République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère d'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Ecole Supérieure de Management Tlemcen

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en science de gestion

Spécialité : Management financier & Management et stratégie d'entreprise

Thème :

Le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts : *Cas de l'entreprise publique de transport SETRAM Sidi Bel Abbès*

Présenté par :

Melle. TERRAH Baya Ikhlas & M.TIGHENIFI Mohammed

Soutenu le :11/06/2026

Devant le jury composé de :

Nom et Prénom	Grade	Qualité
1- Khaldi Mohamed	Professeur	Président
2- BOURI Sarah	Professeure	Encadrante
3- Senouci Bereksi Imane	Professeure	Examinatrice

Année universitaire : 2025/2026

Remerciements

Avant toute chose, nous rendons grâce à Dieu Tout-Puissant, pour nous avoir accordé la santé, la patience, la force et la persévérance nécessaires à la réalisation de ce mémoire. Sans Sa volonté, rien n'aurait été possible.

Nous avons l'honneur et le plaisir de présenter nos profonds remerciements à notre encadrante, Professeure ***BOURI Sarah****, pour la qualité de son encadrement exceptionnel, sa disponibilité, ses conseils précieux, ses orientations avisées et le temps qu'elle nous a généreusement accordé tout au long de la préparation de ce mémoire. Ses remarques pertinentes ont été essentielles pour mener à bien cette recherche.*

Que ***les membres du jury*** *trouvent ici l'expression de nos sincères remerciements pour avoir accepté d'examiner et d'évaluer notre travail. Nous exprimons également notre gratitude à l'ensemble de nos enseignants qui nous ont accompagnés tout au long de notre cursus universitaire, sans exception.*

Nous tenons aussi à remercier particulièrement Monsieur ***Moulay Ali****, qui a été présent à chaque étape de la rédaction de ce mémoire. Son accompagnement bienveillant, ses explications précieuses et son soutien indéfectible ont été bien plus qu'une aide professionnelle ils ont été un véritable moteur de courage et de motivation tout au long de ce travail. Que ce mémoire soit le témoignage de notre profonde reconnaissance., ainsi que tout le personnel de* ***SETRAM*** *qui nous a facilité la tâche d'intégration au sein de l'établissement.*

Nous tenons à adresser un remerciement tout particulier et sincère à ***Zohor****, dont la contribution précieuse et le soutien constant tout au long de la rédaction de ce mémoire ont été d'une aide inestimable. Ta générosité et ta disponibilité sans faille ont profondément marqué ce travail.*

Enfin, nos profonds remerciements vont à toutes les personnes qui nous ont aidés et soutenus, de près ou de loin, pour l'achèvement de ce travail, notre famille, nos amis, dont le soutien moral et les encouragements ont été d'un grand réconfort tout au long de ce parcours.

Merci à vous tous*.*

Dédicace

À moi-même : Pour chaque nuit blanche, chaque larme silencieuse et chaque doute surmonté. Pour le courage que j'ai trouvé au fond de moi dans les moments où tout semblait impossible. Pour avoir tenu bon, loin de chez moi, avoir quand même continué. Ce mémoire est la preuve que j'étais plus forte que mes peurs, et je suis fière de la femme que je suis devenue.

À ma chère mère, Rabia et À mon cher père, Omar : *Ma mère,* Tu es mon port d'attache, ma boussole et ma plus grande force. Dans les moments où le doute m'envahissait, c'est ton visage que je voyais, ta voix que j'entendais et ton amour que je ressentais. Tu as tout donné sans jamais rien demander en retour. Tu as porté mes rêves comme si c'étaient les tiens, et tu m'as appris que l'amour véritable ne connaît ni la distance ni la fatigue. Je t'aime au-delà de ce que les mots peuvent exprimer. *Mon papa,* Tu m'as enseigné la valeur du travail acharné, l'importance de l'honnêteté et la noblesse de la persévérance. Chacun de tes conseils est gravé en moi comme une lumière qui m'oriente dans chaque pas de ma vie. Ta confiance en moi a été mon bouclier dans les moments les plus difficiles. Ce diplôme est autant le tien que le mien.

À mon frère Sido, Ma belle-sœur Wissam, Ma sœur Zohor et Mon beau-frère Sofiane : Vous êtes ma joie, mon équilibre et ma maison où que je sois. Merci pour votre amour sans condition et votre présence réconfortante dans chacun de mes moments. Ma زهور, ma complice, mon soutien le plus précieux dans la rédaction de ce mémoire. Tu as été là à chaque étape, à chaque besoin d'aide. Ce travail porte une part de toi, et je ne l'oublierai jamais

À ma nièce et neveux Kenza, Younes, Abdeljalil et Omar Junior : Vous avez rempli ma vie d'une lumière que rien ne peut égaler. Chacun de vos sourires a été ma raison de continuer dans les moments les plus difficiles. Vous êtes ma joie la plus pure et mon bonheur le plus sincère.

À toi, Maram et mes amies Aya et Maria : *Maram*, tu es la sœur que ma mère n'a pas portée mais que la vie m'a donnée. Tu occupes une place unique et irremplaçable dans mon cœur une place que personne d'autre ne pourra jamais prendre. *Aya,* deux ans à mes côtés et tu es devenue une sœur que la vie m'a offerte, merci d'être là dans les moments où j'en avais le plus besoin. *Maria*, merci pour ta présence sincère et ton amour fidèle. Votre amitié est l'un des plus beaux cadeaux que ces années m'aient offerts

À mon binôme Mohammed : Merci pour ces cinq années de collaboration sérieuse et fructueuse. Ce mémoire est le fruit d'un travail commun mené avec rigueur et engagement, et je te suis reconnaissante pour ta contribution tout au long de ce parcours académique

Baya

Dédicace

***Mon père Benali et ma mère Naïma**, mes piliers, mes repères, mes forces silencieuses… Merci pour votre amour inépuisable, vos sacrifices quotidiens, et votre foi en moi, même quand moi je doutais. Vous avez tout donné sans jamais rien demander en retour, et c'est grâce à vous que je suis là aujourd'hui. Mon plus grand souhait est de vous rendre fiers, de tout faire pour vous, et de réaliser, même en partie, vos rêves car vous méritez le monde entier. Rien de tout cela n'aurait été possible sans vous. Ce travail est aussi le vôtre.*

***À mes sœurs Djenatt et Imene**, et à leurs **époux Nordine et Oussama**, merci pour vos sourires, votre tendresse, votre présence et ces petites attentions qui m'ont donné du courage, même dans les moments les plus difficiles. Vous êtes tout pour moi mon refuge, ma force, ma famille au sens le plus profond du terme. Avoir à mes côtés des sœurs comme vous et des beaux-frères aussi bienveillants est une chance que je ne cesserai jamais de chérir. Vous êtes une lumière dans ma vie, et votre soutien a été un ancrage précieux tout au long de ce parcours.*

***À mes adorables nièces Aïcha, Rima et Hanaa**, et à **mon neveu Mohammed** (mon mini moi), vous êtes la joie pure, le sourire spontané, l'énergie qui recharge l'âme. Chacun de vos éclats de rire a été une bouffée de bonheur dans les moments de fatigue. Je vous aime infiniment.*

***À mon binôme, Baya**, cinq ans de travail, de doutes et de victoires partagées et nous voilà au bout du chemin. Merci pour ta collaboration sans faille, ta motivation constante et ton esprit d'équipe remarquable. Ces cinq années de complicité ont fait de toi bien plus qu'un binôme : une vraie partenaire de vie universitaire. Travailler à tes côtés a été une source d'inspiration et de soutien précieux.*

***À mes chers amis Alaa, Habib et Yousra**, que j'adore, merci pour vos encouragements, vos éclats de rire, vos mots justes et votre présence dans les bons comme dans les mauvais moments. Votre amitié m'a portée bien plus que vous ne l'imaginez. Je vous souhaite un avenir plein de joie, de bonheur, de réussite et de sérénité. Que Dieu vous garde et vous protège.*

*Ce mémoire vous est dédié, à vous tous**.***

MOHAMMED

Sommaire

Introduction Générale	**1**
Chapitre I. Cadre conceptuel du contrôle de gestion	**10**
Introduction	**11**
Section (01) : Le concept de contrôle de gestion.	**12**
Section (02) : Rôle et compétences du contrôleur de gestion.	**21**
Section (03) : Les outils du contrôle de gestion.	**24**
Conclusion	**46**
Chapitre II. L'optimisation des coûts et le contrôle de gestion en fonction des structures de marché	**47**
Introduction	**48**
Section (01) : Concepts et classification des coûts	**49**
Section (02) : Méthode de calcul des coûts et les centres de responsabilité	**58**
Section (03) : Contrôle de gestion selon les structures de marché	**73**
Conclusion	**81**
Chapitre III. Diagnostic du système de contrôle de gestion et l'optimisation des coûts : Cas de la SETRAM de Sidi Bel Abbès.	**82**
Introduction	**83**
Section (01) : Présentation générale de l'organisme d'accueil	**84**
Section (02) : L'organisation et le fonctionnement du contrôle de gestion de la SETRAM	**90**
Section (03) : Le contrôle de gestion au service de l'optimisation des coûts à la SETRAM	**105**
Conclusion	**119**
Conclusion Générale	**120**

LISTE DES TABLEAUX

Liste des tableaux

N° du tableau	Titre du tableau	Page
Chapitre I		
(I.1)	Les qualités techniques et humaines du contrôleur de gestion	**22**
(I.2)	Les rôles nouveaux et classiques de contrôle de gestion	**24**
(I.3)	La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	**35**
Chapitre II		
(II.1)	Comparaison des structures de marché et du rôle du contrôle de gestion	**80**
Chapitre III		
(III.1)	Segmentation analytique des centres de coûts (Unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès)	**98**
(III.2)	Exemple de canevas renseigné : Budget opérationnel, fonctionnel (OPEX)	**100**
(III.3)	Exemple de canevas renseigné : Budget d'Investissement (CAPEX)	**101**
(III.4)	Tableau de suivi des engagements budgétaires (DRYS)	**103**
(III.5)	Tableau de bord de pilotage des coûts à l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés (T2 2023, en KDA)	**106**
(III.6)	Analyse des écarts budgétaires Charges significatives (T2 2023, en KDA)	**109**
(III.7)	Tableau de bord de pilotage stratégique	**111**
(III.8)	Tableau (III.8) : Tableau de bord des KPI du contrôle de gestion au sein de la SETRAM Sidi Bel Abbès (T2 2022 / T2 2023)	**112**
(III.9)	Tableau de bord de pilotage des charges inéligibles (T2 2023, en KDA)	**113**
(III.10)	Tableau de bord d'analyse de la performance	**115**
(III.11)	Tableau d'Analyse longitudinale du Coût par voyageur	**117**
(III.12)	Tableau d'Analyse longitudinale de Taux de couverture des charges totales par le CA	**119**
(III.13)	Tableau d'Analyse longitudinale de Taux de subventionnement	**120**

LISTE DES FIGURES

LISTE DES FIGURES

N° de la figure	Titre de la figure	Page
Chapitre I		
(I.1)	Selon le modèle d'Anthony	**13**
(I.2)	Balanced Scorecard, tableau de bord prospectif	**14**
(I.3)	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	**20**
(I.4)	Les étapes du cycle plan/budget	**25**
(I.5)	L'articulation des budgets	**30**
(I.6)	Diagramme de procédure budgétaire	**31**
(I.7)	Les écarts des résultats	**32**
(I.8)	Démarche de construction du tableau de bord	**41**
Chapitre II		
(II.1)	Le champ d'application du coût.	**51**
(II.2)	Le contenu du coût	**52**
(II.3)	Le moment de calcul du coût	**52**
(II.4)	Répartition primaire des charges	**61**
(II.5)	Inefficacité X	
(II.6)	Courbes de réaction stratégique en situation de duopole (équilibre de Cournot)	**74**
Chapitre III		
(III.1)	Les objectifs de la SETRAM	**86**
(III.2)	L'organigramme de la société (SETRAM).	**88**
(III.3)	L'organigramme du service finance.	**89**
(III.4)	La méthode SWOT de la SETRAM	**94**
(III.5)	Évolution des coûts à l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès (T2 2023, en KDA)	**108**
(III.6)	Analyse des Charges significatives	**111**
(III.7)	Analyse des KPI du contrôle de gestion au sein de la SETRAM Sidi Bel Abbès	**114**
(III.8)	Analyse des charges inéligibles (T2 2023, en KDA)	**116**
(III.9)	Analyse de l'évolution des couts par voyageur	**116**
(III.10)	Analyse de l'évolution de taux de non-consommation budgétaire	**117**

(III.11)	Analyse de l'évolution de taux absorption subvention	**118**

LISTE DES ANNEXES

Liste des annexes

N° de l'annexe	Titre de l'annexe	Page
A.1	Questionnement	**133**
A.2	Plateforme DRYS	**136**
A.3	Revue de performance	**136**

LISTE DESABREVIATIONS

Liste des abréviations

ABC	Activity-Based Costing (Comptabilité par activités)
ABB	Activity-Based Budgeting (Budgétisation par activités)
ABM	Activity-Based Management (Management par les activités)
BFR	Besoin en Fonds de Roulement
CA	Chiffre d'Affaires
CAPEX	Capital Expéditeurs (Budget d'Investissement)
CB	Canevas Budgétaire
CCG	Contrôle de Gestion Central
CG	Contrôle de Gestion
CF	Charges Fixes
CR	Centre de Responsabilité
CUO	Coût de l'Unité d'Œuvre
CV	Charges Variables
DG	Direction Générale
DGA	Direction Générale Adjointe
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
EMA	Entreprise du Métro d'Alger
ERP	Enterprise Resource Planning (Progiciel de Gestion Intégré)
FR	Fonds de Roulement
GMAO	Gestion de Maintenance Assistée par Ordinateur
IF	Infrastructure (Maintenance des Infrastructures)
KDA	Milliers de Dinars Algériens
KPI	Key Performance Indicators (Indicateurs Clés de Performance)
LC	Lettre de Cadrage
MR	Matériel Roulant
OPEX	Operational Expenditures (Budget Opérationnel)
PDR	Pièces De Rechange
PE	Production de l'Exercice
PIDR	Provision Indemnité de Départ à la Retraite
QMRS	Qualité, Management, Risques et Sécurité
RAF	Responsable de l'Administration et des Finances

RATP	Régie Autonomes des Transports Parisiens
ROI	Return On Investment (Retour sur Investissement)
RS	Répartition Secondaire
RP	Répartition Primaire
S1	Semestre 1
SBA	Sidi Bel Abbès
SETRAM	Société d'Exploitation des Tramways
SI	Système d'Information
SIG	Soldes Intermédiaires de Gestion
SMI	Système de Management Intégré
SPA	Société Par Actions
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
T	Trésorerie
TDABC	Time-Driven Activity Based Costing
TRO	Taux de Réalisation des Objectifs
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UO	Unité Opérationnelle
UVA	Unités de Valeur Ajoutée
VA	Valeur Ajoutée

Introduction Générale

Introduction Générale

Dans un environnement économique globalisé, caractérisé par une forte concurrence, de nouvelles technologiques et des marchés en constante évolution, les entreprises sont confrontées à des défis majeurs liés à la maîtrise des coûts, à l'optimisation des ressources et à l'amélioration continue de leur performance organisationnelle. La capacité à anticiper, planifier et piloter efficacement les activités constitue un facteur déterminant pour garantir la rentabilité, l'efficience opérationnelle et la pérennité des entreprises.

En Algérie, malgré des avancées notables dans la gouvernance et la gestion des entreprises, quelle que soit leur nature, publique ou privée, de nombreuses organisations restent confrontées à des difficultés structurelles et organisationnelles, notamment en matière de pilotage stratégique des coûts, de coordination des ressources et de prise de décision.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion apparaît comme un instrument stratégique incontournable. Il ne se limite pas à la surveillance : il constitue un processus systématique et dynamique de planification, de suivi, de pilotage et d'évaluation de la performance économique. Son objectif est de fournir aux décideurs des informations fiables, pertinentes et exploitables, favorisant la maîtrise des charges, la rationalisation des ressources et l'amélioration de la performance financière. Comme le rappelle l'adage populaire : *« Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux »*, soulignant que la confiance doit s'accompagner d'un pilotage rigoureux et d'une surveillance proactive pour éviter les dérives et maximiser la création de valeur. Les outils essentiels du contrôle de gestion, tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, les tableaux de bord et les indicateurs de performance, constituent des leviers majeurs pour assurer une efficience opérationnelle, un pilotage stratégique et une prise de décision managériale éclairée.

L'optimisation des coûts, dimension centrale du contrôle de gestion, vise à analyser, rationaliser et maîtriser les dépenses, à identifier les sources d'inefficience et à mettre en œuvre des mécanismes permettant une utilisation optimale des ressources. Elle dépasse la simple réduction des charges : elle constitue un levier pour renforcer la rentabilité, la compétitivité et la durabilité des activités de l'entreprise dans un environnement incertain et exigeant.

Afin d'illustrer concrètement le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts, cette étude se concentre sur la société SETRAM, acteur majeur du transport urbain par tramway en Algérie. En tant qu'opérateur stratégique, la SETRAM est confrontée à des enjeux

financiers et opérationnels considérables, notamment la maîtrise des coûts d'exploitation, l'efficience des processus internes et l'amélioration de la performance économique globale. L'analyse de ce cas permettra de démontrer comment le contrôle de gestion, par ses méthodes et outils, contribue à optimiser les coûts, renforcer la performance économique et améliorer la qualité du pilotage interne.

- **Les études précédentes**

Dans le cadre de notre recherche sur le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts, nous avons pris en considération plusieurs travaux antérieurs portant sur la contribution du contrôle de gestion à la performance financière, économique et organisationnelle des entreprises publiques et privées. Ces études constituent une base de référence essentielle pour la compréhension de notre thématique, en mettant en évidence l'importance du contrôle de gestion comme levier stratégique de pilotage, d'efficacité et de rationalisation des coûts.

KORIB, Naïma et KERZABI, Abdelatif (2015) ont réalisé une étude intitulée Contrôle de gestion : analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privée. (korib & kerzabi , 2015) Leur objectif principal était d'analyser les différences de pratiques du contrôle de gestion entre deux entreprises algériennes de la région de Tlemcen, opérant toutes deux dans le secteur du BTPH (Bâtiment, Travaux Publics et Hydraulique) mais différant par leur statut juridique (l'une publique, l'autre privée). L'étude s'appuie sur une méthodologie comparative rigoureuse, fondée sur l'observation directe et l'analyse des outils de pilotage employés (budgets, indicateurs, tableaux de bord, systèmes d'information et ratios financiers). Les résultats mettent en évidence que, bien que les deux structures recourent à certains outils de gestion, leur usage et leur niveau d'intégration diffèrent significativement selon la nature juridique, dans le secteur public, le contrôle de gestion est fortement formalisé, rattaché directement à la direction générale, et orienté vers le respect des procédures. Dans le secteur privé, il est souvent intégré au service comptable et tend à être réduit à un simple suivi financier rétrospectif. En conclusion, l'étude souligne que le contrôle de gestion demeure partiel et inégalement développé au sein des structures algériennes. Son efficacité est souvent entravée par plusieurs facteurs, notamment un manque d'indépendance du contrôleur, une faible culture analytique et, spécifiquement dans les entreprises privées, l'absence de comptabilité analytique.

De leurs côtés, **BENABED et GUEDECHE KHALED (2016)** ont concentré leur étude sur le contrôleur de gestion et le processus budgétaire, cherchant à démontrer la contribution

essentielle du contrôleur à la réussite du processus budgétaire et, par extension, à l'amélioration de la performance des entreprises. (BENABED & GUEDECHE , 2016) Les auteurs ont privilégié une approche théorique et descriptive, s'appuyant sur une analyse documentaire approfondie. Ils ont mobilisé des travaux antérieurs et des modèles conceptuels pour examiner le rôle du contrôleur de gestion à travers chaque phase du processus budgétaire, allant de la planification initiale à l'évaluation finale. L'étude souligne que le processus budgétaire est un outil fondamental de planification, de coordination et de contrôle. Il permet d'optimiser l'utilisation des ressources et d'assurer la cohérence entre la stratégie globale et les actions opérationnelles. Le contrôleur de gestion y endosse le rôle clé de « chef d'orchestre », étant responsable de l'animation de la procédure, du conseil aux responsables, de l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations, et de la proposition d'actions correctives. En conclusion, les auteurs estiment que la réussite du processus budgétaire dépend à la fois de la pertinence des objectifs fixés et de l'efficience de l'allocation budgétaire. Ils insistent sur le fait que le contrôleur de gestion, bien qu'indispensable, ne peut garantir à lui seul le succès du dispositif sans l'implication active et complète de l'ensemble des acteurs organisationnels.

Par ailleurs, **ALI BELHADJ Yassine et NECIB Ahmed (2021)**, ont mené une étude approfondie sur l'importance cruciale des systèmes de contrôle de gestion dans l'entreprise économique. (Ali & Necib, 2021) Leur recherche visait à démontrer que le contrôle de gestion constitue un élément central du processus managérial, essentiel pour renforcer la performance globale de l'organisation. S'appuyant sur une approche théorique et analytique, les auteurs présentent les principaux concepts, typologies (contrôle réactif, proactif, par le clan, par le marché, par la bureaucratie, etc.) et outils du contrôle de gestion, en soulignant la nécessité de leur adaptation selon les contingences organisationnelles. Ils mobilisent notamment les modèles de Simons (1995) et de Bouquin (2004) pour illustrer que le contrôle de gestion n'est pas un concept universel, mais qu'il est fortement conditionné par la stratégie, la structure et la culture de chaque entreprise. Les résultats de l'étude mettent en évidence que les méthodes modernes, notamment l'Activity-Based Costing (ABC), permettent une meilleure allocation des ressources et optimisent le pilotage de la performance. En conclusion, les auteurs confirment que le contrôle de gestion joue un rôle stratégique essentiel qui dépasse le simple suivi comptable, en soutenant activement la prise de décision et la compétitivité de l'entreprise.

De leur côté, **ELKTIRI Lahoussine et JAOUHARI Lhassane (2022)**, ont analysé la contribution spécifique du contrôle de gestion au pilotage de la performance financière, en se

focalisant sur les méthodes de calcul des coûts dans le contexte des banques marocaines. (ELKTIRI & JAOUHARI, 2022) Les auteurs ont employé une méthodologie mixte (paradigme positiviste aménagé) comprenant deux phases, exploratoire ; entretiens semi-directifs menés auprès de seize contrôleurs de gestion pour contextualiser le modèle théorique. Et confirmatoire ; étude quantitative auprès d'un échantillon de 110 contrôleurs de gestion issus de neuf banques marocaines, avec analyse des données via les logiciels SPSS et SmartPLS. Les résultats empiriques confirment que la méthode des coûts complets et la méthode Activity-Based Costing (ABC) constituent des outils de contrôle de gestion hautement efficaces, contribuant significativement à la fois au pilotage et à l'amélioration de la performance financière bancaire. L'étude conclut que, malgré son rôle de levier essentiel de performance, l'efficacité du contrôle de gestion dans les banques marocaines est limitée par deux contraintes majeures : la confidentialité de l'information et certaines contraintes organisationnelles spécifiques au secteur bancaire.

L'étude **de FAHAS Mohammed (2023),** s'est penchée sur l'impact du contrôle de gestion sur l'amélioration de la performance des entreprises à travers l'usage des indicateurs non financiers. (FAHAS , 2023) L'auteur a adopté une méthodologie quasi-quantitative reposant sur une approche adductive. Cette démarche combine une analyse théorique approfondie du contrôle de gestion et une étude empirique menée auprès d'un échantillon de 200 entreprises algériennes. La recherche démontre que l'intégration des indicateurs non financiers tels que la satisfaction client, la qualité, l'innovation et la productivité est cruciale. Elle permet de mieux saisir les facteurs clés de la performance et d'assurer une cohérence renforcée entre les objectifs stratégiques et opérationnels. Les résultats soulignent que ces indicateurs complètent efficacement les données financières et constituent des leviers essentiels du pilotage global de la performance. Cependant, leur adoption reste limitée en Algérie par le manque de structuration des dispositifs et la faible sensibilisation des entreprises à leur potentiel.

DAHO Kheireddine (2023) a examiné la contribution des outils de comptabilité de gestion dans la maîtrise et la réduction des coûts au sein des entreprises économiques, à travers une étude de cas appliquée à la société SONATRACH. (Kheireddine, 2023) La recherche vise à comprendre comment ces outils assurent une gestion efficiente des coûts, en établissant une comparaison entre les méthodes traditionnelles (coûts complets, budgets) et les outils modernes (méthode Activity-Based Costing et coût cible). L'analyse du cas SONATRACH démontre

que l'adoption d'outils modernes, tels que la comptabilité par activités (ABC), permet une détermination plus précise des coûts et une meilleure allocation des ressources. Ces résultats facilitent la prise de décision stratégique et le maintien de la position compétitive de l'entreprise sur le marché. En conclusion, l'étude souligne l'importance cruciale d'une intégration stratégique des outils de comptabilité de gestion (traditionnels comme modernes) pour optimiser la gestion des coûts dans un environnement économique en constante évolution.

- **Problématique de l'étude**

Dans ce travail de recherche, nous nous sommes intéressés à étudier le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM. Cette réflexion découle du constat selon lequel la maîtrise des coûts et la gestion efficace des ressources constituent aujourd'hui des enjeux majeurs pour la pérennité des organisations.

De ce fait, tout au long de ce mémoire, nous tenterons de répondre à la problématique suivante : «***Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM ?***»

Nous avons formulé les questions de recherche suivantes. Celles-ci visent à explorer progressivement les dimensions théorique, opérationnelle et analytique de notre étude, en mettant en relation le cadre conceptuel du contrôle de gestion et sa mise en pratique au sein de la SETRAM.

- Quels sont le rôle, les objectifs et les principaux outils du contrôle de gestion ?
- Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à la surveillance et au pilotage des coûts au sein de la SETRAM ?
- Dans quelle mesure le contrôle de gestion permet-il à la SETRAM d'améliorer l'efficacité de sa gestion et d'optimiser durablement ses coûts ?

- **Hypothèses de l'étude :**

Dans cette optique, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

- **H1 :** Le contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans l'optimisation des coûts à la SETRAM en améliorant la planification, le suivi budgétaire et la prise de décision managériale.
- **H2 :** Le contrôle de gestion exerce une influence négligeable sur l'optimisation des coûts à la SETRAM.

- **L'objectif de l'étude :**

L'objectif principal de ce mémoire est de démontrer, à travers l'étude de cas de l'entreprise SETRAM, comment le contrôle de gestion constitue un levier concret et essentiel pour l'optimisation des coûts. Il s'agira, dans un premier temps, d'analyser le rôle et les fondements du contrôle de gestion en précisant ses concepts, ses outils notamment la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord ainsi que ses finalités.

Sur cette base, le travail vise à évaluer la manière dont ces outils contribuent à une meilleure maîtrise des charges, à l'amélioration de la performance économique et à l'efficacité du pilotage interne. En outre, cette étude s'attachera à apprécier la qualité et la fiabilité des informations issues du contrôle de gestion et leur influence sur la prise de décision managériale. Enfin, il s'agira d'identifier les limites et les leviers d'amélioration du dispositif actuel afin de déterminer si le contrôle de gestion représente, pour la SETRAM, un véritable instrument d'optimisation des coûts ou si son impact reste freiné par des contraintes organisationnelles et structurelles.

- **L'importance de l'étude :**

L'importance de cette étude réside dans le fait qu'elle aborde une problématique essentielle pour les entreprises algériennes, à savoir la maîtrise et l'optimisation des coûts dans un contexte économique en mutation. Le contrôle de gestion, en tant qu'outil de pilotage et de décision, occupe une place stratégique dans l'amélioration de la performance organisationnelle. En effet, il permet non seulement de suivre et d'évaluer les résultats financiers, mais aussi d'orienter les actions vers une utilisation optimale des ressources. La SETRAM, société algérienne chargée de l'exploitation et de la maintenance des tramways, fait face à des exigences élevées en matière de gestion et d'efficacité opérationnelle. Dans ce cadre, la maîtrise des coûts représente un enjeu crucial pour assurer la continuité du service, la rentabilité et la pérennité de ses activités. Cette étude se justifie donc par son apport à la compréhension du rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance économique et la rationalisation des dépenses, tout en proposant des pistes d'optimisation adaptées au contexte des entreprises algériennes.

- **Raisons du choix du sujet :**

Nous avons choisi ce sujet pour plusieurs raisons, dont les plus importantes sont :

- Ce sujet de mémoire s'inscrit dans le prolongement de nos spécialités en management financier et en management stratégique des entreprises, nous permettant d'approfondir les compétences acquises au cours de notre formation.
- L'étude du contrôle de gestion met en évidence les leviers d'optimisation des coûts et de performance, aidant les entreprises à améliorer leur rentabilité et leur efficacité interne.
- Dans le secteur des services et de la logistique urbaine, les entreprises comme la SETRAM font face à des contraintes opérationnelles importantes, rendant le contrôle de gestion essentiel pour assurer la maîtrise des charges et la pérennité des activités.

- **Démarche méthodologique :**

La démarche méthodologique adoptée dans ce travail repose sur une combinaison d'approches descriptive, analytique et déductive. Dans un premier temps, la méthode descriptive a permis de présenter le cadre théorique du contrôle de gestion et ses principaux outils, en précisant leur rôle dans le pilotage de la performance et la maîtrise des coûts. Ensuite, la méthode analytique a consisté à examiner le cas de la SETRAM à travers l'étude de son système de contrôle de gestion, en s'appuyant sur des données recueillies auprès des responsables administratifs et financiers, ainsi que sur l'analyse de documents internes. Enfin, la méthode déductive a été utilisée pour interpréter les résultats obtenus et tirer des conclusions sur l'efficacité du dispositif existant. Cette approche a permis de vérifier les hypothèses de recherche et de formuler des recommandations visant à renforcer le rôle du contrôle de gestion comme levier d'optimisation des coûts et d'amélioration de la performance globale de la SETRAM.

- **La structure de l'étude :**

Dans le cadre de cette étude, notre travail est structuré en trois chapitres complémentaires. Les deux premiers chapitres constituent le cadre théorique de la recherche, tandis que le troisième chapitre est consacré à une étude de cas menée au sein de l'entreprise SETRAM, à partir des données collectées sur le terrain.

Le premier chapitre est consacré à l'analyse du contrôle de gestion et à son rôle dans la performance organisationnelle. Il vise à poser les bases conceptuelles nécessaires à la compréhension du sujet. La première section traite des fondements et des missions du contrôle de gestion, en mettant l'accent sur sa définition, son évolution, le rôle du contrôleur de gestion et sa place dans le système organisationnel. La deuxième section aborde les objectifs et les finalités du contrôle de gestion, notamment son rôle dans le pilotage de la performance, l'aide à la prise de décision et l'amélioration de l'efficacité interne. Enfin, la troisième section présente les principaux outils du contrôle de gestion, à savoir la comptabilité analytique, la gestion budgétaire ainsi que les tableaux de bord et les indicateurs de performance.

Le deuxième chapitre porte sur la gestion des coûts en tant que levier d'optimisation de la performance économique. La première section est dédiée aux concepts fondamentaux et à la classification des coûts, en abordant leurs caractéristiques, leur typologie ainsi que les notions d'objet de coût et d'inducteurs de coûts. La deuxième section analyse les principales méthodes de calcul et d'analyse des coûts, incluant la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels et les méthodes modernes telles que l'Activity Based Costing (ABC). La troisième section est consacrée à l'étude du contrôle de gestion selon les structures de marché. Elle met en lumière la façon dont les caractéristiques concurrentielles du marché, telles que le monopole, le duopole et l'oligopole, influencent les mécanismes de contrôle, les priorités managériales ainsi que les instruments de maîtrise des coûts.

Le troisième chapitre a pour objectif de confronter les apports théoriques à la réalité pratique à travers une étude de cas réalisée au sein de l'entreprise SETRAM. La première section présente l'entreprise, son historique, son organisation interne ainsi que les enjeux économiques et la structure des coûts propres au secteur du transport urbain. La deuxième section expose la démarche méthodologique adoptée, en précisant la nature de la recherche, les techniques de collecte des données et les limites de l'étude. Enfin, la troisième section est consacrée à la présentation, à l'analyse et à l'interprétation des résultats obtenus. Elle porte, d'une part, sur le fonctionnement du contrôle de gestion, l'élaboration et le suivi budgétaire, ainsi que l'analyse et l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM, et, d'autre part, sur la discussion des hypothèses formulées et la proposition de recommandations visant à optimiser durablement les coûts et à renforcer l'efficacité du contrôle de gestion.

Chapitre (I).

Cadre conceptuel du contrôle de gestion

Introduction du chapitre

Le contrôle de gestion constitue aujourd'hui un pilier fondamental de la gouvernance des entreprises, en particulier dans un contexte caractérisé par une forte instabilité économique et une exigence accrue de performance. Il ne se limite pas à un simple suivi des coûts ou des budgets, mais s'inscrit dans une logique globale d'alignement entre les flux financiers, les ressources opérationnelles et les objectifs stratégiques de création de valeur actionnariale, ainsi, il participe à l'amélioration de la prise de décision et au pilotage efficace des organisations.

L'évolution du contrôle de gestion s'appuie sur les transformations des théories organisationnelles et des pratiques managériales, qui ont progressivement élargi ses missions. De la fonction de contrôle a posteriori, il est devenu un outil d'anticipation et de pilotage, intégrant des mécanismes tels que l'analyse des écarts budgétaires, le suivi des indicateurs de performance (KPI) et l'évaluation de la rentabilité à travers des instruments comme le ROI. Cette mutation traduit l'importance du contrôle de gestion dans la recherche d'efficience et efficacité ainsi la compétitivité.

Par ailleurs, le contrôle de gestion repose sur un ensemble de compétences et d'outils permettant d'assurer la cohérence entre les prévisions et les réalisations, tout en contribuant à l'optimisation des coûts et à la pérennité financière de l'entreprise. Le contrôleur de gestion devient ainsi un acteur clé, à la fois analyste, conseiller et partenaire stratégique des dirigeants.

À cet effet, dans ce chapitre, nous aborderons dans une première section le concept de contrôle de gestion, en mettant en évidence ses fondements et ses principales définitions. Ensuite, la deuxième section sera consacrée à l'analyse du rôle et des compétences du contrôleur de gestion en tant qu'acteur central du pilotage et de la prise de décision. Enfin, la troisième section portera sur les outils du contrôle de gestion, en présentant les instruments prévisionnels, les outils de suivi de réalisation ainsi que les outils d'appui contribuant à l'optimisation des coûts et au renforcement de la performance globale de l'entreprise.

.

Section (01) : Le concept de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion constitue une fonction essentielle au sein de l'entreprise, permettant d'assurer la cohérence entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles. Il s'inscrit dans une démarche globale de pilotage de la performance, en intégrant à la fois des dimensions financières, organisationnelles et décisionnelles. .

Son évolution, étroitement liée aux transformations de l'environnement économique et aux avancées des théories managériales, a conduit à élargir son champ d'application, passant d'un simple outil de contrôle à un véritable système d'aide à la décision et d'anticipation.

1. Historique et définition de contrôle de gestion

1.1. Historique et évolution du contrôle de gestion

Afin de mieux comprendre le contrôle de gestion, il est essentiel d'analyser son évolution dans le temps ainsi que les différentes approches qui ont contribué à sa construction. Cette analyse permet de saisir les mutations de cette fonction et son adaptation aux exigences croissantes des société modernes.

a. LE DEBUT DU XXème SIECLE (Naissance du contrôle de gestion)

Le contrôle de gestion trouve ses origines au début du XX^{e} siècle, dans un contexte marqué par la croissance des grandes entreprises industrielles. Selon Henri Bouquin (2011), son émergence est liée aux travaux anglo-saxons sur le *management control* et à l'apparition des structures décisionnelles, qui ont rendu nécessaire la mise en place de mécanismes formalisés de pilotage de la performance.

