



**Université ABDERRAHANE MIRA BEJAIA**

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

**Département des Sciences Financières et Comptabilité**

*Mémoire de fin de cycle*

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

**Spécialité :** Finance et Comptabilité

**Option :** « Comptabilité et Audit »

**Thème**

**« Analyse du système de contrôle de gestion : »**

**Cas de la société ENTPL SPA -unité de production TREFISOUD**

**Réalisé par :**

Mr. BENS Aid Mohamed Aïmen

**Sous la direction de :**

Dr. AKERKAR Arezki

**Année universitaire : 2022/2023.**

## ***Remerciements***

*Nous tenons tout d'abord à remercier DIEU le tout puissant qui nous a donné la force et la patience d'accomplir ce modeste travail.*

*En second lieu, nous tenons à remercier notre encadreur Mr. AKERKAR Arezki. Nous voudrions également lui témoigner notre gratitude pour sa patience et son soutien qui nous a été précieux pour la réalisation de cette modeste recherche.*

*Nos profonds remerciements pour l'ensemble du personnel de l'entreprise TREFISOUD pour leur chaleureux accueil.*

*Nous remercions également Mr. MERGHEM Ammar de nous avoir facilité la tâche durant toute la période de notre stage.*

*Enfin, nous présentons une sincère reconnaissance à tous ceux qui nous ont soutenus de près ou de loin à la réalisation de ce travail.*

## *Dédicaces*

*Avant tous, je tiens à remercier le bon DIEU de m'avoir appris et protéger toute  
au long de ma vie.*

*Je dédie ce travail :*

*A mes chers parents qui m'ont toujours soutenu et encouragé, que DIEU les  
protège pour nous.*

*A toute ma famille sans exception.*

*A Mr AKERKAR Arezki qui m'a aidé à réaliser ce modeste travail.*

*A tous mes amis qui ont fait preuve d'une amitié sincère*

*A toute personne qui a participé de près ou de loin à la réalisation de ce  
modeste travail.*

## Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	8
CHAPITRE 01 : GÉNÉRALITÉS SUR LE CONTROLE DE GESTION.....	11
INTRODUCTION.....	12
SECTION I : Définitions de la notion de contrôle.....	13
SECTION II : L'organisation du contrôle de gestion au sein des entreprises.....	20
SECTION III : fonction et rôle du contrôle de gestion.....	26
CONCLUSION.....	33
CHAPITRE 02 : les outils du contrôle de gestion et la mise en œuvre du système de contrôle de gestion.....	34
INTRODUCTION.....	35
SECTION I : Le processus de contrôle de gestion.....	36
SECTION II : Les outils de contrôle de gestion.....	38
SECTION III : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise.....	55
Conclusion.....	67
.....CHAPITRE 03 : Analyse du système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise publique : cas de L'Unité TREFISOUD El-Eulma.....	68
INTRODUCTION.....	69
SECTION I : Présentation de l'Unité « TREFISOUD El-Eulma ».....	70
SECTION II : Contrôle de gestion au sein de l'entreprise « TREFISOUD ».....	78
SECTION III : Calcul Coût de production d'un produit « Fil galvanisé ».....	94
CONCLUSION.....	100
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	101
RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES.....	102
ANNEXES.....	105
RÉSUMÉ	

## Liste des figures

<b>Figure n°1:</b> Illustration de la notion de contrôle .....	15
<b>Figure n°2:</b> Étapes du processus de contrôle .....	15
<b>Figure n°3:</b> Décision de gestion et niveau de contrôle.....	16
<b>Figure n°4:</b> Organigramme général de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	22
<b>Figure n°5:</b> Rattachement à la direction générale .....	30
<b>Figure n°6:</b> Rattachement à la direction financière.....	31
<b>Figure n°7:</b> Rattachement en râteau .....	32
<b>Figure n°8 :</b> Le processus du contrôle de gestion .....	37
<b>Figure n°9:</b> Composition de l'ENTPL Oran. ....	74
<b>Figure n°10:</b> Organigramme de l'Unité TREFISOUD. ....	75
<b>Figure n°11:</b> Organigramme d'une Division de Production. ....	77
<b>Figure n°12:</b> Présentation graphique de l'évolution chiffre d'affaires.....	87
<b>Figure n°13:</b> Présentation graphique de l'évolution du résultat net.....	87
<b>Figure n°14:</b> Présentation graphique de l'évolution des effectifs. ....	88
<b>Figure n°15:</b> Présentation graphique de l'évolution des effectifs. ....	88
<b>Figure n°16:</b> Présentation graphique de l'évolution de la trésorerie.....	89
<b>Figure n°17:</b> Présentation graphique de l'évolution des charges des personnels. ....	89
<b>Figure n°18:</b> Analyse de l'axe géographique de la société TREFIDOUD. ....	93

## Liste des tableaux

<b>Tableau n°1:</b> Le processus de contrôle et le niveau de décision.....	17
<b>Tableau n°2:</b> Analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....	18
<b>Tableau n° 3:</b> Les compétences du contrôleur de gestion.....	29
<b>Tableau n° 4:</b> La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique..	40
<b>Tableau n°5:</b> Écart sur chiffre d'affaires pour les produits suivants. ....	81
<b>Tableau n°6:</b> Tableau de bord. ....	86
<b>Tableau n°7:</b> Répartition des charges directe.....	95
<b>Tableau n°8:</b> Les charges indirectes.....	96
<b>Tableau n°9:</b> Cout de production total. ....	98
<b>Tableau n°10:</b> Calcul du cout de revient. ....	99

# **INTRODUCTION GÉNÉRALE**

## INTRODUCTION GÉNÉRALE

Le passage d'une économie centrée sur l'offre à une économie centrée sur la demande a permis le développement des fonctions de l'économie comme la fonction de contrôle de gestion. Les entreprises se trouvent dans l'obligation de faire régulièrement des choix et des hypothèses pour garantir leurs existences et leurs survies face à la concurrence de plus en plus acharnée.

Diverses décisions sont prises à tous les niveaux fonctionnels et opérationnels. Cela induit une complexité des activités à toute l'organisation, d'autant plus que l'accroissement de la taille des entreprises nécessite une décentralisation de l'autorité et des responsabilités.

Le terme "contrôle de gestion" a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion. Autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle sans bien maîtriser la comptabilité de gestion. Le contrôle de gestion est né avec la révolution industrielle. Il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la décision du travail et de la répartition des tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise pour atteindre les objectifs prévus. Dans sa forme initiale, le contrôle de gestion a un caractère qualitatif basé sur le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines et européennes dans les années 30.

Une nouvelle approche du contrôle de gestion voit le jour au milieu de la décennie 80 avec l'association des sciences informatiques et télécommunications. Elle tente de pallier aux limites de l'approche classique. Dans cette approche, toutes les fonctions de l'entreprise sont mises à contribution ainsi que l'environnement externe. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Le contrôle de gestion est un processus permanent le pilotage globale de l'entreprise et de mesure en temps réel de réalisation dans une optique de perfectionnement au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la décision qui évalue l'efficacité 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. Le contrôle de gestion est d'une importance stratégique pour toute entreprise. En plus, il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il constitue une source de progrès et d'amélioration à tous types

d'entreprise. Son but avant tout est de motiver les responsables et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'entreprise.

En Algérie, la gestion de l'entreprise publique a connu une profonde transformation après les réformes opérées la fin des années 80. Elle passe d'une gestion socialiste vers une gestion de plus en plus libérale obéissant aux règles commerciales. Ce processus de libéralisation économique affecte l'organisation et le mode de management des entreprises publiques économiques dont le système de contrôle et de suivi de la performance. Ces mutations obligent les entreprises publiques algériennes à se réinventer pour pouvoir s'adapter et s'insérer dans ce nouvel environnement concurrentiel et complexe.

La problématique à laquelle nous nous tenterons de répondre dans notre travail est la suivante :

**Dans quelle mesure l'entreprise publique algérienne applique le système de contrôle de gestion et quelle est la portée de son application par rapport aux objectifs de performance assignés ?**

Pour appréhender notre étude et répondre efficacement à nos questions de recherche, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 01** : Le contrôle de gestion est nécessaire au bon fonctionnement des organisations ; **Hypothèse 02** : Les entreprises algériennes ayant introduit en leur sein une cellule de contrôle de gestion se donnent les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs qui leurs sont assignés.

L'approche méthodologique et épistémologique adoptée dans le cadre de ce travail de recherche est double, analytique et empirique. L'approche analytique sert à conceptualiser le cadre théorique du contrôle de gestion. L'approche empirique, quant à elle sert à mener une étude de cas portant sur une entreprise étatique, en l'occurrence TREFISSOUD. L'objectif principal de notre travail est de vérifier si l'entreprise publique algérienne se conforme aux normes académiques du contrôle de gestion et de mettre en lumière les pratiques mises en avant par l'entreprise, objet de l'étude empirique.

L'élaboration de réponses à cette problématique se présente comme suit :

- Le premier chapitre propose une approche conceptuelle du contrôle de gestion ;
- Le deuxième chapitre traitera la mise en œuvre du système de contrôle de gestion. Il examine les processus du contrôle de gestion, les outils de contrôle de gestion, le concept de performance et le contrôle de gestion ;
- Le troisième et dernier chapitre sera consacré à l'élaboration du système de contrôle de gestion au sein de TREFISSOUD basée à EL EULMA SETIF.

**CHAPITRE 01 : GÉNÉRALITÉS SUR LE  
CONTROLE DE GESTION**

**INTRODUCTION**

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.

Nous poursuivrons le travail par des essais de définitions du concept de contrôle de gestion, suivi de détails sur son rôle, ses missions et sa finalité au sein de l'organisation. Ensuite, on tissera le lien existant entre le système de contrôle de gestion et le système d'information. Enfin, on parlera du contrôleur de gestion.

**SECTION I : Définitions de la notion de contrôle**

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

- **Le contrôle** : dans un premier sens fait penser à une vérification, sens que lui accorde la langue française mais en réalité il dépasse cette signification. Au sens anglo-saxon, le contrôle doit être entendu comme la maîtrise d'une situation le fait de dominer ou d'avoir une certaine emprise sur un système. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation. Ainsi, il s'agit d'un acte de management<sup>1</sup>.
- **La gestion** : c'est l'utilisation au mieux, de façon optimale, des ressources rares dont dispose un responsable pour atteindre les objectifs fixés.

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

Le processus de la gestion peut être résumé de la manière suivante :

**Information → Décision → Action → Contrôle<sup>2</sup>.**

Plusieurs auteurs ont proposé des définitions du contrôle de gestion. Parmi ces multitudes de définitions, nous retiendrons les plus pertinentes.

**1. Les définitions retenues par les auteurs**

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé des définitions du contrôle de gestion, on cite parmi eux : R. N. Anthony et H. Bouquin.

Selon R. N. 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>3</sup>

En 1988, il redéfinit le contrôle de gestion en ces termes : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ». <sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion : manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2010, P7.

<sup>2</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Op.Cit. P8.

<sup>3</sup> Hervé ARNOUD « le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; p8

<sup>4</sup> Idem

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalables 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.

H. Bouquin de son point de vue pense que le contrôle de gestion est « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »<sup>1</sup>.

Selon H. Bouquin, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Le contrôle de gestion est en fin de compte un régulateur des comportements.

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la prise de décisions qui évalue l'efficience et l'efficacité de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise. Le contrôle de gestion s'adresse aux opérationnels mais aussi aux gestionnaires de l'entreprise en vue de leur permettre d'avoir une idée plus précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de l'entreprise et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs.

Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise :

- Maîtriser les coûts et améliorer la performance à travers l'amélioration de l'efficacité (relation entre les objectifs convoités et les résultats obtenus) et de l'efficience (relation entre les moyens engagés et les résultats obtenus) ;
- Avoir une bonne vision ;
- Améliorer sa réactivité.

Afin de se développer au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion nécessite la mise en place d'un certain nombre d'outils notamment l'établissement d'un système de comptabilité analytique de gestion (CAG). D'une manière générale, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les incités à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

---

<sup>1</sup> H. Bouquin (1994), Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France, collection « Que sais-je ? » ; N 2892 ; Paris

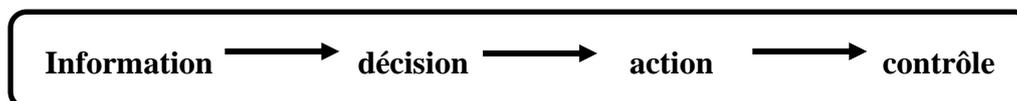
## 2. La notion de contrôle

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les actions entreprises (figure n°1). Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au « processus de gestion » :

**Figure n°1:** Illustration de la notion de contrôle



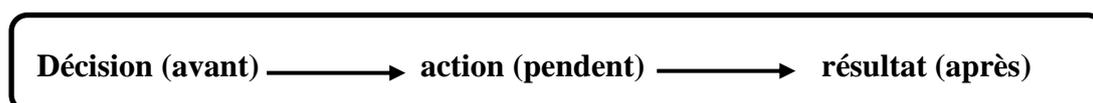
*Source* : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI. DCG11, (2007), « contrôle de gestion », Dunod, Paris, p. 8.

Il est à noter qu'en France, les entreprises et les acteurs développent une culture forte pour ce contrôle de régularité associé à une sanction ou une récompense.

Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du 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 n°2.

**Figure n°2:** Étapes du processus de contrôle



*Source* : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI., DCG11, (2007), « contrôle de gestion », Dunod, Paris, p 8.

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

- **Finalisation** : quels objectifs ? Quelles ressources ? Comment employer au mieux ces ressources ? Comment évolue les résultats ?
- **Pilotage** : pendant l'action, quelle correction mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
- **Évaluation** : quelle mesure des résultats ? Quelle efficience ? Quelle efficacité ?

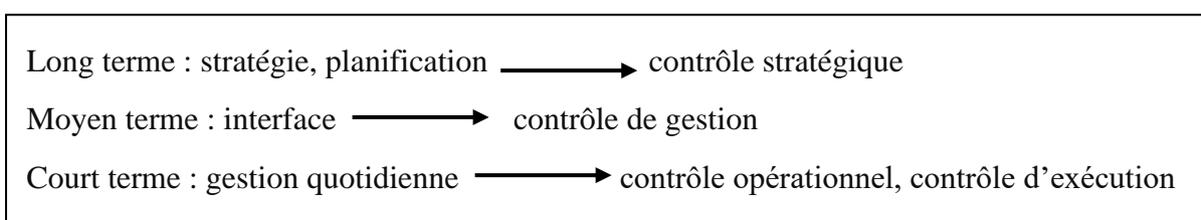
Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Ainsi, il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décisions mise en évidence par I. Ansoff (1968) : décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles. On obtient un processus de contrôle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

### Les décisions de gestion et les niveaux de contrôle

Avec un découpage temporel de la gestion clair et réaliste, il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion.

- **La gestion stratégique** oriente les activités sur le long terme de l'entreprise. A ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données future en fonction d'un diagnostic interne et externe.
- **La gestion quotidienne** suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an). C'est alors un contrôle d'exécution ou contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratif) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées. Dans cette décomposition du temps, le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en action courante.

**Figure n°3:** Décision de gestion et niveau de contrôle



**Source** : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris, p.9.

Si l'on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches

**Tableau n°1:** Le processus de contrôle et le niveau de décision

Niveau de décision			
Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	D'exécution
Finalisation			
Pilotage	Contrôle Stratégique	↔	Contrôle de gestion
Evaluation		↔	Contrôle d'exécution

*Source* : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2010), DECF7 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris, p.16.

**3. Les formes de contrôle**

Des plus connues, nous pouvons citer : le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

**a. Le contrôle organisationnel**

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation<sup>1</sup>, c'est à-dire ses processus décisionnels. L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlable pour être en permanence opérationnelles et tournés vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquels les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe le système décisionnel et informationnel. Il ne se limite pas au seul contrôle technique. Le contrôle organisationnel doit

<sup>1</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris, p.10.

donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Toutes les dimensions de l'organisation y sont intégrées : les structures, les procédures de décisions, les comportements des acteurs et la culture de l'organisation.

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

**b. Contrôle interne**

Le contrôle interne est un processus plus global mis en œuvre et supervisé par la direction générale pour conserver la maîtrise de l'organigramme<sup>1</sup>. Il est ainsi chargé de mettre en place toutes les sécurités nécessaires afin que :

- Les décisions prises pour assurer les meilleurs rendements à l'organisation soient correctement appliquées ;
- Les comportements de tous ses membres soient conformes aux procédures formalisées ou aux principes admis, aux lois et réglementations en vigueur, et allant bien dans le sens des objectifs stratégiques ;
- La protection du patrimoine et la qualité de l'information soient garanties ;
- Les conditions pour la flexibilité et la réaction soient réunies en permanence pour assurer la qualité maximale aux prestations fournies en interne comme en externe.

Le tableau suivant nous permet de comparer le contrôle interne au contrôle de gestion. Cette analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles.

**Tableau n°2:** Analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	<b>Contrôle interne</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
Leurs natures	Un ensemble de sécurité	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.

<sup>1</sup> GUERY J, GUIRIEC J. C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », édition Delmas, paris, p23.

Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> <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>
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Budgets : élaboration</li> <li>- Etats budgétaires par centre de coût ou de profit</li> <li>- Production/suivi de l'analyse des résultats.</li> </ul>

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

**c. Audit Interne**

L’audit interne contrôle le processus de contrôle interne, c’est-à-dire, le processus qui conditionne la qualité de prestation de l’organigramme<sup>1</sup>. Il s’interroge sur son efficacité et sa fiabilité, sur son aptitude à détecter et corriger les dysfonctionnements, à couvrir la totalité des opérations et à assurer leurs cohérences.

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

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

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

---

<sup>1</sup> GUERY J, GUIRIEC J. C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », paris, édition Delmas, p21

**SECTION II : L'organisation du contrôle de gestion au sein des entreprises****2.1. Le contrôle de gestion dans les différents types d'entreprises**

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les actions et les décisions de l'organisation pour quel soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon les entreprises.

**2.1.1. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises**

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels et opérationnels. Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Les analyses contemporaines de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales à l'étranger d'un groupe

La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations. La délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : Le budget d'investissement. La difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.<sup>1</sup>

**A. Les grandes entreprises publiques et privées**

Les grandes entreprises sont synonymes de puissance et d'influences. Elles peuvent être privées ou publiques, c'est-à-dire placées sous la tutelle de l'état, qui en a la propriété totale ou partielle et qui dispose d'un pouvoir décisionnel.

Premièrement, qu'elles soient privées ou publiques, issues de fusions, de croissance interne, en période de restructuration ou l'assaut de nouveaux marchés, diversifiées ou mono produit, l'heure est pour beaucoup de ces entreprises au changement. Certains ont parlé de l'émergence d'un nouveau secteur public. Pour les contrôleurs de gestion, l'enjeu consistait à

---

<sup>1</sup> Mémoire en Online; El bachir Rouimi « Le contrôle de gestion au service de la performance ». IBN ZOHIR - La licence en science de gestion 2010. [http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m\\_Le-contrle-de-gestion-auservice-de-la-performance-de-lentreprise2.html](http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-auservice-de-la-performance-de-lentreprise2.html). Consulter « Mai 2023 »

faire évoluer les modes de management de l'entreprise pour renforcer la dynamique concurrentielle.

Ensuite, les entreprises privées voire également celles qui sont publiques sont confrontées aux effets de la mondialisation de l'économie de marché. Les frontières de nombreuses entreprises européennes ne sont plus nationales mais internationales. La Chine et derrière l'Inde, et plus proche de nous, l'Europe de l'est, offrent une nouvelle concurrence à ces grandes entreprises en même temps que de nouvelles opportunités à saisir.

Deuxièmement, les grandes entreprises doivent diviser et coordonner les responsabilités et les nombreuses activités qu'elles abritent (Sloan, 1963 ; Arrow, 1964). Si les structures peuvent différer, les décisions importantes sont très rarement prises par une personne seule et on peut qualifier ces organisations de complexes (Burland et Malo, 1988). Chacun joue un rôle (Katz et Kahn, 1978) et détient une parcelle de connaissance qu'il doit mettre en commun. (Bertlett et Ghoshal, 1989). Il peut par exemple s'agir de mettre en place des systèmes de reporting communs dans les groupes, de construire des parcours de carrière internationaux, d'apprendre les valeurs et les règles de comportement locales, de recherche les niveaux optimaux de capacité de production et de distribution.<sup>1</sup>

### **B. Les organigrammes des services chargés du contrôle de gestion dans les grandes entreprises**

La structure spécifique du contrôle de gestion, qui fait partie des directions fonctionnelles dans les grandes entreprises comporte généralement trois ou quatre niveaux entre le siège et l'unité de gestion élémentaire. Deux options extrêmes se présentent alors suivant le lien unissant ces différents services aux entités qu'ils sont chargés de suivre :

- Dans la première option, cette fonction est parallèle à la ligne hiérarchique. Les contrôleurs de gestion des différentes unités ne sont qu'en liaison fonctionnelle avec des responsables opérationnels. Ils sont rattachés hiérarchiquement au contrôleur de gestion du siège.

---

<sup>1</sup> Gilles DAVID, « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises gestion et management », Mémoire de Master en science de gestion, université paris Dauphine - paris IX, 2006. P. 10-11

Dans la seconde option, chaque contrôleur de gestion dépend hiérarchiquement du responsable de l'unité à laquelle il est affecté. Cette configuration représente 62% des cas dans l'enquête précédemment citée.<sup>1</sup>

Les liaisons au sein de la structure de contrôle de gestion sont alors essentiellement fonctionnelles. Et l'objectif est d'assurer une bonne intégration de la fonction au sein des unités opérationnelles. Les avantages et les inconvénients de cette solution sont symétriques à de ceux de l'option précédente. La direction générale a plus de difficultés à obtenir toutes les informations qu'elle souhaite sur les unités opérationnelles.

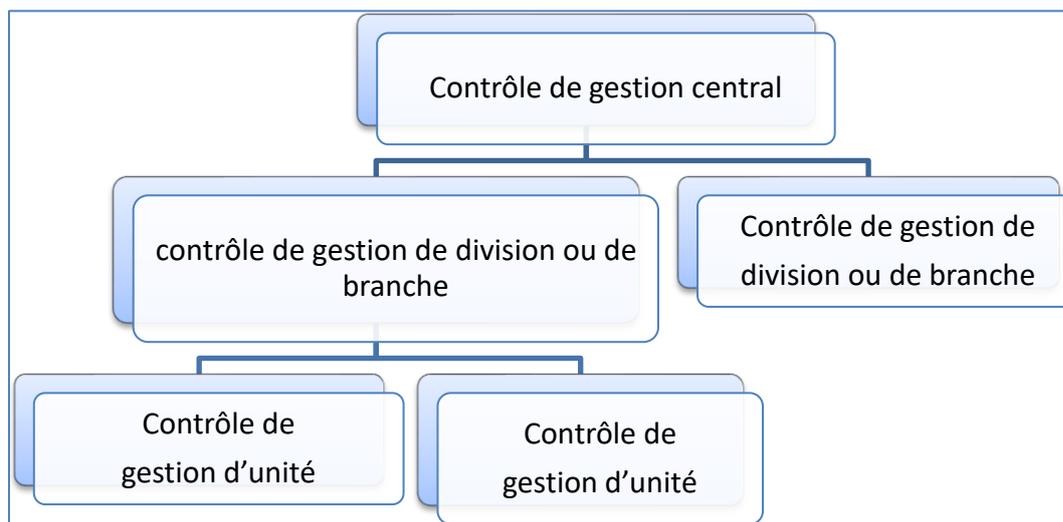
Le choix de l'une ou l'autre de ces options est fondamental. Il dépendra essentiellement de la volonté d'intégrer ou de différencier les entités de gestion.

