>27</sup> CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », Op.Cit, P 53

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

### **3.2. Les différents types de reporting**

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

**Le reporting financier :** s'intéresse à la description financière des événements économiques spécifiques concernant une organisation ou une entité comptable définie afin de fournir des informations à des utilisateurs divers. C'est une opération qui permet de faciliter la collecte, le stockage, l'analyse, l'exploitation et le partage des informations sur les activités financières d'une entreprise. Grâce à cet outil le directeur financier et le contrôleur de gestion sont en mesure d'exercer un contrôle et un suivi des indicateurs financiers de manière plus autonome.

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

**Le reporting social et environnemental :** Au-delà du reporting financier nous pouvons retenir le reporting social et environnemental. Selon certains, le terme reporting est généralement rattaché à la comptabilité financière. Le reporting social et environnemental traite les différents événements sociaux et environnementaux et ne se limite pas aux événements économiques. C'est un outil de dialogue entre l'organisation et la Société, il doit permettre à la direction de l'entreprise à la fois de gérer ses responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et d'en rendre compte aux tiers concernés, permet d'évaluer la performance de la société et de communiquer ces informations aux groupes concernés à l'intérieur et à l'extérieur.

### 3.3. Finalité de reporting

Le reporting doit répondre à une certaine condition de base pour être utilisable et efficace comme tels que : La fiabilité des données, la confidentialité des données financières sensible et la rapidité de production et de diffusion d'un reporting<sup>28</sup>

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

**La confidentialité des données financières sensibles :** Le contrôleur de gestion doit être capable de protéger les données financières sensibles en utilisant des bases de données multidimensionnelles, La mise en place d'un système de gestion et d'approbation des accès et des listes des destinataires sont nécessaires.

**La rapidité de production et de diffusion :** nous pouvons situer ce point à deux niveaux essentiels :

- Dans un premier point, nous devant avoir une idée sur la date de diffusion du reporting vers la fin des événements du mois. A titre d'exemple si je produis un reporting mensuel des ventes du mois de mars, quel est le jour du mois d'avril où le reporting va pouvoir être diffusé ? Plus le reporting prend du temps avant sa diffusion plus il perdra sa pertinence.

- Dans un second temps le contrôleur de gestion essaye à tout prix pour que le reporting soit produit et diffuse à un laps de temps court le plus possible afin de se concentrer sur l'analyse de l'outil. Le temps que demande le reporting pour être produit et diffusé par le contrôleur de gestion est du temps à faible valeur ajoutée ou en autre terme du temps perdu ou temps gaspillé, c'est le temps de recueil des informations, leur réconciliation, il est chronométré le reporting et répétitif etc.

## 4. Le tableau de bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord

### 4.1. Définitions et rôles de tableau de bord

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord

---

<sup>28</sup> CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, Op.Cit, P 55.

Selon ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2004), « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer »<sup>29</sup>

Selon Norbert GUEDJ « Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientations de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise »<sup>30</sup>

Selon EL GADI Abdelhamid « Le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée »<sup>31</sup>

Et selon BOISSELIER Patrick « Le tableau de bord est un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aide au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs »<sup>32</sup>

En résumé, le tableau de bord est un outil qui s'adapte parfaitement aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

Le tableau de bord répond à nombreux attentes, du fait qu'il est venu compenser les limites des autres outils du contrôle de gestion. Au fur et à mesure du temps ses rôles sont devenus de plus en plus large. Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision<sup>33</sup>

---

<sup>29</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2004), DECF « contrôle de gestion » 5 éditions, p591

<sup>30</sup> Norbert GUEDJ, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2005, P285.

<sup>31</sup> EL GADI Abdelhamid, (1996), « Audit et contrôle de gestion » 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, p32

<sup>32</sup> BOISSELIER Patrick, « contrôle de gestion, cours et application », édition Vuibert, Paris, 1999, P40

<sup>33</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « DCG 11 Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS », 2<sup>é</sup> éd, Dunod, Paris, 2010, P 552.

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

- ✓ Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- ✓ Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues afin de les améliorer.
- ✓ Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.
- ✓ La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

**Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :** Cet instrument est un référentiel commun pour des échanges constructifs. Pour qu'il devienne un outil irremplaçable de coopération et de dialogue, il doit répondre à une certaine condition qui sont énumérées ci-dessous :

- ✓ Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- ✓ Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- ✓ Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun. Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif

**Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision :** Le tableau de bord fournit des informations sur l'état de fonctionnement de l'entreprise et sur ces points clés de gestion.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. C'est dans ce sens que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire. De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

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

**Le tableau de bord joue un rôle d'alerte :** car il permet de détecter rapidement tout écart par rapport aux résultats prévus. Cela permet au responsable concerné d'engager à temps des actions correctives, ce qui fait du tableau de bord un véritable outil de pilotage

#### **4.2. Objectifs du tableau de bord**

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

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

#### **4.3. Les différents types de tableau de bord**

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

Nous pouvons distinguer trois types de tableau de bord, qui sont : le tableau de bord stratégique (ou « balanced scorecard »), de gestion (ou tableau de bord budgétaire) et le tableau de bord opérationnel (ou tableau de bord de la performance)<sup>34</sup>

**Le tableau de bord Stratégique (ou Balanced scorecard) :** Le tableau de bord stratégique est un tableau de bord multidimensionnel qui a été introduit aux États Unis au début des années 1990 pour remédier aux limites des systèmes de mesure de la performance qui existaient et qui étaient unique financière.

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

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

**Le tableau de bord de gestion (ou tableau de bord budgétaire) :** L'élaboration du tableau de bord de gestion se fait par le chef d'entreprise, le chef de projet ou le directeur administratif et financier. Il a pour objectif d'évaluer les performances financières de l'entreprise en mettant en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations. Il est plus utilisé pour contrôler l'état financier mais il permet également d'analyser les causes de ces écarts et mettre en place des actions correctives.

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

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

Le tableau de bord opérationnel a pour objectif de mesurer l'avancement ainsi la performance des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de

---

<sup>34</sup> DESIRE-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel, KACHER Nathalie, POLOSSAT Marc « Le grand livre du contrôle de gestion », Op.Cit., P 256.

prendre les mesures correctives essentielles. Il présente, la plupart du temps, les informations en temps réels sur l'état des performances purement opérationnelles.

#### **4.4. Élaboration d'un tableau de bord**

L'élaboration du tableau de bord résulte la volonté des responsables pour le suivi des objectifs fixés et pour évaluer leurs performances réelles par rapport aux objectifs prédéfinis.

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

La construction d'un système de tableau de bord stratégique (ou balanced scorecard) se réaliser en cinq grandes étapes<sup>35</sup>:

✓ **La première étape**, consiste à traduire la stratégie générale de l'organisation en objectifs stratégique. A titre d'exemple il s'agit d'atteindre une part du marché de 30% pour certains produits de façon continue jusqu'à trois ans ou de réaliser une rentabilité comptable pour l'actionnaire de 15% en horizon de deux ans. Les responsables doivent énoncer les objectifs stratégiques dans les quatre perspectives (Axe financier, axe client, axe de processus interne de gestion et axe de l'apprentissage organisationnel du BSC) et les connecté entre eux par des liens de cause à effet.

✓ **La deuxième étape**, dans cette étape les objectifs stratégiques qui sont choisis dans les quatre axes (ou perspectives) doivent être traduits en plans d'action. Pour réaliser les objectifs prédéfinis, les membres de l'organisation doivent utiliser (ou mettre en oeuvre) l'ensemble des actions retenues dans les plans d'action. A titre d'exemple, une stratégie de croissance de marché peut se traduire en un plan d'action comme suite, prévoir une augmentation de nombre de canaux de distribution utilisés pour un produit bien définit ou même de développer une nouvelle gamme de produits. Organisation peut se fixer comme objectif une amélioration de l'efficacité opérationnel de production qui leur poussent à retenir comme action réduite le coût de production ou le coût de distribution d'un produit ou un service.

---

<sup>35</sup> DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés », édition Pearson Éducation, Paris, 2005. P 237

✓ **La troisième étape**, cette étape suivante consiste à identifier les facteurs clés de succès et de risque pour chaque objectif stratégique et les plans d'action qui lui sont liés. Il est important ou indispensable d'élaborer un ou plusieurs indicateurs de performance, pour chaque facteurs clés de succès ou de risques que l'entreprise doit maîtriser pour être ou rester compétitive. Chaque indicateur de performance, lié à un facteur clés de succès ou de risque des plans d'action qui permet à la réalisation des objectifs, devra effectuer un ou plusieurs mesures de performance. Ces mesures de performances sont entre autres une mesure de part de marché ou une mesure de la satisfaction de la clientèle etc.

✓ **La quatrième étape**, dans cette phase le travail de conception et de mesure doit ensuite être confronté avec les systèmes d'information existants dans l'organisation. Faire une comparaison entre le système d'information existant et les instruments de mesurer de performance identifier dans la phase précédente afin de connaitre le plus souvent une série de mesurer manquent.

✓ **La cinquième étape**, conformément aux résultats obtenus, il convient d'ajuster les objectifs en fonction des performances réalisées par des actions correctives au cas où il aura des dérives. A titre d'exemple si la part du marché atteinte dans le produit-marché visé se révèle insuffisante par rapport à l'objectif prédéfini, il faut alors prendre la décision de modifier l'objectif ou de réviser les plans d'action en vue d'atteindre cet objectif. Ce tableau de bord stratégique peut alors se décliner en tableaux de bord opérationnels dans les différents centres de responsabilités opérationnels de l'entreprise (départements, ateliers, services etc.).

La création d'un balanced scorecard suit un processus similaire à celui de la méthode OVAR, mais on peut identifier trois différences clés entre ces deux approches<sup>36</sup> : Un canevas préétabli des quatre dimensions de la performance et des relations de causalité qui reliant les quatre axes dans le balanced scorecard ;

Un processus de définition des objectifs et des mesures de performance « top down » avec très peu d'implication des membres de l'organisation dans le choix des objectifs et le design des mesures de performances ;

La dimension variable d'action moins explicite avant d'identifier dans le balanced scorecard qui définit des plans d'actions avant d'identifier les facteurs clés de succès, liés à ces plans d'action.

**Les quatre axes ou dimension du Balanced scorecard ou tableau de bord prospectif <sup>37</sup> :**

---

<sup>36</sup> DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés » Op.Cit P 238.

<sup>37</sup>Idem, P239.

✓ **Axe financier** : objectif principal est la maximisation ou l'amélioration de la valeur pour l'actionnaire. L'axe financier est la finalité du processus. Les dirigeants cherchent toujours à séduire les actionnaires par exemple en augmentant le chiffre d'affaires, en réduisant les coûts et d'améliorer la productivité pour augmenter la rentabilité.

✓ **Axe clients** : L'axe client identifie les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner, ceux qui généreront le chiffre d'affaires nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. L'objectif ultime de cette section est la satisfaction de la clientèle selon les produits et services offerts.

✓ **Axe des processus internes** : L'axe des processus internes détient les processus permettant à l'organisation d'atteindre ses objectifs, en vue de répondre aux besoins des clients et de générer une rentabilité financière pour ses actionnaires. L'objectif de cet axe est la recherche de la satisfaction des clients et des actionnaires dans un processus auquel l'entreprise excelle.

✓ **Axe d'apprentissage organisationnel** : L'axe de l'apprentissage organisationnel est en fait la façon d'exceller dans les trois axes précédents. L'entreprise doit chercher à savoir s'ils disposent des compétences, des capacités et des systèmes d'information adéquats pour assurer le maintien de sa performance financière et économique à long terme. Donc objectif de cette section pour l'entreprise est de maintenir son aptitude au changement pour réaliser sa vision.

#### **4.5. Les indicateurs du tableau de bord**

Les indicateurs sont des données quantifiées qui permettent de mesurer l'efficacité et l'efficience d'un processus ou d'un objectif. Les indicateurs, les plus utilisés, qui composent les tableaux de bord peuvent ainsi se présenter sous différentes formes<sup>38</sup> :

✓ **Les écarts** : ils se calculent le plus souvent entre un objectif et un résultat réel (ou entre prévu et réalisé), pour connaître la différence entre ces deux afin de réagir dans le cas où le résultat est néfaste pour l'entreprise.

✓ **Les clignotants ou seuils limites** : ils sont destinés à attirer l'attention des responsables, lorsqu'ils sont atteints, le responsable est tenu d'intervenir en mettant en œuvre des actions correctives à temps.

✓ **Des graphiques** : ce sont des traces qui nous permettent de voir carrément les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. A titre d'exemple on peut énumérer un histogramme.

---

<sup>38</sup> AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « mini manuel de contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011., P 199.

✓ **Des données relatives sous forme de ratios et pourcentages** : il s'agit de, rapports entre deux grandeurs significatives. Ces derniers doivent être définis de sorte qu'une augmentation du ratio soit un signe d'amélioration de situation. A titre d'exemple :

**Un ratio de non-qualité = (nombre de pièces défectueuses/nombre total de pièce fabriquées).**

✓ **Des données brutes** : comme tels qu'un coût, un tonnage de production, un nombre de pièces défectueuses, des jours de délais de livraison etc.

**Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires, la qualité de leur mesure dépend aussi de ces principes ci-dessous<sup>39</sup> :**

✓ **Fiable** : les données qui servent au calcul doivent être parfaitement contrôlées pour avoir un degré élevé de confiance dans l'information et dans la mesure des produits ;

✓ **Pertinent** : il doit être utile et adapté au contexte particulier de l'utilisateur du tableau de bord pour lui permettre de prendre des bonnes décisions ;

✓ **Cohérent** : un indicateur ne doit pas être contradictoire aux autres indicateurs de l'entreprise, il doit être défini partout de la même façon dans un ou plusieurs tableaux de bord ;

✓ **Actualisé** : Ils doivent être fondés sur des informations récentes, remontant au plus à quelques semaines.

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

### **SECTION III : Le contrôle de gestion au service de la performance d'entreprise**

Le contrôle de gestion permet donc d'évaluer la **performance** économique d'une entreprise, ses points forts, les risques, d'anticiper l'avenir face à la montée de la concurrence et pouvoir ainsi apporter des solutions à la direction.

---

<sup>39</sup> AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « mini manuel de contrôle de gestion », Op.Cit, P 200

## **1. Définition et typologie de la performance**

Étymologiquement, le mot performance vient de l'anglais performance, dérivé du verbe « to perform » qui a un double sens. Premièrement il fait référence à la réalisation d'un exploit et d'un autre côté il renvoie directement à un accomplissement

Dans le domaine de la gestion, la performance reste une notion assez floue et elle est utilisée en contrôle de gestion que dans le sens de sa traduction étymologique anglaise. On retrouve ainsi les notions de mesure, évaluation et estimation de la performance. On peut d'ailleurs caractériser la performance d'une entreprise comme « le niveau de réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommées ».