Cette évolution s'est concrétisée de manière significative dans les années 1920, notamment au sein du groupe General Motors, à travers le modèle Sloan–Brown. Ce modèle a conduit à la mise en place de méthodes de contrôle reposant sur l'analyse *a posteriori* des résultats financiers. À cette époque, le contrôleur de gestion était un contrôleur financier assimilé à un surveillant par un travail a postériori des résultats (KERVILLER & KERVILLER, 2006, p. 08)

b. LES ANNEES 50 ET 60 (Les années instrumentales) :

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

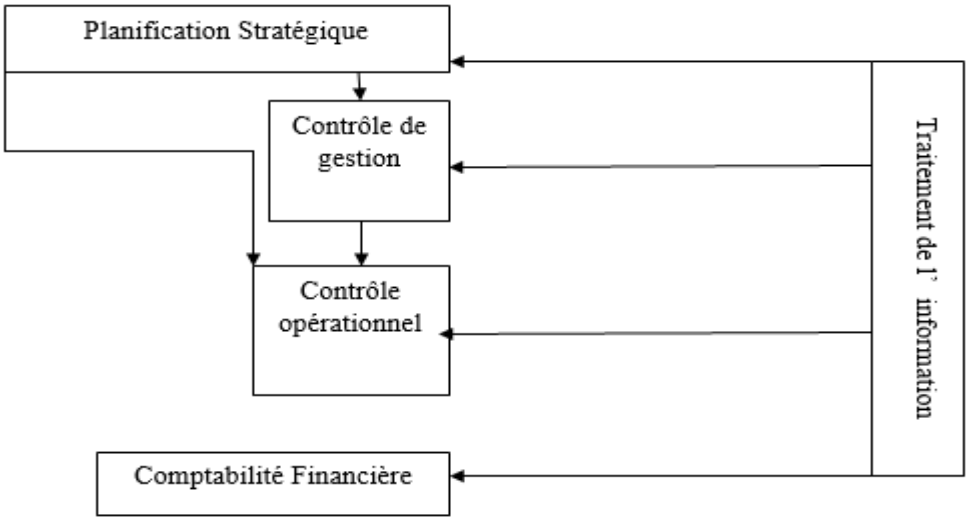
Dans les années 1960, les travaux pionniers de Robert N. Anthony (1965), de Sloan (1966) et de Chandler (1967) ont marqué une étape essentielle dans la théorisation du contrôle de gestion. Anthony, en particulier, est reconnu comme le premier universitaire américain à conceptualiser le contrôle de gestion comme l'un des quatre leviers permettant à une organisation de s'assurer de la mise en œuvre effective de sa stratégie, aux côtés de la structure organisationnelle, des politiques de ressources humaines et de la culture d'entreprise (M.H, DESIRLUCIANI, alii, & all, 2013, p. 09).

Sous un angle instrumental et technologique, le contrôle de gestion est un ensemble d'actions managériales coordonnées visant un objectif commun. Le cadre comptable constitue sa fondation, tandis que le reporting représente sa fonction principale. Dès cette époque, le contrôle de gestion est conçu comme une aide à la décision pour les managers, leur permettant à la fois de « faire ce qu'il faut » (efficacité) et de «le faire bien » (efficience), deux principes historiques qui restent au cœur de sa pratique (Anthony R. , 1965, p. 18).

c. LES ANNEES 70 ET 80 (Les années organisationnelles)

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

Figure (I.1) : Selon le modèle d'Anthony



Source : (Anthony, 1965, p. 22)

d. Les années 1990 : le déploiement stratégique du contrôle de gestion

Dans les années 1990, la question du déploiement de la stratégie occupe une place centrale dans les recherches en contrôle de gestion. Cette période est marquée par le développement d'outils structurants, notamment le tableau de bord stratégique (Balanced Scorecard) de Kaplan et Norton (1992), fondé sur quatre axes (Fernandez, 1992), articulés selon une relation de cause à effet puis d'effet à effet.

- Approche financière : c'est quoi notre performance au sens des actionnaires ?
- Approche client : Quelle est notre performance par rapport aux clients ?
- Processus internes : Quels sont nos avantages internes ?
- Apprentissage et croissance : Allons-nous progresser et comment ?

Figure (I.2) : Balanced Scorecard, tableau de bord prospectif



Source : https://www.piloter.org/references/auteur.htm

Parallèlement, le contrôle organisationnel de Simons (1995) s'appuie sur quatre systèmes complémentaires (Nicolas Berland, 2015) :

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

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

e. Dans les années 2000, Modification de son image et Des formes émergentes :

Le contrôle de gestion a connu une nouvelle évolution, avec l'arrivée de l'analyse de la valeur. Cette méthode permet de comprendre la valeur créée pour le client, et de prendre en compte les attentes des clients dans le processus de contrôle de gestion. Cette nouvelle approche a permis aux entreprises de mieux comprendre les besoins des clients, et d'adapter leur offre en conséquence.

Plus récemment, le contrôle de gestion a connu une évolution majeure avec l'arrivée du Big Data et de l'intelligence artificielle. Ces nouvelles technologies permettent de collecter et d'analyser de grandes quantités de données, pour mieux comprendre la performance de l'entreprise et anticiper les évolutions du marché. Les outils de contrôle de gestion basés sur le Big Data et l'IA permettent également de développer des scénarios de simulation, pour mieux comprendre les impacts des décisions stratégiques sur la performance future de l'entreprise.

Cette évolution du contrôle de gestion a été motivée par plusieurs facteurs, tels que la mondialisation des échanges, la complexification des environnements économiques et réglementaires, la naissance de nouveaux concurrents, ainsi que les avancées technologiques. Les entreprises ont dû s'adapter à ces changements pour rester compétitives sur les marchés, en utilisant le contrôle de gestion comme un outil stratégique (Burlaud, 2011, p. 25).

Ainsi, le contrôle de gestion est passé d'une approche centrée sur les coûts et la productivité à une approche plus globale, prenant en compte des dimensions qualitatives, stratégiques et prospectives. Les outils de contrôle de gestion ont évolué pour mieux répondre aux besoins des entreprises, en intégrant des méthodes d'analyse des données et des indicateurs non financiers.

1.2. Définition de contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion, il faut tout d'abord développer les notions suivantes :

1.2.1. Le contrôle :

Le dictionnaire Larousse définit le contrôle comme "l'action de vérifier, d'examiner la conformité de quelque chose".

Le mot contrôle vient du français « contre Rolle » contrôler c'est vérifier et aussi contrôler c'est également maitriser, c'est-à-dire influencer sur les comportements et les pratiques pour rapprocher le fonctionnement constaté du fonctionnement souhaité incarné par des référentiels, des normes objectifs, des projets. (cappeletti , 2014, p. 06).

Il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maitriser et de la diriger dans le sens voulu. (Alazard & Separi, 2010, p. 04).

1.2.2. La gestion :

Le dictionnaire Larousse définit la gestion comme « l'Action ou manière de gérer ».

La gestion est une science de l'action qui s'applique à toute organisation, entité économique du secteur marchand (entreprise industrielle ou commerciale) ou du secteur non marchand (administration, association à but non lucratif) pour lui permettre d'atteindre ses objectifs stratégiques. (Dumas & Larue, 2008, p. 01).

C'est l'utilisation efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. L'acceptation anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maitrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine. (Alazard & Separi, 2010, p. 04).

1.2.3. Le contrôle de gestion :

Plusieurs définitions peuvent être données au contrôle de gestion, nous nous limiterons à celles qui nous paraissent plus significatives.

- Selon R.N. ANTHONY (1993) le contrôle de gestion est défini comme étant « un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficience, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation ». (Anthony R. , 1993, p. 21).

D'après cette définition le contrôle de gestion consiste à mettre en place en relation trois éléments : les objectifs à atteindre, les ressources, les résultats, et qui donnent la naissance à deux concepts : (Boisseelier, 2001, p. 07).

- **L'efficacité** qui mesure le rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations. Donc l'efficacité représente la capacité à atteindre un résultat (un objectif).

- **L'efficience** qui est le rapport entre les moyens utilisés ou employés et les résultats au sien de l'entreprise. Donc l'efficience représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre ce résultat.

- Selon ALAZARD C et SEPARI S « le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maitrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanant et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation ». (Alazard & Separi, Contrôle de gestion : manuel et applications, 2007, p. 05).
- Selon KHEMAKHEM(A) : « le contrôle de gestion est le processus mise en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». (Khemakhem, 1971, p. 10).

KHEMAKHEM(A) persiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécialités de chaque entreprise et de chaque situation, et sur la motivation des énergies et ressources pour atteindre les objectifs préalablement définis.

On constate, à travers ces différentes définitions, que le contrôle de gestion a évolué depuis sa création, chaque étape reflétant les préoccupations spécifiques des managers et des gestionnaires.

2. Objectifs, missions et limites du contrôle de gestion

Après avoir défini le contrôle de gestion et présenté ses fondements théoriques, il convient d'examiner ses objectifs, ses missions ainsi que ses limites, afin de mieux comprendre son rôle dans le pilotage de la performance de l'entreprise

2.1. Les objectifs du contrôle de gestion :

La mise en place d'un système du contrôle de gestion a pour but la réalisation des différents objectifs : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. (Alazard & Sépari, Contrôle de gestion : Manuel et applications, 2007, p. 643). Il a plusieurs objectifs secondaires : (Diop, 2012, p. 12).

- **Définition de la stratégie** : après une étude SWOT menée par le contrôleur de gestion, le manager pourra établir une stratégie adéquate afin de réaliser les buts de l'entreprise.

- **Planification stratégique** : le contrôle de gestion identifie des objectifs à court terme pour se rapprocher au niveau opérationnel.
- **Elaboration du budget** : il calcule les ressources souhaitées pour réaliser les activités d'exploitation de l'entreprise à court terme.
- **Evaluation des couts** : il mesure l'ensemble des couts pour connaitre la tendance de l'entreprise vis-à-vis les prévisions et le marché d'où l'aide à la prise de décision.
- **Contrôle budgétaire** : il consiste à contrôler l'exécution du budget à travers la comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations pour dégager l'ensemble des écarts et les analyser.
- **L'apport des mesures correctives** : le contrôle de gestion vise à redresser les choses conformément aux objectifs stratégiques à l'aide des actions correctives et préparer même des actions préventives.

2.2. Les missions du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a pour rôle essentiel de définir les objectifs et les finalités globales de l'entreprise à long terme. De plus, il vise à élaborer une stratégie permettant de guider la gestion vers la réalisation efficace et efficiente de ces objectifs, en respectant les délais, en minimisant les coûts et en assurant une qualité maximale conformément aux prévisions établies. (Anthony & Govindarajan, 2007, p. 28).

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

- **Au niveau de la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- **Au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- **Au niveau de contrôle** : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- **Au niveau de la mise au point des procédures** : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

2.3. Les limites du contrôle de gestion :

Il existe plusieurs limites lies au contrôle de gestion, à savoir (Marie, 2005, p. 22) :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système.
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades. Et cela induit du stresses, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise, vu que les indicateurs ne détectent pas tout.
- La mise en place du contrôle de gestion repose sur le savoir-faire et la compétence des dirigeants de l'entreprise.
- Le système d'information sur lequel s'appuie le contrôle de gestion ne donne pas une image correcte de la performance, et de la structure d'une entreprise, que dans un environnement incertain.
- Le contrôle de gestion pour mieux fonctionner fait appel à plusieurs outils de gestion.

3. Processus de contrôle de gestion :

Selon ARDOINE, MICHEL et SCHMIDT, ce processus est le cœur et la finalité du Contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre contrôle de gestion et le contrôle D'entreprise (Ardoine, 1985, p. 59).

En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels Décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveaux, agissent encore.

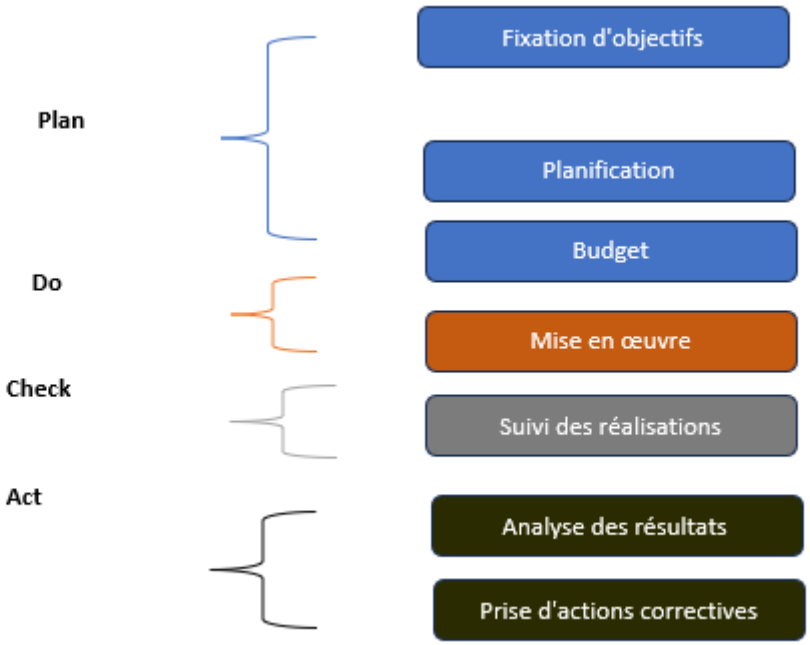
Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à Interpréter leurs résultats, à anticiper leur résultat futur.

Ce processus peut être vu comme un cycle constitué de quatre étapes principales (Langlois, 2008, p. 18) :

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

- ✓ **Phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'informations qui mesure le résultat de leurs actions. Ce système de mesures doit être compris et accepté par le responsable d'entité. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées (Löning & Méric, p. 04).
- ✓ **Phase d'évaluation** : Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.
- ✓ **Phase d'apprentissage** : Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitive peuvent être découverts et d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisé en vue des futures prévisions.

Figure (I.3) : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Source : (Löning & Méric, p. 04)

Section (02) : Rôle et compétences du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion occupe une place centrale au sein de l'organisation, en tant qu'acteur clé du pilotage de la performance. Son rôle a évolué pour dépasser la simple production d'informations financières et intégrer des missions d'analyse, de conseil et d'accompagnement des décideurs.

Dans un environnement exigeant, il contribue à orienter les choix stratégiques en s'appuyant sur des outils d'analyse et une compréhension globale du fonctionnement de l'entreprise

1. Définition et métier du contrôleur de gestion :

Avant d'analyser ses missions et ses compétences, il est nécessaire de définir précisément la fonction du contrôleur de gestion et d'examiner les caractéristiques de son métier au sein de la société.

1.1. Définition du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat (GUERNY & GUIRIEC, 1998, p. 197).

1.2. Métier du contrôleur de gestion :

Historiquement cantonné à une fonction technique de conception et d'interprétation des outils de gestion, le métier de contrôleur de gestion a profondément évolué pour devenir aujourd'hui une fonction pivot, alliant conseil stratégique et communication transversale.

Véritable garant de la performance au sein de l'organigramme, il intervient dès la phase de planification en chiffrant les hypothèses de la politique générale, qu'il décline ensuite en objectifs opérationnels et budgets avec les différents responsables. Au-delà de cette mission de coordination, son rôle de régulateur est central : il assure le suivi des réalisations, analyse la pertinence des écarts et se positionne comme une force de proposition pour suggérer des mesures correctives visant l'optimisation des ressources. Maître d'œuvre du système d'information, il doit faire preuve d'une polyvalence rare, agissant à la fois comme un expert technique rigoureux et un partenaire "humain" capable d'influencer les comportements sans se substituer à la hiérarchie opérationnelle.

Cette dualité, confirmée par (Chiapello, 1990, p. 120), souligne que si la maîtrise des outils est indispensable, c'est l'aptitude à orienter les décisions vers la rentabilité et l'efficience qui définit désormais le cœur de son métier.

2. Qualités et compétences de contrôleur de gestion

L'exercice de cette fonction exige un ensemble de qualités humaines et de compétences techniques permettant au contrôleur de gestion d'assurer efficacement ses missions et de s'adapter aux exigences de son environnement professionnel.

2.1. Les qualités du contrôleur de gestion (Le Savoir-être) :

Au-delà de la technique, l'efficacité du contrôleur dépend de ses qualités psychologiques et humaines. La diplomatie et le sens de la communication sont primordiaux pour instaurer un dialogue de gestion constructif avec les opérationnels sans froisser les susceptibilités. Il doit faire preuve d'une grande capacité de persuasion et de fermeté pour faire respecter la convergence des buts, tout en restant à l'écoute des difficultés du terrain. L'intégrité, la curiosité d'esprit et le pragmatisme complètent ce profil : le contrôleur doit savoir "aller à l'essentiel" et délaisser les contrôles mineurs pour se concentrer sur les enjeux qui impactent réellement la rentabilité et l'efficience de l'organisation.

Tableau (I.1) : Les qualités techniques et humaines du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualité humaines
Rigoureux, méthodique, organisé.	Honnête, humilité
Fiable, clair.	Dialogue, animation, diplomatie et persuasion.
Cohérent.	
Capable de synthèse.	Ouverture, critique, créativité.
Faisant Circuler l'information sélectionnée.	Ecoute, accompagnement, implication.
Assure le respect des délais.	
	Gestion des conflits.
Connaissant les outils.	
	Esprit d'entreprise.

Source : (Alazard & Sépari, DCG 11 Contrôle de gestion : Manuel et applications, 2010, p. 52).

2.2. Les compétences du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : (Alazard & Sépari , DCG 11 Contrôle de gestion , 2013, p. 29)

- **Spécialiste** : maitriser les outils pointus.
- **Généraliste** : coordonner et organiser les procédures.
- **Opérationnel** : gérer l'exécution.

- **Fonctionnel** : conseiller les décideurs.
- **Technicien** : intégrer la dimension technique.
- **Humain** : gérer les groupes et les personnes.

3. Missions et rôle de contrôleur de gestion :

Au-delà des compétences requises, il est important d'analyser les missions et le rôle du contrôleur de gestion, qui traduisent concrètement son implication dans le pilotage stratégique et opérationnel de l'entreprise**.**

3.1. Le processus du contrôleur de gestion :

Le processus du contrôleur de gestion est une démarche en plusieurs étapes qui vise à assurer la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. Ce processus peut être décrit en cinq grandes étapes, à savoir : (Dupuy & Helfer, Contrôle de gestion – DCG 11, 2014, p. 46).

- **La définition des objectifs stratégiques :** la première étape consiste à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise en termes de croissance, de rentabilité, de qualité ou d'innovation. Ces objectifs doivent être clairs, précis et cohérents avec la mission et les valeurs de la société.
- **La planification :** une fois les objectifs stratégiques définis, la seconde étape consiste à élaborer un plan d'action pour les atteindre. Ce plan doit inclure des actions spécifiques, des échéances et des indicateurs de performance pour mesurer l'avancement du plan.
- **La mise en œuvre :** la troisième étape consiste à mettre en œuvre le plan d'action en utilisant les ressources de l'entreprise de manière efficace et efficiente. Le contrôleur de gestion doit s'assurer que les objectifs sont compris et suivis à tous les niveaux hiérarchiques de l'organisation.
- **Le suivi et l'évaluation :** la quatrième étape consiste à suivre et à évaluer l'avancement du plan d'action. Le contrôleur de gestion doit mesurer les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, analyser les écarts et proposer de mesures correctives nécessaire.
- **Le reporting :** la dernière étape consiste à communiquer les résultats et les recommandations au management et aux parties prenantes de l'entreprise le reporting doit être clair, précis et adapté aux différents niveaux de l'organisation.

Le processus du contrôleur de gestion est donc un processus cyclique et itératif qui permet à l'entreprise de s'adapter aux changements de son environnement et de maintenir sa performance à long terme. Les différentes étapes du processus sont interconnectées et

dépendent les unes des autres. Le contrôleur de gestion doit être capable de s'adapter aux différentes situations et de proposer des solutions adaptées aux besoins de l'entreprise.

3.2. Le rôle du contrôleur de gestion :

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

Tableau (I.2) : Les rôles nouveaux et classiques de contrôle de gestion

Les rôles classiques	Les nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, budgets et programmes	Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des écarts et des résultats sur les budgets, les couts et les tableaux de bord	Amélioration des outils et des systèmes d'informations
Liaison et coordination avec les autres services.	Communicateur, dialogue, conseil et formateur, managé d'équipe et de projet.

Source : (Sépari & Alazard, 2010, p. 35)

Section (03) : Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion repose sur un ensemble d'outils permettant de planifier, suivre et analyser la performance de l'entreprise. Ces instruments constituent un support essentiel à la prise de décision, en fournissant des informations fiables et pertinentes aux managers. Ils peuvent être classés en trois grandes catégories : les outils prévisionnels, les outils de suivi de réalisation et les outils d'appui, chacun jouant un rôle spécifique dans le processus de pilotage

1. Les outils prévisionnels du contrôle de gestion

Apparu après la crise de 1929 aux Etats-Unis, le système budgétaire est une composante essentielle du contrôle de gestion qui rythme le management de beaucoup d'entreprises.

Les plans et budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour la maîtrise de la gestion des organisations, leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. Ils permettent aux dirigeants d'exploiter les opportunités, d'avoir une vision de l'avenir et d'anticiper les problèmes. Un connaisseur a dit à ce propos : « peu d'entreprises planifient leur

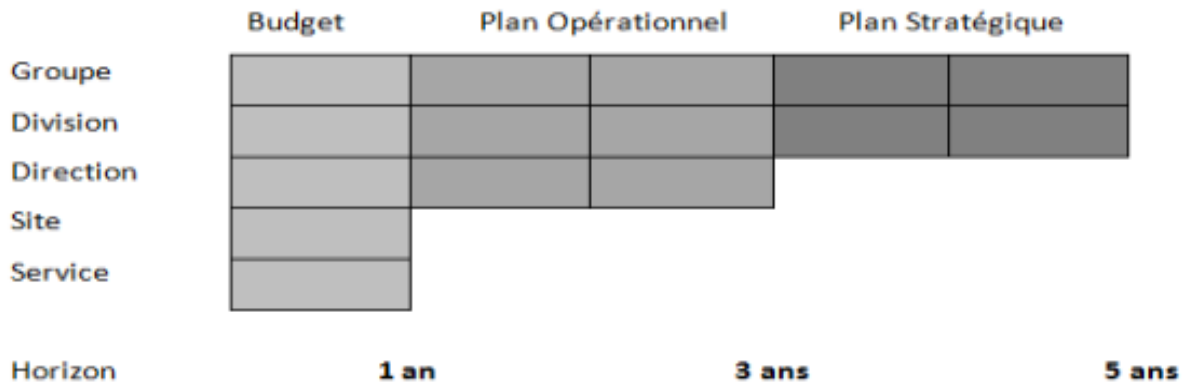
faillite mais beaucoup d'entreprises défaillantes ont omis de planifier » (Horngren, Bhimani, Datar, & Foster, 2010).

Mottis (Mottis, 2006, p. 41), fait du système planification et gestion budgétaire une clé du système de pilotage dans de nombreuses organisations. En se référant à Lorino, (2001), il cite trois grandes étapes du cycle plan/budget, formalisées selon les contextes, disposant d'outils propres :

- **La planification stratégique** : Basée sur des outils prospectifs à quantification indicative et des études focalisées sur les enjeux majeurs, elle guide l'organisation vers l'élaboration des plans opérationnels et budgets.
- **La planification opérationnelle** : elle comprend les plans d'action et les objectifs d'activité, avec un chiffrage assez agrégé mais complet et cohérent.
- **Le budget** : il expose les actions et les activités de l'année, avec un chiffrage détaillé.

D'après cet auteur, ces différentes étapes toucheront des niveaux organisationnels et des horizons de temps différents, Comme figure dans le schéma ci-dessous :

Figure (I.4) : Les étapes du cycle plan/budget



Source : (Mottis, 2006, p. 44)

1.1. Le plan stratégique : prévision à long terme

Selon Bouquin (Bouquin, 2010), le plan stratégique est le résultat d'une confrontation entre les résultats de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise, en termes de savoir-faire, de ressources humaines et financières.

Il constitue une formalisation des points essentiels de la stratégie, qu'il traduit ensuite en objectifs quantifiés (pourcentage de part de marché, taux de rentabilité), en définissant les politiques et les moyens pour les atteindre.

Le plan stratégique couvre 5 ans ou plus. Préparé par la direction générale et les directeurs supérieurs (dont le contrôleur de gestion) en comité de direction, il est validé par le Conseil d'administration et transmis aux unités opérationnelles comme référence pour leurs plans d'action.

1.2. Le plan opérationnel : de la stratégie à l'exécution à moyen terme

Une fois le référentiel stratégique communiqué par la direction générale, le plan opérationnel concrétise les orientations stratégiques par des mesures tangibles sur une période de deux à trois ans. Instrument pivot assurant la cohérence entre les perspectives à long terme et les initiatives à court terme, il transpose les directives globales aux échelons déconcentrés (sites industriels, réseaux commerciaux, pôles d'exploitation) en précisant les attributions et en répartissant les ressources financières, humaines et matérielles requises.

Élaboré généralement au cours du deuxième trimestre selon une logique de planification roulante, ce mécanisme permet d'appréhender l'avenir proche de l'organisation sous l'angle intégré de sa rentabilité, de sa pérennité et de sa capacité de financement. Sur le plan pratique, il se décompose en plans sectoriels fondamentaux : le plan d'investissement, le plan financier et le plan des ressources humaines (Alazard & Sépari, DCG 11 Contrôle de gestion : Manuel et applications, 2010, p. 284). Son efficacité repose sur la fiabilité des hypothèses retenues, la justesse des projections et, par-dessus tout, sur un dialogue structuré en cascade autour des objectifs intermédiaires. Enfin, ce document constitue le socle incontournable pour l'établissement des budgets annuels, au sein duquel les attentes en termes de marges et de niveaux d'activité sont rigoureusement quantifiées et temporalisées.

1.3. La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire constitue l’un des outils fondamentaux du contrôle de gestion. Elle permet de traduire les objectifs stratégiques en prévisions chiffrées et de coordonner les actions des différents services. Elle repose sur l’élaboration de budgets, leur exécution et leur contrôle à travers l’analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

1.3.1. La budgétisation :

1.3.1.1. Définition du budget :

Le budget est défini selon BOUQUIN (Henri, le contrôle de gestio, 1997) comme étant « l’expression comptable et financière des plans d’action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l’année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels »

1.3.1.2. Les catégories de budgets :

Augé et Naro (Augé & Naro, 2010) , distinguent deux groupes de catégories de budgets, ceux qui apparaissent comme « déterminants » en raison de leur impact sur d'autres budgets et ceux qui sont des budgets « résultants », en cela qu'ils sont influencés par d'autres budgets. Ce classement demeure toutefois conventionnel et dépend des pratiques budgétaires propres à chaque organisation :

- ✓ **Les budgets déterminants** :
  - Le budget des ventes : il déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, de l'étude de marché, des ventes passées.
  - Le budget des approvisionnements et des stocks : ça concerne les quantités de matières achetées. Son établissement dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement du stock.
  - Le budget de production : l'élaboration de ce budget revient à rechercher l'optimisation de la capacité de production. Il convient donc de définir préalablement le programme de production optimum à l'aide de méthode de recherche opérationnelle.
  - Le budget du personnel : pour le construire, il faut tenir compte des facteurs de productivité, du temps d'adaptation en cas de renouvellement du produit, du taux d'absentéisme.
- ✓ **Les budgets résultants** :
  - Le budget des frais administratifs (charges de structure) : il regroupe les charges indirectes liées à l'état-major et aux services fonctionnels (frais généraux ou frais discrétionnaires).
  - Le budget d'investissement : lié aux objectifs à moyen et long terme de l'organisation, ce budget recense les engagements à court terme qui défoulent des projets d'investissement.
  - Le budget de trésorerie : ce budget traduit les données budgétées en termes d'encaissements et de décaissements et permet le suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise.

Selon Doriath (Doriath, Le contrôle de gestion en 20 fiches, 2008, p. 03), la démarche de la prévision budgétaire permet :

- ❖ Une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et une amélioration de sa réactivité, par l'anticipation sur les réalisations.
- ❖ La responsabilisation, l'engagement des personnels et la coordination.

1.3.1.3. Principes et procédures d'élaboration du budget :

Pour que le budget soit efficace il doit respecter les principes et les procédures suivants :

- ✓ **Les principes budgétaires** : Les principes budgétaires sont les suivants : (Gervais, 2005, p. 275):
  - Non remise en cause de la politique générale de l'entreprise.
  - La totalité du système budgétaire.
  - Superposition avec le système d'autorité hiérarchique.
  - Préservation de la solidarité inter-départements.
  - Couplage de système budgétaire avec la politique personnelle.
  - Actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations.
- ✓ **Les procédures budgétaires :** Les procédures budgétaires présentées comme suit : (Gervais, 2005, p. 275) :
  - Détermination des objectifs de l'entreprise de l'année à venir.
  - Réalisation d'une étude préparatoire.
  - Simulation de différents projets du budget.
  - Choix de l'un d'entre eux : le pré-budget.
  - Construction et discussion des budgets détaillés.
  - Elaboration des prévisions définitives.

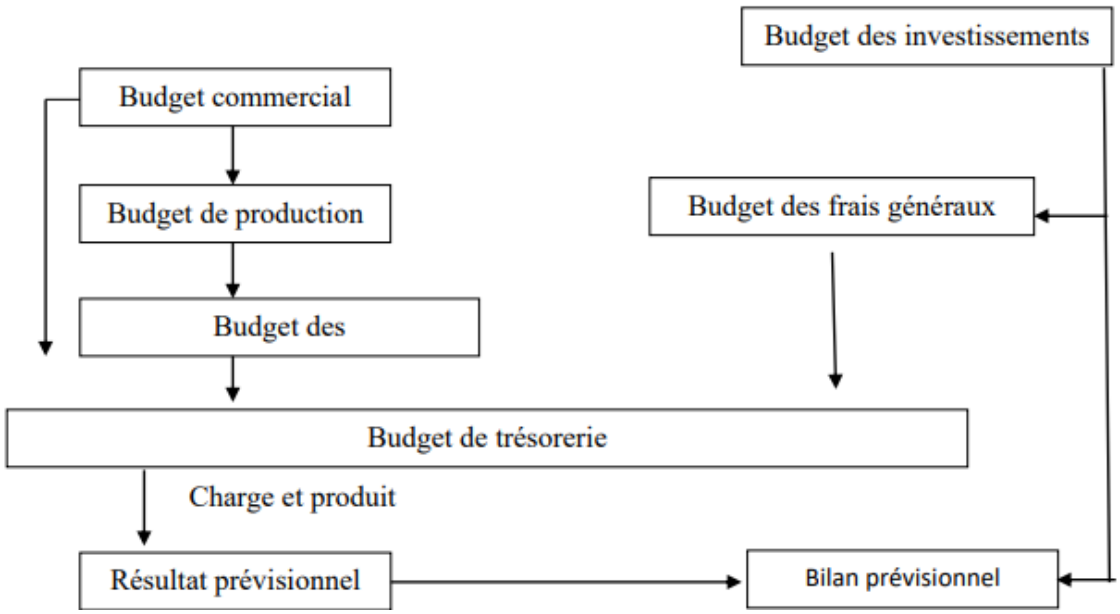
1.3.1.4. L'articulation budgétaire :

On distingue quatre catégories de budget et sont comme Suits (Dayan, 2009, p. 810) :

- o **Les budgets d'exploitation :** sont liés au cycle d'exploitation de l'entreprise, il comprend le budget commercial, budget des ventes et le budget des frais des distributions. Et comprend aussi le budget des productions et le budget des approvisionnements.
- o **Le budget des investissements :** est lié aux investissements de l'entreprise (les projets d'investissements) et ces investissements sont autonome par rapport aux budgets d'exploitation, ont un impact sur la trésorerie et les états financiers de l'entreprise.
- o **Le budget des frais généraux** : ce budget lié au niveau d'activité de l'entreprise et il comprend les charges fixes, il regroupe les charges d'administration.
- o **Les budgets généraux** : comprennent les autres budgets (budget de trésorerie, les états financiers prévisionnels). Le budget de trésorerie traduire les données budgétaires en termes d'encaissement et décaissement et permet un suivi régulier de la situation de

trésorerie de l'entreprise, la dernière étape de construction budgétaire c'est l'élaboration des états financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat).

Figure (I.5) : L'articulation des budgets



Source : (Dayan, 2009, p. 810)

1.3.2. Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est une étape clé du pilotage, vérifiant la conformité des réalisations aux prévisions et identifiant les écarts significatifs. L'analyse de ces écarts sert d'outil décisionnel pour déclencher des actions correctives et améliorer la performance globale.

1.3.2.1. Définition de contrôle budgétaire :

GERVAIS (Gervais, 2005, p. 275) définit le contrôle budgétaire comme étant « la comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de : rechercher la cause d'écart, prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

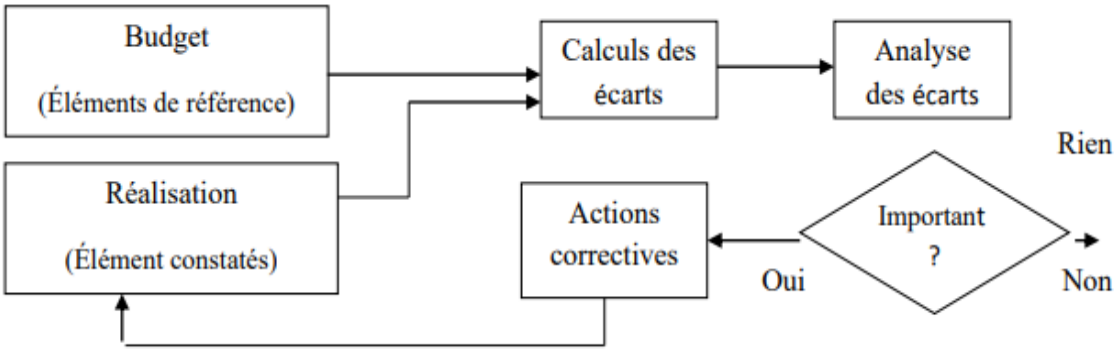
1.3.2.2. Le rôle de contrôle budgétaire

Généralement le contrôle budgétaire a un double rôle : (Djerbi, Durand, & Kuszla, 2014, p. 234) :

- Le contrôle budgétaire fournit aux dirigeants ou aux managers intermédiaires des informations clés relatives à l'application et au suivi de la stratégie.

- Le contrôle budgétaire matérialise la délégation de responsabilités, de contrôle et de motivation individuelle à tous les niveaux hiérarchiques.

Figure (I.6) : Diagramme de procédure budgétaire



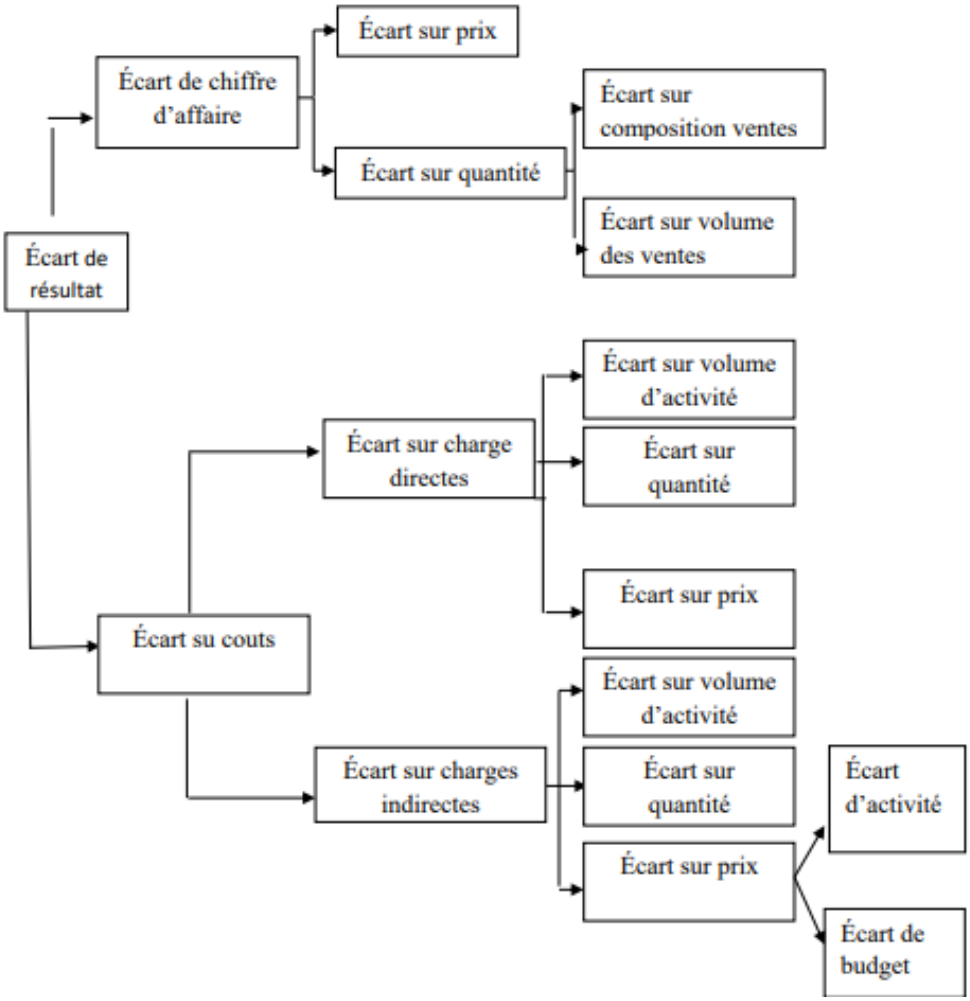
Source : (Alazard & Sépari, Contrôle de gestion : Manuel et applications, 2004, p. 361)

Le contrôle budgétaire repose essentiellement sur le calcul et l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations. Cette démarche permet de mettre en évidence les différences significatives et d'identifier leurs causes, qu'elles soient d'origine interne (erreurs de planification, inefficacité opérationnelle) ou externe (variations du marché, fluctuations des prix).

