

ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES

EHEC

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master en Sciences Commerciales**

Spécialité : Distribution et Supply Chain Management

THEME :

**Etude d'un système de contrôle de gestion au sein
d'une entreprise publique.**

Etude de cas : Unité d'aliment de bétail d'El-kseur

Présenté par :

M. Massinissa BENDRIS

Encadreur :

M. Faouzi GHIDOUCHE

Maître de conférence à

EHEC koléa

03^{ème} Promotion

Juin 2016

ECOLE DES HAUTES ETUDES COMMERCIALES

EHEC

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de
Master en Sciences Commerciales**

Spécialité : Distribution et Supply Chain Management

THEME :

**Etude d'un système de contrôle de gestion au sein
d'une entreprise publique.**

Etude de cas : Unité d'aliment de bétail d'El-kseur

Présenté par :

M. Massinissa BENDRIS

Encadreur :

M. Faouzi GHIDOUCHE

Maître de conférence à

EHEC koléa

03^{ème} Promotion

Juin 2016

Résumé :

Nécessaire dans toutes les institutions qui veulent assurer leur pérennité et le contrôle de leurs gestion et de leur performance, le contrôle de gestion et un ensemble de procédures et d'opérations qui permettent aux différents gestionnaires de mobiliser toutes leurs énergies en vue d'atteindre les objectifs soulignés.

Grace à ses instruments et ses outils, le contrôle de gestion permet d'évaluer la performance de l'entreprise, de détecter les écarts et leurs causes, de proposer des solutions possibles et réaliser ainsi les objectifs avec efficacité et efficience. Les institutions algérienne, en particulier celles économiques, ont en encore plus besoin en raison de changement que connait l'environnement économique.

Le but de cette étude est de connaitre le degré d'application du contrôle de gestion au sein des entreprises algériennes, plus particulièrement les entreprises publiques économiques. Et aussi déterminer comment mettre en place un système de contrôle de gestion efficace.

La problématique posée est la suivante : Comment étudier et mettre en place un système de contrôle de gestion efficient au sein d'une entreprise publique ?

Mots clés : Le contrôle de gestion, la performance, l'efficacité et l'efficience.

Abstract:

Necessary in all institutions who want to ensure their sustainability and control of their management and performance, management control is a set of procedures and operations that allow individual managers to mobilize their energies to achieve the underlined objectives.

Thanks to its instruments and tools, management control allows to assess the performance of the company, to identify gaps and their causes, propose possible solutions and thus achieve the objectives effectively and efficiently. Algerian institutions, especially economic ones have even more need of it because of changes in business environment.

The purpose of this study is to know the level of implementation of management control in the Algerian companies, particularly economic public companies. And also how to establish an effective management control system.

The problem posed is this: How to proceed to the study and implementation of an effective and efficient management control system in public institution?

Keywords: Management control, performance, effectiveness and efficiency.

ملخص

ضروري في كل المؤسسات التي تريد ضمان استمراريتها و التحكم في تسييرها و كذا أدائها. هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تسمح لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقاتهم من اجل تحقيق الأهداف المسطرة.

مراقبة التسيير بواسطة أدواتها باستطاعتها قياس توجيه المؤسسة و تقييم الأداء و كشف الانحرافات و معرفة أسبابها و اقتراح الحلول الممكنة و بالتالي تحقيق الأهداف بالكفاءة و الفعالية. و المؤسسات الجزائرية خاصة الاقتصادية منها بحاجة أكبر لذلك، نظرا للتحويلات التي تعرفها البيئة الاقتصادية.

الهدف من الدراسة هو معرفة مدى تطبيق نظام مراقبة التسيير من طرف المؤسسات الجزائرية و بالأخص المؤسسات العمومية الاقتصادية، و كذا معرفة كيفية وضع نظام مراقبة تسيير فعال. و الاشكالية المطروحة هي كالتالي: كيف نقوم بدراسة و وضع نظام كفاء و فعال على مستوى مؤسسة عمومية؟

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير؛ الأداء، الكفاءة و الفعالية.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à mes très chers Parents qui m'ont encouragé tout au long de mon cursus universitaire que Dieu les protège, et ainsi ma petite Sœur et également à mon Frère Lamine.

A toute la famille BENDRIS

A tous mes amis, Bihmane, Djamel, Nouar, El-khier, Toufik, Yazid, kamel, rachid. Fahem, Sifou,

Remerciements

Avant tout, je tiens à remercier le dieu tout puissant qui nous a donné santé et courage pour mener ce travail jusqu'à son bout.

En suite mes remerciements les plus sincères s'adressent à mon encadreur M. Faouzi GHIDOUCHÉ, qui m'a orienté, suivi et conseillé tout au long de la réalisation de ce travail de recherche.

Je tiens aussi à remercier Monsieur Kader BOUAMRANI, mon enseignant du module comptabilité analytique en première année master, pour son sérieux et sa rigueur.

Je remercie également Mme Nadia NAIT CHABANE, responsable du département finance et comptabilité au niveau de l'entreprise UAB d'El-kseur qui a contribué considérablement à la réalisation de ce présent travail.

Enfin, je remercie tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de recherche.

Liste des Tableaux

Chapitre I :

Tableau n°1 : Forces et faiblesses d'une organisation entrepreneuriales.....	P10
Tableau n°2 : Forces et faiblesses d'une organisation mécaniste.....	P11
Tableau n°3 : Forces et faiblesses d'une organisation divisionnaire.....	P12
Tableau n°4 : Forces et faiblesses d'une organisation professionnelle.....	P13
Tableau n°5 : Forces et faiblesses d'une organisation innovatrice.....	P14
Tableau n°6 : Forces et faiblesses d'une organisation missionnaire.....	P15
Tableau n°7 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité Analytique.....	P19
Tableau n°8 : Tableau récapitulatif des 3 modes de déversement des charges Indirectes.....	P27

Chapitre III :

Tableau n°9 : Evolutions des ventes des années (2013, 2014 et 2015) et des Prévisions pour l'année 2016.....	P68
Tableau n°10 : Prévisions et réalisations (premier trimestre 2016).....	P69
Tableau n°11 : Répartition des charges indirectes du mois de mars 2016.....	P74
Tableau n°12 : calcul du coût de revient pour « 49,840 tonnes » du produit V/L B17 (3709).....	P75
Tableau n°13 : Calcul du résultat analytique de la quantité vendue "49,840 tonnes" du produit V/L B17 (3709).....	P76

Liste des figures

Chapitre I :

Figure n°1 : Le triangle du contrôle de gestion.....	P04
Figure n°2 : Le déploiement des objectifs dans l'organisation.....	P06
Figure n°3 : Schéma du processus du contrôle de gestion.....	P07
Figure n°4 : Les charges non incorporables.....	P21
Figure n°5 : Représentation graphique des différentes courbes Cmg, CTM, CVM et CF...	P22
Figure n°6 : Schéma des flux physiques dans une entreprise industrielle.....	P23
Figure n°7 : Relations d'inclusion entre les coûts fonctionnels.....	P24
Figure n°8 : Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord.....	P33

Chapitre II :

Figure n°9 : Organigramme de l'UAB d'El-Kseur.....	P40
Figure n°10 : Organigramme du département finance et comptabilité.....	P43
Figure n°11 : Schéma récapitulatif du processus d'achat.....	P45
Figure n°12 : Schémas des opérations de vente.....	P51

Chapitre III :

Figure n°13 : Le contrôle de gestion.....	P57
Figure n°14 : Le rôle du contrôleur de gestion.....	P58
Figure n°15 : Intérêts du contrôle de gestion.....	P58
Figure n°16 : Les techniques du contrôle de gestion.....	P59
Figure n°17 : Pouvoir du contrôleur de gestion.....	P59
Figure n°18 : Prestations à recevoir de contrôle de gestion.....	P60
Figure n°19 : Le budget.....	P60
Figure n°20 : L'utilité du budget.....	P61
Figure n°21 : prévisions en matière de recettes et dépenses.....	P61
Figure n°22 : Stratégie fixée par le siège.....	P62
Figure n°23 : ré estimations systématiques.....	P62
Figure n°24 : La comptabilité générale.....	P63
Figure n°25 : La comptabilité analytique.....	P63
Figure n°26 : Le tableau de bord.....	P64
Figure n°27 : Présentation de la série des ventes du produit « V/L B17 (3709) ».....	P66
Figure n°28 : Représentation des ventes des années (2013, 2014 et 2015) et des prévisions pour l'année 2016.....	P68
Figure n°29 : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour le produit « V/L B17 (3709) ».....	P69

Liste des abréviations

BE: Bon d'entrée
CG: Comptabilité générale
CAE: Comptabilité analytique d'exploitation
Cmg: Coût marginal
CTM: Coût total moyen
CVM: Coût variable moyen
CF: Coût fixe
CH: Charge
CVU: Coût variable unitaire
CA: Chiffre d'affaires
CUMP: Coût unitaire moyen pondéré
DCS: Direct costing simple
DCE: Direct costing évolué
EPE: Entreprise publique économique
FC: Finance et comptabilité
FIFO: First in first out
IRCF: Imputation rationnelle des charges fixes
LIFO: Last in first out
M/CV: Marge sur coût variable
M/CVU: Marge sur coût variable
M/DCS: Marge sur direct costing simple
MOD: Main d'œuvre direct
MP: Matière première
PCG: Plan comptable général
PIB: Produit intérieur brut
PV: Prix de vente
Ti: Taux d'imputation rationnelle des charges fixes
UAB: Unité d'aliments de bétail
V/L: vaches laitières

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion.....	03
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion et les structures d'organisations.....	03
Section 2 : Les outils de contrôle de gestion.....	17
Chapitre II : L'organisme d'accueil et les procédures de gestion.....	35
Section 1 : Historique et organisation de l'entreprise publique 'UAB d'El- kseur'	35
Section 2 : Procédures de gestion à l'UAB d'El-kseur	44
Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB D'El-keur et Recommandations.....	54
Section 1 : Diagnostic de système de contrôle de gestion d'UAB d'El-kseur.....	54
Section 2 : Recommandations et mise en place des outils de contrôle de gestion efficient.....	65
Conclusion générale.....	77



Introduction générale

Introduction générale

Durant la dernière décennie, la sphère économique mondiale, nationale ou même régionale a connu de profonds bouleversements. Les incertitudes sont nombreuses, les évolutions nécessaires. Le changement concerne même les entreprises à priori excellentes, disposant de positions fortes sur le marché, voient parfois leur survie menacée au moment où apparaissent chez d'autres de nouvelles activités, de nouveaux produits qui emportent de brillants succès.

A cet effet, chaque entreprise a besoin d'une stratégie basée sur une bonne planification, une maîtrise du processus relatif à son activité et un contrôle régulier de ses activités pour mener à bien les actions d'amélioration nécessaires.

Ces préoccupations nécessitent la mise en place d'un système de contrôle de gestion, dont la présence dans l'organisation est d'une importance capitale et toujours plus grandissante. Il a comme principale tâche l'établissement des dispositifs, permettant d'assurer un pilotage efficace des différentes fonctions et activités, au sein de l'entreprise. Il concerne tous ses acteurs et son environnement, ce qui est la condition nécessaire de sa pertinence.

En effet, le contrôle de gestion peut se définir comme étant « un processus d'aide à la décision, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'informations internes à l'entreprise, qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise ».¹ Ce contrôle peut être résumé dans un ensemble des moyens « les outils de contrôle de gestion » pour fixer les objectifs de l'entreprise, et parmi ses outils nous citons : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Le présent travail de recherche propose d'étudier le cas de l'entreprise publique « unité d'aliment de bétail d'El-kseur ». La problématique sur laquelle se focalise notre étude et à laquelle nous tenterons de répondre est la suivante :

Comment étudier et mettre en place un système de contrôle de gestion efficient au sein d'une entreprise publique ?

Cette problématique ne saurait être complète sans prendre en considération les réponses aux interrogations suivantes :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et comment s'est-t-il développé ?
- Est-ce que les outils mis à la disposition de contrôleur de gestion sont suffisamment pertinents pour assurer l'atteinte de ses objectifs et la bonne gestion de l'entreprise ?

¹ TELLER Robert, « *Le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant : Stratégie et finance* » Edition management, Paris, 1999, P8

Introduction générale

- Quels sont les outils de contrôle de gestion, nécessaires pour garantir une meilleure gestion de l'UAB d'El-kseur ?
- Comment mettre en place un système de contrôle de gestion, au sein de l'UAB d'El-kseur ?

Afin de répondre à ces questions, deux hypothèses centrales vont guider notre recherche et nous essayerons de les vérifier, tout au long de ce travail :

- Les outils mis à la disposition des contrôleurs de gestion sont assez pertinents pour assurer l'atteinte de ses objectifs ?
- Les responsables des entreprises publiques algériennes, manquent de formations sur les techniques et outils de contrôle gestion.

La démarche méthodologique suivie pour la réalisation de ce travail s'articule sur deux axes ; D'une part la recherche documentaire a permis de comprendre les différentes notions et étapes à suivre pour comprendre les notions de contrôle de gestion. Et parmi les sources documentaires on trouve des ouvrages, des dictionnaires ainsi que des mémoires. Et d'autre part, l'enquête de terrain nous permet de suivre et de comprendre le système de contrôle de gestion au sein de l'unité d'aliments de bétail, et aussi de collecter les données et les informations nécessaires pour la réalisation de notre travail de recherche.

Dans ce travail, nous essayerons de répondre aux questions posées précédemment, selon l'enchaînement et la cohérence du plan de travail et selon la documentation dont nous disposons.

Pour tenter de répondre au mieux à ces préoccupations, ce travail de recherche est structuré en (03) trois chapitres.

Le premier chapitre intitulé « Aspects théoriques sur le contrôle de gestion ». Il est subdivisé en deux sections, la première section présente une approche théorique du contrôle de gestion, en abordant ses notions de bases, tandis que la deuxième se rapporte aux principaux outils de contrôle de gestion (comptabilité générale, comptabilité analytique, gestion budgétaire ainsi que le tableau de bord).

Le second chapitre intitulé « l'organisme d'accueil et les procédures de gestion » sera dédié à la présentation générale de l'UAB d'El-kseur, ses procédures de gestion ainsi qu'à la description du processus du contrôle de gestion.

Le troisième chapitre intitulé « Recommandations et mise en place des outils de contrôle de gestion efficient » sera dédié à la mise en place des outils de contrôle de gestion convenables (gestion budgétaire et comptabilité analytique) au sein de l'unité d'aliment de bétail.

Et clôturant notre travail par une conclusion.

Introduction générale



Chapitre I

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion et les structures d'organisation

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.

Cette section est réservée aux notions de bases du contrôle de gestion et sa relation avec les différents types d'organisations, la première partie sur le contrôle de gestion est scindée en trois points essentiels. Le premier est sur l'historique et définition de contrôle de gestion qui résume l'évolution du concept à travers l'histoire, le second se focalise sur la notion du contrôle de gestion et sa typologie, et le dernier délimite le processus et les finalités du contrôle de gestion. Quant à la deuxième, elle explique les influences exercées par les structures organisationnelles sur le contrôle de gestion.

1. Notions de bases sur le contrôle de gestion :

1.1. Historique et définition de contrôle de gestion :

1.1.1. Historique de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines, il a été élargie avec l'évolution du monde technique et économique et cela avec l'avènement des analyses de Taylor¹ sur le contrôle de productivité et les recherches de Gantt² sur les charges de structures (coûts fixes). Le contrôle de gestion se focalise sur l'activité de production, et sur le calcul des coûts.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en places des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme de contrôle budgétaire.

Ensuite, ce domaine à été considéré comme un outil d'aide à la prise de décision et cela avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance.

A partir des années 1970, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est une fonction bien installée dans les entreprises privées mais aussi dans les organisations intervenant dans le secteur non lucratif telles que les administrations et les organisations non gouvernementales (ONG) et cette philosophie a connu une évolution progressive, il est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance.

¹Est un ingénieur et économiste américain (1856,1915) ; promoteur le plus connu de l'organisation scientifique du travail (O.S.T). Il réalisa la première pratique du temps d'un travail.

²Ingénieur américain, il prolongea l'action de Taylor en développant l'aspect social de l'organisation scientifique du travail.

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

1.1.2. Définition du contrôle de gestion :

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion ; chacune développe un aspect particulier de cette discipline.

Selon R.N.ANTHONY, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline :

« *Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* »³.

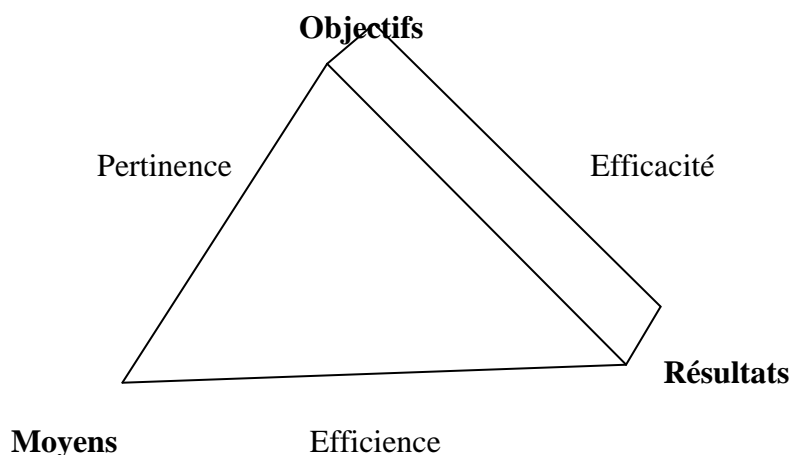
Cette définition insiste sur trois composantes essentielles du contrôle de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels :

- 1- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, il s'agit d'un processus.
- 2- Elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectif ;
- 3- Enfin, elle met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion.

En 1982, le plan comptable général définit le contrôle de gestion comme « *l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données poussées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées* ». ⁴

Il apparaît au travers de ces définitions que le contrôle de gestion est la vérification en permanence que l'organisation se dirige bien vers l'objectifs choisis par son ou ses dirigeants, tout en s'assurant que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience.

Figure n° 1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : HELENE (L) et alii : *contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Édition Dunod, 4^{ième} Edition, Paris, 2013, P.7.

³ HELENE (L) et alii : *contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Édition Dunod, 4^{ième} Edition, Paris, 2013, P.2

⁴ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Edition Dunod, Paris, 2007, P.10

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Le triangle précédent Objectifs, Résultats et moyens résume d'une part la démarche du contrôle de gestion (fixations des objectifs, constatation des résultats, analyse des écarts et les moyens pour parvenir aux objectifs fixés), et d'autre part le degré de perfectionnement (efficacité, efficacité et pertinence).

- **Efficacité / efficacité :**

*« Une action est efficace quand elle produit un effet, efficace quand elle produit l'effet attendu (BERNARD). Dans une organisation, l'efficacité décrit l'optimisation des moyens utilisés pour obtenir un résultat ; elle est synonyme de productivité, de rendement, d'économie. L'efficacité dépend des enjeux en présence ; elle se définit par rapport aux buts des acteurs et aux exigences des environnements ; elle signifie qu'on a répondu aux attentes des principaux constituants stratégiques de l'organisation. Par efficacité, on fait bien les choses ; par efficacité, on fait de bonnes choses (DRUCKER)».*⁵

- **Pertinence :**

*« La pertinence est l'adéquation et la bonne articulation du couple objectif/moyen ».*⁶

1.2. Le contrôle et le contrôle de gestion :

Le contrôle est nécessaire dans toutes organisations, c'est par le contrôle que l'on cherchera à s'assurer que les objectifs de l'organisation sont atteints. Par le contrôle, l'organisation cherche à comparer un état du système à un état désiré afin de déclencher un ajustement.

1.2.1. La notion de contrôle :

*« Pour Fayol (1916), le contrôle est une des fonctions essentielles du dirigeant. Il consiste à vérifier si l'action se déroule conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Son but est de révéler les erreurs, pour ensuite les réparer en évitant enfin qu'elles ne se reproduisent ».*⁷

⁵ *Encyclopédie de gestion et du management*, Sous la direction de (Hobert) LE DUFF, Editions DALLOZ, Paris, 1999, P 344

⁶ <http://maperformance.blogspot.com/> . (17/05/2016 à 10 : 03)

⁷ *Encyclopédie de gestion et du management*, Sous la direction de (Hobert) LE DUFF, Editions DALLOZ, Paris, 1999, P187

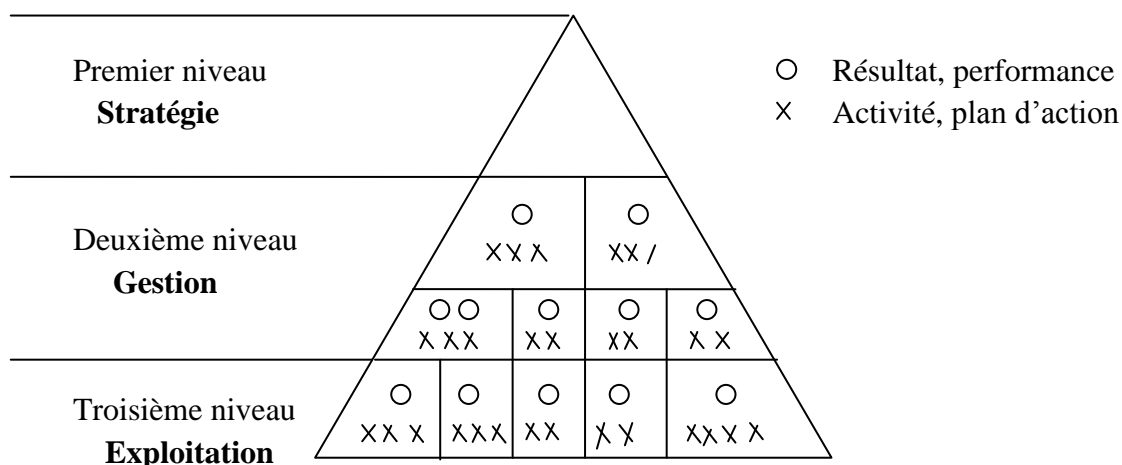
Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

1.2.2. Typologie du contrôle :

. Selon R.N.ANTHONY, le contrôle est analysé sur la base de trois niveaux⁸ :

- 1- **Le contrôle stratégique** : qui concerne les dirigeants, il vient en appui du processus de cadrage de la stratégie et de la définition des grandes lignes de l'organisation.
- 2- **Le contrôle opérationnel** : appelé aussi le contrôle d'exécution qui est un suivi quotidien des actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an) en s'assurant que les règles de fonctionnement sont respectées.
- 3- **Le contrôle de gestion** : c'est l'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 actions courantes.

Figure n° 2 : Le déploiement des objectifs dans l'organisation



Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P.136

Les décideurs avec leurs nombre restreint (peu, voire très peu) se trouvent au niveau « stratégie » et participent à sa conception, ils sont chargés d'instruire le déploiement de la stratégie à travers sa communication. Puis c'est au niveau « gestion » qu'on trouve ceux qui participent à la réflexion stratégique et/ou à la gestion de la stratégie en vérifiant l'adéquation entre les axes stratégiques, les objectifs et sous objectifs qui en découlent d'une part et la traduction de ces objectifs en actions. Et en bas de la pyramide se situe ceux qui matérialisent la stratégie au plus proche du « terrain ».

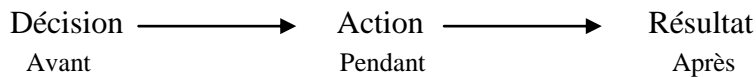
⁸ (Henry) BOUQUIN et (Catherine KUSZLA) : *le contrôle de gestion*, Edition Puf, 10^{ième} édition, Paris, 2014, PP.129-133

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

1.2.3. Le processus de contrôle de gestion :

Généralement on parle d'une notion de contrôle et à partir de cette analyse on peut déduire celle du contrôle de gestion. Alors le processus de contrôle de gestion comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation⁹.