Certains auteurs comme Bourguignon regroupe la performance dans la gestion autour de 3 parties :

**La performance-SUCCES** : Lorsque l'on associe la performance avec le succès, il y a donc un jugement de valeur par rapport à un point de repère donné.

**La performance-RESULTAT** : Il s'agit là de rendre compte simplement du résultat obtenu à la suite d'une action, sans jugement de valeur.

**La performance-ACTION** : Elle signifie simplement une action ou un processus mis en place.

La performance globale à long terme d'une entreprise peut englober plusieurs critères de pérennité tels que la stratégie cohérente de l'entreprise, la croissance des activités et du chiffre d'affaires, la qualité de produit et/ou service, une forte implication du personnel, les avantages concurrentiels, une culture d'entreprise dynamique, la bonne circulation d'information, la capacité de création de valeur pour les différents clients, la qualité du management et plus récemment la prise en compte de la RSE (Responsabilité Sociale de l'Entreprise).

D'autres facteurs de performance financière sont mesurés traditionnellement par la rentabilité des investissements, le rendement des actifs ou encore la profitabilité. Ces indicateurs sont facilement quantifiables et facilite la détermination de la performance d'une entreprise. Cependant, ils ne suffisent plus à mesurer entièrement cette dernière puisqu'ils ne tiennent pas compte des performances organisationnelles, marketing ou encore concurrentielles.

Pour MACHESNY Alfred : « La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché »<sup>40</sup>

Pour CHANDLER Pierre :« La performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique, l'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les

---

<sup>40</sup> BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit, P21

processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin »<sup>41</sup>

Nous pouvons retenir ces quatre différents types de performances

• **Performance Financière** : Mesure des résultats financiers, tels que les bénéfices, le retour sur investissement (ROI), la rentabilité, les marges bénéficiaires, et la gestion des coûts.

Exemples d'indicateurs : Chiffre d'affaires, marge brute, bénéfice net, retour sur capitaux propres (ROE).

• **Performance Opérationnelle** : Évalue l'efficacité des processus et des opérations internes.

Exemples d'indicateurs : Temps de cycle de production, taux de défaut, coût par unité produite, efficacité des processus.

• **Performance Stratégique** : Mesure le degré de réalisation des objectifs à long terme et la capacité à mettre en œuvre la stratégie.

Exemples d'indicateurs : Part de marché, croissance des revenus, positionnement concurrentiel.

• **Performance des Ressources Humaines** : Évalue la gestion et l'efficacité du capital humain.

Exemples d'indicateurs : Productivité par employé, taux de rotation du personnel, satisfaction des employés, engagement des employés.

## **2. Les critères de performance**

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

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

**2.1. L'efficacité** : efficacité peut être conçue comme étant : « le rapport entre le résultat atteint par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, Op.Cit., P 21.

<sup>42</sup> DIANE Oumar, Mlle. NIANG Madina, « Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise pharmaceutique » Mémoire de fin d'étude, université Mouloud MAMMERI -Tizi Ouzou, option : Audit et contrôle de gestion promotion 2020, P 32

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

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

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

**2.2. L'efficience** : on peut définir efficience comme étant : « L'efficience est le rapport entre le résultat obtenu et les ressources utilisées. L'exigence d'efficience correspond ainsi à l'atteinte du résultat, avec un minimum de ressources mobilisées (temps minimal, efforts limités, économie de moyens) »<sup>43</sup>

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

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

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

**2.3. La pertinence** : La mesure de la pertinence doit être fait tout au long d'un cycle et c'est toujours difficile de mesurer cette notion. C'est la cohérence ou la relation entre objectifs poursuivis d'une part et les moyens (ou les ressources) mises en place par l'entreprise d'autre part afin d'atteindre les buts fixés. Autrement dit, c'est la combinaison entre efficacité et efficience, donc on peut dire que la pertinence, c'est la capacité à réaliser les objectifs assignés de manières efficace et efficience.

**2.4. L'économie** : la notion d'économie peut être définie comme suit : « L'économie étudie la manière dont les individus, les groupes, les sociétés utilisent des ressources rares en vue de satisfaire au mieux leurs besoins »<sup>44</sup>.

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

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

---

<sup>43</sup> DIANE Oumar, Mlle. NIANG Madina, « Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise pharmaceutique » Op.Cit, P 33

<sup>44</sup> CHATBI Assia, ZORELI Nora, « Contribution du contrôle de gestion à la performance d'entreprise Cas : Électro-Industries d'AZAZGA », mémoire de fin de cycle master, UNIVERSITE MOULOUZ MAMMARI TIZI-OUZOU, option finance d'entreprise, Promotion 2018 – 2019, P 39.

### **3. La mesure de la performance**

Mesurer la performance d'une entreprise permet à l'entreprise d'accroître sa source de croissance, de développement et d'excellence. De plus, mesurer la performance d'une entreprise permet d'évaluer la stratégie, prendre des décisions éclairées, améliorer l'efficacité, fixer des objectifs, comparer avec les concurrents et rendre compte aux parties prenantes.

Il est nécessaire de s'appuyer sur des critères bien définis cités ci-dessous :

- **Indicateurs Clés de Performance (KPI)** : Outils essentiels pour mesurer et suivre les aspects spécifiques de la performance. Les KPI doivent être alignés avec les objectifs stratégiques de l'organisation : Taux de rentabilité des ventes, coût d'acquisition client, taux de satisfaction client.
- **Tableaux de Bord (Balanced Scorecard)** : Outil qui permet d'évaluer la performance à travers plusieurs perspectives : financière, client, processus internes, et apprentissage et croissance : Performance financière, efficacité des processus internes, développement et formation des employés.
- **Analyse des Écarts** : Comparaison entre les performances réelles et les performances attendues pour identifier les écarts et prendre des mesures correctives.

### **4. Le lien entre le contrôle de gestion et la performance**

Le contrôle de gestion va permettre de suivre les réalisations de l'organisation, la comparaison des résultats obtenus et l'analyse de ses derniers. Dans ce sens il va donc contribuer à la performance de l'entreprise, autrement dit l'objet du contrôle de gestion est de maîtriser cette performance

Le contrôle de gestion travail en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs a moyens ou long terme et y associer les moyens nécessaires pour leur atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance espérée grâce à l'atteinte des objectifs.

Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs.

L'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

## CONCLUSION

Ce chapitre nous a permis tout d'abord de connaître que le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés

Le contrôle de gestion a pour objectif de : mesurer, analyser, et améliorer la performance de l'entreprise, Cette maîtrise est assurée par les responsables opérationnels et la direction générale.

Le contrôleur de gestion a pour vocation de les aider à obtenir cette maîtrise, en mettant en œuvre les outils nécessaires à la définition des objectifs, l'élaboration des plans d'action, et le suivi des réalisations.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévision, de mesure de la performance et de pilotage afin d'exercer ses différentes missions.

La comptabilité de gestion réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeants de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation

Un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilités, d'objectifs et /ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme.

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

Les tableaux de bord et le reporting sont des instruments de pilotage à court terme dirigés vers l'action, Ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs, pertinents, obtenus rapidement traduisant les facteurs de compétitivité de l'entreprise

Pour résumer, la performance est une notion multidimensionnelle qui intègre la prise en compte de différents indicateurs de performance. Elle dépend en partie de la perception de la performance des acteurs qui la mesure. Elle va alors dépendre notamment de la stratégie de l'entreprise, de ses objectifs et les ressources qu'elle déploie

Dans le chapitre suivant, nous aborderons le cas pratique de mon travail qui est les pratiques du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Économique SEAAL /SPA située à Kouba.

Nous commencerons par la présentation de l'entreprise ; ensuite la place du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise et enfin les pratiques utilisées par des contrôleurs de gestion.

**CHAPITRE III : PRATIQUES DE CONTROLE  
DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE  
PUBLIQUE ECONOMIQUE (SEAAL /SPA)**

## **CHAPITRE III : PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE (SEAAL/SPA)**

### **INTRODUCTION**

Pour rendre concret ce qu'été présenté dans l'aperçu théorique, une collecte d'informations a été faite à partir d'un stage pratique au niveau de la société des eaux et l'assainissement d'Alger SEAAL. Ce stage va nous permettre de vérifier les notions présentées dans la partie théorique de mon travail sur le terrain.

Dans ce nouveau chapitre, nous essayerons d'aborder le travail fait par le contrôleur de gestion au sein de SEAAL, nous commençons par une présentation générale de l'entreprise SEAAL, suivi de la place du contrôleur de gestion au sein de cette société, et enfin la façon dont elle procède pour mettre en œuvre les outils de contrôle de gestion.

### **SECTION I : Présentation générale de la Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger**

Le Ministère des Ressources en Eaux a pris une décision de fusionner les entreprises Algérienne des eaux (ADE) et l'office national de l'assainissement (ONA) au niveau de la wilaya d'Alger, le résultat de cette fusion était la création de la Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger « SEAAL » en Mars 2006.

#### **1. Historique de la société SEAAL**

Durant les années 2000, le nord de l'Algérie et plus particulièrement la capitale Alger a subi une sécheresse importante pendant. Le principal barrage alimentant la ville avait alors atteint un niveau critique.

Les seules sources d'eau disponibles étaient les nappes phréatiques. Par ailleurs, l'état du réseau d'eau posait déjà d'importants problèmes de distribution aux Algérois depuis une dizaine d'année. Suite à cela, le Gouvernement Algérien a donc décidé de mener un programme de modernisation des installations existantes et souhaité faire appel à l'expertise de l'opérateur étranger « SUEZ Environnement »

Le projet a été initié en octobre 2002, puis formalisé par un protocole d'accord signé en février 2003 par l'Algérienne des Eaux (ADE), l'Office National de l'Assainissement (ONA), et SUEZ Environnement après validation du Conseil des Ministres.

**1.1. Contrat SEAAL sous management SUEZ (Mars 2006 – Août 2021) :** A la demande des autorités algérienne, SUEZ Environnement a effectué un diagnostic opérationnel présentant les solutions pour éliminer les difficultés liées à la distribution d'eau. Ce diagnostic effectué avec les cadres de l'ONA et de l'ADE fortement impliqués, deux axes de travail en découlent : La modernisation des infrastructures et des systèmes, et la distribution de l'eau 24 h/24

Cette approche et les budgets prévisionnels associés sont ensuite validés par un comité interministériel en Mai 2004. Le choix est fait de réunir en une structure commune les services de l'eau et de l'assainissement de la ville d'Alger.

La structure retenue à cet effet est une société par action (SPA), la Société des Eau et d'Assainissement d'Alger (SEAAL) dont les premiers actionnaires sont l'ADE et l'ONA.

Les phases de négociation se poursuivent ensuite jusqu'à la signature du contrat le 28 novembre 2005, qui marque la mise en œuvre opérationnelle de projet du 1er mars 2006 au 31 août 2011.

Ce contrat de partenariat repose sur les lignes d'action suivante :

- ✓ D'abord, la mobilisation et le transfert du savoir-faire de SUEZ Environnement ainsi qu'un effort soutenu de formation des équipes locales.
- ✓ Ensuite, la poursuite par l'État Algérien d'un programme d'investissements de 200 millions d'euros par an, soit 18 milliards de dinars, en particulier pour la formation du personnel, la modernisation des outils de gestion, la rénovation et l'extension des réseaux.
- ✓ Enfin, un engagement commun est pris sur les objectifs concrets et ambitieux d'amélioration du service, notamment une desserte 24h/24.

Ce contrat évolutif ouvre la voie, à l'issue d'une période de 5ans, à la possibilité d'un partenariat renforcé

Suite aux avancées réalisées par *SEAAL* lors du 1er contrat, un prolongement en 2011 d'abord sur le même périmètre, puis en incluant en 2012 la wilaya de Tipaza

- ✓ Une 2<sup>ème</sup> prolongation s'est faite en 2016, puis une 3<sup>ème</sup> et dernière en 2018, le partenariat a pris fin en août 2021.

**1.2. Contrat SEAAL sous management Algérien (Sept 2021 à ce jour) :** Alors que le contrat qui liait l'opérateur étranger SUEZ arrivait à terme, le 31 août 2021, l'Etat Algérien a pris la décision de ne pas renouveler le contrat et de s'appuyer sur les compétences Algériens pour assurer la continuité de la gestion du service public de l'Eau et de l'assainissement au niveau de la capitale et Tipaza.

En septembre 2021, la gestion de *SEAAL* a été reprise par des cadre Algériens compétents et engagés dans une démarche d'amélioration continue pour garantir au citoyens, un service public de l'eau et de l'assainissement conforme à leurs besoins, se sont focalisés sur l'optimisation de l'exploitation des ressources hydriques pour un partage équitable de la ressource, tout en déployant davantage d'efforts dans le domaine de l'assainissement des eaux usées dans un contexte hydrique et économique difficile

*SEAAL*, en tant qu'entreprise publique a opéré un changement dans sa stratégie pour passer de la subvention à l'autonomie financière, atteindre les objectifs et être digne de la confiance placée en eux par la Direction Générale et la tutelle<sup>45</sup>

## **2. Présentation générale de l'entreprise SEAAL**

**SEAAL, Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger**, est un opérateur public de droit Algérien en charge de la gestion des services de l'Eau et de l'Assainissement sur l'ensemble des Wilayas d'Alger et de Tipasa (soit 57 communes à Alger et 28 communes à Tipaza), créée en 2006 afin de moderniser le service public de l'eau et de l'assainissement conformément aux standards internationaux.

Elle est détenue à 70% par l'**Algérienne Des Eaux (ADE)** et à 30% par l'**Office National de l'Assainissement (ONA)**.

L'entreprise compte environ 6600 professionnels (Alger et Tipasa), spécialistes de l'Eau et de l'Assainissement qui travaillent ensemble pour assurer la gestion des services publics de l'eau potable (production et distribution) et de l'assainissement (collecte et traitement des eaux usées), et améliorer la qualité du service auprès de 3.2 millions d'habitants de la Wilaya d'Alger et des 600 000 habitants de la Wilaya de Tipasa.