L'organigramme général des services chargés du contrôle de gestion dans les grandes entreprises est schématiquement représenté par trois niveaux :

- 1) Un niveau central ;
- 2) Un niveau division, branche ou métier ;
- 3) Un niveau local comme par exemple une usine ou un territoire de vente.

La figure n°4 représente ces trois niveaux :

**Figure n°4:** Organigramme général de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises



**Source :** Organisation générale de la fonction contrôle de gestion, p. 388

<sup>1</sup> Françoise GIRAUD, Gérard NAULLEAU, Olivier SAULPIC, ... ; 2ème édition ; « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; édition GUALINO éditeur, paris 2004. P. 387-389

Au niveau 3, les appellations définissant le contrôleur de gestion ainsi que ses fonctions peuvent être assez variées. Celle-ci peut être limitée à des tâches routinières de production d'information de gestion et d'analyse des résultats ou, au contraire, inclure des tâches importantes de conseil auprès des responsables d'unités.

Le niveau 2, concerne un niveau élevé de coordination, division ou branche. Le champ d'action du contrôle de gestion y est plus ou moins important suivant le degré de centralisation du groupe, mesuré par exemple par les niveaux de détermination des stratégies industrielles et commerciales, et son éventuel degré d'intégration verticale.

Le niveau 1, celui du contrôle de gestion centrale, peut être organisé selon deux modalités types, suivant le degré de centralisation des décisions stratégiques et de leur suivi.

Dans les situations à forte centralisation, les équipes de contrôle de gestion centrales sont importantes et traitent elles-mêmes une partie substantielle des informations des divisions. Le contrôle de gestion de la division est utilisé comme relais d'information<sup>1</sup>

### **2.1.2. Le contrôle de gestion dans les PME**

Pour étudier le contrôle de gestion de la PME, il est nécessaire au préalable de situer cet acteur dans son contexte organisationnel et managérial. Cela nous conduit à préciser, dans un premier temps, la définition de la PME pour présenter ensuite la place de la fonction contrôle de gestion dans ce type d'entreprise. Enfin, nous exposons les principales évolutions du contrôle de gestion qui nous permettent à s'interroger sur les caractéristiques des contrôleurs de gestion de la PME.

#### **2.1.2.1. La définition de la PME**

Le premier problème rencontré lors de l'étude de contrôle de gestion des PME concerne la définition même de ce type d'entreprise. Frederik Toulon définit les PME (petite et moyenne entreprise) comme étant des firmes dans lesquelles les chefs d'entreprises assurent personnellement les responsabilités financières, techniques et sociales quel que soit leur forme juridique. Selon le critère le plus usité, les petites et moyennes entreprises sont composées de 10 à 50 salariés lorsque le nombre est moins de 10 salariés, il s'agit d'une entreprise artisanale, les petites entreprises « incluses dans les PME » sont celle qui emploie de 10 à 50 salariés.

---

<sup>1</sup> Françoise GIRAUD, Gérard NAULLEAU, Olivier SAULPIC ; Op, Cit. P. 387-389

Dans le cadre de l'étude sur le contrôleur de gestion de la PME, deux critères initiaux ont été retenus pour choisir les entreprises.

**Le premier concerne l'effectif :** Il s'agit d'entreprises ayant un effectif inférieur à 500 personnes. Toutefois, pour pouvoir observer des mécanismes propres au contrôle de gestion, un effectif minimum de 50 personnes a été fixé, afin d'étudier des outils et des méthodes ayant un certain degré de formalisation.

**Le second critère concerne le degré d'indépendance :** L'objectif visé consiste à étudier les caractéristiques existantes au sein de PME indépendantes. Plus particulièrement, il s'agit d'exclure du champ de l'étude les méthodes et outils qui sont le prolongement ou la déclinaison au niveau des filiales du contrôle de gestion conçu, développé et piloté par une société mère.

En résumé, il s'agit de présenter et d'analyser les contrôleurs de gestion exerçant en toute indépendance dans des entreprises de production des biens et des services ayant un effectif compris entre 50 et 500 personnes.<sup>1</sup>

#### **2.1.2.2. La fonction contrôle de gestion dans les PME**

Pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est défini par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. La fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent assimilée à la fonction comptable et financière. Cependant, on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion dans les PME n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions.

La position dans l'organigramme est fonction de nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.

#### **2.1.2.3. Le contrôle de gestion et les PME**

Plusieurs chercheurs ont analysé les spécificités des PME, et d'autres sont préoccupés du contrôle de gestion, mais les recherches relatives au contrôle de gestion dans les PME

---

<sup>1</sup> Toulon FREDIRIK, « vocabulaire économique », collection que sais-je ; édition. BOUCHENE, Alger, 1996.

restent rares. Depuis quelques années, on a vu apparaître un certain nombre de travaux portant sur l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME. (Chapellie, 1997 ; Fernandez et al. 1996 ; Van Caillie, 2002 ; Lavigne, 2002 ; Nobre 2001). Ces différentes recherches sont néanmoins contradictoires, certaines mettent en évidence un bon développement des outils de contrôle dans le contexte des petites et moyennes entreprises, D'autres présentent des résultats plus nuancés.<sup>1</sup>

### **2.1.3. La mise en place du contrôle de gestion**

Principalement, la démarche de contrôle de gestion est une dimension de l'activité de tout manager, dès lors qu'il dispose d'un certain volant d'autonomie et de manœuvre car, ayant la responsabilité du pilotage de son activité, il doit alors disposer des démarches et outils qui l'assistant dans cette tâche. Le contrôleur, comme tout service fonctionnel, a pour vocation de faciliter cette démarche, en aucun cas il n'en est propriétaire. On illustre souvent cette différence par une image nautique, le manager ayant le rôle du capitaine qui choisit le cap et prend les décisions adaptées, le contrôleur étant pour sa part le navigateur, celui qui tient la carte, fait le point de route, et suggère au capitaine les manœuvres qui s'imposent.<sup>2</sup>

#### **2.1.3.1. Lors de la mise en place**

Les tableaux de bord, les analyses des coûts et les budgets précéderont généralement l'analyse stratégique, au moment de la mise en place, ceci pour des raisons :

- **De priorité** : les problèmes urgents à résoudre sont ceux qui se situent dans le futur le plus proche ;
- **De facilité** : il est plus aisé de cerner le présent et le futur immédiat que de prévoir ou de réfléchir à long et moyen terme, car, sur la longue période, les tendances et les contraintes s'estompent, le champ des possibles s'élargit.

Bien évidemment, à l'ordre : budgets-analyse stratégique, nécessaire au stade de mise en place, devra succéder en régime de croisière un ordre plus logique : analyse stratégique budget.

---

<sup>1</sup> Jihane Abi Azar, « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PME au Liban », mémoire, May 2005; France. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581105/document>. Consulter « Mai 2023 ». P. 06

<sup>2</sup> Article : Science Lib Editions Mersenne : Volume 5, N ° 130105 ISSN 2111-4706. p. 13

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches pour piloter l'organisation.

### **2.1.3.2. Phase du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion passe par trois phases, il doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

- **Finaliser** : définir les buts, et clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience, prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie.
- **Piloter** : Anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.
- **Post-évaluer** : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).<sup>1</sup>

## **SECTION III : fonction et rôle du contrôle de gestion**

La fonction du contrôle de gestion est indispensable pour effectuer des analyses qui contribuent à l'amélioration de la gestion, de la performance et l'assurance de la pérennité de l'entreprise. Cette fonction est essentielle dans l'organigramme de l'entité car elle offre aux décideurs les moyens de comprendre la réalité, de s'y adapter et de se préparer au futur.

### **1.1. Le métier du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent un bon fonctionnement de ce mécanisme de régulation, ce dernier doit être polyvalent. 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).<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> [http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m\\_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-delentreprise2.html](http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-delentreprise2.html). Consulter « Mai 2023 ».

<sup>2</sup> El bachir Rouimi, « Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise », P12, disponible sur <https://www.memoireonline.com/>.

**1.2. Les missions du contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion a pour diverses missions, mais on peut les regrouper en quatre grandes familles, comme dans l'étude Cegos « Fonction comptable et financière » : reporting d'activité, budget plan et prévision, coûts et marges, études spécifiques et processus.<sup>1</sup>

**1.2.1.1. Reporting d'activité**

- Former les opérationnels à l'élaboration des reportings d'activité ;
- Analyser, commenter leurs données et/ou aider les opérationnels à les faire, les diffuser;
- Aider les opérationnels à les utiliser comme outils de pilotage, aider à décider ;
- Les utiliser comme outils de partage des informations, de dialogue de gestion, de conduite du changement.

**1.2.2. Budget, plan et prévisions**

- Aider la direction générale à choisir des hypothèses de construction du budget
- Récolter des données de marché en historique et en prévision ;
- Consolider les données budgétaires ;
- Contrôler la cohérence globale du budget par rapport aux objectifs et des budgets individuels entre eux : budget commercial, de production...etc. ;
- Aider les opérationnels à quantifier le résultat attendu de leurs actions, et la direction générale à déterminer les actions prioritaires à mener, ainsi aider à présenter et diffuser le budget.

**1.2.3. Coûts et marges**

- Aider à déterminer un prix de vente ;
- Calculer les coûts et marges, déterminer les coûts d'un projet ;
- Aider à choisir les hypothèses de construction du calcul d'un coût (coût complet ou partiel, poids des charges de structures) ;

---

<sup>1</sup> Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Ed Eyrolles, Paris, 2013, P56-57.

- Mesurer la sensibilité des coûts et marges à certains facteurs, comme le prix d'une matière première ;
- Analyser les écarts sur coûts par rapport à une prévision.

#### **1.2.4. Etudes spécifiques et processus**

- Aider à décider et agir à partir des résultats d'études spécifiques ;
- Elaborer des tests de simulations de changements de processus et faire des propositions ;
- Proposer des actions correctives ;
- Réaliser des études comparatives (ou benchmark) ;
- Participer aux changements des systèmes d'information ou à leur paramétrage.

#### **1.3. Rôle du contrôleur de gestion**

Dans l'optique du pilotage de la performance organisationnelle, les rôles du contrôleur de gestion se développent de plus en plus vers le conseil.<sup>1</sup>

- Il explore les paramètres de l'organisation, puise dans la boîte à outils ;

Le contrôleur de gestion produit et interprète les chiffres clés de l'activité et mène des analyses transversales. Il calcule des écarts entre les performances prévisionnelles telles qu'elles ressortent de la stratégie définie et mise en œuvre.

- Il est communicateur et pédagogue au service de la performance ;

Le contrôleur de gestion anime une équipe et des groupes de réflexions, forme les utilisateurs à l'exploitation des documents, apporte une aide méthodologique dans le choix de nouveaux outils.

Ces actions de communication et de formation des opérationnels permettent de faire accepter les divers changements et les nouveaux outils. Elles contribuent également à la lisibilité des objectifs à tous les niveaux de la hiérarchie.

- Il n'est pas seulement réactif, mais proactif ;

Le contrôleur de gestion joue un rôle d'anticipation et pratique une veille technologique sur le management, un benchmarking des méthodes en se comparant aux pratiques des meilleures entreprises qu'elles soient concurrentes ou non.

---

<sup>1</sup> ort Leucate, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Opta, 2012, P16.

### 1.4. Les compétences du contrôleur de gestion

Les compétences du contrôleur de gestion sont résumées dans le tableau suivant :

Appréciation des compétences pour tenir le poste :

**1** : compétences indispensables ;

**2** : compétences souhaitées ;

**3** : compétences à acquérir.

**Tableau n° 3:** Les compétences du contrôleur de gestion

Compétence	1	2	3
<b>Savoirs</b>			
– Connaissance de la comptabilité analytique		X	
– Connaissance des méthodes associées		X	
– Connaissance des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion	X	X	
– Expertise sur la notion de coût	X		
– Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et indicateurs			
– Connaissance de l'organisation en question			X
<b>Savoir-faire</b>			
– Être capable de gérer un projet		X	
– Être capable de constituer un coût	X		
– Être capable d'analyser un coût	X		
– Être capable d'animer une réunion	X		
– Proposer des méthodes adaptées à l'environnement de l'organisation	X		
– Être capable d'élaborer des documents de synthèse			
– Être capable de conduire une formation			X
<b>Savoir-être</b>			
– Avoir le sens de l'écoute	X		
– Être pédagogique	X		
– Avoir un esprit de synthèse	X		
– Être rigoureux	X		
– Être réactif	X		
– Être créatif			X

**Source :** ARAB Zoubir, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Béjaia », thèse magister, université de Béjaia, 2012, P113.

### 1.5. La position du contrôle de gestion dans l'entreprise

Considérée comme un réceptacle de l'information, le contrôle de gestion occupe le rôle de diffuseur et de collecteur d'information. Sa place dans l'entreprise devient incontournable.

Cependant, elle n'est pas toujours apparente dans un organigramme qui dépend pour une grande part de la manière dont fonctionnent les dirigeants.

Il est primordial de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement ;
- Des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

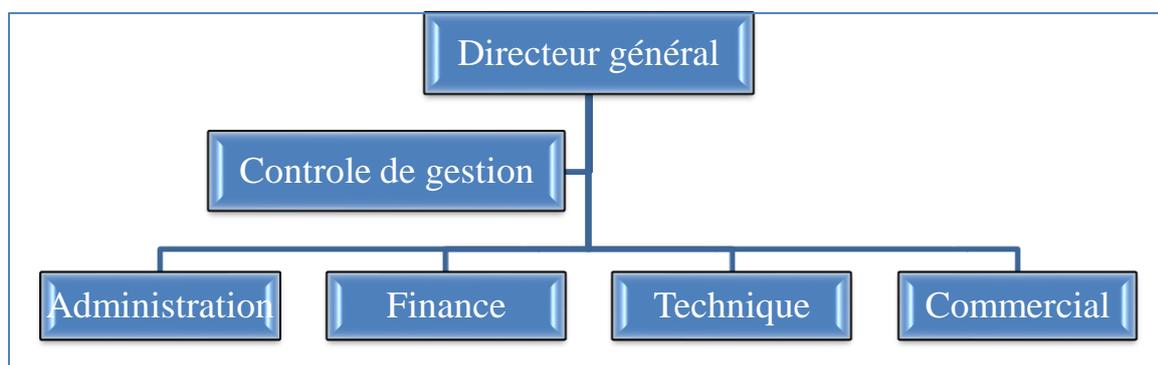
La position du contrôle de gestion dans la structure se diffère d'une entreprise à une autre car il n'y a pas de règles ou de normes pour le positionner. Dans ce sujet, les entreprises attribuent trois différentes places pour cette fonction : rattachement à la direction générale, au directeur financier, ou bien le placer au même rang que les autres fonctions responsables de l'entité.

### 1.5.1. Rattachement à la direction générale

Cette position, appelée aussi « une position d'état-major », constitue un signal fort pour lier le contrôle de gestion et la stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Ce bon positionnement permet au contrôleur de gestion de bénéficier du soutien total de la direction générale, qui lui procure une facilité dans la transmission des différents rapports élaborés. Ce rattachement dénote son indépendance et souligne que ses préoccupations sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier.

Le rattachement à la direction générale est illustré par le schéma suivant :

**Figure n°5:** Rattachement à la direction générale



*Source :* Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3ème édition Dunod, Paris, 2009, P50.

Le contrôleur de gestion intervient :

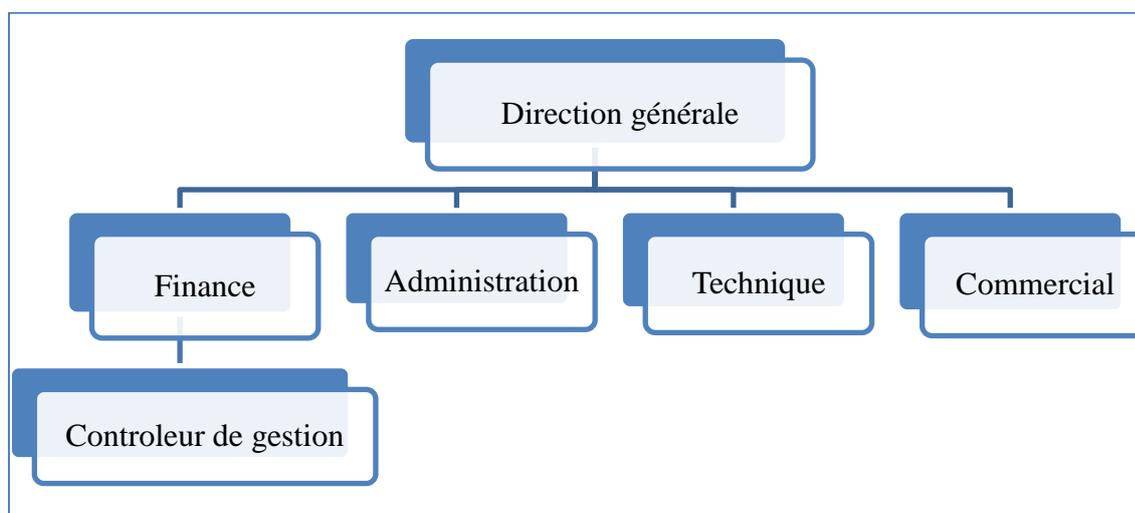
- Dans le processus de planification stratégique ;

- Dans le processus de mobilisation et d’animation des acteurs ;
- Dans la prise de décision à long terme.

### 1.5.2. Rattachement au directeur financier

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle, cette position illustre une certaine dépendance au directeur financier, ce qui le rapproche plus des informations comptables et financières au détriment des informations plus opérationnelles. Cette position est illustrée par le schéma suivant :

**Figure n°6:** Rattachement à la direction financière



**Source** : Hélène Lônging, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3ème édition Dunod, Paris, 2008, P287.

Ce rattachement présente plusieurs inconvénients<sup>1</sup> :

- Cette position limite l’implication du contrôle de gestion dans la discussion des orientations stratégiques de l’entreprise ;
- Le contrôleur de gestion porte l’étiquette « direction financière » qui peut rendre difficile la communication avec les directions opérationnelles ;
- Ce mode de rattachement n’est pas approprié du fait qu’il ne permet pas au contrôleur de gestion d’avoir l’indépendance dans toutes ses activités.

### 1.5.3. Rattachement en râteau

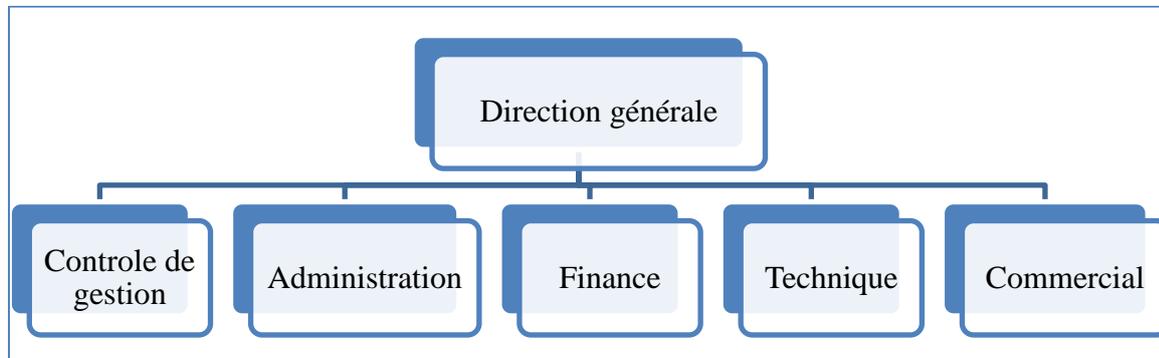
Dans cette position, le contrôleur de gestion bénéficie de même niveau que les autres responsables et directions en dessous de la direction générale, ce qui engendre une relation

<sup>1</sup> Edison Nsengiyumva, « l’impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l’efficacité des entreprises au Rwanda. Cas des entreprises publiques », P18, disponible sur <https://www.memoireonline.com/>

perpétuelle permettant de faciliter la communication entre eux et harmoniser leurs décisions pour aider la direction générale à prendre la meilleure décision.

Ce rattachement en réseau est présenté par le schéma suivant :

Figure n°7: Rattachement en réseau



*Source* : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3ème édition Dunod, Paris, 2009, P51.

### 1.6. Limites du contrôle de gestion

On distingue les limites fondamentales suivantes <sup>1</sup>:

- Tout n'est pas mesurable à coût raisonnable, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;
- Les managers ne doivent pas se contenter sur ses indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tous ;
- Notant que l'efficacité de contrôle dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion) qui l'utilisent et le fonctionnement. La mise en place du contrôle de gestion est une question de savoir faire des membres de l'organisation.

<sup>1</sup> Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, P60.

**CONCLUSION**

Le contrôleur de gestion permet à l'entreprise de maîtriser sa propre conduite tout en s'efforçant également de prévoir les événements futurs pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il effectue un ensemble de tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de la gestion. Le contrôle de gestion peut toutefois s'effectuer à priori, au quotidien ou à posteriori. Le contrôleur de gestion par contre conseille, conçoit, développe et fait fonctionner certains dispositifs d'informations que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Dans le chapitre suivant, on abordera la mise en œuvre du système de contrôle de gestion notamment : le processus, les outils et surtout la performance.

**CHAPITRE 02 : les outils du contrôle de gestion  
et la mise en œuvre du système de contrôle de  
gestion**

### **INTRODUCTION**

La rude concurrence que s'opposent les entreprises sur le marché est à la base de leurs perfectionnements. Dans leurs soucis de bien piloter et prendre de bonnes décisions à court et long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision ainsi que le processus qui va avec dans le but de rendre l'entreprise efficace, efficiente et économique. Le premier objectif du gestionnaire étant de rendre son entreprise compétitive, performante et pérenne vis-à-vis des concurrents et du marché. Les entreprises de nos jours investissent énormément dans les recherches et développements, dans le but est de gagner en performance. Nous essaierons d'aborder en premier lieu les processus. Ensuite, on parlera des outils, suivi du concept de performance et le lien existant entre le contrôle de gestion et la performance.

### **SECTION I : Le processus de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est intégré dans le processus de planification, d'exécution et de monitoring pour assurer la qualité. Il implique tout le personnel comme acteurs et objets du contrôle pour assurer la responsabilité. Il exige la confiance raisonnable pour l'évaluation du risque et vérifier la réalisation des objectifs pour assurer la cohérence. Ainsi les étapes du processus de contrôle de gestion sont au nombre de trois (03)<sup>1</sup> qui sont : la planification, la budgétisation et le suivi des réalisations.