Le processus intègre donc en général trois phases :

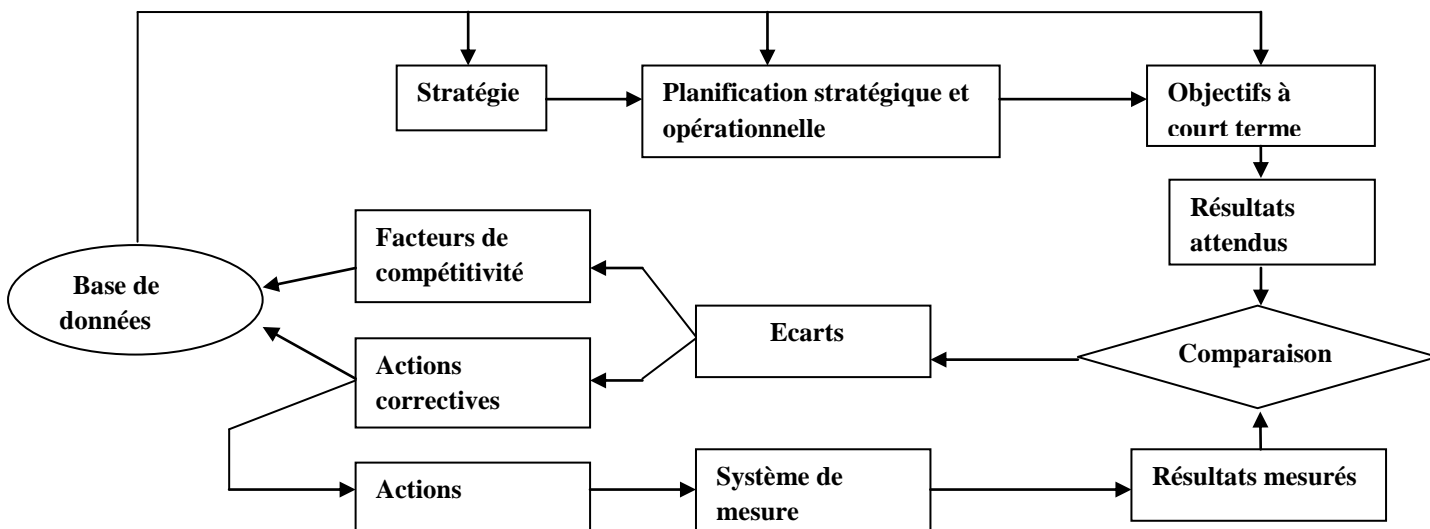


Ces trois étapes sont repérées par des questions et tâches précises¹⁰ :

- **Finalisation** : quels objectifs ? quelles ressources ? comment employer au mieux ces ressources ? comment évaluer les résultats ?
- **Pilotage** : Pendant l'action, quelles corrections mettre en place, si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
- **Evaluation** : quelle mesure des résultats ? quelle efficacité ? quelle efficacie ?

Alors le processus de contrôle de gestion peut être schématisé :

Figure n° 3 : Schéma du processus du contrôle de gestion



Source : (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Editions Foucher, Paris, 2006, P.19

Ce schéma visualise le processus du contrôle de gestion, commençant par la détermination des buts stratégiques de l'organisation qui dépendent des ressources de cette dernière et de son environnement, c'est en quelque sorte la fixation d'un argument du jugement qui sera arbitré après une concrétisation sur le terrain. Dans le cas d'une présence

⁹ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Op.cit, P.8

¹⁰ Idem. P.9

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

d'un écart des actions correctives seront mise en place, le procédé se répète ; c'est une boucle répétitive.

1.2.4. Les finalités du contrôle de gestion :

Selon L. Langlois, C. Bonnier et M. Bringer, le contrôle de gestion a pour but¹¹ :

- Orchestrer la décentralisation :

La complexité des entreprises a obligé les entreprises à déléguer, et surtout décentraliser la prise de décision, d'où la nécessité accrue de coordonner et d'harmoniser l'action des divers centres de décision, et la recherche d'une cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie et organiser le système d'information qui permettra de déterminer si les objectifs ont été atteints.

- Le contrôle de gestion des informations :

Dans le but d'améliorer la performance de l'organisation, le contrôle de gestion doit concevoir, formaliser et traiter les flux informationnels dans les différents sens ; vertical et horizontal.

- Le contrôle de gestion fournit des instruments de pilotage :

Des outils de contrôle de gestion sont présentés afin de piloter une organisation, et l'utilisation de ces instruments dépend de la culture ou bien la structure de cette dernière. par exemple ; on utilise la planification et le reporting dans une organisation centralisée (pilotage centralisé), les tableaux de bord de gestion et de la comptabilité de gestion dans une organisation décentralisée (pilotage local).

1.2.5. Le contrôleur de gestion :

▪ Définition :

« Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires (on pourrait dire les premiers outils !) de la fonction contrôle de gestion »¹².

▪ Le rôle d'un contrôleur de gestion :

Les contrôleurs de gestion sont amenés à apporter une assistance aux membres de la direction générale d'une part et aux différents responsables opérationnels d'autre part en assurant la **coordination entre** :

→ **ressources et emplois**

¹¹ (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Editions Foucher, Paris, 2006, PP.16-18

¹² (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P.8

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

- Les différents compartiments de l'entreprise.
- L'opérationnel et le stratégique.

Alors on peut envisager deux rôles principaux pour un contrôleur de gestion :

➤ **Rôle à priori :**

La détermination des objectifs par le budget.

▪ **Entre l'objectif et le budget :**

C'est l'objectif qui détermine le budget, cela veut dire que l'objectif vient avant (précède) le budget.

➤ **Rôle à posteriori :**

L'évaluation à travers l'utilisation des outils (comptabilité générale, comptabilité analytique, le tableau de bord...etc).

En définitive, le contrôle de gestion est une incitation à la réalisation des objectifs fixés à travers le partage de l'information car la réussite de cette démarche est basée sur la communication.

« **Dis-moi comment je serai évalué et je te dirai comment je me comporterai** »¹³.

¹³ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P.11

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2. Le contrôle de gestion et l'organisation :

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans une entreprise ou une autre organisation ne peut pas se faire dans l'absolu. Il faut prendre en compte l'environnement, la stratégie et la manière dont l'organisation s'est structurée au cours du temps. Aucune organisation n'est semblable à une autre.

Nous allons aborder dans cette seconde partie de la première section, les influences exercées par les structures organisationnelles sur le contrôle de gestion.¹⁴

2.1. L'organisation entrepreneuriales :

La plupart des organisations ont d'abord existé sous la forme entrepreneuriale.

2.1.1. Structure et environnement de l'organisation entrepreneuriale :

Vu l'environnement simple dans lequel les organisations entrepreneuriales prospèrent. Un seul et unique dirigeant posé au sommet de l'organigramme de cette structure. Ce type d'organisation n'est pas adapté aux marchés complexes et celle-ci peut être transformée à une organisation autocratique au cas de la croissance.

2.1.2. Stratégie de l'organisation entrepreneuriale :

Comme le dirigeant ne souffre d'aucun obstacle interne pour mettre en place ses idées, l'organisation entrepreneuriale est d'une grande flexibilité dans l'élaboration et la reformulation de sa stratégie. Cette dernière est souvent le résultat d'un processus de type visionnaire et elle provient d'une connaissance intime et détaillée du fonctionnement de l'organisation ainsi d'une bonne perception de l'environnement spécifique.

2.1.3. Forces et faiblesses d'une organisation entrepreneuriale :

Dans le tableau suivant on va présenter les forces et les faiblesses liées à la structure entrepreneuriale :

Tableau n°1 : Forces et faiblesses d'une organisation entrepreneuriales

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • La flexibilité et l'adaptabilité. • Le dirigeant représente un moyen de coordination. 	<ul style="list-style-type: none"> • La déviance autocratique ou monarchique. • La maladie ou la mort du dirigeant conduit l'entreprise au déclin.

Centralisation de la prise de décision

Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P26

¹⁴ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, PP. 24-P39

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.1.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans l'organisation entrepreneuriale :

Le contrôle de gestion est soumis au contrôle personnel du chef de l'entreprise et sa fonction dépende des connaissances de ce dernier. Il s'exerce essentiellement au travers de la supervision directe et il est plus informel qu'ailleurs.

Les contrôleurs de gestion juniors de cette forme d'organisation ont des compétences techniques et proches de la comptabilité et leurs dimension managériale est restreint (limité), voir même souvent absente.

2.2. L'organisation mécaniste :

On trouve dans cette configuration des entreprises très variées ; les chemins de fer, les services postaux, les entreprises de la sidérurgie, les chaînes de restauration rapide, les fabricants d'automobiles, les compagnies d'assurances, etc. C'est la forme d'organisation type des grandes entreprises du début du XX^e siècle, telles qu'elles ont été étudiées par Fayol et Taylor.¹⁵

2.2.1. Structure et environnement de l'organisation mécaniste :

Un travail du centre opérationnel simple et routinier et une centralisation relativement importante du pouvoir de décision au sommet ainsi qu'une technostucture chargée de la standardisation des procédés de travail sont les caractéristiques de ce type de structure. Les personnes placées au niveau plus haut de l'organigramme sont les seuls généralistes de l'organisation, Ces managers assurent la coordination et la résolution des conflits.

Les organisations en question sont à la fois matures et âgées et souvent de grande taille, mais caractérisées par un environnement simple et stable, et elle se prêtent particulièrement bien au contrôle externe (par maison mère, administration gouvernementale ou organisme du régulation).

2.2.2. Stratégie d'une organisation mécaniste :

Conséquence à l'éloignement du sommet stratégique au centre opérationnel et la nécessité d'une meilleure connaissance de l'environnement et du terrain l'élaboration de la stratégie est très difficile dans une organisation mécaniste.

2.2.3. Forces et faiblesses d'une organisation mécaniste :

Tableau n°2 : Forces et faiblesses d'une organisation mécaniste.

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises efficaces, sûre et productives 	<ul style="list-style-type: none"> • Problèmes humains causés par l'obsession du contrôle. • Absence de communication informelle et de l'ajustement mutuel.

Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P 28

¹⁵(D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P 27

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.2.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation mécaniste :

Une telle organisation se prête au contrôle de gestion et elle est jugée de bonne structure pour apprendre le métier de contrôleur de gestion.

2.3. L'organisation divisionnaire :

Il s'agit d'un ensemble d'unités quasi autonomes réunies par une structure administrative centrale. Les anciennes « divisions » ont pris récemment le nom de « Business units »¹⁶

2.3.1. Structure et environnement de l'organisation divisionnaire :

La structure divisionnaire est caractérisée par une décentralisation ou une délégation des pouvoirs du siège pour un ensemble d'unités (divisions) centralisées au niveau de leurs directeurs, Autrement dit chaque unité est relativement indépendante du contrôle du siège et se comporte dans une certaine mesure comme une entité autonome.

Les managers du siège ne sont pas en mesure de comprendre le marché et la protection contre les risques de ce dernier ayant été une des sources de la diversification.

2.3.2. Stratégie d'une organisation divisionnaire :

Chaque division est chargée de définir sa stratégie concurrentielle qui sera remontée au sommet (siège). Une étude et une remise en question des stratégies concurrentielles ainsi qu'une fixation de la stratégie du groupe est à la charge du siège.

2.3.3. Forces et faiblesses de la stratégie divisionnaire :

Tableau n°3 : Forces et faiblesses d'une organisation divisionnaire

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • L'efficacité de l'allocation de cash-flow entre les différentes unités. • Cette structure encourage la formation de dirigeants généralistes à un niveau à taille humaine. • Cette configuration présente l'avantage de répartir les risques de l'entreprise entre des marchés différents. • En déléguant des responsabilités au plus près des marchés concernés, une plus grande rapidité de réponse stratégique aux modifications du marché 	<ul style="list-style-type: none"> • La fluidité des mécanismes de contrôle par le siège qui pourrait inhiber la prise d'initiative stratégique.

Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P 30

¹⁶ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P 29

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.3.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation divisionnaire :

Le contrôleur de gestion du siège et le contrôleur de gestion de la division, ce sont les deux types de contrôleurs de gestion qui existent dans une organisation divisionnaire. Le premier type est en charge de recevoir les reportings des divisions, la définition des procédures budgétaires et les règles de jeu du contrôle de gestion tandis que le second type son rôle est souvent compliqué car il dépend à la fois du directeur de division et du sommet de la hiérarchie qui est le siège.

Dans ce type d'organisation la standardisation des résultats est au cœur du système.

2.4. L'organisation professionnelle :

Il existe un grand nombre d'organisation de ce type, dans les univers qui semblent au premier abord très différents les uns des autres. Il s'agit des universités, des cabinets de consultation, des cabinets d'avocats et d'expertise-comptable, des hôpitaux, des cabinets d'ingénieur-conseil.¹⁷

2.4.1. Structure et environnement de l'organisation professionnelle :

C'est une structure avec des opérateurs professionnels au sommet et des gestionnaires en dessous d'eux. Le travail des premiers est complexe, ils sont attachés au travail de leur environnement professionnel (recrutement, promotions, affectation des ressources) et il en résulte souvent une structure de prise de décision démocratique, avec la création de comités ad hoc. Les seconds sont souvent plus nombreux que les professionnels et en général moins qualifiés, ils aident ses derniers dans l'accomplissement de tâches.

2.4.2. Stratégie d'une organisation professionnelle :

Dans ce type de structure, le plus souvent l'évolution stratégique est à l'initiative du professionnel intéressé. La démarche repose d'une part sur la catégorisation des types de problèmes à résoudre, la phase de diagnostic et, d'autre part, sur la mise en marche du programme adéquat.

2.4.3. Forces et faiblesses d'une organisation professionnelle :

Tableau n° 4 : Forces et faiblesses d'une organisation professionnelle

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • Il y a peu de barrière entre les opérateurs et les clients. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'absence d'un contrôle de travail. • L'absence de mécanismes de coordination. • Les difficultés concernant le processus de catégorisation.

Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P 33

¹⁷ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P 32

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.4.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestions dans une organisation professionnelle :

Le nombre de place pour les contrôleurs de gestion dans ce type de structure est très limité, ils sont chargés de faire des analyses à posteriori d'ordre économique et des travaux d'ordre budgétaire (respect des budgets, justification des demandes de moyens supplémentaires, etc.) dans une organisation où la complexité du travail ne se prête pas à la standardisation et le besoin des opérationnels de conserver leur autonomie intacte y concourent.

2.5. L'organisation innovatrice :

C'est une structure qui ne ressemble pas aux structures traditionnelles et peut même correspondre à une absence de structure. Les organisations de recherche dans les technologies de pointe, les compagnies cinématographiques de pointe, certaines agences de publicité, les usines fabriquant des prototypes, les sociétés d'ingénierie travaillant sur des projets innovants, que ce soit pour elles-mêmes ou pour leurs, entrent dans cette catégorie.¹⁸

2.5.1. Structure et environnement d'une organisation innovatrice :

Une réelle innovation demande souvent de fusionner des travaux d'experts appartenant à des disciplines diverses dans des groupes de projets constitués en fonction des besoins. L'organisation innovante est caractérisée par un environnement complexe et elle réclame une structure décentralisée. Dans ce type d'organisation le pouvoir est donné aux experts, et le sommet stratégique (les dirigeants) va se consacrer à la gestion de la relation avec l'environnement, notamment en assurant à l'organisation un flux régulier de projets nouveaux.

2.5.2. Stratégie d'une organisation innovatrice :

Dans ce type d'organisation la stratégie est élaborée par petites étapes et d'une manière subtile, au travers d'une série d'actions d'un grand nombre des membres de la structure.

2.5.3. Forces et faiblesses d'une organisation innovatrice :

Tableau n ° 5 : Forces et faiblesses d'une organisation innovatrice

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • La démocratie avec moins de bureaucratie. • Structure très efficace pour susciter l'innovation. 	<ul style="list-style-type: none"> • La transition vers d'autres structures se fait souvent avec des coûts humains importants.

Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013, P 36

¹⁸ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P 34

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.5.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation innovatrice :

Les aspects chaotiques de cette configuration fait effrayer les contrôleurs de gestion qui cherchent l'efficacité et l'efficience au travers la bonne organisation et la correction des écarts.

2.6. L'organisation missionnaire :

Henry Mintzberg utilise le terme « idéologie » à la place de ce que beaucoup d'auteurs appellent « culture ». Il parle d'organisation missionnaire lorsqu'une entreprise a développé un système de croyances et de valeurs tellement fort que toute sa structure se construit autour d'elle. Le propre d'une telle idéologie est d'être partagée par l'ensemble des membres de l'organisation, en un système unificateur, ce qui distingue cette organisation d'éventuels concurrents ayant la même activité.

*Mintzberg dit qu'il existe trois formes ; celles qui veulent changer le monde, celles qui veulent changer le monde indirectement en changeant leurs membres, et celles qui se retirent du monde.*¹⁹

2.6.1. Structure et environnement d'une organisation missionnaire :

On trouve dans cette organisation des structures traditionnelles telles que l'entrepreneuriale, l'innovatrice, la professionnelle et la mécaniste. Cette organisation est basée sur l'endoctrinement qui vise à renforcer les membres avec l'idéologie du groupe. C'est une organisation qui se développe souvent en trois étapes :

- Etape 1 : Un groupe d'individus se rassemble autour d'un leader et d'une mission bien identifiée.
- Etape 2 : L'idéologie se développe au travers de traditions et de mythes, l'organisation devenant un système autonome.
- Etape 3 : L'organisation va accueillir de nouveaux membres en identifiant une idéologie soit naturelle soit élective.

2.6.2. Stratégie d'une organisation missionnaire :

*La définition de la mission initiale reste centrale. Beaucoup va dépendre de la manière dont cette mission continue à être interprétée dans le temps par les personnes en situation d'influencer les autres.*²⁰

2.6.3. Forces et faiblesses d'une organisation missionnaire :

Tableau n°6 : Forces et faiblesses d'une organisation missionnaire

Forces	Faiblesse
<ul style="list-style-type: none"> • Engendrer l'enthousiasme chez les membres de l'organisation. • L'optimisation des résultats financiers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Elle n'est pas adaptée à la grande entreprise. • Une bureaucratie : car elle se rapproche de l'organisation mécaniste

Source : (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013. P 38

¹⁹ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P 37

²⁰ Ibid, P 38

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.6.4. Le contrôle et les contrôleurs de gestion dans une organisation :

Généralement il n'existe pas de contrôleurs de gestion dans ce type de structure mais dans le cas où il existe sa sera un membre de l'organisation et la fonction de ce dernier va dépendre de la structure basique de l'organisation.

Conclusion :

Le contrôle de gestion constitue donc, la condition première d'efficacité des organisations et d'amélioration de la prise des décisions.

En effet, le contrôle de gestion est un processus, qui vise à garantir que les décisions stratégique des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables. Il vise à rechercher et à mettre en place des méthodes, pour guider les actions vers un meilleur avenir. La structure organisationnelle est considérée comme étant un facteur d'influence sur la fonction de contrôle de gestion, c'est elle qui la positionne au sein de l'entité. Toute entreprise doit prendre en considération le type d'activité qu'elle exerce dans la pratique de cette fonction.

Par ailleurs, la mise en place du contrôle de gestion dans l'organisation, nécessite l'utilisation d'une gamme d'outils, qui lui permettent d'exercer ses différentes missions, pour un bon pilotage de cette dernière. Les principaux outils feront l'objet de développement détaillés, dans la section suivante.

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion

Plusieurs outils sont présentés et utilisés par le contrôle de gestion (la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord), chacun avec ses propres méthodes, ses intérêts et ses limites. Dans cette section nous allons analyser ces différents outils, voir même leurs intérêts vis-à-vis le contrôle de gestion.

1. La comptabilité générale :

La comptabilité générale est un outil de contrôle des opérations, c'est un moyen de preuve juridique en cas de litige. Elle est obligatoire, la comptabilité générale est considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit de l'information globale.

1.1.Définition :

« La comptabilité générale est définie comme un système d'organisation de l'information financière qui permet de saisir, de classer, d'organiser des données de base chiffrées et de présenter des états financiers reflétant une image fidèle de la situation financière à une date donnée et résultat de l'exercice de l'entreprise issu de son activité »²¹

1.2.Rôle de la comptabilité générale :

A partir de la définition précédente, on peut déterminer deux rôles principaux de la comptabilité générale :

- **Traduction comptable des opérations courantes :** Et cela par la comptabilisation des faits comptables réalisés au cours d'un exercice.
- **Travaux d'inventaire :** opérations comptables qui permettent de déterminer le résultat exact en fin d'exercice ; puis d'établir les documents de synthèse.

1.3.Les insuffisances de la comptabilité générale :

Plusieurs lacunes entachent toutefois à la comptabilité générale tel que :

- ✓ **Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire :**

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.

- ✓ **La comptabilité générale est une comptabilité de synthèse :**

La CG donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. Elle ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global.

- ✓ **En fin d'exercice, la CG se pose des questions qu'elle ne peut résoudre par ses propres moyens :**

Parmi ces questions, comment valoriser les stocks de marchandises, des matières, de produits ?

²¹ (Moussa) HAMMAM, *Comptabilité générale 150 exercices d'applications avec corrigés types*, Edition le savoir, Tizi ouazou, 2011, P7

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2. La comptabilité analytique :

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité analytique dite aussi comptabilité de gestion fournit aux managers de l'entreprise des informations détaillées. Elle permet de répondre aux insuffisances de la CG. La CAE est un outil très important sur lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour la détermination et l'analyse des produits de l'entreprise.

2.1. Définition de la comptabilité analytique :

« *La comptabilité analytique est un système d'information permettant à chaque responsable d'une entreprise, grande ou petite, de connaître la valeur des flux et des faits, et de pouvoir analyser les conséquences de ses décisions ou de ses engagements dans le cadre d'un contrat budgétaire* ». ²²

Selon Abdellah BOUGHABA, « *la comptabilité analytique d'exploitation est conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts de résultats qui présentent le plus d'intérêt pour la gestion et direction de l'entreprise* ». ²³

Jean LOCHARD dans son livre 'la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité' donne une deuxième définition de la comptabilité analytique ;

« *La comptabilité analytique est un jeu de construction dont les règles doivent être souples et simples, qui est propre à chacune des entreprises en fonction de son activité ou de sa complexité. C'est un jeu de construction qui doit coller à l'organisation et dont les règles doivent être assimilables par tous les responsables. Une comptabilité analytique doit vivre et ne saurait être figée pour l'éternité surtout dans les entreprises à évolution technologique rapide* ». ²⁴

A partir de ces définitions, on peut souligner que la comptabilité analytique est une technique ou bien un mode de traitement des données, elle est utilisée pour but de quantifier l'emploi des ressources lors d'un processus de production. Elle est utile pour toutes entreprises (agricole, de transport, industrielle...etc) cherchant à gérer, à diriger et à connaître les effets des actions.

²² Lochard. (J): *La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité*, Organisation, Paris, 1998, P28

²³ (Abdellah) BOUGHABA : *comptabilité analytique d'exploitation*, tome1, Editions BERTI, Tipaza, 1991, P39

²⁴ Lochard. (J), Op.cit. P28

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Tableau n° 7:La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Critère de comparaison	La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité	Légale	managériale
Périodicité	annuelle	mensuelle
Vision de l'entreprise	Globale synthétique	Partielle et détaillée
Règles	Légales, rigides et normatives	Souples et évolutives
Objectifs	Financiers (monétaires)	Techniques et économiques
Utilisateurs	Tiers et direction	Aux responsables de l'entreprise
Indicateurs	Comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Nature de l'information	Information certifié, précise et formelle	Information rapide, pertinente et approché

Source : GUERDJ (N) : *le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise*, organisation, Paris, 2000, P132

Le tableau ci-dessus résume les différents points de distinction entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique. Deux conclusions peuvent être tirées ;

- La comptabilité générale et la comptabilité analytique sont deux outils complémentaires.
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique, chacune avec ses propres outils, méthodes, règles...etc. mais les deux participent à la bonne gestion de l'entreprise.

2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique :

Deux objectifs principaux de la comptabilité analytique²⁵ :

- ✓ La Comptabilité analytique a pour but la mesure de la performance d'un agent et plus particulièrement de sa rentabilité périodique ; elle remplit cette fonction en comparant les investissements évalués à leur coût (d'achat ou de production) au résultat réalisé de la période, obtenu en déduisant les charges effectives (couts périodiques) des produits effectifs (ventes)

²⁵ (Pierre) BEZBAKH et (Sophie) GHERARDI : *Dictionnaire de l'économie*, Larousse, Espagne, 2011, P197

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

- ✓ Cette comptabilité sert particulièrement aux managers et accessoirement aux actionnaires car elle permet, grâce à la répartition des coûts investis sur plusieurs périodes, un lissage des résultats et une distribution de dividendes réguliers.

2.3. Concepts de bases de la comptabilité analytique :

Deux notions sont présentées dans cette partie, la notion de charge et la notion de coût :

2.3.1. La notion de charge

a. définition

« Une **charge** est le coût supporté quand un actif est consommé ou vendu en vue de générer un avantage ». ²⁶

b. La typologie des charges :

On distingue deux types de charges, les charges hors exploitation et les charges d'exploitation.