---

<sup>45</sup> <http://www.my-intra.siege.seaal/>

**Tableau 2** : L'identification de la société

<i>Raison sociale</i>	Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger
<i>Statut juridique</i>	Société Par Action SPA
<i>Siège social</i>	97, Parc Ben Omar. BP 249. Kouba Alger.
<i>Capital social</i>	1 741 000 000,00 DA
<i>N° Registre de commerce</i>	06/B/0973312
<i>NIF</i>	000616189009636
<i>Article d'imposition</i>	1618160710
<i>Nombre de clients</i>	1060816 (901856 sur Alger, 158960 sur Tipaza)
<i>Nombre d'employés</i>	6643 (5216 sur Alger, et 1427 sur Tipaza)
<i>Contact</i>	021 28 22 15
<i>Site web</i>	<a href="https://seaal.dz">https://seaal.dz</a>

**Logo**



Source : Document interne de la société

Les couleurs du logo de SEAAL se répandent peu à peu dans le Grand Alger, déclinant les teintes symboliques de l'eau et de l'environnement ce logo reprend les couleurs bleu et vert des sociétés fondatrices ONA et ADE, réunies par une double vague, symbole de la double activité eau et assainissement de SEAAL :

SEAAL a pour ambition de devenir un acteur de référence des services de l'Eau et de l'Assainissement en Algérie.

Les valeurs à travers lesquelles se définit SEAAL procèdent de la mise en place d'une véritable « culture d'entreprise » ou la notion d'appartenance prend tout son sens. Le développement de cette « culture d'entreprise » ne pouvait se concrétiser qu'à travers le partage de références incontournables telles que la compréhension des enjeux de la modernisation du Service Public, la mobilisation pour en améliorer la performance et l'exigence de donner une image correspondant

aux attentes des clients. Cela s'est matérialisé par trois Valeurs qui résument l'identité de la SEAAL dans laquelle chacun de nos collaborateurs se retrouve :

- Le professionnalisme, générateur de reconnaissance.
- Le dynamisme, vecteur de visibilité et donc de fierté.
- La confiance réciproque.

Ces valeurs sont l'aboutissement d'une démarche de concertation au sein de l'entreprise, seule à même de garantir une adhésion de l'ensemble des collaborateurs.

### **2.1. Missions et objectifs**

Les orientations stratégiques et les objectifs de SEAAL sont définis chaque trois ans dans une Lettre de Cadrage et d'Orientation LCO, dans le respect des exigences fixées par sa tutelle

Les objectifs de SEAAL s'expriment autour de axes ci-dessous :

- 1- Sécuriser l'alimentation en eau des citoyens par le partage équitable de la ressource et la réduction des ENF.
- 2- Améliorer la maintenance des infrastructures hydraulique pour garantir la continuité du service public de l'eau et de l'assainissement.
- 3- Accroître la performance des services d'assainissement par réhabilitation des ouvrages vétustes et le développement de techniques innovantes.
- 4- Améliorer l'encaissement des recettes et le recouvrement des impayés pour consolider l'équilibre financier de la SEAAL.
- 5- Développer le chiffre travaux et prestations pour diversifier les sources de revenus.
- 6- Renforcer l'efficacité opérationnelle, financière, technologique et humaine.
- 7- Investir dans le développement des compétences et cultiver un esprit novateur et engagé, pour une SEAAL tournée vers l'avenir.
- 8- Consolider la responsabilité sociétale en garantissant l'accès à l'eau pour tous et en préservant la ressource

### **3. Métiers de la société**

L'activité principale de la SEAAL est production, distribution d'eau et l'assainissement :

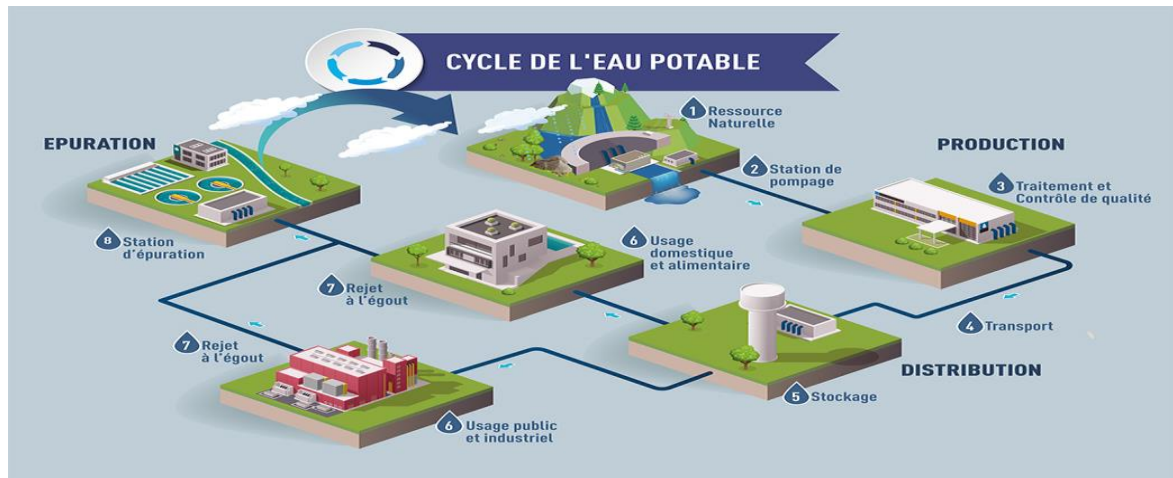
**Production** : La première mission, capter l'eau dans son milieu naturel, la traiter et la stocker en veillant en continu à sa qualité. Le challenge de la SEAAL est de préserver les ressources en eau

et d'assurer leur disponibilité pour les générations actuelles et futures. Pour ce faire, l'État et SEAAL œuvrent au quotidien à la sécurisation des capacités de production et de transfert et à la gestion à long terme des ressources.

**Distribution** : Exploiter, entretenir et moderniser 6 455km de réseaux de distribution jusqu'aux robinets des clients de la SEAAL, mais également leur apporter une écoute de chaque instant et un service d'une qualité irréprochable. Pour cela, la société a mis en place un centre de Gestion des interventions (CGI) qui centralise les demandes d'interventions, il assure également la relation entre service externes et internes et optimise les activités travaux et les interventions grâce à l'utilisation d'outils cartographiques, le centre trace également le planning annuel de nettoyage des réservoirs ainsi que la programmation des travaux. La garantie d'une distribution de l'eau efficace passe nécessairement par la lutte contre le gaspillage. Un véritable plan de bataille a été mis en place par SEAAL. Le programme « Eaux Non Facturée » (ENF), visant la pérennisation du H24 à travers l'élimination des pertes physiques et commerciales, afin de réduire les pertes physiques, SEAAL a axé ses efforts sur la recherche de fuites, la réduction des délais de réparation, l'éradication des débordements de réservoirs, la régulation et la modulation de pression ainsi que la rénovation ciblée des ouvrages et du réseau obsolètes.

**L'assainissement** : Collecter puis dépolluer les eaux usées, mais aussi améliorer sans cesse la qualité des eaux de baignade et préserver la biodiversité, une mission essentielle pour laquelle la SEAAL œuvre au quotidien. La SEAAL gère sur les périmètres d'Alger et de Tipasa plus de 4900km de réseaux d'eaux usées qui permettent d'acheminer les eaux vers 7 stations d'épuration (STEP). Afin d'améliorer le bien-être des citoyens, SEAAL procède quotidiennement à de multiples opérations consistent au : cirage préventif des réseaux, à l'entretien de l'exploitation des postes de relevage, à la mise à niveau des regards sur chaussées pour permettre l'accès au réseau... SEAAL a en charge le réseau public d'assainissement, cependant il existe d'autres réseaux sous la responsabilité d'entités publiques ou privées comme les réseaux internes aux entreprises ou bien les réseaux d'évacuation d'eaux pluviales. La pollution contenue dans les eaux collectées doit être traitée sur des stations d'épuration. Les dispositifs d'épuration mettent en œuvre des procédés physiques et biologiques. De ce fait, les unités doivent être fonctionnelles 24h/24h afin de traiter les effluents en fonction des variations de l'activité humaine produisant des eaux usées.

Figure 9 : Le cycle de l'eau potable



Source : document interne à l'entreprise

Actuellement les DRE et les APC, sont en charge de réaliser les gros investissements, Extension, réhabilitation et renouvellement du patrimoine hydraulique.

SEAAL est chargé actuellement des investissements qui rentrent dans le cadre de la gestion de service de l'eau (réalisation des branchement, travaux de raccordement, renouvellement des réseaux AEP et ASS sur des petits linéaires, réparation des fuites... etc.)

#### 4. Les structures organisationnelles

La SEAAL regroupe plus de 6600 employés au sein des ces principales structures représentées un organigramme qui schématise des liens fonctionnels organisationnels et hiérarchiques d'une entreprise, cet organigramme sert à donner une vue d'ensemble de la répartition des postes et fonctions au sein d'une structure. Cette cartographie simplifiée permet de visualiser les différentes relations de commandement ainsi que les rapports de subordination d'où un vision simple et clair des structures complexes.

La Direction générale est chargée de la politique et des orientations générales. Elle assure ainsi la coordination de l'ensemble des directions.

Les directions opérationnelles représentent le cœur du métier. Pour mener à bien leurs missions, celles-ci sont assistées des directions supports.



## SECTION II : L'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de la société SEAAL

Le contrôle de gestion a des liens fonctionnels avec toutes les autres directions, C'est une fonction indépendante qui joue un rôle de conseiller, d'animation et de coordination. Le service du contrôle de gestion intervient dans toutes les structures de l'entreprise puis globalise les informations grâce à une bonne collaboration de chaque partie

### 1. Les missions de la fonction du contrôleur de gestion au sein de SEAAL

L'unité de contrôle de gestion favorise une communication entre les différents niveaux de l'administration et donne au contrôleur de gestion une vision plus large de l'entreprise. Le contrôleur de gestion ne va pas se limiter à un suivi a posteriori mais en temps réel et a priori au sein de l'entreprise

Le travail du service de contrôle de gestion consiste à constituer les budgets par fonction afin d'assurer la réalisation des sous objectifs à court terme et qui sont directement déclinés de l'objectif à long terme assigné dans le plan stratégique.

Au sein de SEAAL, le poste de contrôleur de gestion se répartit à deux directions distinctes :

Le contrôleur de gestion à la direction des ressources humaine

Le contrôleur de gestion à la direction des finances et comptabilité

**1.1. Le contrôleur de gestion à la direction des ressources humaine :** Plusieurs missions dédiées pour cette fonction au niveau de la direction des ressources humaine parmi elles :

- ✓ Participer à l'élaboration et suivi le budget ressource humaine des employés par nature de coût site, destination.
- ✓ Analyser et synthétiser les indicateurs RH (ETP, absentéisme, turn-over, masse salariale, entrées, sorties, pyramide des âges, recrutements, mobilités pour aider la prise de décision RH et définir des plans d'action
- ✓ Réaliser le reporting fiable et préparer les faits marquants mensuel et annuel,
- ✓ Actualiser la base de données mensuel et le mouvement de l'effectifs avec différents indicateurs à travers des outils export (HR-Access) : recrutements, départs.

- ✓ Collecter des informations via l'extraction des données via Query et garantir la mise à jour et la fiabilité des données SIRH.
- ✓ Participer à la préparation et au contrôle des éléments variables paie. Assurance sociale
- ✓ Contrôler les dossiers administratifs des salariés (paie, pièces, PV, Rapport)
- ✓ Assurer l'interface comptable de paie pour la direction finance et comptabilité
- ✓ Réalisation des calculs de rémunération variable (simulations)
- ✓ Provisions : indemnités (retraite-congé-performances-d'objectifs)
- ✓ Préparer la taxe formation et d'apprentissage.
- ✓ Alerter les RRH et/ou les Managers sur les dérives possibles et participez à la définition de plan d'actions : Augmentation de l'absentéisme, les dérives budgétaires.
- ✓ Mesurer et anticiper les coûts financiers (l'impact financier).
- ✓ Opération de l'avancement promotion.

**1.2. Le contrôleur de gestion à la direction des finances et comptabilité :** La Direction Finance et comptabilité, constitue un organe des plus importants dans l'organisation de la société. Une mission générale assignée à cette direction est de mettre à disposition du Directeur Générale et du conseil d'administration les éléments de contrôle, d'appréciation et d'analyse économique et financière (contrôle de gestion, comptabilité, contrôle interne...) nécessaire au pilotage de la société et à la mise en place de scénarios et de prévisions de la situation financière de l'entreprise (tel que les prévisions budgétaires).

Le département contrôle de gestion a été créé avec la nouvelle structure de SEAAL, il s'inscrit dans le cadre des accords de gestion et de transfert des compétences signés avec SUEZ Environnement, ce département est en relation directe avec les autres départements de la DFC, constituant une véritable passerelle de liaison et un support de passage de toutes les informations financières et comptables de la société, Le contrôleur de gestion a pour missions à savoir :

- ✓ Contribuer de manière active au pilotage économique de la structure par le suivi rigueur des objectifs tracés et l'amélioration de la performance globale de l'entreprise
- ✓ Analyser les coûts et les performances financières de l'entreprise en fournissant l'information nécessaire pour prendre des décisions à fin d'améliorer à la fois l'efficacité et l'efficience
- ✓ Mesurer les coûts directs et indirects pour faciliter la prise de décisions afin d'optimiser les ressources par le contrôle et l'amélioration continue

- ✓ Accompagner les différents acteurs de l'entreprise dans l'analyse de leurs couts, de leurs activités et dans l'élaboration de leurs outils de pilotage opérationnels
- ✓ Piloter le processus budgétaire des différentes activités de l'entreprise ; définition de la méthodologie, collecte, analyse et synthèse des données budgétaires
- ✓ Réaliser les prévisions et ajustements budgétaires
- ✓ Proposer des plans d'actions correctives afin de pallier aux écarts budgétaires
- ✓ Proposer les mesures relatives à l'amélioration et à l'évolution de la gestion budgétaire de l'entreprise
- ✓ Analyser les écarts entre les prévisions et les résultats réels avec les différentes parties prenantes
- ✓ Contrôler et planifier les dépenses et les recettes annuels
- ✓ Analyser les axes analytiques CAPEX et OPEX (recettes et des dépenses, et autres charges de personnel)
- ✓ Production d'études technico-économiques et financières, analyses ponctuelles de rentabilité (Arrêter les marges de chaque activité Déterminer la rentabilité ... Etc.)
- ✓ Participer au développement et à l'évolution de la comptabilité analytique.
- ✓ Mettre à jour le plan comptable analytique et la structure analytique de de l'entreprise ;
- ✓ Optimiser les procédures et outils de gestion
- ✓ Élaborer, suivi et diffuser des tableaux de bords et reporting mensuel, trimestriel et annuel
- ✓ Participer à la conception et à la réalisation des outils de gestion à destination des opérationnels (tableau de bord par activité).
- ✓ Réaliser les requêtes institutionnelles transversales ;
- ✓ Participer activement à la préparation de communication des données
- ✓ Élaborer et mettre en œuvre un programme de formation et d'information sur les la comptabilité analytique type finance pour non financier au profit des opérationnelles