L'analyse des écarts est un outil décisionnel fondamental : elle déclenche des actions correctives pour améliorer la performance et maîtriser les coûts. Seuls les écarts significatifs méritent un suivi approfondi, selon le principe de gestion par exception.

La figure ci-dessous illustre les différents types d'écarts pouvant être observés dans le cadre du contrôle budgétaire :

Figure (I.7) : Les écarts des résultats



Source : (Doriath, 2008, p. 73)

1.3.2.3. Les limites de contrôle budgétaire :

- Le contrôle budgétaire manque souvent de pertinence, ses hypothèses s'absolutisant rapidement, et est mal vécu car perçu comme un outil de sanction par le personnel.
- Le contrôle budgétaire n'est pas adapté à toutes situations, il convient mal aux produits innovants et différenciés à cycle de vie court, freinant ainsi les innovations.

2. Les outils de suivi et de la réalisation :

Les outils de suivi et de réalisation permettent d'évaluer les performances de l'entreprise en comparant les résultats obtenus aux objectifs fixés. Ils reposent notamment sur des systèmes d'information et des instruments comptables permettant de mesurer, analyser et interpréter les données relatives à l'activité.

2.1. Comptabilité générale :

2.1.1. Définition de la comptabilité générale :

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser l'ensemble des opérations de l'entreprise : achats, ventes, emprunts et prêts, paiements des salaires et règlements des fournisseurs.

On peut la définir comme : « La comptabilité générale considère l'ensemble des situations et des opérations de l'entreprise. Son objectif est de mesurer et de suivre l'activité et les résultats de celle-ci. Son orientation est donc externe dans la mesure où elle est destinée à la fois aux dirigeants et aux tiers de l'entreprise. Sa référence principale est le temps, et elle revêt un caractère obligatoire dans tous les pays, quelle que soit la taille de l'entreprise. » (Mandou & Aytaç, 2003, p. 06).

Ces agents extérieurs sont principalement :

- **Les propriétaires de l'entreprise** informés de l'état de leur patrimoine sans gérer directement.
- **Les investisseurs**, susceptibles par exemple d'acheter les actions d'une entreprise, et qui doivent pouvoir en juger la rentabilité.
- **Les banques**, apprécient la solvabilité pour accorder des prêts.
- **Le fisc**, calcule les impôts (TVA sur CA, IS sur bénéfice) à partir des données comptables.

2.1.2. Objectif de la comptabilité générale :

- Déduire les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice afin de définir son résultat périodique.
- Soutenir les responsables de mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise à travers la détermination de leur les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation.
- Enregistré les opérations réalisées avec l'extérieur (clients, fournisseur).
- Évaluer la variation du patrimoine d'une période à l'autre. À la fin de chaque exercice comptable, cette variation correspond au résultat, soit la différence entre les charges consommées et les produits enregistrés sur la période.
- Faire un rapprochement des bilans et comptes de résultat avec les normes prévisionnelles ou la période précédente.

2.2. Comptabilité analytique :

2.2.1. Définition de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique, également appelée comptabilité de gestion, constitue une composante clé du système d'information de gestion de l'entreprise. Son rôle principal est d'aider les responsables et les opérationnels à définir des objectifs pertinents et à les atteindre.

Selon **D. LECLERE**, la comptabilité analytique est définie de la manière suivante : « la comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production) » (Leclère, 2002, p. 02)

La comptabilité analytique peut déterminer :

- **Des coûts réels** : calculés à partir des dépenses effectivement engagées, pour une période écoulée.
- **Des coûts préétablis** : qui sont calculés à partir des dépenses estimées pour une période à venir. Sont des coûts de référence dont la comparaison avec les coûts réels permet de dégager des différences ou écarts utilisés pour contrôler la gestion de l'entreprise.

La réussite de la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information. Un fonctionnement efficace de ce système permet une meilleure maîtrise des coûts.

2.2.2. Objectif de la comptabilité analytique :

La comptabilité de gestion se distingue de la comptabilité financière par son objectif premier : aider à la prise de décision interne de l'entreprise et évaluer sa rentabilité via divers modes de calcul.

Elle a pour objectifs de (Jacquot & Milkoff, 2007, p. 22):

- Connaitre les coûts des matières et produits achetés, crées ou distribués par l'entreprise.
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activités.
- Expliquer les résultats par secteur d'activité en calculant les coûts complets des produits par secteur d'activité pour les comparer à leur prix de vente.
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments de l'actif du bilan de l'entreprise.
- Etablir des prévisions qui, comparées aux réalisations, mettront en évidence les écarts significatifs.

- Suivre la situation permanente des stocks (inventaire permanente).
- Fournir tous les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'entreprise de nature à éclairer les prises de décisions.
- Aider les managers à prendre des décisions, exemples : à quel prix vendre ce produit, faut-il accepter cette commande spécifique, la comptabilité de gestion va donc guider économiquement les choix du décideur.
- Aide l'entreprise pour une exploitation rationnelle de ses ressources et pour réaliser une coordination et compatibilité entre ses ressources et ses efficacités et ses objectifs à réaliser.

2.2.3. Comptabilité générale et comptabilité analytique :

La complémentarité entre comptabilité générale et analytique est au cœur du contrôle de gestion. La première offre une vision globale et externe de la performance, tandis que la seconde permet une analyse fine des coûts et une prise de décision interne optimisée.

Tableau (I.3) : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Élaborer des données à l'usage des parties externes de l'entreprise	Produit des données à l'attention d'utilisateurs interne
Requise par la loi	N'est pas requise par la loi
Normalisée	Utilise une terminologie relativement normalisée
Doit générer des données précises et actuelles	
	Met l'accent sur la pertinence et la fiabilité des données
Met l'accent sur le passé	
Considère l'entreprise dans sa globalité sur le plan de gestion	Essentiellement tournée vers le futur
	Se focalise sur des parties de l'entreprise
À l'origine, s'est édifiée par elle-même (sur des bases économiques et juridiques)	Hormis les méthodes de coûts fondées sur l'expérience d'entreprise, elle s'appuie principalement sur la statistique et la recherche opérationnelle
Un outil de preuve et de contrôle des dirigeants.	
	N'est pas une fin en soi, mais un moyen.

Source : (Boisselier, Contrôle de gestion : cours et application, 2001, p. 107)

2.3. Le reporting :

2.3.1. Définition du reporting :

« Le reporting est un ensemble des documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats centres de responsabilité » (Guedj N. , 1998, p. 319).

La remonté des comptes (reporting) est un ensemble des documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de grandes unités décentralisées ou des groupes, des résultats des centres de responsabilité et des moyens mis en œuvre » (Doriath & Goujet, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, p. 294).

Le Reporting est défini par J. GRAY et JOHNSTON comme « un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer ».

On peut distinguer deux familles de Reporting :

- **Reporting statutaire :** Principalement destiné aux tiers externes (banquiers, actionnaires actuels/potentiels, analystes financiers, État), il fournit aussi aux dirigeants un premier aperçu de la performance (indicateurs d'activité et marges). Sa périodicité dépasse l'annuel : trimestrielle voire mensuelle sous pression des marchés financiers. (Giraud, Saulpic, Naulleau, Delmond, & Bescos, 2002, p. 86)
- **Reporting de gestion :** Il a pour fonction de fournir à la direction (direction générale, et grande direction opérationnelle et fonctionnelle) les informations de gestion dont elle a besoin pour piloter les activités. Il est généralement assuré par la fonction contrôle de gestion. Il s'appuie sur la structure opérationnelle du groupe, qui n'est pas nécessairement alignée avec la structure juridique. (Giraud, Saulpic, Naulleau, Delmond, & Bescos, 2002, p. 87)

2.3.2. Les principes du reporting :

Trois (3) principes sont à la base du reporting (Malo & Mathé, 2000, p. 17):

a. **Le principe d'exception :** pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant en rouge.
b. **Le principe de contrôlabilité :** ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.
c. **Le principe de correction :** s'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

Donc, le reporting constitue un outil essentiel permettant au siège de contrôler l'atteinte des objectifs globaux et de faciliter la consolidation des informations. Il se matérialise généralement sous plusieurs formes, notamment :

- Des données chiffrées fournissant des résultats immédiats à travers les tableaux de bord de gestion.
- Des documents assurant le suivi et le contrôle budgétaire.

2.4. Système d'information :

2.4.1. Définitions du système d'information :

Le système d'information de gestion (SIG), pilier du contrôle de gestion, formalise les besoins d'informatisation pour la prise de décision stratégique. Il collecte, traite, analyse, stocke et diffuse des informations fiables servant d'indicateurs clés de performance aux managers.

R. REIX définit le système d'information comme : « un ensemble des ressources : Matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations dans des organisations ». (Reix, 2004, p. 02).

2.4.2. Les fonctions du système d'information :

D'après les définitions précédentes, le système d'information assure quatre fonctions essentielles :

- **Collecter** : une fonction dynamique dédiée à l'assemblage des informations issues des divers éléments du système et de son environnement extérieur.
- **Mémoriser** : une fonction statique qui donne la possibilité de stocker et de garder les informations traitées par le système.
- **Traiter** : fonction dynamique destinée à l'exploitation et à la transformation des données conservées pour générer des informations pertinentes.
- **Diffuser** : action dynamique de transmettre les informations aux différentes parties de l'organisation ainsi qu'à l'environnement externe.

2.4.3. Les composantes d'un système d'information :

A. Les ressources humaines :

Le fonctionnement d'un système d'information dépend de l'intervention des ressources humaines, qui se divisent en deux catégories :

- **Les utilisateurs finaux** : ce sont les individus qui se servent du système ou des informations qu'il génère. On identifie en particulier les utilisateurs qui occupent des postes de gestion et ceux qui sont opérationnels.
- **Les informaticiens** : ils sont responsables de la conception, du développement et de la maintenance du système d'information. Ils rassemblent les analystes fonctionnels, les programmeurs chargés de développer les applications et les opérateurs qui assurent l'exploitation des systèmes.

B. Les ressources matérielles :

Ces équipements englobent tout le matériel physique utilisé pour traiter les informations : ordinateurs, serveurs, périphériques, ainsi que les dispositifs d'enregistrement de données.

- **Les ressources logicielles :** Ces programmes et procédures nécessaires à la gestion de l'information sont tous regroupés. Cela englobe les programmes qui contrôlent le matériel, ainsi que les procédures établissant les normes d'utilisation et de gestion des données.
- **Les ressources en données :** Les données sont une composante cruciale du système d'information. Ces dernières constituent un patrimoine d'information précieux pour l'entité et doivent être administrées avec une rigueur exemplaire pour satisfaire de manière efficace les demandes des usagers.

2.5. Le rapport « système d'information-contrôle de gestion » : les ERP

Le système d'information et le contrôle de gestion sont étroitement liés par la production d'informations pour le pilotage organisationnel et la mise en œuvre de ses composantes.

L'ERP (Entreprise Resource Planning) est une référence favorisée du système d'information et aussi un outil important de contrôle de gestion. L'REP pose la question de son périmètre d'implantation et celle de son impact organisationnel.

Un ERP ou Progiciel de Gestion Intégrée s'intéresse à : (Giraud, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2004, p. 365)

- Connecte les fonctions en utilisant des données communes.
- Standardise les processus et les données de la compagnie.
- Transforme les données transactionnelles en information utile.

2.6. Le tableau de bord :

Le tableau de bord est un instrument clé de pilotage stratégique pour les contrôleurs de gestion. Il aide à orienter l'activité avec plus d'efficacité sans pour autant résoudre les problèmes de manière autonome. Il synthétise des indicateurs essentiels pour suivre les performances et détecter les écarts par rapport aux objectifs et optimise l'efficience en facilitant des actions correctives rapides et ciblées.

2.6.1. Définition de tableau de bord :

Le tableau de bord est un outil de contrôle de gestion, ce définit comme suit :

Selon **Claude ALAZARD** et **Sabine SEPARI «** Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». (Alazard & Sépari, DECF – Contrôle de gestion, 2007, p. 591).

Selon **Jaulent** et **Quarès** (2006) : « un ensemble d'indicateurs suffisamment agrégés pour permettre à des responsables quel que soit leur niveau hiérarchique (direction, chef de services), de connaître l'état d'avancement d'une politique, et de prendre les décisions appropriées **»** (Jaulent & Quarès, 2006, p. 101)**.**

2.6.2. Typologie de tableau de bord :

a. Tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) :

Le Balanced Scorecard introduit une philosophie innovante de pilotage, au-delà des seuls indicateurs financiers, alignant le contrôle de gestion sur la stratégie et l'opérationnel. Un système performant révèle les axes stratégiques prioritaires et sélectionne des indicateurs pertinents, privilégiant la qualité, les délais, la valeur client et l'amélioration des processus internes. (Berland, 2009).

b. Tableau de bord financier :

Centré sur la rentabilité et la solvabilité, il suit les grands équilibres comptables (marge brute, capacité d'autofinancement, ROI). Il est indispensable pour rassurer les actionnaires et les partenaires bancaires.

c. Le Tableau de Bord Commercial :

C'est l'outil de pilotage des ventes et de la relation client. Il analyse le chiffre d'affaires par produit ou zone, le taux de transformation des prospects et la fidélisation de la clientèle.

d. Le Tableau de Bord Social :

Dédié à la gestion du capital humain, il suit les indicateurs de climat social tels que le taux de rotation (turnover), l'absentéisme, la masse salariale et l'évolution des compétences par la formation.

e. Le Tableau de Bord Environnemental (ou RSE) :

Devenu crucial, il mesure l'impact écologique de l'entreprise : consommation d'énergie, empreinte carbone, gestion des déchets et respect des normes environnementales.

f. Le Tableau de Bord Budgétaire :

Il permet le suivi étroit de l'exécution du budget. Il analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations afin de déclencher des actions correctives rapides.

2.6.3. L'élaboration du tableau de bord :

Autant le reporting de gestion s'appuie sur des indicateurs financiers relativement classiques et transposables d'une entreprise à l'autre, autant le tableau de bord nécessite une phase de réflexion importante car il va, d'une part, très souvent au-delà d'indicateurs purement financiers et d'autre part, doit traduire la stratégie de l'entreprise.

L'élaboration du tableau de bord commence par la stratégie globale de l'entreprise. L'unité (centre de coût ou de profit) traduit ensuite cette stratégie en ses propres objectifs:

- Définit ses objectifs à partir de la stratégie globale.
- Identifie les facteurs clés du succès dans son champ d'action.
- Sélectionne des indicateurs de performance issus de ces facteurs.
- Met en forme le tableau de bord.

On peut schématiser la démarche de la façon suivante :

Figure (I.8) : Démarche de construction du tableau de bord



Source : (Cappelletti & Laurent, 2014, p. 62)

2.6.4. Les objectifs de tableau de bord :

- Aide à la décision et réactivité : Ce tableau identifie les points faibles via des faits objectifs, permettant des actions précises et opportunes. Il booste la réactivité des responsables face aux écarts.
- Pilotage de la performance : Il modélise les performances locales et globales pour évaluer l'efficacité des mesures correctives. Cela mesure concrètement l'atteinte des objectifs fixés.
- Alerte et gestion des risques : Ce dispositif met en lumière les aspects critiques actuels et facilite la prévision des risques à venir liés aux décisions prises.
- Vision prospective et stratégique : Tournée vers l'avenir, il incite les dirigeants à poser les bonnes questions stratégiques. Il dépasse le simple bilan passé pour orienter l'entreprise.
- Communication et cohésion : Il diffuse les messages clés de la direction pour impliquer les équipes dans la stratégie. Cela renforce l'adhésion collective aux priorités.
- Coordination et contrôle : Offrant une vue transversale, il assure le respect des procédures et la participation active de tous. Il favorise une performance collective harmonisée.

2.6.5. Les caractéristiques du tableau de bord :

Un bon tableau de bord est conforme à la règle des « U3 » :

- **Utile** : Évalue la situation pour la prise de décision.
- **Utilisable** : Fournit une information exploitable via un support synthétique.
- **Utilisé** : Devient un outil d'animation managériale efficace.

2.6.6. Les outils du tableau de bord

Pour assurer un pilotage efficace de l'activité, il est essentiel de s'appuyer sur des indicateurs précis. À cet égard, les outils du tableau de bord sont les suivants (Boisselier, Contrôle de gestion : cours et applications, 2001, p. 474) :

- **La valeur brute et les écarts :** Les valeurs brutes offrent au responsable une vision réaliste de ses indicateurs opérationnels. Les écarts calculés réel par rapport au prévisionnel signalent les dérives critiques, restant peu nombreux mais ciblés sur ses besoins prioritaires.
- **Les ratios :** Les ratios facilitent une appréhension de la situation en termes relatifs et autorisent une mesure de la performance.
- **Les clignotants :** Les clignotants, indicateurs visuels cruciaux, attirent l'attention sur des informations essentielles. Ils utilisent des codes visuels (indice, valeur, pictogramme) pour signaler montants ou écarts significatifs.
- **Les graphes :** Les graphes sont incontournables pour visualiser rapidement évolutions, tendances et comparaisons d'éléments. Leur création exige expérience et respect de principes fondamentaux : l'histogramme excelle pour comparer plusieurs séries de valeurs.
- **Les tableaux :** Les tableaux sont en règle générale conçus sur un modèle permettant de mettre en évidence les écarts entre des objectifs ou des prévisions.

3. Les outils d'appui:

Au-delà des mesures de performance, les dirigeants utilisent des outils d'analyse indispensables pour évaluer l'état de la gestion. Ces méthodes aident les managers à identifier les dérives et à déclencher des actions correctives ciblées.

3.1. Le Benchmarking (L'analyse comparative) :

3.1.1. Définitions du benchmarking :

Le Benchmarking, ou l'étalonnage concurrentiel est une technique de comparaison avec les entreprises concurrentes afin d'améliorer la performance de l'organisation, est composé de deux mots :

Bench: banc d'essai.

Marketing: notation, ce terme a été beaucoup utilisé par les cabinets conseils à partir des années 1995 (Laurent & Pierre, 2010, p. 03).

Selon Claude Demeure (Claude, 2005, p. 87), le benchmarking consiste à « analyser et de s'approprier les méthodes les plus efficaces des entreprises concurrentes ou bien des entreprises reconnues comme étant les meilleures dans un domaine donné »

Le benchmarking est une recherche systématique des meilleures pratiques et innovations pour les adopter et améliorer les performances de l'entreprise. Il identifie les méthodes les plus performantes d'une activité donnée, assurant ainsi une supériorité concurrentielle.

3.1.2. Typologie du benchmarking :

Plusieurs catégories de benchmarking se distinguent, selon les modalités d'application et les cibles considérées :

- Benchmarking interne : réalisé au sein de l'organisation même, entre unités présentant des activités similaires. L'accès aux données et informations est facilité, avec un coût en temps et ressources réduit. Son déploiement rassemble moins de résistances, étant interne, et favorise une appropriation aisée des meilleures pratiques.
- Benchmarking fonctionnel : porte sur des comparaisons avec des entités opérationnelles dans des secteurs distincts, dans l'objectif d'optimiser les processus organisationnels de l'entreprise.
- Benchmarking externe : implique une confrontation avec des acteurs reconnus comme leaders dans le même domaine d'activité. Cette approche nécessite un investissement important en temps et en ressources, tant pour valider la fiabilité des données recueillies que pour transposer les améliorations identifiées.
- Benchmarking des processus (ou générique) : se concentre exclusivement sur les processus sous-jacents à la production de biens ou de services, déterminant de la stratégie, des produits ou des offres spécifiques. Il mobilise des partenaires fournissant des services analogues, mais affiche une performance supérieure.

3.1.3. Intérêts du benchmarking :

Le benchmarking offre des bénéfices clés, notamment:

- Reconnaître l'excellence au sein de certaines fonctions et services.
- Identifier les collaborateurs les plus performants.
- Découvrir des pratiques innovantes.
- Appréhender plus finement l'environnement économique.
- Optimiser l'utilisation et l'efficacité des ressources organisationnelles.
- Accroître la satisfaction client tout en maîtrisant les risques.
- Élever la performance globale de l'entité.

3.2. Le reengineering :

3.2.1. Définition du reengineering :

Le reengineering se définit comme une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité (Cornet, 1988, p. 55) .

Afin d'atteindre ces gains de productivité, les promoteurs de cette approche préconisent une restructuration fondamentale des architectures organisationnelles de l'entreprise. La configuration structurelle de nombreuses organisations révèle une inadaptation à l'environnement concurrentiel et technologique actuel, marquée par sa rigidité, sa complexité excessive et son manque de flexibilité et agilité.

Le reengineering ambitionne de rompre radicalement avec les paradigmes organisationnels et managériaux antérieurs pour en concevoir de novateurs, dans l'objectif d'augmenter de manière substantielle la performance globale. Bien que diverses définitions du reengineering émergent dans la littérature, plusieurs composantes récurrentes en forment le socle conceptuel :

- Exploitation intégrale des potentialités technologiques pour optimiser les processus.
- Analyser centrée sur les processus plutôt que sur les fonctions isolées.
- Atteinte d'améliorations de performance radicales et mesurables.
- Éradication des surcoûts structurels.

3.2.2. Le processus de mise en œuvre du reengineering :

Le reengineering repose sur une démarche structurée pour transformer en profondeur les activités de l'entreprise, améliorant drastiquement coûts, qualité et délais. Cette démarche peut être synthétisée en cinq étapes principales :

a) Diagnostic des processus existants :

Cette première étape consiste à analyser le fonctionnement actuel de l'entreprise afin d'identifier les processus en place, leurs interactions et leurs limites. Elle permet de détecter les dysfonctionnements, les redondances, ainsi que les sources de coûts inutiles.

b) Identification des processus critiques :

Il s'agit de sélectionner les processus stratégiques ayant un impact direct sur la performance globale de l'entreprise. Cette étape permet de concentrer les efforts de transformation sur les activités créatrices de valeur et les plus consommatrices de ressources.

c) Refonte des processus :

Cette phase consiste à repenser radicalement les processus identifiés, en supprimant les activités sans valeur ajoutée et en simplifiant les circuits de décision. L'objectif est de concevoir des processus plus efficaces, plus rapides et moins coûteux, en s'appuyant notamment sur les technologies de l'information.

d) Mise en œuvre des changements :

La mise en œuvre implique le déploiement des nouveaux processus au sein de l'organisation. Elle nécessite une adaptation des structures, des méthodes de travail et des systèmes d'information, ainsi qu'une gestion du changement pour assurer l'adhésion des acteurs.

e) Suivi et évaluation des performances :

Cette dernière étape consiste à mesurer les résultats obtenus à travers des indicateurs de performance. Elle permet de vérifier l'atteinte des objectifs fixés, notamment en matière de réduction des coûts, et d'apporter les ajustements nécessaires.

Conclusion du chapitre :

Ce premier chapitre a posé les jalons théoriques essentiels à la compréhension du contrôle de gestion, en mettant en lumière ses fondements conceptuels ainsi que son évolution historique. Il en ressort que cette fonction ne se limite plus à une simple vérification de conformité, mais qu'elle s'inscrit désormais dans un processus continu de pilotage, visant à garantir une utilisation optimale des ressources et à renforcer l'efficacité et l'efficience des organisations dans un environnement économique de plus en plus exigeant.

L'analyse du rôle et des compétences du contrôleur de gestion a également permis de souligner sa double dimension, à la fois humaine et analytique. Véritable partenaire des décideurs, il joue un rôle déterminant dans la transformation des données en informations

stratégiques, facilitant ainsi la prise de décision. Par son intervention, il contribue à orienter les comportements organisationnels vers l'atteinte des objectifs fixés, tout en assurant une meilleure coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise.

Par ailleurs, l'étude des outils du contrôle de gestion a mis en évidence l'importance d'une armature technique rigoureuse dans le pilotage de la performance. Les outils prévisionnels, les instruments de suivi tels que la comptabilité analytique et les tableaux de bord, ainsi que les outils d'appui, constituent un ensemble cohérent permettant de maîtriser les coûts, d'analyser les écarts et d'améliorer la qualité des décisions. Adaptés au contexte organisationnel, ces dispositifs renforcent la capacité de l'entreprise à faire face aux contraintes et à optimiser ses résultats.

En somme, cette partie théorique positionne le contrôle de gestion comme une fonction indispensable pour piloter pro activement l'activité et soutenir la création de valeur. Après avoir défini ces concepts, rôles et outils, il apparaît pertinent d'approfondir leur application dans des contextes spécifiques. Ainsi, le chapitre suivant portera sur la gestion des coûts et le contrôle de gestion en fonction des structures de marché, afin d'analyser comment les mécanismes de pilotage s'adaptent aux différentes configurations concurrentielles.

Chapitre (II).
L’optimisation des coûts et le contrôle de gestion en fonction des structures de marché

Introduction du chapitre :

Dans un contexte économique marqué par une concurrence majeure et une pression continue sur les marges, la maîtrise des coûts représente un défi stratégique majeur pour les entreprises. L'optimisation des coûts dépasse désormais le simple calcul pour devenir un levier essentiel d'optimisation de la performance et d'aide à la prise de décision stratégique.

Ce chapitre s'inscrit dans cette dynamique en soulignant le rôle pivot de la gestion des coûts dans l'amélioration de l'efficacité organisationnelle. Il présente les concepts fondamentaux des coûts, analyse les différentes méthodes de calcul et les centres de responsabilité, et explore les outils d'analyse et de contrôle des coûts.

Organisé en trois sections, ce chapitre propose une analyse progressive des fondements du contrôle de gestion et de la maîtrise des coûts : dans la première section, intitulée Concepts et classification des coûts, nous aborderons les bases essentielles relatives aux coûts, en mettant l'accent sur leurs caractéristiques, leur typologie ainsi que sur les notions d'objet de coût et d'inducteur ; la deuxième section, Méthodes de calcul des coûts et centres de responsabilité, sera consacrée à l'étude des différentes méthodes de calcul en distinguant les approches traditionnelles des méthodes modernes, tout en présentant les types de centres de responsabilité et leur rôle au sein de l'organisation ; enfin, la troisième section, qui est Le contrôle de gestion selon les structures de marché, mettra en évidence l'adaptation du contrôle de gestion aux différents contextes concurrentiels (monopole, duopole, oligopole) et son influence sur les priorités, les objectifs ainsi que les outils de pilotage des coûts.

Section (01) : Concepts et classification des coûts

Cette première section pose les jalons conceptuels nécessaires à la compréhension du contrôle de gestion, en abordant les notions fondamentales liées aux coûts. Elle s'attache à définir les concepts clés, à établir une distinction claire entre charges et coûts, à présenter les différentes catégories qui existent, ainsi qu'à mettre en lumière des outils incontournables comme l'objet de coût et l'inducteur éléments centraux de toute démarche d'analyse et de pilotage des coûts au sein d'une organisation.

1. La distinction entre charges et coûts :

La distinction entre les charges et les coûts constitue une étape fondamentale en contrôle de gestion, car elle permet de mieux comprendre la formation du résultat et l'analyse de la performance. En effet, les charges correspondent aux consommations enregistrées en comptabilité financière, tandis que les coûts résultent d'un traitement et d'une affectation de ces charges en fonction des besoins internes de l'entreprise. Ainsi, cette distinction est essentielle pour assurer une analyse pertinente et une prise de décision éclairée.

1.1. Définition des charges :

Les charges représentent les dépenses qu'une entreprise engage pour soutenir ses opérations. Elles se classifient en coûts directs, tels que les matières premières utilisées dans la production, et en coûts indirects, comme les frais de gestion et d'administration. En termes simples, les charges sont les ressources consommées pour produire des biens ou services (Bouquin, Quittard-Pinon, Boucau, & Gozlan, 2019, p. 46).

En comptabilité, une charge est toute dépense ayant un impact sur l'exercice comptable en cours. Cela inclut les paiements effectifs comme les salaires, les loyers, ou les achats de matériel, ainsi que des charges non immédiatement décaissées comme les amortissements. Les amortissements représentent la répartition du coût d'un actif sur sa durée de vie utile, bien qu'aucun décaissement immédiat ne soit requis (Bouquin, Quittard-Pinon, Boucau, & Gozlan, 2019, p. 45).

Les charges enregistrées dans la comptabilité générale influencent directement le résultat de l'exercice. Elles sont également fondamentales pour l'analyse des coûts en comptabilité analytique, où elles sont utilisées pour évaluer la rentabilité et l'efficacité des opérations de l'entreprise (Jouve & Vannesson, 2018, p. 60).

1.2. Définition et caractéristiques des coûts :

La compréhension des coûts, à travers leur définition et leurs caractéristiques, occupe une place centrale dans le contrôle de gestion, dans la mesure où elle offre un éclairage précieux sur la performance de l'entreprise. On entend par coût la totalité des ressources mobilisées pour mener à bien une activité, élaborer un produit ou assurer une prestation de service. Plusieurs attributs le distinguent : sa capacité à varier selon le niveau d'activité, la possibilité de lui affecter des charges de manière précise, ainsi que sa pertinence vis-à-vis de l'objet analysé. Ces propriétés font du coût un instrument de premier plan pour éclairer les décisions stratégiques et assurer un pilotage rigoureux des opérations.

1.2.1. Définition du coût :

Le dictionnaire Larousse définit le cout comme " Ce que coûte quelque chose."

Chacun de nous possède une intuition familière du terme « coût », tant il occupe une place centrale dans l'univers de l'économie marchande. Dans cette perspective, un coût représente une ressource sacrifiée ou à laquelle on renonce pour atteindre un objectif précis, se traduisant concrètement par un montant monétaire versé pour acquérir un bien ou un service. Toutefois, son sens peut varier selon les contextes ; en comptabilité de gestion, il mérite une analyse approfondie des définitions les plus pertinentes pour en saisir toute la richesse.

Pour illustrer la vision classique du coût portée par les comptables, reprenons-la Définition proposée par le Plan Comptable Général français de 1982 (PCG 1982) : le coût est « Une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable » (Guedj N. , 1996, p. 133) Le coût est défini comme : « la somme des charges relatives à un élément défini au sein Du réseau comptable » (Guedj N. , 1998, p. 135). Philippe LORINO définit le coût comme suit : « la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini » (Lorino, 1997, p. 496)

Aussi « Un cout est constitué par l'accumulation de charges sur un produit déterminé. Il s'agit d'un concept interne à l'entreprise » (Melyon & Raimbroug, Le contrôle de gestion, 2004, p. 11).

1.2.2. Les caractéristiques du coût :

Le coût constitue un mode de traitement des charges, caractérisé par trois particularités indépendantes des unes des autres :

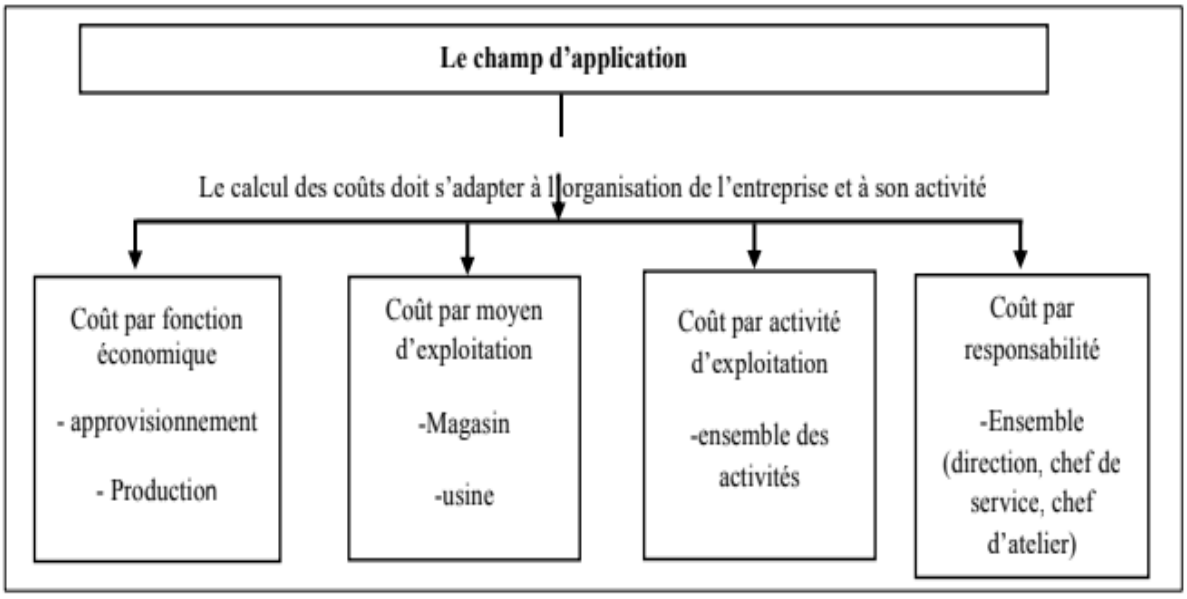
- Le champ d'application.
- Le moment du calcul.

- Le contenu.
- **Le champ d'application d'un coût :**

Son champ d'application est extrêmement diversifié. Il peut ainsi s'étendre à :

- Une fonction économique au sein de l'organisation, telle que la production ou la distribution
- Un moyen opérationnel d'exploitation, comme une usine ou un point de vente.
- Une activité d'exploitation (coût par produit, par service rendu).
- Un centre de responsabilité, entendu comme une entité interne disposant d'un objectif quantifiable et d'une certaine autonomie pour l'atteindre, à l'image d'une direction commerciale, d'un chef d'atelier ou d'un directeur technique.

Figure (II.1) : Le champ d'application du coût.



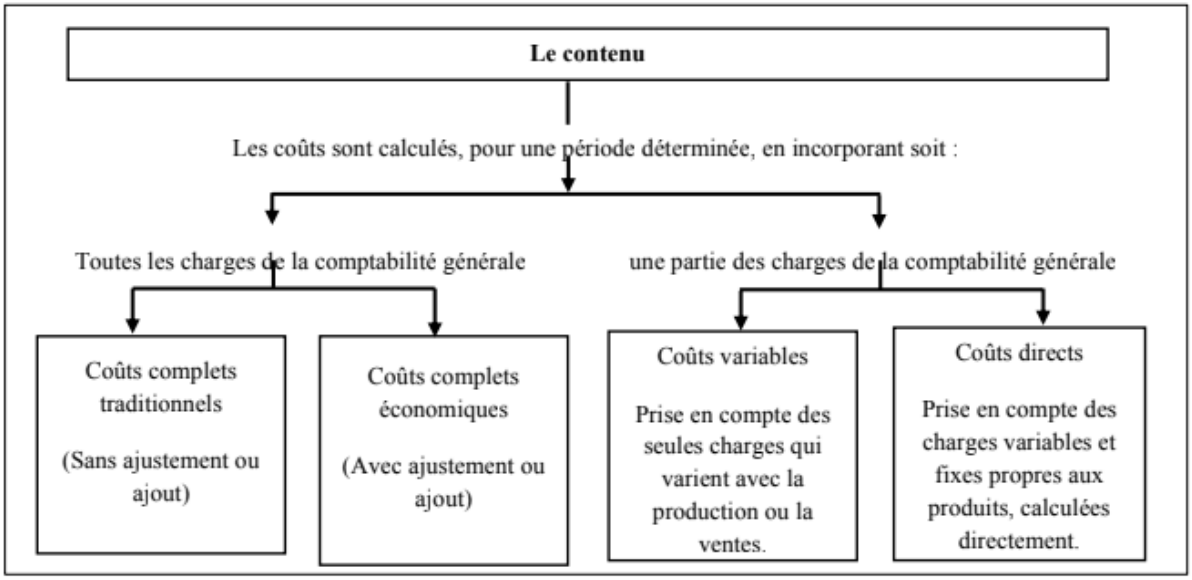
Source : (Grandguillot & Grandguillot, La comptabilité de gestion, 2022, p. 17)

- **Le contenu d'un coût :**

Selon que le gestionnaire retiendrait la totalité des coûts de l'entreprise ou une partie seulement, on distingue le coût complet du coût partiel :

- **Coût complet** : coût traditionnel et coût économique.
- **Coût partiel** : coût variable, coût direct et coût marginal.