Les charges d'exploitation se décomposent en charges incorporables, non incorporables et charges supplétives ²⁷ :

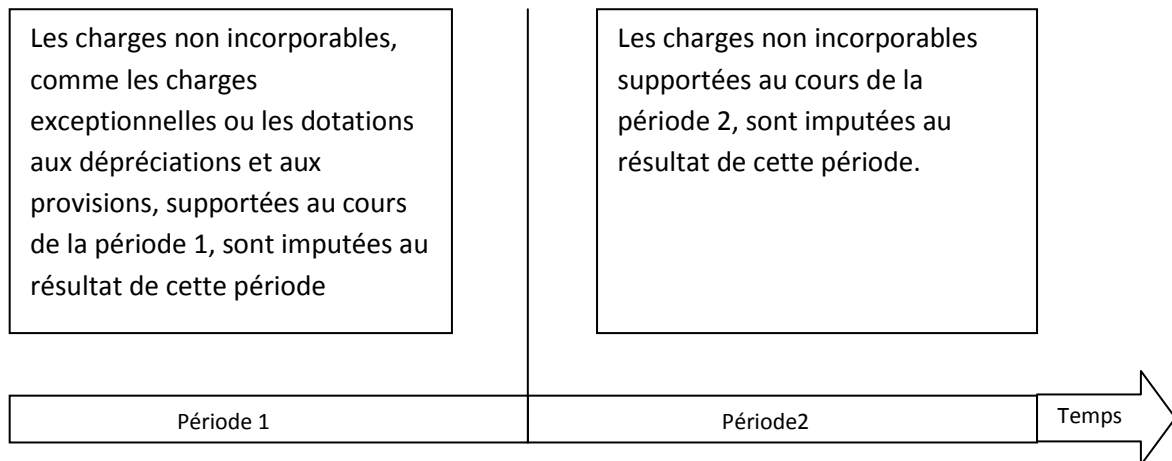
- **Charges incorporables** : Une charge incorporable est une charge susceptible d'être imputée aux biens qui sont achetés ou fabriqués en vue de leur revente. Elle sert à évaluer le stock de produits finis ou le stock de marchandises, en attendant que ces biens soient vendus.
- **Charges non incorporables** : Les charges non incorporables aux coûts sont peu nombreuses. Elles comprennent notamment la plupart des charges exceptionnelles ainsi que les dotations aux dépréciations et aux provisions. Elles se rattachent à la période au cours de laquelle elles ont été supportées (et non à des biens achetées ou produits).

²⁶ (R.W) Hilton et alii : *Comptabilité de gestion et contrôle des coûts, Stratégies des décisions en entreprises*, traduit par Georges LANGLOIS, groupe de boeck, 1^{re} édition, Paris, 2010, P56

²⁷ Idem

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Figure n° 4 : Les charges non incorporables



- Charges supplétives :

« Ce sont des charges incorporées aux coûts, bien qu'elles ne figurent pas en comptabilité financière pour des raisons juridiques et fiscales ».²⁸

Exemple : la rémunération du travail de l'exploitant, la rémunération conventionnelle des capitaux (Intérêts versés aux associés)

2.3.2. Notion de coût:

a. Définition

« Un coût est une dépense qu'il faut engager pour rémunérer les facteurs (travail, capital, matières premières...) nécessaires à une production. Plus le niveau de la production augmente et plus le coût associé augmente »²⁹. Mais cette relation n'est pas proportionnelle, ce qui justifie les trois définitions suivantes :

- Le coût moyen représente le coût total rapporté au volume de la production, ce que les commerçants appellent plutôt prix de revient ;

$$CM = CT/X \quad \text{tel que } X : \text{quantité produite}$$

- Le coût marginal représente l'accroissement du coût quand la production augmente, à la limite d'une seule unité. Il permet de savoir s'il convient ou non d'augmenter la quantité produite.

$$C_{mg} = dCT/dX$$

- Le coût fixe représente la partie du coût qui ne dépend pas du niveau de la production. Ainsi, une entreprise, quelle que soit sa production, doit payer la location des ses bureaux, de ses usines, de son personnel de gardiennage, ...etc.

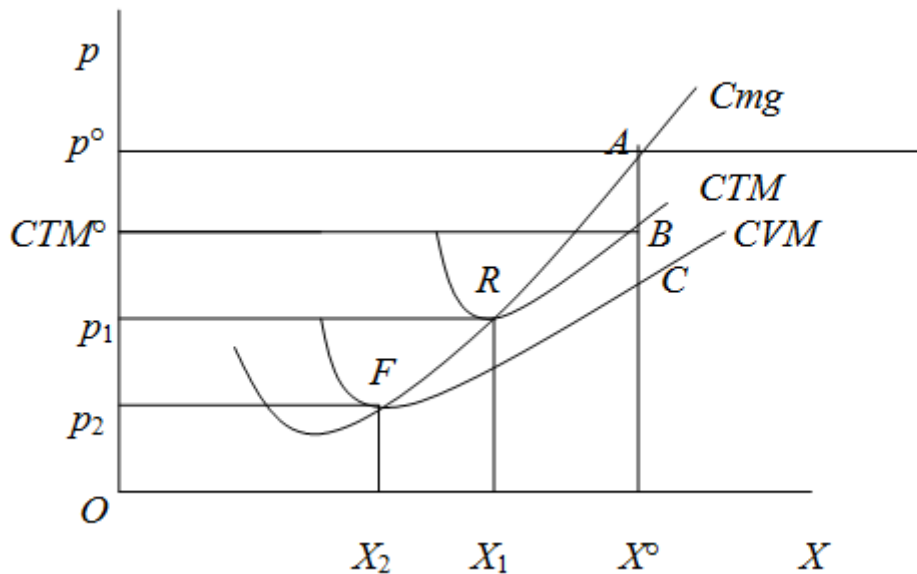
$$CF = N \quad \text{tel que } N \text{ C R}$$

²⁸ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Op.cit. P 160

²⁹ (Pierre) BEZBAKH et (Sophie) GHERARDI : *Dictionnaire de l'économie*, Op.cit. P 215

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Figure n° 5 : Représentation graphique des différentes courbes Cmg, CTM, CVM et CF



Source : (Rachid) BENDIB : Microéconomie, traitement mathématique + exercices avec corrigés détaillés, éditions Dar EL-Ouloum, Annaba. 2011, P 70

Si le prix de marché est supérieur à p_1 l'entreprise obtient un profit pur. Si le prix de marché est situé entre p_1 et p_2 l'entreprise continuera à produire étant donné que le revenu des ventes permet de couvrir le coût variable et une partie du coût fixe. Enfin, si le prix descend au dessous de p_2 l'entreprise a intérêt à fermer ses portes puisque ses pertes seront supérieures au coût fixe.

Le point R au niveau duquel le coût marginal est égal au coût total moyen est appelé **seuil de rentabilité**.

Le point F au niveau duquel le coût marginal est égal au coût variable moyen est appelé **seuil de fermeture**.

b. La typologie des coûts :

- Coût direct :

« Les coûts directs sont les coûts pour lesquels il n'existe aucune ambiguïté sur le lien qui unit le coût au produit ou au service. Cette absence d'ambiguïté permet une affectation « direct » entre le coût et le produit »³⁰

-Coût indirect

« Les coûts indirects sont les couts qui nécessitent une règle de répartition et un traitement car elles concernent plusieurs objets »³¹

³⁰ (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit. P 199

³¹ Idem.

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.4. Les méthodes de la comptabilité analytique :

Pour l'analyse des coûts, la comptabilité de gestion fait appel à plusieurs méthodes, et c'est à l'entreprise de choisir la méthode qui lui convient et qui sera propre à elle. Nous allons traiter dans cette partie quatre méthodes de calcul des coûts les plus utilisées :

→ Les méthodes des coûts complets (la méthode des sections homogènes et la méthode par activités) ;

Nb : dans ce chapitre nous allons s'intéresser juste à la méthode des sections homogènes.

→ Les méthodes des coûts partiels (Le direct costing simple, le direct costing évolués).

→ L'imputation rationnelle des charges fixes.

→ La méthode des coûts standards.

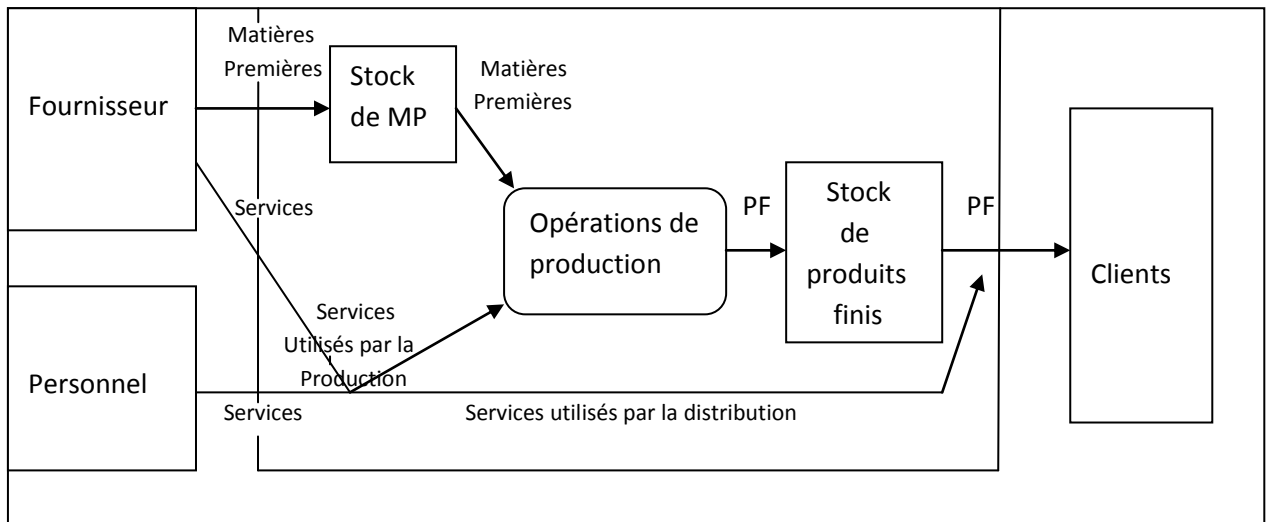
2.4.1. La méthode des coûts complets :

La connaissance et le calcul du coût de revient réel ou complet est l'objectif de la comptabilité analytique dans le cadre de la méthode des coûts complets, et selon Yves De RONGE et Karine CERRADA, « *Un coût complet repose sur une présentation comptable de l'organisation, fidèle à la structure hiérarchique et s'appuie, d'une part sur le critère de traçabilité des charges et, d'autre part, sur la distinction classique entre charges fixes et variables par rapport aux variations du volume de production, qui se traduisant par des économies d'échelle* ». ³²

a. Méthode des centres d'analyse :

Le PCG français a normalisé, en 1947, la détermination des coûts complets en préconisant la méthode des sections homogènes, renommée méthode des centres d'analyse dans le PCG 1982³³. La méthode des centres d'analyse se propose de déterminer les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise.

Figure n° 6 : Schéma des flux physiques dans une entreprise industrielle.



Source : (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Editions Foucher, Paris, 2006, P 35

³² (Yves) De RONGE, (Karine) CERRADA: *contrôle de gestion*, Edition PEARSON, 3^{ème} édition, Paris, 2012, P55.

³³ (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Op.cit. P35

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

A ces différentes phases d'exploitation (approvisionnement, production et vente) correspondent trois stades de calcul des coûts³⁴ :

Premier stade : Les coûts d'acquisition sont constitués par les montants hors taxes récupérables figurant sur les factures d'achat de matières premières et autres approvisionnements, majorés des frais accessoires d'achats (frais de transport, de décharge, de manutention à la réception) liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du bien ou pour son entrée en magasin.

Deuxième stade : Les coûts de production sont constitués par l'ensemble des charges supportées en raison de la fabrication des biens ou de la prestation des services. Ces charges comprennent ;

- Le coût d'achat des quantités de matières utilisées dans la fabrication du produit ;
- Les frais de production engagés pour fabriquer ce produit ;
- Une part des frais de la fonction production de la période, qui concernent tous les produits fabriqués pendant cette période.

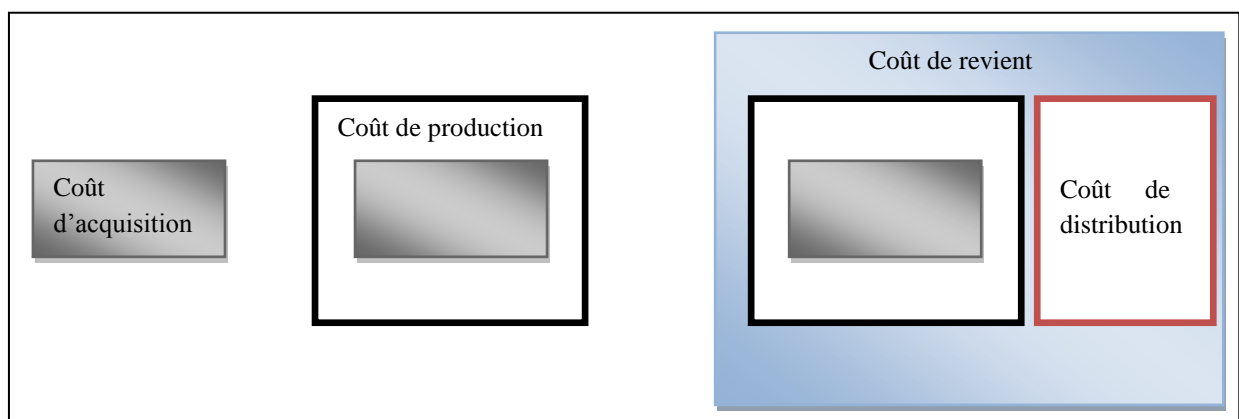
Troisième stade : Les coûts de distribution sont constitués par l'ensemble des charges de la fonction de distribution afférentes aux ventes ou aux prestations effectuées au cours de la période.

A partir de ces trois stades nous pourrions calculer le coût de revient réel ;

- **Coût de revient réel:**

Les coûts de revient sont constitués par la totalité des charges supportées en raison de l'achat, de la production et de la distribution d'un produit ou d'un service vendu.

Figure n° 7 : Relations d'inclusion entre les coûts fonctionnels



Source : (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Editions Foucher, Paris, 2006, P 36

³⁴ (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Op.cit. P 36

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

La figure ci-dessus visualise les relations d'inclusion entre les coûts ; deux conclusions peuvent être extraites :

- Le coût d'acquisition est inclus dans le coût de production.
- Le coût de revient englobe le coût de production plus le coût de distribution.

Remarque : les charges communes non affectées à une fonction sont aussi traitées et rajoutées dans le calcul du coût de revient réel.

Après le calcul du coût de revient de chaque marchandise / produit, l'entreprise peut fixer un prix de vente en rajoutant **une marge**.

$$\text{Marge} = \text{Prix de vente} - \text{prix de revient}$$

a.1. Traitement des charges indirectes

La méthode des coûts complets partage les charges incorporables en charges directes et charges indirectes, et préconise pour les charges indirectes un traitement spécifique : l'affectation dans les centres d'analyse

a.1.1. Définition d'un centre d'analyse :

« Les centres d'analyse sont des compartiments d'ordre comptable dans lesquels sont groupés, préalablement à leur imputation aux comptes intéressés de coûts ou de coûts de revient, les éléments de charges qui ne peuvent être directement affectés à ces comptes »³⁵. L'unité de mesure de l'activité des différents centres est qualifiée de **l'unité d'œuvre ou d'assiette de répartition**.

a.1.2. Classification des centres d'analyse :

La classification et le mode de fonctionnement des centres d'analyse peut s'exprimer de la façon suivante³⁶ :

✓ Centres opérationnel

Leurs coûts sont liés au volume d'activité. Leur unité d'œuvre est physique (ex ; kg traité, heure de main-d'œuvre qui travaillent, mètre carré...), on analyse ;

i. Centres principaux :

Leurs coûts sont imputables aux coûts d'acquisition des approvisionnements, aux coûts de production ou de distribution des produits ou services. Ils comprennent :

- Centres d'approvisionnement : correspondant aux fonctions de préparation des achats, transport sur achats, réception et comptabilisation des achats.

³⁵ Toufik (saada) et alii : *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 2008, P 17

³⁶ (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Op.cit. P. 41

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

- Centres de production : correspondant aux fonctions de production de biens et de services.
- Centres de distribution : correspondant aux fonctions d'étude des marchés, de vente, de stockage des produits finis, d'emballage, de livraison.

ii. Centres auxiliaires :

Leurs charges ne peuvent être imputées directement aux coûts des approvisionnements ou produits. Elles sont transférées à d'autres centres d'analyse par l'intermédiaire desquels elles sont imputées. L'activité des centres auxiliaires est au service des centres principaux.

✓ Centres de structure :

Ce sont des centres ou des regroupements de charges pour lesquels aucune unité d'œuvre ne peut être définie. L'imputation de leurs charges aux coûts fonctionnels (d'approvisionnement, production, et distribution) ne saurait être qu'arbitraire. On choisit généralement d'imputer le coût de ces centres au coût de revient des produits, proportionnellement à leur coût de production.

a.1.3. Le tableau de répartition des charges indirectes :

On distingue trois modes de déversement des charges indirectes sur les sections et les produits ³⁷:

- **Répartition primaire** : c'est en fonction des clés de répartition que les charges indirectes incorporables sont réparties entre tous les centres concernés (auxiliaires et principaux).
- **Répartition secondaire** : consiste à répartir le total de la répartition primaire des centres auxiliaires dans le coût des centres principaux au profit de qui ils fonctionnent. Et cela par une mesure réelle des prestations fournies ou bien par une estimation plus ou moins arbitraire (en utilisant une clé de répartition).
- **Calcul des coûts d'unité d'œuvre de chaque centre** :
En fonction du nombre d'unité d'œuvre de chaque centre, le total de la répartition secondaire de chaque centre d'analyse est fractionné en un coût unitaire.

³⁷ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Op.cit, P164

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Tableau n° 8 : Tableau récapitulatif des 3 modes de déversement des charges indirectes.

Charges indirectes (par nature)	Montant à répartir	Centres de structure		Centres opérationnels					
				Centres auxiliaires		Centres principaux			
		CS1	CS2	CA1	CA2	CP1	CP2	CP3	CP4
CH1	T _{1j}	M ₁₁	M ₁₂	M ₁₃	M ₁₄	M ₁₅	M ₁₆	M ₁₇	M ₁₈
CH2	T _{2j}	M ₂₁	M ₂₂	M ₂₃	M ₂₄	M ₂₅	M ₂₆	M ₂₇	M ₂₈
CH3	T _{3j}	M ₃₁	M ₃₂	M ₃₃	M ₃₄	M ₃₅	M ₃₆	M ₃₇	M ₃₈
CH4	T _{4j}	M ₄₁	M ₄₂	M ₄₃	M ₄₄	M ₄₅	M ₄₆	M ₄₇	M ₄₈
CH5	T _{5j}	M ₅₁	M ₅₂	M ₅₃	M ₅₄	M ₅₅	M ₅₆	M ₅₇	M ₅₈
CH6	T _{6j}	M ₆₁	M ₆₂	M ₆₃	M ₆₄	M ₆₅	M ₆₆	M ₆₇	M ₆₈
Total répartition primaire	T _{ij}	T _{i1}	T _{i2}	T _{i3}	T _{i4}	T _{i5}	T _{i6}	T _{i7}	T _{i8}
CA1	/	R ₁₁	R ₁₂	T _{i3} + α	β	R ₁₃	R ₁₄	R ₁₅	R ₁₆
CA2		R ₂₁	R ₂₂	α	T _{i4} + β	R ₂₃	R ₂₄	R ₂₅	R ₂₆
Total répartition secondaire	T _{ij}	❶	❷	❸	❹	❺	❻	❼	❽
Nature U.O	/	U.O 1	U.O 2	/	/	U.O 3	U.O 4	U.O 5	U.O 6
Nombre U.O	/	N1	N2	/	/	N3	N4	N5	N6
coût d'unité d'œuvre	/	❶ /N1	❷ /N2	/	/	❸ /N3	❹ /N4	❺ /N5	❽ /N6

Source : Elaboré par nos soins

Conditions :

$$T_{ij} = T_{1j} + T_{2j} + T_{3j} + T_{4j} + T_{5j} + T_{6j} = T_{i1} + T_{i2} + T_{i3} + T_{i4} + T_{i5} + T_{i6} + T_{i7} + T_{i8}$$

$$T_{i3} + \alpha = R_{11} + R_{12} + \beta + R_{13} + R_{14} + R_{15} + R_{16}$$

$$T_{i4} + \beta = R_{21} + R_{22} + \alpha + R_{23} + R_{24} + R_{25} + R_{26}$$

$$\text{❶} = T_{i1} + R_{11} + R_{21} \quad ; \quad \text{CH}_i : \text{Charge indirecte 'i'} \quad i : \overline{1,6}$$

N_i : dépend de la nature d'unité d'œuvre choisi.

$$\begin{array}{ll}
 - 0 \leq M_{1j} \text{ et } \sum M_{1j} = T_{1j} & - 0 \leq M_{4j} \text{ et } \sum M_{4j} = T_{4j} & j : \overline{1,8} \\
 - 0 \leq M_{2j} \text{ et } \sum M_{2j} = T_{2j} & - 0 \leq M_{5j} \text{ et } \sum M_{5j} = T_{5j} \\
 - 0 \leq M_{3j} \text{ et } \sum M_{3j} = T_{3j} & - 0 \leq M_{6j} \text{ et } \sum M_{6j} = T_{6j}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{ll}
 - 0 \leq M_{i1} \text{ et } \sum M_{i1} = T_{i1} & - 0 \leq M_{i4} \text{ et } \sum M_{i4} = T_{i4} & i : \overline{1,6} \\
 - 0 \leq M_{i2} \text{ et } \sum M_{i2} = T_{i2} & - 0 \leq M_{i5} \text{ et } \sum M_{i5} = T_{i5} \\
 - 0 \leq M_{i3} \text{ et } \sum M_{i3} = T_{i3} & - 0 \leq M_{i6} \text{ et } \sum M_{i6} = T_{i6} \\
 - 0 \leq M_{i7} \text{ et } \sum M_{i7} = T_{i7} & - 0 \leq M_{i8} \text{ et } \sum M_{i8} = T_{i8}
 \end{array}$$

CS : Centres de structure ; **CA :** Centres auxiliaires ; **CP :** Centres principaux

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.4.2. La méthode des coûts partiels :

Cette méthode consiste à intégrer les coûts variables et les coûts de capacité (structure) partiellement dans le coût de revient des produits. On distingue deux principaux outils de calcul de coûts partiels, le direct costing simple (DCS) et le direct costing évolué (DCE).

a. Le direct costing simple « DCS » :

Dans le but de proposer aux managers d'entreprises un résultat sur le quel il peut agir et en vue d'apprécier la rentabilité de l'entreprise, les utilisateurs de la comptabilité analytique ont, depuis longtemps, fait la distinction entre les charges qui varient avec la variation de l'activité (charges variable) et celles qui lui sont indépendantes (charges fixes).

La méthode du direct costing simple à été développée aux Etats-Unis dans les années 1950. « La méthode du direct costing simple est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe »³⁸.

Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coûts variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise.

$$M/CVU = PV - CVU$$

$$M/CV = CA - CV$$

a.1. Intérêts de la méthode « DCS » :

La méthode DCS permet de³⁹ :

1- Fixer un seuil de fermeture :

Le coût variable indique le minimum à partir duquel il est possible de fixer le prix de vente dans un segment particulier.

2- Politique des produits dans une structure commune à plusieurs produits :

Une structure de production ou de distribution est souvent commune à plusieurs produits.

En considérant que les charges fixes ne sont pas modifiées par l'abandon ou le développement de tel ou tel produit, on maximise le résultat en adoptant le programme qui maximise la marge sur coût variable de l'entreprise. Et une solution optimale peut être trouvée par la technique mathématique de la programmation linéaire, en utilisant comme données les marges sur coût variable par unité produite de chacun des produits.

3- Prévision du résultat :

La connaissance des taux de marge sur coût variable permet de faire une prévision du résultat en fonction des ventes prévues.