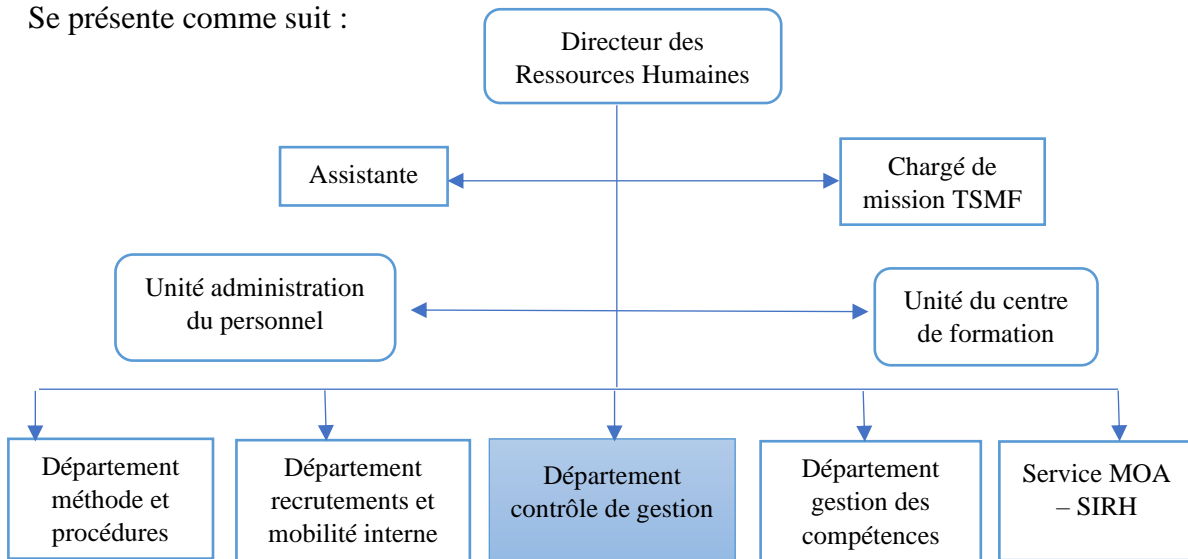
## **2. La position du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise**

Comme précisé dans la partie théorique il n'existe pas de positionnement idéal, non plus de positionnement définitif, Comme existe deux directions qui s'occupe de cette fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise donc le rattachement est différent par rapport à la position de cette dernière

**2.1. Le contrôleur de gestion à la direction des ressources humaine :** Le département du contrôle de gestion ressource humaine qui contient des contrôleurs de gestion est rattaché directement au directeur des ressources humaines

Figure 11 : Organigramme de DRH

Se présente comme suit :

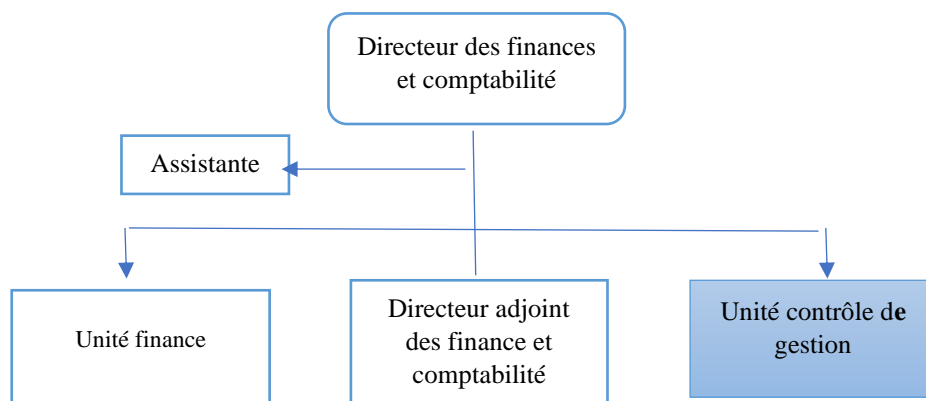


Source : document interne de l'entreprise

2.2. **Le contrôleur de gestion à la direction des finances et comptabilité** : Le département du contrôle de gestion Finances et comptabilité qui contient des contrôleurs de gestion est rattaché directement au directeur des finances et comptabilité

Figure 12: Organigramme de la DFC

Se présente comme suit :



Source : document interne de l'entreprise

### **3. Planification des Tâches Réalisées par l'Unité Contrôle de Gestion :**

- ✓ Rapport d'activité Mensuel RAM : Le 10 du mois pour les indicateurs/ (Performance) ; Le 15 du mois pour le compte rendu.
- ✓ Préparation de l'atterrissage de l'exercice en cours début octobre.
- ✓ Présentation Budgétaire Mensuel : le 10 de chaque mois
- ✓ Note de Synthèse Budgétaire + Budget : avant le 15/Déc
- ✓ Clôture Comptable N-1 ; Premier Trimestre de l'exercice N.
- ✓ Tableau de Bord : Trimestrielle (le 15 du mois).
- ✓ Rapport d'Activité Annuelle 20 Mars (Conditionné par la clôture Comptable)
- ✓ Etude Economique référentiel des prix à la demande de la direction

### **4. Les avantages attendus par les directions de SEAAL**

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

Les dirigeants attendent du contrôle de gestion :

- ✓ D'élaborer un ensemble de tableau de bord pour faciliter la prise de décision
- ✓ D'élaborer également des analyses périodiques pour le besoin de décision de la direction générale (analyse de la production, analyse de tous les processus de l'entreprise, analyses de toutes les fonctions comparées aux objectifs réalisés etc.) ;
- ✓ D'accompagner les autres directions dans la fixation de leurs objectifs, leurs coachés et leurs orientés pour la détermination de leurs objectifs ;
- ✓ D'essayer d'identifier les interactions qui existe entre les fonctions par rapport aux réalisations des objectifs ;
- ✓ D'accompagner les autres directions dans la gestion pour essayer d'améliorer leur façon de faire
- ✓ Une meilleure planification des activités, mais c'est aussi un instrument qui stimule c'est-à-dire qui pousse le personnel de l'entreprise à travailler ensemble pour atteindre les objectifs fixés ;
- ✓ Une gestion optimisée ;
- ✓ Une diminution des pertes de l'entreprise grâce à une comptabilité analytique bien maitrisée qui facilite la connaissance des dépenses ;
- ✓ Le maintien de la performance des employés et des directions ;

- ✓ Un cadre de travail sain et serein ;
- ✓ Une alerte sur les agissements mettant en péril l'entreprise ;
- ✓ Une remontée d'information à temps ;
- ✓ Une correction d'erreur en temps opportun au niveau des écarts.

### **SECTION III : Les outils de contrôle de gestion mise en place dans la Société SEAAL**

Après avoir présenté l'entreprise et expliqué comment la fonction est organisée ainsi que les missions qui sont affectées pour chaque unité associée à cette fonction dans les parties précédente, dans cette dernière section sera consacrée aux les outils du contrôle de gestion utilisés par l'entreprise. Comme déjà évoqué dans la partie théorique qu'il existe de nombreux outils du contrôle de gestion, ce sont les mêmes utilisés par l'entreprise SEAAL qui sont entre autres, la gestion budgétaire, la comptabilité analytique, le tableau bord et le reporting.

#### **1. Le budget et la gestion budgétaire au sein de SEAAL**

Dans une entreprise, le budget rassemble à la fois tous les produits d'exploitation, ce qu'elle gagne grâce à son activité, et les charges d'exploitation, ce qu'elle dépense pour réaliser cette activité.

Il n'est pas obligatoire d'établir un budget : celui-ci ne fait pas partie des documents comptables obligatoires. Mais il est toujours conseillé de se servir des informations comptables pour dresser un tableau financier de la situation de l'entreprise, à la fin d'une année, ou plus exactement d'un exercice. Ce budget est souvent appelé « budget prévisionnel » puisqu'il permet d'évaluer comment l'entreprise pourra, dans un futur proche, utiliser ses ressources pour faire face à ses charges et se développer en fonction de ses objectifs.

La procédure budgétaire, est une activité rythmique et qui anime chaque année la vie de l'entreprise, ci-dessous les étapes de déroulement d'un processus budgétaire :

- ✓ Déterminer et informer des objectifs
- ✓ Etudes préparatoires
- ✓ Projets de budgets
- ✓ Budget global et Budgets détaillés

##### **1.1. Business plan**

Le Business Plan est un document écrit qui se propose de synthétiser tous les aspects d'un Projet d'Entreprise et qui vise en particulier à :

- ✓ Détailler la Stratégie qui préside à la conduite du Projet
- ✓ Énoncer clairement une estimation de la rentabilité future d'un Projet

- ✓ Proposer une valorisation globale d'un Projet ou de la création d'entreprise (Business Model)

Le Business Plan doit prendre en compte l'ensemble des fonctions de l'entreprise. C'est un document prospectif, axé sur l'avenir, qui doit non seulement intégrer l'environnement actuel, mais aussi anticiper les évolutions futures

Le business plan peut être élaboré lors de la création d'une entreprise ou d'une activité, mais il peut également être rédigé de manière récurrente à des fins internes, s'inscrivant ainsi dans une démarche de formalisation de la stratégie.

**Le processus budgétaire** englobe l'ensemble des activités d'une entreprise liées à l'élaboration du budget. C'est un processus de gestion qui peut s'étendre sur plusieurs semaines, il permet de responsabiliser les employés et il sert également à gérer les équipes. De plus, il contribue à la satisfaction des employés.

Parmi les facteurs clés de succès du processus budgétaire, on trouve :

- ✓ Une structure organisationnelle solide.
- ✓ Des stratégies et des objectifs clairement définis.
- ✓ Une acceptation générale du processus par tous les acteurs.
- ✓ Une participation active des gestionnaires.
- ✓ Une recherche et une analyse approfondie

**Élaboration de budget :** Selon la procédure de l'élaboration du budget SEAAL de l'année N+1 (ANNEXE n°1), le contrôle de gestion construit les maquettes pour l'élaboration du budget de l'année N+1

Ces maquettes portent sur : le compte de résultat, les capex société et les capex maintien

Les maquettes sont préparées par l'unité de contrôle de gestion avec la collaboration des directions concernées (DC pour le chiffre d'affaires et Encaissement, DRH pour la masse salariale et effectif, DPAT les capex maintien, ACHAT et DSI pour les capex société)

Le processus dit « transverses » sont pris en charge par certaines directions lorsqu'elles pilotent pour le compte d'autres structures les engagements de dépenses ou de recettes

Le contrôleur de gestion transmet les maquettes à chaque direction de SEAAL selon le principe

**Tableau 3** : Les maquettes du budget SEAAL

<b>Direction SEAAL</b>	<b>Chiffre d'affaires</b>	<b>Charges d'Exploitation</b>	<b>Masse Salariale</b>	<b>Capex Société</b>	<b>Capex Maintien</b>
<b>Production</b>		<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Distribution</b>		<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Assainissement</b>		<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Clientèle</b>	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>	
<b>Direction transversal</b>		<b>X</b>		<b>X</b>	

Source : document interne à l'entreprise

Les maquettes remplies doivent être retournées au directeur de l'unité de contrôle de gestion avant la date de l'échéance cible

Le contrôle de gestion centralise l'ensemble des maquettes réalisées par les directions de SEAAL dans un seul fichier avec réaffectation des natures de flux transverses aux directions « consommatrices » afin de préparer des réunions de pré-validation

A la suite des réunions de cadrage, le contrôle de gestion actualise et produit le budget de l'année N+1, puis il élabore des documents de synthèse pour les réunions d'arbitrage et de validation avec la direction générale

Le DFC et le directeur de l'unité de contrôle de gestion présentent les différents budgets au directeur général pour validation

Le DFC et le directeur de l'unité de contrôle de gestion élaborent les documents de synthèse et de présentation pour le Conseil d'administration (CA)

Le Conseil d'administration est spécialement convoqué pour la validation du budget

L'organisation d'un Conseil d'Administration pour l'informer de la réception, par SEAAL de la dotation financière versée par le trésor public, via l'actionnaire majoritaire ADE, destinée à la prise en charge des dépenses liées aux dettes fournisseurs inscrites sur les comptes de la société liées au contrat de management de « SEAAL 3 » et cela conformément à la décision de la Direction

Générale du Trésor/ Ministère des Finances en juillet 2023 et rappeler les règles de gestion de cette dotation conformément aux instructions des pouvoirs publics.

Présentation note de cadrage d'atterrissage 2023 et lancement du processus budgétaire 2024, Les perspectives de l'année 2024 sont déterminées par rapport aux objectifs tracés par la Direction Générale conformément aux orientations du Conseil d'administration.

L'élaboration du budget 2024 s'inscrit dans un processus de continuation marqué par la rationalisation des dépenses insufflées par le nouveau staff managérial afin de maintenir l'équilibre financier de l'entreprise face à une lourde dette héritée de l'opérateur étranger. En parallèle, cet exercice est marqué par l'établissement d'un budget équilibré entre développement, ressources et emplois en tenant compte des besoins nécessaires pour assurer une bonne qualité du service public de l'eau et de l'assainissement et le rattrapage des exercices précédents par rapport aux financements accordés notamment, l'inscription des CAPEX Société et CAPEX Maintien ainsi que les OPEX.

Afin de garantir le bon fonctionnement des équipements et la continuité du service public, le budget 2024 est marqué par l'inscription et la reprise des opérations de maintenance, d'entretien et de remise à niveau des infrastructures hydrauliques, ainsi que la maintenance des sites et des Agences Clientèles. De plus, nous prévoyons le renouvellement des contrats de maintenance des systèmes d'information en collaboration avec des partenaires nationaux.

Dans cette perspective, il est à noter que des efforts d'optimisation étudiés et mis en œuvre au cours des deux dernières années (passage à de nouveaux produits chimiques de traitement, optimisation du fonctionnement des usines pour réduire la consommation électrique, internalisation des travaux et conception/fabrication de certaines pièces de réparation, ...) ont conduit à des économies substantielles.