#### **1. La planification**

Le point de départ du processus de contrôle de gestion est constitué par la phase de planification. C'est au cours de cette phase qu'on aboutit à une définition d'objectifs à long terme et à une définition opérationnelle de la stratégie (plan d'action à long terme). Elle correspond à l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie qui lui permettra sur une longue période de tirer avantage des règles du jeu prévalant dans l'environnement et de leur évolution.

La planification est donc plus qu'un ensemble des prévisions ; elle se distingue de ces dernières par le fait qu'elle donne un moyen d'agir sur le futur, un projet d'action, alors que les prévisions ne sont qu'un énoncé relatif au futur, à un état ou à une action future. Elles (prévisions) n'impliquent pas nécessairement l'idée d'une action, d'un acte volontaire. Étant donné que la planification s'étend sur plusieurs années, pour la rendre plus pratique, elle est découpée en plusieurs plans à court terme appelés « Budgets ».

#### **2. La budgétisation**

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.

Selon BOYER, A., (1995), le budget est une expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans. Il est la prévision détaillée, période par période, des recettes et des dépenses.

L'essentiel de cette phase est la définition, la coordination et l'application des plans d'actions dans tous les domaines de la gestion de l'entreprise. Les budgets permettent donc de

---

<sup>1</sup> NSENGIYUMVA Edison, « l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité », UAAC, (2007), p18.

mesurer les performances et les qualités de la gestion de l'entreprise à partir des prévisions initiales et du contrôle à posteriori.

**3. Le suivi des réalisations**

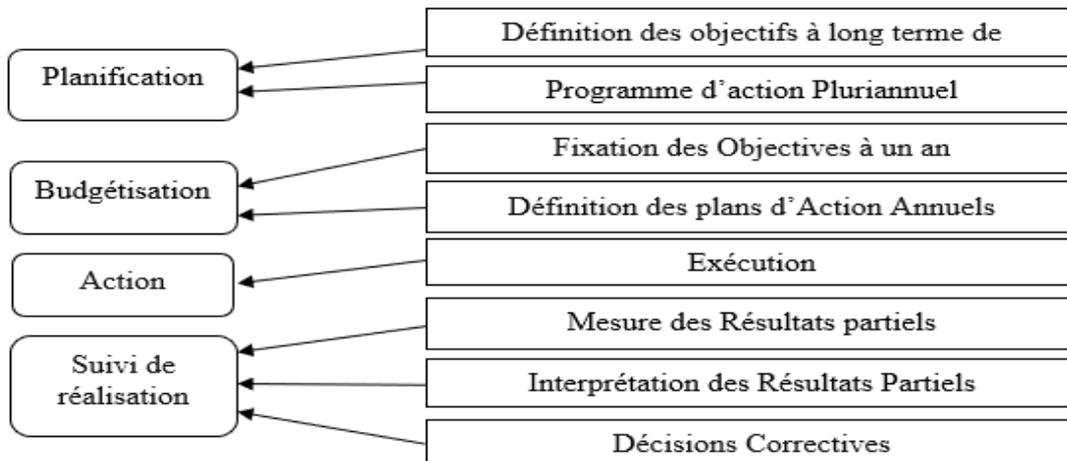
La phase d'élaboration des objectifs et des plans à court terme est suivie par la mise en application de ces plans c'est-à-dire la réalisation de ces objectifs. Lors de la mise en application, on fait périodiquement le point pour mesurer les résultats partiels atteints.

Evidemment, on ne peut pas agir sur le passé, mais on cherche à comprendre pourquoi les résultats sont ainsi, quelles en sont les causes et qu'est-ce qu'on peut faire pour améliorer la performance. La mesure des résultats consiste à constater et à quantifier les réalisations. Il s'agit donc de répondre à la question : « combien a-t-on réalisé » ? Le contrôleur de gestion utilise à cet effet l'outil comptable pour chiffrer les réalisations.

Après avoir mesuré les résultats, on poursuit avec leur interprétation ; c'est-à-dire les comparer avec les prévisions figurant au budget.

Selon ARDOIN, MICHEL ET SCHMIDT (1986), ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent le résultat partiel ; décident à nouveaux, agissent encore. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

**Figure n°8 : Le processus du contrôle de gestion**



*Source* : H. LONING, « Organisation et mise en œuvre », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, 2003, p3.

Le contrôle de gestion pour mieux fonctionner fait appel à plusieurs outils de gestion. On énuméra quelques-uns parmi eux dans la section suivante.

### **SECTION II : Les outils de contrôle de gestion**

Une organisation peut adopter afin d'optimiser ses performances sur différents outils du contrôle de gestion : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, système d'information, la gestion budgétaire, le tableau de bord, le reporting et le benchmarking.

#### **1. Les Outils du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion procède sept outils qui sont les suivants :

##### **1.1. La comptabilité générale**

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit d'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les entreprises, elle permet aussi:

- De constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle.
- De dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évaluation (tableau de financement).

En outre, la comptabilité générale en aux dirigeants de déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc elle sert d'aider les administrations de mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

La connaissance du résultat général de l'exercice telle que le permet de la comptabilité générale, est insuffisante parce que l'entreprise ne fabrique pas un seul produit et en plus elle exerce plusieurs activités. Il est utile, dès lors mieux cerner l'origine du résultat en mesurant la contribution qui apporte chaque produit et chaque activité.

### **1.1.1. Objectifs de la comptabilité générale**

La comptabilité générale a pour but de définir le résultat périodique de l'entreprise, aussi bien pour indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise, que pour valoriser les inventaires.

### **1.1.2. Insuffisances de la comptabilité générale**

Plusieurs lacunes entachent toutefois à la comptabilité générale tel que :

- La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire.
- La comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global.
- La comptabilité générale ne permet pas d'évaluer les stocks finaux, ni la production faite par l'entreprise pour elle-même.

### **1.1.3. Rôles et finalités de la comptabilité générale**

La comptabilité générale est un outil de mesure de la richesse créée par l'entreprise et de contrôle son partage, comme elle est un moyen de preuve dans la vie des affaires. On considère la comptabilité générale comme outil d'aide à la décision, comme elle se considère une base de diagnostic économique et financier, aussi est une base de synthèse et de prévision macroéconomique et un instrument de régulation sociale.<sup>1</sup>

## **1.2. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites. La comptabilité analytique est un mode de retraitement des données dont les objectifs sont :

- Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondant.

---

<sup>1</sup>PCG.P. VII, citer par : LSSEGUE. P, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 1996, P34.

## **Chapitre 02 : La mise en œuvre du système de gestion et ses outils**

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions. Elle est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps.<sup>1</sup>

Le système de comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres :

- Les caractéristiques des produits.
- La structure de l'entreprise.
- Les besoins d'informations auxquels le système doit répondre.

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information.

Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet mieux maîtriser les coûts. La comptabilité analytique inspire ces informations à partir de la comptabilité générale.

Le tableau suivant confronte entre les deux comptabilités.

**Tableau n° 4:** La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

<b>La comptabilité générale</b>	<b>La comptabilité analytique</b>
Finalité légale	Finalité managérial
Résultats annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financier (monétaire)	Information technique et économique
Destiné aux actionnaires et aux directeurs (tiers)	Destiné aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

*Source* : GUERDJ N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000, P. 132.

<sup>1</sup> J.L Lemoine, « le contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 1974, p 167

### **1.2.1. Objectifs de la comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est d'abord conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts, des prix de revient et des résultats qui présentent beaucoup d'intérêt, pour les dirigeants de l'entreprise.

La comptabilité analytique a également pour objet de :

- Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise, ces coûts sont composés du coût d'achats, de coût de production, coût de distribution ;
- La mise en place des analyses économiques interne qui doit conduire à une meilleure connaissance des coûts dans le but de produire au meilleur prix, à moindre coût ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certaines éléments du bilan de l'entreprise en expliquant les résultats après le calcul des coûts des produits ;
- Établir des prévisions des charges et des produits courants et constater la réalisation et les explications des écarts qui en résultent ;
- Fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision, d'une manière générale.

### **3. Système d'information**

Le système d'information est en quelque sorte la mémoire de l'entreprise.

#### **3.1. L'approche Systémique**

D'après STEPHEN Robbins et DAVID De Cenzo l'analyse de l'entreprise selon une perspective systémique est l'idée qui revient au milieu des années 60.

« L'approche systémique définit comme un ensemble d'élément interdépendant agencé de manière à former un tout cohérent ».<sup>1</sup>

Les sociétés sont donc les systèmes tous comme les ordinateurs, les automobiles, etc. ROSNAY définit le système comme étant : « un ensemble d'élément en interactions dynamique et organiser en fonction d'un but ».<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> STEPHEN. Robbins et DAVID De Cenzo, management l'essentiel des concepts et pratique, 4eme édition. Edition Pearson Education. France, 2004 p : 17.

<sup>2</sup> CHRISTIAN Volant, le management de l'information dans l'entreprise, ver une approche systémique ADABS Edition, paris, 2002, p : 07.

Il ressort de ces deux définitions que le système se compose d'éléments indépendants et reliés entre eux dans un but précis ; tous en restant dépendants d'un environnement plus complexe.

Selon STEPHEN Robbins et DAVID De Cenzo, il existe deux grands types de système :

*« Les systèmes ouverts et les systèmes fermés n'interagissent jamais avec leur environnement et n'en subissent aucune influence. A l'inverse une approche sous l'angle de système ouverts reconnaît l'existence d'interactions dynamique entre le système et son environnement ».*<sup>1</sup>

L'entreprise est perçue comme un système ouvert en interaction permanente avec son environnement.

### 3.2. Définition d'un système d'information

Le système d'information peut être défini comme : *« C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ».*<sup>2</sup>

Il a pour objectif de fournir aux différents niveaux de l'organisation les informations permettant de fournir, d'accompagner et de contrôler le fonctionnement de l'entreprise. A travers cette définition, on peut aisément comprendre que l'objectif crucial du système d'information est de produire et de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir.

### 3.3. Caractéristiques de système d'un système d'information

- Dynamique : il a des changements d'état ;
- Ouvert : il a un environnement, des entrées et des sorties ;
- Actif : il réagit par rapport à son état et à celui de son environnement ;
- Adaptatif : il adapte à son comportement à ses objectifs ;
- Contrôler : il possède un des sous-système(s) de contrôle.

### 3.4. Les principales sources de système d'information

- **Données** : sous des formes variées (chiffre, texte, images, sons ...), ses ressources essentiellement matérialisées et l'information est détenue par l'organisation. Elles sont

---

<sup>1</sup> STEPHEN P. Robbins, David A. De Cenzo. Parution, Édition, 4ème édition, États-Unis, 2004, P. 19.

<sup>2</sup> LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, Paris, 1986, P. 86.

la matière première sur laquelle le système d'information agit. Elles sont traitées à l'aide de modèle qui expriment des connaissances, et permet de déduire un résultat ou une action.

- **Logiciel et procédure** : il constitue la description formelle des opérations effectuées (les programmes : les systèmes d'exploitation, traitement des textes, feuille de paie). Les procédures : saisies, correction d'erreur distribution des chèques de paie).
- **Matériel** : le système d'information repose des technologies numériques de l'information (réseaux ordinateur, unité périphériques, station de travail, papier...).
- **Personne** : il n'y a pas du système d'information sans personne, sans acteur. ils se sont soit des utilisateurs de système, employés, cadre qui pour la réalisation de leurs tâches, utilisent l'information produit par le système et ces possibilités d'automatisation ou qui alimente le système.<sup>1</sup>

### 3.5. Le rôle et les qualités de système d'information

#### 3.5.1. Le rôle de système d'information

- **Le système d'information est une aide pour la prise de décision** : le Système d'Information permet aux responsables d'obtenir les informations qui leurs sont nécessaires pour les prises de décision. Ils vont pouvoir étudier plus facilement les conséquences possibles de leur décision. Le Système d'Information va aussi permettre d'automatiser certaines décisions.
- **Le Système d'Information est un outil de contrôle de l'évolution d'organisation** : Le Système d'Information va permettre de détecter des dysfonctionnements interne ou des situations anormal pour que cet outil soit opérationnel ; le Système d'Information doit être la « mémoire collective » de l'organisation cela en gardant constamment une trace de chaque information.
- **Le Système d'Information est un outil de coordination des différentes activités de l'entreprise** : Le Système d'Information va aussi fournir des informations sur le présent, elles seront les mêmes pour l'ensemble des services et seront mises à jour régulièrement. Tout le monde est informé de mêmes manières selon son accès aux informations.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> REIX Robert : système d'information et management des organisations, 4<sup>ème</sup> édition, paris, 2002.

<sup>2</sup> JOLIVET Félix et REBOUL Gérard, Informatique appliquée à la gestion, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, paris, 1996, p : 28

### 3.5.2. Les qualités de système d'information

- **La rapidité** : Le système d'information doit diffuser l'information rapidement car elle a une durée très périssable, les gestionnaires de base de données ont permis via réseau locaux et publique de mettre à disposition de tous les utilisateurs une masse d'information mise à jour instantanément en une seule fois.
- **La fiabilité** : Intégrité des informations : c'est à dire conforme à la réalité, ou le plus proche possible, attentions aux rumeurs, aux bruits.
- **La pertinence** : Le système d'information doit procurer à chaque agent toutes les informations dont il a besoin et uniquement celle-là.
- **Confidentialité** : Quand cela doit être, tout doit être pour éviter les fuites (mot de passe clé d'accès...).

### 4. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « *un ensemble de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* ». <sup>1</sup>

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

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

Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité. On parle alors de budget flexible. <sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Brigitte DORIATH, « contrôle de gestion », Edition DUNOD, 5<sup>ème</sup> édition, Paris 2008. P. 01

<sup>2</sup> Brigitte DORIATH, Op. Cit. P. 01

### **4.1. Les centres de responsabilité**

Un système budgétaire nécessite la mise en place d'une structure en centres de responsabilité, avec des responsabilités exprimées d'une manière financière.

#### **4.1.1. Définition**

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui été assigné.<sup>1</sup>

L'entreprise est alors divisée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie.

#### **4.1.2 Typologie des centres de responsabilité**

##### **A. Les centres des coûts standards**

Un centre de coûts standards correspond à un département de la firme où, pour produire des biens ou des services, les actions à entreprendre n'entraînent que des dépenses dont il est possible de mesurer l'efficacité et l'efficacité.

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

##### **B. Les centres de dépenses discrétionnaires**

Le contrôle se situe surtout au moment de l'élaboration du budget. En prenant un soin particulier à définir les services que l'on attend de l'entité et les moyens qui lui seront en conséquence indispensables, il est possible de réintroduire de la rigueur dans l'allocation des ressources.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

##### **C. Les centres de recettes**

L'exemple le plus probant est celui d'une agence commerciale d'une taille limitée, dans laquelle le directeur aurait pour mission d'obtenir un certain niveau de ventes (volume

---

<sup>1</sup> Claude Alazard, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion » DCG 11, édition ; DUNOD, P. 362

## **Chapitre 02 : La mise en œuvre du système de gestion et ses outils**

de ventes ou chiffre d'affaires) mais en n'ayant ni la maîtrise des prix de vente (fixés par le marché ou par le supérieur hiérarchique) ni celle des coûts de distribution.

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Le suivi des performances est centré sur le chiffre d'affaires.

### **D. Les centres de profit**

Ce sont des départements où le responsable a la possibilité de combiner au mieux coûts et recettes. Deux cas sont à distinguer :

- Le dirigeant peut être tenu pour responsable d'un résultat net. Cela suppose qu'il puisse contrôler le prix de vente, le volume des ventes, les coûts de distribution et qu'il ait un certain pouvoir sur les coûts de fabrication.
- Si le responsable ne contrôle pas la quasi-totalité des charges entrant dans le calcul de son résultat net, ses performances seront appréciées par rapport à une marge.

### **E. Les centres d'investissement**

Le dirigeant dispose d'une large autonomie et son objectif est de maximiser le rendement de l'investissement ou le bénéfice résiduel.

Les centres d'investissement ne se rencontrent qu'à des niveaux hiérarchiques élevés (direction générale, responsables de filiale ou de division).<sup>1</sup>

## **4.2. La détermination des prix de cession internes**

Les prix de cession internes ont été introduits depuis longtemps dans les grandes entreprises industrielles privées.

### **4.2.1. Définition**

Les centres de responsabilité d'une entreprise sont rarement indépendants les uns des autres. Un centre de profit peut recevoir tout ou partie de ses approvisionnements d'autres centres de la même entreprise. De même, il peut céder tout ou partie de sa production à d'autres centres de l'entreprise. La détermination du profit (ou simplement des coûts).

Au niveau du centre suppose une valorisation de ces transferts internes qui sont alors qualifiés de cessions internes.

---

<sup>1</sup> Michel GERVAIS, Op. Cit. P. 537-544

Le prix de cession interne est le prix qui valorise les prestations entre les centres de responsabilités « vendeurs » et les centres « acheteurs ».<sup>1</sup>

### **4.2.2. Les objectifs des prix de cession interne**

#### **A. Optimisation des choix économiques**

Les prix de cession sont des outils d'aide à la décision en vue de procéder à une allocation optimale des ressources et ainsi de maximiser le profit de la firme. Ils doivent inciter les responsables de centres à réaliser des gains de productivité afin que l'entreprise reste compétitive.

#### **B. Motivation du personnel**

Les prix de cession incitent à la convergence des objectifs de l'entreprise et de ses membres, mais ils ne doivent pas orienter les responsables des centres de profit vers des décisions qui améliorent leur propre résultat au déterminent du résultat global de l'entreprise.

#### **C. Contrôle de la performance des centres de responsabilité**

Les prix de cession doivent permettre de juger de façon objective et réaliste la gestion à long terme des responsables des centres de profit. Il convient de les choisir de telle façon que les actions d'un centre (client ou fournisseur) ne perturbent pas trop les résultats d'un autre centre.

#### **D. Incompatibilité des missions**

Les prix de cession internes ne peuvent pas résoudre tous les problèmes de gestion d'une organisation complexe et leurs objectifs peuvent être contradictoires.

L'évaluation des performances et la motivation des responsables sont souvent incompatibles. Cette opposition de finalités n'est pas propre aux prix de cession mais concerne le contrôle de gestion en général.<sup>2</sup>

### **5. Le tableau de bord**

Est un outil qui permet à l'entreprise de mesurer sa performance, il est aussi un outil d'aide à la prise de décision.

---

<sup>1</sup> Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 366-367

<sup>2</sup> Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 368-369

### 5.1. Définitions

Selon H. BOUQUIN (2008) : « *le tableau de bord comme un instrument qui donne une information sur le futur, une valeur ajoutée qui éclaire les zones non atteintes par la comptabilité traditionnelle* ».

Autrement dit, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions en vue d'atteindre les objectifs de performances.<sup>1</sup>

### 5.2. Rôles

Le tableau de bord dans ce stade est un instrument de contrôle et de comparaison.

Mais grâce au système d'information qui le rend un outil de communication ainsi qu'un outil d'aide à la prise de décision.<sup>2</sup>

- **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Dans ce cadre, le tableau de bord a pour mission 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 ;
- Il permet de diagnostiquer les points faibles et de montrer ce qui est anormal et qui a une influence (*répercussion*) sur le résultat de l'entreprise.

- **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord joue un rôle très important car :

- Il permet un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- Il permet au subordonné de commenter les résultats de son action ;
- Il permet de déterminer rapidement où se situent les points forts et les points faibles de l'organisation ;
- Il permet une demande des moyens supplémentaires ou des recommandations plus précises ;

---

<sup>1</sup> Brigitte DORIATH, *Op.cit.*, P 143.

<sup>2</sup> Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, *Op.cit.*, P 552.

- Il permet d'identifier correctement les opportunités d'amélioration et opérer les actions correctives ;
- Il fournit aux différents utilisateurs les informations qui doivent être communiquées aux différents centres de responsabilités.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives de l'entreprise en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt de l'optimisation partielle.

- **Le tableau de bord, outil d'aide à la décision**

Le tableau de bord permet de :

- Donner les informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages mais il doit être à la mesure de l'action ;
- La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complète afin de pouvoir opérer à temps les actions correctives au niveau de sa structure et de son fonctionnement ;
- Faciliter la prise de décision et d'élaborer des plans d'action ;
- Identifier des situations, ou des procédures sans risque d'erreur.

Grâce à ces conditions le tableau de bord peut être considéré comme un aide à la décision.

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

- Le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsable ;
- 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.<sup>1</sup>

### **5.4. Description du tableau de bord**

Le tableau de bord contient quatre zones essentielles qui sont :

---

<sup>1</sup> Brigitte DORIATH, *Op.cit.*, P 143.

- **La zone « paramètres économiques »** : qui contient et regroupe les indicateurs retenus comme essentiels lors de la conception de tableau de bord ;
- **La zone « résultats réels »** : elle est présentée sous forme de résultats périodique ou cumulées. Elle se base sur l'information qui concerne l'activité.  
**Exemple** : nombre d'article fabriqués, quantité de matières consommées, heures machines
- **La zone « objectifs »** : ils sont exprimés en valeurs absolues ou relatives, sont des écarts concernant seulement la différence entre les réalisations (*résultats*) et objectifs de chaque entreprise.
- **La zone « écarts »** : ces écarts sont exprimés en valeur absolues ou relative. Ce sont ceux de contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

### 5.5. Périodicité de tableau de bord

Le tableau de bord doit être établi à une fréquence suffisante pour permettre au responsable de réagir à temps. La fréquence ne doit cependant pas être trop élevée, prenant en compte le temps de réaction (*inertie*) du système afin de mesurer par les indicateurs l'impact des mesures entreprises avant toute autre réaction.<sup>1</sup>

#### Exemple

- Tableau de bord hebdomadaire : établis le lundi (*le montant de marge réalisé*) ;
- Tableau de bord mensuel : établis dans les premiers jours du mois (*répartition du chiffre d'affaire par le niveau de produit*).

La comptabilité analytique, la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord sont les outils les plus pertinents de la fonction de contrôle de gestion et qui aident les contrôleurs de gestion à assurer ses activités.

### 5.5. Types de tableau de bord

En matière de Contrôle de Gestion, l'organisation des tableaux de bord se situe à deux niveaux :

- Le tableau de bord de Gestion ;
- Le tableau de bord Prospectif.

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, *Op.cit.*, P : 557.

### 5.5.1. Le tableau de bord de Gestion

Il peut être défini comme un système d'information alertant le responsable dans sa gestion et qui sert à mieux situer l'action des responsables dans les contextes interne et externe grâce à un langage commun, cohérent avec les plans stratégiques de la banque.