³⁸ (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Op.cit., P150

³⁹ Idem, PP. 153-154

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

4- Simplification du calcul et de l'analyse des coûts :

- **Pour le comptable** le DCS est simple à mettre en œuvre étant donné que les charges fixes sont considérées globalement dans le compte de résultat et ne nécessitent aucune répartition ou imputation par produit).
- **Pour le manager** la méthode DCS donne des éléments d'appréciation rapide de son action commerciale et des risques associés : taux de marge sur coût variable, seuil de rentabilité.

a.2. Limites de la méthode « DCS » :

Le raisonnement marginaliste à court terme de la méthode DCS conduit à⁴⁰ :

- Une surestimation du développement commercial à court terme dans les politiques des entreprises au détriment des stratégies globales (vente et production).
- Une sous-estimation de l'accroissement progressif des charges de structure (mécanisation de l'industrie).
- Des mauvaises décisions dans les choix d'abandon ou de maintien des produits.

b. Le direct costing évolué « DCE » :

La méthode du DCE prolonge la démarche de celle de DCS. Elle impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur direct costing évolué M/DCE dite aussi marge sur coûts spécifiques (du produits) qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charges communes à l'entreprise⁴¹.

$$M/DCE = CA - DCE$$

b.1. Intérêts de la méthode « DCE »

L'application de la méthode direct costing évolué a pour intérêts⁴² :

- La méthode Direct costing évolué est aussi utile pour l'étude de certaines décisions comme l'abandon de produits, de services, de marchés (dans ce cas, le seuil de fermeture comprend non seulement les charges fixes, mais aussi les charges fixes directs).
- La méthode direct costing évolué est intermédiaire entre le coût variable et le coût complet. Elle a donc des qualités héritées de l'un et de l'autre.

b.2. Limites de la méthode « DCE »

La méthode DCE ne fonctionne que si le système d'information est suffisamment performant pour que la masse des charges fixes non spécifiques ne soit pas trop importante.

⁴⁰ (Zouhair) DJERBI, (Xavier) DURAND, (Catherine) KUSZLA, *Contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 2014, PP 93-94.

⁴¹ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Op.cit, P254

⁴² (L) LANGLOIS et (C) BONNIER et (M) BRINGER : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Op.cit, P 157

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

2.4.3. Imputation rationnelle des charges fixes :

Afin d'éliminer l'influence de l'absorption des charges fixes sur les coûts de revient, une autre méthode de calcul de coût de revient fait apparaître ; c'est la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes. Cette dernière s'effectue sur la base du taux d'imputation rationnelle des charges fixes (**Ti**) tel que :

$$\mathbf{T_i} = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$$

a. Notion d'activité :

- **Notion d'activité normale :**

C'est le niveau d'activité défini par les gestionnaires pour chaque centre d'analyse et dans le cadre d'une structure donnée. Il est considéré comme représentant les conditions les plus fréquentes d'activité.

- **Notion d'activité réelle :**

C'est le niveau d'activité réellement réalisé par un centre d'analyse.

b. Différence sur niveau d'activité :

La différence sur niveau d'activité est égale à la différence entre les charges fixes réelles et les charges fixes imputées.

Charges fixes réelles = **CF**

Charges fixes imputées = **CF * Ti**

Différence sur niveau d'activité = **CF – (CF*Ti)**

Deux cas de figures :

- **1^{er} cas :** Un chômage dans les cas où l'activité réelle est inférieure à l'activité normale.
- **2^{ème} cas :** Un boni de suractivité si l'activité réelle est supérieure à l'activité normale.

c. Intérêts de la méthode IRCF :

Abdellah BOUGHABA considère dans son livre 'comptabilité analytique d'exploitation' que le rôle de cette méthode consiste à :⁴³

- Eliminer l'influence des charges fixes dans les coûts unitaires par une imputation rationnelle de ces charges au prorata du rapport (Activité réelle / Activité normale).
- Cerner avec une précision relative le coût de chômage et le boni de suractivité.

⁴³ (Abdellah) BOUGHABA, *comptabilité analytique d'exploitation*, tome2, Editions BERTI, Tipaza, 1991, P67

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

d. Limite de la méthode IRCF

La mise en œuvre de la méthode IRCF constitue un immense problème pour ces utilisateurs et cela concernant la détermination de l'activité normale ; celle-ci peut être déterminée :

- En se référant au passé ;
- Par référence aux prévisions.

2.4.4. Méthode des coûts Standards :

Afin d'assurer un bon contrôle des coûts, la comptabilité de gestion propose à ses utilisateurs une autre méthode et un autre système d'analyse plus efficace « c'est le système d'analyse en coûts standards »

a. Définition d'un cout standard (coût préétabli) :

*« Un coût préétabli (standard) est un budget de production d'une unité d'un bien ou d'un service. C'est le coût choisi pour servir de repère dans le système de contrôle budgétaire ».*⁴⁴

*Il est aussi défini par le PCG comme « un coût évalué à priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts ».*⁴⁵

b. Avantages de la méthode des coûts standards :

A partir des deux définitions précédentes on peut déterminer deux avantages essentiels pour la méthode des coûts standards :

- Les coûts standards servent à établir les budgets.
- Le coût standard constitue un coût de référence, un repère, auquel on compare les coûts réels.

c. Inconvénient de la méthode des coûts standards :

L'inconvénient majeur de l'analyse en coûts standards est dans sa mise en œuvre ; l'établissement des standards est un processus coûteux qui demande beaucoup de temps et de travail.

⁴⁴ (R.W) Hilton et alii : *Comptabilité de gestion et contrôle des coûts, Stratégies des décisions en entreprises*, Op.cit. P 865

⁴⁵ Lochard. (J) : *La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité*, Op.cit. P 18

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

3. La gestion budgétaire :

Afin de garantir une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et pour une meilleure coordination des actions, les utilisateurs de la comptabilité de gestion font appel à la gestion budgétaire.

3.1. Définition de la gestion budgétaire :

Selon le PCG 1982, la gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions chiffrés, appelés **budgets**, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »⁴⁶

3.2. Définition d'un Budget :

Toufik Saada et autres définissent le budget comme « un ensemble de prévisions chiffrées, réalistes et volontaires »⁴⁷.

- **Prévision chiffrées :**

Le chiffrage est effectué à la fois en données physiques (quantités produites et vendues, effectifs) et monétaires.

- **Réaliste :**

Il doit tenir compte des contraintes externes (concurrence, développement du marché), et internes (goulots d'étranglement de l'entreprise en terme de limites financières et de capacité de production).

- **Volontaire :**

Le budget n'est pas uniquement une anticipation de l'avenir, c'est surtout un acte volontaire qui traduit les objectifs de l'entreprise.

3.3. Elaboration des budgets :

Les principes de base qui président à l'élaboration des budgets sont les suivants⁴⁸ :

- ✓ Recueillir les données pertinentes (internes et environnementales) ;
- ✓ Commencer par les contraintes (productives, commerciales ou financières) les plus fortes;
- ✓ Elaboration et communication du budget provisoire aux différents compartiments; s'engage ensuite un processus de négociation entre ces derniers et la direction générale qui aboutit à l'établissement du budget définitif ;
- ✓ Veiller à la cohérence et, à l'articulation des différents budgets partiels par centre de responsabilités et par fonction.

3.4. Intérêts des budgets :

Les budgets ont pour objectif d'assurer la cohérence et la décentralisation des compartiments de l'entreprise ainsi leurs contrôle.

⁴⁶ (Brigitte) DORIATH : *Contrôle de gestion* », en 20 fiches, Edition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, P1

⁴⁷ Toufik (saada) et alii : *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Op.cit. P128

⁴⁸ Idem. P129

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

3.5. Limites des budgets :

L'intérêt apporté par l'élaboration des budgets n'implique pas l'absence d'un certain nombre de limites, qui peuvent être résumés dans ⁴⁹:

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

4. Tableau de bord :

Un outil indispensable pour la prise de décision et la mesure de l'atteinte d'une performance globale ainsi que, le pilotage de l'entreprise fait son apparition, c'est le tableau de bord.

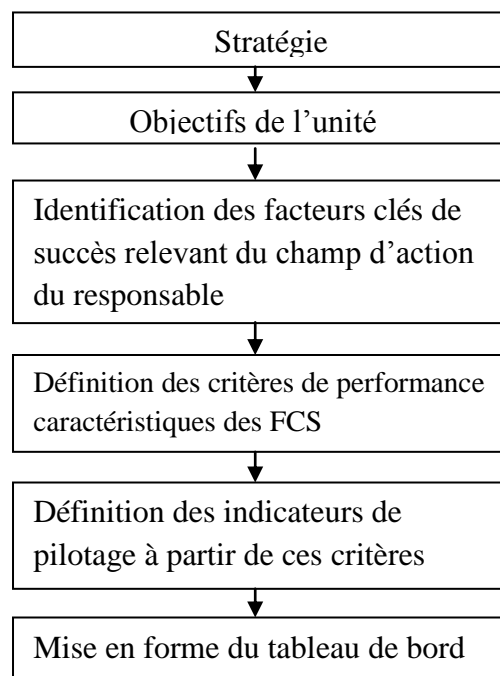
4.1. Définition d'un tableau de bord :

Selon Y.DE RONGE et K.CERRADA le tableau de bord est « un tableau de synthèse reprenant périodiquement une série d'indicateurs clés pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou de la gestion locale d'un centre de responsabilité ». ⁵⁰

4.2. Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord :

Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord peuvent être schématisées sur le schéma suivant :

Figure n° 8 : Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord



Source : (Brigitte) DORIATH : *Contrôle de gestion* », en 20 fiches, Edition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, P145

⁴⁹ (Brigitte) DORIATH, Op.cit. P3

⁵⁰ (Y) De RONGE, (K) CERRADA: *contrôle de gestion*, Op.cit, P 252

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

La direction générale définit la stratégie de l'entreprise, elle détermine l'objectif globale de l'entité et les sous objectifs (objectifs des différents compartiments), ensuite des variables d'action de l'entreprise doivent être déterminées en faisant appel à des facteurs clés de succès. Enfin, l'identification des indicateurs pertinents pour la mesure de la performance et la construction du tableau de bord.

4.3. Intérêts d'un tableau de bord

Dans un premier temps le tableau de bord est un **instrument de contrôle et de comparaison**, il permet de contrôler en permanence le réel au standard par le biais d'un ensemble d'indicateurs choisis pour arriver par la suite à **capter des informations** sur les **points clés de gestion** et sur **ses dérapages possibles**, ces derniers seront ensuite analysés et des actions correctives doivent être mises en œuvre.⁵¹

4.4. Limite d'un tableau de bord

La principale limite d'un tableau de bord consiste dans la recherche d'indicateurs pertinents qui demande une recherche exigeante tenant compte des particularités de chaque unité et elle doit être faite par un expert (gestionnaire de terrain) pour s'assurer de sa fiabilité.

Conclusion :

L'étude des outils de contrôle de gestion (comptabilité générale, comptabilité analytique, gestion budgétaire et tableau de bord), fait apparaître le rôle de chacun et son importance pour le contrôle. En effet, ces outils permettent de prévoir et de prendre des mesures correctives nécessaires, et ainsi contribuer au bon fonctionnement de l'entreprise, et à l'amélioration de sa gestion et ses performances dans le but d'atteindre ses objectifs.

Il nous paraît évident, qu'à l'heure actuelle, nulle entreprise ou organisation ne peut se passer du contrôle de gestion, vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités. Néanmoins, chaque entreprise doit déterminer les outils, qui correspondent mieux à sa fonction, à ses objectifs fixés et à ses attentes, en prenant en considération les conjonctures de l'économie, qui exigent de plus en plus une souplesse de gestion, une faculté d'adaptation rapide aux changements de l'environnement de l'entreprise et le plus important la faculté d'anticipation de ces changements.

A travers cette étude théorique du contrôle de gestion, le chapitre suivant sera consacré à un cas pratique, qui analyse le système de contrôle de gestion au sein de l'unité d'aliment de bétail d'El-kseur.

⁵¹ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Op.cit, P 634



Chapitre II

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Après la présentation du premier chapitre concernant le cadre théorique de notre travail où nous avons évoqué en détail les concepts de base et les outils du contrôle de gestion, nous allons essayer dans cette partie pratique d'illustrer le cas théorique par une étude de cas.

Cette étude de cas nous a amenées à effectuer une enquête de terrain au sein de l'UAB d'El-kseur afin de tester les hypothèses de notre recherche et par la suite d'apporter une réponse valable à notre problématique, nous essayerons de présenter dans ce chapitre le secteur public, l'organisme d'accueil ainsi que les procédures de gestion.

Section 1 : Historique et organisation de l'entreprise publique 'UAB d'El- kseur' :

1. Le secteur public:

Le secteur public regroupe toutes les activités économiques et sociales prises en charges par les administrations, les entreprises publiques et les organismes publics de sécurités sociales.

1.1.Les composantes du secteur public:

Le secteur public comprend trois composantes :

- Les administrations, qui prennent en charge des activités d'intérêt général (Ministères, collectivités, établissements, offices, entreprises dont le budget est alimenté par des ressources publiques);
- Les entreprises publiques, dans lesquelles une personne publique détient la majorité du capital, et dont les choix peuvent différer de ceux des entreprises privées. Leur mode de fonctionnement est proche de celui des entreprises privées (ex: EPE) ;
- Les établissements publics administratifs chargés de la Sécurité sociale (caisses nationales), qui assument la gestion des grandes politiques sociales de la nation.

1.2.Le contrôle de gestion dans le secteur public :

Le contrôle de gestion est aussi nécessaire au secteur public qu'à n'importe quel autre type d'organisation.

1.2.1. Les organisations du service public :

a. Définition du service public:

Le service public est « Toute activité considérée comme d'intérêt général et, à ce titre, prise en charge par les autorités publiques, directement ou indirectement, selon un certain régime. »¹

¹ <http://www.esc-alger.dz/contribution%20ensgnt/hemissi/SUPPORT-DE-COURS-DOMAINES-DE-LA-SPHERE-PUBLIQUE.pdf> (19/05/2016 à 11 :00)

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

b. Le contrôle de gestion et les organisations du service public :

Le contrôle de gestion reste absolument nécessaire dans les organisations du service public. Sa mise en place présente des difficultés qu'il est important d'avoir à l'esprit si l'on veut renforcer les chances de succès, à titre d'exemple ; le fait que la recherche d'une performance financière ou d'une rentabilité pour les organisations du service public ne constitue pas toujours une priorité, rend la formalisation des résultats attendus plus difficile.²

1.2.2. Les entreprises publiques économiques :

L'UAB d'El-kseur est l'une des entreprises publiques économiques « EPE » Algérienne, ces dernières occupent une place prépondérante dans l'économie nationale, dans laquelle elles représentent une part significative (plus de 36 % du PIB algérien).³

a. Définition de l'entreprise publique économique « EPE » :

« Les entreprises publiques économiques sont des sociétés commerciales dans lesquelles l'Etat ou toute autre personne morale de droit public détient directement ou indirectement la majorité du capital social. Elles sont régies par le droit commun »⁴

b. Le contrôle de gestion des entreprises publiques économique :

Contrairement aux autres organisations du service public, les EPE sont des entreprises confrontées à la concurrence et leur pérennité dépend de la manière dont elles font face aux différents concurrents privés nationaux et étrangers. Cependant, ces EPE même si elles sont régies par le code de commerce au même titre de leurs concurrents privés, mais leur mode de gestion recèle des particularités très déterminantes (rapports de propriété particulier et contrôle intensif).

Delà, leur système de contrôle de gestion présente des spécificités. Pour bien appréhender ce particularisme⁵ ;

La fonction chargée du contrôle de gestion dans les EPE est généralement associée soit à un service dans la fonction finances et comptabilité ou bien à une technostructure, avec un rôle de conseil et d'orientation sans pouvoir managérial. De ce fait, le domaine d'intervention du contrôleur de gestion s'il existe se limite uniquement à la vérification des comptes de gestion et le reporting financier. Dans certains cas, le contrôleur de gestion joue aussi le rôle d'auditeur financier.

Dans ce sens, le contrôleur de gestion ne peut pas influencer ni le processus décisionnel, ni le déploiement stratégique. La prise de décision dans les EPE est du ressort

² (D) HIRSCH et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, Op.cit, P.428

³ Le courrier d'Algérie, N° 3312, 19/01/2015.

⁴ http://lexinter.net/DZ/entreprises_publicques_economiques.htm (23/05/2016 à 19 :00)

⁵ MAHMOUDIA (Mehenna) : *L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique Algérienne*, mémoire de magister en management des entreprises, Université Mouloud MAMMARI de Tizi-ouzou, 2012, PP 172-178

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

du conseil d'administration et le contrôleur de gestion n'est pas une partie. Concernant le déploiement stratégique, il est très lié au budget. Par conséquent, l'information produite par le contrôleur est généralement ascendante, elle porte sur les éléments quantitatifs résultant de la comparaison entre objectifs chiffrés et réalisation. Aussi, cette vérification quantitative est le résultat de la consolidation des différents comptes rendus par centres de responsabilité. Donc, le contrôle de gestion dans les EPE suit le budget et joue le rôle de vérification sans le suivi ni même la maîtrise.

En définitive, le système de contrôle de gestion des EPE est généralement lié au budget pour trois raisons. La première, est que le contrôle stratégique est très influencé par les modes de contrôle externes exigés par les pouvoirs publics. La deuxième, est l'identification des éléments constituant le budget (aide d'Etat, subvention...) et sa répartition à l'intérieur de l'entreprise. La dernière est relative aux méthodes de suivi et d'évaluation des budgets, restées classiques. Donc, ce système de contrôle de gestion demeure dans la majorité des cas financier malgré les essais d'introduction d'outil et de modèles de contrôle modernes, puisque la perception même de la performance recherchée est spécifique.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

2. l'organisme d'accueil :

2.1. Historique de l'organisme :

L'unité d'aliment de bétail (UAB) d'El-kseur est une unité du groupe avicole centre ex(ONAB), dont le siège social est sis Cheraga, créée en 1986 par décision. Elle est rendue fonctionnelle à la date du 26 mars 1986, après réception définitive du projet réalisé par une entreprise Hongroise, elle est située à la sortie ouest de la ville d'El-kseur sur la route nationale N°26 en direction de Sidi aich.

Son implantation à la zone industrielle ouest lui donne l'accès directement à la route nationale reliant diverses wilayas (Bejaia, Bouira, Tizi ouazou), elle est également très proche de la gare d'El-kseur qui se trouve à moins d'un kilomètre et à 26 kilomètre du port de Béjaia qui lui procure un grand avantage en matière d'approvisionnement d'input (maïs, soja, phosphate, cmv,...etc) et d'écoulement de sa production.

L'unité d'aliment de bétail d'El-kseur est une entreprise industrielle et commerciale au capital social de 3.554,2 millions dinars⁶, elle à une capacité de production de quinze tonnes par heure (15 t/h)⁷, environ 60 000 tonnes par an, et une capacité de stockage de 9 100 tonnes⁸ qui est soit conditionnée en sac soit en vrac.

Elle a aussi certains caractéristiques propre a elle comme⁹ :

- Superficie qui est de 44 944 m²
- Un bâtiment de réception de matière première
- Un bâtiment de fabrication
- Un hangar de moyens généraux
- Un parc poids lourd et d'autres poids légers
- Un bloc d'administration et un autre de sécurité
- Un local d'exploitation et un autre de sécurité
- Vingt-huit silos métalliques dont quatorze (14) pour farine et quatorze pour grains.
- Un effectif de 91 employés.

2.2. Situation géographique :

L'UAB d'El-kseur se situe dans la zone industrielle, à la sortie ouest de la ville d'El-kseur sur la route nationale N°26 en direction de Sidi aich, elle est à 28 km du port de Béjaia.

⁶ Département administration générale

⁷ Service production

⁸ Département gestion des stocks

⁹ Département administration générale

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Les raisons qui ont poussées les responsables d'implanter cette unité dans la région sont :

- Combler les besoins en aliment.
- Le soutien et l'approvisionnement des éleveurs et des coopératives d'élevages.

2.3.Missions et objectifs :

L'unité d'aliment de bétail d'El-kseur est une entreprise industrielle qui a comme mission la fabrication et commercialisation des aliments de bétails pour différents cheptels.

Avec les machines de production installée et l'ensemble des facteurs de production (ressources humaines, matières premières et fournitures), la firme veut satisfaire les commandes sur le marché en aval, c'est-à-dire celle des éleveurs ainsi l'amélioration des conditions de vente et l'augmentation de sa capacité de production, de ce fait l'évolution de son chiffre d'affaires.

2.4.Organisation générale de l'organisme d'accueil :

C'est le cas de la majorité des entreprises, l'UAB d'El-kseur dispose d'une direction générale et de différents départements, ces derniers sont divisés en plusieurs services, chaque service est constitué de plusieurs postes de travail et chaque poste est dirigé par un chef.

Premièrement nous allons présenter l'organigramme de l'entreprise puis les différentes structures.

2.4.1. Organigramme de L'UAB :

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

2.4.2. Présentation des différentes structures :

a. La direction :

La direction de l'unité d'aliment de bétail est administré par un directeur qui a pour mission d'assurer la coordination entre divers départements, de la bonne gestion de l'entreprise, il prend des décisions stratégiques au point de vue organisationnelles, et il est assisté dans ces tâches par des :

- Assistant chargé de l'inspection ;
- Assistant chargé de sécurité ;
- Assistant chargé de la gestion et du contrôle budgétaire ;

b. Les départements :

➤ Département approvisionnement et transport

Ce département est composé de trois services : service programmation et achat qui établit un programme d'achat des matières et fournitures en appliquant le principe des flux poussés, service transport qui assure le transport pour l'achat (amont) et la distribution (aval), et d'un service maintenance parc qui assure la maintenance du matériel du transport.

➤ Département gestion des stocks

Il est constitué de deux services ; service matière première et produits finis qui gère les entrées et sorties des matières premières et des outputs, et service pièces de rechanges et d'autres matières et fournitures qui gère les pièces de rechanges (équipement, usine et parc automobile) et autres matière et fournitures.

➤ Département contrôle de qualité

Il est composé de deux services ; service d'agrèage et pesage qui contrôle les matières premières approvisionnée et établit un bon d'agrèage, et service analyse chimique qui fait une analyse pour les produits finis pour assurer la conformité des formules de chaque produit.

➤ Département exploitation

A l'intérieure de ce département on trouve deux services l'un est chargé de suivre le processus de transformation de d'input en output, il est nommé service fabrication, et l'autre qui assure l'entretien et la réparation des équipements de production c'est le service maintenance.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

➤ Département finance et comptabilité

Deux services constituent ce département, le premier est celui de la comptabilité générale qui est chargé de l'enregistrement comptable de toutes les opérations, et cela après avoir reçu les pièces justificatives (facture d'achat, de vente, bon de livraison bon de sortie, bon de commande ...etc). Le second est le service comptabilité matière qui est chargé d'estimer le coût de revient des produits finis et de proposer le prix de vente adéquat en dégageant une marge acceptable.

Remarque : durant notre stage à l'UAB d'El-kseur j'ai constaté que le service comptabilité matière ne fait jamais d'estimation en matière de calcul du coût de revient des produits finis, et que le prix de vente de ces derniers est fixé par le siège.

➤ Département administration générale

Dedans on trouve ; un service des ressources humaines qui mobilise l'ensemble du personnels de l'unité et qui cherche toujours l'optimisation du facteur humain de l'entreprise. Et un autre service des moyens communs qui assure la gestion du patrimoine de L'UAB.

➤ Département des ventes

Il est subdiviser en deux services ; service relations clients qui tient à jours les dossiers clients et assure leurs exécution, et le service vente qui s'occupe de la commercialisation des produits finis et de l'élaboration des programmes de distribution (périodiques et quotidiens) d'aliments sur la base des besoins exprimés par la clientèle.