Le budget de l'année 2024 a été présenté et validé par le Conseil d'Administration le 14/12/202

## **1.2. La gestion budgétaire**

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un ensemble de budgets couvrant les activités de l'entreprise, elle permet à toutes les fonctions d'avoir des objectifs clairs avec leur financement, Elle permet de mettre en place aussi des moyens nécessaires pour la réalisation des objectifs (c'est-à-dire l'adéquation des moyens à mettre en place (moyen financier, moyen humain) par rapport aux objectifs, parmi les défis de la gestion budgétaire :

- ✓ La définition de cibles appropriées.

- ✓ L'optimisation du processus budgétaire
- ✓ La qualité des données utilisées.
- ✓ L'optimisation des ressources élevés

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

### La structuration du plan de comptes (Tableau 4 et 5)

Tableau 4 : Compte Bilan

Actif	Passif
<b>Classe 2</b>	<b>Classe 1</b>
<b>Immobilisations</b>	<b>Capitaux propre</b>
<b>Capex société</b>	<b>Résultats</b>
<b>Classe 3</b>	<b>Réserves &amp; provisions</b>
<b>Stocks et encours</b>	<b>Emprunt</b>
<b>Classe 4</b>	<b>Classe 4</b>
<b>Tiers - Créances</b>	<b>Tiers - Dettes</b>
<b>Clients TTC</b>	<b>Fournisseurs TTC</b>
<b>Classe 5</b>	<b>Classe 5</b>
<b>Financier</b>	<b>Financier</b>
<b>Caisse</b>	<b>Banque -</b>
<b>Banque +</b>	
<b>Emplois</b>	<b>= Ressources</b>

Source : document interne à l'entreprise

### Le principe de la partie double : $\text{Emploi} = \text{Ressource} \Rightarrow \text{Débit} = \text{Crédit}$

**Ressource :** La ressource est toujours un moyen de financement :

- Elle est à l'origine du flux
- Par convention, les ressources sont toujours portées au crédit du compte (Partie droite)
- En revanche, la ressource peut être un flux réel ou financier

**Emploi :** L'emploi est toujours une utilisation de financement :

- Il est la destination du flux
- Par convention, les emplois sont toujours portés au débit du compte (Partie gauche)
- En revanche, l'emploi peut être un flux réel ou financier

**Tableau 5** : Compte de résultat

<b>Classe 6 Charges</b>	<b>Classe 7 Produits</b>
60 Achats consommés 61 Services extérieurs 62 Autres services extérieurs 63 Charges de personnel 64 Impôts, taxes et versements assimilés 65 Autres charges opérationnelles 66 Charges financières 67 Eléments extraordinaires (charges) 68 Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	70 Ventes de marchandises et de produits fabriqués, ventes de prestations de service et produits annexes 72 Production stockée ou déstockée 73 Production immobilisée 74 Subventions d'exploitation 75 Autres produits opérationnels 76 Produits financiers  77 Eléments extraordinaires (produits) 78 Reprises sur pertes de valeur et provisions
<b>Résultat</b>	

Source : document interne à l'entreprise

**Le compte de résultat retrace la formation du résultat tout au long de l'exercice comptable**

Les charges sont les consommations de biens et services de l'entreprise.

Ce sont des emplois définitifs qui appauvrissent l'entreprise

Les produits sont des ressources créées par l'entreprise

Les principales ressources sont les ventes de marchandises, services et produits finis

Charges et produits Hors TVA sur justificatifs comptables (Factures...)

### 1.3. Des canevas des budgets de SEAAL

Les budgets de SEAAL sont structurés selon les modèles ci-dessous :

**Tableau 6 :** Budget chiffres d'affaires (facturation)

Unité	Consommation /travaux	Type de chiffre d'affaires	Cat-Clients pour les Consommations & Directions en Charge pour les Travaux	Somme de Budget MDA
Alger / Tipaza	1-Consommation	1-1-Consom. AEP	1-Ménages 2-Admin, Artis, 3-Industrie & Tourisme	
		1-2-Consom. Assain.	1-Ménages 2-Admin, Artis, 3-Industrie & Tourisme	
	2-Travaux et Autres Travaux et Prestations	1-1-Consom. AEP	1-Nouveaux branchements 2-Prestation Métro d'Alger COSIDER 3-Dégrémont 4-Asal Ouled Fayet 5-SNVI 6-Travaux 7-Prestations DC 8-Prestations Labo	
		2.2-Travaux Assain.	1+Nouveaux branchements 2-Sanofi Rhamania 3-Travaux	
		2-3-Autres Travaux et Prestations	Dégâts pour Tiers	

Source : document interne à l'entreprise

**Tableau 7 :** Budget Capex Maintien DP / DD/ DA

Direction	Famille BP	Répartition Capex Maintien par Nature	Somme de Budget MDA
<b>Production</b>	1-Usines et St Pomp Trait	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	2-Forages	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	3-Réseaux Prod	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	4- réservoirs	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	5-Etudes et Divers	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
<b>Distribution</b>	1-Réseaux Dist	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	2Réserv. Dist	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	3-Branchements et compteurs	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	
	4-Etudes et Divers	1-Sous Traitance + Pièces 2-MOE	

Source : document interne à l'entreprise

**Tableau 8 : Budget Capex Société**

Centre de Responsabilité Budgétaire (CRB)	Sous Type de Capex Société	Somme de Budget MDA
125 -Direction des Ressources Humaines	01-Construction	
200-Direction Production	02-Lourds	
300-Direction Distribution	01-Légers 02-Lourds	
400-Direction Assainissement	02-Lourds	
500-Direction Clientèle	02-Aménagement	
611-Direction des Travaux	Véhicules Légers et utilitaires 02-Lourds 02-Véhicules Poids Lourds 04-Engins	

Source : document interne à l'entreprise

## 2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale et/ou budgétaire et consiste à ventiler les charges et les produits, non plus par nature comme en comptabilité générale, mais par destination sur des services, des centres de responsabilité, des activités ou des produits

**Tableau 9 : Comparaison entre la comptabilité analytique et générale**

Critère de comparaison	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Au regard de la loi	Obligatoire	facultative
Vision de l'entreprise	Globale	détaillée
Horizon	Passé	Présent et futur
objectif	Financiers	Economiques
Nature de l'information	Précise certifiée et formelle	Rapide pertinente

Source : document interne à l'entreprise

**Tableau 10** : La relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Objectifs et finalités	Retracer les mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat.	outil d'analyse et d'aide à la décision.  Faire apparaître les éléments de calcul du Permettre le contrôle du rendement des Evaluer les stocks.
Règles de fonctionnement	Constatation des droits et obligations :  Charge et produit constaté lors de la naissance des droits.	est fondée sur la comptabilité générale. Elle est tenue par les contrôleurs de gestion  Elle est propre à l'établissement. Ses objectifs et les modalités de son organisation sont fixés par l'entreprise.
Référentiels	Plan comptable	Référentiels analytiques
Résultat	Résultat comptable	Résultat analytique

Source : document interne à l'entreprise

**La comptabilité analytique** est un outil de gestion et de préparation des décisions et un véritable système d'information dont les objectifs essentiels sont les suivants

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de ventes correspondants
- Etablir les prévisions de charges et produits courants
- En constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent

### 2.1. La répartition des charges :

(Une charge est une composante d'un coût)

#### 2.1.1. Les charges fixes et Les charges variables :

- ✓ **Les charges fixes** : ne varient pas selon le niveau de la production ni d'autres facteurs (Amortissement des équipements, Main-d'œuvre permanente, Loyer, Prêts à intérêt)
- ✓ **Les charges variables** : Sont ceux qui varient (ou peuvent varier) selon le niveau de la production ou d'autres facteurs (Pièces de rechange, Consommation d'énergie, Sous-traitance, Produits chimiques)

### 2.1.2. Charges directes et Charges indirectes

✓ **Charges directes** : Sont les charges dont la relation avec une activité particulière (Projet), elles peuvent être clairement établie sans ambiguïté (Matières premières incorporées à eau, Amortissement d'une machine ne servant qu'à la fabrication d'un seul produit, Maintenance d'une station de pompage,

✓ **Charges indirectes** : Ce sont les éléments qui concernent plusieurs coûts, doivent de ce fait faire l'objet d'une analyse avant imputation, elles sont réparties par le biais d'une clé de répartition à travers un calcul intermédiaire sur plusieurs centres d'analyses (La formation, La consommation d'énergie Direction support, Les frais d'huissier)

### 2.1.3. OPEX : OPEX OPerating EXpenditures (Charges opérationnelles et Frais généraux)

Cette abréviation (de l'anglais operational expenditure), désigne les « dépenses d'exploitation » ou « charges d'exploitation », des charges au quotidien supportées par SEAL pour les besoins de fonctionnement de son activité, et inhérentes à celle-ci.

Les OPEX sont classées en deux grandes catégories : les charges d'exploitation (hors frais de personnel) et les frais de personnel (Masse Salariale). Les charges d'exploitation, sont scindées en deux types de charges : les charges opérationnelles directement liées au niveau d'activité et les frais généraux.

✓ **Charges opérationnelles** : sont liés directement au cœur du métier (Eau et Ass) varient selon le niveau de la production ou d'autres facteurs, elles concernent le coût ou le prix de revient d'un seul produit ou d'une seule commande.

✓ **Frais généraux** : Concernent plusieurs coûts et prix de revient et doivent faire l'objet d'une analyse avant imputation. Et ne varient pas selon le niveau de la production ni d'autres facteurs.

**Tableau 11** : Liste des OPEX

Charges Opérationnelles	Frais généraux
Energie	Transport – Documentation - Formation
Produits de traitement	Frais de mission - Téléphonie
Pièces Réseau et Usines.	Fournitures Bureau -
S/Traitance Réseau.	Impôts et taxes – Informatiques
Evacuation Boues	Bâtiments - Véhicules- Etudes

Source : document interne à l'entreprise

Principe : les produits et les équipements suivants sont Imputables en OPEX

- Tous les produits chimiques de traitements.
- Tous les consommables de bureau.
- Les équipements de sécurité EPI (vêtements, chaussures, casques, gants...)
- Les Pièces d'usure rapide du patrimoine productif

**2.1.4. CAPEX CAPital Expenditures** (Dépenses d'Investissement) sont répartis en trois types :

✓ **CAPEX Maintien** : Correspondent aux investissements réalisés « pour le compte de l'état ».

Ces investissements ne rentrent pas dans le patrimoine de SEAAL. Après leurs réalisations ils doivent être transférés aux entités pour lesquelles ils ont été réalisés (DRE).

✓ **CAPEX Extension** : Correspondent aux nouveaux investissements réalisés « pour le compte de l'état », Dans le cadre de nouveaux travaux qui ne rentrent pas dans le patrimoine de SEAAL et qui vont être transférés aux entités appropriées (DRE).

✓ **CAPEX Société** : Correspondent aux investissements réalisés « pour le compte de SEAAL » et qui sont enregistrés dans son patrimoine

Ce terme désigne les dépenses de l'entreprise pouvant être immobilisées mais n'entrant pas dans le cycle du cœur de métier (activité) de l'entreprise (consistant à produire et distribuer de l'eau potable et aussi la collecter et traiter les eaux usées).

Principe : les équipements et services suivants sont Imputables en Capex Société

- ✓ La flotte d'engins & automobile.
- ✓ L'infrastructure & le parc informatique
- ✓ Les logiciels des directions support
- ✓ Le mobilier de bureaux

Ainsi les bâtiments administratifs, les engins, les voitures, les agences, les centres administratifs, les moyens de communication font partie du patrimoine de la société

#### **2.1.5. Différences entre Capex Maintien, Société et Opex**

Contrairement aux OPEX, les CAPEX couvrent les dépenses liées aux actifs du patrimoine technique à long terme. Les OPEX, elles, sont consommées directement et sont récurrentes chaque année.

- ✓ Le principe de base d'une dépense Capex Maintien se définit comme tous travaux de renouvellement ou réhabilitation du patrimoine technique ainsi que tout achat d'équipements ou de pièces sensibles et couteuse de ce dernier.
- ✓ Toute expertise technique ou étude sommaire ou détaillée ainsi que tout suivi des réalisations concernant le patrimoine technique sera considéré comme du Capex Maintien.
- ✓ Le Principe générale d'une dépense Capex Société se définit comme tous travaux de construction, de renouvellement ou de réhabilitation du patrimoine général de l'entreprise (Bâtiments administratifs, Agences clientèles, Aménagements divers...) ou achats ou toutes prestations touchant ce patrimoine général.
- ✓ Les Opex sont des dépenses d'exploitation afin de veiller au bon fonctionnement des deux patrimoines existants (Patrimoine Technique et Administratif)

**Tableau 12 :** Quelques exemples d'arbitrage et fléchage des dépenses

	Capex Maintien	Capex Société	Opex
Produits chimiques de traitement de l'eau			
Consommables de bureau			
Canalisations			
Mobilier de bureau			
Pièces de maintenance automobile			
Climatiseurs de Bureau			
Pièces de maintenance Réseaux			
Achat d'un nouveau serveur pour déployer une application			
Coûts d'assistance technique pour résoudre les problèmes informatiques			

## 2.2. Codification analytique à l'entreprise SEAAL

Pour le suivi des dépenses, des codifications sont créés par SEAAL (codes Capex Maintien, codes OPEX et codes Capex Société) qui sont imputés par centre de responsabilité budgétaire

### ✓ Décryptage du Code Capex Maintien

Le code Capex Maintien est sur 12 caractères alphanumériques

(Exemple : MENR30023001, EAHR39423005)

- Le 1er définit la Nature du projet  
(Maintien « M » ou Extension « E »)
  - Le 2ème définit le secteur d'activité  
(Eau « E » ou Assainissement « A »)
  - Le 3ème définit le type de travaux à accomplir
    - H : RéHabilitation
    - N : ReNouvellement
    - T : RaTionalisation
    - E : CAPEX Extension
  - Le 4ème définit le secteur d'activité (Voir Annexe 3)
  - Le 5ème et 6ème et 7ème définissent le centre de responsabilité budgétaire (CRB) (Voir Annexes 2)
  - Le 8ème et 9ème définissent l'année d'inscription du projet
  - Les 3 derniers caractères définissent une séquence d'enregistrement d'ordre du projet
- ✓ **Décryptage du Code Capex Société (Voir Annexe 4)**
- ✓ **Décryptage du Code Opex (Voir Annexe 5)**

### **2.3. La structure du coût chez SEAAL**

Les contrôleurs de gestion utilisent les méthodes variante pour le calcul des coûts selon les produits et nature de flux

**Coût d'achat** = Prix d'achat + frais accessoires d'achat + les charges indirectes d'approvisionnement

**Coût de production** = Coût d'achat des matières premières et fournitures consommables + main d'œuvre directes + les charges indirectes de production

**Coût de distribution** = Les charges directes commerciales + les charges indirectes de distribution

**Coût de revient** = Coût de production + Coût de distribution + Coût hors production

### **2.4. L'objectif des Investissements de SEAAL**

L'investissement désigne en économie, une dépense, souvent immédiate, dont l'objet à long terme, est d'augmenter la richesse de l'entreprise qui l'engage.