Deux types peuvent être distingués selon la place de l'utilisateur dans l'organigramme de l'organisation :

- **Tableau de bord décentralisé (TBD) :** Le tableau de bord décentralisé est défini comme « *Un outil d'aide au pilotage des entités décentralisées. Il suit, par des indicateurs, un nombre limité de points clés de gestion, qui sont sous le contrôle effectif l'entité, et qui correspondent aux priorités stratégiques de l'entreprise. Il induit une analyse dynamique des termes de la gestion de l'entité, par la comparaison immédiate qu'il permet entre les résultats obtenus, et des cibles, ou des références* ».
- **Tableaux de bord centraux (TBC) :** Les tableaux de bord de la direction générale, représentent un support de l'analyse permanente des soldes intermédiaires de gestion, ils communiquent également à la hiérarchie les performances économiques globales, leur permettant de situer leurs réalisations dans l'environnement concurrentiel. C'est un outil de control a posteriori des responsabilités déléguées qui utilise des indicateurs de résultats dont l'actualisation est souvent mensuelle.

### 5.5.2. Les Tableaux de Bord Prospectifs (TBP)

Il s'agit de systèmes d'indicateurs directement reliés à la stratégie développée par l'entreprise et offrant à son utilisateur l'opportunité de piloter tous les déterminants de la performance globale.

#### a. Définition du TBP

Le tableau de bord prospectif (*équilibré*) permet de traduire la mission, les objectifs et les stratégies liées à ceux-ci, en un ensemble d'indicateurs de performance. La mission et la stratégie globale (*but de la conduite de l'action*) sont donc traduites en mesures. C'est la base d'un système de définition, de communication, de mise en œuvre, de pilotage de cette stratégie, ainsi que de mesure de la performance de l'entreprise.

Il se compose de 4 axes : financier, clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Les objectifs et stratégies (*plan d'actions*) sont classés dans ces axes. Ils sont cependant reliés par des liens de cause à effet et des boucles de rétroactions. Il permet à

l'entreprise d'atteindre l'efficacité (*utilisation optimale des ressources*) et l'efficacité (réalisation des objectifs fixés). Le Tableau de Bord Prospectif est un tableau de bord équilibré. Il s'agit d'un outil pluridimensionnel qui donne une vision globale de l'organisation. Il prend en compte les acteurs externes et internes, les indicateurs financiers et non-financiers, le court terme et le long terme (*Kaplan et Norton, 1993*). Il met en valeur les actifs intangibles dans lesquels il faut investir afin d'obtenir une croissance exceptionnelle dans le futur.

### b. Fonction du tableau de bord prospectif

Les principales fonctions du tableau de bord équilibré sont :

- **Outil de déploiement et de communication de la stratégie :** Déployer la stratégie est du ressort de la direction générale. Dans un marché changeant et très concurrentiel, la survie de l'entreprise dépend de la rapidité du processus d'alignement de la structure sur la stratégie et donc de la communication et l'appropriation de la stratégie par l'ensemble de l'organisation. Ainsi l'examen et la discussion périodique des éléments du BSC permettent de mettre constamment l'accent sur les facteurs clés de succès d'une organisation et par conséquent de clairement souligner les options stratégiques à suivre. Le BSC permet ainsi d'orienter rapidement les actions d'une entreprise afin de tirer parti au mieux des opportunités et de contrecarrer certaines menaces.
- **Aligner les actions aux buts stratégiques :** Communiquer la stratégie à tous les niveaux de l'entreprise ne suffit pas à son déploiement. Car, il faut s'assurer aussi que, les actions opérationnelles et quotidiennes s'alignent sur les objectifs définis et les options stratégiques. Chose, qui n'est pas aisée, car les réticences au changement subsistent dans toute organisation, mais aussi des comportements opportunistes. Cependant, différentes études de cas montrent que le BSC permet de supprimer les comportements opportunistes et d'accroître le degré de responsabilisation. Avec le BSC, les unités de gestion et les collaborateurs savent désormais ce que l'on attend d'eux et dans quelle mesure ils contribuent au processus de création de valeur. Par une meilleure communication, ils savent également la direction que suit l'organisation. Le BSC laisse donc une place importante à l'homme et lui permet d'exploiter ses qualités. Ceci a pour effet de permettre un meilleur degré de responsabilisation.
- **Outil de mesure de la performance :** Le tableau de bord prospectif TBP est défini comme un outil de mesure de la performance multidimensionnelle qui intègre des

mesures financières, non financières, structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus internes et apprentissage organisationnel.

### **6. Le reporting**

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

#### **6.1. Définition du reporting**

Selon N. Guedj, le reporting est défini comme étant « un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité ». <sup>1</sup>

Selon Doriath Brigitte, le reporting est « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité ». <sup>2</sup>

Donc, le reporting est un outil qui permet la remontée des informations des différents centres de responsabilités ou de filiales (au niveau opérationnel) vers la direction générale ou maison-mère (au niveau stratégique). Il se présente sous la forme de rapport ou compte rendu d'activités, de tableaux de suivis budgétaires, de tableaux de résultats.

#### **6.2. Les objectifs du reporting**

Le reporting contribue à :

- Focaliser l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués ;
- Synthétiser les informations destinées aux supérieurs hiérarchiques ;
- Vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'alerter rapidement sur les dérives significatives ;
- Faciliter la communication et créer la cohésion des équipes autour des objectifs communs.

---

<sup>1</sup> Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001, P319.

<sup>2</sup> Doriath Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », opcite, P143.

### 7. L'analyse comparative (Benchmarking)

L'analyse comparative est une technique de comparaison avec les entreprises concurrentes afin d'améliorer la performance de l'organisation.

#### 7.1. Définition de l'analyse

Comparative Selon Robert C, l'analyse comparative, appelé aussi benchmarking, est « *la recherche des méthodes les plus performantes, pour une activité donnée, permettant de s'assurer une supériorité* ». <sup>1</sup>

Selon Claude Demeure, le benchmarking consiste à « *analyser et de s'approprier les méthodes les plus efficaces des entreprises concurrentes ou bien des entreprises reconnues comme étant les meilleures dans un domaine donné* ». <sup>2</sup>

A partir de ces définitions, nous retenons que l'analyse comparative consiste à évaluer et comparer les méthodes, les produits et les services par rapport à ceux des concurrents pour mettre en œuvre les meilleures pratiques. C'est un outil d'amélioration continue de la performance.

#### 7.2. Typologie du benchmarking

Il existe plusieurs formes de benchmarking, parmi lesquels on distingue :

- **Le benchmarking interne** : se pratique au sein de l'organisation elle-même dans des unités aux activités comparables. L'accès aux informations et aux données est alors facilité, et le coût en temps et en ressource est moindre. La mise en place de ce benchmarking génère moins de résistance puisqu'il s'agit de la même organisation, et l'apprentissage de meilleures pratiques peut s'avérer plus facile.
- **Le benchmarking fonctionnel** : consiste à faire des comparaisons avec des organisations opérantes dans des secteurs différents dans le but d'améliorer les processus organisationnels de la structure.
- **Le benchmarking externe** : ce suppose la comparaison avec des organisations réputées être les meilleures dans le même secteur. Ce type de tâche est consommateur

---

<sup>1</sup> Robert C. CAMP, « Le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », Ed Organisation, 1992, P28.

<sup>2</sup> Claude Demeure, « Marketing », Ed Sirey, 2005, P87.

de temps et de ressources pour s'assurer de la comptabilité des données récoltées et pour la mise en œuvre des améliorations nécessaires.

- **Le benchmarking des processus (ou générique) :** ne s'attache pas à la stratégie, aux produits et aux services, mais au processus mis en œuvre pour produire ces produits ou services. Le benchmarking s'effectue dans ce cas auprès de partenaires délivrant les mêmes services, réalisant de meilleures performances.

### **7.3. Intérêts du benchmarking**

Le benchmarking permet de : <sup>1</sup>

- Reconnaître l'excellence de certains services et fonction ;
- Identifier les collaborateurs les plus performants ;
- Découvrir de nouvelles pratiques ;
- Mieux connaître l'environnement économique ;
- Améliorer l'utilisation et l'efficacité des ressources de l'organisation ;
- Améliorer la satisfaction des clients et limiter les risques ;
- Accroître la performance globale.

## **SECTION III : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise**

Dans l'environnement complexe et incertain. L'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion avec ses outils d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévisions, de mesure de la performance et de pilotage.

Dans l'entreprise le rôle des outils de contrôle de gestion c'est l'attribution à l'amélioration de sa performance.

---

<sup>1</sup> Gibert P, « Contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2003, P275.

### **1. Les outils de pilotage (Balanced scorecard ou tableau de bord stratégique) de la mesure au management de la performance**

Depuis presque deux décennies, les outils dits de pilotage, balanced scorecard ou tableau de bord stratégique dans sa version « modernisée », connaissant un franc succès dans les entreprises privées et les organisations publiques.

Balanced scorecard et le tableau de bord stratégique reposent sur deux postulats forts, souvent formulés sous forme d'adages : « On obtient ce qu'on mesure » et « Ce qui est mesuré, est géré ».

En d'autres termes, ces outils insistent sur la nécessité d'un système d'indicateurs, comme dispositif créant de la visibilité, entraînant elle-même l'action. Mieux mesurer la performance permettra donc de mieux la manager.

L'objectif c'est de mettre en exergue les apports de la balanced scorecard (BSC) et du tableau stratégique et en quoi ils ont cherché à répondre à des situations de gestion où les outils traditionnels du contrôle de gestion, proches de la comptabilité, se sont avérés insuffisants. Dans un second temps, avec le recul offert par deux décennies de mise en œuvre des outils, nous offrons un regard plus critique sur les outils de pilotage, dont nous doutons qu'ils aient amélioré le management.

Hélène LONING remet ces outils dans leur contexte « histoire » en rappelant la genèse des outils de mesure et de management de la performance (PMMS). Caroline SELMER présente successivement deux illustrations de mise en place de tableau de bord stratégique. Le premier exemple montre comment un outil de pilotage peut aider une organisation à clarifier ses objectifs stratégiques, ses priorités, et à les suivre ; le second exemple offre une prise de recul, au bout de deux ans, sur la mise en place d'un outil de pilotage, sur le chemin qui reste à parcourir pour parvenir à un usage « complet » de celui-ci, et sur ses limites en temps de management.

### **2. Une perspective sur les outils de pilotage de la performance moins de mesure et plus de management**

Dans cette partie, nous verrons comment l'éclosion des outils de pilotages, Balanced scorecard et tableau de bord stratégique, a d'abord visé à répondre à l'essoufflement des systèmes traditionnels de contrôle de gestion, trop lourds, trop lents, trop comptables et

financiers. Dans le second temps, nous décrivons l'évolution des outils au fur et à mesure de leur implantation dans les organisations.<sup>1</sup>

### **2.1. L'essoufflement des outils classiques du contrôle de gestion et les nouvelles propositions**

#### **A. Les limites des outils traditionnels du contrôle**

À partir de la fin des années 1980, les outils du contrôle de gestion classique s'essouffent et leurs limites deviennent de plus en plus évidentes. A cette époque, le monde industriel a déjà beaucoup changé, les systèmes de production se sont modernisés et complexifiés, notamment pour gagner en flexibilité. Le juste-à-temps et la qualité totale se sont imposés.

Pendant les années qui suivent, de nombreuses recherches sur les styles d'évaluation de la performance apportent des résultats contradictoires (Hopwood, 1972 ; Otley, 1978, Chapman, 1997 ; Harmann, 2000). Certains auteurs ont montré que l'évaluation de la performance et performance financière, comptable peut être dysfonctionnelle, en particulier dans un contexte incertain (Merchant, 1990) ; des styles d'évaluation de la performance plus subjectifs, moins financiers, seraient utiles aux entreprises innovantes et où la flexibilité est nécessaire à leur compétitivité (Govindarajan, 1984).

La notion de performance (Bessire, 1999) prend le devant de la scène, le seul constat des résultats n'est plus suffisant, les interrogations portent désormais sur les générateurs de coût (avec la comptabilité d'activité) puis de performance, avec le management des activités et les tableaux de bord stratégiques.

Les outils budgétaires classiques, le calcul et l'analyse des écarts du contrôle budgétaire, le reporting financier traditionnel, sont mal adaptés à « la nouvelle donne » parce qu'ils sont trop lourds, exhaustifs, lents et coûteux, d'une part, ils ne sont pas équilibrés, trop financiers, pas assez opérationnels. D'autre part, ils constatent des résultats passés, sans anticipation des résultats futurs. Enfin, ils ne proposent pas non plus de lien avec la stratégie, ni les objectifs stratégiques.

---

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; « le contrôle de gestion en mouvement » ; édition d'organisation, Paris 2010. P. 107

### **B. De nouvelles propositions fleurissent vers les outils de mesure et management de la performance**

C'est dans ce contexte qu'aux États-Unis, la balanced scorecard (BSC) a été développée par deux professeurs-consulats, Kaplan et Norton (1992, 1996).

Le modèle est simple, reposant sur quatre « boîtes » attrayantes et faciles à adapter à chaque contexte d'entreprise.

Un modèle de causes à effets, représenté par une carte stratégique, doit alors permettre de tracer les chemins spécifiques de la performance de l'entreprise cartographiée. Des indicateurs, anticipateurs ou de résultat, doivent permettre un suivi de la performance, et de ce qui la génère.

En France, la méthode OVAR (Objectif, Variable, d'Action, Responsables) pour construire des tableaux de bord stratégiques est formalisée par des enseignants-chercheurs à partir de la fin des années 1980 et jusque dans les années 2000. OVAR a pour objectif de créer davantage de cohérence dans l'entreprise, de faire en sorte d'améliorer la convergence des buts des différents services/département/entités.

L'accent est mis sur l'identification séparée des buts d'une entité par opposition aux moyens dont elle dispose pour y parvenir. La démarche de mise en place d'indicateurs, à travers des tableaux de bord, est ensuite possible et facilitée, car elle se fonde sur un projet structuré et cohérent.<sup>1</sup>

#### **2.2. L'évolution des problématiques liées aux outils de pilotage**

Quelque année de mise en œuvre des tableaux de bord stratégiques et des balanced scorecard ont permis, à partir des années 2000, de faire évoluer les problématiques associées à ces outils. Les outils de pilotage ne peuvent plus être vus comme l'application mécaniste d'une stratégie explicitement énoncée, mais comme un point de focalisation du débat, de façon interactive à l'intérieur de l'organisation, sur la façon d'appréhender les incertitudes environnementales.

##### **2.2.1. Stade de mise en œuvre et évolution du questionnement sur la BSC**

Vers la fin des années 1990 et au début des années 2000, on commence à avoir un peu de recul sur l'implantation des outils de pilotage dans les organisations, car suffisamment

---

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111

## **Chapitre 02 : La mise en œuvre du système de gestion et ses outils**

d'entreprise se sont, au moins officiellement, « lancées » dans la BSC ou le tableau de bord stratégique.

Kaplan et Norton, ainsi que d'autres consultants, ont vu les préoccupations des entreprises évoluer au fur et à mesure qu'ils mettaient en place des BSC chez leurs clients.

Les débats académiques, notamment entre la BSC telle que définie par Kaplan, et les TDB stratégique « à la française » (Epstein et Manzoni, 1998 ; Bourguignon, Malleret et Norreklit, 2004 ; Bessire et Baker, 2005) ont également contribué à faire évoluer les applications et le questionnement sur les outils de pilotage. Les ouvrages successifs de Kaplan (1996, 2000, 2004) sur la BSC traduisent ces évolutions. Introduite comme outil de suivi et système d'information pour le comité de direction, en 1991-1992, la BSC devient dès ses premières applications organisationnelles, un outil de communication de la direction vers les niveaux hiérarchiques exécutants. À la fin des années 1990, la BSC est désormais, dans le dessein de Kaplan et Norton, un instrument à part entière de mise en œuvre de la stratégie par les responsables intermédiaires.

### **2.2.2. Le retour du budget avec le beyond budgeting et la contribution de Simon avec les ICS**

Une forme de réponse théorique est apportée par Simons. Dès 1995, ce professeur de Harvard publie un ouvrage dont l'écho en contrôle de gestion se développe à partir des années 2000. Sa théorie identifie quatre leviers de contrôle (Simons, 1995). Deux d'entre eux portent sur les valeurs de la firme et son identité organisationnelle : ce sont respectivement le système de croyances et le système de contraintes. Les deux autres correspondent à différents systèmes de contrôle de gestion : les systèmes diagnostiques et les systèmes interactifs. Selon Simons

(1990, 1991) L'entreprise a besoin de la complémentarité entre les deux types de systèmes de contrôle de gestion, mais un seul outil peut jouer le système de contrôle interactif ; par définition, il s'agit du système qui reçoit l'attention limitée des dirigeants.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 112-114

### **2.3. Intégration des critères de performance dans le contrôle de gestion**

Dans cette optique, la performance ne peut s'exprimer que comme un ensemble équilibré de paramètres complémentaires, mais parfois contradictoires, décrivant les résultats et les processus d'atteinte de ces résultats.

Le contrôle de gestion peut alors aider au pilotage de la performance en proposant des tableaux de bord et des indicateurs pour suivre tous ces paramètres.

Les tableaux de bord sont utilisés dans de nombreuses entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes.

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

Les premiers tableaux de bord établis dans les entreprises françaises dès les années 60 étaient assez rigides, rationnels, optimisant toutes les décisions et intégrant toutes les informations, tout étant localisés sur la réduction des coûts, dans une optique strictement quantitative et financière. Plusieurs critiques apparaissent : les tableaux de bord sont peu précis, avec une vision globale, loin du terrain, avec un rythme imposé en décalage avec le fonctionnement réel, une mesure partielle incomplète. Les tableaux de bord sont trop standards sans adaptation aux besoins et aux caractéristiques locales.

Le tableau de bord doit être adapté aux besoins de chaque utilisateur. La performance devant associer efficacement stratégie et organisation, le contrôle de gestion doit construire des outils, des indicateurs pour aider aux changements de stratégie comme aux changements de l'organisation.<sup>1</sup>

### **2.4. Dangers et limites des outils de pilotage**

D'autres limites aux outils de pilotage ont été dénoncées par des chercheurs, principalement ceux avec une pensée critique, dès avant « le krach » financier et économique de 2007-2008. Ces problèmes sautent désormais aux yeux dans contexte actuel et devront trouver des réponses dans « le monde d'après la crise ».<sup>2</sup>

Des scientifiques (Norreklit, 2003) ont dénoncé la BSC comme un outil « à la mode »,

---

<sup>1</sup> Pascal FABRE, Sabine SEPARI, Guy SOLLE ; « Management et contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 2014. P. 30

<sup>2</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

## **Chapitre 02 : La mise en œuvre du système de gestion et ses outils**

Ils ont par exemple démontré le caractère peu rigoureux, non scientifique, de la BSC, qui fait appel à une rhétorique des instruments de gestion (avec les métaphores du pilotage et de la navigation). Ils dénoncent le fait que les arguments en faveur de la BSC font appel aux émotions et non à la raison, à la rationalité des managers (Norreklit, 2003).

Le plus grand danger est de piloter l'indicateur pour l'indicateur, sans comprendre ni chercher à comprendre la « réalité » ou du moins le phénomène que l'indicateur représente.

Des courants de recherche en contrôle de gestion ont souligné la vie propre des instruments de gestion et le pouvoir des chiffres en eux-mêmes. Avec la sociologie de la quantification, ils ont analysé les imbrications existantes entre méthodes de calcul et détention du pouvoir.

Dans les entreprises, le risque de voir la mesure se substituer au management est grand pour au moins deux raisons : d'une part, « l'objectivisation » des critères d'évaluation et la mise en place des rémunérations variables rencontrent beaucoup d'adeptes et, d'autre part, la suppression de niveaux intermédiaires de management permet à l'entreprise d'économiser des coûts élevés (salariaux, mais transactionnels).

La préconisation ici n'est pas de supprimer les indicateurs ni la mesure, mais de rétablir le management mis à mal au cours des dernières années dans beaucoup d'entreprises. Il s'agit non seulement de trouver un « équilibre » entre les indicateurs financiers et les indicateurs opérationnels, comme le suggère la BSC, mais aussi de trouver un équilibre entre l'objectivisation offerte par la mesure, les indicateurs, et la nécessaire construction de sens qui est le rôle premier de manager, à tous les niveaux dans l'entreprise.

Des démarches de gestion, qui vont au-delà des « outils » de gestion, peuvent aider le manager à se professionnaliser et à prendre comment mener leur rôle. A ce titre, la démarche de construction des tableaux de bord ou d'une BSC a plus de valeur ajoutée que les indicateurs qui ressortiront, plus ou moins figés, de ce processus et de la discussion. Et les indicateurs, en retour, n'ont de sens et de valeur ajoutée que s'ils sont le point de départ d'un nouveau dialogue sur les plans d'actions, en d'autres termes s'ils deviennent des systèmes de contrôle interactifs au sens de Simon.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

### **2.4.1. Situer les outils de pilotage de la performance au cœur de management**

Les tableaux de bord peuvent être considérés comme des « boussoles ». Ce sont tous les éléments dégagés par le tableau de bord qui guident ou orientent les responsables dans le suivi de leurs résultats et dans leurs prises d'actions correctives. Lorsqu'ils sont convenablement exploités, ils permettent également de tester et de comprendre l'influence des effets des plans d'actions mis en œuvre sur les performances, donc d'apporter de la « signification ».<sup>1</sup>

### **2.4.2. L'ouverture du tableau de bord à des indicateurs non financiers permet de donner du sens aux responsables opérationnels**

En entreprise, donner du sens, c'est apporter une réponse aux questions « pourquoi ? » et « comment ? ». Si, classiquement, il incombe aux dirigeants de dessiner le sens autour de trois dimensions principales (l'orientation stratégique, les valeurs de l'entreprise et la structure organisationnelle). Il revient aux managers, à leurs postes, de le déchiffrer, de l'interpréter, de se l'approprier pour mieux appréhender leur propre champ d'action (c'est-à-dire la combinaison objectifs-ressources-résultats) et de relayer auprès des collaborateurs ou des subordonnées.<sup>2</sup>

### **2.4.3. Les limites des tableaux de bord traditionnels**

Indispensables au pilotage d'une entreprise et largement répandus aujourd'hui, les tableaux de bord n'en montrent pas moins des limites relatives à leur structure, leur contenu ou encore à leur capacité de disposer d'une information fiable et rapide. Les principales limites sont les suivantes :

- Pas de lien avec la stratégie : Les tableaux de bord ne peuvent se satisfaire d'une mesure isolée de la performance opérationnelle mais doivent contrôler que l'action des entités opérationnelles s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise ;
- Prépondérance des indicateurs financiers : la majorité des tableaux de bord sont issus du contrôle de gestion qui est lui-même généralement rattaché à la direction administrative et financière ;
- Manque de réactivité : il est souvent fastidieux de récolter les informations auprès de chaque responsable opérationnel ou auprès de chaque service ;

---

<sup>1</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

<sup>2</sup>Idem

- Description des conséquences : le tableau de bord mesure principalement l'activité passée sans mettre en évidence la cause de la performance de cette activité ;
- Informations peu fiables ou incomplètes : si certaines sources de données ne sont pas automatisées. Il convient d'être particulièrement vigilant sur la fiabilité de l'indicateur qui en résulte ;
- Surinformation : un trop grand nombre d'indicateurs et de tableau de bord nuira grandement à l'efficacité du modèle de pilotage.<sup>1</sup>

### **2.4.4. Les limites du contrôle budgétaire**

La première limite qui vient à l'esprit en termes de contrôle budgétaire touche à la qualité de la budgétisation. Un budget mal construit ne permettra évidemment pas un contrôle budgétaire satisfaisant.