Figure (II.2) : Le contenu d'un coût

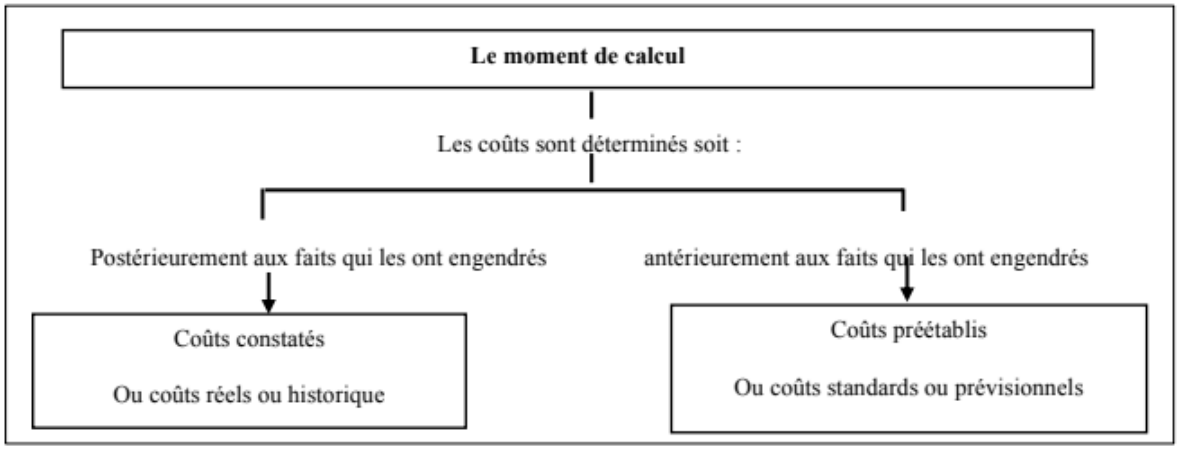


Source : (Grandguillot & Grandguillot, La comptabilité de gestion, 2022, p. 17)

- **Le moment du calcul :**

Le calcul des coûts peut intervenir à deux moments distincts. Lorsqu'il est effectué en amont de la période concernée, il donne lieu à des coûts préétablis, communément appelés coûts standards. Ces derniers correspondent à des estimations budgétaires élaborées à partir de normes techniques et d'hypothèses jugées réalistes, et servent de référence pour le suivi des activités ainsi que pour l'analyse des écarts constatés. En revanche, lorsque le calcul est réalisé en fin de période, il produit des coûts constatés aussi désignés coûts réels ou historiques qui reflètent les charges effectivement supportées par l'entreprise au cours de la période écoulée, offrant ainsi une mesure fidèle de la consommation réelle des ressources.

Figure (II.3) : Le moment de calcul du coût



Source : (Grandguillot & Grandguillot, La comptabilité de gestion, 2022, p. 17)

2. Typologie des coûts et charges :

La typologie des coûts et des charges permet de mieux comprendre leur diversité et leur comportement au sein de l'entreprise. Elle distingue principalement les coûts fixes et les coûts variables selon leur évolution avec le niveau d'activité, ainsi que différentes catégories de charges selon leur nature et leur fonction. Cette classification facilite l'analyse des coûts et améliore la prise de décision en matière de gestion et de pilotage de la performance.

2.1. Typologie des coûts :

La sélection du mode de classement des coûts doit être guidée par les exigences de l'analyse ou la nature des décisions managériales à soutenir. Lorsque les charges sont imputées aux objets de coût, la dichotomie entre charges directes et indirectes se révèle essentielle pour opérationnaliser cette imputation. Simultanément, se pose la question stratégique d'adopter une approche exhaustive intégrant l'ensemble des charges associées à l'objet de coût complet, ou de privilégier un calcul partiel.

2.1.1. Coûts directs et indirects

L'imputation des charges aux objets de coût permet de distinguer deux grandes catégories : les charges directes et les charges indirectes. Dans la perspective d'établir le coût d'un objet spécifique : tel qu'un produit, cette distinction s'impose obligatoirement.

A. **Coûts directs :** ce sont les coûts spécifiques, rattachables sans ambigüité à une seule destination, à un seul objet de coût (Cavélius, Bonneault, & al, Comptabilité de gestion et pilotage des coûts, 2016, p. 35). On trouve :

- **Les coûts de matières premières** Les coûts de matières premières représentent les matières premières directement consommées lors de la production, telles que les composants électroniques, les matières premières agricoles ou les matériaux de construction. Ils constituent une composante essentielle des coûts directs et influencent directement le coût de revient des produits (Benyahya & Kadiri, 2019, p. 15).
- **La main-d'œuvre directe** La main-d'œuvre directe correspond aux salaires et charges sociales des ouvriers affectés à la production d'un produit ou service spécifique. Elle représente un élément important des coûts directs et reflète l'efficacité des processus de production et la gestion du personnel (Diagne & Sarr, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2017, p. 30).

B. **Coûts indirects** : Ils correspondent à une ressource consommée par plusieurs objets de coût, les charges liées à ce type de coût ne sont pas imputables, sans travaux ou Hypothèses préalables à un objet de coût particulier (Cavélius, Bonneault, & al, 2016, p. 36).

- **Les frais généraux d'atelier** Les frais généraux d'atelier incluent les loyers des locaux de production, les frais d'entretien des machines, les charges d'électricité et d'eau, les frais de surveillance et de sécurité. Ils représentent des coûts indirects liés à l'infrastructure et aux services nécessaires au bon fonctionnement du processus de production (Belkoura & Marouane, 2018, p. 45).
- **Les charges de personnel indirectes** Les charges de personnel indirectes correspondent aux salaires et charges sociales du personnel administratif, des techniciens de maintenance, des contrôleurs qualité et des superviseurs. Elles représentent des coûts indirects liés à la gestion et au contrôle de la production (Belkoura & Marouane, 2018, p. 52).
- **Les amortissements** Les amortissements représentent la dépréciation progressive de la valeur des machines, équipements et installations utilisés dans le processus de production. Ils constituent une charge indirecte liée à l'usure du capital fixe et à son renouvellement futur (Belkoura & Marouane, 2018, p. 59).

2.1.2. Coûts variables et couts fixes :

Il apparaît également pertinent d'adopter un classement alternatif fondé sur le comportement des coûts vis-à-vis des variations d'activité, afin d'identifier et de quantifier l'impact de l'évolution du volume d'activité sur leur augmentation ou leur diminution. Cette approche, constitutive de l'analyse coût-volume, distingue essentiellement les coûts variables, corrélés linéairement à l'activité, des coûts fixes, invariants dans une fourchette d'activité pertinente.

A. **Un coût variable (opérationnel) :** On désigne par coût variable tout coût dont le montant global évolue proportionnellement au niveau d'activité de l'entreprise. À l'échelle unitaire, ce coût est considéré comme stable, c'est-à-dire qu'il reste constant quelle que soit la quantité produite ou vendue. Le coût variable total est généralement exprimé sous la forme d'une relation linéaire, dans laquelle le volume d'activité constitue la variable explicative:

Ou X est le montant variable total, X le volume d'activité et a le coût variable unitaire (Abdelbasset & Khaldi, 2021, p. 4).

$$Y = aX$$

B. Coûts fixes : Ce sont des coûts dont le montant global est indépendant du niveau d'activité, on emploie fréquemment certains synonymes pour désigner les coûts fixes, coûts de structure, de capacité. (Cavélius, Bonneault, & al, Comptabilité de gestion et pilotage des coûts, 2016, p. 41).

2.1.3. Coûts réels et standards :

Il est essentiel de distinguer si le coût calculé reflète des données historiques inscrites en comptabilité ou s'il vise à anticiper le futur.

- **Coûts Réel ou constater** : Il agrège les charges effectivement enregistrées sur une période précise (année écoulée, mois précédent.). Généralement inscrit en comptabilité, son analyse repose sur la connaissance exacte du moment du calcul et de la durée considérée, pour bien évaluer les coûts et leurs évolutions.
- **Coût prévisionnel ou standard** : Établi en parallèle des budgets, il sert de norme pour mesurer la performance. Il s'appuie sur des données techniques (nomenclatures, gammes opératoires) et des hypothèses sur le volume d'activité ainsi que l'évolution des coûts des facteurs de production.

La comparaison entre coût réel et coût standard permet de calculer des écarts et de mettre en place des actions correctives en temps voulu.

2.1.4. Coûts complets et coûts partiels :

- **Coût complet (Total) :** Lorsque la comptabilité de gestion intègre la totalité des coûts, on parle de coût complet. Tous les coûts indirects sont alors imputés à chaque objet de coût au prorata de leur participation effective. Ainsi, un coût complet distinct est calculé pour chaque étape de l'activité de l'entreprise (Cavélius, Bonneault, & al, Comptabilité de gestion et pilotage des coûts, 2016, p. 38).
- **Coût partiel** : Le coût partiel n'inclut qu'une sélection de charges selon des critères spécifiques (coûts variables, directs ou spécifiques). Il permet de déterminer les marges et d'obtenir un résultat par produit en comparant le prix de vente au coût de revient.

2.2. Typologie des charges :

Les charges regroupent toutes les dépenses ordinaires que l'entreprise supporte dans le cadre de son fonctionnement courant, à l'exception de celles qui sont directement rattachables au processus de production.

2.2.1. Les charges d'exploitation :

Les charges d'exploitation désignent l'ensemble des dépenses inhérentes au fonctionnement habituel de l'entreprise. Elles comprennent notamment:

a) **Les frais de personnel** Les frais de personnel regroupent les salaires et charges sociales du personnel non directement impliqué dans la production, tels que les employés administratifs, les commerciaux et le personnel de direction. Ils représentent des charges d'exploitation liées à la gestion et au fonctionnement de l'entrepris (Belkoura & Marouane, 2018, p. 66).

b) **Les loyers** Les loyers correspondent aux loyers des locaux administratifs, des bureaux et des entrepôts. Ils représentent des charges d'exploitation liées à l'utilisation de l'espace nécessaire au fonctionnement de l'entreprise (Belkoura & Marouane, 2018, p. 73).

c) **Les charges d'assurances** comprennent l'ensemble des primes versées pour se prémunir contre les différents risques auxquels l'entreprise est exposée dans le cadre de son activité, notamment les accidents du travail, les dommages matériels et la responsabilité civile. Elles constituent des charges d'exploitation visant à protéger l'organisation contre d'éventuelles pertes financières. (Belkoura & Marouane, 2018, p. 89).

d) **Les frais de transport** Les frais de transport correspondent aux dépenses liées au transport des matières premières, des produits finis et du personnel. Ils représentent des charges d'exploitation liées à la logistique et à la distribution (Belkoura & Marouane, 2018, p. 96).

e) **Les frais de publicité** englobent l'ensemble des dépenses consacrées à la promotion et à la valorisation des produits ou services proposés par l'entreprise. Ils s'inscrivent parmi les charges d'exploitation dont l'objectif est de renforcer la visibilité de l'entreprise sur le marché et de stimuler ses ventes. (Belkoura & Marouane, 2018, p. 103).

f) **Les provisions pour dépréciation** correspondent aux montants mis en réserve afin de faire face à la diminution de valeur de certains éléments du patrimoine de l'entreprise, tels que les créances incertaines, les stocks devenus obsolètes ou encore les

immobilisations corporelles. Elles constituent des charges d'exploitation de nature préventive, anticipant une perte de valeur potentielle pesant sur certains actifs de l'organisation. (Belkoura & Marouane, 2018, p. 110).

2.2.2. Les charges financières :

Les charges financières englobent les dépenses associées aux financements obtenus par l'entreprise. Parmi celles-ci :

a) **Les intérêts d'emprunts** Ils désignent les sommes versées en contrepartie des prêts bancaires et autres engagements financiers contractés par l'entreprise. Ces intérêts représentent une charge financière découlant du recours aux capitaux extérieurs, reflétant ainsi le coût de leur utilisation sur la durée.

b) **Les charges d'escompte** Les charges d'escompte correspondent aux différences entre la valeur nominale et la valeur d'émission des titres de créance émis par l'entreprise. Elles représentent une charge financière liée à l'émission de titres à un cours inférieur à leur valeur nominale (Diagne & Sarr, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 2017, p. 138).

c) **Les pertes de change** correspondent aux différences négatives résultant de la conversion de monnaies étrangères en monnaie nationale. Elles représentent une charge financière générée par les fluctuations des taux de change, auxquelles l'entreprise se trouve exposée dans le cadre de ses opérations internationales.

3. L'objet de coût et le concept d'inducteur :

L'objet de coût correspond à l'élément que l'on souhaite analyser ou mesurer, tandis que l'inducteur de coût représente le facteur qui explique la consommation des ressources. Ces deux notions sont essentielles en contrôle de gestion, car elles permettent d'affecter les coûts de manière plus précise et de mieux comprendre les causes de leur formation, afin d'améliorer le pilotage et la performance de l'entreprise.

3.1. L'objet de coût :

L'objet de coût est effectivement l'élément central de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion.

Il désigne toute unité pertinente pour laquelle une entreprise souhaite mesurer isolément les coûts encourus, comme un produit, un service, un projet ou une activité spécifique. Initialement limité à une vision produit-centrée, le concept s'est élargi avec les avancées des systèmes d'information. Les approches modernes intègrent des analyses multidimensionnelles,

incluant clients, segments de marché ou chaînes de valeur, pour un pilotage stratégique plus précis.

Aujourd'hui, les outils numériques permettent un suivi transversal des coûts à valeur ajoutée. Cela facilite l'évaluation de la rentabilité par gammes de produits ou par clientèle, optimisant ainsi la création de richesse globale.

3.2. Le concept d'inducteur de coût :

Un inducteur de coût se définit comme étant un facteur susceptible d'avoir un impact sur le coût d'un objet de coût. Autrement dit, toute modification de l'inducteur de coût entraîne un changement dans le coût total de l'objet de coût. Un inducteur de coût renvoie à une notion de causalité : c'est le facteur qui explique le coût. Si on agit sur la cause, le coût se modifie. (De Rongé, 2013)

L'inducteur de coût, ou *cost driver*, est un facteur causal clé en comptabilité de gestion moderne, identifiant les véritables déterminants de la consommation des ressources par les activités. Il s'agit d'un indicateur mesurable (comme le nombre de commandes, d'heures machine ou de livraisons) qui cause ou influence les coûts associés à une activité, remplaçant les anciennes unités d'œuvre traditionnelles. Cela permet une imputation plus précise des charges indirectes aux objets de coût, via la formule :

Coût de l'inducteur = charges indirectes totales / volume de l'inducteur.

Face aux limites des coupes budgétaires aveugles, les inducteurs favorisent un pilotage proactif en analysant les causalités réelles des coûts. Ils sous-tendent des méthodes comme l'ABC (*Activity-Based Costing*), où les activités sont décomposées et rattachées via ces facteurs pour une meilleure maîtrise des ressources.

Section (02) : Méthodes de calcules des coûts et centres de responsabilités

Diverses méthodes ont été développées et utilisées par les entreprises afin d'assurer un calcul pertinent et une meilleure maîtrise des coûts. Ces méthodes constituent des outils essentiels du contrôle de gestion, permettant d'éclairer la prise de décision et d'améliorer la performance organisationnelle.

Dans cette section, nous présentons, dans un premier temps, les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, puis les nouvelles approches qui visent à répondre aux évolutions de l'environnement économique. Enfin, nous abordons la notion de centres de

responsabilité, en mettant en évidence leur rôle dans le pilotage des performances et le contrôle des coûts au sein de l'entreprise.

1. Les méthodes de calcules des coûts traditionnels :

Depuis les années 1980, les méthodes traditionnelles d'analyse des coûts, principalement les coûts complets, les coûts partiels, les coûts préétablis et l'imputation rationnelle, font l'objet de profondes remises en cause. Cette évolution s'explique par le fait que les impératifs financiers et de gestion se transforment de manière significative tout au long des différentes phases du cycle de vie d'un produit.

1.1. Méthode des coûts complets « Full costing » :

1.1.1. Définition du coût complet :

Le coût complet d'un objet se définit comme l'ensemble des charges qui peuvent lui être attribuées. Ces auteurs indiquent que les décisions stratégiques à long terme (conception des produits, fixation des prix, définition de la politique commerciale) se fondent sur la connaissance des coûts complets provoqués par les activités de l'entreprise. (Burland, Langlois, Bringer, & Bonnier, 2010, p. 35).

Un coût complet intègre l'intégralité des charges imputables à un objet de coût, y compris les charges de structure. Cette méthode repose sur l'identification des flux financiers, puis sur leur ventilation précise par produit, service ou commande. Si l'essentiel des données est issu de la comptabilité générale, des retraitements spécifiques peuvent s'avérer nécessaires.

La complexité de cette approche réside principalement dans l'établissement des règles d'imputation, dont le choix n'est jamais neutre puisqu'il traduit une modélisation spécifique de l'activité de l'entreprise.

Traditionnellement, l'analyse s'articule autour de deux catégories de charges :

- **Les charges directes** : sont des charges qui peuvent être rattachées de manière immédiate et sans équivoque à un produit déterminé, comme c'est le cas des matières premières ou des heures de main-d'œuvre consacrées à la fabrication.
- **Les charges indirectes :** ne sont pas directement attribuables à un produit et sont d'abord réparties en centres d'analyse. Cette catégorie rassemble par exemple les frais généraux, les activités de support, etc. (Amelon, Gestion financière, 2004, p. 439).

1.1.2. Le calcul d'un coût complet par la méthode traditionnelle des centres d'analyse :

Cette méthode de calcul va permettre de déterminer le coût de revient d'un produit indispensable pour définir le prix de vente minimum permettant à l'entreprise de réaliser ainsi un profit. Le calcul d'un coût suit la logique suivante : (Torset & Bensimhon, Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion, 2017, p. 47).

⇒ **La démarche générale :**

Cette méthode repose sur l'identification de centres d'analyse, dont la segmentation constitue l'un des défis principaux du processus. Ces centres sont généralement conçus en fonction de la structure organisationnelle de l'entreprise. Après la mise en place de cette structure, les coûts indirects y sont alloués par le biais d'une répartition primaire (RP), réalisée à l'aide de clés de distribution. Traditionnellement, ce modèle identifie deux sortes de centres d'analyse :

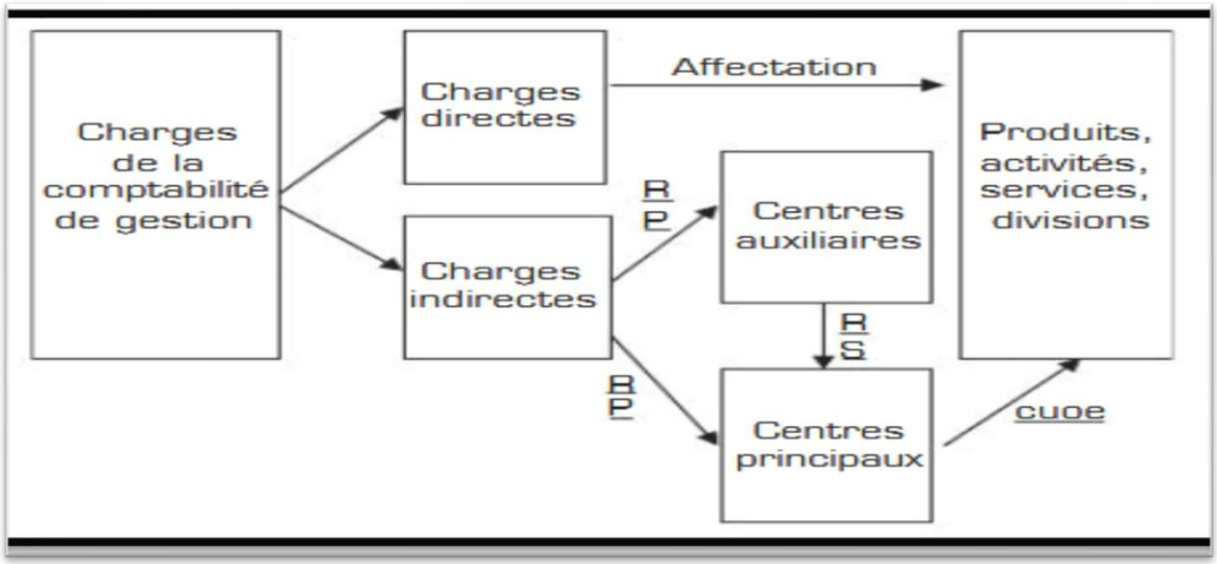
- **Centres principaux :** qui correspondent aux principales fonctions d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement ; production ; commercialisation). (Dupuy, Les bases de la comptabilité analytique de gestion, 2003, p. 49).Ce sont des sections dont les charges peuvent être aisément imputées aux coûts, car leurs unités d'œuvres sont fonction des quantités achetées, produites ou vendues.
- **Les centres auxiliaires :** Les centres auxiliaires offrent des services aux centres principaux, tels que l'entretien, le transport ou la gestion administrative. Pour les besoins de calcul, leurs charges sont fictivement redistribuées vers les centres principaux : c'est ce qu'on appelle la répartition secondaire.

Une fois cette phase passée, les frais indirects accumulés dans chaque centre sont attribués au coût des produits via les unités d'œuvre.

L'unité d'œuvre représente une mesure de l'activité du centre d'analyse, qu'elle soit définie en termes physiques, tels que le temps ou les volumes, ou en termes financiers, comme le chiffre d'affaires ou les coûts.

Son choix est déterminé par l'existence d'une corrélation étroite entre la variable mesurée et le niveau des charges du centre. Le coût de l'unité d'œuvre (CUO), obtenu par le rapport entre le montant des charges indirectes du centre et son nombre total d'unités d'œuvre, sert alors de pivot pour l'affectation finale : les charges indirectes sont ainsi imputées aux produits au prorata des unités d'œuvre qu'ils ont réellement consommées.

Figure (II.4) : Répartition primaire des charges



Source : (Torset & Bensimhon, Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion, 2017, p. 259).

1.2. La méthode du coût partiel « Direct costing » :

Contrairement aux couts complets, les couts partiels n'affectent qu'une partie des charges aux couts, sélectionnées selon certains critères. Ils sont aux nombres de trois :

La méthode du coût partiel consiste à n'imputer aux produits que les charges variables indépendamment de leur caractère direct ou indirect. A cet égard, le terme de méthode du coût variable est plus approprié que celui de « direct costing » puisque l'analyse ne se limite pas aux seuls coûts directs. (Amelon, Gestion financière, 2004, p. 438). Dès lors, chaque produit permet de dégager une marge sur coût variable, obtenue par la différence suivante :

Marge sur coût variable = chiffre d'affaires - coût variable

Le total des marges dégagées sur l'ensemble des produits doit couvrir les coûts de la structure, et permettre de dégager un excédent. L'approche par les coûts variables s'avère particulièrement pertinente pour les analyses marginales ou pour optimiser la structure des ventes. Cette méthode repose sur une distinction fondamentale entre deux catégories de dépenses : les charges variables et les charges fixes :

- **Les charges fixes (CF) :** sont celles qui sont indépendantes du niveau d'activité. Elles sont engendrées par l'existence même de l'entreprise. On parle également de charges

de structure. Exemples : les salaires du personnel administratif, les primes d'assurance et charges d'amortissement de l'investissement.

- **Les charges variables (CV)** : sont celles qui varient avec le niveau d'activité de l'entreprise. On parle également de charges opérationnelles

  Le niveau d'activité de l'entreprise se mesure en termes de nombre de produits vendus.

$$CV = CVu*Q$$

Avec :

CV = charges variables totales.

CVu = coût variable unitaire.

Q = niveau d'activité (nombre de produits vendus)

1.3. La méthode des coûts préétablis (Coûts standards) :

1.3.1. Définition de la méthode des coûts standards :

Un coût prévisionnel, également appelé coût préétabli, résulte d'une estimation anticipée fondée sur des charges projetées. La mise en regard de ces prévisions avec les coûts effectivement constatés permet de faire apparaître un écart global, qui est ensuite ventilé en plusieurs écarts élémentaires selon leur origine et leur nature.

La méthode des coûts standards repose sur la détermination préalable de coûts de référence, qui sont ensuite confrontés aux coûts réels afin d'identifier et d'analyser les écarts observés. Cette analyse conduit à formuler des mesures correctives adaptées. Les écarts sont distingués selon qu'ils portent sur des charges directes ou indirectes. S'agissant des charges directes telles que les achats de matières ou la main-d'œuvre l'écart global se subdivise en deux composantes : un écart sur prix et un écart sur quantité.

L'écart sur charges indirectes se décompose en 3 sous écarts : un écart sur coût ou écart sur frais, un écart sur activité et un écart sur rendement. Certaines critiques font remarquer que les principes mécanistes des coûts préétablis correspondent à une vision taylorienne de l'entreprise, éloignée des conditions modernes de production. Néanmoins, si les standards ont été correctement établis, ils procurent aux responsables un bon moyen de comparaison avec les coûts réels. (Amelon, Gestion financière, 2004, p. 439).

1.3.2. Objectifs de la méthode du coût standard :

Le calcul de coût préétabli permet (Taib , pp. 151-152):

- De déterminer des coûts préétablis servant à l'élaboration des budgets.
- Une meilleure identification des responsabilités.
- D'accélérer la production de l'information pour l'établissement de comptes infra-annuels.
- L'utilisation des standards et écarts est nécessairement décentralisée.
- Gagner du temps dans le calcul des coûts réels.
- De mesurer les performances.

1.3.3. Analyse des écarts :

L'analyse des écarts constitue un outil de pilotage dont la finalité est de détecter les anomalies et dysfonctionnements, afin d'orienter, si nécessaire, le choix des mesures correctives à mettre en œuvre.

L'analyse des écarts consiste à :

- Déterminer les coûts souhaités (normes et objectifs à atteindre).
- Comparer les coûts souhaités aux coûts constatés.
- Mettre en évidence les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation.
- Identifier les responsabilités.

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre un budget exécuté et un budget prévisionnel.

Les coûts standards et l'analyse des écarts constituent un élément du système de suivi budgétaire. En effet, un des objectifs de suivi budgétaire est de s'assurer de la maitrise des coûts de l'entité, d'expliquer, le cas échéant, pourquoi les dépenses réelles ne sont pas conformes aux prévisions et de déboucher sur des décisions correctives. (ARAB , 2012, p. 81).

2. Les nouvelles approches de la gestion des coûts et de la performance :

Aujourd'hui, le défi principal des entreprises, modifié de leur stratégie, réside dans la maîtrise de leurs coûts. Elles cherchent en permanence à les réduire pour maintenir leur compétitivité sur des marchés de plus en plus disputés. Cela amène de nombreuses organisations à s'interroger sur l'adéquation de leurs systèmes comptables (De Rongé Y. , 2008, pp. 7-8).

Aussi, dans la deuxième partie des années 80, les systèmes classiques de calcul des coûts ont été fortement critiqués. Ils se sont vu reprocher leur manque de pertinence. Le besoin

de disposer des coûts de revient plus fiables pour appuyer les choix stratégiques et opérationnels s'est donc progressivement affirmé. Comme réponse à cette quête de pertinence perdue, de nouvelles méthodes sont apparues, les mieux connues : « l'activity based costing » mise au point aux Etats-Unis et « le target costing » au Japon. Celles-ci ont suscité un vif intérêt (Mendoza & Zilberberg, 2011, p. 140).

2.1. L'Activity Based Costing (ABC) :

Ces dernières décennies ont vu émerger, depuis les États-Unis, une approche novatrice en matière de contrôle de gestion : la méthode ABC, désignée en français par les termes de comptabilité par activités ou de répartition des coûts par activités.

La méthode fut d'abord expérimentée par General Electric en 1963, mais elle s'impose véritablement aux Etats-Unis en 1986, fruit de la collaboration entre le CAM-I (International)et les chercheurs d'Harvard (Cooper, Kaplan et Johnson)

Cette méthode a par ailleurs gagné en popularité grâce à l'intense travail de diffusion mené par R. Kaplan, qui en a fait un concept largement répandu dans les milieux de la gestion. Dans ce qui suit, les principes fondateurs de l'ABC seront d'abord présentés, puis les différentes phases de sa mise en application seront détaillées, avant d'en proposer une première évaluation.

2.1.1. Généralités sur la méthode A.B.C :

La méthode ABC (Activity-Based Costing) propose une affectation plus pertinente des coûts en établissant un lien entre les produits, les activités et les services. Elle repose sur l'idée que les activités constituent l'élément central de l'organisation, regroupant l'ensemble des actions nécessaires à la conception, à la production et à la commercialisation.

Dans cette approche, les activités consomment des ressources, dont les coûts sont d'abord imputés aux activités, puis répartis sur les produits ou services.

Ainsi, certaines charges indirectes deviennent directement attribuables aux activités, ce qui permet une meilleure identification des sources de coûts.

Par conséquent, la méthode ABC améliore la maîtrise et le pilotage des coûts, contribuant ainsi à une meilleure performance globale de l'entreprise.

2.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing) ou l'approche des coûts par activités :

Techniquement proche de la méthode traditionnelle, l'ABC se distingue par un nouveau traitement des charges indirectes. Johnson et Kaplan (1987) le proposent pour répondre aux profondes évolutions économiques et technologiques des quarante dernières années.

Ces évolutions ont inversé la structure des coûts : autrefois dominés par les charges directes (90%) face à 10% d'indirectes, ils sont aujourd'hui majoritairement composés de charges indirectes (environ 70%). L'exigence d'une affectation plus précise de ces dernières s'impose donc naturellement (Christophe & Larry, 2017, p. 118).

2.1.3. Les particularités de la méthode ABC au regard de la méthode traditionnelle :

Dans la méthode ABC, l'analyse repose sur les activités qui créent de la valeur pour le bien ou service vendu. Les activités de marketing, de support ou de Recherche et Développement sont traitées à égalité avec la production.

- La distinction centres auxiliaires/principaux disparaît.
- L'approche passe d'une vision verticale/fonctionnelle à un découpage transversal (horizontal).
- La production n'est plus la seule source de coûts : toutes les activités en amont et aval (supports immatériels) doivent être intégrées.

2.1.4. Le principe de la méthode ABC :

Dans la méthode ABC, l'entreprise est décomposée en activités élémentaires, pour chacune d'entre elles étant identifié un inducteur de coûts (unité de consommation de ressources, anciennement unité d'œuvre). Cette approche abandonne le découpage par fonctions hiérarchiques au profit d'une vision transversale, centrée sur les activités génératrices de valeur pour les produits

Le processus se déroule en quatre étapes principales :

a) Identification des activités

Étape complexe, elle détermine la précision du calcul des coûts. Une activité est un ensemble de tâches interconnectées, réalisées par un individu ou un groupe, visant un résultat spécifique ; elle est typiquement exprimée par un verbe et décrit les opérations de l'entreprise.

b) Recherche d'un inducteur de coût

L'inducteur exprime un lien causal avec les variations d'activité (heures, produits, CA, ou lots, commandes, fournisseurs). Il prolonge le concept d'unité d'œuvre traditionnelle.

c) Calcul du coût unitaire de l'inducteur

À partir du coût total des activités et du volume d'inducteurs sur la période, on détermine un coût unitaire, comme le coût de passation d'une commande, de négociation d'un contrat ou d'une visite client.

d) Affecter le coût des activités aux produits et calculer les coûts des produits

Les charges directes sont affectées sans difficulté particulière, dans la mesure où leur rattachement aux produits s'effectue de manière immédiate. Le coût de revient est quant à lui obtenu en combinant ces charges directes aux charges indirectes, ces dernières étant réparties entre les produits par le biais des inducteurs de coût, selon une logique similaire à celle employée dans la méthode des centres d'analyse.

2.1.5. Limites de la méthode ABC :

La notion d'activité : Comme souligné précédemment, cette notion reste large et n'admet pas de définition normalisée. Les activités les plus fréquemment évoquées se rapportent généralement à un produit ou à un individu.

Il s'agit le plus souvent d'activités élémentaires : passation de commande, gestion des fournisseurs, réglage de machine, ordonnancement.

La méthode ABC ne prend pas en compte les fluctuations d'activité. Lors du rattachement des ressources à l'activité, il convient de dissocier la partie variable et la partie fixe de ces ressources, puis de corriger la partie fixe par le coefficient d'imputation rationnelle retenu pour l'activité.

2.2. Activity Based Management (A.B.M):

2.2.1. Définition de la méthode ABM (Le management par les activités) :

Plus tard dans la décennie, la méthode ABC a été suivie et complétée par la méthode ABM, qui n'est autre que l'utilisation par le management d'indicateurs construits sur la base d'ABC (Milkoff, 1996, p. 319).

C'est donc l'ABC qui ouvre la voie à un ABM.

Selon Bouin et Simon, « si le premier mérite de l'ABC est de constituer une méthode de calcul de coût de revient complet pertinente, son second mérite, est de décloisonner la vision de l'entreprise et offrir par conséquent un outil de management cohérent avec les exigences de l'entreprise moderne : le management par les activités ».

L'ABM ou la gestion par activités, est une méthode qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer sa performance par des démarches de progrès continu. La vision transversale par processus demande une autre mesure de la performance. La performance dans ce cas devient multicritère, elle doit intégrer des aspects de coûts, de délais, de qualité de présentation et de participation à la valeur.

Selon Doriath (Doriath, Le contrôle de gestion en 20 fiches, 2008) considère l'ABC comme une méthode de management des coûts (recherche de la vérité et de la minimisation des coûts) et l'ABM comme une méthode de management des activités en vue d'une amélioration de la performance globale de l'entreprise.

2.2.2. Fondements de la méthode ABM :

La démarche de calcul des coûts propre à la méthode ABM s'appuie sur les étapes suivantes :

- **Détermination du prix cible :** Établi sur l'ensemble du cycle de vie du produit, il ne s'agit pas d'un prix fixe et unique, mais plutôt d'une fourchette de prix élaborée à partir d'études de marché approfondies.
- **Définition du profit cible :** Découlant de la planification à moyen terme et de l'analyse du portefeuille produits, il se traduit par une courbe de rentabilité étroitement liée aux différentes phases du cycle de vie du produit.
- **Calcul du coût cible** : Il s'obtient par simple déduction à partir des deux éléments précédents, en soustrayant le profit cible du prix cible

Coût cible = Prix de vente − Profit cible.

2.3. Activity Based Budgeting (A.B.B):

2.3.1. Definition d'Activity Based Budgeting (ABB):

La méthode ABB est apparue parallèlement à l'ABC au début des années 1980, bien que ses premières implémentations pratiques datent de la fin des années 1990, inspirées des travaux de James A. Brimson. Dès les balbutiements de l'ABC (Activity Based Costing), l'ABB s'est imposée comme une extension prometteuse (Morrow et Connolly, 1990).

Selon Brimson et Antos (1999), ses principaux défenseurs, cette approche vise à convertir les orientations stratégiques en activités concrètes et à instaurer une répartition des ressources guidée par les processus, afin de fixer les volumes nécessaires à chaque activité. Elle repose sur l'adaptation des principes de la comptabilité analytique par activités (ABC) au processus budgétaire. D'après Bendriouch (2004), l'ABB s'inscrit dans la famille des trois méthodes de contrôle de gestion axées sur les activités – avec l'ABC et l'ABM –, toutes trois intégrées aux dimensions d'évaluation et de pilotage de la performance par activité.

2.3.2. Etapes de la budgétisation par activités :

La procédure de budgétisation par activités (ABB) partie des activités requises pour produire les biens ou services attendus par les clients, c'est-à-dire les objets de coûts budgétisés, afin d'estimer les ressources qu'elles consomment. Selon Bendriouch (2004), cette approche repose sur une triple analyse :

- **Analyse des extrants** : définition des volumes de produits ou services à réaliser sur la période budgétaire à venir.
- **Analyse des activités** : identification des quantités d'activités nécessaires pour atteindre ces objectifs de production, en tenant compte de leur typologie et de leur niveau.
- **Évaluation des ressources** : estimation des ressources consommées par ces activités pour produire les unités prévues.

2.4. La méthode des couts cibles (Target Costing) :

2.4.1. Définition de la méthode :

La méthode des coûts cibles vise à établir, pour un produit donné, un coût maximal à ne pas excéder, déterminé en tenant compte du prix que le marché est prêt à accepter et de la marge bénéficiaire que l'entreprise s'est fixée comme objectif.

Elle repose sur la relation suivante :

Coût cible = Prix de vente – Marge bénéficiaire

Cette méthode fut développée au Japon dans les années 80 dans l'industrie automobile.

Lorsque le coût estimé à priori ou coût préétabli est supérieur au « coût cible », les conséquences peuvent être envisagées :

- Soit une révision de la conception du produit ou de sa composition, relevant d'ajustements d'ordre technique.
- Soit une optimisation des conditions d'approvisionnement et de fabrication, dans une logique de réduction des coûts.

2.4.2. La démarche du target costing :

La mise en œuvre du target costing s'appuie sur une démarche structurée en cinq étapes successives, allant de la conception commerciale du produit jusqu'à l'optimisation continue des coûts tout au long de son cycle de vie. Chaque étape mobilise des acteurs différents et poursuit

un objectif précis, garantissant ainsi une maîtrise progressive et cohérente des coûts. (Bwizigiro & Ntahokaja, 2009)

- **Étape 1 : Élaboration d'un concept commercial attractif**

L'identification d'un concept générateur de valeur pour le client s'effectue au moyen d'études de marché approfondies. Sur la base des orientations stratégiques de l'entreprise et de son positionnement concurrentiel, un objectif de prix de vente est défini, accompagné des caractéristiques attendues du produit pour le segment de clientèle ciblé. Cette étape relève principalement de la responsabilité des équipes marketing.

- **Étape 2 : Définition du coût cible global**

À partir du prix de vente visé et du profit requis par l'entreprise, établissement du coût cible pour l'ensemble du produit, en assurant ses fonctionnalités essentielles au client.