2.5. La contrôle de gestion au sein de l'UAB d'El-kseur :

2.5.1. La place du contrôle de gestion au sein de l'UAB d'El-kseur

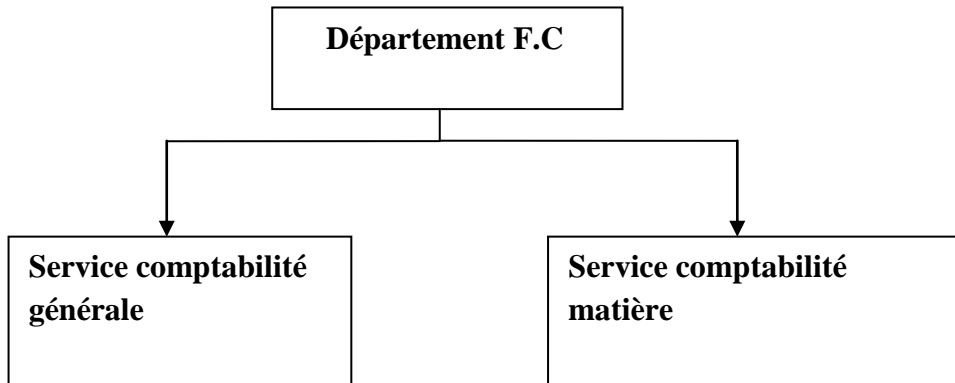
Le contrôle de gestion à l'unité d'aliment du bétail d'El-kseur est intégré dans le département finance et comptabilité, et cela en utilisant seulement trois outils (la comptabilité générale, la gestion budgétaire et les tableaux de bord). Nous essayerons dans cette partie de présenter les deux services du département finance et comptabilité.

2.5.2. La présentation de l'organigramme du département finance et comptabilité :

Finance et comptabilité est l'aimant des départements de l'UAB d'El-kseur, il a une relation avec tous les compartiments et il constitue l'entonnoir de leurs actions. Et c'est au niveau de ce département que l'UAB pratique la notion du contrôle de gestion.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Figure n° 10 : Organigramme du département finance et comptabilité



Source : Elaboré par nos soins

L'organigramme de ce département est subdivisé en deux services, chaque service avec ses propres fonctions. La chef de département finance est comptabilité de l'UAB joue le rôle du contrôleur de gestion, elle guide et oriente une équipe (comptables, aides comptables, responsables gestion budgétaire) dans la réalisation de leurs fonctions.

Le service comptabilité générale est constitué d'un comptable, un aide comptable et une secrétaire, tandis que le service comptabilité matière, ses fonctions sont réalisées par un jeune technicien supérieur en comptabilité et finance en collaboration avec l'aide comptable du service comptabilité générale.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Section 2 : Procédures de gestion à l'UAB d'El-kseur :

Le bon fonctionnement d'une entreprise doit être suivi de l'établissement de règles et procédures qui vont faciliter et sécuriser son enchaînement dans l'objectif de réaliser des bénéfices afin de garantir la continuité de son activité.

Nous allons présenter dans cette section les différentes procédures de gestion suivie par l'unité d'aliment de bétail d'El-kseur, et qui permettraient à cette firme d'organiser et de gérer son processus et son système logistique (de l'amont vers l'aval).

1. Processus d'achat

1.1.Généralités :

Le service programmation et achat du département approvisionnement et transport travail en collaboration avec le département gestion des stocks pour déterminer les quantités à acheter de matières premières et autres fournitures, en établissant un programme d'achat sur la base des besoins et consommations exprimées par les structures de l'unité.

1.2.Déroulement chronologiques d'une opération d'achat :

Cette opération est déclenchée par l'établissement d'une demande d'approvisionnement réalisée par le service exploitation au besoin de matière première, ou bien par le service maintenance usine/parc au besoin des pièces de rechange et fournitures de bureau. Cette demande est désignée au magasinier qui satisfait la demande et établit « un bon de sortie » (**voir annexe 'i'**) en cas de disponibilité au magasin, cependant dans le cas d'indisponibilité le magasinier transmet la demande non satisfaite au chef de département gestion des stocks qui va établir la demande d'achat (**voir annexe ii**), cette dernière est destinée au département approvisionnement et transport qui procèdera à son tour à l'établissement d'un bon de commande (voir annexe) qui sera enfin destiné au fournisseur choisi par la commission d'achat.

1.2.1. Le choix du fournisseur

C'est la commission d'achat qui procèdera à la désignation du fournisseur elle doit se baser sur :

- La qualité du produit et les garanties qui l'accompagnent ;
- Le prix (facture pro forma) et l'échéance.
- Relations personnelles qui existent entre eux.

Remarque : Tous les achats doivent donner lieu à une consultation au minimum de trois fournisseurs sauf dans le cas d'impossibilité justifiée.

1.2.2. La facturation et la livraison de la commande

Après avoir choisi le fournisseur, ce dernier procèdera à la facturation et la livraison de la commande.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

1.2.3. La réception de la commande

La réception des biens achetés est la mission du personnel appelé réceptionniste, c'est un membre du département approvisionnement de l'UAB d'El-kseur, sa tâche consiste à l'établissement du bon de réception avec l'assistance de l'agréeur, quand il s'agit des matières premières, ou chef de service maintenance (usine/parc) quand il s'agit des pièces de rechange.

La réception de la commande passe par les étapes suivantes :

Etape 1 :

D'abord, le transporteur se présente au pont bascule, mené des documents d'accompagnement de la livraison (bon de livraison, un exemplaire de bon de commande, facture d'achat) plus le ticket de pesée (pour la pesée à charge).

Etape 2 :

Le contrôle de la conformité par l'agréeur et l'établissement d'un bon de réception.

Etape 3 :

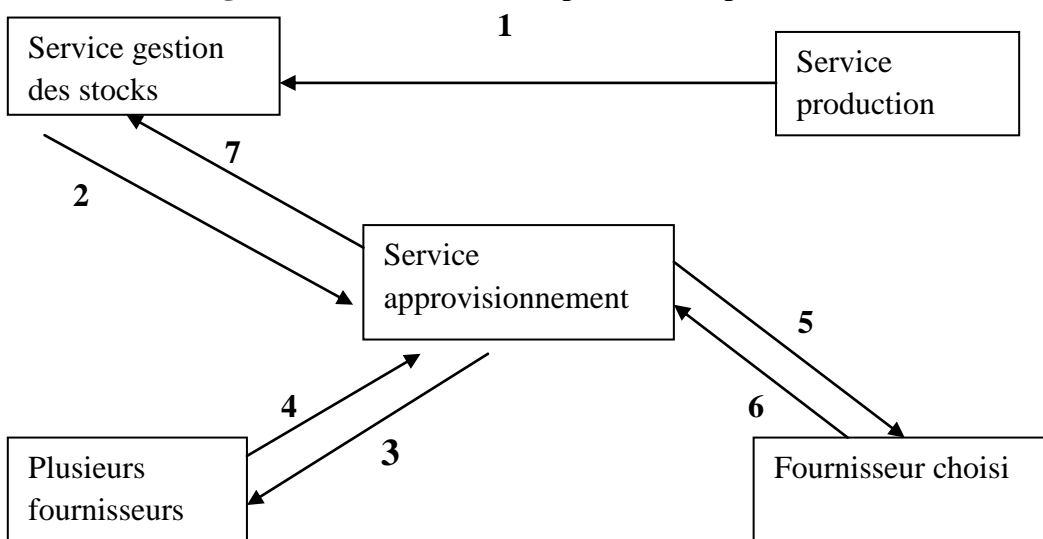
Orienter le transporteur pour une deuxième fois vers le pont bascule pour la pesée de la tare et pour déterminer le poids net du bien acheté.

Poids net du bien acheté = poids du camion avec la charge – poids de la tare (camion vide)

1.2.4. l'entrée en stock

Cette tâche est affecté par le gestionnaire des stocks qui établit un bon d'entrée pour faire l'objet d'une entrée en stock.

Figure n° 11 : Schéma récapitulatif du processus d'achat



Source : élaboré par nos soins

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

1. demande d'approvisionnement ;
2. demande d'achat ;
3. consultation ;
4. facture pro forma ;
5. bon de commande ; (voir annexe 'iii')
6. bon de livraison ;
7. bon de réception ;

1.3. Déroulement comptable

Le suivi des documents comptables au fur et à mesure d'enchaînement des opérations au niveau de l'UAB d'El-kseur se fait de la manière suivante :

- Le suivi des flux d'entrée et de sortie en stocks est le rôle du comptable matière de L'UAB qui traite les bons d'entrée (**voir annexe 'iv'**) et de sortie.
- Le bon de réception donne lieu au suivi des écarts sur réception.
- La facture et la copie de bon d'entrée, bon de réception, bon de commande et de la demande d'achat seront transmis pour le trésorier dans le but de vérifier la conformité des documents et procèdera au paiement soit par chèque, soit par virement.

Comptabilisation des écarts sur réception

On constate deux cas ;

- L'écart sur réception « Bonis »
- L'écart sur réception « Mali »

Ecart sur réception = la réception – la livraison

❖ Ecart sur réception « Bonis »

Dans le cas où la réception est supérieure à la livraison on crédite le compte 7581000.

❖ Ecart sur réception « Mali »

Dans le cas où la réception est inférieure à la livraison on débite le compte 6581000.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Exemple d'application

Le 03/05/2015, L'UAB d'El kseur achète du son grossiste (Issues de meuneries) pour un montant de **172 217,54 DA**, TVA 17%, le règlement de la facture par chèque bancaire N°0196348, facture N° 2573.

Réception de la Matière première (Issues de Meuneries) Le même jour d'une valeur de 172 464.27 ; BE N° :027143.

La comptabilisation :

3810000		MP et F stockées	172 217,54	
4451000		Etat, impôts et taxe sur CA (TVA sur Etat)	29 276,98	
	5120000	Banque Règlement facture N° : 2573 par Chèque N° : 0196348		201494,52
		/ /		
3100000		MP et FR	172 464,27	
	3810000	MP et F stockées		172 217,54
	7581000	Ecart sur réception (boni)		246,73
		Constatation entrée en stock de MP et écart sur réception BE N° :027143		

Source : élaboré par nos soins à partir des données internes à l'UAB.

2. Processus de stockage :

« L'appellation stockage fait référence à toute action ou service de rangement ou de manutention de marchandises ou d'objets à court ou long terme, dans un lieu appelé entrepôt ou dépôt ». ¹⁰

¹⁰ <http://www.bourselogistique.ma/stockage-marchandise.html> (17/05/2016 à 10 :50)

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

2.1. Le rôle de la gestion des stocks

La notion de gestion des stocks est très importante à l'UAB d'El-kseur, Elle implique trois opérations essentielles:¹¹

- Le magasinage avec entrées, stockage, sorties des objets.
- Le classement des articles, matières premières et produit finis en catégories.
- Le suivi périodique des stocks (réalisation d'un inventaire physique chaque fin du mois)

2.2. Les mouvements d'entrées et de sorties de stocks

Tous les mouvements d'entrée et de sortie de stock sont systématiquement portés sur les fiches de stocks par le magasinier de l'UAB.

La gestion des stocks suit les flux d'entrée et de sortie du stock du jour au jour et elle les enregistre sur un logiciel pour les transmettre au service comptabilité générale.

▪ **Entrée en stock**

Toute entrée en stock donne lieu à l'établissement d'un bon d'entrée pour marchandise, matières premières ou fournitures, chacun est identifié par le code spécifique qui caractérise sa désignation, son origine et la quantité.

▪ **Sortie du stock**

Toute sortie du stock donne lieu à l'établissement d'un bon de sortie pour marchandise, matières premières ou fournitures, chacun est identifié par le code spécifique qui caractérise sa désignation, son origine et la quantité.

Exemple d'application :

Le 03/05/2015, entrée en stock MP (Issue de meunerie) pour un montant de **172 464,27 da**, bon d'entrée N° **027143**.

¹¹ Entrevue avec le chef de département gestion des stocks de L'UAB d'El-kseur, (25/04/2016 à 11 :30)

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

La comptabilisation

03/05/2015

3100000		MP et FR	172 464,27	
	3810000	MP, FR stockées		172 464,27
		Constatation d'une entrée en stock MP BE N°027143		

Source : élaboré par nos soins à partir des données internes à l'UAB.

Le 30/04/2015, sortie du stock MP (Issue de meunerie) pour un montant de: **872 930,74 da**, bon de sortie N° **024860**.

La comptabilisation :

30/04/2015

6010000		MP et FR consommées	872 930,74	
	3100000	MP et FR		872 930,74
		Constatation d'une sortie du stock MP BS N°024860		

Remarque :

*Les entrées en stock sont comptabilisées au coût d'achat

Coût d'achat = Prix d'achat + les frais accessoires

**Les sorties du stock sont comptabilisées au coût d'achat selon la méthode choisi (FIFO, LIFO, CUMP...)

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

3. Processus de production :

Le cycle d'exploitation de L'UAB d'El-kseur nécessite l'utilisation des moyens cycliques (papier, fournitures de bureau, ...etc), des moyens acycliques (machines, installation, ... etc) et la ressource humaine (personnels de l'entreprise).

Le processus de production à l'UAB d'El-kseur passe par trois grande étapes :

3.1.La réception des matières premières

L'unité d'aliment du bétail réceptionne deux types de matières premières ; matières premières à grains et matières premières à farines, conditionnées soit en sacs soit en vrac.

3.1.1. La réception des matières premières en vrac

La matière première en vrac réceptionnée par l'UAB se mit directement dans l'une des deux trémies de l'usine (grains ou farines) avant qu'elle soit nettoyer et transférer dans les silos de l'unité. La firme dispose de vingt huit (28) silos de stockage pour les matières premières en vrac, quatorze (14) silos pour stockage des grains avec une capacité de 5600 T¹² et quatorze pour les farineux avec une capacité de stockage de 3500 T.

3.1.2. La réception des matières premières en sacs

Elles sont stockées sous forme de palettes dans le hangar « Magasin », ce dernier a une capacité de stockage de 3000 T.

3.2.Sorties de stock pour l'exploitation

Par une demande d'approvisionnement faite par le service exploitation en besoin de matières premières, le magasinier satisfait la commande et établie un bon de sortie de MP.

3.3.Transformation d'input en output

La transformation de la matière première en produit finis au sein de l'UAB d'El-kseur passe par les étapes suivantes :

- i. Le broyage pour les matières premières à grains « Mais »
- ii. Transfert de ces composants dans des cellules de stockage et dosage.
- iii. Préparation des prés mélanges qui seront versés dans un mélange suivant des formules exigées pour la fabrication de qualité d'aliment grâce à la technique automatique moderne à micro processeur.
- iv. Assurer la sécurité de fonctionnement suivant les formules préalablement déterminées et fournis par l'utilisateur
- v. Le contrôle de la qualité

NB : La capacité de production est de 15 T/H¹³

¹² Département gestion des stocks

¹³ Service production

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

4. Processus de vente :

Comme l'unité d'aliment de bétail d'El-kseur est une unité de production et de commercialisation, alors elle est chargée de vendre à sa clientèle ce qu'elle a produit.

4.1.L'opération de vente :

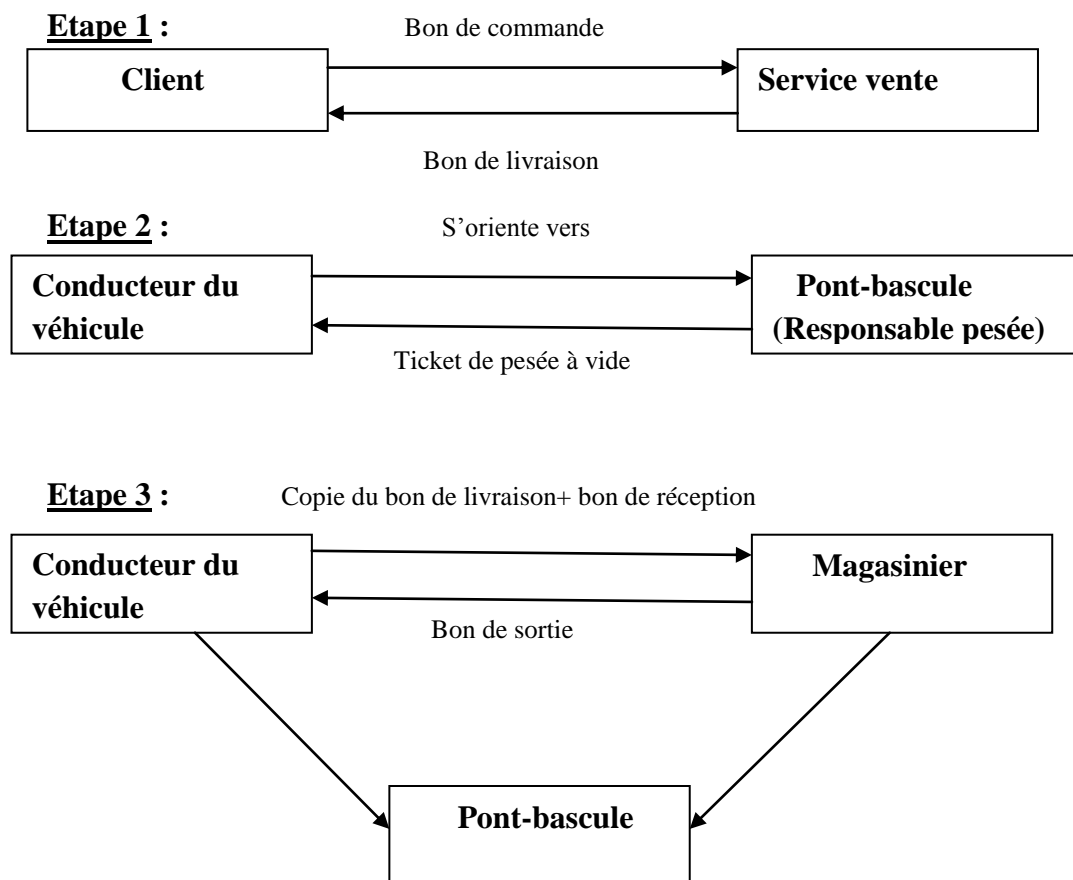
« les ventes représentent l'ensemble des affaires réalisées par une entreprise avec ses clients dans l'exercice de ses activités professionnelles ». ¹⁴

4.2.Enchaînement de l'opération de vente

D'abord, le transporteur se présente au service des ventes mène d'un bon de commande conforme, après vérification et contrôle d'usage, le service vente appose un achat sur le bon de commande et oriente le transporteur vers le pont-bascule pour la pesée à vide (tare), Ensuite le transporteur s'oriente directement vers le magasin mené d'un bon à livrer pour procéder au chargement. Le chargement sur véhicule du transporteur doit se faire sous la supervision permanente du magasinier, et quand l'opération s'achève ce dernier renseigne sur les cases (quantité à livrées...) du bon à livrer et guide le transporteur vers le pont-bascule pour la pesée à charge.

On peut résumer ce processus sur les schémas suivants :

Figure n° 12 : Schémas des opérations de vente



¹⁴ http://www.procomptable.com/etudiants/cours_exercice_initiation (23/05/2016 à 15 :16)

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Conclusion :

A la lumière de ce qui précède, et d'après notre étude de l'environnement de l'unité d'aliment de bétail d'El-kseur et des procédures de gestion (achat, stockage, production et vente) au sein de cette entreprise publique, nous essayerons de faire un diagnostic interne et externe à cette dernière et cela en se basant sur une matrice SWOT.

Analyse SWOT de l'UAB d'El-kseur

Une analyse SWOT est en générale très approfondie et détaillée, c'est pour cela qu'une fois cette étape effectuée, on pose un diagnostic synthétique qui reprend les points essentiels sous deux aspects :¹⁵

➤ **Diagnostic interne :**

« Il s'agit pour l'entreprise d'identifier quelles sont les forces (atouts) et quelles sont les faiblesses de l'entreprise par rapport au projet ? C'est ainsi qu'elle devra analyser ses capacités au niveau de chaque maillon de la chaîne de valeur (logistique, production, marketing, Infrastructures, GRH, technologie...) pour repérer ses points forts sources davantage concurrentiel et ses points faibles (points sur lesquels elle doit travailler et s'améliorer) ».

➤ **Diagnostic externe :**

« Il s'agit pour l'entreprise de définir quelles sont les menaces et les opportunités (attraits) liées aux différents environnements.

Tableau n° : définition d'une opportunité et d'une menace

Une opportunité	« elle correspond à un phénomène externe susceptible d'avoir une influence favorable sur l'activité de l'entreprise ou a sa rentabilité »
Une menace	« Problème posé par une tendance défavorable ou une perturbation de l'environnement qui, en l'absence d'une réponse marketing, conduirait à une détérioration de la position de l'entreprise »

Source : Manuel de marketing fondamentale, EHEC Alger, 2013, P 24

¹⁵ *Manuel de marketing fondamentale, EHEC Alger, 2013, P 24*

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion

Forces :

1/ L'UAB d'El-kseur dispose de moyens matériels et humains qui constituent sa force majeure ;

- **Moyens Matériels** ; des machines de hautes gammes et avec une grande capacité de production sont à la disposition de l'unité d'aliment de bétail d'El-kseur.
- **Moyens Humains** ; 63 employés expérimentés travaillent à l'UAB,

Faiblesses :

Comme toutes les entreprises Algériennes et surtout celles du secteur public, plusieurs faiblesses sont constatées à l'intérieur de l'UAB d' El-Kseur. On cite les suivantes :

1/ Une mauvaise gestion des flux informationnels :

Durant notre stage à l'UAB d'El-kseur on a remarqué ;

- Une difficulté dans la circulation de l'information à l'intérieur de l'entité ce qui a engendré une certaine divergence entre les différents compartiments de l'entreprise
- Des retards de transmission des documents.

2/ Un département contrôle de gestion n'est pas opérationnel.

3/ Le non respect du rapport Poste/compétences ;

Plusieurs employés à l'UAB d'El-kseur occupent des postes non propres à eux, autrement dit des postes de chefs de départements, chefs de services qui nécessitent une expérience et un niveau de qualification élevé sont occupés par des techniciens supérieurs (niveau Bac au maximum).

Opportunités :

L'élevage qui constitue l'activité principale des habitants des hauts plateaux et des villages de la Kabylie rend la demande sur l'offre de l'UAB de plus en plus élevée surtout avec les facilités mises en place par les autorités algérienne dans le but d'encourager les investissements dans le secteur agricole.

Menaces :

1/ L'existence d'un complexe agro alimentaire spécialisé dans la production d'aliments de bétail comme concurrent direct de L'UAB dans la même zone d'activité, ce qui diminue la part de marché de cette dernière.

2/ Une matière première rare ; En raison de la politique d'austérité appliquée par les autorités algérienne au cours de l'année 2016 et la réduction des importations.

Chapitre II: l'organisme d'accueil et les procédures de gestion



Chapitre III

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l’UAB et Recommandations

Après cette brève présentation de l’unité d’aliments de bétail « UAB d’El-kseur » et de son système contrôle de gestion au chapitre précédent.

Il sera question ici d’étudier le fonctionnement de système de contrôle de gestion de cette entreprise. Afin de voir si cette structure obéit aux normes qui la réagissent et utilise de façon efficiente des techniques et des règles de contrôle de gestion.

Il nous semble intéressant d’analyser le système de contrôle de gestion d’UAB d’El-kseur à travers ses différentes missions et son appui aux structures.

Pour bien mener notre étude nous allons suivre un modèle d’analyse, pour faire sortir les points forts, les points faibles et proposer les recommandations et perspectives à mettre en œuvre, éventuellement vérifier les hypothèses citées au par avant.

Section 1 : Diagnostic de système de contrôle de gestion d’UAB d’El-kseur

1. Présentation de l’enquête :

La démarche d’enquête permet de recueillir des données sur un terrain particulier, dans le but de comprendre ce qui fonctionne bien ou pas bien. Lorsque l’on fait référence à l’enquête, on va sur un terrain dans le but d’interroger un certain nombre d’acteur. C’est la démarche qui consiste à sortir du théorique pour aller sur le terrain.

Pour mener notre cas d’étude qui est de confirmer ou d’infirmer nos hypothèses, nous avons choisi de procéder par deux méthodes, une méthode qualitative en utilisant l’entretien et une autre quantitative par le billet d’un questionnaire.

1.1.Présentation des méthodes :

1.1.1. Les entretiens :

Afin d’étudier et diagnostiquer le système de contrôle de gestion de l’UAB d’El-kseur et dans le but de tirer ses points forts et ses points faibles. On a opté à faire des entretiens avec le directeur générale ainsi qu’avec les chefs des départements de l’unité d’aliments de bétail.

L’entretien prend la forme d’une conversation avec les cadres de l’unité d’aliments de bétail d’El-kseur, Il sera de type semi – directif à l’aide d’un guide appelé le guide d’entretien. **(Voir annexe v).**

1.1.2. Le questionnaire

Afin de renforcer notre étude, des questions fermées, ouvertes et d’autre à choix multiples sont posées aux chefs de services de chaque département de l’UAB d’ El-kseur. **(Voir annexe vi).**

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Le questionnaire peut être défini comme étant « un ensemble de questions choisies afin d'obtenir les données nécessaires à la réalisation de l'objectif de la recherche »

Le questionnaire n'est pas qu'une simple liste de questions mais constitue, en fait, une étape clé dans une recherche, dans la mesure où il est le support fondamental de collecte et de stockage d'information.