De multiples événements interviendront pour le remettre partiellement en cause. Ces événements sont relatifs aux évolutions incessantes de l'environnement économique, social ou encore fiscal.

Il peut alors s'avérer intéressant de suivre en parallèle la croissance réelle des activités en s'appuyant sur l'autre base de référence qu'est la réalisation des années précédentes.<sup>2</sup>

## **2.5. Le reporting et le système d'information du contrôle de gestion**

### **2.5.1. Le reporting**

Le reporting est un outil en évolution très rapide. Si sa forme, la transmission d'informations considérées comme essentielles et pertinentes. Évolue au gré des modes et des outils informatiques disponibles, sa fonction a connu des évolutions très significatives. Alors que le reporting constituait un outil essentiellement interne, rendre compte à son supérieur hiérarchique sous forme d'un tableau de bord des factures clés de son activité. Les années récentes ont aboli, ou tout au moins atténué, la frontière entre les usages internes et externes.

Le reporting est devenu un outil central pour rendre compte de ce que l'on fait, ou de ce que l'on a fait, non seulement en interne, mais également à l'attention des divers parties prenantes de l'organisation.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; « L'essentiel du contrôle de gestion » édition, EYROLLES, paris 2013. P. 85-86

<sup>2</sup> Idem, P. 100

### **2.5.1.1. Des outils de reporting et outils de pilotage atteignant leurs objectifs**

Le reporting suit l'évolution des données (passé). Il présente une vision sur les entités.

Le tableau de bord, mesure la performance (futur), il présente une vision pour les entités.

Les outils de reporting constituent un préalable indispensable à une bonne compréhension de ce qui s'est passé. Mais, en règle générale, on constate les manquements suivants : absence d'indicateurs globaux cohérents avec la stratégie, vision partielle de la performance, information tardive et peu ciblée, outil peu fédérateur. Les indicateurs sont plus axés sur les entités que pour les entités. Ces dernières construisent alors leurs propres outils de pilotage élaborés de façon dispersée et sans souci de coordination. D'où la nécessité de mettre en place des outils de pilotage.

Se pose alors la question de savoir pourquoi développer un pilotage global. Plusieurs réponses sont envisageables : créer une cohérence au sein des différentes entités, développer un sentiment d'appartenance, donner du sens au travail de chacun dans la création de valeur global, optimiser les pratiques RH en capitalisant sur les meilleures, mesurer et évaluer la mise en œuvre de la stratégie, trouver le juste équilibre entre centralisation et décentralisation, identifier des dénominateurs communs à l'ensemble de filiales d'un groupe, faciliter les benchmarks internes, promouvoir les meilleurs.<sup>2</sup>

### **2.5.1.2 Le reporting financier et ses avantages**

#### **A. Le reporting financier**

Le terme « reporting de gestion », désigne le processus de remontée de mesure des entités vers la direction générale, pour les besoins de l'analyse de gestion. Il ne préjuge en rien du type de mesure utilisé. Cependant, historiquement, le reporting de gestion est longtemps resté constitué d'indicateurs comptables et financiers, au point que pour certains, le terme reporting désigné implicitement un reporting de type financier.

Le reporting financier contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments de bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Il donc très proche du reporting statutaire. Dans certains cas, un système de

---

<sup>1</sup> Benoît Pigé, Philippe Lardy ; 2e édition ; « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité ». Édition EMS, 2011. P. 104

<sup>2</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 139-141

mesure unique sera utilisé pour les deux fonctions, la consolidation comptable d'une part, la remontés d'informations de gestion vers la direction d'autre part. Il peut être enrichi d'analyses complémentaires issues de la comptabilité de gestion.

### **B. Les avantages du reporting financier**

Le reporting financier présente en premier lieu les qualités générales pour les indicateurs financiers, l'objectivité et la fiabilité. Par ailleurs, il est peu coûteux en termes de système d'information, dans la mesure où il repose sur les informations produites par le système comptable, sont disponible et fiabilisées. Il n'y a donc pas deux systèmes d'information en parallèle.

Le reporting présente également des avantages plus spécifiques à la mesure de performance locale.

En premier lieu, les informations financières offrent à la direction générale une vision synthétique de la performance des activités. Ceci est un avantage important, car il existe un risque réel surcharge d'informations pour les dirigeants, qui bride alors la prise de décision.

Par ailleurs, ce caractère synthétique permet de préserver un espace d'autonomie pour les responsables d'entités, et évite donc les risques de « surcontrôle ».

Ensuite, les mesures financières sont techniquement faciles à décomposer par entités, au moins à des niveaux de responsabilité élevés.

Enfin, les informations financières sont plus faciles à harmoniser que les données non financières : leur définition est au départ plus homogène, même s'il existe des marges de manœuvre qui peuvent créer des distorsions d'une entité à l'autre par exemple, les règles d'appréciation des stocks, du risque client, d'enregistrement du chiffre d'affaires.<sup>1</sup>

#### **2.5.2. Le système d'information du contrôle de gestion**

Les services du contrôle de gestion ont souvent besoin de traiter, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser dans les méthodes, les procédures de contrôle de gestion et de les analyser pour en tirer des conclusions. Ils servent donc de nombreux outils d'aide à la décision dans différentes disciplines et transformés pour leurs besoins ou conçoivent des outils spécifiques.

---

<sup>1</sup> Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NEULLEAU ; Op ; Cit. P. 144-146

H.C. Lucas définit le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir de l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ». <sup>1</sup>

### **2.5.2.1. Les sources d'information pour le contrôle de gestion**

Les premières informations utilisées dans les méthodes de calcul de coût sont puisées dans la comptabilité financière et dans l'organisation générale.

#### **A. La comptabilité financière**

Le contrôle de gestion étant apparu historiquement après la comptabilité financière et se voulant être une « loupe » sur les charges d'une entreprise, il est logique que la comptabilité (auparavant générale maintenant financière) soit une source d'information pour le contrôle de gestion. En France, la première méthode de calcul des coûts formalisé est celles des sections homogènes.

En 1982, le PCG a défini les notions fondamentales de coût et clarifier la méthode qui est rebaptisée « méthode des centres d'analyse ». Il utilise alors le terme de « comptabilité analytique » et non celui de « comptabilité de gestion » qui est apparu plus tardivement.

La comptabilité de gestion organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits.

La comptabilité financière donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaires.

#### **B. Les informations sur l'organisation**

Le contrôle de gestion a besoin d'information sur les paramètres concrets de réalisation des activités pour décomposer les charges, affecter les temps de travail. <sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », DUNOD, 4<sup>ème</sup> édition, DCG 11, paris, 2016. P. 18-20

<sup>2</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op. Cit. P. 18-20

### **Conclusion**

Pour planifier et suivre, motiver et mesurer la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables qui sont : la méthode des calculs des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnel, stratégique, concurrentiel et humain.

**CHAPITRE 03 : Analyse du système de contrôle  
de gestion au sein d'une entreprise publique : cas  
de L'Unité TREFISOUD El-Eulma**

### **INTRODUCTION**

Dans le but de comprendre et de parfaire notre formation théorique sur le contrôle de gestion, nous avons effectué notre stage pratique à l'Unité TREFISOUD El-Eulma qui était, jusqu'à l'année 2015, une société par actions (SPA), Filiale du Groupe ENTPL ORAN (Entreprise Nationale de Transformation de Produits Longs).

L'intérêt de ce thème est qu'il nous a permis de saisir l'importance de toutes les fonctions de l'entreprise qui contribuent à la performance et à la production de richesse au moindre coût possible. C'est ce qui a été confirmé lors de nos entretiens avec les responsables des structures de l'usine à différents niveaux de responsabilité et la documentation que nous avons reçu. Dans ce chapitre, nous donnons les outils et les informations utilisés par le contrôleur de gestion pour un bon pilotage et atteindre les objectifs fixés par la direction de l'entreprise. Nous nous concentrerons sur les facteurs essentiels qui mènent à une amélioration continue de la performance qui assure la pérennité de l'entité.

Nous entamerons d'abord dans ce dernier chapitre la présentation et l'organisation générale. Dans seconde lieu, nous examinerons l'application du contrôle de gestion au sein de l'Unité « TREFISOUD El-Eulma ».

### **SECTION I : Présentation de l'Unité « TREFISOUD El-Eulma »**

#### **1. Historique**

L'usine de tréfilage et de fabrication de produits de soudage, dénommée par abréviation l'Unité TREFISOUD El Eulma fait partie de l'Entreprise Nationale de Transformation de Produits Longs, entreprise publique à caractère économique basée à Oran.

Les études préliminaires pour la création d'un projet d'une usine comprenant, un atelier de tréfilage d'aciers doux, un atelier de tréfilage d'aciers durs et un atelier de fabrication de flux et d'électrodes de soudure ont débuté en 1972 par la Société Nationale de Sidérurgie (SNS). Cette dernière s'est fait assister par des bureaux d'études anglais, allemand et suédois.

Suite à la politique d'équilibre régional, il a été décidé de réaliser cette usine dans la zone industrielle de la ville d'El Eulma située à 27 km à l'Est de SÉTIF en 1974.

En 1983, une politique économique de restructuration des grandes entreprises publiques est opérée. La Société Nationale de Sidérurgie a donné naissance, entre autres, à l'Entreprise Nationale de Transformation des Produits Long, par abréviation, ENTPL Oran par le décret 83/35 du 01/01/1983. Cette dernière était une Division de la SNS.

En 1998, suite à la politique de privatisation, les six usines de l'ENTPL sont filialisées en sociétés par actions (SPA) détenues par le groupe ENTPL ORAN (Entreprise Nationale de Transformation de Produits Longs)

Le 30/06/1998 est créé la société de tréfilage et de production de produits de soudage, par abréviation TREFISOUD SPA El Eulma, Société par Action de capital social de 550 millions de dinars, filiale du groupe ENTPL ORAN (Entreprise Nationale de Transformation de Produits Longs).

En 2015, une autre modification de statut juridique a vu le jour. Les six filiales sont redevenues des Unités de l'Entreprise de Transformation des Produits Longs, qui est rattachée au nouveau Groupe IMETAL. Le Groupe IMETAL est un Groupe opérant dans les Industries Métallurgiques et Sidérurgiques. Il est né le 23 février 2015, d'une fusion absorption des Groupes et Entreprises publiques de l'Ex Société de Gestion des Participations de l'Etat, TRANSOLB Spa (pour la production et transformation sidérurgique) et de l'Ex Société CONSTRUMET Spa (pour la construction métallique).

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

L'unité TREFISOUD est implantée dans la zone industrielle d'El-Eulma avec une superficie de 82 hectares dont 6,5 hectares couverts.

L'usine a débuté son activité de production effective en 1979. Elle se compose de trois Divisions de productions, d'une Division de soutien à la production et de services et de cinq Départements techniques et administratifs :

### **2. Les principaux produits de TREFISOUD**

#### **2.1. Produits tréfilés en acier doux**

Ils sont fabriqués au niveau de la division tréfilerie acier doux (TAD). La gamme de diamètre varie de 1,6 mm à 5,00 mm

- Fils tréfilés clairs ;
- Fils recuits et fils recuits retréfilés ;
- Fils cuivrés pour soudage sous flux solide ou sous gaz protecteur ;
- Fils galvanisés ;
- Fils recuits (pick-up) de bottelage ;
- Grillage simple ou triple torsion.

#### **2.2. Produits tréfilés en acier dur**

Ils sont fabriqués au niveau de la division produits tréfilés en aciers durs (ACR)

- Fil tréfilés clairs mi dur ;
- Fil tréfilés dur pour armature de précontrainte de béton ;
- Torons de précontrainte pour les ouvrages d'art.

#### **2.3. Produits de soudage :**

Ils sont fabriqués au niveau de la division produits de soudage (EFS). La gamme de production comporte vingt-deux (22) types d'électrodes de soudage à l'arc électrique dont les principaux sont :

- Électrodes pour aciers ordinaires
- Électrodes pour acier inoxydables et spéciaux ;
- Électrodes pour le soudage des fontes ;
- Électrodes pour rechargement dur.

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

Selon le type d'enrobage les électrodes sont classées par TREFISOUD en trois catégories :

- Électrodes rutilés.
- Électrodes basiques.
- Électrodes spéciales.

Flux de soudage :

- Flux aggloméré FLX 100 pour le soudage des aciers de constructions courantes ;
- Flux aggloméré FLX 110 pour le soudage à grande vitesse.

### **3. Les matières premières utilisées**

#### **3.1. Le fil machine**

C'est la matière première principale utilisée pour le tréfilage des aciers. Selon la destination spécifique du produit final, il y a plusieurs types de nuance d'aciers définis par des spécifications matières. Le fil machine est conditionné en couronne d'une à deux tonnes selon les fournisseurs.

#### **3.2. Les matières pour l'enrobage des électrodes et flux de soudages**

Ce sont des minéraux, des ferro-alliages, des produits organiques...qui sont mélangés selon des formules confidentielles et spécifiques à chaque type d'électrodes et de flux de soudage. Ainsi des silicates liquides de sodium et de potassium qui sert de liant à l'enrobage.

#### **3.3. Les consommables**

- Acide sulfurique, acide chlorhydrique, le borax, la chaux, pour le traitement de surface (décapage chimique) du fil machine ;
- Le permanganate de potassium, la soude caustique pour le traitement de surface des fils à cuivrer ;
- Sulfate de cuivre utilisé pour le revêtement en cuivre du fil machine ou fil tréfilé par immersion ;
- Zinc pour le revêtement du fil galvanisé.

### **4. Moyens de production et capacité installée**

#### **4.1. Division Produits de soudage**

- Atelier de coupe du fil tréfilé ;
- Atelier de mélange des éléments de poudre ;

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

- Atelier de malaxage et d'extrusion pour l'enrobage du fil ;
- Atelier de fabrication des boîtes métalliques pour l'emballage des électrodes de soudage ;
- Atelier de séchage, d'étuvage et d'emballage des électrodes de soudage ;
- Atelier de fabrication de flux de soudage. La capacité installée de production des électrodes de soudages est de 10.000 tonnes en deux équipes.

### **4.2. Division tréfilage des aciers doux**

- Atelier de traitement de surface : décapage chimique à l'acide sulfurique ;
- Atelier de cuivrage chimique au sulfate de cuivre ;
- Atelier de tréfilage, composé de treize tréfileuses pour différents diamètres de fil tréfilé. La capacité installée est de 30.000 tonnes en deux équipes ;
- Atelier de recuit ;
- Atelier de galvanisation à chaud par immersion composé de deux lignes. Chaque ligne comporte un système de déroulage, de traitement thermique de décapage à l'acide chlorhydrique, un four de séchage, un bain de zinc à 460 °C et un système d'enrouleur pour conditionner le fil galvanisé. La capacité installée est de 10.000 tonnes en quatre équipes ;
- Atelier de fabrication de grillage.

### **4.3. Division aciers durs**

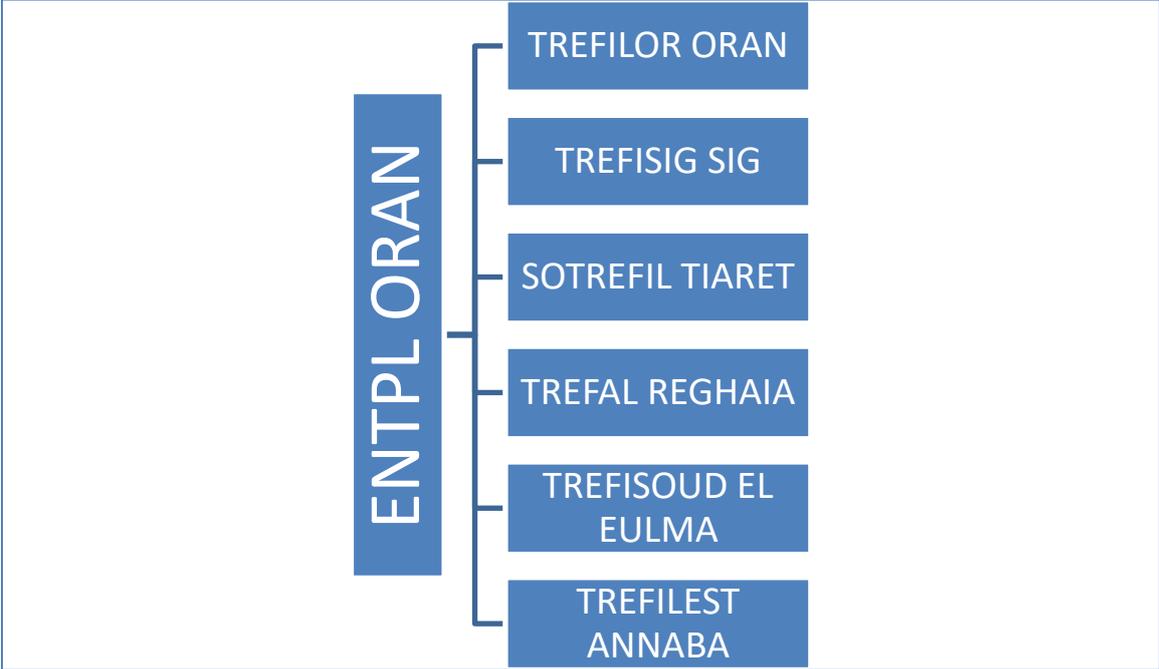
- Une ligne de tréfilage de fil d'acier mi-dur ;
- Une ligne de tréfilage et une ligne de stabilisation par induction électrique pour la fabrication de fil en acier dur pour armature de béton précontraint de capacité de 7000 tonnes en deux équipes ;
- Une ligne de fabrication de torons de précontrainte du béton.

## **5. Organisation de l'Unité**

Avant d'évoquer l'organisation de l'Unité TREFISOUD, on décrit ci-après l'organigramme général de l'entreprise ENTPL Oran qui détient en plus de cette unité, cinq autres usines implantées dans le pays de façon à couvrir tout le territoire de manière à créer un certain équilibre dans le secteur algérien de la transformation sidérurgique.

L'Entreprise Nationale de Transformation des Produits Longs ENTPL Oran est composée de :

**Figure n°9:** Composition de l'ENTPL Oran.

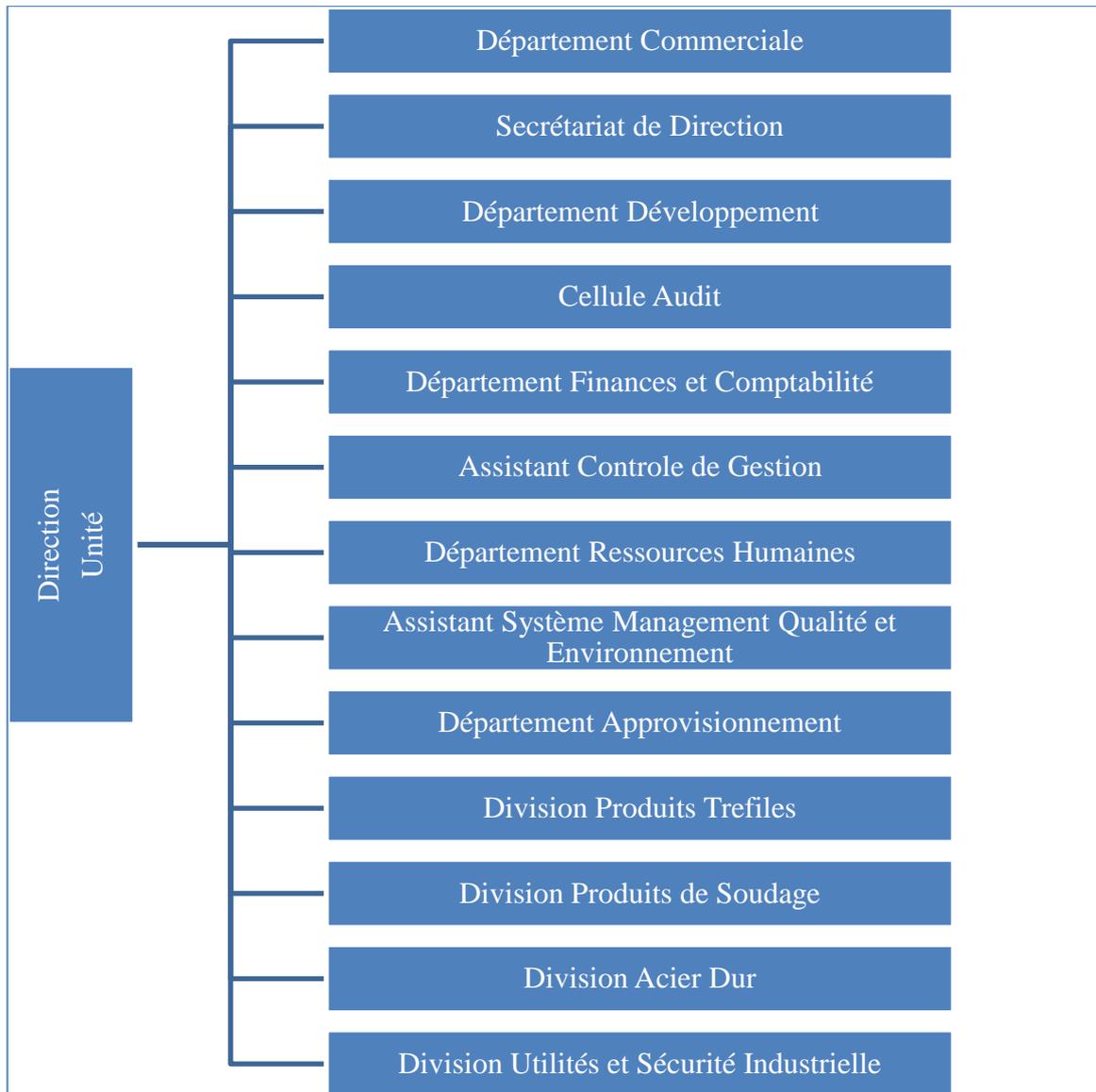


*Source :* ENTPL SPA Oran.

## Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »

L'organigramme de l'Unité TREFISOUD est schématisé ci-dessous :

**Figure n°10:** Organigramme de l'Unité TREFISOUD.



*Source :* Unité TREFISOUD.

L'unité TREFISOUD est organisée en Divisions et Département comme suit :

### **1. Direction d'Unité : à sa tête un directeur qui dispose de :**

- Un secrétariat.
- Un assistant contrôle de gestion.
- Un assistant juridique.
- Un assistant système de management qualité et environnement.
- Une cellule audit.

### **2. Département finances et comptabilité : qui est composé de trois services :**

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

- Service comptabilité générale
- Service comptabilité analytique
- Service trésorerie

### **3. Département approvisionnements : composé de :**

- Un chargé d'études juridiques.
- Service achats.
- Service gestion des stocks.

### **4. Département des ressources humaines : composé de trois services :**

- Service gestion du personnel.
- Service des moyens généraux.
- Service développement des ressources humaines.

### **5. Département Développement : composé de quatre services :**

- Service organisation et informatique.
- Service technologie, études et travaux neufs.
- Service méthodes et techniques de fabrication.
- Service contrôle qualité.