- **Étape 3 : Répartition des coûts ciblent par fonctions**

Travail transversal pour évaluer les alternatives de processus, sous-ensembles et prestations. Amélioration des propositions internes et externes afin de répondre aux fonctions principales et secondaires attendues par le client. La maîtrise des coûts des processus est indispensable.

- **Étape 4 : Spécifications techniques et coûts cibles par composants**

Mise en œuvre détaillée des actions : évaluation de la contribution de chaque composant à la valeur créée, puis assignation d'un coût maximal. Passage d'une orientation marché à une analyse technique approfondie.

- **Étape 5 : Optimisation des coûts sur le cycle de vie (kaizen costing)**

Prise en compte des coûts directs/indirects et du cycle de vie complet pour planifier les réductions. Utilisation de tableaux de coûts pour anticiper les gains du kaizen costing, puis mise en œuvre progressive de ces diminutions durant toute la phase de production.

2.5. Les méthodes des unités de valeur ajoutée (UVA) et de Time-Driven Activity Based Costing (TDABC), des substituts à l'ABC ?

Malgré le succès qu'a connu l'ABC au cours des années 1990, notamment dans les grandes entreprises. Cette méthode a reçu une vague de critiques quelques années plus tard, dénonçant sa lourdeur lors de son implantation et son exploitation ainsi que sa fiabilité relative, malgré sa complexité. En vue de pallier ces contraintes, de nouvelles pistes de réflexion furent envisagées. De nouvelles méthodes en découlent, telles que 'UVA et le TABC (Berland &

Simon, Le contrôle de gestion en mouvement : l'état de l'art et meilleures pratiques, 2017, p. 17).

- **La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) :**

C'est la méthode la plus ancienne. Mise au point pour la première fois dans les années 1940 par l'ingénieur Georges Perrin qui la nommé « méthode GP », relativement peu diffusée jusqu'alors. Et reprise dans les années 1970 par le cabinet LIA qui l'a développé pour devenir en 1995 la méthode UVA. Elle a été diffusée désormais sous ce nom. L'UVA est donc, l'héritière de la méthode GP (Berland & Simon, Le contrôle de gestion en mouvement : l'état de l'art et meilleures pratiques, 2017, p. 18).

Elle repose sur la création d'une unité de mesure de la valeur ajoutée par toutes les fonctions de l'entreprise ((LIA), p. 3)

Cette méthode a pour objectif de mesurer l'ensemble des activités de l'entreprise en les ramenant à une unité de mesure commune et uniforme. Toutes ces activités sont ainsi exprimées par rapport à cette référence unique et organisées sous la forme d'un ensemble de postes UVA.

Le principe fondamental de la méthode UVA réside dans la détermination du résultat généré par chaque vente. À cette fin, il est nécessaire d'imputer directement à chaque vente l'ensemble des processus qu'elle a mobilisés, qu'ils soient liés aux produits livrés ou aux opérations propres au client, telles que la prise de commande et la livraison. De plus, le nombre exact d'UVA consommées est calculé pour chaque transaction, permettant ainsi une mesure précise de son coût réel

- **Le Time-Driven Activity Based Costing (TDABC):**

Apparu en 2004, le Time-Driven Activity Based Costing est présenté par ses initiateurs (Kaplan et Anderson) comme une évolution simplificatrice de l'ABC.

Pour Dragos (Dragos, 2009), la conception et les calculs dans le TABC, sont effectués en grande partie, de façon directe par les managers, ce qui apporte plus de rapidité et de souplesse. Par conséquent, le coût des inducteurs devrait être plus précis, car il se fonde sur des unités de temps. C'est donc une version rénovée de l'ABC originel, qui apporte des innovations en termes d'utilisation et de valorisation des temps standard.

En effet, au lieu d'identifier les ressources consommées par les activités, on impute les ressources à des « groupes de ressources ». Le montant des ressources consommées pour une activité est obtenu en multipliant les temps qu'elle consomme (évalués à l'aide d'équations de temps) par le coût standard du groupe concerné. Il s'agit donc d'un coût à l'heure (Berland &

Simon, Le contrôle de gestion en mouvement : l'état de l'art et meilleures pratiques, 2017, p. 21).

En définitive, ces diverses méthodes ne se contredisent pas ; elles se complètent mutuellement et s'associent efficacement. Le gestionnaire dispose ainsi d'un large éventail de techniques d'analyse des coûts, lui permettant de sélectionner celle qui semble la plus adaptée. Ce dépend du choix de ses priorités (détermination d'un prix de vente, développement d'une gamme de produits, externalisation d'une activité, etc.) ainsi que des contraintes propres à son secteur et à son modèle de gestion.

3. Les centres de responsabilité :

Les méthodes de calcul des coûts permettent d'établir avec exactitude les charges encourues par l'entreprise, alors que les centres de responsabilité en assurent la répartition entre les divers responsables.

Ces deux instruments se révèlent ainsi complémentaires, en favorisant une maîtrise accrue et un pilotage optimal des coûts.

3.1. Définition de centre de responsabilité :

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné (Alazard & Sépari , DCG 11 Contrôle de gestion , 2013, p. 362).

Un centre de responsabilité désigne une entité organisationnelle délimitée au sein de l'entreprise, regroupant des ressources propres (humaines, matérielles et financières) et des acteurs coordonnés autour d'un responsable unique, auquel sont déléguées une autonomie de gestion et des objectifs quantifiés négociés avec la direction générale. Ce dispositif, pilier du contrôle de gestion et de la comptabilité analytique, permet non seulement la traçabilité précise des coûts et des performances individuelles, mais aussi leur alignement stratégique sur les finalités globales de l'organisation, favorisant ainsi une responsabilisation efficace et une optimisation des ressources dans un environnement concurrentiel.

3.2. Typologie des centres de responsabilité :

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité, définis selon les missions qui leur sont confiées.

a) Centre de coûts :

Le centre de coûts est une unité organisationnelle chargée de produire des biens ou services au moindre coût possible tout en maintenant la meilleure qualité, dans le cadre d'une

activité prévisionnelle fixée par la direction. Son responsable n'est pas tenu accointable du niveau d'activité généré, mais uniquement de l'optimisation des ressources allouées.

Le contrôle de gestion mesure ses performances à travers des indicateurs clés tels que la quantité produite, le coût unitaire, la qualité (taux de rebut, taux de panne, critères qualitatifs) et les délais de réponse à la demande.

b) Centre de dépense discrétionnaire :

Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coûts discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération.

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

Pour mesurer la performance de ce centre, on utilise les indicateurs suivants : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation.

c) Centre de recettes :

L'unité concernée doit maximiser le chiffre d'affaires lié au produit ou à l'activité ciblée. Les performances des responsables peuvent être évaluées selon deux perspectives distinctes :

- Dans une logique de contrôle-sanction, l'indicateur clé repose sur le volume de ventes réalisées.
- Dans une approche intégrant conseil et expertise, des indicateurs complémentaires portent sur les variables influençant les ventes, tels que le taux de remise accordé aux clients ou le délai de paiement consenti.

d) Centre de profit :

Le centre de profit est une unité disposant d'une responsabilité étendue à la fois sur le chiffre d'affaires et sur les consommations, eu égard aux moyens humains, matériels et financiers mis à sa disposition. Sa mission principale est de maximiser la marge dégagée, en optimisant les recettes tirées des ventes tout en contenant les coûts associés.

Ces centres demeurent relativement rares dans la pratique, car l'autonomie de leurs responsables couvre rarement à la fois la gestion des ressources et celle des recettes ; par ailleurs, ces derniers disposent d'une maîtrise limitée sur l'adéquation entre la capacité utilisée et la capacité disponible.

Les critères d'évaluation de la performance sont multiples et couvrent l'ensemble des leviers agissant sur le résultat, tels que le résultat net, les soldes intermédiaires de gestion, le

taux de marge, le rapport profit sur chiffre d'affaires ou encore le ratio de rentabilité des capitaux investis.

e) Centre d'investissement :

Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investi tout en réalisant un profit.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif ; taux interne de rentabilité, valeur actuelle nette, niveau de cash-flow, ratio d'endettement.

Ces centres ont une responsabilité en termes de chiffre d'affaires, de consommation et d'un certains niveaux de rentabilité des actifs.

Section (03) : Contrôle de gestion selon les structures de marché

Le contrôle de gestion s'adapte selon la structure de marché dans laquelle opère une entreprise. Bien que les concepts et méthodes de calcul des coûts restent universels, leur application, intensité et finalité stratégique varient selon le type du marché ou exerce l'entreprise, monopole, duopole ou oligopole.

Cette section analyse comment la structure de marché remodèle les priorités, objectifs et mécanismes du contrôle de gestion.

1. Contrôle de gestion et maîtrise des coûts en monopole :

1.1. Définition du monopole :

Le dictionnaire Larousse définit le monopole comme « une Possession exclusive. ».

Selon le dictionnaire de l'économie « Le monopole est une situation dans laquelle un offreur est seul à vendre un produit ou un service donné à une multitude d'acheteurs. L'offreur unique fixe le prix au niveau qui maximise son profit, au lieu que le prix soit imposé par le marché. Il existe donc une rente de monopole liée au fait que son profit est nettement plus élevé que celui qui résulterait d'une situation de concurrence. La situation de monopole nuit aux consommateurs (notamment car le prix plus élevé n'est pas gage de meilleure qualité du produit) et doit être combattue par les pouvoirs publics. Toutefois, une situation de monopole temporaire peut être bénéfique pour la croissance économique, lorsqu'elle favorise l'innovation. La rente de monopole vient en récompense des efforts d'innovation de

l'entrepreneur. Il doit toujours exister sur le marché une concurrence réelle ou potentielle qui pousse ce dernier innover pour défendre sa position. ».

1.2. Le paradoxe du monopole : absence de pression concurrentielle et risques accrus d'inefficience

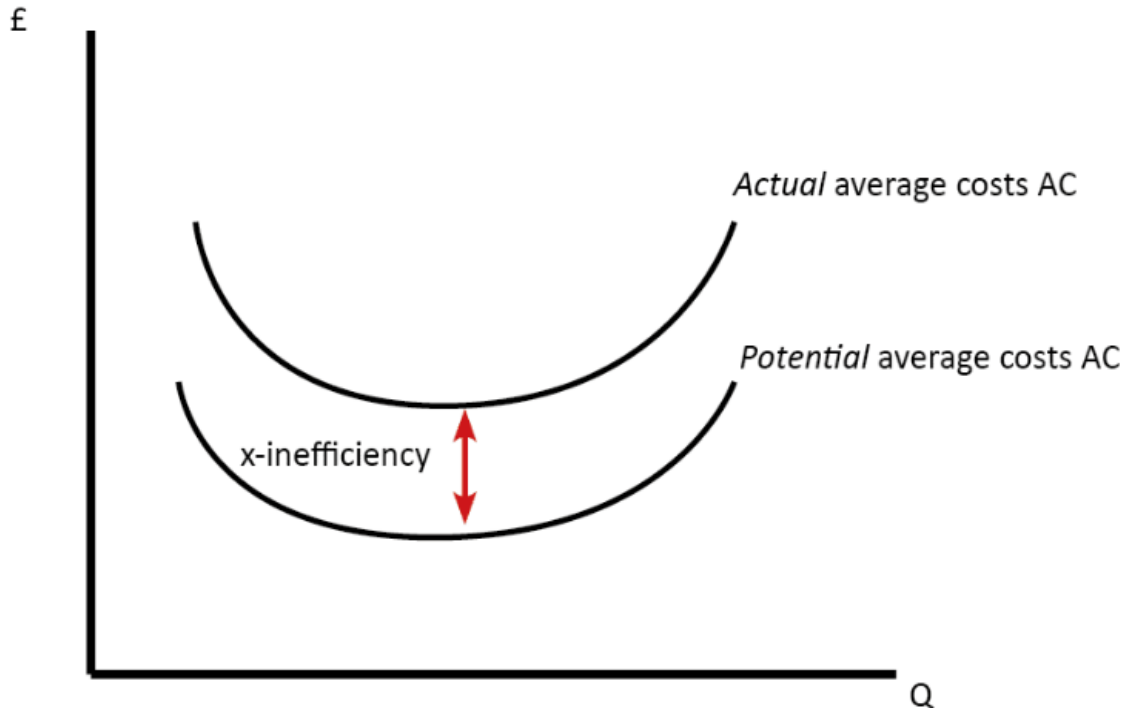
Le monopole présente un paradoxe intéressant, alors qu'il semble à l'abri de la concurrence, il devient paradoxalement plus vulnérable à ses propres faiblesses. On pourrait croire, à tort, que le contrôle de gestion y est moins crucial. En réalité, c'est précisément l'absence de pression extérieure qui en fait un outil stratégique indispensable.

- **L'absence de signal de prix et le risque de "X-inefficience" :**

En environnement concurrentiel, le marché exerce une discipline naturelle ; toute inefficience se traduit par une perte de parts de marché.

En situation de monopole, ce signal externe est inexistant. L'organisation peut ainsi glisser vers ce que Harvey Leibenstein appelle la « X-inefficience » : une situation où, faute de pression externe, l'entreprise n'utilise pas ses ressources de manière optimale. Le contrôle de gestion doit alors se substituer au marché pour créer une « pression interne » artificielle visant à identifier les dérives silencieuses des coûts opérationnels.

Figure (II.5) : Inefficacité X



Source : https://www.economicshelp.org/

- **Déconnexion entre coûts et tarifs :**

En monopole régulé, les tarifs sont approuvés par une autorité (État, collectivité). Si les coûts augmentent, l'entreprise demande une augmentation de subvention. L'absence de lien direct entre coûts et prix ne crée pas d'incitation à l'efficacité.

- **La rigidité des structures de coûts historiques :**

Les entreprises monopolistiques, souvent héritières d'infrastructures lourdes, font face à une prépondérance de charges fixes et de coûts engagés (personnel, maintenance d'actifs longs, obligations statutaires). Cette rigidité structurelle limite les marges de manœuvre à court terme.

Le rôle du contrôleur de gestion est alors de transformer ces charges fixes en variables de décision, en mettant en place un suivi rigoureux des centres de responsabilités afin d'éviter que l'accumulation de ces coûts ne devienne un frein irréversible à l'optimisation globale.

1.3. Rôle stratégique du contrôle de gestion en situation monopolistique :

Dans une structure monopolistique, le contrôle de gestion ne se limite pas à une fonction de constatation ; il doit instaurer une discipline interne artificielle pour pallier l'absence de régulation par la concurrence. Son rôle s'articule autour de quatre axes fondamentaux :

A. La fonction de régulation budgétaire et de prévention des dérives :

En l'absence de prix de marché de référence, le budget devient l'unique norme de performance. Le contrôle de gestion assure la rigueur financière à travers :

- L'instauration de budgets directifs par centres de responsabilité.
- Le pilotage par la gestion budgétaire : analyse systématique des écarts entre le réalisé et les prévisions.
- La mise en place de dispositifs d'alerte précoce pour corriger les trajectoires de dépenses avant leur consolidation.

B. Justification des besoins en ressources auprès des financeurs publics :

Dans le cas des monopoles étatique, les financements viennent généralement de subventions ou du budget de l'État. Le CG, de son côté, élabore des rapports d'analyse qui mettent en lumière la réalité et le bien-fondé des dépenses engagées. En s'appuyant sur des indicateurs de performance solides, il justifie ainsi les demandes de ressources et leur donne une légitimité difficile à contester.

C. Détection systématique des inefficiences internes

L'organisation doit chercher ses leviers d'optimisation en interne par :

- L'Analyse des coûts unitaires : Mesure de l'évolution de la productivité par unité de service rendu
- Le Benchmarking interne : Comparaison des performances entre différentes unités ou zones géographiques pour identifier les meilleures pratiques et réduire les asymétries de performance.

2. Contrôle de gestion et maîtrise des coûts en duopole :

2.1. Définition du duopole :

Selon le dictionnaire de l'économie « Un duopole est un modèle de concurrence sur un marché caractérisé principalement par l'existence de deux sociétés de production qui contrôlent l'intégralité d'un marché spécifique, notamment grâce à une tarification conjointe ».

Dans un duopole, la compétition se joue principalement sur deux fronts : le prix et la qualité.

Les clients, eux, ont la possibilité de changer d'avis et de se tourner vers le concurrent si l'offre ne leur convient plus. (Switching vers concurrent possible)

Chaque entreprise a généralement une bonne idée des coûts de l'autre, ce qui rend l'information assez transparente. (Information plus disponible)

Résultat : la concurrence fait souvent pression sur les marges, avec des baisses de tarifs fréquentes pour rester concurrent.

2.2. Dynamique des coûts en duopole :

Le passage d'une structure monopolistique à un duopole modifie radicalement la sensibilité de l'organisation vis-à-vis de ses coûts.

- ✓ **Impératif stratégique de réduction des coûts :**

La compétitivité-prix devient un enjeu vital : l'entreprise doit soit abaisser ses coûts unitaires pour maintenir ses marges face aux baisses tarifaires concurrentielles, soit investir dans la qualité pour justifier des prix premium. Le plus souvent, ces deux orientations s'imposent simultanément.

- ✓ **Perte des économies d'échelle monopolistiques :**

La duplication des infrastructures (réseaux parallèles, systèmes informatiques redondants, hiérarchies distinctes) génère des coûts fixes non mutualisés. Paradoxalement, les coûts unitaires peuvent s'élever malgré la fragmentation de l'offre, rendant critique l'optimisation des processus opérationnels.

2.3. Le rôle du contrôle de gestion en duopole :

Dans un contexte de duopole, le contrôle de gestion évolue vers une fonction hautement stratégique, intégrant une dimension d'anticipation et d'aide à la décision.

a) Le benchmarking externe :

Alors que dans un monopole, l'entreprise se compare essentiellement à elle-même, le contrôle de gestion en duopole place le rival au centre de ses analyses.

Les questions clés deviennent :

- Quels sont les coûts réels de notre concurrent ?
- Sur quels facteurs repose sa productivité ?
- Quels leviers pouvons-nous actionner en interne pour regagner un avantage compétitif ?

b) Granularité analytique renforcée :

L'observation ne se contente plus des grands agrégats. Elle descend au niveau le plus fin : par segment de marché, type de client, voire tranche horaire. L'objectif est d'identifier avec précision les sources de perte de compétitivité pour mettre en œuvre des actions correctives ciblées et rapides.

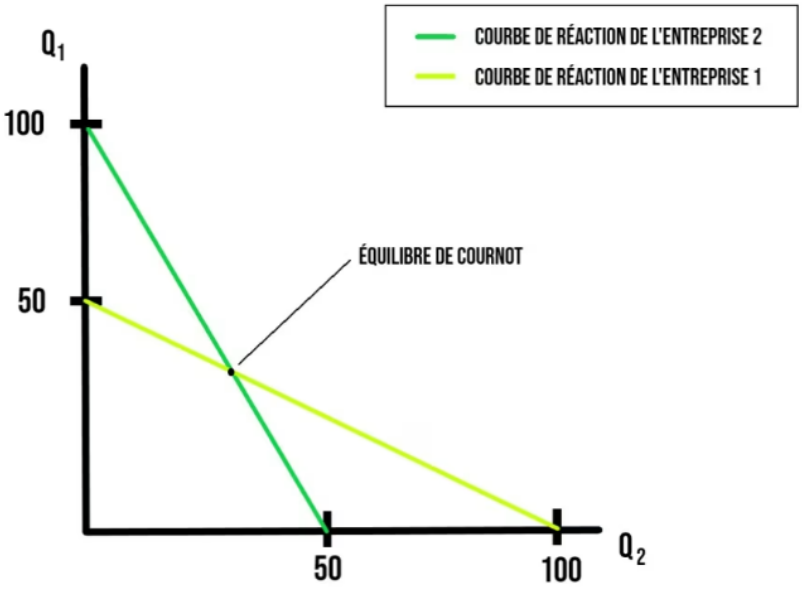
c) Agilité tarifaire et prospective budgétaire :

Les politiques tarifaires doivent s'adapter en temps réel, parfois mensuellement, aux mouvements du concurrent. Le contrôle de gestion intègre alors des modèles d'élasticité-prix pour évaluer l'impact potentiel de chaque décision.

d) Transformation des centres en centres de mini-profit :

Les centres de coûts, dont la mission se limitait souvent au respect d'un budget, évoluent vers des centres de profit autonomes. Chaque responsable endosse ainsi une double casquette, gérant à la fois ses charges et ses recettes. Sa performance est directement mesurée par la marge générée par son activité, selon une logique de profit divisionnel.

Figure (II.6) : Courbes de réaction stratégique en situation de duopole (équilibre de Cournot)



Source : https://www.sumup.com/fr-fr/factures/termes-comptables/duopole/

Cette figure illustre les fonctions de réaction des deux entreprises en duopole, chaque courbe représentant la quantité optimale produite en fonction de celle du concurrent. Leur point d'intersection correspond à l'équilibre de Cournot, défini comme une situation d'équilibre non coopératif où chaque entreprise maximise son profit en tenant compte de la stratégie de l'autre, sans possibilité d'amélioration unilatérale.

Cet équilibre traduit une interdépendance stratégique, dans laquelle les décisions de production sont mutuellement conditionnées. Dans ce contexte, le contrôle de gestion devient un outil d'anticipation et de pilotage, permettant d'intégrer les réactions concurrentielles dans l'analyse des coûts et d'orienter les décisions vers une optimisation de la rentabilité

3. Contrôle de gestion et maîtrise des coûts en oligopole :

3.1. Définition d'oligopole :

Selon le Larousse, un oligopole est un « marché dans lequel il n'y a qu'un petit nombre de vendeurs, en principe de grande dimension, en face d'une multitude d'acheteurs ».

L'oligopole est à mi-chemin entre un marché concurrentiel où une multitude d'agents se partagent un marché et un monopole où le marché est dominé par une entité unique. Ainsi, un marché oligopolistique présente la particularité de ne comptabiliser qu'un petit nombre d'agents économiques. Il n'existe cependant pas de règle sur le nombre de fournisseurs présents ni sur la totalisation de leur part de marché respective.

Nous considèrerons un oligopole comme un marché partagé entre 3 à 5 agents se partageant plus de la moitié des parts de marché (Lino, 2018, p. 13).

3.2. Dynamique des coûts en oligopole :

Par rapport au duopole où la confrontation symétrique domine tous les fronts, l'oligopole favorise une spécialisation segmentaire, chaque acteur exploitant un avantage comparatif spécifique.

- **Segmentation concurrentielle et optimisation ciblée**

Les opérateurs se positionnent distinctement : l'acteur A cible le segment premium (qualité supérieure, tarification élevée), B les clients prix-sensibles (qualité standardisée, bas coûts), et C une niche pointue. Chacun affine ses processus et coûts pour maximiser l'efficacité dans son domaine.

- **Paradoxe oligopolistique des coûts sectoriels**

Contrairement à l'intuition, les coûts globaux du marché oligopolistique s'avèrent souvent inférieurs à ceux du duopole : la spécialisation permet à chaque entreprise d'opérer au plus près de son optimum technique, générant des gains d'efficacité cumulatifs supérieurs à la duplication symétrique duopolicienne.

3.3. Le contrôle de gestion en oligopole :

Le CG passe de "outil tactique" (duopole) à "outil stratégique" de définition du positionnement.

a) Benchmarking diversifié et analyse multi-dimensionnelle :

Contrairement au duopole où l'analyse est binaire, l'oligopole impose une vision panoramique. Le contrôle de gestion devient une fonction de veille économique :

- **Analyse comparative de modèles d'affaires :**

  Le CG évalue les performances de différents concurrents (low-cost, premium, généralistes) pour déterminer quel modèle est le plus efficient.

- **Aide au positionnement :**

  Par la quantification des coûts et des revenus potentiels, il aide la direction à décider si l'organisation doit s'aligner sur un standard existant ou créer une nouvelle niche.

b) La quantification des décisions stratégiques majeures :

L'arbitrage en oligopole est complexe et les erreurs coûtent cher. Le contrôle de gestion agit comme un filtre de rationalité pour les décisions à long terme :

- **Arbitrages « Faire ou Faire-faire » (Externalisation) :**
  Analyse rigoureuse des coûts complets pour décider de l'externalisation de fonctions supports (comme la maintenance) afin de gagner en flexibilité.
- **Évaluation des restructurations :**
  Modélisation de l'impact financier des fusions, acquisitions ou du retrait de certains segments déficitaires.

c) Le pilotage dynamique par l'informatique décisionnelle

L'intensité de la concurrence en oligopole exige une réduction du temps de réaction. Le contrôle de gestion s'appuie sur des systèmes d'information sophistiqués :

- **Reporting en temps réel :**
  Transition des rapports annuels vers des tableaux de bord (*dashboards*) mensuels, voire hebdomadaires.
- **Analyses granulaires par segment :**
  Identification immédiate des anomalies de coûts au sein de chaque unité, permettant des ajustements budgétaires agiles.

Dans une perspective de synthèse, il apparaît pertinent de comparer les différentes structures de marché afin d'illustrer leurs implications sur le contrôle de gestion et la maîtrise des coûts, comme le montre le tableau suivant :

Tableau (II.1) : Comparaison des structures de marché et du rôle du contrôle de gestion

Critères	Monopole	Duopole	Oligopole
Nombre d'acteurs	1	2	3 à 5
Intensité concurrentielle	Faible	Moyenne à forte	Forte et complexe
Objectif principal	Maîtrise interne des coûts	Compétitivité face au rival	Positionnement stratégique
Pression sur les coûts	Faible	Élevée	Élevée et segmentée
Structure des coûts	Stable	Optimisation nécessaire	Spécialisation et efficience

Critères	Monopole	Duopole	Oligopole
Rôle du contrôle de gestion	Discipline interne	Outil d'anticipation	Outil stratégique
Outils utilisés	Budgets, coûts complets	Benchmarking, simulation	BI, tableaux de bord, analyse stratégique
Type de décision	Interne	Réactive	Stratégique et proactive

Source : (Anthony R. N., Management Control Systems) (Bouquin H. , Le contrôle de gestion, 2010) (Samuelson & Nordhaus, 2010).

4. L'impact des structures de marché sur l'optimisation des coûts :

Les différentes structures de marché influencent directement les modalités d'optimisation des coûts au sein de l'entreprise. En situation de monopole, l'absence de pression concurrentielle limite les incitations à la réduction des coûts, ce qui rend le contrôle de gestion essentiel pour instaurer une discipline interne.

En revanche, dans un contexte de duopole, la concurrence directe impose une maîtrise rigoureuse des coûts afin de maintenir la compétitivité face au rival. L'optimisation devient alors un impératif stratégique, soutenu par des outils d'analyse et d'anticipation.

Enfin, en situation d'oligopole, l'optimisation des coûts s'inscrit dans une logique de différenciation et de positionnement stratégique. Le contrôle de gestion permet d'orienter les choix en fonction des segments de marché et des avantages concurrentiels, tout en assurant une allocation efficiente des ressources.

Ainsi, quelle que soit la structure du marché, le contrôle de gestion constitue un levier fondamental pour l'optimisation des coûts et l'amélioration de la performance globale de l'entreprise.

Conclusion du chapitre :

Au terme de ce chapitre, il ressort que la gestion des coûts constitue un levier fondamental du pilotage de la performance des entreprises. La maîtrise des concepts et des classifications des coûts offre une base indispensable pour analyser les activités et orienter efficacement les décisions managériales.

Par ailleurs, les différentes méthodes de calcul des coûts, qu'elles soient traditionnelles ou modernes, ainsi que l'organisation en centres de responsabilité, permettent une allocation

optimale des ressources et un suivi rigoureux des performances. Ces outils renforcent la capacité de l'entreprise à maîtriser ses charges et à améliorer son efficience opérationnelle.

En outre, l'intégration du contrôle de gestion dans l'analyse des coûts, notamment selon les différentes structures de marché, met en évidence son rôle déterminant dans l'adaptation stratégique de l'entreprise. En effet, la pression concurrentielle influence directement les modalités de gestion et d'optimisation des coûts.

Ainsi, la gestion des coûts ne se limite pas à une simple mesure financière, mais s'impose comme un véritable outil stratégique de pilotage, contribuant à l'optimisation des performances, à la prise de décision et à la pérennité de l'entreprise.

.

Chapitre (III).
Diagnostic du système de contrôle de gestion et l'optimisation des coûts :
Cas de la SETRAM de Sidi Bel Abbès.

Introduction du chapitre :

Sur la base des développements théoriques présentés précédemment, et à travers l'analyse du rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts, le présent chapitre vise à confronter ces apports conceptuels à la réalité du terrain. L'objectif est de mettre en évidence, de manière concrète, la contribution du contrôle de gestion dans la maîtrise des coûts, l'amélioration de l'efficacité opérationnelle et le renforcement du processus décisionnel au sein des entreprises.

Dans cette perspective, nous avons opté pour une étude de terrain réalisée au sein de la SETRAM, plus précisément au niveau de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès. Ce choix se justifie par l'importance du contrôle de gestion dans les entreprises de transport urbain, caractérisées par des contraintes budgétaires strictes et une nécessité permanente d'optimisation des ressources afin d'assurer la continuité et la qualité du service public.

Ce chapitre a ainsi pour objectif principal d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM. À cet effet, la première section sera consacrée à la présentation générale de l'organisme d'accueil, en mettant en évidence son organisation, ses missions ainsi que le pôle administration et finance. La deuxième section portera sur l'étude de l'organisation et du fonctionnement du contrôle de gestion, en s'intéressant à ses objectifs, ses outils ainsi qu'au processus budgétaire. Enfin, la troisième section sera dédiée à l'analyse pratique de la maîtrise des coûts, à travers l'exploitation des indicateurs de performance, l'étude des postes de charges et l'évaluation critique du dispositif de contrôle de gestion, dans le but de proposer des axes d'amélioration.

Section (01) : Présentation générale de l'organisme d'accueil

Dans le cadre de cette étude consacrée au rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM, il apparaît nécessaire de présenter d'abord l'organisme d'accueil ainsi que son environnement de fonctionnement. Cette section a pour objectif de situer l'entreprise dans son contexte institutionnel et organisationnel, de présenter l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés, puis de mettre en lumière le pôle administration et finance, au sein duquel s'inscrit la pratique du contrôle de gestion et le suivi de la performance.

1. Présentation générale de la SETRAM :

1.1. Historique et création de la SETRAM :

La Société d'Exploitation des Tramways, désignée sous l'acronyme SETRAM, est une entreprise algérienne spécialisée dans l'exploitation et la maintenance des réseaux de tramway. Elle a été créée le 06 septembre 2012 sous la forme juridique d'une société par actions (SPA). Son siège social est situé à Alger, au chemin de la wilaya n°13, Quatre Chemins, Kouba, et son capital social s'élève à 300 000 000 DA. Dès sa création, la SETRAM a été chargée de l'exploitation des réseaux de tramway dans plusieurs villes algériennes, notamment Alger, Oran, Constantine, Sidi Bel Abbès, Ouargla et Sétif.

À l'origine, la SETRAM résultait d'un partenariat algéro-français, dans lequel 51 % du capital étaient détenus par l'Entreprise du Métro d'Alger (EMA) et 49 % par le groupe français RATP, à travers sa filiale RATP El Djazaïr. Toutefois, depuis le mois de mars 2023, la société est devenue entièrement algérienne et intégrée au groupe TRANSTEV, marquant ainsi une nouvelle étape dans son évolution institutionnelle et managériale. Cette transformation traduit la volonté de renforcer les compétences nationales dans la gestion des systèmes de transport urbain guidé.

1.2. Les missions et les objectifs de la SETRAM :

La SETRAM exerce ses activités dans le secteur des transports urbains, plus précisément dans le domaine du transport ferroviaire urbain. À ce titre, elle assure l'exploitation des réseaux de tramway, la maintenance des infrastructures et du matériel roulant, ainsi que le suivi opérationnel nécessaire à la continuité et à la régularité du service public. Elle veille également à garantir un transport fiable, sécurisé, confortable et accessible aux usagers.

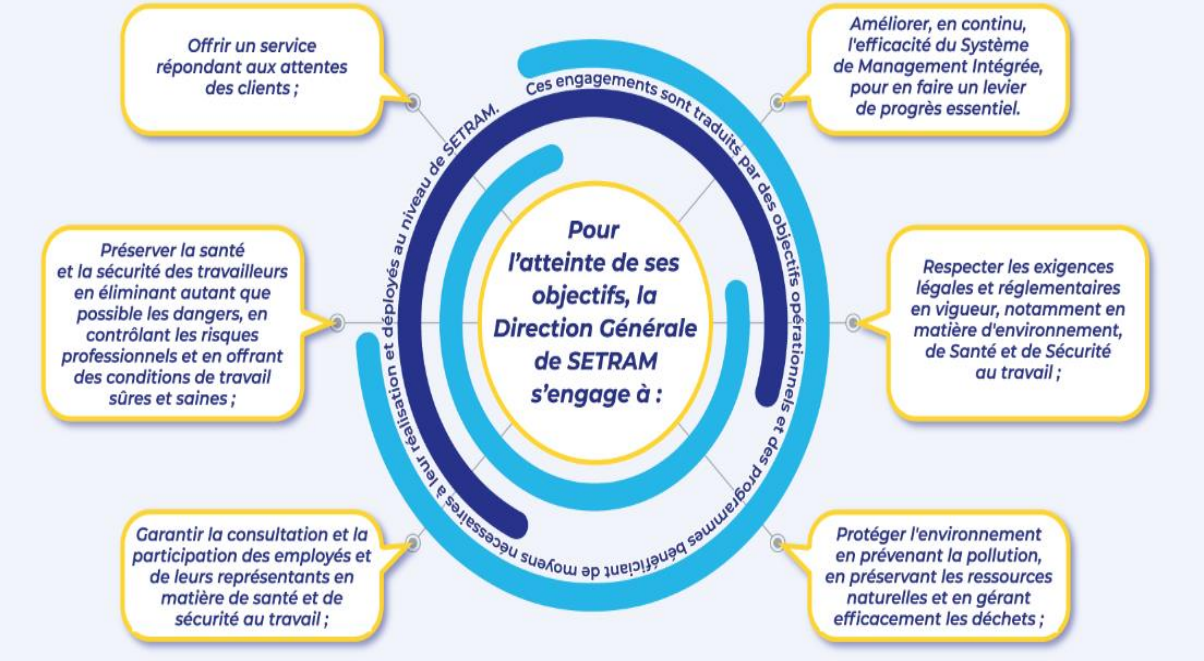
L'entreprise poursuit plusieurs objectifs stratégiques. Elle ambitionne d'accompagner le développement d'un mode de transport urbain moderne en Algérie, de répondre aux besoins croissants de mobilité des citoyens, et d'améliorer en permanence la qualité du service offert. Elle cherche également à promouvoir la sécurité, la régularité, la propreté et le confort dans l'ensemble de ses réseaux. En outre, la SETRAM accorde une importance particulière au transfert de savoir-faire à travers la formation et le développement des compétences, dans le but de consolider sa position en tant qu'acteur de référence dans le domaine du transport urbain.

1.3. La Politique de la qualité, sécurité et environnement de la SETRAM :

Dans le cadre de sa stratégie de développement, la SETRAM adopte une politique fondée sur la qualité, la sécurité et le respect de l'environnement. Cette orientation s'inscrit dans un système de management intégré reposant sur plusieurs référentiels normatifs, notamment la norme ISO 9001 en 2015 pour la qualité, la norme ISO 14001en 2015 pour le management environnemental et la norme ISO 45001en 2018 relative à la santé et à la sécurité au travail. Cette démarche traduit l'engagement de l'entreprise en faveur d'une gestion structurée, performante et durable.

La politique QSE de la SETRAM s'articule autour de plusieurs axes prioritaires. Il s'agit notamment de la transformation digitale, de la durabilité patrimoniale et financière, du développement commercial, de la valorisation du capital humain ainsi que du respect des exigences réglementaires et normatives. À travers cette politique, l'entreprise vise non seulement l'amélioration continue de ses performances, mais aussi la consolidation de sa position dans l'écosystème du transport collectif en Algérie.

Figure (III.1) : Les objectifs de la SETRAM



Source : Documents fournée par la SETRAM.

2. Présentation de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés :

2.1. Historique et caractéristiques du tramway de Sidi Bel Abbés :

L'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés fait partie des structures décentralisées relevant de la SETRAM. Elle a pour mission d'assurer localement l'exploitation et la maintenance du réseau de tramway de la wilaya. Le tramway de Sidi Bel Abbés constitue un projet structurant qui s'inscrit dans la politique nationale de modernisation des transports urbains. Sa mise en service commerciale a eu lieu le 26 juillet 2017, marquant une étape importante dans l'amélioration de la mobilité urbaine dans cette région.

La ligne de tramway de Sidi Bel Abbés relie la Gare Routière Sud à la station Les Cascades, sur un tracé de 14 kilomètres. Elle comprend 22 stations desservant plusieurs zones stratégiques de la ville, telles que les gares, le campus universitaire, le centre-ville ainsi que la trémie de Sidi Djilali. Ce réseau contribue à faciliter les déplacements quotidiens des usagers, à améliorer l'accessibilité des principales zones urbaines et à réduire les effets de la congestion routière et de la pollution.