1.2. La taille d'échantillon :

La détermination de la taille de l'échantillon sur lequel se base notre étude est très importante ; du moment que la précision et la concision des informations dépendent de choix des individus. En vue de donner une vision générale qui englobe les visions individuelles.

1.2.1. Les entretiens :

On a choisi de faire des entretiens avec le directeur et les chefs de département de l'UAB d'El-kseur, la taille de l'échantillon est de huit personnes.

1.2.2. Le questionnaire :

On a distribué notre questionnaire sur les différents chefs de services de l'UAB, la taille de l'échantillon est de quinze personnes dont seulement treize répondent sur la première partie du questionnaire.

1.3. Les raisons du choix des personnes :

Vu le niveau de la majorité des employés du corps administratif de l'unité d'aliment de Bétail dont la plupart d'entre eux sont des techniciens supérieurs, et en raison d'arracher des réponses pertinentes pour notre étude ;

1.3.1. Entretien : On a décidé de limiter notre échantillon seulement sur le directeur général et les chefs de départements de l'entreprise.

1.3.2. Questionnaire : On a décidé de distribuer un questionnaire seulement sur les chefs de services de l'UAB d'El-kseur.

1.4. La durée de l'enquête :

1.4.1. Les entretiens :

Notre enquête s'est déroulée pendant six jours ;

- ✓ Le 24 et le 25 avril 2016 : Préparation d'un guide d'entretien.
- ✓ Le 26, 27, 28 avril et le 01 mai 2016 : organisation des entretiens (deux entretiens par jours).

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

1.4.2. Le questionnaire

La durée de l'enquête était de dix jours ;

- ✓ Du 01 au 05 mai 2016 : Elaboration et distribution du questionnaire sur l'ensemble des chefs de services des différents départements.
- ✓ Du 08 au 12 mai 2016 : La collecte d'informations et le dépouillement.

1.5.Mode de traitement :

1.5.1. Les entretiens :

Les questions qu'on a posées lors des entretiens tournent autour d'un champ lexical qui est le contrôle de gestion, c'est pour cela on a décidé de faire une synthèse sur l'ensemble des questions qui sera le mode de traitement de notre étude qualitative.

1.5.2. Le questionnaire :

Le mode de traitement utilisé pour notre questionnaire est la méthode descriptive dite « classique » ; cette méthode a pour objet de résumer et de synthétiser des données brutes d'enquêtes et de les analyser question par question.

Nous avons effectué le traitement du questionnaire à l'aide d'un logiciel appelé « SPHINX », afin de donner plus de crédibilité à nos résultats.

1.6.Limites de l'enquête :

La nature et la mentalité de l'employé Algérien constitue les limites majeures de notre enquête, on peut les résumés en deux points :

- Manque de coopérations de la population enquêtée.
- Manque d'ouverture de la part des enquêtés.

2. Analyse des résultats de l'enquête :

2.1.Commentaires et analyse des résultats de l'entretien :

L'entretien avec le directeur générale et les chefs de département de l'UAB d'El-kseur, nous a permet de collecter un ensemble d'informations. Nous allons essayer de traiter ces informations ; de manière à tirer des conclusions. Dans le but est d'éclaircir notre étude.

- **Contexte, objectifs et stratégies ;**

La bonne qualité du produit, capital expérience et la satisfaction des clients sont les facteurs qui constituent la force de cette entreprise dont le métier est la fabrication d'aliment de bétail. D'après les responsables de l'UAB d'El-kseur, les concurrents privés constituent une menace pour l'entité.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Les chefs des différents départements déclarent que la majorité des employés du groupe disposent de la meilleure vision de l'ensemble de l'entreprise, et le contrôle quotidien ainsi que la rigueur sont très importants pour maintenir les forces de l'entreprise et faire face aux menaces.

- **Le contrôle de gestion et son organisation**

D'après les cadres de l'UAB d'El-kseur interviewés, « le contrôle de gestion est un organe de régulation et d'alerte », il est aussi « l'application strictes des procédures de gestion » déclare le chef de département approvisionnement et transport.

La majorité des responsables de l'UAB considèrent que le contrôle de gestion au niveau de l'entreprise est quasiment absent vu son rattachement au département finance et l'absence d'un département contrôle de gestion proprement dit.

- **Système de planification**

« L'absence d'un département contrôle de gestion à l'UAB d'El-kseur n'implique pas l'absence de ses fonctions » déclare le directeur général de l'entreprise. Le contrôle de gestion marque sa présence avec l'élaboration des budgets, malgré que la réalisation de ces derniers ne se fasse pas par des méthodes très pertinentes et ils ne donnent pas des prévisions très proches.

- **L'UAB d'El-kseur et les autres outils de contrôle de gestion**

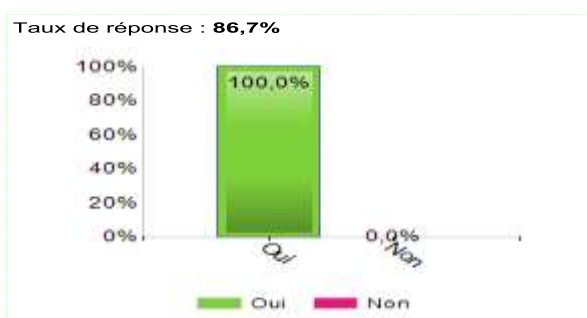
L'unité d'aliment de bétail a opté pour trois outils de contrôle de gestion, elle tient une comptabilité générale, un système de gestion budgétaire et des tableaux de bord de gestion. Ces outils sont utilisés dans le but de réaliser une grande partie ou tous les objectifs tant que c'est possible.

2.2. Commentaires et analyse des résultats de questionnaire :

Nous allons procéder dans cette partie au traitement des résultats de questionnaire effectué au sein de l'UAB d'El-kseur.

Question n°01 : Le contrôle de gestion est-elle une fonction indispensable selon vous ?

Figure n° 13 : Le contrôle de gestion



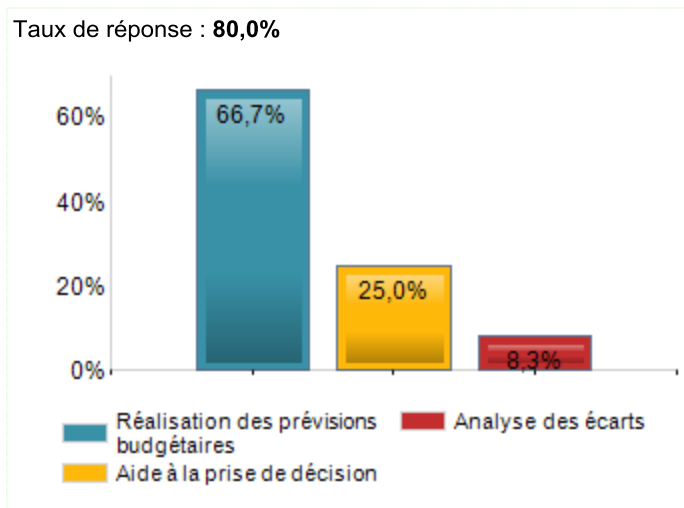
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

On constate que 100 % des cadres de l'UAB d'El-kseur considèrent que la fonction contrôle de gestion est indispensable pour l'entreprise. Vu le rôle joué par cette dernière dans le pilotage, la gestion et la stabilité de l'unité.

Question n°02 : Quel est le rôle principale du contrôleur de gestion selon vous ?

Figure n° 14 : Le rôle du contrôleur de gestion

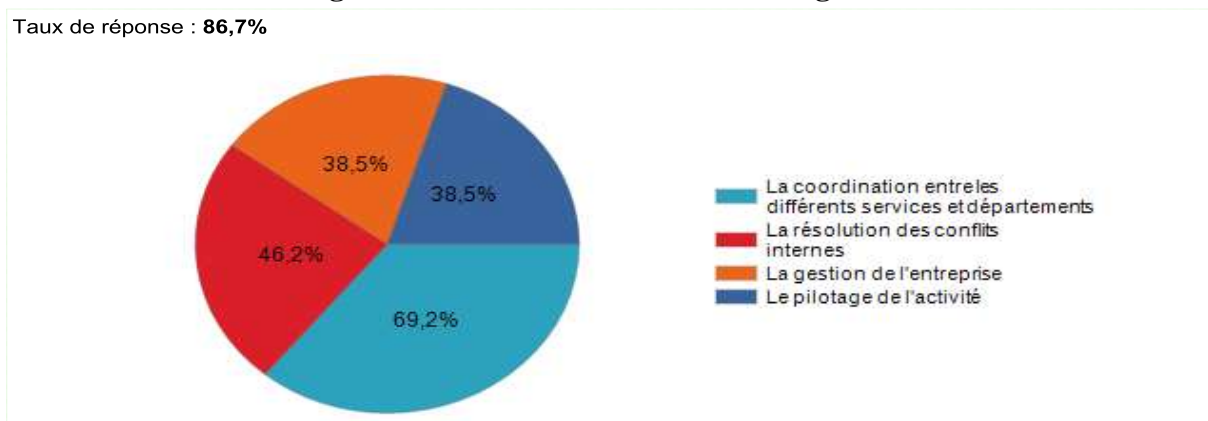


Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

66.7 % des répondants à notre questionnaire pense que la réalisation des prévisions budgétaire constitue le rôle principal du contrôleur de gestion, 25 % déclarent que le métier essentiel de ce dernier est l'aide à la prise de décision, tandis que la troisième tranche des répondants considère que la tâche primordiale du contrôleur de gestion est l'analyse des écarts.

Question n°03 : Quels intérêts apportés par le contrôle de gestion à l'organisation selon vous ?

Figure n° 15 : Intérêts du contrôle de gestion



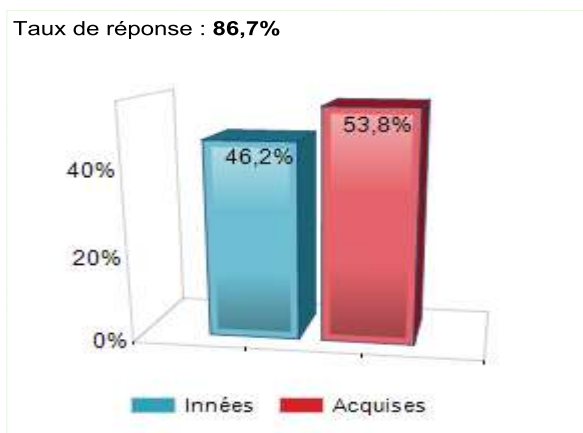
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

En ce qui concerne l'intérêt apporté par le contrôle de gestion à l'UAB d'El-kseur, les chefs de services des différents départements reconnaissent bien l'utilité de contrôle de gestion. Pour 69.2 % d'entre eux le contrôle de gestion a pour intérêt la coordination entre les différents services et départements. Les autres répondants voient que l'utilité de contrôle de gestion pour l'organisation est la résolution des conflits, la gestion de l'entreprise et le pilotage de l'activité, avec des pourcentages successivement de 46.2 %, 38.5 % et 38.5 %.

Question n°04 : Les techniques du contrôle de gestion sont selon vous ?

Figure n° 16 : Les techniques du contrôle de gestion

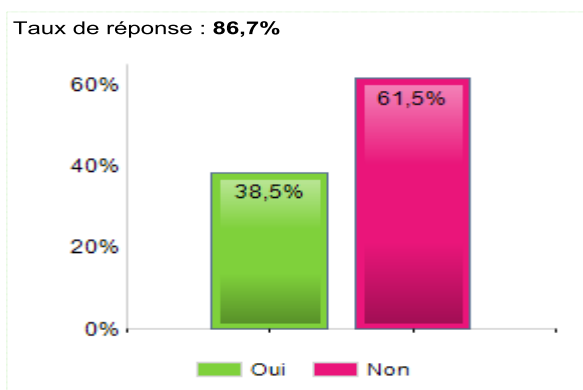


Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Ce graphique montre que 53.8 % des acteurs questionnés pensent que les techniques du contrôle de gestion sont apportées par expérience, ils voient que ces techniques se développent au fur et à mesure par le temps, tandis que les 46.2 % qui restent voient le contraire et ils pensent que le contrôle de gestion est inné.

Question n°05 : Pensez-vous que les contrôleurs de gestion ont un pouvoir dans l'entreprise ?

Figure n° 17: Pouvoir du contrôleur de gestion



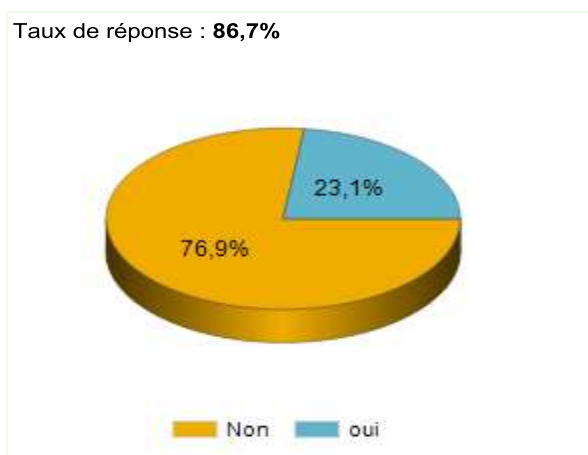
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Vu le poids de la fonction contrôle de gestion et le rôle important joué par ses acteurs, 38.5 % des répondants jugent que les contrôleurs de gestion ont un pouvoir de décision au sein de l'entreprise, et 61.5 % voient le contraire et cela peut être expliqué par le caractère rétif du citoyen algérien.

Question n°06 : Y'a-t-il des prestations que vous souhaitez recevoir de contrôle de gestion ?

Figure n° 18 : Prestations à recevoir de contrôle de gestion

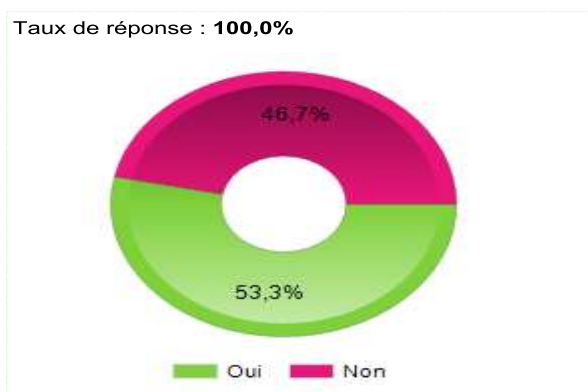


Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

76.9 % des chefs des départements de l'unité d'aliments de bétail cherchent l'autonomie et la liberté dans leurs travaux. Chacun d'entre eux cherche à exécuter sa tâche tout seule sans demander l'aide aux autres départements et compris le département finance et comptabilité dont la fonction contrôle de gestion est intégrée. La minorité des chefs de départements, avec un pourcentage de 23.1 essayent toujours d'avoir des détails sur la situation de l'entreprise en souhaitant avoir des signes sur l'évolution par rapport aux objectifs tracés.

Question n°07 : Elaborez-vous un budget au niveau de votre département ?

Figure n° 19 : Le budget



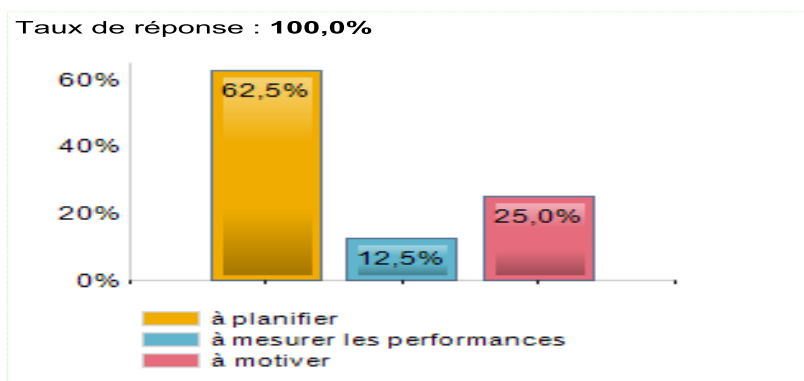
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

L'élaboration des budgets au sein de l'UAB d'El-kseur ne se fait pas par l'ensemble des départements. 53.3 % des chefs de services déclarent que leur département n'élabore jamais de budgets. Et les 46.7 % qui restent affirment que leur département réalise toujours un budget.

Question n°08 : Le budget élaboré par votre département sert-il selon vous ?

Figure n° 20 : L'utilité du budget



Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Pour les départements qui élaborent le budget, l'objectif de ce dernier se diffère. 62.5 % des acteurs questionnés jugent que le budget réalisé sert à planifier, 12.5 % d'entre eux le voit comme outil de mesure de la performance, et les 25 % pourcent qui restent le considèrent comme un moyen de motivation.

Question n° 09 : Vos prévisions en matière de recettes et dépenses sont réalisées sur la base de ?

Figure n° 21 : prévisions en matière de recettes et dépenses



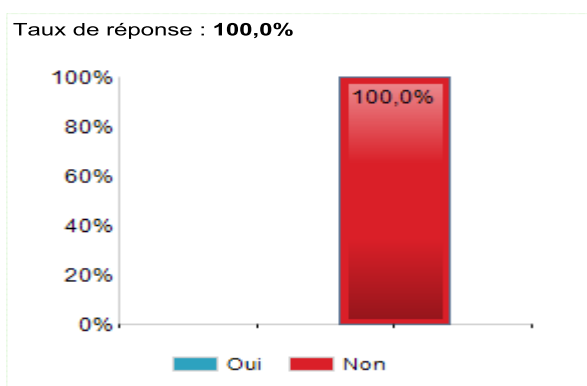
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

‘Les prévisions en matière de recettes et dépenses à l’unité d’aliments de bétail d’El-kseur sont effectuées sur la base des réalisations de l’année budgétaire précédente’ déclarent 50 % des cadres interrogés. Tandis que reste des questionnés déclarent que ces prévisions ce font sur la base de la demande réelle (déclarent 25 % des cadres), et du programme d’activité (déclarent les 25 % qui restent).

Question n°10 : Dans le cadre de l’élaboration de votre budget respectez-vous la stratégie globale fixée par le siège ?

Figure n° 22 : Stratégie fixée par le siège

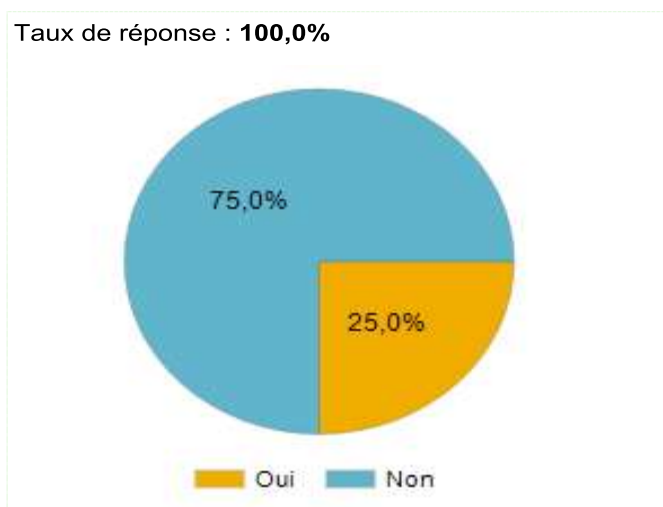


Source : établi par nos soins à partir des résultats de l’enquête, 2016.

Tous les départements qui élaborent le budget ne respectent pas la stratégie globale et les prévisions fixées par le siège. Et cela par ce que les prévisions réalisées par ce dernier sont beaucoup surestimer.

Question n°11 : Le suivi budgétaire prévoit-il des ré estimations systématiques ?

Figure n° 23 : ré estimations systématiques



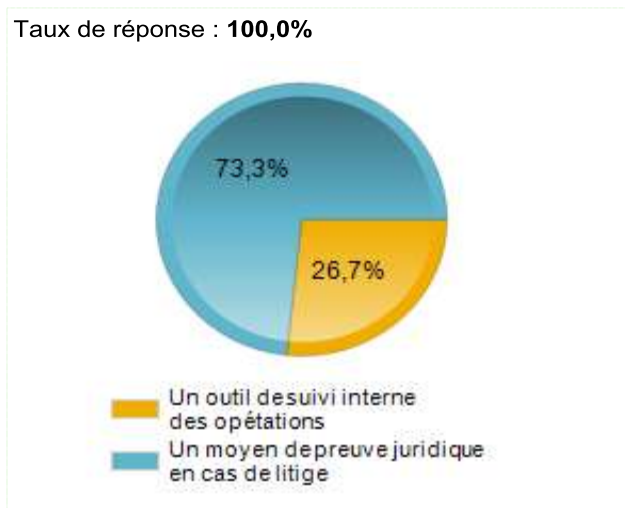
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l’enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

La majeure partie des chefs de service interrogés affirme l'absence des ré-estimations systématiques, et uniquement 25 % d'entre eux déclare le contraire. (L'existence des ré-estimations systématiques).

Question n°12: Que représente pour vous la comptabilité générale ?

Figure n° 24 : La comptabilité générale

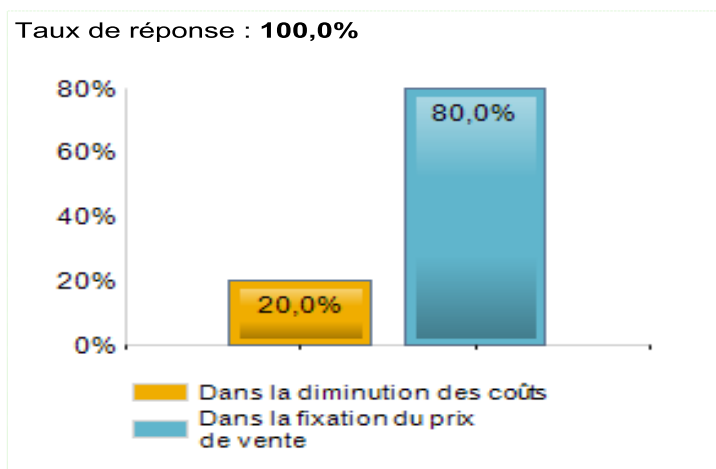


Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

La définition choisie pour la comptabilité générale par 73.3 % des interrogés est « le moyen de preuve juridique en cas de litige », et les autres la considèrent comme un outil de suivi interne des opérations.

Question n°13: Pensez-vous que la comptabilité analytique est un outil qui aide ?

Figure n° 25 : La comptabilité analytique



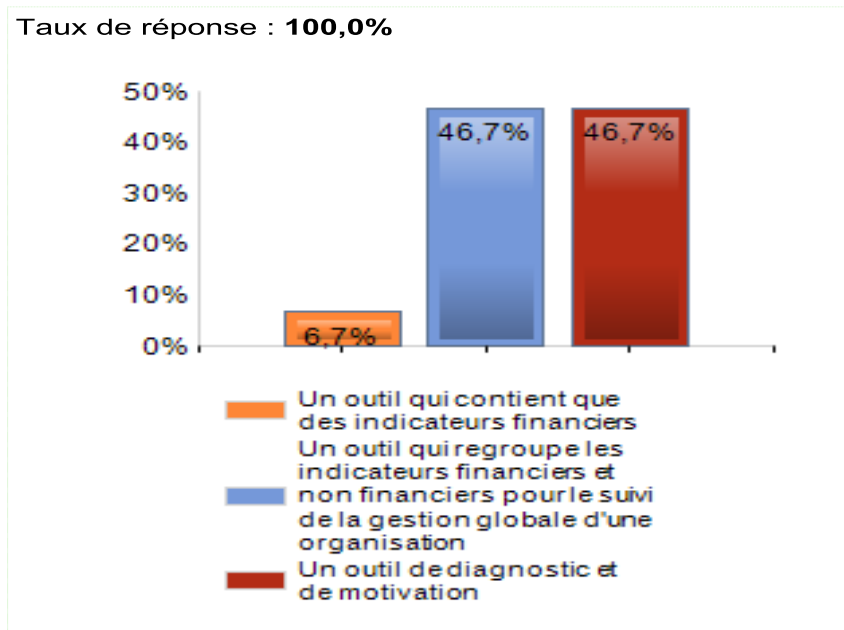
Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

La plupart des répondants sur notre questionnaire pensent que l'intérêt de la comptabilité analytique est la fixation du prix de vente, et seulement 20 % d'entre eux la considèrent comme un outil qui aide à la diminution des coûts.

Question n°14 : Le tableau de bord pour vous est ?