### **6. Département commercial : composé de deux services :**

- Service ventes.
- Service force de ventes.

### **7. Division Acier doux**

### **8. Division des produits de soudage**

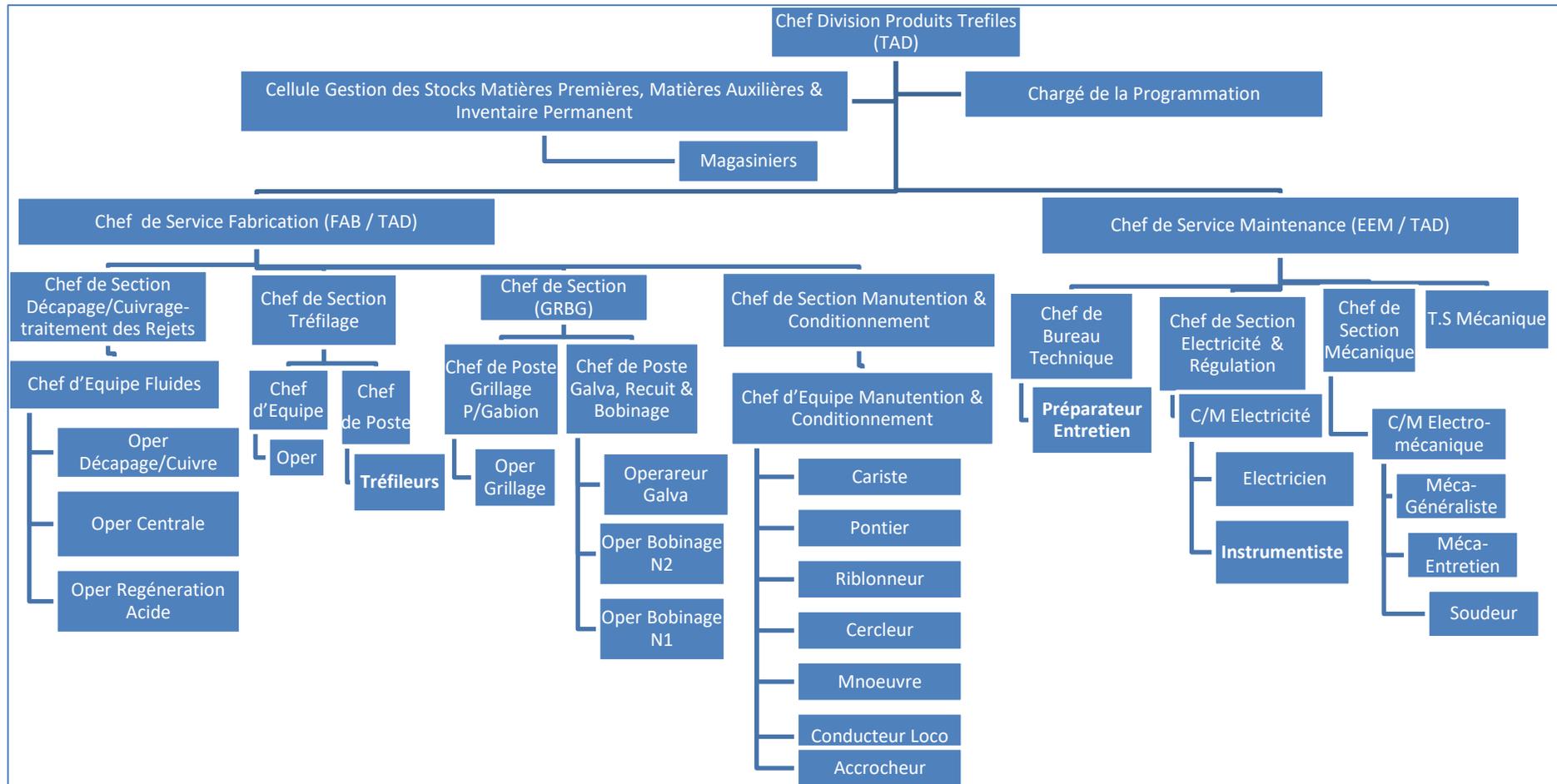
### **9. Division aciers durs**

### **10. Division utilités et sécurité industrielle**

Nous donnons ci-dessous comme exemple de structuration d'une Division de Production, celle de la fabrication des fils tréfilés en Acier doux.

## Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »

**Figure n°11:** Organigramme d'une Division de Production.



Source : TREFISOUD

### **SECTION II : Contrôle de gestion au sein de l'entreprise « TREFISOUD »**

L'analyse et évaluation d'un système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise TREFISOUD est une véritable réalisation stratégique, qui permet l'étude de cas des méthodes et outils du contrôle de gestion utilisé par l'entreprise afin de proposer d'autres améliorations.

#### **1. Etude de l'existant**

##### **1.1. Présentation de service contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a en effet pour mission de vérifier la bonne adéquation entre les stratégies définies avec les performances réalisées. Le service contrôle de gestion de TREFISOUD est rattaché à la direction générale. Il contrôle mesure et analyse une activité, une organisation, un service, un marché, un produit, un client. Les résultats obtenus sont présentés sous forme de tableaux de bord synthétiques à partir desquels identifier les axes d'amélioration possibles proposant les moyens pour les atteindre.

##### **1.2. Missions du service contrôle de gestion TREFISOUD**

- Animer, coordonner les activités de la planification et de contrôlé gestion dont l'élaboration du budget et le suivi de la réalisation des objectifs.
- Analyser toutes les activités, comparer en permanence les résultats réels et les prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher la (ou le) cause (s) d'écarts, informer les différents niveaux hiérarchiques, prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires, élaborer les rapports mensuels d'activité.
- Etablir les tableaux de bord de l'entreprise et le synthé général.
- Assurer le calcul des couts de revenu et comparer la rentabilité par produit
- Animer les réunions du conseil de coordination, présenter les tableaux de bord et rédiger les procès-verbaux.
- Veiller sur le suivi d'exécution des décisions prises lors du conseil de coordination de la filiale.
- Entretenir des rapports permanents avec la structure centrale de l'entreprise.
- Participer aux travaux d'inventaire et les superviser en tant que présidente d'une commission.

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

### **1.3. Activités secondaires de la structure « contrôle de gestion »**

- Intervenir et prêter assistance aux différentes structures de l'entreprise dans le cadre de son domaine de compétence.
- Prendre part à toutes commissions de l'entreprise.
- Participer à l'amélioration continue des aspects qualité, sécurité et environnement dans le cadre du respect HSE.

### **1.4 Finalité du poste « contrôle de gestion »**

La mission du responsable contrôle de gestion est de rationaliser et exploiter les informations chiffrées de toutes activités afin de fournir à la direction une aide à la décision pour optimiser la rentabilité et la performance de l'entreprise.

## **2. Outils du contrôle de gestion de la société TREFISOUD**

Avant d'entamer notre étude de l'existant du contrôle de gestion, il est nécessaire de notifier que la structure du contrôle de gestion de la société TREFISOUD est rattachée directement à la direction générale.

L'entreprise « TREFISOUD » utilise plusieurs outils de contrôle de gestion afin de réaliser ses objectifs ; Ces outils sont :

### **2.1. La comptabilité générale**

La comptabilité générale au sien de la société TREFISOUD, elle consiste à traduire tous les flux que rencontre quotidiennement sous forme d'enregistrement comptable, à base de ces enregistrements en produit de l'information sur :

- Les éléments du patrimoine incorporel (fonds de commerce, matériel,).
- Le détail des opérations (journaux enregistrement régulier...).
- Etats de synthèse produits (balance comptable, bilan comptable, compte de résultat, annexes comptables ...).

### **2.2. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un outil de contrôle de gestion qui repose essentiellement sur l'analyse et l'évaluation des coûts tout en aidant les responsables à la prise de décision. L'apparition de concurrents dans le marché a contraint l'entreprise TREFISOUD d'instaurer des mécanismes pour mieux maîtriser ses coûts afin d'améliorer sa performance.

Il est devenu nécessaire de mettre en place une comptabilité analytique qui permet de maîtriser les coûts.

### **2.3. Gestion budgétaire**

La gestion budgétaire occupe une place prédominante au sein de la société TREFISOUD, c'est un mode de gestion à court terme qui aide à la prise de décision afin d'assurer une certaine sécurité pour atteindre les objectifs fixés. Comme toutes les entreprises algériennes, TREFISOUD adopte d'un système de budgétaire annuel suivi par un contrôle mensuel permanent effectué par le contrôleur. Avant chaque fin d'année chaque département à leur tête les directeurs des structures communique l'ensemble des informations dont il dépose et ceux conformément aux moyens que lui sont présente

L'élaboration du budget se fait à base des orientations du directeur général et la direction générale à cet effet le contrôleur de gestion s'en charge à l'élaboration du budget annuel de la société. Une fois ce dernier est réalisé, il sera présenté au directeur général qui à son tour va le présenter à la direction générale. Quant à l'entreprise, elle ne fait qu'établir ses besoins en charges annuelles, les évaluations de l'activité au cours de l'année se font sous forme de suivi sur la base du rapport (prévisions-réalisations) et en cas d'écart significatif, le contrôleur de gestion doit déterminer la cause et apporter des correctifs adéquats suivant le cas qui se présente

#### **– Budget des ventes**

La gestion budgétaire des ventes est la phase du réseau des budgets de l'entreprise. En effet de la prévision des ventes découlent l'élaboration des budgets d'approvisionnement et de production. Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité (Tonne) et en valeur (KDA) pendant une année donnée. Le tableau se présente comme suit :

## Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »

**Tableau n°5:** Écart sur chiffre d'affaires pour les produits suivants.

Désignation	T1- 2022			Real T1-2021
	PREV	REAL	ECARTS	REAL
Electrodes rutile	54753	63101	8348	46643
Electrode basiques	6385	7252	867	6159
Fil galvanisé	3004	3258	254	3061
Gabion	184	214	30	163
Fil tréfilé clair	11	27	16	15
Fil tréfilé mi-dur	147	126	-21	155
Fil recuit	88	152	64	91
Fil tréfilé dur	1388	1201	-187	1321
Fil d'attache	97	22	-75	45
Torons	557	274	-283	201

**Source :** établi par nous même à base des données de l'entreprise.

- **Interprétation des résultats pour le cumul de produit Electrodes rutile :**

**Ecart sur le cumul de chiffre d'affaires :**

$E/CA = \text{réalisation CA} - \text{prévision CA}$

$E/CA = 63101 - 54753 = 8348$  (favorable)

Ecart positif : pour le T1 de l'année 2022 l'entreprise TREFISOUD a réalisé un écart favorable où nous remarquons que le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui de budget. Le même cas pour les produits suivants : Electrodes basiques ; Fil galvanisée ; Gabion ; Fil tréfilé clair ; Fil recuit.

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

- **Interprétation des résultats pour le cumul de produit Torons**

**Ecart sur le cumul de chiffre d'affaires :**

$E/CA = \text{réalisation CA} - \text{prévision CA}$

$E/CA = 274 - 557 = -283$  (défavorable)

Ecart négatif : pour le T1 de l'année 2022 l'entreprise TREFISOUD à réaliser un écart défavorable nous remarquons que le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui du budget.

Le même cas pour les produits suivants : Fil tréfilé mi-dur ; Fil tréfilé dur ; Fil d'attache.

- **Interprétation des résultats :**

L'Ecart entre les réalisations et les prévisions concernant le produit Electrodes rutiles est de l'ordre de 8348 KDA.

Cela est dû à forte de demande de ce produit.

L'Ecart entre les réalisations et les prévisions concernant le produit Torons est de l'ordre de -283 KDA.

Cela dû à la baisse demande de ce produit.

### **2.4. Tableau de bord**

Le tableau de bord au sein de l'entreprise « TREFISOUD » montre que le tableau de bord de l'entreprise se fait par le contrôleur de gestion de l'entreprise après avoir reçu des tableaux de bord de chaque structure : commerciale, achats et approvisionnements, production, ressources humaines, finances et comptabilité sous forme des rapports d'activité qu'ils font mensuellement.

Le tableau de bord destiné à la direction générale doit être claire et résume tous le contenu des rapports des autres structures d'une façon simple avec laquelle soit compris par le directeur général avec les commentaires sur les écarts de réalisation (pourquoi, comment) et, enfin, les suggestions nécessaires.

### **2.4.1. Présentation du tableau de bord au sien de l'entreprise TREFISOUD**

#### **• Le concepteur du tableau de bord existant**

**a. Utilisateur :** Le tableau de bord établi par le contrôleur de gestion est destiné au directeur général (DG) de l'entreprise. Ce tableau s'articule autour des quatre points principaux suivants :

- Suivi de la réalisation des objectifs prévisionnels : production, ventes, consommations matières, tableau des comptes de résultat, ...
- Suivi de l'évolution des résultats enregistrés : production, ventes, consommations matières, tableau des comptes de résultat, ...
- Ratios de gestion
- Suivi trésorerie (encaissements, dépenses, soldes, créances et dettes).

Le tableau de bord permet au responsable principal (D.G.) d'avoir une vue d'ensemble assez complète de son entreprise et d'en retirer des conclusions pertinentes qui serviront de base à son travail de gestion.

L'élaboration du rapport mensuel d'activité de l'entreprise et la présentation du tableau de bord se fait suivant les étapes ci-après :

- **La collecte de l'information :** Le service qui s'en charge et habilité à consolider les informations au niveau de TREFISOUD est bien entendu la cellule contrôle de gestion et cela en recevant chaque mois des différentes informations concernant toutes les structures et ateliers que possède l'entreprise.
- **Rapports et indicateur à communiquer par les différentes structures :** Il existe cinq différentes structures au sien de la société TREFISOUD ce sont :

#### **a) Direction commerciales et marketing :**

Le rapport mensuel transmit par le responsable de la direction commerciale et marketing contient les informations ci-après :

- Les ventes physiques du mois par type de produit (prévu et réalisations)
- Les ventes physiques de la période (cumul prévu et réalisation)
- Le chiffre d'affaires HT du mois par produit (prévision et réalisation)
- Le chiffre d'affaires HT cumulé par produit (prévision et réalisation)
- Le chiffre d'affaires réparti en inter-filiales et externe

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

- Taux de réalisation du chiffre d'affaires
- Taux de recouvrement du chiffre d'affaires réalisé
- Objectif annuel
- Rappel de réalisation de l'année N-1

### **b) Direction technique :**

Le rapport mensuel transmis par le responsable de la direction technique contient les informations ci-après :

- La production physique du mois par type de produit (prévisions et réalisations)
- La production physique cumul par type de produit (prévisions et réalisations)
- La production valorisée du mois par type de produit (prévisions et réalisations)
- La production valorisée cumulée par type de produit (prévisions et réalisations)
- Taux de réalisation des objectifs physique et valorisés
- Un rappel sur les réalisations de l'année N-1
- Un état de rapprochement de tous les produits entre la structure production et expédition (état des stocks)
- La quantité des déchets générés (matières premières)
- La quantité et la valeur des produits non conformes réalisés

### **c) Direction achats et approvisionnements**

Le rapport mensuel transmis par le responsable de la direction achats et approvisionnements contient les informations ci-après :

- Les consommations mensuelles par type de charge (quantité et valeurs)
- Les achats locaux réalisés le mois (prévisions et réalisations)
- Les achats locaux cumulés (prévisions et réalisations)
- Les achats importations mensuels et cumul (prévisions et réalisations)
- Le taux de réalisations des objectifs
- Rappel sur les réalisations de l'année N-1
- Le stock début de période et le stock final par type de matière physique et valorisé

### **d) Direction des ressources humaines :**

Le rapport mensuel transmis par le responsable de la direction ressources humaines contient les informations ci-après :

- L'effectif par catégorie socioprofessionnel (prévisions et réalisation) (permanents, contractuel, apprentis)
- Les entrées et les sorties du mois (effectif) (recrutement, démissions, retraite, ...)
- La masse salariale et les frais de personnels par catégorie
- L'absentéisme par direction
- Les formations réalisées et le taux de réalisation par rapport au plan de formation (prévu)

### **e) Direction finance et comptabilité :**

Le rapport mensuel transmis par le responsable de la direction finances et comptabilité contient ce qui suit :

- Le tableau des comptes de résultats résume les rubriques suivantes : réalisation du mois, prévisions du mois, prévisions et réalisations cumulées, pour tous les indicateurs du TCR
- Rappel sur les réalisations de l'année N-1,
- L'objectif annuel (résultat)
- Tableau du besoin en fonds de roulement (stocks, créances, et dettes)
- Un tableau des flux de trésorerie contient toutes les rubriques à savoir : prévisions et réalisations du mois, prévisions et réalisations cumulées, objectif annuel et un rappel sur les réalisations de l'année N-1
- Le détail des dépenses des investissements réalisés (local et étrangère)

#### **2.4.2. Essaie d'élaboration d'un tableau de bord de gestion**

L'objectif principal du tableau de bord est de donner au responsable concerné une vision significative et plus cernée du système en fonction des objectifs cités dans l'étape précédente. En effet, nous allons construire un tableau de bord concernant la société TREFISOUD ; ce tableau répond aux objectifs identifiés et aide à la prise de décision par les responsables. NB : les données des paramètres présentes dans le tableau de bord suivant présente juste une partie des données des annexes jointes à ce présent rapport.

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

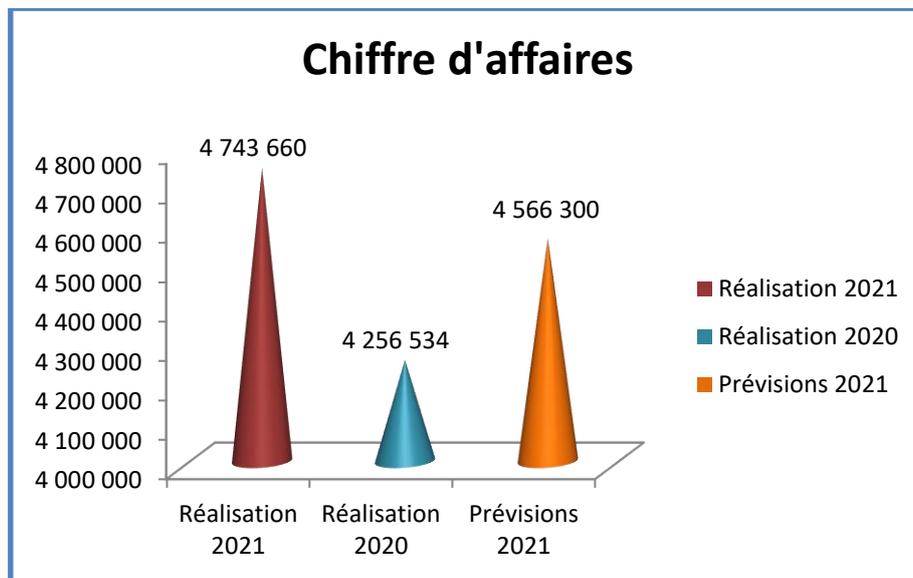
Tableau n°6: Tableau de bord.

	<b>Réalisation 2021</b>	<b>Réalisation 2020</b>	<b>Prévisions 2021</b>	<b>Taux de Réalisation</b>	<b>Evolution</b>
<b>Chiffre d'affaires</b>	4 743 660	4 256 534	4 566 300	<b>104%</b>	<b>111%</b>
<b>Consommation</b>	3 050 881	2 558 451	2 885 000	<b>106%</b>	<b>119%</b>
<b>Valeur Ajoutée</b>	1 671 227	1 294 360	1 565 250	<b>107%</b>	<b>129%</b>
<b>Excédent Brut</b>	1 112 260	815 734	958 250	<b>116%</b>	<b>136%</b>
<b>Résultat Net</b>	635 394	449 564	588 256	<b>108%</b>	<b>141%</b>
<b>Charges Personnels</b>	509 787	437 315	506 850	<b>101%</b>	<b>117%</b>
<b>Ventes en Qte</b>	7 020	6 650	6 980	<b>101%</b>	<b>106%</b>
<b>Production</b>	7 074	6 686	7 018	<b>101%</b>	<b>106%</b>
<b>Effectifs</b>	400	402	405	<b>99%</b>	<b>100%</b>
<b>Trésorerie</b>	81 590	83 560	105 600	<b>77%</b>	<b>98%</b>

**UM : KDA & Tonne**

### 2.4.2.1. Evolution du chiffre d'affaires

Figure n°12: Présentation graphique de l'évolution chiffre d'affaires.

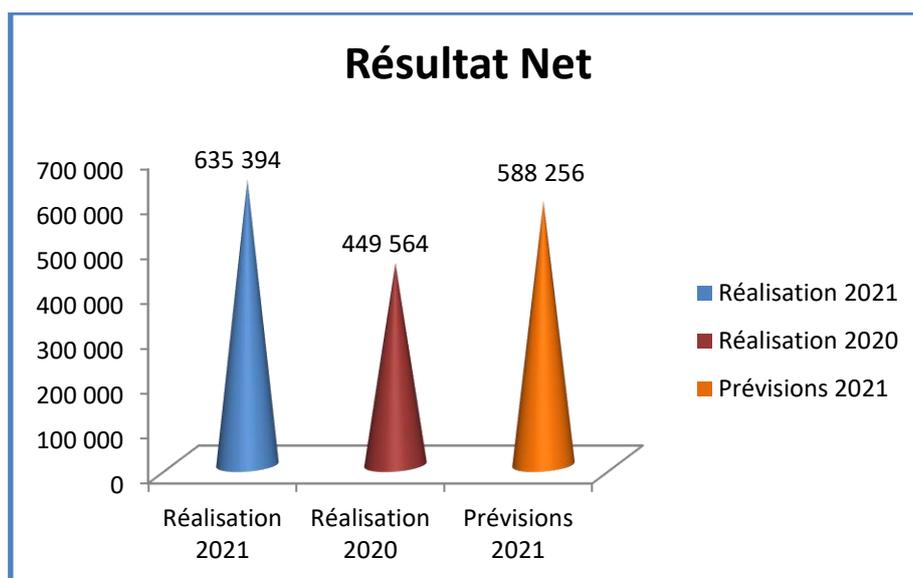


Le chiffre d'affaires que l'unité **TREFISOUD** à réaliser durant l'année 2021 est de l'ordre de **4 743 660 KDA**. Il représente un taux de **104%** des prévisions et une progression de **11%** en comparaison avec la même période 2020.

Cette progression s'explique par l'augmentation de prix de ventes par rapport au budget et l'exercice 2020.

### 2.4.2.2. Evolution du résultat net

Figure n°13: Présentation graphique de l'évolution du résultat net.