Un investissement au sein de SEAAL a pour fonction de :

- ✓ Augmenter la productivité de l'eau potable distribué et de l'eau usée traitée, via l'investissement dans la réhabilitation des ouvrages hydrauliques.
- ✓ Gagner des nouveaux clients par la réalisation des nouveaux branchements AEP et ASS
- ✓ Réaliser des nouveaux compteurs dans le cadre des nouveaux programmes de logements (AADL, LPP, LSP, ...)
- ✓ Résorber les fuites d'eau Eau/ Ass, sur canalisations vétustes.
- ✓ Baisser à terme les coûts d'exploitation
- ✓ Améliorer la satisfaction clientèle par le déploiement d'outils de gestion modernes et efficaces
- ✓ Développer la ressource humaine au sein de la Société, via l'investissement dans la formation du personnel et son accompagnement

Le terme Capex Maintien définit des travaux de réhabilitation ou de renouvellement du patrimoine technique productif.

Exceptionnellement le Capex Maintien pourra désigner des travaux d'extension de ce patrimoine (Cas des nouveaux branchements).

Les Capex Maintien permettent à la société de mettre à niveau les différents équipements techniques dans le domaine de la distribution de l'eau potable ainsi que dans le traitement des eaux utilisés.

Pour l'activité eau potable (AEP), elle commence par la source d'eau (Barrage, Forage ou Dessalement d'eau de mer) qui passe par des adductions de diamètres importants, et ensuite dans les réseaux de distribution, pour finir au compteur du client final.

Pour l'activité assainissement (ASS), les eaux rejetées des différents clients dans les collecteurs d'assainissements (Visitables et Non Visitables) sont relevées par des postes de relèvement et acheminés vers des stations d'épurations pour traitement et l'eau ainsi épurée est rejetée dans le milieu naturel

### **3. Le tableau de bord**

L'utilisation de l'outil tableau de bord vient compenser les insuffisances des outils comptables d'ordre purement financière notamment avec sa souplesse et pouvant toucher toutes les activités de l'entreprise dans un délais raisonnable.

Le tableau de bord, instrument de contrôle, de comparaison et d'aide à la décision.

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire, par rapport à la situation et aussi par rapport à des référentiels et normes nationales ou internationales, sectorielles

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

Un tableau de bord d'un gestionnaire présente des indicateurs permettant de suivre et d'anticiper le fonctionnement et l'activité de l'entreprise

La présentation du tableau de bord doit être abrégée, synoptique et convergente.

Les indicateurs pertinents et synthétiques doivent être mis en valeur.

Le tableau de bord est un document pédagogique qui doit attirer l'attention sur l'important, sur l'urgent et sur le décisif.

### **3.1. Les informations constitutives du tableau de bord**

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

- ✓ La fonction ou le processus concerné,
- ✓ Les indicateurs de tableau de bord,
- ✓ La réalisation de la période,
- ✓ Les objectifs,
- ✓ Le taux de réalisation qui dépend des indicateurs,
- ✓ Les données de l'années N-1 ou la réalisation de la période N-1 (l'année de référence),

Le tableau de bord contient des indicateurs et des graphiques ; Les indicateurs doivent répondre à certains critères préalablement sélectionnés, ils doivent être :

- ✓ Claires et simples,
- ✓ Significatifs et durables,
- ✓ Cohérents entre eux,
- ✓ Personnalisés : l'opérationnel concerné doit y reconnaître ce qui le différencie des autres centres de responsabilité et ce qui traduit le résultat de ses efforts et de la qualité de sa gestion.

Un tableau de bord consiste à concilier des exigences apparemment contradictoires, à savoir :

- ✓ Retenir peu d'indicateur mais tous ceux qui sont essentiels ;
- ✓ Personnaliser le tableau de bord pour son destinataire tout en respectant une présentation homogène ;

- ✓ Abréger les informations en passant d'un niveau à un autre en facilitant le dialogue entre les responsables de ces différents niveaux.

### **3.2. Les types de tableaux de bords utilisés par l'entreprise SEAAL**

Il n'existe pas de tableau de bord standard au sein de l'entreprise, il est en fonction des réalités et des objectifs à atteindre pour chaque structure. L'entreprise utilise en général le tableau de bords chiffré : le tableau de bord de chiffres d'affaires (Encaissement -facturation) et le tableau de bord Capex société, tableau de bord RH.

Le tableau de bord doit être établi à une fréquence suffisante pour permettre au responsable de réagir à temps voulus.

Il existe de nombreux indicateurs pour le tableau de bord sont fixés en fonction de chaque activité de l'entreprise, ils ont pour but d'identifier les écarts entre les prévisions et réalisations, de comprendre les causes et de prendre des mesures correctives en conséquence, ci-dessous quelques indicateurs :

### **3.3. Les indicateurs de performance économique :**

- ✓ **EBITDA:** Le résultat avant les frais et produits financiers, les amortissements et provisions.
- ✓ **EBIT:** l'EBITDA - les amortissements - les provisions

L'amortissement est la constatation comptable de la dépréciation de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, de changement technique et de toute autre cause. L'amortissement constitue une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable.

Provision : enregistrer le risque de non recouvrement d'une créance, (provision pour créances clients) ou le risque d'avoir à payer une charge.

- ✓ **Les indicateurs financiers :** le chiffre d'affaires, coûts de production etc.
- ✓ **Les indicateurs des créances :** taux de recouvrement, facturation encaissement etc

**Tableau 13 : Tableaux de bord Réel - Chiffres d'Affaires – Facturation**

Unité	Consommation /travaux	Type de chiffre d'affaires	Cat-Clients pour les Consommations & Directions en Charge pour les Travaux	Réel N-1	Prévisions N	Réalisation N	Ecart Réel
Alger / Tipaza	1-Consommation	1-1-Consom. AEP	1-Ménages 2-Admin, Artis, 3-Industrie & Tourisme				
		1-2-Consom. Assain.	1-Ménages 2-Admin, Artis, 3-Industrie & Tourisme				
	2-Travaux et Autres Travaux et Prestations	1-1-Consom. AEP	1-Nouveaux branchements 2-Prestation Métro d'Alger COSIDER 3-Degrémont 4-Asal Ouled Fayet 5-SNVI 6-Travaux 7-Prestations DC 8-Prestations Labo				
		2.2-Travaux Assain.	1+Nouveaux branchements 2-Sanofi Rhamania 3-Travaux				
		2-3-Autres Travaux et Prestations	Dégâts pour Tiers				

### 3.4. Efficacité du tableau de bord

- ✓ Appui sur un système coordonné de prévisions budgétaires : la lecture simultanée de prévisions, des réalisations et des écarts (présentées en chiffres, courbes en graphique donne à l'information plus de signification et facilite la prise de décisions
- ✓ Les éléments clés d'un tableau de bord doivent être présentées en regard d'une prévision
- ✓ Le contenu du tableau de bord doit être choisi de façon à donner aux managers :
  - Les chiffres clés extraits du budget reflétant la marche d'ensemble de l'entreprise (vente, rentabilité, trésorerie)
  - Les chiffres clés permettant de juger l'efficacité de ses principaux collaborateurs
  - Les chiffres et éléments lui permettant de surveiller l'avancement des principales opérations spéciales actuellement en cours de réalisation (création ou extension des nouveaux branchements ...)

### 3.5. Analyse des écarts et les actions correctrices

Le tableau de bord met en relief les écarts entre les prévisions et le niveau d'activité réel de l'entreprise. Dans un premier temps, les managers doivent procéder à un diagnostic de ces écarts. Une fois que le diagnostic achevé, il doit être mis en œuvre une série d'actions correctrices afin d'améliorer les performances de l'entreprise et de remédier aux mauvais résultats.

L'observation des écarts poste par poste permet de savoir si les objectifs fixés préalablement ont été tenus ou non.

Dans le cas où les objectifs ne sont pas atteints, il faut en comprendre les raisons et mettre en place des actions correctrices afin d'y remédier

#### **4. Présentation des indicateurs du reporting**

La démarche reporting est différente de la démarche tableau de bord.

Si le tableau de bord est un outil de pilotage, le reporting est un outil de contrôle

Le reporting n'est pas limité par le nombre d'indicateurs, ni relativement par le temps, il est beaucoup plus détaillé, le reporting suppose également une forte délégation et décentralisation.

Le reporting c'est une reproduction fidèle d'une activité

Le contenu peut varier d'une page à 50 pages ou plus en fonction de l'activité et de la dimension de la direction

Le reporting peut être journalier, hebdomadaire, mensuel ; trimestriel ou même annuel

##### **4.1. Structurer et élaborer un Reporting**

Chaque direction doit présenter son reporting conformément aux canevas élaborés par la direction

Seront structure suivants les étapes ci-dessous :

- ✓ Ciblage des données puis des sources de données à rassembler, avec par exemple un paramétrage de l'année, du domaine, etc.
- ✓ Extraction des informations utiles : groupement, tris, fonctions d'agrégation, calculs d'indices,
- ✓ Mise en forme d'un rapport avec des canevas défini
- ✓ Production du rapport sous sa forme lisible
- ✓ Publication ou diffusion du rapport (intranet, messagerie électronique, document papier...)

##### **4.2. Les points clés pour l'élaboration d'un Reporting efficace :**

Les sociétés d'aujourd'hui souffrent davantage d'un excès d'informations que d'une pénurie : obligations légales, Reporting et indicateurs envahissent le quotidien des managers et de leurs staffs. Dans ce contexte, comment dégager les informations les plus pertinentes et les plus utiles à la prise de décision ?

La fonction du Reporting (pilotage) est là pour :

- Eclairer la complexité de l'organisation et de l'environnement,
- Orienter les projecteurs précisément et uniquement sur les facteurs indispensables à la réalisation des objectifs.

Concrètement, le Reporting doit permettre à son utilisateur de mettre en œuvre la bonne décision au bon moment. Il doit lui permettre d'anticiper

- Communiquer, collaborer et partager
- Définir clairement les objectifs
- Définir les moyens et les variables d'actions
- Sélectionner les indicateurs adaptés, dans une logique d'anticipation
- Adopter un mode de représentation clair et convivial
- Utiliser le tableau de bord en mode « pilotage »
- Être en cohérence avec la politique de management et de gouvernance de la société
- Faire preuve d'une grande flexibilité et rigueur

Les facteurs clés de succès à l'élaboration et à la mise en œuvre du reporting et du tableau de bords de gestion

- Doit répondre aux préoccupations du responsable
- Proposer des indicateurs simples faciles à lire et à interpréter
- Privilégier quelques indicateurs pertinents plutôt qu'une multitude d'informations
- Négocier les indicateurs et déterminer conjointement les plans d'action
- Contenir des informations exactes mais les délais prime sur parfois l'exactitude, compréhensives et explicatives,
- Être utile au destinataire pour lui faciliter les projections dans le futur.
- Dispositif de contrôle : mettre un dispositif de contrôle d'une activité conduit à l'enchaînement des actions (Fixation des objectifs, Mise au point des moyens et méthodes, Mesure de l'exécution, Actions correctives)
- Un système d'information : respectant les positions stratégiques, tactiques et opérationnelles

#### **4.3. Buts du Reporting :**

- Intégrer des indicateurs contractuels ;
- Vérifier l'efficacité et l'efficience des données remontées ;
- Alerter rapidement sur les dérives significatives ;

- Organiser le dialogue remontant la ligne managériale ;
- Maintenir la cohérence du pilotage autour des axes clefs ;
- Créer la cohésion des équipes autour des objectifs communs.
- Produire des états financiers dans le cadre des rapports d'activité mensuels, bilan année...
- Analyser des indicateurs financiers et métiers.
- Valider de l'intégrité des clôtures comptables

## **CONCLUSION**

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à l'entreprises

Le contrôle de gestion est une fonction assez vaste et complexe dont l'objectif principal est la mise en place d'un bon pilotage pour améliorer la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion visant le pilotage de la performance est un processus dynamique qui comprends trois grandes étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation (Alazard C, et Separi S, 2007). La notion de contrôle est indissociable à celle de permanence : il est présent avant, pendant, après la décision ou l'action (Bouquin., H, 1992 : 10).

Les différentes pratiques utilisées par le contrôleur de gestion jouent un rôle capital dans la détermination et l'orientation des objectifs et stratégie, elles permettent de mesurer la performance l'entreprise et facilitent la prise de décision des responsables,

Le contrôleur de gestion guide, oriente et alerte les responsables sur les faits qui freinent le développement de l'entreprise afin de les corriger au temps opportun

La nature de ces pratiques peut être appréhendées à travers les tâches accomplies et les activités assurées au sein de l'entreprise. Parmi les pratiques qui relèvent des services contrôle de gestion on peut citer l'organisation de la procédure budgétaire, la préparation et la consolidation des budgets, du reporting et des tableaux de bord, la mise en place et d'une comptabilité analytique, le traitement des charges, calcul des coûts et marges, la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques.

## **CONCLUSION GENERALE**

### CONCLUSION GENERALE

Dans un environnement complexe et incertain, la maîtrise des outils de pilotage devient impérative pour la pérennité et la croissance de l'entreprise, parmi ces outils, le contrôle de gestion constitue un facteur de création de valeur et un élément incontournable de pilotage.

Pour élaborer et mettre en œuvre le plan stratégique on peut s'appuyer sur un certain nombre de dispositifs et d'outils de contrôle de suivi et de mesure de la performance parmi ces outils nous pouvons citer le contrôle de gestion dans l'activité est passée de la mesure des coûts et planification budgétaire qui vu son activité tournée vers une vision prospective et proactive dans cadre organisationnel plus transversal que hiérarchique avec l'introduction des tableaux de bord

La qualité par l'approche processus qui a vu aussi sa démarche évoluer en partant d'une vision du contrôle des produit à une démarche qualité globale orienté vers un contrôle de l'efficacité et de l'efficience des processus et la satisfaction des clients avec un soubassement de référentiels de certification de type ISO 9001

La pratique managériale a connu également des mutations notamment dans l'implication des différents acteurs dans la définition, l'élaboration et la mise en œuvre concrète de la stratégie, il ne suffit pas d'élaborer une bonne stratégie pour favoriser la réussite d'une entreprise mais beaucoup dans les dispositifs et mécanismes de mise en œuvre qui sont garant de la pérennité et d'une performance durable.