En ce qui concerne les moyens d'exploitation, le réseau est assuré par des rames modernes et climatisées répondant aux standards techniques appliqués aux projets de tramway en Algérie. Chaque rame mesure environ 33 mètres de longueur pour une largeur de 2,65 mètres. La vitesse commerciale moyenne est estimée à 17 km/h, avec une capacité d'environ 310 voyageurs, dont 48 places assises. Ces caractéristiques permettent d'assurer un service alliant sécurité, confort et régularité.

2.2. Missions et activités de l'unité opérationnelle :

L'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés assure l'ensemble des activités nécessaires au bon fonctionnement du réseau local. Ses missions portent à la fois sur l'exploitation quotidienne du tramway et sur la maintenance des infrastructures, des équipements et du matériel roulant. Elle veille ainsi à garantir la continuité du service, la sécurité des circulations et la disponibilité des moyens techniques mobilisés.

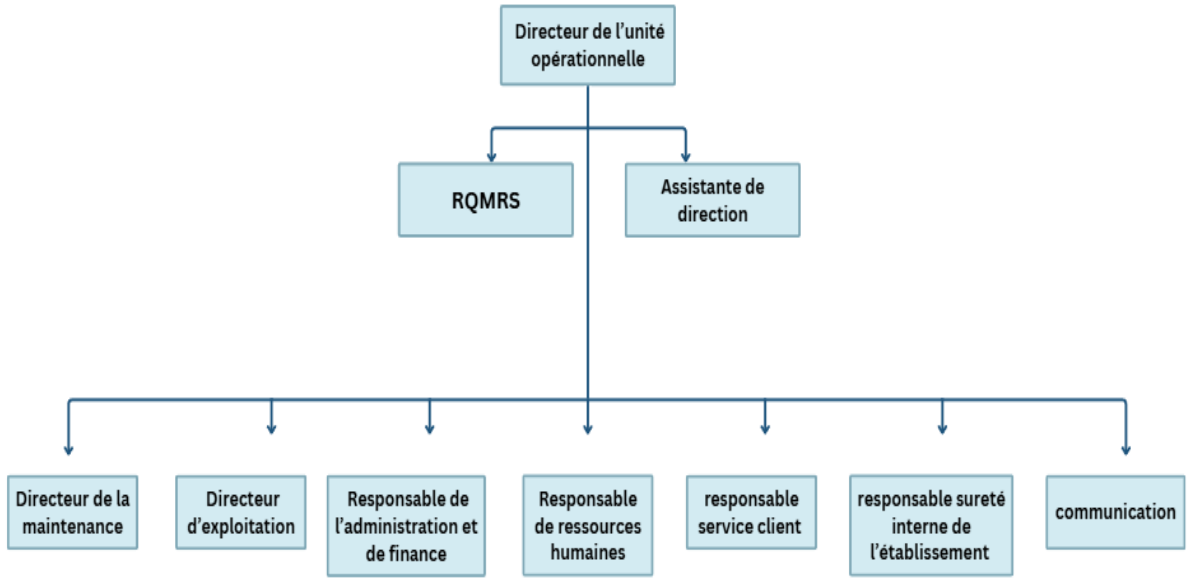
Parmi ses principales activités figurent la maintenance préventive et corrective, la gestion des opérations d'exploitation, ainsi que le suivi des interventions techniques. L'unité prend également en charge la gestion des pièces de rechange à travers un système de gestion de maintenance assistée par ordinateur (GMAO), permettant une meilleure planification des opérations et un suivi plus rigoureux des équipements. Cette organisation contribue à améliorer l'efficacité opérationnelle et à limiter les interruptions de service.

2.3. L'organisation de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés :

Sur le plan organisationnel, l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés repose sur une structure fonctionnelle composée de plusieurs pôles ayant chacun des missions spécifiques. Cette organisation permet une répartition claire des responsabilités et favorise une meilleure coordination entre les différentes fonctions de gestion, d'exploitation et de support. L'objectif est d'assurer une gestion cohérente du réseau et de soutenir la performance globale de l'unité.

L'organigramme de l'unité met en évidence plusieurs pôles essentiels, notamment le pôle administration et finance, le pôle ressources humaines, le pôle service client, le pôle QMRS, le pôle sécurité interne, le pôle exploitation, le pôle maintenance ainsi que le pôle communication. Chacun de ces pôles contribue, dans son domaine, au bon fonctionnement du tramway et à l'atteinte des objectifs assignés à l'entreprise. Cette structuration fonctionnelle constitue un cadre favorable à l'exercice du contrôle, à la circulation de l'information et à la coordination des activités.

Figure (III.2) : L'organigramme de la société (SETRAM).



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM.

3. Présentation du pôle administration et finance

3.1. Positionnement du pôle administration et finance dans l'organisation de la SETRAM :

Au sein de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés, le pôle administration et finance occupe une place centrale dans le fonctionnement administratif et financier de l'entreprise. Il agit en étroite collaboration avec la direction et constitue un maillon essentiel dans le dispositif de gestion.

En raison de ses attributions, ce pôle représente un centre névralgique dans le pilotage de la performance financière de l'unité. Il assure la liaison entre les besoins opérationnels, les obligations réglementaires et les exigences de gestion, ce qui lui confère un rôle déterminant dans la rationalisation des ressources et l'orientation des décisions.

3.2. Missions et attributions du pôle administration et finance :

Le pôle administration et finance assure la gestion comptable, administrative et financière de l'entreprise. Ses missions sont diversifiées et couvrent un ensemble d'activités indispensables au bon fonctionnement de l'unité. Il veille notamment à :

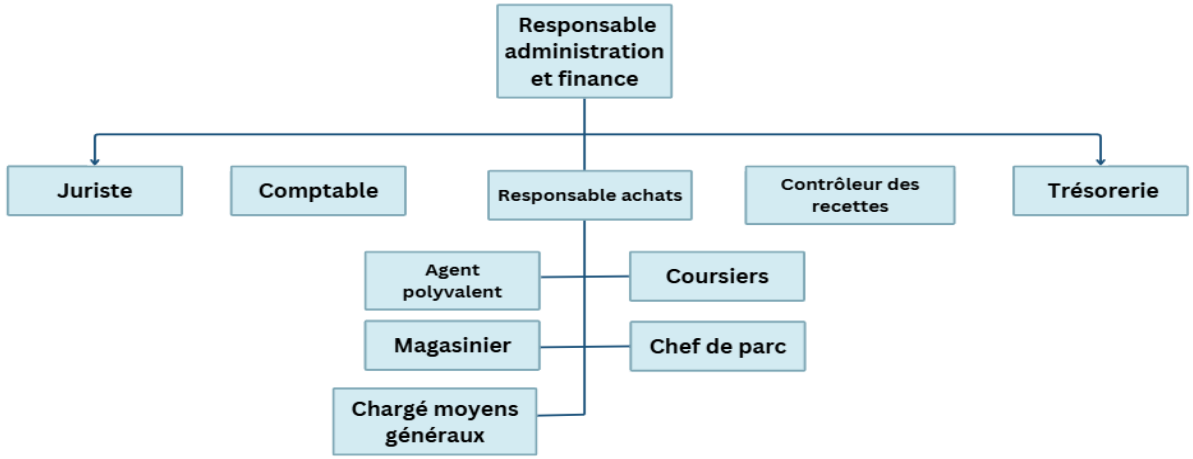
- Le respect des réglementations comptables et fiscales.
- L'analyse des états comptables.

- L'élaboration des comptes prévisionnels.
- La préparation du plan de financement.

Ce pôle est également chargé de la gestion administrative des salariés, de l'anticipation des besoins de trésorerie, ainsi que du suivi des flux financiers de l'entreprise. En parallèle, il participe à l'élaboration des tableaux de bord et des reportings destinés à la direction. Il intervient aussi dans la mise sous contrôle des dépenses et dans l'établissement de la revue de gestion, à travers l'analyse des écarts constatés et la formulation de recommandations d'amélioration.

L'ensemble de ces missions montre que ce pôle ne se limite pas à une fonction purement comptable, mais contribue activement au pilotage global de l'entreprise.

Figure (III.3) : L'organigramme du service finance.



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

3.3. Le Rôle du pôle administration et finance dans le suivi de la performance :

Au-delà de ses missions administratives et financières, le pôle administration et finance joue un rôle important dans le suivi de la performance de l'entreprise. Grâce aux outils qu'il mobilise, tels que les tableaux de bord, les reporting et les analyses d'écarts, il permet à la direction de disposer d'informations utiles pour la prise de décision. Il participe ainsi à la surveillance des charges, à l'appréciation des résultats et à l'identification des insuffisances pouvant affecter l'efficacité de la gestion.

Ce rôle prend une importance particulière dans une étude portant sur le contrôle de gestion et l'optimisation des coûts. En effet, le suivi régulier des dépenses, l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations, ainsi que l'élaboration d'indicateurs de performance, constituent des éléments essentiels dans la maîtrise des coûts. De ce fait, la présentation du pôle

administration et finance permet d'introduire de manière logique l'étude de l'organisation du contrôle de gestion au sein de la SETRAM, objet de la section suivante.

4. Démarche méthodologique de l'étude empirique :

La démarche méthodologique adoptée dans ce travail repose sur une combinaison d'approches descriptive, analytique et déductive. Dans un premier temps, la méthode descriptive a permis de présenter le cadre théorique du contrôle de gestion et ses principaux outils, en précisant leur rôle dans le pilotage de la performance et la maîtrise des coûts. Ensuite, la méthode analytique a consisté à examiner le cas de la SETRAM à travers l'étude de son système de contrôle de gestion, en s'appuyant sur des données recueillies auprès des responsables administratifs et financiers, ainsi que sur l'analyse de documents internes. Enfin, la méthode déductive a été utilisée pour interpréter les résultats obtenus et tirer des conclusions sur l'efficacité du dispositif existant. Cette approche a permis de vérifier les hypothèses de recherche et de formuler des recommandations visant à renforcer le rôle du contrôle de gestion comme levier d'optimisation des coûts et d'amélioration de la performance globale de la SETRAM.

Section (02) : L'organisation et le fonctionnement du contrôle de gestion a la SETRAM

Après avoir présenté la SETRAM, l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés ainsi que le pôle administration et finance, il convient à présent d'analyser l'organisation et le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Dans un environnement marqué par des contraintes budgétaires croissantes et une exigence accrue de performance, le contrôle de gestion constitue un levier essentiel de pilotage, permettant d'assurer la maîtrise des coûts et l'optimisation des ressources.

Cette section vise ainsi à mettre en évidence le cadre organisationnel du contrôle de gestion, ses principaux objectifs, ainsi que les outils et mécanismes mobilisés dans le processus budgétaire et le suivi des performances. Elle permettra, en outre, de comprendre comment ce dispositif contribue concrètement à l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM.

1. L'organisation du contrôle de gestion au sein de la SETRAM :

L'organisation du contrôle de gestion au sein de la SETRAM repose sur un dispositif structuré permettant d'assurer le pilotage efficace de la performance et la maîtrise des coûts. Ce

dispositif s'articule autour d'un cadre à la fois structurel et fonctionnel, qui définit la place du contrôle de gestion dans l'organisation ainsi que les modalités de sa mise en œuvre au sein des unités opérationnelles.

Par ailleurs, ce cadre organisationnel s'accompagne d'objectifs précis visant à garantir la cohérence entre les orientations stratégiques de l'entreprise et leur traduction opérationnelle. L'analyse de ces différents éléments permet ainsi de mieux comprendre le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage des activités et dans l'optimisation des ressources au sein de la SETRAM.

1.1. Le cadre structurel du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion au sein de la SETRAM constitue un processus structurant et intégrateur, dont la mission principale est d'assurer la cohérence entre la stratégie définie par la Direction Générale et sa déclinaison opérationnelle au niveau des différentes unités opérationnelles. Il représente ainsi le fil conducteur entre les orientations stratégiques du sommet hiérarchique et les actions menées sur le terrain, garantissant l'alignement permanent entre les ambitions de l'entreprise et ses capacités de réalisation.

- **Sur le plan organisationnel**, le contrôle de gestion est piloté par le service Contrôle de gestion Central (CCG), rattaché directement à la Direction Générale.

Ce positionnement hiérarchique lui confère une vision transversale de l'ensemble des activités de l'entreprise, lui permettant d'exercer une fonction de coordination et de régulation financière entre les différentes unités opérationnelles et la Direction Générale Adjointe (DGA).

- **Sur le plan opérationnel**, ce dispositif permet d'anticiper les charges financières, d'optimiser la répartition des ressources disponibles et d'assurer un contrôle rigoureux des coûts à travers des analyses périodiques régulières. Il contribue ainsi à la création d'une culture de performance au sein de l'entreprise, en responsabilisant chaque entité opérationnelle quant à l'atteinte de ses objectifs financiers et à la maîtrise de ses consommations budgétaires.

1.2. Le cadre fonctionnel du contrôle de gestion :

La mise en œuvre effective du contrôle de gestion au sein d'une organisation ne repose pas nécessairement sur l'existence d'un service dédié, mais davantage sur la qualité des mécanismes de pilotage, de suivi et de reporting déployés à tous les niveaux hiérarchiques. Dans cette perspective, la SETRAM a fait le choix d'une approche intégrée, confiant les missions opérationnelles du contrôle de gestion à des acteurs polyvalents directement implantés

au sein des unités opérationnelles, garantissant ainsi une proximité avec les réalités du terrain et une réactivité accrue dans le pilotage des performances.

Ainsi, au niveau de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès, les missions relevant du contrôle de gestion sont assurées par le Responsable de l'Administration et des Finances (RAF), qui occupe un rôle pivot dans le dispositif de pilotage budgétaire local. Interface entre l'unité opérationnelle et le service Contrôle de Gestion Central, le RAF assure la déclinaison opérationnelle des orientations budgétaires définies par la Direction Générale et veille à leur bonne exécution sur le terrain. À ce titre, ses principales missions sont les suivantes :

- Renseigner et superviser les canevas budgétaires au sein de l'unité opérationnelle, en s'assurant de la fiabilité et de l'exhaustivité des données prévisionnelles collectées auprès des différents pôles.
- Coordonner avec les responsables de structure afin de garantir la cohérence et la fiabilité des données financières consolidées au niveau de l'unité.
- Assurer la validation initiale des budgets de l'unité opérationnelle avant leur transmission au service Contrôle de Gestion de la Direction Générale, constituant ainsi un premier niveau de contrôle et d'arbitrage budgétaire.
- Suivre et contrôler les dépenses et les acquisitions budgétaires tout au long de l'exercice, en veillant au respect des enveloppes allouées et en signalant tout dérapage potentiel dans les meilleurs délais

1.3. L'objectif du contrôle de gestion au sein de la SETRAM :

Au sein de la SETRAM, le contrôle de gestion s'inscrit au cœur du dispositif de pilotage financier et stratégique de l'entreprise. Loin de se limiter à une fonction de surveillance comptable, il constitue un levier opérationnel et décisionnel structurant, orienté vers un objectif central : l'optimisation des coûts et l'amélioration continue de la performance. Dans cette perspective, le contrôle de gestion de la SETRAM poursuit trois objectifs fondamentaux et complémentaires.

1.3.1. L'élaboration du budget :

L'élaboration budgétaire constitue la première mission centrale du contrôle de gestion à la SETRAM. Elle représente le point de départ du cycle de pilotage financier, traduisant les orientations stratégiques de la Direction Générale en prévisions financières opérationnelles déclinées au niveau de chaque unité. Elle repose sur trois principes essentiels :

- **La fiabilité du circuit budgétaire**, en assurant une cohérence totale entre les prévisions élaborées au niveau des différentes unités opérationnelles et les orientations stratégiques définies par la Direction Générale, garantissant ainsi l'alignement entre ambitions stratégiques et capacités financières réelles.
- **La fiabilité des prévisions financières**, en impliquant l'ensemble des parties prenantes dans le processus budgétaire, afin de produire des estimations réalistes et pertinentes reflétant fidèlement les réalités opérationnelles et les contraintes de coûts propres à chaque service.
- **La transparence et la traçabilité**, en garantissant un suivi rigoureux et documenté des trois phases du cycle budgétaire (élaboration, validation et archivage) afin d'assurer l'intégrité et la fiabilité des données financières mobilisées dans le pilotage des coûts.

1.3.2. Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire constitue la deuxième phase du processus de pilotage financier de la SETRAM. Il représente le mécanisme central de maîtrise des coûts, en permettant de mesurer en continu l'écart entre les prévisions et les réalisations et d'en tirer les enseignements nécessaires à l'amélioration de la performance financière.

Il vise trois objectifs opérationnels complémentaires :

- **La comparaison périodique des réalisations aux prévisions**, afin d'évaluer le niveau d'exécution budgétaire et de mesurer les performances réelles de chaque unité opérationnelle par rapport aux objectifs de coûts fixés en début d'exercice.
- **L'identification et l'analyse des écarts**, qu'ils soient d'ordre opérationnel, organisationnel ou conjoncturel, afin de disposer d'une compréhension précise et documentée des déviations constatées, d'en identifier les causes profondes et d'en évaluer l'impact financier sur la performance globale de l'entreprise.
- **La mise en œuvre des actions correctives nécessaires**, afin de remédier aux dysfonctionnements identifiés, de contenir les dérapages budgétaires et d'améliorer en continu l'efficience opérationnelle et la rentabilité financière de l'entreprise.

1.3.3. L'analyse stratégique comme levier d'optimisation des ressources :

Au-delà de sa dimension budgétaire, le contrôle de gestion à la SETRAM joue un rôle stratégique déterminant en contribuant activement à l'orientation des choix stratégiques de la Direction Générale, en identifiant les axes prioritaires de réduction des coûts, en anticipant les

risques financiers et en mobilisant les forces internes de l'entreprise au service d'une optimisation durable et structurelle de sa performance économique. Cet objectif se concrétise notamment à travers la réalisation d'une analyse SWOT, qui constitue un outil de diagnostic stratégique permettant d'identifier les leviers internes d'optimisation des coûts et d'anticiper les contraintes externes susceptibles d'impacter la structure financière de l'entreprise.

Les résultats de cette analyse se déclinent comme suit :

a) **Forces :**

- Expertise reconnue dans l'exploitation et la maintenance des réseaux de tramway.
- Système de Management Intégré (SMI) certifié ISO 9001, ISO 14001 et ISO 45001.
- Outils de gestion performants : ERP SAGE X3 et plateforme DRYS.
- Transition vers une gouvernance 100% algérienne renforçant l'autonomie décisionnelle.

b) **Faiblesses :**

- Absence d'un poste dédié au contrôle de gestion au niveau de l'unité opérationnelle.
- Dépendance structurelle aux subventions de l'État pour le financement des charges d'exploitation.
- Complexité de la chaîne hiérarchique de reporting ralentissant la remontée des informations.

c) **Opportunités :**

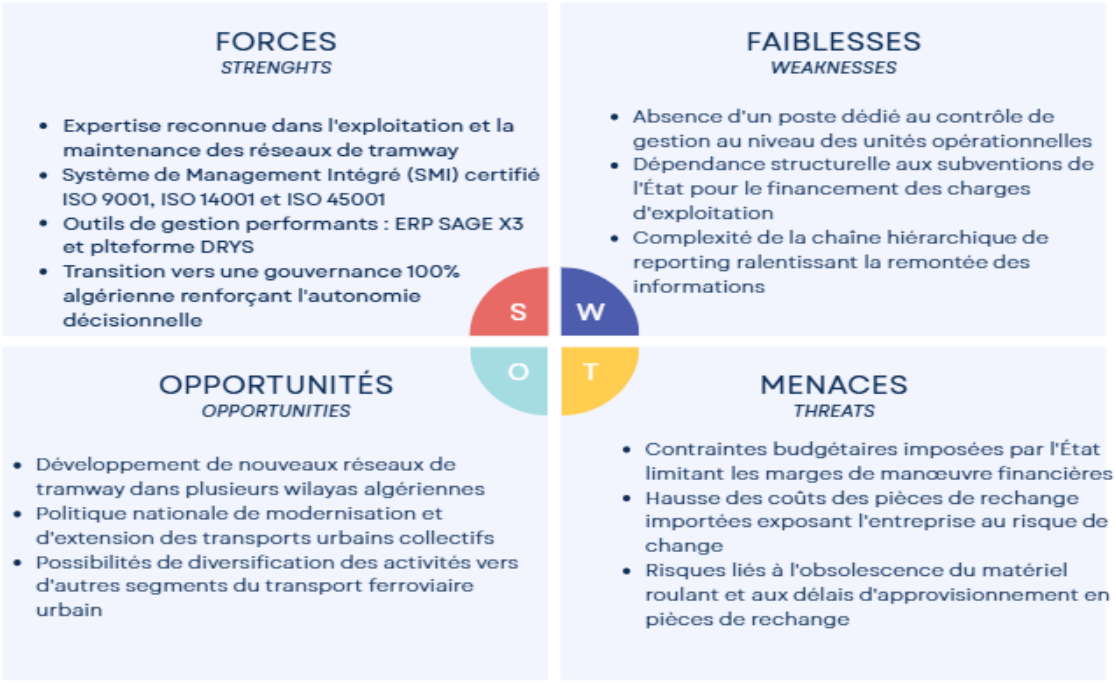
- Développement de nouveaux réseaux de tramway dans plusieurs wilayas algériennes.
- Politique nationale de modernisation et d'extension des transports urbains collectifs.
- Possibilités de diversification des activités vers d'autres segments du transport ferroviaire urbain.

d) **Menaces :**

- Contraintes budgétaires imposées par l'État limitant les marges de manœuvre financières.
- Hausse des coûts des pièces de rechange importées exposant l'entreprise au risque de change.

- Risques liés à l'obsolescence du matériel roulant et aux délais d'approvisionnement en pièces de rechange.

Figure (III.4) : La méthode SWOT de la SETRAM



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM.

2. Les outils du contrôle de gestion au sein de la SETRAM :

La performance du contrôle de gestion repose principalement sur la robustesse des outils mobilisés pour assurer le pilotage financier et l'optimisation des coûts. À la SETRAM, ce dispositif s'appuie sur trois catégories d'outils complémentaires : un système d'information intégré, une plateforme de contrôle des engagements budgétaires et un ensemble de supports documentaires standardisés.

2.1. Logiciel de gestion d'entreprise (ERP SAGE x3) :

La SETRAM s'appuie sur l'ERP SAGE X3 comme infrastructure centrale de son système d'information financier et comptable. Ce progiciel de gestion intégré constitue le référentiel unique de données financières de l'entreprise, garantissant la centralisation, la fiabilisation et la traçabilité de l'ensemble des flux financiers générés par les différentes unités opérationnelles.

Dans une logique d'optimisation des coûts, SAGE X3 joue un rôle déterminant à trois niveaux :

- ✓ **Au niveau du suivi budgétaire** : il permet une comparaison en temps réel entre les données prévisionnelles et les réalisations effectives, offrant ainsi aux responsables une visibilité permanente sur l'état de consommation de leurs enveloppes budgétaires.
- ✓ **Au niveau du reporting financier** : il structure et automatise la production des états périodiques de reporting, facilitant la remontée d'information vers la Direction Générale et réduisant les délais de détection des écarts significatifs.
- ✓ **Au niveau de la traçabilité analytique** : il assure l'imputation précise des charges aux centres de coûts correspondants, constituant ainsi le socle de la comptabilité analytique et de l'analyse des coûts par activité.

2.2. La plateforme DRYS :

La plateforme DRYS constitue un outil de contrôle préventif des dépenses, s'inscrivant directement dans la logique d'optimisation des coûts qui caractérise le contrôle de gestion à la SETRAM. Elle permet aux différents utilisateurs de formuler et de soumettre leurs expressions de besoins sous forme de demandes numérisées, soumises à un circuit de validation hiérarchique avant tout engagement financier.

Son apport dans le dispositif de contrôle de gestion se manifeste à trois niveaux stratégiques :

- **Le contrôle de l'éligibilité budgétaire** : toute demande est vérifiée au regard du budget validé, garantissant qu'aucune dépense non budgétisée ne puisse être engagée sans arbitrage préalable.
- **Le respect des plafonds budgétaires** : la plateforme s'assure que les montants sollicités ne dépassent pas les enveloppes allouées, prévenant ainsi tout dérapage budgétaire en amont de l'engagement de la dépense.
- **La traçabilité des engagements** : en centralisant l'ensemble des demandes d'achat, DRYS offre au RAF et au service CCG une vision consolidée et en temps réel des engagements en cours, renforçant ainsi la capacité de pilotage et d'anticipation des consommations budgétaires.

2.3. Les Canevas :

Au-delà des outils informatiques, le contrôle de gestion au sein de la SETRAM s’appuie sur un ensemble de supports documentaires standardisés appelés « canevas ». Ces outils jouent un rôle fondamental dans la structuration du cycle budgétaire, depuis la définition des orientations stratégiques jusqu’au contrôle des réalisations.

Le processus budgétaire débute par l'élaboration de la Lettre de Cadrage (LC)**.** Émise par le service du contrôle de gestion et validée par la Direction Générale, cette lettre constitue le document de référence qui initie le processus budgétaire. Elle fixe les orientations financières prioritaires, précise les hypothèses macroéconomiques retenues et détermine les contraintes budgétaires que chaque unité opérationnelle doit prendre en considération lors de l'élaboration de ses prévisions. Elle permet ainsi d'assurer la cohérence entre la stratégie globale de l'entreprise et sa déclinaison opérationnelle.

Afin de traduire ces orientations en données chiffrées, les différentes structures de l'entreprise utilisent le canevas budgétaire (CB)**.** Il s'agit d'un modèle de tableau standardisé diffusé à l'ensemble des unités, permettant de recueillir et de formaliser leurs prévisions financières. Ce support garantit une consolidation homogène des données par rubrique et par centre de responsabilité, facilitant ainsi l'élaboration des différents budgets.

Dans ce cadre, deux types de budgets sont distingués :

- **Le budget d'investissement (CAPEX)**, qui regroupe les projets d'acquisition d'immobilisations, tels que les infrastructures, les rames de tramway ou encore les équipements techniques nécessaires aux maintenances et au développement de l'activité.

- **Les budgets opérationnels et fonctionnels (OPEX)**, qui couvrent l'ensemble des charges et des produits liés à l'activité courante des différents pôles. Ces budgets constituent un levier essentiel dans le pilotage et l'optimisation des coûts d'exploitation de la SETRAM.

2.4. Les centres des coûts

2.4.1. Définition des centres des coûts:

Les centres de coûts constituent des unités d'analyse analytique regroupant un ensemble de charges homogènes, appelées charges sous-jacentes rattachées à une activité, une fonction ou un pôle spécifique de l'entreprise.

Ils représentent l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, en permettant une décomposition fine et précise de la structure des coûts de l'entreprise par nature d'activité et par niveau de responsabilité.

Dans une logique d'optimisation des coûts, les centres de coûts jouent un double rôle stratégique : d'une part, ils permettent de localiser avec précision l'origine des charges au sein

de l'organisation, et d'autre part, ils facilitent la responsabilisation financière de chaque entité en lui assignant un périmètre de coûts clairement défini et mesurable.

À la SETRAM, chaque centre de coût est identifié par un code analytique unique**,** permettant de tracer et d'imputer avec rigueur chaque charge à l'activité ou au pôle qui en est responsable. Cette architecture analytique constitue le socle du système de pilotage des coûts de l'entreprise, en assurant une correspondance directe entre les consommations de ressources et les entités organisationnelles qui en sont à l'origine.

2.4.2. Enregistrement et suivi des centres des coûts:

À la SETRAM, les centres de coûts sont enregistrés par la comptabilité, qui impute les charges à chaque centre selon le code analytique correspondant. Cette méthode facilite le suivi des consommations, l'analyse des écarts et l'évaluation de la performance financière des unités et pôles concernés.

L'exploitation des données issues des centres de coûts permet au RAF d'identifier les postes de dépenses sensibles, de détecter les dérives budgétaires et de proposer des actions correctives ciblées. Les centres de coûts constituent ainsi un outil de pilotage stratégique contribuant directement à la maîtrise et à l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM.

2.4.3. Tableau des centres des coûts :

Le tableau suivant présente la segmentation analytique des centres de coûts de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès, telle qu'elle est définie dans le système de gestion de la SETRAM.

Cette segmentation reflète la diversité des activités opérationnelles et fonctionnelles de l'entreprise et constitue le référentiel analytique sur lequel repose l'ensemble du dispositif de suivi et d'optimisation des coûts.

Tableau (III.1) : Segmentation analytique des centres de coûts (Unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès)

Intitulé département	Code Analytique	Intitulé activité
Commun UO	SA2-100C	Commun UO
Administration et Finance	SA2-100D	Commun AF
	SA2-1100	Achats
	SA2-1200	Comptabilité
	SA2-1300	Gestion du patrimoine
	SA2-1310	Gestion des stocks
	SA2-1320	Gestion des moyens généraux
	SA2-1400	Contentieux et sinistres

	SA2-1500	Trésorier
	SA2-1600	Contrôle des recettes
Ressources Humaines	SA2-2000	Commun RH
	SA2-2100	Recrutement
	SA2-2200	Formation
	SA2-2300	Social
	SA2-2400	Administration du personnel
Communication	SA2-3100	Communication
Qualité et management des risques	SA2-4100	Qualité
	SA2-4200	Hygiène et sécurité environnement
Sureté interne	SA2-5100	Accueil
	SA2-5200	Sureté interne
Commun exploitation	SP2-7000	Commun exploitation
IEFR	SP2-7210	Ingénierie d'exploitation
Mouvement (transport)	SP2-7310	Mouvement (transport)
Poste de contrôle PCC	SP2-7410	Poste de contrôle PCC
Commun maintenance	SP1-6000	Commun maintenance
	SP1-6010	Coordination amélioration cont
Maintenance système d'information transport	SP1-6110	Maint.Admin.Infra.Interface CFA
	SP1-6120	Maint.Admin.SI Industriel
Maintenance Infrastructure VBO & ELM	SP1-6210	Maintenance VBO
	SP1-6220	Maintenance ELM
Maintenance CFO & LAC	SP1-6310	Maintenance CFO & LAC
	SP1-6320	Maintenance MR / ED
Maintenance OPPI	SP1-6410	Coordination travaux
	SP1-6420	Ingénierie maintenance
	SP1-6430	Magasin
Commun clients	SP3-8000	Commun clients
Caisse principale	SP3-8110	Caisse principale
Ventes	SP3-8210	Ventes
	SP3-8220	Clientèle & information voyageur
Anti-fraude	SP3-8310	Anti-fraude

Source : Documents fournée par la SETRAM.

3. Le processus du contrôle de gestion au sein de la SETRAM :

Contrairement à une approche théorique où le contrôle de gestion repose sur un processus global formalisé, l'analyse réalisée au sein de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès met en évidence que le contrôle de gestion repose essentiellement sur le processus

budgétaire, qui constitue le principal levier de pilotage de la performance et de maîtrise des coûts.

En effet, en l'absence d'un processus de contrôle de gestion formellement structuré et distinct, le cycle budgétaire apparaît comme le mécanisme central à travers lequel s'exercent les fonctions fondamentales du contrôle de gestion, notamment la planification, le suivi des réalisations et l'analyse des écarts.

Ainsi, le processus budgétaire dépasse largement sa fonction prévisionnelle pour s'imposer comme un véritable outil de pilotage, assurant la cohérence entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, tout en orientant efficacement la prise de décision.

Dans ce cadre, il convient d'analyser en détail les différentes étapes du processus budgétaire mises en œuvre au sein de la SETRAM, depuis l'élaboration du budget jusqu'à son suivi et à l'analyse des écarts :

3.1. Elaboration du budget :

3.1.1. Préparation et diffusion du budget :

L'élaboration du budget au sein de la SETRAM de Sidi Bel Abbès repose sur un processus formalisé, structuré en plusieurs étapes successives permettant d'assurer la cohérence entre les orientations stratégiques du siège et les besoins opérationnels des unités.

Étape 1 : Élaboration et diffusion du canevas budgétaire

Le processus budgétaire débute au niveau du siège de la SETRAM, où le responsable du contrôle de gestion élabore un canevas budgétaire standardisé.

Ce document constitue un outil de cadrage visant à uniformiser les méthodes de prévision, à harmoniser la présentation des données financières et à garantir la comparabilité des budgets entre les différentes unités.

Étape 2 : Partage du canevas et expression des besoins par les pôles

À réception du canevas, le RAF de l'unité procède à sa diffusion auprès des directeurs de pôles. Chaque responsable est alors engagé dans une démarche d'identification, d'analyse et de formalisation de ses besoins prévisionnels couvrant les dimensions OPEX (charges opérationnelles et fonctionnelles) et CAPEX (investissements).

En intégrant les objectifs de performance assignés, les contraintes d'enveloppe budgétaire et les orientations stratégiques définies par la Direction Générale. Cette étape

constitue le principal mécanisme de remontée d'information ascendante dans le processus budgétaire.

Tableau (III.2) : Exemple de canevas renseigné : Budget opérationnel, fonctionnel (OPEX)

Désignation Section	Code sec	Rubrique Budgetaire	Sous-rubrique budgétaire	Précision de l'opération	CPT 6 Chif.	Désignation du compte	Type budget
Commun Exploitation	SP2-7000	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Opérationnel
Commun maintenance	SP1-6000	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Opérationnel
Communication	SA2-3100	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Fonctionnement
Qual-Santé, Séc Travail & Env.	SA2-4100	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Opérationnel
Commun maintenance	SP1-6000	Consommables - Autres	Autres frais divers (structure)	étagères	605 410	Mobilier bureau faible Valeur	Fonctionnement
Ventes	SP3-8210	Habillements & Uniformes	Vêtements de travail	Ceinture	602 106	Stocks Habillement & Uniformes	Fonctionnement
Caisse Principale	SP3-8110	Prestations de services	Campagne soutien au côntrole	Campagne soutien au côntroleur "Tous a	625 704	Réceptions - Autres frais	Fonctionnement
Maintenance ELM	SP1-6220	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Opérationnel
Commun Exploitation	SP2-7000	Consommables - Autres	Missions et déplacements	Missions et déplacements	625 600	Missions -Frais séjour Algerie	Fonctionnement
Commun maintenance	SP1-6000	Consommables - Autres	Missions et déplacements	Missions et déplacements	625 600	Missions -Frais séjour Algerie	Fonctionnement
Système d'information	SA2-101C	Consommables - Autres	Autres frais divers (structure)	Téléphone Basic	605 400	Matériel informatique Faible V	Fonctionnement
Gestion des stocks	SA2-1310	Consommables /Pièces d'usu	Consommables - Autres	Consommable pour le GDS	602 203	St Drogueries-Quincaille MNT	Fonctionnement
Commun Commercial	SP3-8000	Prestations de services	Billet d'avion & Hebergement	Billet d'avion & Hebergement	625 100	Voyages et dépl en Algerie	Fonctionnement
Système d'information	SA2-101C	Prestations de services	Prestations de services	Frais de Téléphone mobile	626 102	Frais de Téléphone mobile	Fonctionnement
Gestion des moyens généraux	SA2-1320	Prestations de services	Réparation externe	Réparation externe	615 900	Autres entretien & réparat MNT	Fonctionnement
Maintenance CFA	SP1-6110	Prestations de services	Réparation externe	Réparation externe	615 900	Autres entretien & réparat MNT	Fonctionnement
Gestion des moyens généraux	SA2-1320	Consommables - Autres	Autres frais divers (structure)	étagères	605 410	Mobilier bureau faible Valeur	Fonctionnement
Sûreté interne	SA2-5200	Habillements & Uniformes	Vêtements de travail	Polo	602 106	Stocks Habillement & Uniformes	Fonctionnement
Sûreté interne	SA2-5200	Habillements & Uniformes	Vêtements de travail	Tenue Agent Sécurité	602 106	Stocks Habillement & Uniformes	Fonctionnement
Comptabilité	SA2-1200	Prestations de services	Prestations de services	Transport du personnel	624 200	Transport du personnel	Fonctionnement
Maintenance CFA	SP1-6110	Prestations de services	Prestations de services	Transport du personnel	624 200	Transport du personnel	Fonctionnement
Commun Commercial	SP3-8000	Consommables - Autres	Autres frais divers (structure)	étagères	605 410	Mobilier bureau faible Valeur	Fonctionnement
Maitrise du territoire	SP3-8310	Consommables - Autres	Fournitures de bureau	Fournitures de bureau	607 300	FourN administratives et bureu	Fonctionnement
Commun RH	SA2-2000	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Fonctionnement
Commun UO	SA2-100C	Habillements & Uniformes	Vêtements de travail	Chaussure	602 106	Stocks Habillement & Uniformes	Fonctionnement
Commun AF	SA2-100D	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Fonctionnement
Commun Commercial	SP3-8000	Consommables - Autres	Carburant VHC	Carburant VHC	602 104	Stocks Appros G-oil Conso.	Fonctionnement

janv-22	févr-22	mars-22	avr-22	mai-22	juin-22	juil-22	août-22	sept-22	oct-22	nov-22	déc-22	Total 22
												0
												0
												0
1 200												1 200
2 400												2 400
2 400												2 400
2 400												2 400
7 200												7 200
7 200												7 200
1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	12 000
1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	18 000
1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	18 000
2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	24 000
2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	30 000
2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	30 000
2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	30 000
4 000	4 000		4 000	4 000	4 000	4 000		4 000	4 000	4 000	4 000	40 000
4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	48 000
5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	60 000
80 000												80 000
30 000				30 000				30 000				90 000

Source : Documents fournis par la SETRAM.