Figure n° 26 : Le tableau de bord



Source : établi par nos soins à partir des résultats de l'enquête, 2016.

Sur le graphe nous pouvons constater que seulement 6.7 % des interrogés voient le tableau de bord comme un outil qui contient que des indicateurs financiers, et le reste se partage entre ceux qui le défini comme un outil qui regroupe les indicateurs financiers et non financiers pour le suivi de la gestion globale d'une organisation, et ceux qui le voient comme outil de diagnostic et de motivation.

Dans le but de diagnostiquer le système de contrôle de gestion de l'UAB d'El-kseur nous avons fait appel aux outils de collecte de données (l'analyse documentaire, l'entretien et le questionnaire), ce qui nous a permis de conclure que :

- Les employés de l'UAB d'El-kseur possèdent des connaissances restreintes en matière de contrôle de gestion.
- L'absence d'un département contrôle de gestion à l'unité d'aliment de bétail d'El-kseur a une influence majeure sur l'application de ses outils.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Section 2 : Recommandations et mise en place des outils de contrôle de gestion efficient :

Afin de remédier aux incohérences constatées au sein de l'UAB d'El-kseur, on se permet de donner deux recommandations essentiels ;

1. La redéfinition d'une nouvelle méthode de calcul des prévisions :

L'unité d'aliment de bétail doit revoir ses prévisions et sa démarche d'élaboration du budget en utilisant une méthode plus rigoureuse et précis.

Exemple : Elaboration d'un budget des ventes

Nous essayerons de proposer une méthode statistique de prévision qui permette de suivre l'évolution des ventes des produits basé sur les ajustements, Cette méthode est connue par sa souplesse adaptative et sa facilité à mettre à jour la prévision de vente à court et moyen terme. C'est la méthode des moindres carrés.

1.1.Le logiciel utilisé :

Pour bien manipuler les données dans cette étude prévisionnelle des ventes, il est nécessaire d'utiliser un logiciel fiable et aisé, pour exécuter et analyser les données statistique et accompagné cette analyse par illustration graphiques. Pour cela, nous avons fait recours au logiciel qui s'appelle Excel. Il offre aux utilisateurs l'accès à de puissants outils statistiques, de prévision et des outils de modélisation.

« Excel est un programme informatique développé et distribué par Microsoft Corp. Il s'agit d'un logiciel qui permet de réaliser des tâches comptables et financières grâce à ses applications pour créer et travailler avec des feuilles de calcul ».¹

1.2.Analyse des ventes du produit Vaches laitières « V/L B17 (3709) » de l'UAB :

Afin d'élaborer les prévisions, nous allons étudier l'historique des ventes du produit « V/L B17 (3709) » de L'unité d'aliment de bétail d'El-kseur, et cela pour la période déroulant du janvier 2013 jusqu'à décembre 2015.

1.3.Modélisation :

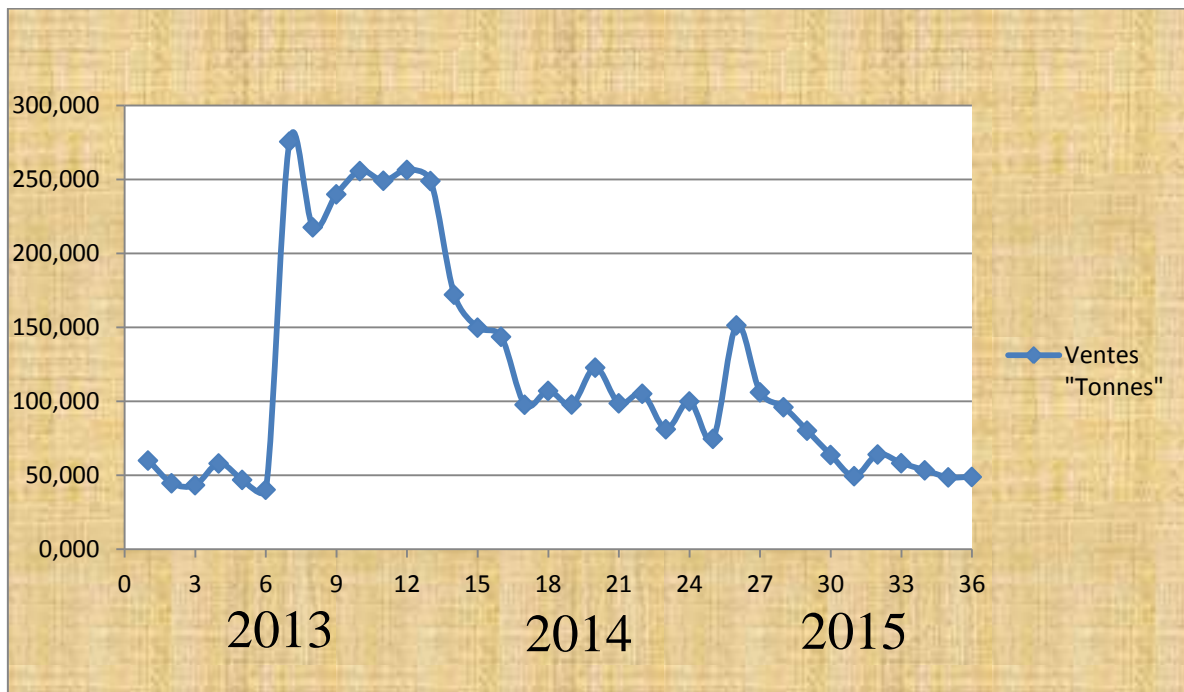
Pour bien analyser et expliquer ces ventes, et pour nous soutenir dans notre étude aux calculs des prévisions, nous avons utilisés le logiciel Excel grâce auquel nous avons pu constituer le graphique suivant qui représente l'évolution des ventes tout au long de ces trois dernières années (2013, 2014, 2015). Le graphique au dessous représente l'évolution des

¹ <http://lesdefinitions.fr/excel> (18/05/2016 à 01 :10)

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

ventes du produit « V/L B17 (3709) » en tonnes sur une période de trois ans, soit trente six observations mensuelles (voir annexe vii)

Figure n° 27 : Présentation de la série des ventes du produit « V/L B17 (3709) »



Source : Elaboré par nos soins avec le logiciel Excel

En étudiant les résultats obtenus avec le logiciel Excel dans la **figure n°27**, nous constatons que l'évolution des ventes du « V/L B17 (3709) » est valorisée en tonnage pendant ces trois dernières années.

D'après ce graphique nous pouvons observer une instabilité dans l'évolution des ventes du produit « V/L B17 (3709) ». Cette dernière représente d'une part une tendance à la croissance qui correspond aux deux saisons (l'été et l'automne), cette croissance est due au manque de nourritures végétales (espace vert). Et d'autre part une faible saisonnalité qui correspond aux deux autres saisons de l'année (le printemps et l'hiver).

1.4.Choix de la méthode

La nature des données dont nous disposons et son étude graphique nous permettront de prévoir l'existence d'une saisonnalité. Mais en analysant plus profondément l'historique des ventes nous pouvons constater que cette saisonnalité est parfois inexistante, et cela est dû aux stocks importants de nourritures végétales par les éleveurs. Pour ce fait et vu l'importance des prévisions de vente de ce produit, nous avons besoin d'une méthode adéquate, qui fournisse des prévisions plus proches que possibles des réalisations.

1.5.Le calcul de prévision pour « V/L B17 (3709) »

D'après l'analyse précédente la méthode que nous avons choisie pour cette série de données est la méthode des moindres carrés.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Il s'agit ici d'une technique qui consiste à trouver une fonction qui exprime la corrélation entre les ventes et le temps.

Cette fonction est du type $y = ax + b$ où y représente les ventes et x représente le temps.

Dans ce cas, la droite d'ajustement est celle qui est la plus proche de l'ensemble des points.

Elle minimise donc les écarts.

$$\text{Avec } a = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$$

$$\text{Et } b = \bar{y} - a\bar{x}$$

L'application de la méthode à l'aide de logiciel « Excel » (**voir annexe viii**) nous a rapporté les résultats suivants :

$$\bar{x} = 18.5 \qquad \bar{y} = 116.833$$

$$a = -2,4509 \qquad b = 162.175$$

$$Y = -2.4509x + 162.175$$

Et voici le détail des calculs des prévisions des ventes pour l'année 2016 en volume tel que l'unité de mesure est le tonnage.

$$\hat{Y}_{\text{janvier 2016}} = -2,4509 * 37 + 162.175 = 71,492 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{février 2016}} = -2,4509 * 38 + 162.175 = 69,041 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{mars 2016}} = -2,4509 * 39 + 162.175 = 66,590 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{avril 2016}} = -2,4509 * 40 + 162.175 = 64,139 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{mai 2016}} = -2,4509 * 41 + 162.175 = 61,688 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{juin 2016}} = -2,4509 * 42 + 162.175 = 59,237 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{juillet 2016}} = -2,4509 * 43 + 162.175 = 56,786 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{août 2016}} = -2,4509 * 44 + 162.175 = 54,335 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{septembre 2016}} = -2,4509 * 45 + 162.175 = 51,885 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{octobre 2016}} = -2,4509 * 46 + 162.175 = 49,434 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{novembre 2016}} = -2,4509 * 47 + 162.175 = 46,983 ;$$

$$\hat{Y}_{\text{décembre 2016}} = -2,4509 * 48 + 162.175 = 44,532 ;$$

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

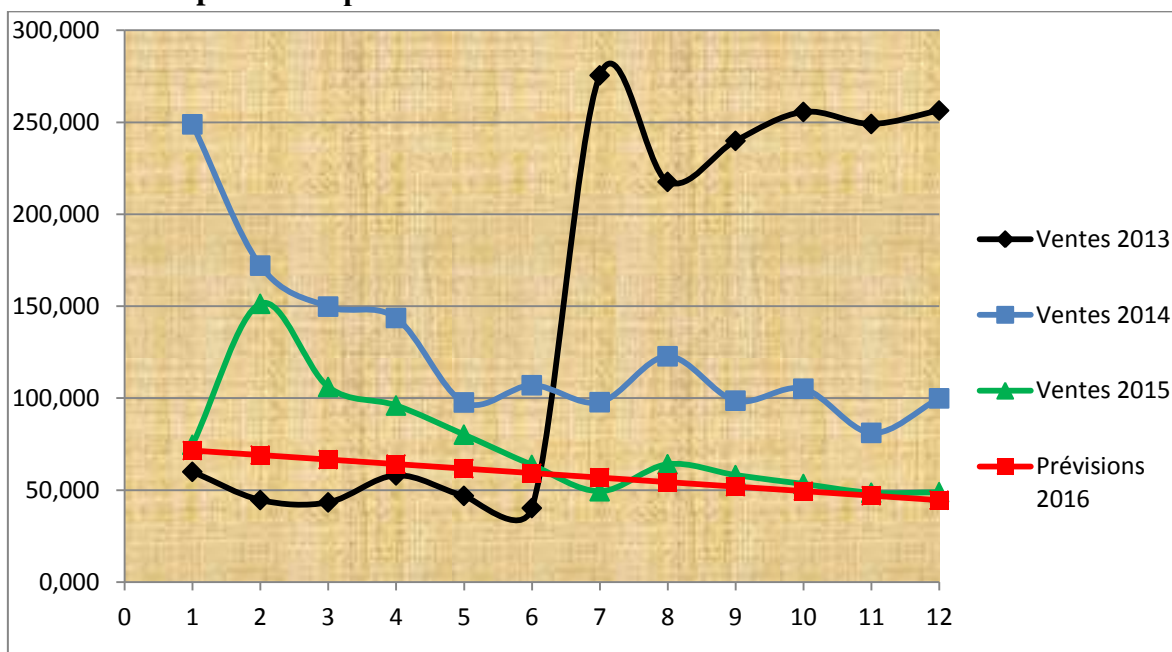
Les résultats obtenus sont résumés dans le tableau ci-après, que nous présentons dans la figure n° 28.

Tableau n° 9: Evolutions des ventes des années (2013, 2014 et 2015) et des prévisions pour l'année 2016

Temps / volume	Ventes 2013	Ventes 2014	Ventes 2015	Prévisions 2016
Janvier	59,960	248,900	74,640	71,492
Février	44,600	172,080	151,320	69,041
Mars	43,320	149,780	106,080	66,590
Avril	58,000	143,620	96,000	64,139
Mai	46,880	97,680	80,160	61,688
Juin	40,240	107,040	63,700	59,237
Juillet	275,520	97,820	49,400	56,786
Août	217,620	122,780	64,060	54,335
Septembre	239,920	98,640	58,160	51,885
Octobre	255,640	105,120	53,340	49,434
Novembre	249,100	81,120	48,580	46,983
Décembre	256,420	99,900	48,860	44,532

Source : Elaborer par nos soins

Figure n° 28 : Représentation des ventes des années (2013, 2014 et 2015) et des prévisions pour l'année 2016.



Source : Elaboré par nos soins

Ensuite après le calcul des prévisions des ventes pour le produit « V/L B17 (3709) », nous avons choisi d'effectuer une comparaison entre nos prévisions et les réalisations pour le premier trimestre (janvier, février, mars) de l'année 2016. Alors nous avons exposé les données en volume (prévisions des

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

ventes en tonnes de l'UAB d'El-kseur ainsi que les réalisations sont présentées dans l'annexe 'ix'), dans le tableau suivant ;

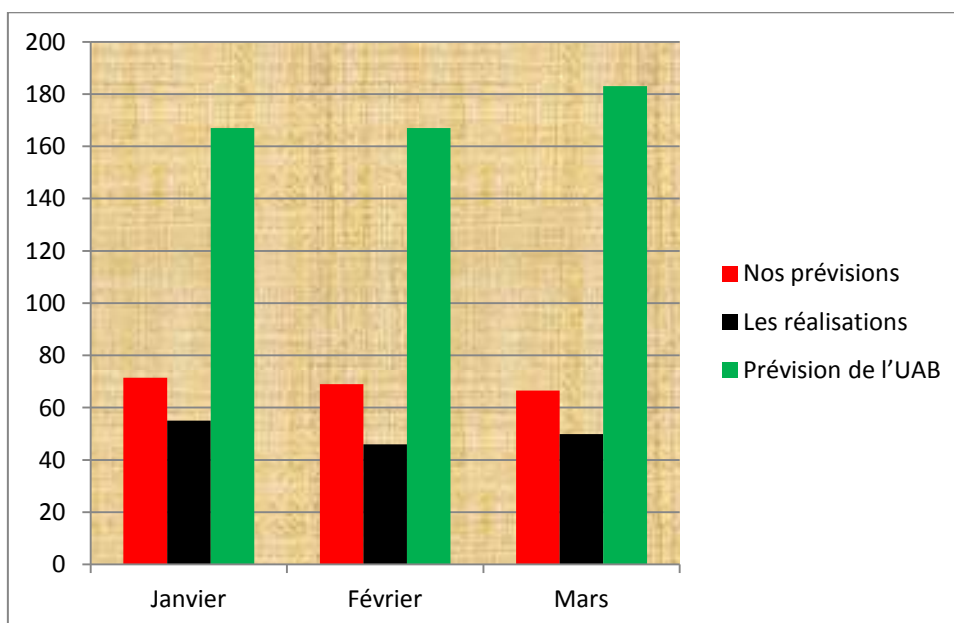
Tableau n° 10 : Prévisions et réalisations (premier trimestre 2016)

	Nos prévisions	Prévision de l'UAB	Les réalisations	TR/Nos prévisions	TR/réalisations de l'UAB
Janvier	71,492	167,000	55,000	76,93	32,93
Février	69,041	167,000	45,920	66,51	27,5
Mars	66,590	183,000	49,840	74,85	27,23

Source : Elaboré par nos soins

D'après le tableau au dessus, nous essayerons d'établir la figure suivante qui expose plus précisément la différence entre nos prévisions et celles de l'UAB d'El-kseur par rapport aux réalisations de l'entreprise.

Figure n° 29 : la comparaison entre les réalisations et les prévisions pour le produit « V/L B17 (3709) ».



Source : Elaboré par nos soins

Nous remarquons que les taux de réalisation de nos prévisions pour les mois de (janvier, février, mars) sont respectivement égaux à (76,93%, 66,51%, 74,85%) et les taux de réalisation des prévisions de l'UAB d'El-kseur pour la même période sont respectivement (32,93%, 27,5%, 27,23%), donc nous observons que les prévisions établies par nos soins sont

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

plus proche de la réalité, cela signifie la fiabilité de logiciel et de la méthode utiliser. Et le petit écart entre nos prévisions et les réalisations peut être justifié par la politique d'austérité suivie par l'état algérienne et la diminution des importations (loi de finance 2016). Sachant que la matière première « le Mais » qui est la composante principale pour la production du « V/L B17 (3709) » est importée de l'extérieur, alors cela pousse l'UAB à rationaliser sa production ainsi que ses ventes.

Une fois que l'entreprise a calculé ses prévisions de ventes futures, donc, elle a anticipé la demande future, elle peut établir son budget des ventes, élaborer les programme d'investissement, d'approvisionnement, de production et les frais de distribution correspondant aux objectifs définis par l'entreprise.

2. L'instauration d'un système comptabilité analytique :

L'unité d'aliment de bétail doit mettre en œuvre une méthode de comptabilité analytique pour mieux gérer et maîtriser ses coûts et les coûts des différentes fonctions, et calculer son coût de revient avec précision.

Sur la base des informations rassemblées, concernant le mois de mars 2016, nous essayerons de mettre en place une comptabilité au sein de cette entreprise. Notre choix concernant la méthode de calcul des coûts porte sur la méthode des centres d'analyse (sections homogènes).

Cette méthode comme nous l'avons déjà vu, consiste à distinguer entre les charges directes et les charges indirectes et au découpage de l'entreprise en centres d'analyse.

2.1.Découpage de l'entreprise en centres d'analyse

Nous procédons au découpage de l'Unité d'aliment de bétail El-kseur en sections principales et sections auxiliaires, comme suit :

✓ Sections principales

Les sections principales de l'entreprise sont :

- L'approvisionnement ;
- Le broyage ;
- Le mélange ;
- couture ;
- La distribution.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

✓ Sections auxiliaires

Les sections auxiliaires de l'entreprise sont :

- L' administration ;
- L'hygiène et sécurité ;
- L'entretien.

2.2.Détermination des différentes charges supportées par l'UAB d'El-keur

L'entreprise comprend les charges directes et les charges indirectes suivants ;

✓ Les charges directes

Les charges directes sont celles qu'on peut affecter directement aux coûts des produits et commandes. On distingue :

- *Les matières premières principales* : elles concernent le maïs, le Soja, l'orge, Issus de meunerie, CMV, Phosphate, calcaire.
- *Les matières premières secondaires* : Le sel, le riz,...etc.
- *Les accessoires de finition* : Sacs papiers, fil à coudre, étiquettes, ...etc.

✓ Les charges indirectes :

On ne peut pas affecter ces charges directement aux coûts des produits, car elles concernent plusieurs articles. Elles nécessiteront un calcul intermédiaire pour pouvoir être imputées aux coûts (répartition primaire et secondaire).

Les charges indirectes du mois de mars 2016, sont réparties comme suit :

C/61 : Services extérieurs = 447 101,70 DA

C/62 : Autres consommations = 3 052 982,80 DA

C63 = Charges de personnel = 3 922 645,06 DA

C/64 = Impôts et taxes et versements assimilés = 464 945,14 DA

C/65 = Autres charges opérationnelles = 13 840,00 DA

C66 = Charges financières = 177 320,40 DA

C/68 = Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur = 433 321,73 DA

2.3.La répartition des charges indirectes

Elle concerne la répartition primaire et la répartition secondaire.

✓ La répartition primaire

On répartit les charges indirectes entre les sections de l'entreprise (principales et secondaires), selon les clés de distribution qui constituent un pourcentage appliqué aux charges, en vue de les répartir entre les différents centres concernés.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

- ❖ Les services extérieurs se répartissent entre les centres de la manière suivante :
 - Administration : 50 %
 - L'hygiène et sécurité : 30 %
 - Maintenance : 5 %
 - Distribution : 15 %
- ❖ Les autres consommations se répartissent ainsi :
 - Administration 40 %
 - Hygiène et sécurité : 20 %
 - Approvisionnement : 10%
 - Couture : 10 %
 - Distribution : 20%
- ❖ Les charges de personnel suivent la répartition ci-après :
 - Administration : 45%
 - Hygiène et sécurité : 10%
 - Maintenance : 10%
 - Approvisionnement : 15%
 - Broyage : 5%
 - Mélange : 5%
 - Couture : 5%
 - Distribution : 5%
- ❖ Les impôts et taxes et versements assimilées et les autres charges opérationnelles sont destinés à la section administration.
- ❖ Les charges financière se partagent comme suit :
 - administration : 70%
 - distribution : 30%
- ❖ Les dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur se répartissent ainsi :
 - Administration : 20 %
 - Hygiène et sécurité : 4%
 - maintenance : 8 %
 - Approvisionnement : 18%
 - Broyage : 20%
 - Mélange : 20%
 - couture : 5%
 - distribution : 5%

✓ **La répartition secondaire**

La répartition secondaire s'effectue en transférant vers les centres principaux le volume des charges enregistrées dans les centres auxiliaires à partir des clés de répartition et en tenant compte d'éventuelles prestations réciproques.

2.4.Détermination de la nature des unités d'œuvre

Les unités d'œuvre pour chaque centre sont déterminées comme suit :

✓ **Centre approvisionnement**

On a choisi comme unité d'œuvre pour ce centre le nombre de tonnes de matières premières achetées.

Les achats de matières premières pour le mois de mars s'élèvent à **924** tonnes.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

✓ **Centre de production (Broyage, mélange, couture)**

L'unité d'œuvre choisie pour chacun de ces centres est le nombre des heures de main d'œuvre directe (MOD).

L'effectif total est de 63 agents, dont 15 ouvriers sont des producteurs directs, c'est-à-dire que leurs tâches sont prises en compte dans le processus de fabrication des produits et se répartissent comme suit :

- Atelier broyage : 5
- Atelier mélange : 6
- Atelier couture : 4

Il faut préciser que le nombre des heures travaillées par jours et par chaque ouvrier, à l'UAB d'El-kseur est de 7,5 heures, pour 22 jours ouvrables par mois.

✓ **Centre distribution**

Pour ce centre l'unité d'œuvre est 1000 DA de chiffre d'affaires réalisé. Le chiffre d'affaires du mois de mars est de 46 312 892,46 DA.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Tableau n° 11 : Répartition des charges indirectes du mois de mars 2016

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

2.5. Calcul du résultat analytique :

L'UAB d'El-kseur à vendue durant le mois de mars 2016 une quantité de 49,840 Tonnes, nous essayerons d'abord de déterminer son coût de revient selon cette méthode des centres d'analyse.

Tableau n° 12 : calcul du coût de revient pour « 49,840 tonnes » du produit V/L B17 (3709)

Elément	Quantités	Prix unitaire	Montant
Prix d'achat des matières premières utilisées			
Mais	10,4664	22984,70	240567,0641
Orge	20,9328	14436,00	302185,9008
Issus de Meunerie	7,476	12336,30	92226,1788
Tourteau de soja	8,4728	50843,30	430785,1122
Calcaire	0,9968	2400,00	2392,32
Phosphate	0,4984	56216,90	28018,50
Sel	0,4984	6000,00	2990,40
CMV V/L	0,4984	69900,00	34838,16
Prix d'achat des accessoires de finition			
Sacs papiers	997	28,00	27916
Fil à coudre	–	–	100
étiquettes	997	2,30	2293,10
Charges directes sur achats	–	–	–
Charges indirectes sur achats	320	1584,856	507153,92
Coût d'achat des matières premières et accessoires utilisées	–	–	1164312,74
Main d'œuvre directe de production	–	–	–
Amortissements directs	–	–	–
Charges indirectes de production			
Atelier broyage	60	2562,123	153727,38
Atelier mélange	40	2054,081	82163,24
Atelier couture	24	1594,858	38276,59
Coût de production	–	–	274167,21
Charges directes de distribution	–	–	4000,00
Charges indirectes de distribution	1 608,24	39,899	64167,1901
Coût de distribution	–	–	68167,19
Coût de revient	–	–	1506647,14

Source : Etablie par nos soins sur la base des données de l'UAB.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Remarques :

- Absence des charges directes d'approvisionnement
- Absence des stocks initiaux de produits et de matières premières.
- Absences de la main d'œuvre directe de production.
- Absences d'amortissements directs.
- Les charges directes de distribution s'élèvent à 4000,00 elles concernent les frais d'entretien des camions de transport du produit V/L B17 (3709)

En dernier lieu, il convient de calculer le résultat analytique que dégage cette commande, sachant que le chiffre d'affaires du mois de mars pour le produit V/L B17 (3709) est de : 1 608 240,56

Tableau n° 13: Calcul du résultat analytique de la quantité vendue "49,840 tonnes" du produit V/L B17 (3709)

Désignation	Montant
Prix de vente	1608240,56
Cout de revient	1506647,14
Résultat analytique	101593,42

Source : Etablie par nos soins sur la base des données de l'UAB.