A travers l'étude menée au sein de l'entreprise SEAAL, il ressort clairement que la complexité système de contrôle de gestion joue un rôle très important, car il permet de sensibiliser l'ensemble du personnel et lui permet de mieux appréhender les problèmes d'exploitation, de prendre des décisions de gestion, de redressement et de mieux mesurer la performance de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est une fonction de support transversale qui permet, en collaboration avec les différents responsables de l'entreprise, d'assurer aux dirigeants, que les ressources et moyens mis en œuvre sont utilisés dans le but de réaliser une performance, à travers notamment la mise en place de mécanismes et procédures protégeant l'entreprise contre toute formes de risques (contrôle interne, audit) mais aussi la mise en place des pratiques de mesure et de pilotage de la performance. Parmi ces pratiques nous trouvons la gestion budgétaire comme un instrument de pilotage, elle occupe une place prédominante afin de faciliter et améliorer la prise de décisions, Étant un outil de contrôle et de la planification, le budget favorise également La coordination, La communication, La motivation

La comptabilité analytique s'appuie sur la comptabilité générale, à la fin de l'exercice sont égaux. Elle analyse les différents coûts, son utilisation à pour : des besoins de gestion et de pilotage de l'entreprise, suivre les investissements par projet, définir les indicateurs qui nous permettront de nous comparer aux autres business unit du secteur et donner une information de gestion.

La démarche reporting est différente de celle de tableau de bord, considérant le tableau de bord comme un outil de pilotage, le reporting est un outil de contrôle

Les deux sont des outils d'aide à la décision, regroupant un ensemble d'indicateurs, mesurant l'objectif. Ils recherchent les causes et les tendances en modélisant l'entreprise avec l'obtention d'information dans des délais brefs

Le reporting ne comprend que des indicateurs de résultat en étant destiné à la hiérarchie contrairement au tableau de bord qui fait état d'indicateurs multicritères pour tout responsable, hiérarchie comprise. Alors que le tableau de bord est orienté vers le pilotage des plans d'action le reporting est orientés beaucoup sur les réalisations

Chez l'entreprise SEAAL, le tableau de bord est un outil de contrôle pendant l'action, outil de prise de décision et outil de communication entre responsables

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services

La mise en place du contrôle de gestion au sein des entreprises s'inscrit bien dans les mêmes objectifs : observer, coordonner, aider, conseiller, piloter et contrôler les actions choisies s'ils mènent bien l'entreprise vers la réalisation de ces objectifs. Toutefois, les outils de contrôle et de pilotage ainsi que le degré de formalisation des procédures de contrôle dépendent du choix de l'entreprise mais aussi de plusieurs paramètres : la taille, l'activité, la stratégie choisie, la structure organisationnelle.

Cette discipline ne cesse de connaître des mutations profondes et des enjeux imposés par l'environnement et les nouvelles technologies de l'information et de la communication ainsi par les nouvelles approches de gestion à l'évolution et aux nouvelles conceptions de management.

L'attente de tous les acteurs de l'entreprise est de concevoir un système de mesure qui lie la stratégie et le pilotage et comment : transformer la stratégie en orientations mesurables

- Identifier les indicateurs de succès
- Décliner les objectifs en mesures opérationnelles concrètes
- Impliquer les acteurs de l'entreprise à la mise en œuvre de la stratégie
- Evaluer l'adhésion du personnel
- Mesurer l'avancement réel des plans d'actions.

## **BIBLIOGRAPHIE**

**BIBLIOGRAPHIE****• Ouvrages**

- ❖ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, (2007), DCG11 « contrôle de gestion », 1er Edition Dunod, Paris P5.
- ❖ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2004), DECF « contrôle de gestion » 5 éditions, P591
- ❖ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « DCG 11 Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS », 2é éd, Dunod, Paris, 2010, P 552
- ❖ ARDOIN Jean Loup, « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion,1976, P22.
- ❖ ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean [1985] « Le contrôle de gestion », Publie-Union, P.217
- ❖ ARNOUD Hervé « le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001, P8
- ❖ AUGÉ Bernard, NARO Gérald, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011.
- ❖ BOISSELIER Patrick, « contrôle de gestion, cours et application », édition Vuibert, paris,1999, P40
- ❖ BOUIN Xavier, SIMON Frédéric, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportement » 2éme Edition, Dunod, Paris, P56.
- ❖ BOUQUIN Henri « Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? »1994
- ❖ CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Contrôle de gestion, toute fonction », édition Dunod, Paris, 2014, P 52.
- ❖ DE RONGE Yves, CERRADA Karine, « contrôle de gestion, synthèse de cours et exercice corrigés », édition Pearson Éducation, Paris, 2005. P 237
- ❖ DESIRE-LUCIANI Marie-Noëlle, HIRSCH Daniel, KACHER, POLOSSAT Marc, « Le grand livre du contrôle de gestion » Paris, EYROLLES. P 55.
- ❖ EL GADI Abdelhamid, (1996), « Audit et contrôle de gestion »2eme édition, Dunod, P32
- ❖ GERVAIS Jean-Claude « Contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, 1998, P19

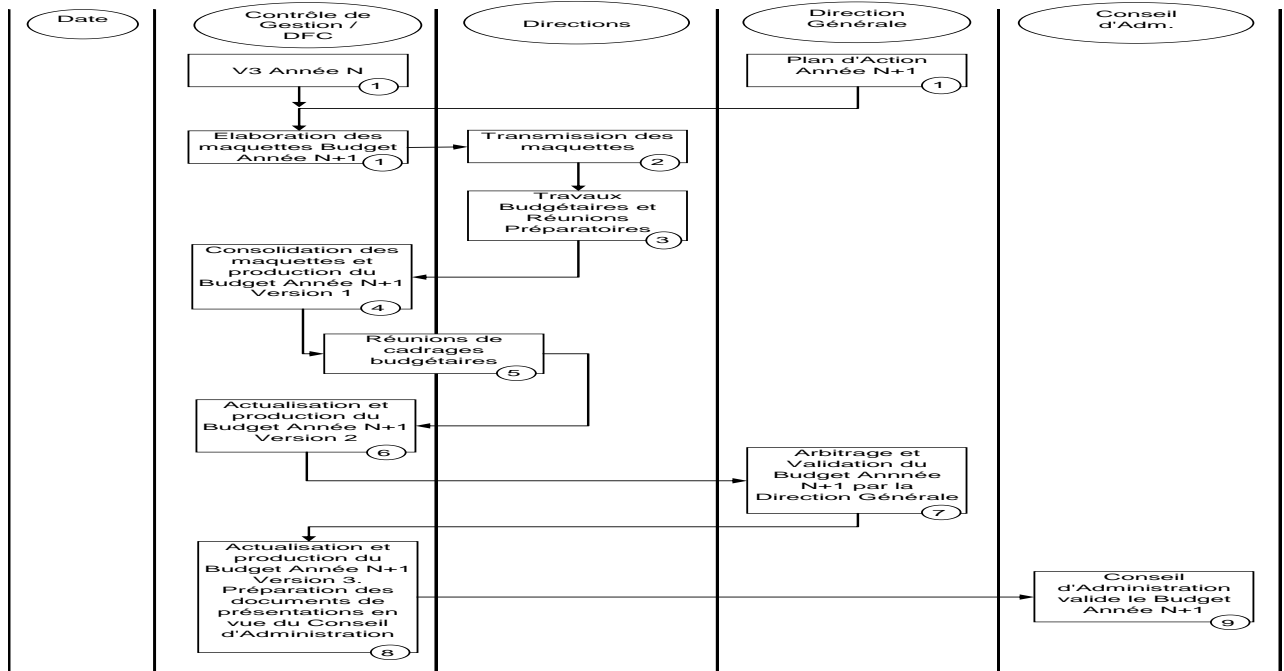
- ❖ KHEMAKHEM Abdellatif, « Introduction au contrôle de gestion », édition Bordas, Paris, 1971, P10.
  - ❖ LONING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Dniel, SOLE Andreu, Contrôle de gestion, des outils aux pratiques organisationnelles », 4<sup>ème</sup> Edition, Dunod, Paris, 2013, P293.
  - ❖ NEWTON Anthony Robert « Management control system », Publie-Irwin1965, Illinois
  - ❖ Norbert GUEDJ, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2005, P285.
- **Thèse**
- ❖ KORIB Naïma « Le contrôle de gestion dans les activités internalisées cas de quelques entreprises algériennes », thèse de doctorat, Université ABOU BERKR BERKR BELKAID TILEMCEN, Option Management des organisations, 2018/2019
- **Mémoires**
- ❖ DIANE Oumar, Mlle. NIANG Madina, « Dispositifs et outils du contrôle de gestion appliqués à une entreprise pharmaceutique » Mémoire de fin d'étude, université Mouloud MAMMERI -Tizi Ouzou, option : Audit et contrôle de gestion promotion 2020
  - ❖ BOUGHELOUS Fairouz, SAADI Souhila, « Importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise CIVITAL (Bejaia) » Mémoire de fin de cycle, Université Abderrahmane MIRA-BEJAIA, option comptabilité, contrôle et audit, promotion 2017.
  - ❖ HATBI Assia, ZORELI Nora, « Contribution du contrôle de gestion à la performance d'entreprise Cas : Électro-Industries d'AZAZGA », mémoire de fin de cycle master, UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI TIZI-OUZOU, option finance d'entreprise, Promotion 2018 – 2019

## **ANNEXES**

ANNEXES

Annexe 1 : logigramme (procédure budgétaire)

1. Logigramme :



## Annexe 2 : Les centres de responsabilité budgétaire CRB

Unité	Direction	Code CRB	Libellé du Centre de Responsabilité Budgétaire
Alger	10-Direction Générale	100	100-Direction Générale
Alger	12-Direction des Ressources Humaines	125	125-Direction des Ressources Humaines
Alger	12-Direction Finance & Comptabilité	120	120-Direction Finance & Comptabilité
Alger	13-Direction de la Communication	135	135-Direction Communication
Alger	13-Direction Moyen d'Appui Stratégique	130	130-Direction Achats & Logistique
Alger	13-Direction Moyen d'Appui Stratégique	172	172-Direction Moyens Généraux
Alger	14-Pôle Performance Ressources Humaines	140	140-Pôle Performance Ressources Humaines
Alger	14-Pôle Performance Opérationnelle	145	145-Pôle Performance Opérationnelle
Alger	15-Pôle performance Economique	150	150-Pôle performance Economique
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	160	160-Direction Strat. Inno et Dévelop
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	161	161-Direction Investissements
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	162	162-Direction SIG et Archives
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	163	163-Direction Qualité Eau et Assainissement - Labo
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	164	164-Direction des Systèmes d'Information
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	165	165-Direction des Etudes et Projets
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	166	166-Direction Patrimoine
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	167	167-Direction Hygiène et Sécurité
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	168	168-Direction SMQ
Alger	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	181	181-Unité Moyens Techniques
Alger	17-Secrétariat Général	170	170-Secrétariat Général
Alger	17-Secrétariat Général	171	171-Direction des Marchés
Alger	17-Secrétariat Général	173	173-Audit Interne
Alger	17-Secrétariat Général	174	174-Direction Juridique
Alger	19-Direction de la Sûreté et de la Sécurité	199	199-Direction Sûreté et Sécurité
Alger	20-Direction Production EP	200	200-Direction Production
Alger	20-Direction Production EP	250	250-Direction Unité Zone Alger Usine Production
Alger	20-Direction Production EP	251	251-Supervision Secteur Est

## ANNEXES

Alger	40-Direction Assainissement	499	499-Sûreté et Sécurité Assainissement
Alger	50-Clientèle	500	500-Direction Clientèle
Alger	50-Clientèle	505	505-Centre d'Accueil Téléphonique
Alger	50-Clientèle	510	510-Centre Grands Clients
Alger	50-Clientèle	515	515-Centre Sidi Abderrahmane
Alger	50-Clientèle	520	520-Centre Sidi Fredj
Alger	50-Clientèle	525	525-Centre Sidi M'Barek
Alger	50-Clientèle	530	530-Centre Sidi M'Hamed
Alger	50-Clientèle	535	535-Centre Sidi Salem
Alger	61-Direction Travaux	611	611-Direction des Travaux
Alger	61-Direction Travaux	612	612-Direction Unité Support Organisation et Méthodes
Alger	61-Direction Travaux	613	613-Direction Unité Travaux Alger Est
Alger	61-Direction Travaux	614	614-Direction Unité Travaux Alger Ouest
Alger	61-Direction Travaux	699	699-Sûreté et Sécurité Travaux
Taksebt	20-Direction Production EP	253	253-Taksebt
Taksebt	20-Direction Production EP	299	299-Sûreté et Sécurité Prod
Tipaza	12-Direction des Ressources Humaines	125	125-Direction des Ressources Humaines
Tipaza	12-Direction Finance & Comptabilité	120	120-Direction Finance & Comptabilité
Tipaza	13-Direction de la Communication	135	135-Direction Communication
Tipaza	13-Direction Moyen d'Appui Stratégique	130	130-Direction Achats & Logistique
Tipaza	13-Direction Moyen d'Appui Stratégique	172	172-Direction Moyens Généraux
Tipaza	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	162	162-Direction SIG et Archives
Tipaza	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	163	163-Direction Qualité Eau et Assainissement - Labo
Tipaza	16-Direction Stratégie Innovation et Développement	164	164-Direction des Systèmes d'Information
Tipaza	17-Secrétariat Général	174	174-Direction Juridique
Tipaza	20-Direction Production EP	280	280-Direction Unité Tipaza
Tipaza	20-Direction Production EP	281	281-Supervision Secteur Ouest Tipaza
Tipaza	20-Direction Production EP	282	282-Kolea
Alger	30-Direction Distribution EP	387	387-Dar El Beida
Alger	30-Direction Distribution EP	388	388-Cheraga
Alger	30-Direction Distribution EP	389	389-Rouiba
Alger	30-Direction Distribution EP	390	390-Bir Touta
Alger	30-Direction Distribution EP	391	391-Draria
Alger	30-Direction Distribution EP	392	392-Zeralda
Alger	30-Direction Distribution EP	393	393-Direction Unité Zone Centre
Alger	30-Direction Distribution EP	394	394-Alger Centre
Alger	30-Direction Distribution EP	395	395-Alger Ouest
Alger	30-Direction Distribution EP	396	396-Alger Nord
Alger	30-Direction Distribution EP	397	397-Gué de Constant./Alger Sud
Alger	30-Direction Distribution EP	399	399-Sûreté et Sécurité Distribution
Alger	40-Direction Assainissement	400	400-Direction Assainissement
Alger	40-Direction Assainissement	460	460-Direction Unité Alger Est
Alger	40-Direction Assainissement	461	461-Exploitation STEP Zone Centre
Alger	40-Direction Assainissement	462	462-Exploitation STEP Zone Est
Alger	40-Direction Assainissement	463	463-Exploitation Centre Est
Alger	40-Direction Assainissement	464	464-Exploitation Est
Alger	40-Direction Assainissement	465	465-Exploitation Sud Est
Alger	40-Direction Assainissement	470	470-Direction Unité Alger Ouest
Alger	40-Direction Assainissement	471	471-Exploitation STEP Zone Ouest
Alger	40-Direction Assainissement	472	472-Exploitation Centre Ouest
Alger	40-Direction Assainissement	473	473-Exploitation Ouest
Alger	40-Direction Assainissement	474	474-Exploitation Sud Ouest
Alger	40-Direction Assainissement	475	475-Exploitation Centre Sidi M'Hamed
Alger	40-Direction Assainissement	490	490-Direction Unité Moyens Techniques
Alger	40-Direction Assainissement	491	491-Curage
Alger	40-Direction Assainissement	492	492-Centre Moyens Techniques