Tableau (III.3) : Exemple de canevas renseigné : Budget d'Investissement (CAPEX)

UO	Détails de l'Investissement	Désignation	Rubrique	Quantité	C. HT Unitaire	C. Total HT	Site	Durée de vie	Date
SBA	PC de bureau (RH)	PC de bureau	**Bureautique et informatique**	1	140 000	140 000	SBA	3	
SBA	PC de bureau (SIE)	PC de bureau	**Bureautique et informatique**	1	140 000	140 000	SBA	3	
SBA	PC Portable (MOUVEMENT)	PC de bureau	**Bureautique et informatique**	1	140 000	140 000	SBA	3	
SBA	Caméras de Tramways	Cameras	**Aménagement des instalation**	60	80 000	4 800 000	SBA	10	
SBA	Imprimante (Exploitation)	Imprimante	**Bureautique et informatique**	1	88 500	88 500	SBA	3	
SBA	PC de bureau pour agence (E-Paiment) (Co	PC de bureau	**Bureautique et informatique**	5	140 000	700 000	SBA	3	
SBA	Acquisition de benne à déchet pour le tri sé	Acquisition de benne	**Aménagement des instalation**	1	50 000	50 000	SBA	5	
SBA	Climatiseurs Complémentaires	Climatiseurs	**Matériels sociaux**	4	100 000	400 000	SBA	5	
SBA	Renouvellement Parc Informatique	Divers	**Bureautique et informatique**	1	500 000	500 000	SBA	3	
SBA	Ecran pour la salle de formation	Ecran	**Bureautique et informatique**	1	20 000	20 000	SBA	3	
SBA	Badgeuses Kiosques et Agences PDR	Divers	**Bureautique et informatique**	1	170 000	170 000	SBA	3	
SBA	Appareil photo canon (communication)	Divers	**Matériels sociaux**	1	150 000	150 000	SBA	3	
SBA	Objectif d'appareil photo (communication)	Divers	**Matériels sociaux**	1	70 000	70 000	SBA	3	
SBA	Stabilisateur de caméra tri-pieds (commun	Divers	**Matériels sociaux**	1	80 000	80 000	SBA	3	
SBA	Stand de communication charté (commun	Divers	**Matériels sociaux**	1	500 000	500 000	SBA	3	

Source : Documents fournis par la SETRAM.

3.1.2. Correction, consolidation et validation de budget :

Étape 3 : Validation fonctionnelle et correction des prévisions

Une fois les canevas budgétaires renseignés, ceux-ci sont transmis aux responsables fonctionnels pour une première phase de contrôle et de correction. Cette étape permet de vérifier la pertinence des prévisions, leur conformité avec les orientations stratégiques et le respect des enveloppes budgétaires définies par le siège. Elle constitue un premier niveau d'arbitrage,

permettant d'ajuster les montants proposés ou de supprimer les lignes jugées non nécessaires avant la consolidation au niveau de l'unité.

Étape 4 : Consolidation budgétaire au niveau de l'unité

Après validation fonctionnelle de chaque pôle, l'ensemble des canevas est transmis au RAF de l'unité de Sidi Bel Abbés.

Celui-ci procède à la consolidation des budgets des différents pôles et veille à ce que toutes les charges fonctionnelles soient bien prises en compte, sans omission, et qu'elles soient cohérentes, afin d'aboutir à l'élaboration d'un budget global de l'unité.

Étape 5 : Réunion de validation préliminaire du budget

Cette étape consiste a l'organisation d'une réunion de validation regroupant la Direction Générale, le directeur de l'unité, le responsable du contrôle de gestion au niveau central ainsi que le RAF. Au cours de cette réunion, les budgets élaborés par chaque unité font l'objet d'un examen approfondi, pouvant conduire à la suppression, à la modification ou à l'ajustement de certaines lignes budgétaires, à l'issue de discussions et d'arbitrages budgétaires qui termineras par un budget final.

Étape 6 : Validation final et officialisation du budget

Le budget consolidé de l'ensemble des unités opérationnelles est agrégé en un budget global d'entreprise, offrant une vision financière intégrée et cohérente des prévisions de charges, de produits et d'investissements pour l'exercice. Ce document est ensuite soumis à l'approbation du Conseil d'Administration (CA), organe de gouvernance suprême de la SETRAM. Une fois validé par cette instance, le budget acquiert un caractère officiel, normatif et contraignant, autorisant sa mise en œuvre effective au sein de l'ensemble des unités et pôles. Il devient dès lors le référentiel central du dispositif de contrôle de gestion instrument de suivi budgétaire, d'analyse des écarts et de prise de décision financière tout au long de l'exercice.

3.2. Contrôle et suivie budgétaire :

Une fois le budget officiellement validé par le Conseil d'Administration, le dispositif de contrôle de gestion de la SETRAM entre dans sa phase d'exécution et de surveillance budgétaire**.** Cette phase constitue le mécanisme opérationnel central de maîtrise des coûts, en assurant la conformité permanente des engagements financiers réels avec les enveloppes budgétaires préalablement autorisées.

- **Sur le plan opérationnel**, les différents pôles de l'unité formulent leurs demandes d'achat et d'engagement de dépenses en respectant strictement les enveloppes budgétaires allouées et les plannings opérationnels validés.

  Ces demandes transitent obligatoirement par la plateforme DRYS**,** qui constitue le point de contrôle ex ante de tout engagement financier.

  En soumettant chaque demande à un circuit de validation hiérarchique automatisé, DRYS garantit que nulle dépense ne peut être engagée en dehors du périmètre budgétaire autorisé, réduisant ainsi le risque de dérapage budgétaire à sa source même.
- **Sur le plan du pilotage financier**, le contrôleur de gestion exerce une fonction de surveillance active et continue des engagements budgétaires. Il veille à la conformité des demandes exprimées avec le budget validé, procède au contrôle des engagements par centre de coût et par rubrique budgétaire, et s'assure du respect des plafonds d'autorisation définis lors du processus d'arbitrage budgétaire. Cette surveillance systématique des engagements lui permet d'anticiper les risques de dépassement budgétaire, d'alerter les responsables concernés en temps utile et de contribuer à une allocation optimale et efficiente des ressources financières disponibles (**voir annexe N°02 : Plateforme DRYS**).

3.3. Analyse des écarts :

L'analyse des écarts au sein de la SETRAM est un élément fondamental du contrôle de gestion. Elle compare les réalisations aux prévisions pour identifier les écarts significatifs et guider les actions correctives. Cette démarche ne se limite pas au constat mais s'inscrit dans une logique d'amélioration continue de la performance et de maîtrise des coûts.

3.3.1. Rôle de l'analyse des écarts :

L'analyse des écarts permet de dégager les écarts entre les objectifs fixés dans le cadre budgétaire et les résultats obtenus. Elle permet d'avoir une vision claire de la situation financière de l'entreprise et facilite l'identification des postes de charges sur lesquels il faut porter une attention particulière. Cette analyse permet aux responsables de mieux comprendre d'où viennent les écarts et d'orienter leurs décisions en conséquence.

3.3.2. Les supports de l'analyse des écarts :

L'analyse des écarts s'appuie sur deux principaux outils complémentaires : le reporting périodique et la revue de performance.

- **Le reporting périodique** est un outil de suivi régulier qui permet de détecter les écarts au fur et à mesure de l'exécution budgétaire. Il propose une synthèse structurée des informations financières et opérationnelles, facilitant ainsi la gestion de l'activité.
- **La revue de performance**, elle, constitue un cadre d'analyse plus approfondi. Elle réunit les différents responsables afin d'examiner les écarts constatés, d'en analyser les causes et de décider, en concertation et immédiatement, des mesures correctives à prendre.

3.3.3. Complémentarité des outils et prise de décision :

La combinaison du reporting périodique et de la revue de performance permet d'assurer une gestion efficace des écarts. Tandis que le reporting garantit un suivi continu, la revue de performance apporte une dimension décisionnelle en impliquant directement les managers dans le processus d'analyse.

Cette complémentarité favorise une meilleure réactivité face aux écarts constatés et renforce la pertinence des décisions prises. Elle permet également de distinguer les écarts maîtrisables de ceux qui ne le sont pas, facilitant ainsi la priorisation des actions correctives

Section (03) : Le contrôle de gestion au service de l'optimisation des coûts à la SETRAM

La présente section constitue le cœur analytique de ce travail de recherche. Elle a pour ambition de démontrer, à travers des calculs chiffrés et des tableaux de bord construits à partir des données réelles de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès sur l'exercice 2022-2023, comment le contrôle de gestion contribue concrètement à l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM.

Après avoir établi, dans les sections précédentes, que le contrôle de gestion à la SETRAM repose sur un dispositif structuré articulant organisation analytique, outils de pilotage et processus budgétaire formalisé, il convient désormais de mesurer l'impact réel de ce dispositif sur la maîtrise des charges. Pour ce faire, et conformément au cadre théorique développé dans les chapitres I et II, notamment les concepts d'analyse des écarts, de coûts préétablis, d'indicateurs de performance et de benchmarking, cette section mobilise des tableaux de bord construits à partir des données financières réelles de l'unité, afin de démontrer empiriquement dans quelle mesure le contrôle de gestion constitue un levier effectif d'optimisation des coûts et de performance économique à la SETRAM.

Cette section s'articule autour de trois axes complémentaires : le contrôle de gestion comme outil de pilotage et de maîtrise des coûts, le contrôle de gestion comme levier de mesure et d'optimisation des coûts, et enfin une évaluation critique du dispositif assortie de perspectives d'optimisation stratégique.

1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage et de maîtrise des coûts :

Le tableau de bord de pilotage des coûts est l'instrument central du contrôle de gestion.

Il synthétise, en un seul document de référence, l'ensemble des indicateurs permettant de mesurer la performance financière, de détecter les dérapages et d'orienter les décisions correctives.

À la SETRAM, ce tableau de bord est alimenté par les données du système ERP SAGE X3, de la plateforme DRYS et des canevas budgétaires.

1.1.Tableau de bord global de pilotage des coûts (T2 2023 / Budget / T2 2022) :

Le tableau de bord ci-après centralise les principaux indicateurs de gestion du T2 2023, en les comparant au budget prévisionnel et aux réalisations du T2 2022. Chaque indicateur est accompagné de son écart calculé et de son interprétation en termes de maîtrise des coûts.

Tableau (III.4) : Tableau de bord de pilotage des coûts à l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés (T2 2023, en KDA)

Indicateur	Réalisé T2 2022	Budget T2 2023	Réalisé T2 2023	Écart (Réalisé-Budget)	Taux de réalisation des objectifs TRO (%) (Réalisation / Budget) × 100	Appréciation Contrôle de gestion	Décision
Chiffre d'affaires	122 826	113 961	156 311	**+42 350**	**137%**	**Favorable :** Dépassement objectif de 37%	Renforcer activités rentables
Subvention d'exploitation	338 982	323 787	270 155	**-53 632**	**83%**	**Défavorable :** Sous-réalisation de 17%	Optimiser autofinancement
Consommations de l'exercice	290 951	285 369	258 624	**-26 745**	**91%**	**Favorable :** Maîtrise des consommations (-9%)	Poursuivre internalisation

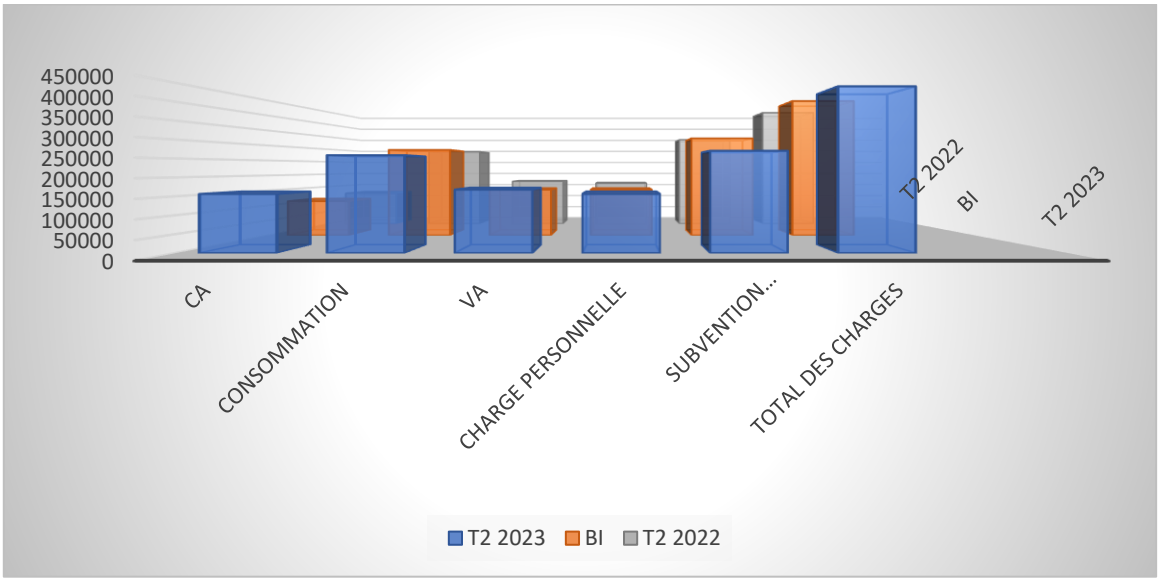
Indicateur	Réalisé T2 2022	Budget T2 2023	Réalisé T2 2023	Écart (Réalisé-Budget)	Taux de réalisation des objectifs TRO (%) (Réalisation / Budget) × 100	Appréciation Contrôle de gestion	Décision
Charges de personnel	150 968	152 379	156 491	**+4 112**	**103%**	**Légèrement défavorable :** Dépassement de 3%	Contrôle recrutement
Valeur ajoutée (VA)	170 857	152 379	167 843	**+15 464**	**110%**	**Favorable :** Création de valeur supérieure au budget 10%	Maintenir discipline
Excèdent Brut d'Exploitation (EBE)	1 511	0	10 705	**+10 705**	0	**Très favorable** : EBE positif non prévu au budget	Maintenir discipline
Total des charges	448 029	448 287	440 169	**-8 118**	**98%**	**Favorable** : Économie de **8 118**KDA sur le budget	Maintenir discipline
Charges inéligibles	--	38 001	34 368	**-3 615**	**90%**	**Favorable** : Maîtrise des charges non subventionnables	Réduction continue

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

L'analyse de ce tableau de bord révèle que le contrôle de gestion a permis, au cours du T2 2023, une maîtrise globale des charges (-8 118 KDA), traduisant l'efficacité du dispositif de suivi budgétaire.

D'après les données présentées précédemment, la figure suivante présente l'évolution des principaux agrégats financiers de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès entre le T2 2022, le budget 2023 et le T2 2023.

Figure (III.5) : Évolution des coûts à l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès (T2 2023, en KDA)



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

- **Le chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires du T2 2023 s'élève à 156 311 KDA, enregistrant une hausse de : (156311-122826) /122826= 27 % par rapport au T2 2022, et un dépassement de : (156311/113961) x100 = 137 % par rapport au budget.

Cette performance s'explique principalement par le développement des activités de location d'espaces publicitaires ainsi que par l'augmentation des ventes de titres de transport, notamment dans le cadre des conventions avec les œuvres universitaires.

- **Subvention d'exploitation**

La subvention d'exploitation réalisée au T2 2023 s'établit à 270 155 KDA, enregistrant :

– Une baisse de : (270 155 - 338 982) / 338 982 × 100 = -20,3% par rapport au T2 2022

– Une sous-réalisation du budget de : (270 155 / 323 787) × 100 = 83,4 % du budget alloué

Cette baisse significative convient de clarifier : qu'une réduction de la subvention n'est pas nécessairement négative si elle résulte de meilleures performances opérationnelles et non d'une baisse de la qualité de service. En l'espèce, l'analyse révèle que la SETRAM a demandé moins de subventions à l'Etat du fait d'une amélioration de sa capacité d'autofinancement.

- **Consommation de l'exercice**

Les consommations de l'exercice enregistrent une baisse de :

(258 624 - 285 369) / 285 369 x 100 = -9,3 % par rapport au budget

(258 624 - 290 951) / 290 951 x 100 = -11,1% par rapport à l'année précédente

Le contrôle de gestion a permis d'identifier cette opportunité d'optimisation à travers l'analyse des coûts et le suivi budgétaire, ce qui valide la pertinence de la stratégie d'internalisation, qui constitue un levier durable de réduction des coûts.

- **La valeur ajoutée**

La valeur ajoutée a enregistré légère diminution de -2% :

(167 843 - 170 857) / 170 857× 100 =-2% résultant principalement de la baisse des Consommations par rapport à N-1.

Malgré cette légère baisse, le niveau de valeur ajoutée reste globalement stable, traduisant une maîtrise relative des charges d'exploitation.

- **L'excédent brut d'exploitation (EBE)**

L'EBE reflète la richesse de l'unité opérationnelle après règlement des charges de personnel, des impôts et des taxes. Au 2ème trimestre 2023, l'EBE est positif et s'établit à 10 705 KDA. Cette évolution favorable reflète une meilleure gestion opérationnelle, et ce malgré une légère augmentation des charges de personnel de 3 % par rapport au budget.

- **Les Charges inéligibles :**

Le montant réalisé des charges inéligibles (34 368 KDA) demeure inférieur au budget prévisionnel (38 001 KDA), soit un taux de réalisation de 90 %. Cette situation traduit une maîtrise globale de ces charges ainsi qu'une gestion rigoureuse des dépenses non couvertes. Elle reflète également les efforts du contrôle de gestion visant à limiter l'impact de ces charges sur les ressources propres de l'entreprise.

- **Taux global de réduction des charges :**

Une baisse globale des coûts de 1,8% :

(448287−440169) /448287×100=1,8%

Cette diminution traduit une maîtrise globale des dépenses par rapport au budget prévisionnel, reflétant l'efficacité du contrôle de gestion dans le pilotage budgétaire et la limitation des écarts.

1.2. Analyse détaillée des écarts budgétaire des différentes charges :

L'analyse des écarts est la technique fondamentale du contrôle de gestion. Elle permet de décomposer la différence entre les réalisations et les prévisions pour en identifier les causes et y apporter des actions correctives ciblées. Le tableau suivant présente les calculs d'écarts pour les charges significatives de l'unité.

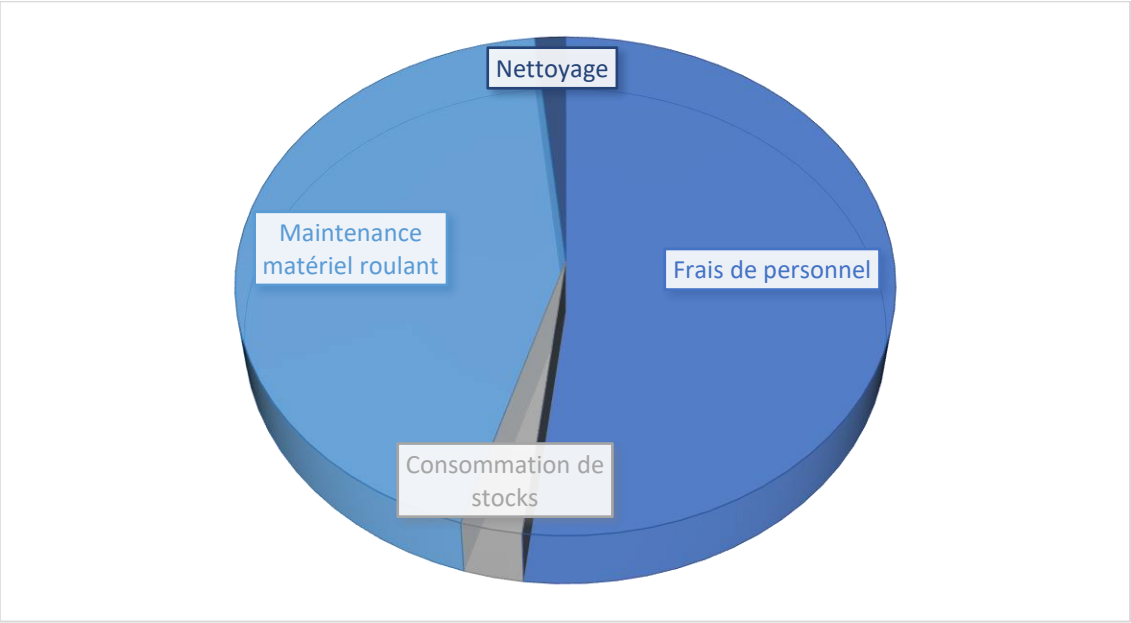
Tableau (III.5) : Analyse des écarts budgétaires Charges significatives (T2 2023, en KDA)

Poste de charge	Réalisé. T2 2022	Budget (BI)	Réalisé. T2 2023	Écart (Réalisé-Budget) (KDA)	Écart (Réalisé/Budget) * 100 %	Cause identifiée	Action Contrôle de gestion
Frais de personnel	150 968	152 364	166 084	**+13 720**	**+109%**	Internalisation prestation IF qui a conduit à une hausse des effectifs	Correction dans la prochaine estimation de budget
Consommation de stocks	8 892	13 698	14 739	**+1 041**	**+107%**	Surconsomma -tion légère de pièces de rechange	Contrôler les stocks
Maintenance matériel roulant	124 523	143 721	164 352	**+20 631**	**+114%**	Dépassement significatif a causse de signature d'un nouveau contrat de MR	Correction dans la prochaine estimation de budget à la hausse des contrats
Maintenance infrastructure	48 665	0	0	**0**	**0**	Internalisation	
Nettoyage	9 319	10 965	9 549	**-1 416**	**87%**	Prestation semestrielle non réalisée de nettoyage (report au T3)	Planification
Autres charges	105 662	127 539	85 445	**-42 094**	**67%**	Report/non-exécution des dépenses	Optimisation
TOTAL des charges	**448 029**	**448 287**	**440 169**	**-8 118**	**98%**	Maîtrise globale des charges : économie nette de 8 118 KDA	

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

D'après les résultats de l'analyse des écarts, la figure suivante présente la répartition des charges significatives ainsi que leurs variations entre le budget et les réalisations du T2 2023.

Figure (III.6): Analyse des Charges significatives



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Le contrôle de gestion joue ici un rôle déterminant : c'est précisément grâce à l'analyse des écarts que l'encadrement de la SETRAM peut identifier la maintenance du matériel roulant comme le poste le plus critique (+14,4% de dépassement) et orienter les décisions correctives en conséquence. Sans ce mécanisme de contrôle, ces dérives resteraient non détectées jusqu'à la clôture de l'exercice.

1.3.Tableau de bord décisionnel du contrôle de gestion :

Le tableau de bord décisionnel constitue l'aboutissement du processus d'analyse des coûts à la SETRAM. Il synthétise, en un document unique et opérationnel, les écarts les plus critiques identifiés tout au long de l'exercice, les seuils d'alerte déclenchant une intervention corrective et les actions à engager par le contrôle de gestion. Il représente ainsi le lien direct entre l'analyse des données financières et la prise de décision managériale, permettant aux responsables d'agir avec réactivité et précision sur les postes de charges les plus sensibles.

Tableau (III.6) : Tableau de bord de pilotage stratégique

Problème	Indicateur	Seuil	Action	Impact attendu
Dépassement MR	+14,4%	10%	Renégociation	Diminution des coûts maintenance
Charges personnel élevées	93% VA	90%	Optimisation RH	Augmentation de ma rentabilité
Subvention élevée	67%	60%	Développer CA	Autonomie

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Les résultats obtenus confirment que le contrôle de gestion constitue un levier essentiel d'optimisation des coûts, à travers le pilotage des écarts, l'analyse des indicateurs de performance et l'orientation des décisions stratégiques

Au-delà du pilotage budgétaire, le contrôle de gestion à la SETRAM s'appuie également sur un ensemble d'indicateurs clés de performance permettant de mesurer et d'optimiser les coûts dans une perspective plus large

2. Le contrôle de gestion comme levier de mesure et d'optimisation des coûts :

Le pilotage de la performance au sein de la SETRAM s'appuie également sur un ensemble d'indicateurs clés de performance (KPI) et de tableaux de bord spécifiquement construits pour répondre aux particularités financières et opérationnelles de l'entreprise.

La SETRAM, en tant qu'entreprise publique de transport urbain aux spécificités budgétaires particulières : notamment la dépendance aux subventions de l'État et l'existence de charges inéligibles a développé un ensemble de ratios et d'indicateurs adaptés à son contexte d'activité et à ses objectifs stratégiques de maîtrise des coûts.

Ce dispositif d'indicateurs constitue ainsi le socle analytique sur lequel repose l'aide à la décision opérationnelle et stratégique au sein de l'entreprise.

2.1. Tableau de bord des indicateurs clés de performance (KPI) du contrôle de gestion :

Les KPI constituent les instruments de mesure privilégiés du contrôle de gestion. À la SETRAM, ils sont calculés et comparés sur trois périodes : réalisations T2 2022, budget T2 2023 et réalisations T2 2023, afin d'évaluer le niveau d'atteinte des objectifs budgétaires et d'orienter les décisions correctives en matière d'optimisation des coûts. Le tableau suivant en présente les principaux indicateurs avec leur formule, leurs valeurs et leur interprétation.

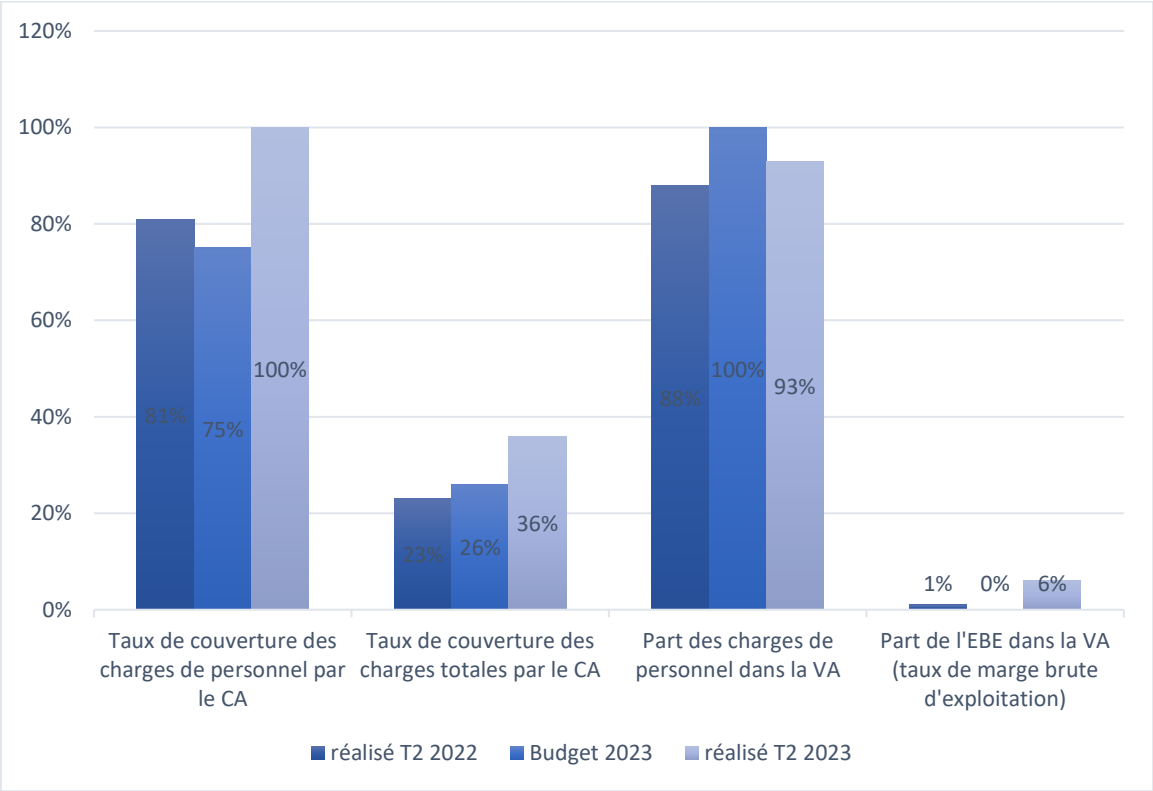
Tableau (III.7) : Tableau de bord des KPI du contrôle de gestion au sein de la SETRAM Sidi Bel Abbès (T2 2022 / T2 2023)

Indicateur KPI	Formule de calcul	Réalisation T2 2022	Budget 2023	Réalisation T2 2023	Interprétation
Taux de couverture des charges de personnel par le CA	(CA / Charges personnel) × 100 = (156 311 / 156 491) × 100	81%	75%	**100%**	**Nette amélioration** : Autonomie salariale atteinte
Taux de couverture des charges totales par le CA	(CA / Total charges) × 100 = (156 311 / 440 169) × 100	27%	26%	**36%**	**Progression significative** : Amélioration financement
Part des charges de personnel dans la VA	(Charges personnel / VA) × 100 = (156 491 / 167 843) × 100	88%	100%	**93%**	**Légère amélioration** : la marge résiduelle s'élève à 7%, contre 5% en 2022.
Part de l'EBE dans la VA (taux de marge brute d'exploitation)	(EBE / VA) × 100 = (10 705 / 167 843) × 100	1%	0%	**6%**	**Signal très positif** : l'unité génère un surplus d'exploitation de 6% de sa VA, non prévu au budget.
Taux de non-consommation budgétaire	[(Budget − Réal.) / Budget] × 100 = [(448 287− 440 169) / 448 287] × 100	0	0	**2%**	**Positive** : 2% du budget n'a pas été consommé, Discipline budgétaire.
Taux de dépassement — Maintenance MR	[(Réal. − Budget) / Budget] × 100 = [(164 352− 143 721) / 143 721] × 100	0	0	**+14,4%**	**Point de vigilance :** dépassement significatif nécessitant un arbitrage budgétaire et une renégociation contractuelle.

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM.

D'après les indicateurs calculés précédemment, la figure suivante présente l'évolution des principaux KPI du contrôle de gestion entre le T2 2022 et le T2 2023.

Figure (III.7) : Analyse des KPI du contrôle de gestion au sein de la SETRAM Sidi Bel Abbès



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

2.2. Tableau de bord de pilotage de spécificité de la SETRAM :

Les charges inéligibles représentent un enjeu stratégique particulier pour la SETRAM : elles ne peuvent être couvertes par la subvention d'État et doivent donc être financées exclusivement sur les ressources propres de l'entreprise. Leur pilotage est une responsabilité directe du contrôle de gestion, qui doit non seulement en assurer le suivi mais aussi proposer des leviers de réduction.

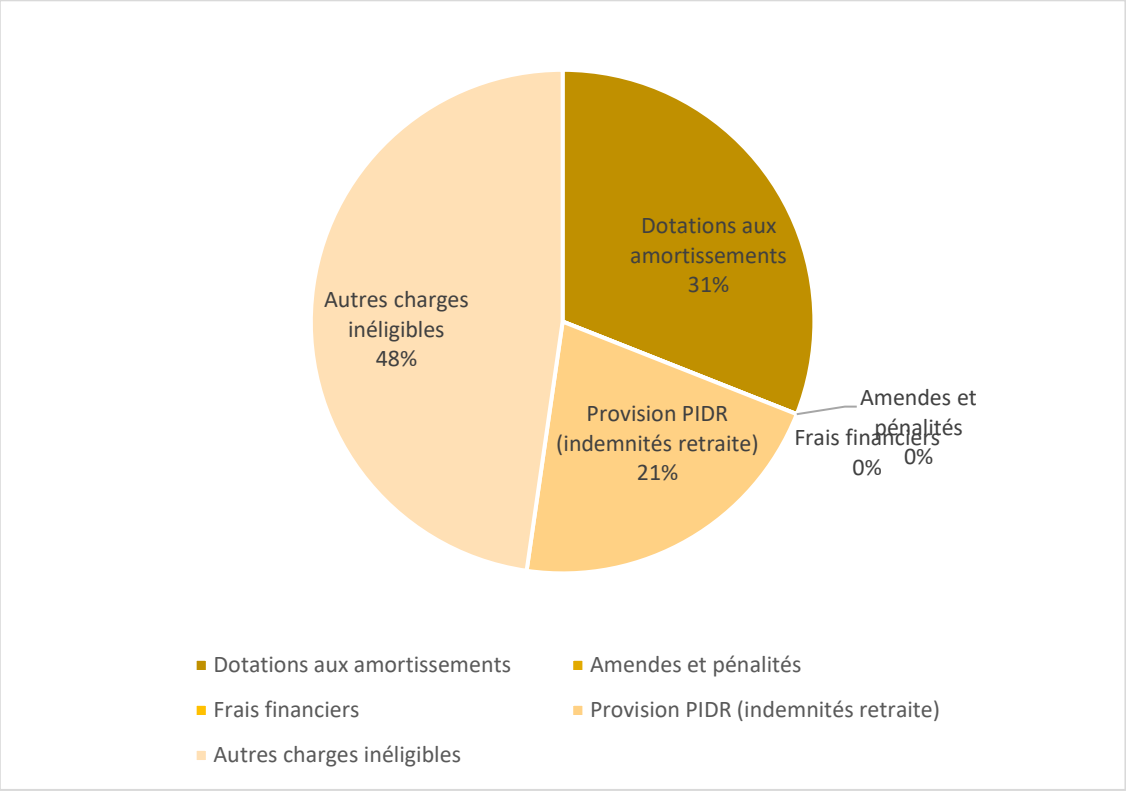
Tableau (III.8) : Tableau de bord de pilotage des charges inéligibles (T2 2023, en KDA)

Poste de charge inéligible	Budget	Réalisé	Écart (%)	Niveau de risque	Action contrôleur de gestion recommandée
Dotations aux amortissements	11 778	10 910	**92%**	**Faible**	Vérifier la base amortissable et régulariser l'enregistrement
Amendes et pénalités	0	0	**0%**	**Nul**	Maintenir la conformité contractuelle et réglementaire
Frais financiers(les intérêts d'emprunt)	0	0	**0%**	**Nul**	Maintenir la politique de financement sans endettement
Provision PIDR (indemnités retraite)	8 091	9 558	**118%**	**Élevé**	Revoir le plan de départ à la retraite et provisionner avec précision actuarielle
Autres charges inéligibles	1 132	997	**88%**	**Modéré**	Identifier et éliminer progressivement les charges non conformes
TOTAL charges inéligibles	**38 001**	**34 368**	**90%**	**Modéré**	Objectif : réduire de 15% d'ici fin d'exercice par optimisation des provisions

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

D'après les données relatives aux charges inéligibles, la figure suivante présente leur structure ainsi que leur niveau par rapport aux prévisions du T2 2023.

Figure (III.8) : Analyse des charges inéligibles (T2 2023, en KDA)



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

L'analyse de ce tableau et figure révèle que, si le total des charges inéligibles a été maîtrisé globalement (−10%par rapport au budget), la provision pour indemnités de départ à la retraite constitue un point de vigilance majeur avec un dépassement de 18,1%.

Le contrôle de gestion doit recommander une révision actuarielle des provisions afin d'affiner les estimations et réduire l'impact de ce poste sur l'autofinancement de l'unité.

2.3. Analyse longitudinale des indicateurs d'évolution de la performance :

L'analyse comparative des coûts unitaires permet de mesurer l'efficience opérationnelle de l'unité de Sidi Bel Abbès dans le temps et par rapport aux références sectorielles. Elle constitue le fondement de toute démarche de benchmarking interne et externe, et fournit au contrôleur de gestion des indicateurs d'alerte objectifs.

Tableau (III.9) : Tableau de bord d'analyse de la performance

Indicateurs	Formule	Réalisé 2019	Réalisé 2020	Réalisé 2021	Réalisé 2022	Réalisé 2023
Coût par voyageur	**Total charges / Nb voyageurs**	**/**	**239 (DA)**	**208 (DA)**	**127 (DA)**	**121 (DA)**
Taux de couverture des charges totales par le CA	**(CA / Total charges) × 100**	**17%**	**19%**	**25%**	**27%**	**36%**
Taux de subventionnement	**Subvention / Total charges × 100**	**/**	**/**	**84%**	**76%**	**61%**

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Afin d'évaluer l'évolution de l'efficience opérationnelle de la SETRAM de Sidi Bel Abbès, il apparaît nécessaire d'analyser certains indicateurs clés liés à la maîtrise des coûts et à la performance budgétaire. L'étude débute par l'analyse du coût par voyageur, considéré comme un indicateur fondamental de rentabilité et d'optimisation des charges d'exploitation.