En effet, l'entreprise réalise par la vente de « 49,840 » tonnes du produit V/L B17 (3709), un bénéfice de : **101593.42 da**

Conclusion :

Ce travail nous a permis de constater un manque de savoir dans la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficient par le service finance et comptabilité de l'UAB d'El-kseur. D'une part une existence d'une gestion budgétaire non pertinente et d'autre part une absence totale de l'outil comptabilité analytique.

En effet, il est nécessaire pour l'UAB d'El-kseur de suivre les recommandations et les techniques proposées précédemment qui sont jugées convenable après leurs applications. Et cela dans le but de garantir une meilleure gestion de l'entreprise.

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et Recommandations



Conclusion générale

Conclusion générale

La préoccupation majeure de toute entreprise est non seulement de devenir le leader de son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses semblables et mesurer la continuité de ses activités, pour ce faire, la maîtrise parfaite du système contrôle de gestion s'avère indispensable pour une meilleure planification et un meilleur suivi des tâches.

L'objectif principal de notre travail était celui de diagnostiquer le système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise publique, Pour déceler les failles afin de les maîtriser, et les forces pour les renforcer.

Dans un premier temps il est mis l'accent sur les bases de contrôle de gestion. Il est un processus, qui vise à garantir que les décisions stratégiques des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables. Il vise à rechercher et à mettre en place des méthodes, pour guider les actions vers un meilleur avenir. Le contrôle de gestion a un caractère de flexibilité, en effet sa pratique dépend de type de la structure organisationnelle dans laquelle elle se situe.

Le processus de contrôle de gestion commence par la fixation des objectifs, ces derniers qui seront arbitrés après une concrétisation sur le terrain et dans le cas d'une présence d'un écart des actions correctives seront mise en place. Ce processus nécessite l'utilisation d'une gamme d'outils à titre d'exemple ; la comptabilité générale, la comptabilité analytique la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

Notre enquête menée sur le terrain ; bien qu'elle soit trop courte, nous a permis de concrétiser notre fondement théorique et comprendre la nécessité du contrôle de gestion dans les entreprises, par sa mise en place dans l'UAB d'El-kseur.

Nous déduisons alors que ;

Le système de contrôle de gestion a pour objectif l'atteinte des différents résultats ciblés par l'organisation.

La mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion est fortement liée à la capacité des dirigeants à motiver les acteurs du terrain et à les inciter à adhérer à cette démarche. Sinon le système de contrôle de gestion se limitera à l'élaboration d'outils sans effets.

Cependant, en tenant compte de notre sujet de recherche, nous pouvons souligner à travers les lectures et les deux enquêtes (entretien, questionnaire) effectuées au sein de l'entreprise publique UAB d'El-kseur, après avoir évidemment traité les données, Elles nous ont permis d'une part d'infirmer la 1^{ère} hypothèse qui stimule que les outils mis à la disposition des contrôleurs de gestion sont assez pertinents pour assurer l'atteinte de ses objectifs. Du fait la non pertinence de la gestion budgétaire et l'absence de la comptabilité analytique qui est jugée importante, voir indispensable pour la phase suivi des réalisations. Et d'autre part de confirmer la 2^{ème} hypothèse qui stipule le manque de formations sur les techniques et outils de contrôle gestion.

Conclusion générale

Notre étude présente certaines limites notamment aux contraintes relatives à la durée (30 jours seulement au sein de l'entreprise), le manque de coopération et d'ouverture de la population enquêtée ainsi que la confidentialité des informations au sein de l'unité d'aliments de bétail.

Plusieurs axes de recherche peuvent être exploités sur le contrôle de gestion dans les entreprises publiques. La redéfinition d'une nouvelle méthode de calcul des prévisions et l'instauration d'un système de comptabilité analytique au sein de l'UAB d'El-kseur peuvent être parmi les axes à développer.



Bibliographie

1. Ouvrages

- ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : *Contrôle de gestion, manuel et applications*, Edition Dunod, Paris, 2007.
- BENDIB (Rachid) : *Microéconomie, traitement mathématique + exercices avec corrigés détaillés*, éditions Dar EL-Ouloum, Annaba. 2011
- BOUGHABA (Abdellah) : *comptabilité analytique d'exploitation*, tome1, Editions BERTI, Tipaza, 1991.
- BOUGHABA (Abdellah), *comptabilité analytique d'exploitation*, tome2, Editions BERTI, Tipaza, 1991.
- BOUQUIN (Henry) et KUSZLA (Catherine) : *le contrôle de gestion*, Edition Puf, 10^{ième} édition, Paris, 2014.
- DE RONGE (Yves), CERRADA (Karine): *contrôle de gestion*, Edition PEARSON, 3^{ième} édition, Paris, 2012.
- DJERBI(Zouhair), (Xavier) DURAND, (Catherine) KUSZLA, *Contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 2014.
- DORIATH (Brigitte): *Contrôle de gestion », en 20 fiches*, Edition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008.
- GUERDJ (N) : *le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise*, organisation, Paris, 2000.
- HAMMAM (Moussa), *Comptabilité générale 150 exercices d'applications avec corrigés types*, Edition le savoir, Tizi ouazou, 2011.
- HELENE (L) et alii : *contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Édition Dunod, 4^{ième} Edition, Paris, 2013.
- Hilton (R.W) et alii : *Comptabilité de gestion et contrôle des coûts, Stratégies des décisions en entreprises*, traduit par Georges LANGLOIS, groupe de boeck, 1^{re} édition, Paris, 2010.
- HIRSCH (D) et alii : *Le grand livre du contrôle de gestion*, éditions Eyrolles, Paris, mai 2013.
- LANGLOIS (L) et BONNIER (C) et BRINGER (M) : *contrôle de gestion, collection LMD et professionnel*, Editions Foucher, Paris, 2006.
- LOCHARD. (J): *La comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité*, Organisation, Paris, 1998.
- Toufik (saada) et alii : *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, 3^{ème} édition, Paris, 2008.

2. Dictionnaires :

- *Encyclopédie de gestion et du management*, Sous la direction de (Hobert) LE DUFF, Editions DALLOZ, Paris, 1999.
- BEZBAKH (Pierre) et GHERARDI (Sophie): *Dictionnaire de l'économie*, Larousse, Espagne, 2011.

3. Travaux universitaires :

- MAHMOUDIA (Mehenna) : *L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique Algérienne*, mémoire de magister en management des entreprises, Université Mouloud MAMMARI de Tizi-ouzou, 2012.
- *Manuel de marketing fondamental*, EHEC Alger, 2013.

4. Journaux :

- Le courrier d'Algérie, N° 3312, 19/01/2015.

5. Sites Web :

- http://lexinter.net/DZ/entreprises_publices_economiques.htm
- <http://www.bourselogistique.ma/stockage-marchandise.html>
- <http://www.esc-alger.dz/contribution%20ensgnt/hemissi/SUPPORT-DE-COURS-DOMAINES-DE-LA-SPHERE-PUBLIQUE.pdf>
- <http://maperformance.blogspot.com/>



ANNEXES

Annexe 'v' : Guide d'entretien Avec les chefs de départements de L'UAB d'EL-kseur

Fiche signalétique :

1/ Quelle est votre formation / parcours ?

.....

2/ Quel poste occupez-vous au sein de l'UAB d'El-kseur ?

.....

3/ Depuis combien de temps occupez-vous ce poste ?

.....

Les questions à poser vont se faire selon des axes :

Axe n°1 : Contexte, Objectifs, Stratégies

Question n° 01 : Quels sont les métiers exercés par L'UAB d'El-kseur ?

.....

Question n° 02 : Quels en sont les facteurs clés de succès ou bien les forces ? Les menaces et les facteurs de risques de l'UAB d'El-kseur ?

.....

Question n° 03 : Quelles stratégies définissez-vous pour assurer les facteurs clés de succès et lutter contre les menaces potentielles ?

.....

Question n° 04 : Quels sont les réalités du pouvoir dans l'entreprise ?

.....

Question n° 05 : Qui dispose de la meilleure vision de l'ensemble de l'entreprise ? En dehors du DG ?

.....

Axe n° 02 : Le contrôle de gestion

Question n° 01 : Quelle est la définition la plus appropriée à accorder au contrôle de gestion au sein de L'UAB ?

.....

.....

Axe n° 02 : Organisation du contrôle de gestion

Question n° 01 : Le contrôle de gestion à l'UAB s'appuie-t-il sur un système d'organisation fiable ?

.....

Question n° 02 : A qui est rattaché le contrôleur de gestion ? Quelles sont des relations hiérarchiques et fonctionnelles ?

.....

Question n° 03 : Comment est assurée la coordination entre les unités ? Par des normes relevant de la conception du système de contrôle de gestion, où plutôt par le contrôle d'exécution ?

.....

Question n° 04 : Pensez-vous que le contrôleur de gestion est un carrefour de l'information, ou qu'il est le principal canal de l'information ?

.....

Axe n° 03 : Système de planification

Question n° 01 : Le contexte dans lequel évolue l'entreprise se prête-t-il à une planification mensuelle ? Annuelle ? Pluriannuelle ?

.....

Question n° 02 : Le budget découle-t-il d'un plan d'action donné ? Ou se fait par rapport aux résultats de l'année précédente ?

.....

Question n° 03 : L'ordre des étapes suivies dans la construction budgétaire est-il efficace ?

.....

Question n° 04 : Le suivi budgétaire prévoit-il des ré estimations systématiques ?

.....

Question n° 05 : Les objectifs fixés sont-ils réalisables ?

.....

Question n° 06 : Existe-il de grands écarts ? Si c'est oui quelles sont les principales causes de ces écarts ?

.....

.....

Axe n° 04 : L'UAB d'El-kseur et les autres outils de contrôle de gestion

Question n° 01 : Existe-il une comptabilité analytique à L'UAB ?

.....

Question n° 02 : Existe- il un tableau de bord propre à l'activité de L'UAB ?

.....

.....

'vi' Questionnaire :

Cette étude s'inscrit dans le cadre de l'élaboration d'un mémoire de fin cycle pour l'obtention d'un master en sciences commerciales, option : distribution et supply chain management à l'école des hautes études commerciales (EHEC ex INC), conduit dans le but d'étudier le système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise publique.

Je vous prie de bien nous accorder quelques minutes de votre temps afin de nous permettre d'enrichir notre travail en vous garantissant l'anonymat de vos réponses.

Je vous remercie pour votre collaboration.

Les chefs de services des autres départements face au contrôle de gestion :

1/ Le contrôle de gestion est-elle une fonction indispensable selon vous ?

- Oui Non

2/ Quel est le rôle principal du contrôleur de gestion selon vous?

- Réalisation des prévisions budgétaires Analyse des écarts
 Aide à la prise de décision

3/ Quels intérêts apportés par le contrôle de gestion à l'organisation selon vous?

- La coordination entre les différents services et départements La gestion de l'entreprise
 La résolution des conflits internes Le pilotage de l'activité

4/ Les techniques du contrôle de gestion sont selon vous?

- Innées Acquises

5/Pensez vous que les contrôleurs de gestion ont un pouvoir dans l'entreprise ?

- Oui Non

6/Y' a t-il des prestations que vous souhaitez recevoir de contrôle de gestion ?

- Non oui

Si 'oui' précisez :

Les chefs de services face à la gestion budgétaire

7/Elaborez vous un budget au niveau de votre département ?

- Oui Non

Si Non allez à la question n°12

8/Le budget élaboré par votre département sert-il selon vous ?

- à planifier à motiver
 à mesurer les performances

9/Vos prévisions en matière de recettes et dépenses sont réalisées sur la base de ?

- La demande réelle Des réalisations de l'année budgétaire précédente
 Le programme d'activité

10/Dans le cadre de l'élaboration de votre budget respectez-vous la stratégie globale fixée par le siège ?

- Oui Non

11/Le suivi budgétaire prévoit-il des estimations systématiques ?

- Oui Non

Les chefs de service face aux autres outils de contrôle de gestion

12/Que représente pour vous la comptabilité générale ?

- Un outil de suivi interne des opérations Un moyen de preuve juridique en cas de litige

13/Pensez-vous que la comptabilité analytique est un outil qui aide ?

- Dans la diminution des coûts Dans la fixation du prix de vente

14/Le tableau de bord pour vous est ?

- Un outil qui contient que des indicateurs financiers Un outil de diagnostic et de motivation
 Un outil qui regroupe les indicateurs financiers et non financiers pour le suivi de la gestion globale d'une organisation

Annexe 'viii' : Méthode des moindres carrées

B	C	D	E	F	G	H
V/L B17 (379)						
Mois	Mois "Xi"	Ventes en tonnes "Yi"	(Xi - X̄)	(Yi - Ȳ)	(Xi - X̄)(Yi - Ȳ)	(Xi - X̄)²
Janvier	1	59,960	-17,5	-56,873	995,2833333	306,25
Février	2	44,600	-16,5	-72,233	1191,85	272,25
Mars	3	43,320	-15,5	-73,513	1139,4566667	240,25
Avril	4	58,000	-14,5	-58,833	853,0833333	210,25
Mai	5	46,880	-13,5	-69,953	944,37	182,25
Juin	6	40,240	-12,5	-76,593	957,4166667	156,25
Juillet	7	275,520	-11,5	158,687	-1824,8966667	132,25
Août	8	217,620	-10,5	100,787	-1058,26	110,25
Septembre	9	239,920	-9,5	123,087	-1169,3233333	90,25
Octobre	10	255,640	-8,5	138,807	-1179,8566667	72,25
Novembre	11	249,100	-7,5	132,267	-992	56,25
Décembre	12	256,420	-6,5	139,587	-907,3133333	42,25
Janvier	13	248,900	-5,5	132,067	-726,3666667	30,25
Février	14	172,080	-4,5	55,247	-248,61	20,25
Mars	15	149,780	-3,5	32,947	-115,3133333	12,25
Avril	16	143,620	-2,5	26,787	-66,9666667	6,25
Mai	17	97,680	-1,5	-19,153	28,73	2,25
Juin	18	107,040	-0,5	-9,793	4,896666667	0,25
Juillet	19	97,820	0,5	-19,013	-9,506666667	0,25
Août	20	122,780	1,5	5,947	8,92	2,25
Septembre	21	98,640	2,5	-18,193	-45,48333333	6,25
Octobre	22	105,120	3,5	-11,713	-40,99666667	12,25
Novembre	23	81,120	4,5	-35,713	-160,71	20,25
Décembre	24	99,900	5,5	-16,933	-93,13333333	30,25
Janvier	25	74,640	6,5	-42,193	-274,2566667	42,25
Février	26	151,320	7,5	34,487	258,65	56,25
Mars	27	106,080	8,5	-10,753	-91,40333333	72,25
Avril	28	96,000	9,5	-20,833	-197,9166667	90,25
Mai	29	80,160	10,5	-36,673	-385,07	110,25
Juin	30	63,700	11,5	-53,133	-611,0333333	132,25
Juillet	31	49,400	12,5	-67,433	-842,9166667	156,25
Août	32	64,060	13,5	-52,773	-712,44	182,25
Septembre	33	58,160	14,5	-58,673	-850,7633333	210,25
Octobre	34	53,340	15,5	-63,493	-984,1466667	240,25
Novembre	35	48,580	16,5	-68,253	-1126,18	272,25
Décembre	36	48,860	17,5	-67,973	-1189,533333	306,25
Σ	666	4206,000			-9521,74	3885

Graphie Moindres carrées Feuil5 Feuil1 Feuil2 Feuil3

Moyenne				
\bar{x}	18,5	a=	-2,451	$a = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$
\bar{y}	116,83333	b=	162,17	

**Annexe 'ix' : Nos Prévisions de ventes ainsi que les réalisations de l'UAB d'El-kseur
(pour l'année 2016) « V/L B17 (3709) »**

Mois	Réalisations	Prévisions 2016 Y= ax+b
Janvier	55,000	71,492
Février	45,920	69,041
Mars	49,840	66,590
Avril	/	64,139
Mai	/	61,688
Juin	/	59,237
Juillet	/	56,786
Août	/	54,335
septembre	/	51,885
octobre	/	49,434
novembre	/	46,983
décembre	/	44,532



Table des matières

Tables des matières

Résumé

Dédicaces

Remerciements

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale.....01

Chapitre I : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion.....03

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion et les structures

d'organisation.....03

1. Notions de bases sur le contrôle de gestion.....03

1.1. Historique et définition de contrôle de gestion.....03

1.1.1. Historique de contrôle de gestion.....03

1.1.2. Définition du contrôle de gestion04

1.2. Le contrôle et le contrôle de gestion05

1.2.1. La notion de contrôle05

1.2.2. Typologie du contrôle.....06

1.2.3. Le processus de contrôle de gestion07

1.2.4. Les finalités du contrôle de gestion.....08

1.2.5. Le contrôleur de gestion.....08

2. Le contrôle de gestion et l'organisation.....10

2.1. L'organisation entrepreneuriales.....10

2.1.1. Structure et environnement de l'organisation entrepreneuriale.....10

2.1.2. Stratégie de l'organisation entrepreneuriale.....10

2.1.3. Forces et faiblesses d'une organisation entrepreneuriale.....10

2.1.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans l'organisation

Entrepreneuriale.....11

2.2. L'organisation mécaniste11

2.2.1. Structure et environnement de l'organisation mécaniste.....11

2.2.2. Stratégie d'une organisation mécaniste.....11

2.2.3. Forces et faiblesses d'une organisation mécaniste.....11

2.2.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation

Mécaniste.....12

2.3. L'organisation divisionnaire	12
2.3.1. Structure et environnement de l'organisation divisionnaire.....	12
2.3.2. Stratégie d'une organisation divisionnaire.....	12
2.3.3. Forces et faiblesses de la stratégie divisionnaire.....	12
2.3.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation Divisionnaire.....	13
2.4. L'organisation professionnelle.....	13
2.4.1. Structure et environnement de l'organisation professionnelle.....	13
2.4.2. Stratégie d'une organisation professionnelle.....	13
2.4.3. Forces et faiblesses d'une organisation professionnelle.....	13
2.4.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestions dans une organisation Professionnelle.....	14
2.5. L'organisation innovatrice.....	14
2.5.1. Structure et environnement d'une organisation innovatrice.....	14
2.5.2. Stratégie d'une organisation innovatrice.....	14
2.5.3. Forces et faiblesses d'une organisation innovatrice.....	14
2.5.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation innovatrice	15
2.6. L'organisation missionnaire.....	15
2.6.1. Structure et environnement d'une organisation missionnaire.....	15
2.6.2. Stratégie d'une organisation missionnaire.....	15
2.6.3. Forces et faiblesses d'une organisation missionnaire.....	15
2.6.4. Le contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion dans une organisation Missionnaire.....	16
Section 2 : Les outils de contrôle de gestion.....	17
1. La comptabilité générale :.....	17
1.1. Définition.....	17
1.2. Rôle de la comptabilité générale.....	17
1.3. Les insuffisances de la comptabilité générale.....	17
2. La comptabilité analytique.....	18
2.1. Définition de la comptabilité analytique.....	18
2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique.....	19
2.3. Concepts de bases de la comptabilité analytique.....	20
2.3.1. La notion de charge.....	20
2.3.2. Notion de coût.....	21
2.4. Les méthodes de la comptabilité analytique.....	23
2.4.1. La méthode des coûts complets.....	23
2.4.2. La méthode des coûts partiels.....	28
2.4.3. Imputation rationnelle des charges fixes.....	30
2.4.4. Méthode des coûts Standards.....	31
3. La gestion budgétaire.....	32
3.1. Définition de la gestion budgétaire	32
3.2. Définition d'un Budget.....	32
3.3. Elaboration des budgets.....	32

3.4. Intérêts des budgets.....	32
3.5. Limites des budgets.....	33
4. Tableau de bord.....	33
4.1. Définition d'un tableau de bord.....	33
4.2. Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord.....	33
4.3. Intérêts d'un tableau de bord.....	34
4.4. Limite d'un tableau de bord.....	34

Conclusion.....34

Chapitre II : L'organisme d'accueil et les procédures de gestion.....35

Section 1 : Historique et organisation de l'entreprise publique 'UAB d'El- kseur'	35
1. Le secteur public.....	35
1.1. Les composantes du secteur public.....	35
1.2. Le contrôle de gestion dans le secteur public.....	35
1.2.1. Les organisations du service public.....	35
1.2.2. Les entreprises publiques économiques.....	36
2. l'organisme d'accueil.....	38
2.1. Historique de l'organisme.....	38
2.2. Situation géographique.....	38
2.3. Missions et objectifs	39
2.4. Organisation générale de l'organisme d'accueil	39
2.4.1. Organigramme de L'UAB	39
2.4.2. Présentation des différentes structures	41
2.5. La contrôle de gestion au sein de l'UAB d'El-kseur.....	42
2.5.1. La place du contrôle de gestion au sein de l'UAB d'El-kseur.....	42
2.5.2. La présentation de l'organigramme du département finance et comptabilité.....	42
Section 2 : Procédures de gestion à l'UAB d'El-kseur.....	44
1. Processus d'achat.....	44
1.1. Généralités	44
1.2. Déroulement chronologiques d'une opération d'achat.....	44
1.2.1. Le choix du fournisseur	44
1.2.2. La facturation et la livraison de la commande.....	44
1.2.3. La réception de la commande.....	45
1.2.4. L'entrée en stock.....	45
1.3. Déroulement comptable.....	46
2. Processus de stockage.....	47
2.1. Le rôle de la gestion des stocks	48
2.2. Les mouvements d'entrées et de sorties de stocks.....	48
3. Processus de production.....	50
3.1. La réception des matières premières.....	50

3.1.1. La réception des matières premières en vrac	50
3.1.2. La réception des matières premières en sacs.....	50
3.2. Sorties de stock pour l'exploitation.....	50
3.3. Transformation d'input en output.....	50
4. Processus de vente	51
4.1. L'opération de vente	51
4.2. Enchaînement de l'opération de vente.....	51
Conclusion.....	52

Chapitre III : Diagnostic du système contrôle de gestion de l'UAB et

Recommandations.....	54
Section 1 : Diagnostic de système de contrôle de gestion d'UAB d'El-kseur.....	54
1. Présentation de l'enquête	54
1.1. Présentation des méthodes	54
1.1.1. Les entretiens	54
1.1.2. Le questionnaire	54
1.2. La taille d'échantillon.....	55
1.2.1. Les entretiens	55
1.2.2. Le questionnaire.....	55
1.3. Les raisons du choix des personnes	55
1.3.1. Entretien	55
1.3.2. Questionnaire.....	55
1.4. La durée de l'enquête	55
1.4.1. Les entretiens	55
1.4.2. Le questionnaire.....	56
1.5. Mode de traitement	56
1.5.1. Les entretiens	56
1.5.2. Le questionnaire	56
1.6. Limites de l'enquête	56
2. Analyse des résultats de l'enquête	56
2.1. Commentaires et analyse des résultats de l'entretien	56
2.2. Commentaires et analyse des résultats de questionnaire	57
Section 2 : Recommandations et mise en place des outils de contrôle de gestion efficient	65
1. La redéfinition d'une nouvelle méthode de calcul des prévisions	65
1.1. Le logiciel utilisé	65
1.2. Analyse des ventes du produit Vaches laitières « V/L B17 (3709) » de l'UAB	65
1.3. Modélisation	65
1.4. Choix de la méthode.....	66
1.5. Le calcul de prévision pour « V/L B17 (3709) ».....	66

2. L'instauration d'un système comptabilité analytique	70
2.1. Découpage de l'entreprise en centres d'analyse	71
2.2. Détermination des différentes charges supportées par l'UAB d'El-keur.....	71
2.3. La répartition des charges indirectes	71
2.4. Détermination de la nature des unités d'œuvre.....	72
2.5. Calcul du résultat analytique.....	75

Conclusion.....	76
------------------------	-----------

Conclusion générale.....	77
---------------------------------	-----------

Bibliographie.

Annexes.