## ANNEXES

Tipaza	20-Direction Production EP	283	283-Tipaza
Tipaza	20-Direction Production EP	284	284-Cherchell
Tipaza	20-Direction Production EP	285	285-Gouraya
Tipaza	20-Direction Production EP	299	299-Sûreté et Sécurité Prod
Tipaza	30-Direction Distribution EP	381	381-Direction Unité Zone Tipaza
Tipaza	30-Direction Distribution EP	382	382-Kolea
Tipaza	30-Direction Distribution EP	383	383-Tipaza
Tipaza	30-Direction Distribution EP	384	384-Cherchel
Tipaza	30-Direction Distribution EP	399	399-Sûreté et Sécurité Distribution
Tipaza	40-Direction Assainissement	480	480-Direction Unité Tipaza
Tipaza	40-Direction Assainissement	481	481-Exploitation STEP et PR
Tipaza	40-Direction Assainissement	482	482-Exploitation Kolea
Tipaza	40-Direction Assainissement	483	483-Tipaza
Tipaza	40-Direction Assainissement	484	484-Exploitation Cherchel
Tipaza	40-Direction Assainissement	485	485-Centre Grand garage
Tipaza	40-Direction Assainissement	499	499-Sûreté et Sécurité Assainissement
Tipaza	50-Clientèle	500	500-Direction Clientèle
Tipaza	50-Clientèle	505	505-Centre d'Accueil Téléphonique
Tipaza	50-Clientèle	540	540-Centre Tipaza
Tipaza	61-Direction Travaux	615	615-Direction Unité Travaux Tipaza
Tipaza	61-Direction Travaux	699	699-Sûreté et Sécurité Travaux

### Annexes 3 : Décryptage du Code Capex Maintien par secteur d'activité

Secteur d'activité	Type d'investissement	Code
Eau / Assainissement	Réseaux distribution /assainissement	R
Eau / Assainissement	Réseaux Transfert / Collecteurs	T
Eau / Assainissement	Usines / Stations d'épuration	U
Eau / Assainissement	Postes de relevage /Station de Pompage	P
Eau	Compteurs	C
Eau	Branchements	B
Eau	Réservoirs	V
Eau	Forages	F

## Annexes 4 : Décryptage du Code Capex Société

Axe	Détail	Activité	Type de capex	Libellé type de capex
Capex	Société	Eau	SEBL SEOU SEVE SEIB SEMB	Société Eau Bureau et Locaux Société Eau Outillage Société Eau Véhicule Société Eau Matériels Informatique Société Eau Mobilier & Matériels de Bureaux
Capex	Société	Assainissement	SABL SAOU SAVE SAIB SAMB	Société Assainissement Bureau et Locaux Société Assainissement Outillage Société Assainissement Véhicule Société Assainissement Matériels Informatique Société Assainissement Mobilier & Matériels de Bureaux
Capex	Société	Travaux	SVBL SVOU SVVE SVIB SVMB	Société traVaux Bureau et Locaux Société traVaux Outillage Société traVaux Véhicule Société traVaux Matériels Informatique Société traVaux Mobilier & Matériels de Bureaux
Capex	Société	Transverse	STBL STOU STVE STIB STMB	Société Transverse Bureau et Locaux Société Transverse Outillage Société Transverse Véhicule Société Transverse Matériels Informatique Société Transverse Mobilier & Matériels de Bureaux

## Annexes 5 : Décryptage du Code Opex

Code Nature de flux	Nature de Flux	Code du compte général	Description compte
6010	Energie Réseau	607200	Achat d'électricité - Haute tension
6020	Achat d'Eau	607100	Achat d'Eau de barrages
		607110	Achat d'eau ONID
		607120	Achat d'eau dessalé
6030	Produits de Traitement	602310	Produits de traitement d'eau
		602330	Consommation directe - Produits de traitement d'Eau
		602410	Produits de Traitement Assainissement
		602430	Consommation directe - Produits de traitement assainissement
		607300	Achat de Gaz
		607400	Produits de Traitement
6040	Pièces Réseaux&Usines	602110	Compteurs
		602120	Accessoires et pièces comptage
		602140	Consommation Directe - Accessoires et pièces comptages
		602200	Fournitures de Réseau
		602210	Consommation directe - Fournitures de Réseau
		602300	Equipements de Production
		602320	Consommation directe - Equipements de production
		602400	Voirie

## TABLE DE MATIERES

REMERCIEMENT .....	I
LISTE DES ABREVIATIONS.....	II
LISTE DES TABLEAUX .....	III
LISTES DE FIGURES.....	IV
SOMMAIRE .....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
CHAPITRE I : LES ELEMENTS THEORIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION.....	5
<b>INTRODUCTION</b> .....	5
<b>SECTION I : Présentation du contrôle de gestion</b> .....	5
1. Historique du contrôle de gestion.....	5
2. Définition du contrôle de gestion.....	6
2.1. Processus de contrôle .....	8
2.2. Processus de gestion .....	9
3. Objectifs.....	10
3.1. Les objectifs de dimension technico-économique : .....	10
3.2. Les objectifs de dimension managériale : .....	11
4. Les différences avec d'autres formes de contrôle .....	12
4.1. Le contrôle organisationnel :.....	12
4.2. Le contrôle interne : .....	12
4.3. L'audit.....	13
<b>SECTION II : Rôles, missions, et finalité de la fonction du contrôle de gestion</b> .....	14
1. Les rôles de la fonction du contrôle de gestion : .....	14
2. Missions de la fonction du contrôle de gestion : .....	16
3. Finalités de la fonction du contrôle de gestion : .....	16
<b>SECTION III : l'organisation de la fonction contrôle de gestion</b> .....	18
1. Les facteurs de contingence d'une entreprise .....	18
1.1. La taille de l'entreprise .....	18
1.2. La technologie .....	18
1.3. La culture de l'entreprise .....	19
1.4. La Stratégie de l'entreprise .....	19
2. Rattachement du contrôle de gestion.....	19

## TABLE DE MATIERE

---

2.1.	Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale (DG) : .....	20
2.2.	Rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière (DAF) .....	21
2.3.	Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO) .....	22
3.	Le contrôleur de gestion.....	23
3.1.	Définition contrôleur de gestion .....	23
3.2.	Métier du contrôleur de gestion .....	23
3.3.	Profil du contrôleur de gestion .....	24
3.4.	Rôle du contrôleur de gestion .....	25
4.	Les entraves de la mise en œuvre du contrôleur de gestion .....	26
	<b>CONCLUSION</b> .....	<b>28</b>
	<b>CHAPITRE II : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION AU SERVICE DE LA PERFORMANCE D'ENTREPRISE</b> .....	<b>30</b>
	<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>30</b>
	<b>SECTION I : Le contrôle de gestion en tant que processus</b> .....	<b>31</b>
1.	La planification .....	31
2.	La budgétisation .....	32
3.	Action et suivi des réalisations .....	32
4.	Mesure des résultats .....	32
	<b>SECTION II : Principaux outils du contrôle de gestion</b> .....	<b>34</b>
1.	Budgets et contrôle budgétaire .....	34
1.1.	Définition et rôle des budgets .....	34
1.2.	Définition de la gestion budgétaire .....	35
1.3.	L'importance de la gestion budgétaire.....	35
1.4.	Les phases de la gestion budgétaire.....	35
2.	La comptabilité analytique .....	37
2.1.	Définition et objectifs .....	38
2.2.	Différentes méthodes de calcul des coûts .....	39
2.2.1.	La méthode de coûts complets .....	39
2.2.2.	Calcul du coût de revient complet du produit .....	40
2.2.3.	La méthode du direct costing.....	41
2.2.4.	La méthode ABC .....	42
3.	Le reporting .....	43
3.1.	Définitions et objectifs du reporting .....	43
3.2.	Les différents types de reporting .....	45
3.3.	Finalité de reporting.....	46

## TABLE DE MATIERE

---

4.	Le tableau de bord.....	46
4.1.	Définitions et rôles de tableau de bord.....	46
4.2.	Objectifs du tableau de bord.....	49
4.3.	Les différents types de tableau de bord.....	49
4.4.	Élaboration d'un tableau de bord .....	51
4.5.	Les indicateurs du tableau de bord .....	53
	<b>SECTION III : Le contrôle de gestion au service de la performance d'entreprise.....</b>	<b>54</b>
1.	Définition et typologie de la performance .....	55
2.	Les critères de performance.....	56
2.1.	L'efficacité .....	56
2.2.	L'efficience.....	57
2.3.	La pertinence.....	57
2.4.	L'économie .....	57
3.	La mesure de la performance.....	58
4.	Le lien entre le contrôle de gestion et la performance .....	58
	<b>CONCLUSION.....</b>	<b>59</b>
	<b>CHAPITRE III : PRATIQUES DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE (SEAAL/SPA) .....</b>	<b>61</b>
	<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>61</b>
	<b>SECTION I : Présentation générale de la Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger .....</b>	<b>61</b>
1.	Historique de la société SEAAL.....	61
1.1.	Contrat SEAAL sous management SUEZ (Mars 2006 – Août 2021).....	62
1.2.	Contrat SEAAL sous management Algérien (Sept 2021 à ce jour) .....	63
2.	Présentation générale de l'entreprise SEAAL.....	63
2.1.	Missions et objectifs.....	65
3.	Métiers de la société .....	65
4.	Les structures organisationnelles.....	67
	<b>SECTION II : L'organisation de la fonction du contrôle de gestion au sein de la société SEAAL</b>	<b>69</b>
1.	Les missions de la fonction du contrôleur de gestion au sein de SEAAL.....	69
1.1.	Le contrôleur de gestion à la direction des ressources humaine.....	69
1.2.	Le contrôleur de gestion à la direction des finances et comptabilité .....	70
2.	La position du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise.....	71
2.1.	Le contrôleur de gestion à la direction des ressources humaine.....	71
2.2.	Le contrôleur de gestion à la direction des finances et comptabilité .....	72
3.	Planification des Tâches Réalisées par l'Unité Contrôle de Gestion : .....	73

## TABLE DE MATIERE

---

4.	Les avantages attendus par les directions de SEAAL.....	73
	<b>SECTION III : Les outils de contrôle de gestion mise en place dans la Société SEAAL.....</b>	<b>74</b>
1.	Le budget et la gestion budgétaire au sein de SEAAL .....	74
1.1.	Business plan .....	74
1.2.	La gestion budgétaire .....	77
1.3.	Des canevas des budgets de SEAAL.....	80
2.	La comptabilité analytique .....	81
2.1.	La répartition des charges : .....	82
2.1.1.	Les charges fixes et Les charges variables .....	82
2.1.2.	Charges directes et Charges indirectes .....	83
2.1.3.	OPEX .....	83
2.1.4.	CAPEX .....	84
2.1.5.	Différences entre Capex Maintien, Société et Opex .....	84
2.2.	Codification analytique à l'entreprise SEAAL .....	85
2.3.	La structure du coût chez SEAAL .....	86
2.4.	L'objectif des Investissements de SEAAL.....	86
3.	Le tableau de bord.....	87
3.1.	Les informations constitutives du tableau de bord.....	88
3.2.	Les types de tableaux de bords utilisés par l'entreprise SEAAL .....	89
3.3.	Les indicateurs de performance économique.....	89
3.4.	Efficacité du tableau de bord .....	90
3.5.	Analyse des écarts et les actions correctrices.....	90
4.	Présentation des indicateurs du reporting.....	91
4.1.	Structurer et élaborer un Reporting.....	91
4.2.	Les points clés pour l'élaboration d'un Reporting efficace .....	91
4.3.	Buts du Reporting.....	92
	<b>CONCLUSION.....</b>	<b>93</b>
	<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>95</b>
	<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>98</b>
	<b>ANNEXES.....</b>	<b>101</b>
	<b>TABLE DE MATIERES.....</b>	<b>106</b>
	<b>RESUME.....</b>	<b>110</b>

## **RESUME**

Les entités économiques ne peuvent être gérées de manière efficace sans un ensemble d'objectifs clairs et de prévisions, accompagnés de données chiffrées permettant d'identifier les résultats ainsi que les causes des écarts, afin d'agir en temps utile,

Le contrôle de gestion est à la fois un concept et une pratique adoptés par les entreprises pour optimiser leurs performances globales. Il constitue une fonction clé, facilitant et améliorant la prise de décisions. Son utilité peut être envisagée sous trois aspects complémentaires : comme un outil de planification, de coordination et de contrôle

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale.

Le contrôle de gestion d'une entité porte un œil bienveillant sur sa structure, sur ses politique et technique de gestion, sur ses méthodes et procédure, sur l'emploi de ses dirigeants, afin d'en évaluer l'efficacité et l'efficience ; il utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise,

Nos résultats sur le terrain nous permettent de confirmer que Le système de contrôle de gestion joue un rôle très important dans la société des eaux et l'assainissement d'Alger SEAAL, il aide à mieux s'organiser. Car il permet de sensibiliser l'ensemble du personnel, de prendre des décisions de gestion et de faciliter l'évaluation de la performance globale. Il utilise des outils facilitent la circulation des informations au sein de la société et ils sont à la fois un instrument de communication, de dialogue et de comparaison.

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