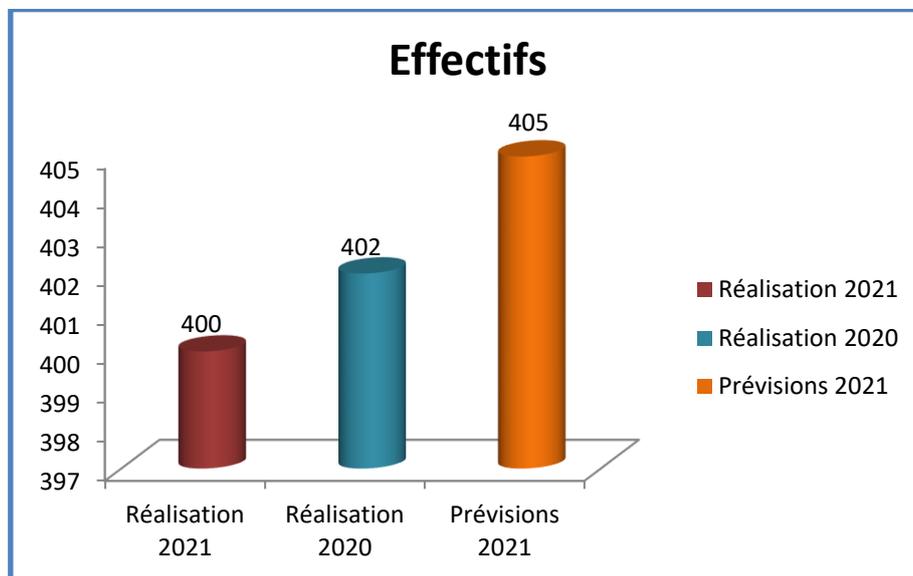
Les réalisations du résultat concernant l'année 2021 sont de l'ordre de **635 394 KDA**.

## Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »

Quant aux prévisions de l'année elles sont de l'ordre **588 256 KDA** ce qui présente un taux de réalisation de **108%** et une évolution de **41%** par rapport à l'année 2020.

### 2.4.2.3. Evolution des effectifs

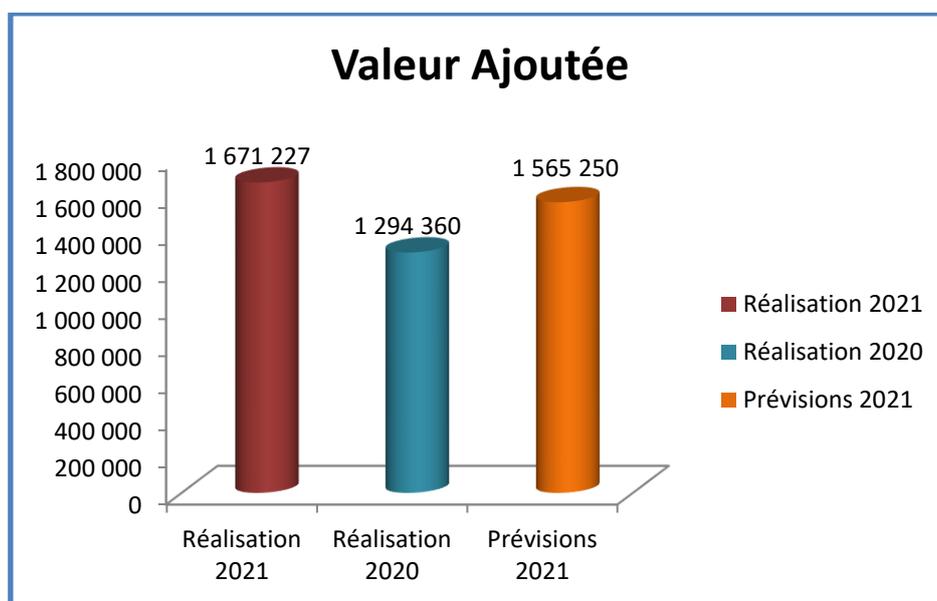
Figure n°14: Présentation graphique de l'évolution des effectifs.



Nous remarquons la stabilité de l'effectif de l'entreprise, qui est de l'ordre de : 400 personnes au 31/12/2021 ; Le taux de réalisation est de l'ordre de **99%**.

### 2.4.2.4. Evolution de valeur ajoutée

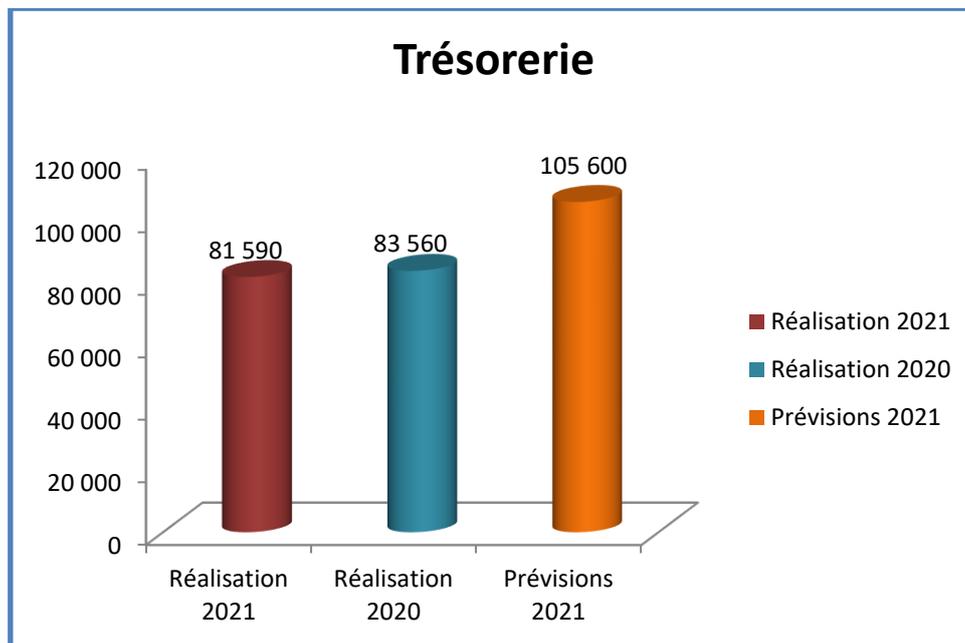
Figure n°15: Présentation graphique de l'évolution des effectifs.



La valeur ajoutée de l'unité **TREFISOUD** s'élève à **1 671 227 kda** et qui représente **108%** rapport au budget et une augmentation de **41%** par rapport à l'année 2020.

### 2.4.2.5. Evolution de Trésorerie

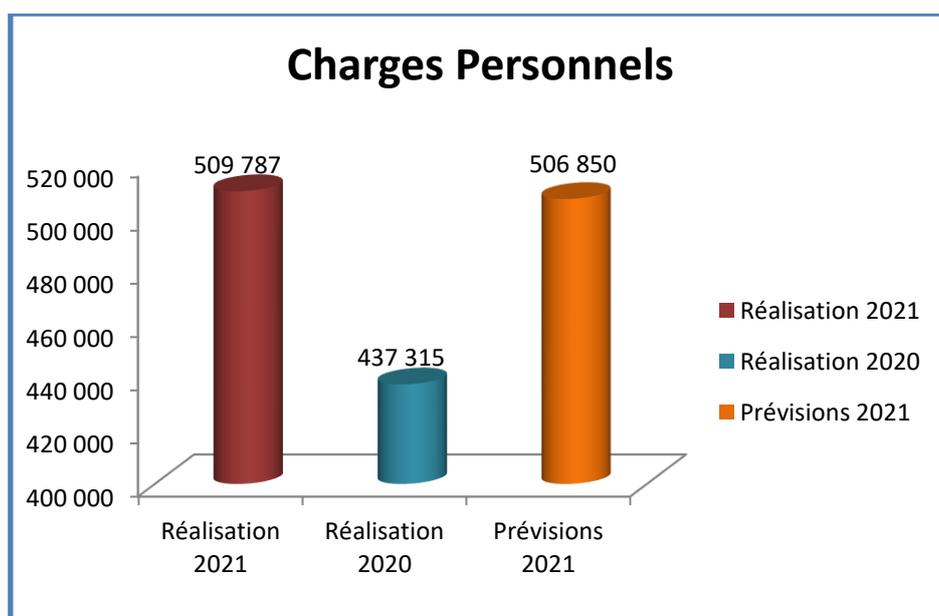
Figure n°16: Présentation graphique de l'évolution de la trésorerie.



Par rapport à l'exercice précédent, la trésorerie régressée de **02%** soit une diminution de **1970 Kda**, ce recul s'explique par l'augmentation d'achat des matières premières.

### 2.4.2.6. Evolution de charges personnelles

Figure n°17: Présentation graphique de l'évolution des charges des personnels.



## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

Les frais de personnel de l'exercice 2021 sont de l'ordre de **509 787 kda**. Ils ont enregistré une progression de **17%** par rapport à l'exercice 2020 soit une hausse de **2 937 kda**.

### **2.5. Le système d'information au sien de la société TREFISOUD**

Le système d'information au sein de l'entreprise TREFISOUD, est un outil indispensable dans les différents services. Il permet de collecter, stocker, traiter et diffuser de l'information.

Le SI est considéré comme un véhicule des différents services .il structure, coordonne les échanges et les activités dans l'entreprise TREFISOUD.

Le SI dans l'entreprise TREFISOUD est un ensemble de ressources :

- Humaines : Les utilisateurs sont les premiers acteurs du système d'information. Ils génèrent de l'information dans l'entreprise TREFISOUD
- Matérielles : les informations collectées et produites par le SI doivent être stockées et accessibles de manière durable et stable dans des technologies numériques de l'information (réseaux ordinateur, station de travail, papier, unité périphérique, ...).
- Immatérielles : le SI est composé de différents logiciels et programmes pour fonctionner.

Au niveau de l'entreprise les logiciels utilisés au niveau de département contrôle de gestion sont :

- Tableur Excel : permet le calcul, suivi et le rapprochement des différentes situations.
- Pro logiciel Sage 100 : c'est le progiciel que l'entreprise utilise, chaque département sont logiciel est propre à elle, et l'accès est limite à chaque départements (commercial, comptabilité, paie).

### **2.6. Reporting**

Dans cette présente, nous allons présenter le concept du reporting commercial, son principe, l'occupant de ce poste au sein TREFISOUD ainsi que ses missions et la fiche de poste. Enfin définir l'analyse des ventes et ses différents axes.

- Qu'est-ce que le reporting commercial ?

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

« Reporting », désigne une famille d'outils de Business intelligence destinés à assurer la réalisation, la publication et la diffusion du rapport d'activité selon un format prédéterminé. Le reporting consiste à rendre compte périodiquement de ses performances à son équipe ou à ses supérieurs. Il désigne l'interface et les tableaux de bord qui mesurent les résultats et la performance en entreprise.

L'outil du reporting permet de définir le degré de réussite ou d'échec des actions menées, L'entreprise TREFISOUD utilise dans ce cas le Cristal Report et édition pilotée.

- **Son principe :** L'outil de reporting assure l'interrogation des bases de données suivent des requêtes « SQL » préparées lors de l'élaboration du modèle. Le rapport d'activité peut ensuite être publié sur l'Intranet, périodiquement en automatique ou ponctuellement à la demande.

Il est probablement l'application la plus utilisée de l'informatique décisionnelle, cela permet aux gestionnaires :

- De sélectionner des données relatives à telle période, telle production, tel secteur de clientèle, etc.
- De trier, regrouper ou répartir ces données selon les critères de leur choix
- De réaliser divers calculs (totaux, moyennes, écarts, comparatif d'une période à l'autre...)
- De présenter les résultats d'une manière synthétique ou détaillée, le plus souvent graphique selon leurs besoins ou les attentes des dirigeants de l'entreprise

### **2.6.1. Analyse des ventes et ses multiples axes**

- **Définition de l'analyse des ventes**

L'analyse des ventes est le processus de traitement des données relatives aux ventes qui permet d'orienter les actions commerciales et marketing de l'entreprise. Elle repose sur l'utilisation de tableaux de bord commerciaux et de techniques statistiques.

Cette analyse peut, entre autres, permettre de mesurer l'efficacité de l'activité commerciale, les performances des produits, mettre en évidence des variations saisonnières ou permettre d'essayer d'expliquer des phénomènes de ventes parfois inexplicables. Elle est réalisée au niveau de la direction commerciale et utilisée par le directeur commercial ou directeur des ventes pour pilotage commercial des équipes de ventes.

### **2.6.2. L'axe client**

Il est important de comprendre qui sont ses principaux clients ils ont évalué au fil du temps.

Dans la plupart des entreprises, la « loi de Pareto », plus de 80% de chiffre d'affaires (CA) de l'entreprise provient généralement d'au plus 20% des clients.

### **2.6.3. L'axe produits et services**

Il est primordial de savoir quels sont les produits et/ou les services les plus vendus dans votre entreprise et de les situer dans le temps, selon leur cycle de vie. De même, il est avantageux d'identifier les produits et/ou les services qui sont le moins populaires ou qui sont en déclin.

Vous voudrez sans doute alors les retirer de votre portefeuille de produits/services. Finalement, il est utile d'appréhender les liens de cause à effet entre la vente de certains produits et ainsi assimiler si ces combinaisons de produits forment des substituts ou des compléments.

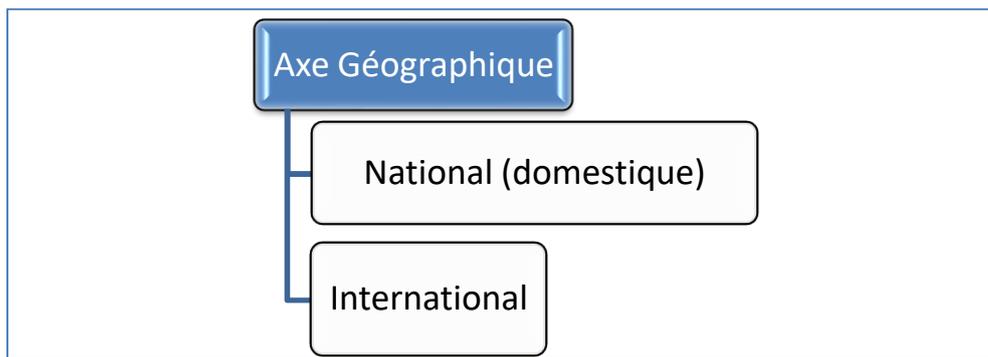
Les produits plus vendus dans le premier trimestre 2022 sont :

- Les ventes des électrodes qui se sont élevés à 2 077 tonnes.
- Les ventes des produits tréfilés avec 5 298 tonnes.

### **2.6.4. L'axe géographique (régions)**

Il est nécessaire de se rendre compte comment se comportent vos ventes dans vos différents marchés (ou régions). Vous pouvez comparer les marchés entre eux de façon relative, en considérant la taille du marché. C'est ce qui vous permettra de calculer un taux de pénétration par marché et déterminer ainsi si vous devez continuer d'investir dans le développement ou non du marché sous-jacent. Il sera également intéressant de comprendre ce qui se vend mieux dans chacun des marchés et quels sont les clients types par marché. Enfin, pour chacun des marchés, une analyse de la compétition locale s'impose, afin de mieux assimiler et conserver votre part de gâteau.

Figure n°18: Analyse de l'axe géographique de la société TREFIDOUD.



*Source* : réalisé par nous-mêmes à partir des documents de TREFISOUD.

### 2.6.5. Propositions d'amélioration des outils du contrôle de gestion de l'entreprise reporting

Pour une amélioration pour la société nous proposons d'établir d'autres reporting car le reporting commercial permet juste de suivre les ventes, de mesurer le nombre de clients et prospects visités, le nombre de propositions commerciales établies, le taux de transformation en commande, l'évolution du chiffre d'affaires, des marges commerciales, connaître les classements par produit, par client, par région...etc. Mais ça c'est insuffisant pour les dirigeants. Dans ce cas on propose le reporting qui va aider mieux l'entreprise dans sa performance.

### 2.6.6. Reporting Ressources Humaines

Permet d'analyser les écarts de salaires, de charges, les absences et plannings des équipes, analyser les effectifs (recrutement, turn over...), la répartition de la masse salariale, la pyramide des âges, l'évolution des départs en formation par statut ...etc.

### **SECTION III : Calcul Coût de production d'un produit « Fil galvanisé »**

Dans cette section, nous allons voir la comptabilité analytique et la méthode utilisée pour le calcul des coûts dans l'entreprise TREFISOUD.

#### **1. Comptabilité analytique**

Dans le cas de TREFISOUD, la méthode utilisée pour le calcul des coûts est la méthode des centres d'analyse, faisant partie du système des coûts complets, qui repose sur la distinction entre les charges directes et les charges indirectes, après avoir bien défini la clé de répartition.

Pour rendre moins sombre la méthode de calcul chez TREFISOUD, nous proposons un exemple de calcul du coût de revient.

##### **1.1. Le traitement des charges directes**

Les charges directes sont constituées des matières premières et fournitures.

- Les matières premières sont : Produits chimiques, tôle pré laquée et galvanisée La valorisation des consommations des matières premières :
- La valorisation des sorties en stock se fait par le coût unitaire moyen pondéré après Chaque entrée.
- Le mouvement des stocks se fait par l'inventaire permanent.
- Les pièces justificatives : bons de commandes, bons de livraisons, factures...etc.
- Les pièces justificatives : bons de commandes, bons de livraisons, factures...etc.

##### **1.2. Le traitement des charges indirectes**

- **Les centres d'analyse** : On distingue les centres principaux et les centres auxiliaires :
- **Les centres principaux**
  - Approvisionnement (achat de matière première)
  - Production (Elle est répartie par les ateliers)
- **Les centres auxiliaires**
  - Administration
- **Les clés de répartition** : La clé de répartition des charges indirectes commune entre les différents centres est faite en fonction de chiffre d'affaires (CA).
- **Les unités d'œuvres** : Les unités d'œuvres utilisées sont : kg matières premières achetées, heure main-d'œuvre, heure machine, DA/ CA réalisé...etc.

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

### **2. La structure du coût de revient**

- **Coût d'achat** : est calculé sur la base des consommations de la matière première et les charges indirectes d'approvisionnement.
- **Coût de production** : est calculé sur la base de coût d'achat des matières consommées plus les charges indirectes de production (achats consommés, autres consommations, charges de personnels, impôt et taxes, autres charges opérationnel, charges financiers, amortissement).
- **Coût de revient** : est calculé à base du coût de production des produits vendus plus les charges indirectes de distribution (vente, publicité, salaire et amortissement).

### **Calcul de coût de production d'un produit (Fil Galvanisé)**

**Coût de Production= Coût direct +Coût indirect d'approvisionnement +Coût indirect de l'atelier + Coût indirect de distribution.**

**Tableau n°7:** Répartition des charges directe.

	<b>QTE</b>	<b>PU</b>	<b>MONTANT</b>
Fil Tréfilé	3 620.00	45.68	165 361.60
Zinc	82.00	27.25	2 234.50
Autres Matières	15.00	18.90	283.50
Charges Personnels Directe			56 820.00
Amortissement Directe			22 560.00
<b>TOTAL CONSOMMATION</b>			<b>247 259.60</b>
Quantité Produite <b>Fil Galvanisé</b>			3 408.00
<b>Coût de production</b>			<b>72.55</b>

**UM : KDA**

## Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »

**Tableau n°8:** Les charges indirectes.

Charges Indirect	MONTANT A REPARTIR	CENTRES AUXILIAIRES		CENTRES PRINCIPAUX		
		ADMINIST.	ENTRETEIN	APPRO.	ATELIER TREFILERIE	COMMERCIAL
Charges Personnels	52 153.68	19%	12%	22%	35%	12%
Impôts et Taxes	12 150.00	100%				
Charges Financiers	4 560.00	100%				
Amortissement	32 580.00	17%	12%	15%	48%	8%
Assurance	9 850.00	31%	22%	5%	35%	7%
Autres Charges	7 653.00	28%	17%	16%	26%	13%
<b>TOTAL REPARTITION PRIMAIRES</b>	<b>118 946.68</b>					
<b>ADMINIST.(X)</b>		-100%	20%	32%	36%	12%
<b>ENTRETEIN (Y)</b>		25%	-100%	15%	51%	9%
<b>Unités d'Œuvre</b>				<b>Tonne Acheté</b>	<b>Nbre Effectifs</b>	<b>Produits Vendus</b>

**UM : KDA**

**Répartition des charges des centres auxiliaires aux centres principaux**

**X-----→ Charges Administratif**

**Y-----→ Charges d'entretien**

$$X = 37\,354.14 + 0.25Y$$

### **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

$$Y = 13\,636.05 + 0.2X$$

$$X = 37\,354.14 + 25(13\,636.05 + 0.2X)$$

$$X = 37\,354.14 + 3409.01 + 0.05X$$

$$(1 - 0.05)X = 40\,763.15$$

$$X = 40\,763.15 / 0.95$$

$$X = 42\,908.58$$

$$Y = 13\,636.05 + 0.2X$$

$$Y = 13\,636.05 + 0.2(42\,908.58)$$

$$Y = 22\,217.77$$

## Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »

Tableau n°9: Cout de production total.

UM : KDA

Charges Indirect	MONTANT A REPARTIR	CENTRES AUXILIAIRES		CENTRES PRINCIPAUX		
		ADMINIST.	ENTRETEIN	APPRO.	ATELIER TREFILERIE	COMMERCIAL
Charges Personnels	52 153.68	9 909.20	6 258.44	11 473.81	18 253.79	6 258.44
Impôts et Taxes	12 150.00	12 150.00				
Charges Financiers	4 560.00	4 560.00				
Amortissement	32 580.00	5 538.60	3 909.60	4 887.00	15 638.40	2 606.40
Assurance	9 850.00	3 053.50	2 167.00	492.50	3 447.50	689.50
Autres Charges	7 653.00	2 142.84	1 301.01	1 224.48	1 989.78	994.89
<b>TOTAL REPARTITION PRIMAIRES</b>	<b>118 946.68</b>	<b>37 354.14</b>	<b>13 636.05</b>	<b>18 077.79</b>	<b>39 329.47</b>	<b>10 549.23</b>
ADMINIST.(X)		-42 908.58	8 581.72	13 730.75	15 447.09	5 149.03
ENTRETEIN (Y)		5 554.44	-22 217.77	3 332.67	11 331.06	1 999.60
<b>TOTAL REPARTITION</b>	<b>118 946.68</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>35 141.20</b>	<b>66 107.62</b>	<b>17 697.86</b>
Unités d'Œuvre				Tonne Acheté	Nbre Effectifs	Produits Vendus
Produits Vendus				4 500.00	92.00	3 258.45
<b>Coût d'Unité</b>				<b>7.81</b>	<b>718.56</b>	<b>5.43</b>

## **Chapitre 03 : Analyse du système de contrôle de gestion « TREFISOUD »**

**Tableau n°10:** Calcul du cout de revient.

	<b>MONTANT</b>
CHARGES DIRECT	247 259.60
CHARGES INDIRECT	118 946.68
<b>COUT DE PRODUCTION</b>	<b>366 206.28</b>
CHARGES DISTRIBUTION	10 624.00
<b>COUT DE REVIENT</b>	<b>376 830.28</b>
<b>QUANTITE</b>	<b>3 408.00</b>
<b>COUT/TONNE</b>	<b>110.57</b>

### **CONCLUSION**

Toute entreprise, quelle que soit commerciale ou industrielle, a besoin des outils de pilotage et de mesure. Ces outils sont ceux du contrôle de gestion qui servent à répondre aux besoins des dirigeants et qu'ils les aident dans la prise de décision.

Après avoir présenté l'entreprise TREFISOUD, nous constatons que cette dernière occupe une place stratégique, du fait qu'elle assure toutes les actions relatives à son activité productive, de l'approvisionnement en matière première jusqu'à la vente.

Dans ce chapitre, nous avons constaté durant notre stage d'un mois que la société TREFISOUD utilise les outils du contrôle de gestion, la comptabilité générale, la gestion budgétaire, un système d'information et, enfin le reporting commercial. Ces derniers sont perçus par les dirigeants de l'entreprise comme un moyen permettant de répondre aux besoins de l'entreprise et jouent un rôle dans l'amélioration de la performance et du développement de l'entreprise.

Nous avons pu conclure que le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités pour atteindre les stratégies de l'entreprise à l'aide des différents outils de contrôle de gestion.

### CONCLUSION GÉNÉRALE

Après avoir présenté l'unité de production **TREFISOUD**, nous constatons que cette dernière occupe une place stratégique, du fait qu'elle assure toutes les actions relatives à son activité productive. Nous avons constaté également durant la période de stage que l'unité utilise les outils du contrôle de gestion, la comptabilité générale et la gestion budgétaire.

Nous avons pu conclure que le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités pour atteindre les stratégies de l'entreprise à l'aide des différents outils du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est outil de pilotage de l'entreprise. Il aide les dirigeants à la prise de décision. Il est utile afin de réguler son activité, en anticipant toutes les éventualités, et en alertant sur les problèmes survenus lors de l'exercice. Le contrôleur de gestion, pour se faire, met en place des outils de gestion qui déterminent l'écart entre la situation actuelle et les objectifs visés par l'entreprise.

Le contrôle de gestion n'est pas seulement un outil de vérification et d'évaluation, il a aussi le rôle de conseiller. L'entreprise s'appuie sur les informations fournies par le contrôle de gestion afin d'ajuster ses actions au sein de son exploitation.

Le contrôleur de gestion a pour mission de mettre en place des indicateurs et des outils de gestion budgétaire, la mise en place de la procédure de gestion et des règles opératoires, le suivi des résultats, le choix des indicateurs clés des tableaux de bord, la production et la diffusion des outils de pilotage.

A l'issue de notre stage pratique, nous avons constaté que le système de contrôle de gestion au sein de **TREFISOUD** comprend tous les outils nécessaires pour aboutir à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Après divers entretiens avec les cadres de **TREFISOUD**, nous avons déduit qu'ils sont formés sur les principes du contrôle de gestion. Par conséquent, nous pouvons dire que ce travail de recherche nous a apporté de nombreux enrichissements personnels et permettra, sans doute, aux autres de s'en inspirer.

### RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

#### Ouvrages

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine., « Contrôle de gestion : manuel et application », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2010
- ALAZARD Claude et Sabine SEPARI. DCG11, (2007) « contrôle de gestion », Dunod Paris
- ALAZARD Claude et Sabine SEPARI, 4<sup>e</sup> édition, DCG 11 ; « contrôle de gestion », DUNOD, paris, 2016
- Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; « L'essentiel du contrôle de gestion » édition, EYROLLES, paris 2013
- Benoît Pigé, Philippe Lardy ; 2<sup>ème</sup> édition ; « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité ». Édition EMS, 2011
- Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009
- Brigitte DORIATH, 5<sup>ème</sup> édition, « contrôle de gestion », Edition DUNOD ; paris 2008
- CHRISTIAN Volant, le management de l'information dans l'entreprise, ver une approche systémique ADABS Edition, paris, 2002
- Claude Demeure, « Marketing », Ed Sirey, 2005
- Durand X et Helluy A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris
- Françoise GIRAUD, Gérard NAULLEAU, Olivier SAULPIC, ... ; 2<sup>ème</sup> édition ; « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; édition GUALINO éditeur, paris 2004.
- Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; « Contrôle de gestion » édition. Fouchier. Vanves 2004
- Gibert P, « Contrôle de gestion », Ed Vuibert, 2003,
- Guedj N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001
- GUERY J, GUIRIEC J. C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », édition Delmas, paris
- Hervé ARNOUD « le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001

- Hélène Lông, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2008
- H. LONING, (2003) « Organisation et mise en œuvre », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod
- JOLIVET Félix et REBOUL Gérard, informatique appliquée à la gestion, 2<sup>ème</sup> édition, Edition Dunod, paris, 1996,
- J.L Lemoine, « le contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 1974
- LUCASH.C, « système d'information pour le management » édition Davis, Paris, 1986
- Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « Le grand livre du contrôle de gestion », Ed Eyrolles, Paris, 2013
- Michel GERVAIS ; 9<sup>é</sup> édition ; « contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, paris. 2009
- Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; « le contrôle de gestion en mouvement » ; édition d'organisation, Paris 2010
- NSENGIYUMVA Edison, (2007), « l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité», UAAC
- Pascal FABRE, Sabine SEPARI, Guy SOLLE... ; « Management et contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 2014
- REIX Robert : système d'information et management des organisations, 4<sup>ème</sup> édition, paris, 2002
- Robert C. CAMP, « Le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents », Ed Organisation, 1992
- SEPARI Sabine, (2010), DECF7 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris
- STEPHEN. Robbins et DAVID De Cenzo, management l'essentiel des concepts et pratique, 4<sup>eme</sup> édition. Edition Pearson Education. France, 2004
- STEPHEN P. Robbins, David A. De Cenzo. Parution, Édition, 4<sup>eme</sup> édition, Etats unis, 2004,
- Toulon FREDIRIK ; « vocabulaire économique », collection que sais-je ; édition. BOUCHENE. Alger 1996.

### Articles

- Article : Science Lib Editions Mersenne : Volume 5, N ° 130105 ISSN 2111-4706
- H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N 2892 ; Paris
- J. Consulting, (1986), « outils et techniques de contrôle de gestion »,
- ort Leucate, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Opta, 2012
- PCG.P. VII, cité par : LSSEGUE. P, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 1996.

### Thèses et mémoires

- ARAB Zoubir, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Béjaia », thèse magister, université de Béjaia, 2012
- Mémoire en ligne ; El bachir Rouimi « Le contrôle de gestion au service de la performance ». IBN ZOHIR - La licence dans la gestion 2010. [http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m\\_Le-contrle-de-gestion-auservice-de-la-performance-de-lentreprise2.html](http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-auservice-de-la-performance-de-lentreprise2.html). Consulter « Mai 2023 »
- Mémoire ; Gilles DAVID, « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises gestion et management » ; université paris Dauphine - paris IX, 2006.
- Mémoire ; Jihane Abi Azar, « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PME au Liban » ; May 2005 ;

### Site internet

- [http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m\\_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-delentreprise2.html](http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-delentreprise2.html). Consulter « Mai 2023 ».
- El bachir Rouimi, « Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise», P12, disponible sur <https://www.memoireonline.com>
- Edison Nsengiyumva, « l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises au Rwanda. Cas des entreprises publiques », disponible sur <https://www.memoireonline.com/>

## ANNEXES

## Annexe A

<b>BILAN</b>			
<b>Exercice clos le 31/12/2021</b>			
<b>PASSIF</b>	<b>Note</b>	<b>Montant</b>	<b>Montant</b>
		<b>2021</b>	<b>2020</b>
<b><u>CAPITAUX PROPRES</u></b>			
Capital émis		0,00	0,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves		0,00	0,00
Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net	47	635 394 116,97	449 583 920,54
Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres - Report à nouveau	8	0,00	0,00
Résultat Changement de Méthode Comptable		0,00	0,00
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
Liaisons inter unités	31	3 318 388 188,60	3 285 262 899,48
<b>TOTAL I</b>		<b>3 953 782 305,57</b>	<b>3 734 846 820,02</b>
<b><u>PASSIFS NON COURANTS</u></b>			
Emprunts et dettes financières	23	702 625 000,00	803 000 000,00
Impôts (différés et provisionnés)	24	0,00	0,00
Autre dettes non courantes	23	30 000,00	30 000,00
Provisions et produits constatés d'avance	24	39 411 758,38	24 700 855,07
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>742 066 758,38</b>	<b>827 730 855,07</b>
<b><u>PASSIFS COURANTS</u></b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	25		
	26	184 658 406,65	86 303 622,76
Personnel et comptes rattachés	27	27 316 058,93	13 216 809,89
Organismes sociaux et comptes rattachés	28	16 609 937,00	12 792 781,00
Impôts	29		3 160 600,00
Autres dettes	30	31 148 225,90	13 912 114,16
Dettes inters unités			
Trésorerie Passif		0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>259 732 628,48</b>	<b>129 385 927,81</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	22	<b>4 955 581 692,43</b>	<b>4 691 963 602,90</b>
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.			

<b>COMPTE DE RESULTATS</b>			
<b>Période du 01/01/2021 au 31/12/2021</b>			
<b>Libellé</b>	<b>Note</b>	<b>2021</b>	<b>2020</b>
Ventes de marchandises	42	0.00	0.00
Ventes de marchandises inter unités		52 863 047.40	110 603 085.69
Production vendue	42	4 680 183 159.07	4 116 447 705.89
Production vendue inter unités	42	0.00	0.00
Prestations fournies	42	513 759.00	168 000.00
Prestations fournies inter unités		8 047 942.59	28 627 648.13
Autres ventes		2 052 220.00	687 180.00
<b>Total chiffre d'affaires</b>	42	<b>4 743 660 128.06</b>	<b>4 256 533 619.71</b>
Variation stocks produits finis et en-cours	43	150 174 236.96	-215 762 637.98
Variation stocks produits finis et en-cours inter unités	43	-1 841 626.33	-2 358 704.54
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>4 891 992 738.69</b>	<b>4 038 412 277.19</b>
Achats consommés	32	-3 050 880 814.29	-2 558 451 140.19
Achats consommés inter unités	32	-51 021 421.07	-108 244 381.15
Services extérieurs et autres consommations	33	-96 997 434.01	-77 356 480.11
Services extérieurs et autres consommations inter unités	41	-21 865 803.52	0.00
<b>II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-3 220 765 472.89</b>	<b>-2 744 052 001.45</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>	47	<b>1 671 227 265.80</b>	<b>1 294 360 275.74</b>
Charges de Personnel	34	-509 786 589.59	-437 315 233.93
Impôts, taxes et versements assimilés	35	-49 180 198.13	-41 311 384.33
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	47	<b>1 112 260 478.08</b>	<b>815 733 657.48</b>
Autres produits opérationnels	44	10 396 708.26	4 600 854.08
Autres produits opérationnels inter unités			20 010.00
Autres charges opérationnelles	36	-11 520 602.06	-5 422 586.53
Autres charges opérationnelles inter unités	41	-120 000 000.00	-128 125 841.77
Dotations aux amortissements et provisions	38	-156 664 274.14	-118 510 264.73
Reprise sur pertes de valeur et provisions	45	9 086 813.71	10 538 678.66
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>843 559 123.85</b>	<b>578 834 507.19</b>
Produits financiers	46	1 409 619.11	2 913 274.01
Charges financières	37	-27 398 870.99	-3 217 776.66
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-25 989 251.88</b>	<b>-304 502.65</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>817 569 871.97</b>	<b>578 530 004.54</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	39	-188 529 115.00	-126 981 346.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	40	6 353 360.00	-1 964 738.00
Provisions pour Participation des Travailleurs aux Résultats			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>4 912 885 879.77</b>	<b>4 056 465 083.94</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-4 277 491 762.80</b>	<b>-3 606 901 173.40</b>
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>635 394 116.97</b>	<b>449 563 910.54</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0.00	0.00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0.00	0.00
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	106	<b>635 394 116.97</b>	<b>449 563 910.54</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			

<b>BILAN</b>					
<b>Exercice clos le 31/12/2020</b>					
ACTIF	Note	Montant Brut 2020	Montant Amort-Provis 2020	Montant Net 2020	Montant Net 2019
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>					
<b>Ecart d'acquisition - Goodwill (+ou-)</b>		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>Immobilisations incorporelles</b>		<b>260 628.57</b>	<b>26 062.86</b>	<b>234 565.71</b>	0.00
<b>Immobilisations corporelles</b>		<b>2 792 216 165.84</b>	<b>1 767 746 794.73</b>	<b>1 024 469 371.11</b>	<b>1 051 695 157.39</b>
Terrains		25 950 784.00	0.00	25 950 784.00	25 950 784.00
Batiments	11	874 121 800.39	668 811 784.52	205 310 015.87	216 965 638.78
Installations techniques, matériels et outillages industriels	A 12	1 742 532 260.45	997 269 728.90	745 262 531.55	781 155 447.58
Autres immobilisations corporelles	Et	149 611 321.00	101 665 281.31	47 946 039.69	27 623 287.03
<b>Immobilisations en concessions</b>	14	0.00	0.00	0.00	0.00
<b>Immobilisations encours</b>		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>Immobilisations financières</b>	13	<b>12 808 924.97</b>	<b>0.00</b>	<b>12 808 924.97</b>	<b>13 380 174.97</b>
Prêts et autres actifs finan.n/courant		9 437 499.97	0.00	9 437 499.97	10 008 749.97
Dépôts et cautionnements		3 371 425.00	0.00	3 371 425.00	3 371 425.00
Autres créances immobilisées		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>Impôts différés actif</b>		8 140 516.00	0.00	8 140 516.00	10 105 254.00
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>2 813 426 235.38</b>	<b>1 767 772 857.59</b>	<b>1 045 653 377.79</b>	<b>1 075 180 586.36</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
<b>Stocks et encours</b>	15	<b>1 638 165 532.07</b>	<b>47 427 047.67</b>	<b>1 590 738 484.40</b>	<b>2 277 072 740.82</b>
<b>Créances et emplois assimilés</b>	16	<b>358 243 144.99</b>	<b>29 922 430.93</b>	<b>328 320 714.06</b>	<b>371 647 654.41</b>
Clients	17	290 788 764.11	29 922 430.93	260 866 333.18	260 706 031.18
Autres débiteurs	18	29 646 106.42	0.00	29 646 106.42	63 061 059.52
Impôts et assimilés	19	35 453 501.61	0.00	35 453 501.61	45 323 416.92
Autres actifs courants	20	2 354 772.85	0.00	2 354 772.85	2 557 146.79
Créances inters unités		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>Disponibilités et assimilés</b>					
Placements et aut.actifs finan.cour		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>Trésorerie</b>	21	<b>1 727 251 026.65</b>	<b>0.00</b>	<b>1 727 251 026.65</b>	<b>915 391 249.10</b>
Banque		1 702 745 108.73	0.00	1 702 745 108.73	866 513 470.48
Chèques à encaisser		24 448 967.18	0.00	24 448 967.18	48 755 511.36
Caisse		56 950.74	0.00	56 950.74	122 267.26
Accréditifs		0.00	0.00	0.00	0.00
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>3 723 659 703.71</b>	<b>77 349 478.60</b>	<b>3 646 310 225.11</b>	<b>3 564 111 644.33</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	10	<b>6 537 085 939.09</b>	<b>1 845 122 336.19</b>	<b>4 691 963 602.90</b>	<b>4 639 292 230.69</b>

<b>BILAN</b>			
<b>Exercice clos le 31/12/2020</b>			
<b>PASSIF</b>	<b>Note</b>	<b>Montant</b>	<b>Montant</b>
		<b>2020</b>	<b>2019</b>
<b><u>CAPITAUX PROPRES</u></b>			
Capital émis		0.00	0.00
Capital non appelé		0.00	0.00
Primes et réserves		0.00	0.00
Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation		0.00	0.00
Ecart d'équivalence (1)		0.00	0.00
Résultat net	22	449 583 920.54	309 378 337.78
Résultat net part du groupe (1)			
Autres capitaux propres - Report à nouveau	8	0.00	-24 179 574.53
Résultat Changement de Méthode Comptable		0.00	0.00
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
Liaisons inter unités	31	3 285 262 899.48	3 422 212 902.24
<b>TOTAL I</b>		<b>3 734 846 820.02</b>	<b>3 707 411 665.49</b>
<b><u>PASSIFS NON COURANTS</u></b>			
Emprunts et dettes financières	23	803 000 000.00	763 000 000.00
Impôts (différés et provisionnés)	24	0.00	0.00
Autre dettes non courantes	23	30 000.00	30 000.00
Provisions et produits constatés d'avance	24	24 700 855.07	35 218 409.73
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>827 730 855.07</b>	<b>798 248 409.73</b>
<b><u>PASSIFS COURANTS</u></b>			
Fournisseurs et comptes rattachés	25		
	26	86 303 622.76	95 546 141.99
Personnel et comptes rattachés	27	13 216 809.89	19 681 828.60
Organismes sociaux et comptes rattachés	28	12 792 781.00	11 505 425.00
Impôts	29	3 160 600.00	10 215.00
Autres dettes	30	13 912 114.16	6 888 544.88
Dettes inters unités			
Trésorerie Passif		0.00	0.00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>129 385 927.81</b>	<b>133 632 155.47</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	22	<b>4 691 963 602.90</b>	<b>4 639 292 230.69</b>
(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.			

<b>COMPTE DE RESULTATS</b>			
<b>Période du 01/01/2020 au 31/12/2020</b>			
Libellé	Note	2020	2019
Ventes de marchandises	41	0.00	10 000.00
Ventes de marchandises inter unités		110 603 085.69	44 780 260.85
Production vendue	41	4 116 447 705.89	4 281 184 816.35
Production vendue inter unités	41	0.00	11 535 990.19
Prestations fournies	41	168 000.00	230 000.00
Prestations fournies inter unités		28 627 648.13	2 551 122.68
Autres ventes		687 180.00	1 437 400.00
<b>Total chiffre d'affaires</b>	41	<b>4 256 533 619.71</b>	<b>4 341 729 590.07</b>
Variation stocks produits finis et en-cours	42	-215 762 637.98	152 208 134.17
Variation stocks produits finis et en-cours inter unités	42	-2 358 704.54	-11 535 990.19
<b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>4 038 412 277.19</b>	<b>4 482 401 734.05</b>
Achats consommés	32	-2 558 451 140.19	-3 194 599 056.00
Achats consommés inter unités	32	-108 244 381.15	-44 780 260.85
Services extérieurs et autres consommations	33	-77 356 480.11	-95 332 176.85
Services extérieurs et autres consommations inter unités		0.00	0.00
<b>II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-2 744 052 001.45</b>	<b>-3 334 711 493.70</b>
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 294 360 275.74</b>	<b>1 147 690 240.35</b>
Charges de Personnel	34	-437 315 233.93	-462 015 001.46
Impôts, taxes et versements assimilés	35	-41 311 384.33	-47 840 949.49
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>815 733 657.48</b>	<b>637 834 289.40</b>
Autres produits opérationnels	44	4 600 854.08	4 297 976.56
Autres produits opérationnels inter unités		20 010.00	0.00
Autres charges opérationnelles	36	-5 422 586.53	-2 512 908.13
Autres charges opérationnelles inter unités	43	-128 125 841.77	-120 000 000.00
Dotations aux amortissements et provisions	38	-118 510 264.73	-119 526 185.42
Reprise sur pertes de valeur et provisions	45	10 538 678.66	6 952 116.99
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>578 834 507.19</b>	<b>407 045 289.40</b>
Produits financiers	46	2 913 274.01	616 157.00
Charges financières	37	-3 217 776.66	-2 903 540.62
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-304 502.65</b>	<b>-2 287 383.62</b>
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>578 530 004.54</b>	<b>404 757 905.78</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	39	-126 981 346.00	-94 919 954.00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	40	-1 964 738.00	-459 614.00
Provisions pour Participation des Travailleurs aux Résultats			
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>4 056 485 093.94</b>	<b>4 494 267 984.60</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-3 606 901 173.40</b>	<b>-4 184 889 646.82</b>
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>449 583 920.54</b>	<b>309 378 337.78</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0.00	0.00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0.00	0.00
<b>IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	109	<b>449 583 920.54</b>	<b>309 378 337.78</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			

## Annexes

### Production vendue par produit :

#### 1- Physiques :

UM : T et KPI

PRODUITS	PREV	T1 - 2022		REAL	CUMUL AU	(3)/(2)	(5)/(1)	(3)/(4)
	2022 (1)	PREV (2)	REAL (3)	T1-2021 (4)	20/03/22 (5)			
<b>Produits de soudage:</b>								
Electrodes rutils	240 000	54 753	63 101	46 643	63 101	115	26	135
Electrodes basiques	28 000	6 385	7 252	6 159	7 252	114	26	118
Electrodes spéciales	2 000	474	186	439	186	39	9	42
<b>Total Electrodes (KPI)</b>	<b>270 000</b>	<b>61 612</b>	<b>70 539</b>	<b>53 241</b>	<b>70 539</b>	<b>114</b>	<b>26</b>	<b>132</b>
<b>Total Electrodes (T)</b>	<b>8 002</b>	<b>1 820</b>	<b>2 077</b>	<b>1 583</b>	<b>2 077</b>	<b>114</b>	<b>26</b>	<b>131</b>
<b>Produits tréfilés:</b>								
Fil galvanisé	13 000	3 004	3 258	3 061	3 258	108	25	106
Fil pick-up	1 000	0	23	5	23	-	2	459
Gabion	900	184	214	163	214	117	24	132
Fil tréfilé clair	30	11	27	15	27	241	88	179
Fil tréfilé mi-dur	600	147	126	155	126	86	21	82
Fil recuit	400	88	152	91	152	172	38	166
Fil galvanisé mi-dur	30	8	0	2	0	0	0	0
Fil tréfilé dur	6 000	1 388	1 201	1 321	1 201	87	20	91
Fil d'attache	400	97	22	45	22	23	6	49
Torons	2 500	557	274	201	274	49	11	137
<b>Total produits tréfilés</b>	<b>24 860</b>	<b>5 484</b>	<b>5 298</b>	<b>5 059</b>	<b>5 298</b>	<b>97</b>	<b>21</b>	<b>105</b>
<b>Vente hors unités</b>	<b>32 862</b>	<b>7 304</b>	<b>7 375</b>	<b>6 643</b>	<b>7 375</b>	<b>101</b>	<b>22</b>	<b>111</b>
Vente inter unité	0	0	31	0	31	-	-	-
<b>Vente globale en T</b>	<b>32 862</b>	<b>7 304</b>	<b>7 406</b>	<b>6 643</b>	<b>7 406</b>	<b>101</b>	<b>23</b>	<b>111</b>

## **RÉSUMÉ**

Le contrôle de gestion est devenu de plus en plus important dans nos entreprises. Il est considéré comme source d'information pour les dirigeants afin de prendre les décisions efficaces et qui vont pousser de l'avant l'entreprise, à travers ses différents outils. Pour maîtriser des situations de plus en plus complexes et piloter au mieux la performance, il faudrait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être à la fois traditionnels et contemporains.

Notre travail de recherche porte sur l'analyse du système de contrôle de gestion au niveau de la division de production TREFISOUD. Il porte sur l'existence des outils et méthodes du contrôle de gestion et propose des améliorations afin de rendre son système de contrôle de gestion plus performant.

**Mots clés :** Les outils de contrôle de gestion, comptabilité générale, comptabilité analytique, Système d'information, gestion budgétaire, tableau de bord , reporting, benchmarking