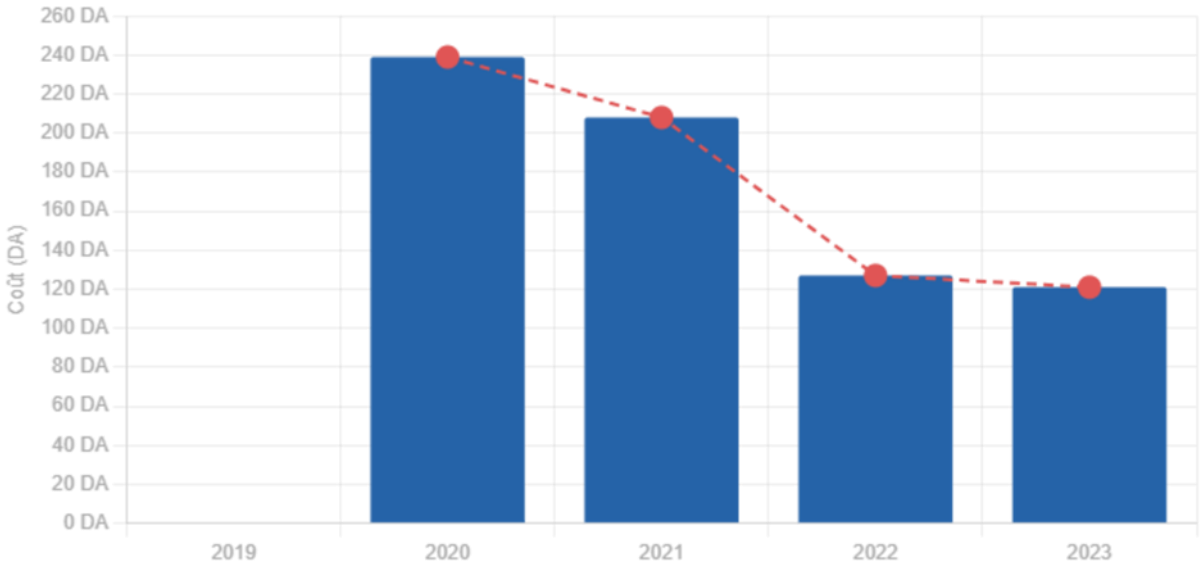
2.3.1. Analyse de l'évolution des couts par voyageur :

Tableau (III.10) : Tableau d'Analyse longitudinale du Coût par voyageur

Année	Total des charges (KDA)	Nombres voyageurs par an	Coût par voyageur/ an (DA)	Contexte
2019	1 580 800	/	/	Arrêt d'activité par COVID
2020	1 579 004	6 630 000	239	Reprise partielle à cause de la distanciation sociale
2021	1 820 800	8 750 000	208	Reprise progressive à cause de levée partielle des restrictions du covid
2022	1 792 116	14 150 000	127	croissance du nombre de voyageurs
2023	1 760 676	14 600 000	121	Optimisation des charges

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Figure (III.9) : Analyse de l'évolution des couts par voyageur



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

L'analyse du graphique montre une diminution progressive du coût par voyageur entre 2020 et 2023. Celui-ci passe de 239 DA en 2020 à 208 DA en 2021, puis à 127 DA en 2022, avant d'atteindre 121 DA en 2023. Cette baisse significative traduit une amélioration continue de l'efficience opérationnelle de l'entreprise.

Cette évolution peut s'expliquer par une meilleure maîtrise des charges d'exploitation ainsi qu'une augmentation progressive du nombre de voyageurs transportés. En effet, plus le volume de voyageurs augmente, plus les charges fixes sont réparties sur un nombre important d'usagers, ce qui contribue à réduire le coût unitaire de transport.

Au-delà de l'analyse des coûts unitaires, l'évaluation de la performance financière nécessite également l'étude de la gestion budgétaire de l'entreprise. À cet effet, le taux de non-consommation budgétaire permet de mesurer la capacité de la SETRAM à maîtriser ses dépenses par rapport aux prévisions établies.

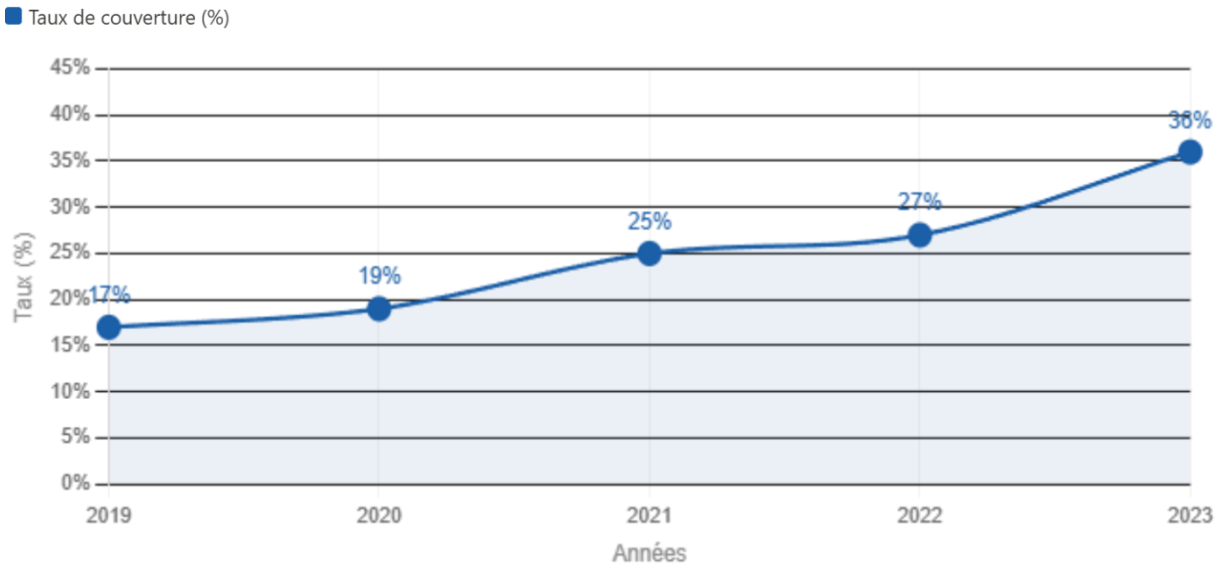
2.3.2. Analyse de l'évolution de taux de couverture des charges totales par le CA:

Tableau (III.11) : Tableau d'Analyse longitudinale de taux de couverture des charges totales par le CA

Année	Chiffre d'affaires (KDA)	Total charges (KDA)	Taux de couverture des charges totales par le CA	Contexte
2019	275 693	1 580 800	17%	Situation de référence avant les perturbations liées à la crise sanitaire
2020	304 150	1 579 004	19%	Maintien de l'exploitation dans un contexte de contraintes sanitaires et de pression sur les coûts
2021	450 342	1 820 800	25%	Reprise progressive post-COVID
2022	491 304	1 792 116	27%	Renforcement dispositif budgétaire et optimisation des dépenses
2023	625 244	1 760 676	36%	Confirmation des effets des actions de maîtrise des coûts et amélioration de l'autonomie financière

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Figure (III.10) : Analyse de l'évolution de taux de couverture des charges totales par le CA



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

L'analyse du taux de couverture des charges totales par le chiffre d'affaires (CA) révèle une amélioration significative de la performance financière de la SETRAM entre 2019 et 2023.

En 2019, ce taux n'était que de 17 %, traduisant une très faible autonomie financière, le CA ne couvrant qu'une partie minime des charges. En 2020, malgré un contexte COVID, le taux progresse légèrement à 19 %, mais reste structurellement bas.

À partir de 2021, la tendance s'accélère : le taux atteint 25 %, puis 27 % en 2022, et enfin 36 % en 2023. Cette progression continue indique une meilleure génération de ressources propres et une maîtrise accrue des charges d'exploitation.

Néanmoins, un taux de couverture encore inférieur à 50 % en 2023 montre que la SETRAM reste partiellement dépendante de subventions publiques. L'analyse de son autonomie financière réelle gagnerait donc à intégrer un **taux de subventionnement** en complément.

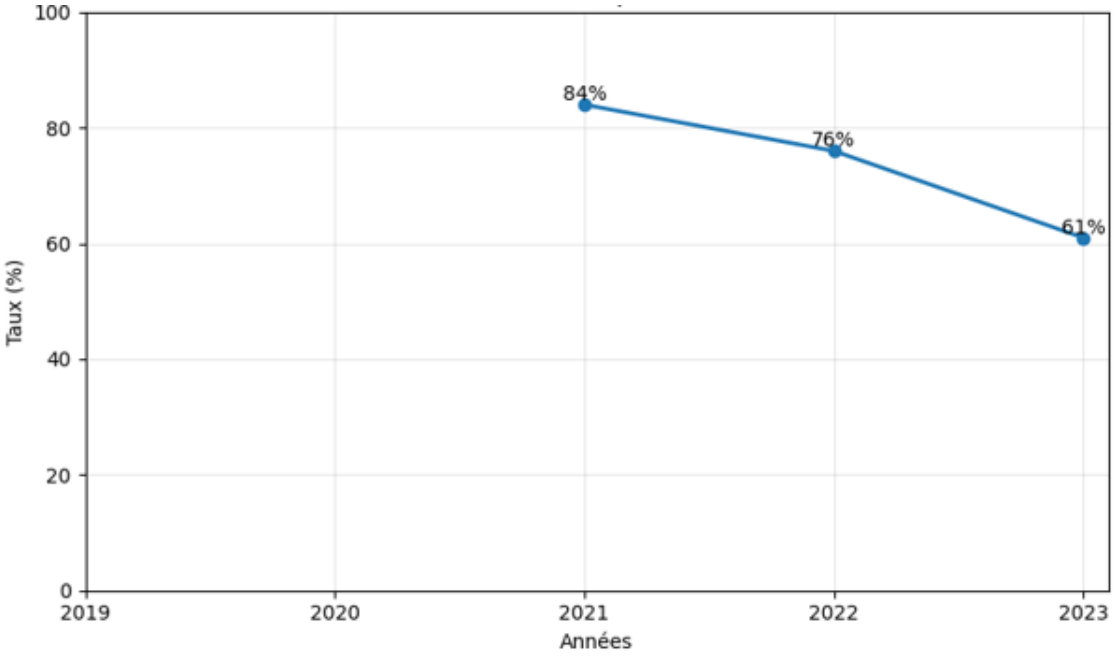
2.3.3. Analyse de l'évolution de taux de subventionnement :

Tableau (III.12) : Tableau d'Analyse longitudinale de Taux de subventionnement

Année	Subvention (KDA)	Total des charges (KDA)	Taux de subventionnement	Contexte
2019	/	1 580 800	/	Financement par contrats (pas de subvention)
2020	/	1 579 004	/	Financement par contrats (pas de subvention)
2021	1 522 612	1 820 800	83,62	1ère année de subvention qui a conduit à une forte dépendance à l'État
2022	1 355 928	1 792 116	75,66	Réduction progressive de la dépendance
2023	1 080620	1 760 676	61,37	Développement CA propre et maîtrise des charges

Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Figure (III.11) : Analyse de l'évolution de taux de subventionnement



Source : Réalisé par nos-soins à l'aide des documents fournis par la SETRAM

Le graphique montre une diminution progressive du taux de subventionnement entre 2021 et 2023. Celui-ci passe de 84 % en 2021 à 76 % en 2022, puis à 61 % en 2023.

Cette baisse traduit une réduction graduelle de la dépendance financière de la SETRAM envers les aides publiques. Elle indique également une amélioration relative de la capacité de l'entreprise à couvrir ses charges d'exploitation à travers ses ressources propres.

L'ensemble de ces indicateurs confirme l'efficacité des mécanismes de contrôle de gestion mis en œuvre par la SETRAM, lesquels contribuent à l'amélioration de la performance globale, à la rationalisation des coûts et au soutien du processus de prise de décision.

3. Evaluation critique du contrôle de gestion et perspectives stratégique :

Si les résultats analytiques présentés dans les sections précédentes attestent de l'efficacité globale du dispositif de contrôle de gestion à la SETRAM, une lecture critique de notre étude terrain révèle néanmoins l'existence de contraintes structurelles et organisationnelles susceptibles d'en limiter la portée et l'efficience.

Ces limites, loin de remettre en cause la pertinence du dispositif, constituent des signaux d'alerte que le management doit intégrer dans sa réflexion stratégique pour renforcer la robustesse du pilotage de contrôle de gestion de l'entreprise**.**

3.1. L'évaluation critique du contrôle de gestion :

- **Absence d'un poste dédié au contrôle de gestion au niveau des unités opérationnelles :**

  Au niveau de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès, les missions du contrôle de gestion sont assurées par le RAF, qui cumule ainsi plusieurs responsabilités administratives, financières et de pilotage.

  Cette situation peut nuire à la profondeur et à la réactivité du suivi budgétaire, le RAF n'étant pas exclusivement dédié à cette fonction stratégique.

- **Complexité de la chaîne hiérarchique de reporting :**

  La structure hiérarchique de la SETRAM, avec ses multiples niveaux allant des unités opérationnelles jusqu'à la Direction Générale, peut ralentir la remontée des informations et retarder la prise de décision. Cette complexité organisationnelle constitue une limite importante dans un contexte où la réactivité est essentielle pour la maîtrise des coûts.

3.2. Perspectives d'amélioration stratégique :

Sur la base des limites identifiées et des enseignements tirés de l'analyse des tableaux de bord, nous formulons un ensemble de perspectives d'amélioration stratégique visant à renforcer l'efficacité du contrôle de gestion et à consolider son rôle de levier d'optimisation des coûts à la SETRAM.

- **Créer un poste dédié au contrôle de gestion :**

  Il est fortement recommandé de créer un poste de contrôleur de gestion dédié au niveau de chaque unité opérationnelle. Cette mesure permettrait de renforcer la réactivité du suivi budgétaire, d'approfondir l'analyse des écarts et de libérer le RAF de cette charge supplémentaire pour qu'il se concentre sur ses missions financières et administratives.

- **Renforcer et digitaliser le reporting :**

  Compte tenu de l'importance du reporting dans la relation entre les unités opérationnelles et la Direction Générale, nous recommandons de digitaliser et automatiser davantage le processus de reporting**.** La mise en place d'un système de reporting en temps réel, accessible à tous les niveaux hiérarchiques, permettrait de réduire les délais de remontée d'information, d'améliorer la réactivité décisionnelle et de renforcer la transparence entre les unités opérationnelles et la Direction Générale.

- **Adoption de la méthode TDABC :**

  La méthode TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing) représente une évolution significative par rapport aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Elle permet

une affectation plus précise des charges en se basant sur le temps réellement consommé par les activités. Sa mise en œuvre implique l'identification des processus clés, l'estimation des durées d'exécution et l'intégration de ces données dans le système d'information. Cette méthode permettrait à la SETRAM d'identifier les activités non rentables, d'optimiser l'allocation des ressources et de mieux maîtriser les coûts opérationnels.

- **Intégrer une démarche de Benchmarking interne :**

  Nous recommandons à la SETRAM d'instaurer une démarche de benchmarking systématique interne en comparant ses indicateurs de performance KPI. Notamment les coûts par kilomètre parcouru, les coûts de maintenance et les coûts de personnel, avec ceux d'autres sociétés de tramway à l'international. Cette démarche comparative permettrait d'identifier les meilleures pratiques du secteur et de définir des objectifs d'amélioration ambitieux mais réalistes.

Conclusion du chapitre :

Au terme de ce chapitre, il ressort que le contrôle de gestion constitue un levier effectif et mesurable d'optimisation des coûts au sein de la SETRAM. L'analyse de son organisation, de ses outils et de son processus budgétaire a mis en évidence un dispositif structuré et cohérent, articulé autour de l'ERP SAGE X3, de la plateforme DRYS et d'un cycle budgétaire formalisé en six étapes, garantissant la cohérence entre les orientations stratégiques de la Direction Générale et les réalisations opérationnelles des unités.

Par ailleurs, l'analyse des tableaux de bord construits à partir des données réelles de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbès a permis de démontrer concrètement la contribution du contrôle de gestion à la maîtrise des charges. Le suivi des écarts budgétaires, le pilotage des charges inéligibles et l'analyse longitudinale des indicateurs clés sur cinq exercices confirment une amélioration progressive et continue de l'efficience opérationnelle de l'entreprise.

En outre, l'évaluation critique du dispositif a mis en lumière des contraintes organisationnelles qui, sans remettre en cause l'efficacité globale du système, appellent des améliorations structurelles ciblées pour renforcer davantage la réactivité et la profondeur du pilotage financier.

Conclusion Générale

Conclusion générale :

Pour conclure, le contrôle de gestion constitue aujourd'hui un levier fondamental de l'optimisation des coûts et de la performance financière, en particulier pour les entreprises publiques telles que la société d'exploitation des tramways (SETRAM). En mettant en place des outils efficaces de planification, de suivi budgétaire et d'analyse des performances, il contribue à la maîtrise des dépenses, à l'amélioration de l'efficience opérationnelle et à la prise de décision managériale éclairée. Il permet non seulement d'identifier et d'éliminer les inefficacités et les gaspillages, mais il s'impose également comme un facteur déterminant de la viabilité financière et de la compétitivité de l'entreprise.

Le contrôle de gestion ne se limite plus à une simple fonction de vérification comptable, mais représente une dynamique stratégique et structurelle où les responsables et managers. En effet, à travers une meilleure planification budgétaire, un suivi rigoureux des dépenses et une analyse continue des écarts de gestion, ils participent à la transformation des ressources en opportunités d'amélioration continue, influençant ainsi de manière positive la performance financière et opérationnelle de l'entreprise.

De ce fait, l'objectif principal de cette recherche était d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM. Plus précisément, nous avons cherché à examiner dans quelle mesure les dispositifs et pratiques de contrôle de gestion contribuent à l'amélioration de la planification, du suivi budgétaire et de la prise de décision managériale, en intégrant une analyse empirique afin d'isoler cet effet et de mesurer son impact réel sur l'optimisation des coûts.

Pour répondre à la problématique formulée : «***Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'optimisation des coûts au sein de la SETRAM ?***», nous avons structuré notre travail en trois chapitres complémentaires.

Le premier chapitre a été consacré aux généralités sur le contrôle de gestion, en présentant ses définitions, ses objectifs, son évolution historique ainsi que ses principaux outils et techniques. Le deuxième chapitre a abordé la gestion des coûts et le contrôle de gestion en fonction des structures de marché, en mettant en évidence les différentes méthodes de calcul des coûts et les structures organisationnelles adaptées.

Enfin, le troisième chapitre a porté sur l'étude empirique qui vise à mesurer le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts à la SETRAM, à travers une analyse

approfondie de l'organisation, de ses pratiques de contrôle, de ses défis et des opportunités d'amélioration. Cette analyse s'est appuyée sur une démarche méthodologique rigoureuse combinant approches qualitatives et quantitatives.

- **Résultats et tests des hypothèses :**

Les résultats obtenus à travers notre analyse empirique montrent que les dispositifs de contrôle de gestion exercent généralement un effet significatif sur l'optimisation des coûts à la SETRAM.

Les résultats mettent en évidence l'existence d'une relation positive entre les pratiques de contrôle de gestion, notamment la planification budgétaire rigoureuse, le suivi des dépenses en temps réel, l'analyse régulière des écarts et l'optimisation des coûts. Cela signifie que l'amélioration et le renforcement des dispositifs de contrôle de gestion contribuent effectivement à réduire les dépenses inutiles, à améliorer l'utilisation des ressources et à renforcer la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs financiers.

Ainsi, les résultats de l'étude **confirment l'hypothèse principale (H1)** selon laquelle le contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans l'optimisation des coûts à la SETRAM en améliorant la planification, le suivi budgétaire et la prise de décision managériale.

De plus, les résultats **infirment catégoriquement l'hypothèse secondaire (H2)** qui supposait que le contrôle de gestion exerce une influence négligeable sur l'optimisation des coûts. Au contraire, nos investigations démontrent que la faiblesse du contrôle de gestion entraînerait une augmentation non maîtrisée des coûts, une diminution de l'efficience opérationnelle et une dégradation de la performance financière de l'entreprise.

- **Recommandations :**

À la lumière des résultats obtenus, plusieurs recommandations peuvent être formulées :

- Renforcer le système de contrôle de gestion en mettant en place un suivi budgétaire plus rigoureux, régulier et en temps réel, avec des analyses d'écarts systématiques et des révisions périodiques.
- Digitaliser les outils de gestion et de pilotage en investissant dans des systèmes d'information intégrés permettant une meilleure visibilité sur les flux financiers et opérationnels.
- Développer les compétences du personnel en matière de contrôle de gestion à travers des programmes de formation continue et de sensibilisation.

- Améliorer des indicateurs clés de performance (KPI) pertinents permettant de mesurer l'efficacité du contrôle de gestion et de piloter l'optimisation des coûts de manière plus efficace.
- Promouvoir une culture d'entreprise centrée sur la responsabilité budgétaire et l'amélioration continue de l'efficience.
- Former d'audits internes réguliers pour évaluer le système de contrôle de gestion et procéder à des ajustements nécessaires et à temps.
- Développer une comptabilité analytique robuste permettant d'identifier les sources de coûts inefficaces et de cibler précisément les domaines prioritaires d'optimisation des charges

- **Limites de l'étude :**

Dans la réalisation de ce travail, certaines limites ont été rencontrées, notamment :

- L'accès limité à certaines données sensibles et confidentielles relatives aux structures de coûts et aux pratiques de contrôle interne.
- La durée limitée de l'étude ne permettant pas d'observer l'impact à long terme et les effets cumulatifs du contrôle de gestion.
- Le contexte spécifique à la SETRAM qui peut ne pas être directement généralisable à d'autres entreprises publiques ou privées.
- La difficulté d'isoler l'effet du contrôle de gestion des autres facteurs influençant l'optimisation des coûts.

- **Perspectives de l'étude :**

Dans la continuité de cette recherche, la voie à plusieurs perspectives futures est ouverte, parmi lesquelles :

- L'élargissement de l'étude à un échantillon d'entreprises publiques algériennes du secteur de transport et logistique.
- L'intégration de nouvelles méthodes et outils de contrôle de gestion comme l'ABC/ABM, le balanced score-card ou l'analyse prédictive.
- L'analyse de l'impact du contrôle de gestion sur d'autres variables organisationnelles, telles que l'innovation, la qualité ou la satisfaction des clients.
- Étudier le rôle de la technologie et de la digitalisation dans le renforcement de l'efficacité du contrôle de gestion.

Bibliographie

Bibliographie

1. Ouvrage:

- Alazard, C., & Sépari, S. (2004). Contrôle de gestion : Manuel et applications, 6e édition. Dunod, Paris.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2007). DECF – Contrôle de gestion, 5e édition. Dunod, Paris.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2010). Contrôle de gestion, DCG 11, 2e édition. Dunod, Paris.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2013). DCG 11 Contrôle de gestion, 3e édition. Dunod, Paris.
- Amelon, J.-L. (2004). Gestion financière. Maxima.
- Anthony, R. (1965). Planning and control systems: A framework for analysis. Harvard Business Press.
- Anthony, R. (1993). La fonction contrôle de gestion. Publi-Union.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. Pearson Education.
- Ardoine, M. S. (1985). Le contrôle de gestion. Public Union, Paris.
- Augé, B., & Naro, G. (2010). Mini manuel de contrôle de gestion. Dunod, Paris.
- Belkoura, A., & Marouane, N. (2018). Comptabilité analytique et gestion des coûts. Publibook.
- Benyahya, K., & Kadiri, A. E. (2019). Contrôle de gestion et gestion des coûts. Educo.
- Boisselier, P. (2001). Contrôle de gestion : cours et applications. Vuibert, Paris.
- Bouquin, H. (2010). Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance. Presses Universitaires de France, Paris.
- Bouquin, H., Quittard-Pinon, Boucau, M., & Gozlan, M. (2019). Comptabilité générale et analytique et comptabilité financière et de gestion. Dunod.
- Burland, A., Langlois, G., Bringer, M., & Bonnier, C. (2010). Contrôle de gestion, 4ème édition. Foucher.
- Burlaud, A. (2011). Le contrôle de gestion, 3e édition. Vuibert.
- Cappelletti, L. (2014). Toute la fonction contrôle de gestion, 3e édition. Dunod, Paris.
- Cavélius, F., Bonneault, P., & al. (2016). Comptabilité de gestion et pilotage des coûts. Pearson, Paris.
- Cohen, E. (1991). Gestion financière de l'entreprise et développement financier. Edicef, Vanves.

- Dayan, A. (2009). Manuel de gestion : Volume 1. Ellipses, Paris.
- De Rongé, Y. (2008). Comptabilité de gestion. De Boeck, Bruxelles.
- De Rongé, Y. (2013). Comptabilité de gestion. De Boeck.
- Diagne, M., & Sarr, M. (2017). Comptabilité analytique et contrôle de gestion. Presses Universitaires du Sénégal.
- Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). Contrôle de gestion. Dunod, Paris.
- Doriath, B. (2008). Le contrôle de gestion en 20 fiches, 5ème édition. Dunod, Paris.
- Doriath, B., & Goujet, C. Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 3e édition. Dunod, Paris.
- Dumas, G., & Larue, D. (2008). Contrôle de gestion DCG11, 3e édition. Litec, Paris.
- Duplat, C.-A. (2004). Analyser et maîtriser la situation financière de son entreprise. Vuibert, Paris.
- Dupuy, Y. (2003). Les bases de la comptabilité analytique de gestion. Economica, Paris.
- Dupuy, Y., & Helfer, J.-P. (2014). Contrôle de gestion – DCG 11. Foucher.
- Gervais, M. (2005). Contrôle de gestion, 7e édition. Economica, Paris.
- Giraud, F. (2004). Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2e édition. Gualino, Paris.
- Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., & Bescos, P.-L. (2002). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Gualino Éditeur, Paris.
- Grandguillot, B., & Grandguillot, F. Comptabilité de gestion. Gualino.
- Grandguillot, B., & Grandguillot, F. L'essentiel du contrôle de gestion, 10e édition. Gualino.
- Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2022). La comptabilité de gestion. Gualino, Paris.
- Guedj, N. (1996). Le contrôle de gestion. Éditions d'Organisation, Paris.
- Guedj, N. (1998). Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 2e édition. Éditions d'Organisation, Paris.
- GUERNY, J., & GUIRIEC, C. (1998). Contrôle de gestion et choix stratégique. Delmas, Paris.
- Henri, B. (1997). Le contrôle de gestion, 3ème édition. PUF, Paris.

- Hilton, W., Maher, M., & Selto, F. (2010). Comptabilité de gestion et contrôle des coûts. De Boeck.
- Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S., & Foster, G. (2010). Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4e édition. Pearson Education, Paris.
- Jacquot, T., & Milkoff, R. (2007). La comptabilité de gestion. Darios, Paris.
- Jaulent, P., & Quarès, M.-A. (2006). Pilotez vos performances. AFNOR Éditions, Paris.
- Jouve, P., & Vannesson, G. (2018). Comptabilité financière et de gestion. Éditions Liaisons.
- KERVILLER, I., & KERVILLER, L. (2006). Le contrôle de gestion : à la portée de tous. Economica.
- Khemakhem, A. (1971). Introduction au contrôle de gestion. Dunod, Paris-Montréal.
- Langlois. (2008). Contrôle de gestion. Berti, Alger.
- Laurent, H., & Pierre, A. (2010). 100 questions pour comprendre et agir : Le benchmarking. AFNOR, Paris.
- Leclère, D. (2002). L'essentiel de la comptabilité analytique, 3e édition. Éditions d'Organisation, Paris.
- Löning, H. M., & Méric, J. P. Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4ème édition. Dunod, Paris.
- Lorino, P. (1997). Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise. Dunod, Paris.
- M.H., DESIRLUCIANI, & al. (2013). Le grand livre du contrôle de gestion. Eyrolles, Paris.
- Malo, J.-L., & Mathé, J.-C. (2000). L'essentiel du contrôle de gestion. Éditions d'Organisation, Paris.
- Mandou, C., & Aytaç, B. (2003). Comptabilité générale de l'entreprise : instruments et procédures, avec exercices d'application corrigés. De Boeck.
- Marie, G. (2005). Le contrôle de gestion prévisionnelle. Economica, Paris.
- Melyon, G. (2007). Gestion financière, 4ème édition. Bréal, Rosny-sous-Bois.
- Melyon, G., & Raimbroug, P. (2004). Le contrôle de gestion. Bréal, Paris.
- Mottis, N. (2006). Le contrôle de gestion, 2e édition. EMS, Paris.
- Muller, & Cuyaubère. Contrôle de gestion, Manuel.

- Ogien, D. (2008). Maxi fiches de gestion financière de l'entreprise. Dunod, Paris.
- RAGAIGNE, A., & TAHAR, C. (2015). Contrôle de gestion. Gualino.
- Reix, R. (2004). Systèmes d'information et management des organisations, 5e édition. Éditions Eyrolles, Paris.
- Riveline, C. (2015). Évaluation des coûts. Presses des mines.
- Samuelson, P., & Nordhaus, W. (2010). Economics. McGraw-Hill, New York.
- Sépari, S., & Alazard, C. (2010). DCG 11 : Contrôle de gestion – manuel et applications. Dunod, Paris.
- Taib, S. Comptabilité analytique et contrôle de gestion. Paris.
- Torset, C., & Bensimhon, L. (2017). Tout le DSCG 3 : Management et contrôle de gestion. Foucher.
- Abdelbasset, S., & Khaldi, M.-A. (2021). DCG 11 – Le contrôle de gestion en fiches et en schémas. Ellipses, Paris.
- Mordant, G. (2001). Méthodologie d'Analyse financière.
- Cornet, A. (1988). Reengineering : un défi pour les professionnels des ressources humaines. Louvain-la-Neuve.
- Muller, & Cuyaubère. Contrôle de gestion, Manuel. (Éditeur non précisé).

2. Thèse et mémoire de magistère :

- ARAB, Z. (2012). Le contrôle de gestion à l'hôpital – méthodes et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khalil Amrane de Bejaia. Mémoire, Université de Béjaïa.
- Bwizigiro, Y., & Ntahokaja, G. (2009). Analyse comparée de la méthode ABC et celle des coûts complets dite des sections homogènes pour la détermination et la gestion des coûts dans une entreprise industrielle : cas de la SODECO. Université du Burundi.
- DAHO, K. Le rôle des outils de comptabilité de gestion dans la maîtrise et la réduction des coûts : étude de cas appliquée à la société SONATRACH. Alger.
- Diop, G. (2012). Conception d'une structure de contrôle de gestion d'une filiale : cas de Louis Dreyfus Commodities Sénégal. Mémoire, Sénégal.

- ELKTIRI, L., & JAOUHARI, L. (2022). Contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance financière à travers les méthodes de calcul des coûts : cas des banques marocaines. Mémoire de master.
- FAHAS, M. (2023). La contribution du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance économique et financière (approche par les indicateurs non financiers). Oran.
- Kheireddine, D. (2023). Le rôle des outils de comptabilité de gestion dans la maîtrise et la réduction des coûts : étude de cas appliquée à la société SONATRACH. Alger

3. Article de séminaire :

- Ahmed, A. B. (2021, décembre). Importance des systèmes de contrôle de gestion dans l'entreprise économique. Les Cahiers du MECAS.
- ALAIN, B., Burlaud, A., & Simon, C. (2021). L'importance des systèmes de contrôle de gestion dans l'entreprise économique. Les Cahiers du MECAS, 18.
- Ali, B. Y., & Necib, A. (2021, décembre). Importance des systèmes de contrôle de gestion dans l'entreprise économique. Les Cahiers du MECAS, vol. 17, n°4.
- BENABED, M., & GUEDECHE, K. (2016). Le contrôleur de gestion et le processus budgétaire. Revue Chercheur Économique.
- Berland, N., & Simon, F. X. (2017). Le contrôle de gestion en mouvement : l'état de l'art et meilleures pratiques.
- Chiapello, E. (1990, septembre). Les contrôleurs de gestion : portrait-robot et pistes de réflexion. Revue Française de Gestion, 120.
- Dragos, Z. (2009). Genèse et évolutions d'une innovation, la méthode ABC. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit. Strasbourg, France.
- Fatiha, R., & Mustapha, B. (2020, janvier–juin). International Journal of Economics and Management Research, 1(1).
- korib, N., & kerzabi, A. (2015, septembre). Contrôle de gestion : analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privée. Revue Maghrébine d'Économie & Management, (2).
- Mendoza, C., & Zilberberg, E. (2011). Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion. L'Expansion Management Review, 140, 92-103.

- Milkoff, R. (1996). Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités. IAE de Paris.
- Nicolas Berland, J.-P. P. (2015). Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre.

4. Sites web:

- https://www.sumup.com/fr-fr/factures/termes-comptables/duopole/
- Lino, R. (2018, mars 14). Comment aborder la complexité des marchés oligopolistiques. Disponible sur : dumas-01705152. https://www.economicshelp.org/
- Fernandez, A. (1992). Balanced Scorecard, tableau de bord prospectif. [Ressource en ligne]. : https://www.piloter.org/references/auteur.htm

Annexes

ANNEXE N° 01 : Questionnement

Nom : MOULAY

Prénom : ALI

Fonction : Responsable administratif et finance

Entreprise : SETRAM

L'objet de l'étude :

Dans le cadre de la préparation de notre diplôme de Master en Sciences de Gestion, spécialité Management Financier & Management et Stratégie d'Entreprise, un mémoire de fin d'études est exigé.

Notre travail s'articule autour du thème : « Le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts » et fait l'objet d'une étude sur une réalité très importante au sein de votre entreprise. C'est pour cela que nous avons l'honneur de solliciter votre contribution et votre amabilité afin de bien vouloir répondre à ce guide d'entretien permettant de déterminer le degré de contribution du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts et la prise de décision au sein de votre organisation.

Nous vous remercions de bien vouloir nous accorder un peu de votre temps afin de répondre aux questions qui suivent et qui représentent le cœur battant de notre mémoire.

Bloc	GUIDE D'ENTRETIEN SEMI-DIRECTIF
CONTEXTE GÉNÉRAL ET RÔLE DU CONTRÔLE DE GESTION	**Définition et perception du contrôle de gestion**
	• Selon vous, qu'est-ce que vous entendez par « contrôle de gestion » ?
	• Quel est son rôle spécifique au sein de votre entreprise ?
	• Disposez-vous d'un service ou d'une fonction de contrôle de gestion bien structurée ?
	Organisation du contrôle de gestion
	• Qui sont les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion dans votre organisation ?
	• Comment est organisé le service contrôle de gestion (rattachement hiérarchique, ressources) ?

	• Quels sont les principaux objectifs du contrôle de gestion dans votre entreprise ?
OUTILS ET SYSTÈME DE PILOTAGE	**Outils informatiques et de suivi**
	• Quels outils ou systèmes informatiques utilisez-vous pour le suivi des coûts et le contrôle budgétaire ?
	• Disposez-vous d'une comptabilité analytique ? Si oui, comment est-elle structurée ?
	• Utilisez-vous un tableau de bord de gestion ? Si oui, pouvez-vous nous le décrire ?
	Processus de suivi budgétaire
	• À quelle fréquence réalisez-vous le suivi budgétaire (mensuel, trimestriel, annuel) ?
	• Comment élaborez-vous vos budgets de coûts ?
	• Qui sont les responsables chargés d'élaborer et de mettre à jour ces outils ?
	Analyse des écarts budgétaires
	• Comment analysez-vous les écarts entre les budgets prévus et les coûts réels ?
	• Disposez-vous d'un processus formalisé d'analyse d'écarts ?
	• Quelles actions correctives mettez-vous en place suite à une dérive budgétaire ?
OPTIMISATION DES COÛTS	**Sources et pilotage des coûts**
	• Quelles sont les principales sources de coûts dans votre entreprise ?
	• Disposez-vous d'une stratégie d'optimisation des coûts ?
	• Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'optimisation des coûts ?
	Indicateurs et performance
	• Quels sont les principaux indicateurs clés de performance (KPI) utilisés pour mesurer l'optimisation des coûts ?
	• Utilisez-vous des ratios de coûts (coût par unité, coût de revient, ratio coûts/revenus) ?

	• Comment communiquez-vous ces indicateurs aux responsables de centres de coûts ?
	Domaines d'optimisation
	• Avez-vous identifié des domaines spécifiques où les coûts pourraient être réduits ?
	• Avez-vous mis en place des programmes de réduction des coûts ? Si oui, avec quel succès ?
	• Quel a été l'impact du contrôle de gestion sur vos efforts d'optimisation ?
IMPLICATION DES RESPONSABLES	**Responsabilités et implication**
	• Comment les responsables de centres de coûts sont-ils impliqués dans la maîtrise budgétaire ?
	• Existe-t-il des mécanismes d'incitation ou de responsabilisation liés à la performance budgétaire ?
	• Comment facilitez-vous la communication entre le contrôle de gestion et les opérationnels ?
	Formation et sensibilisation
	• Le personnel dispose-t-il d'une formation en contrôle de gestion et en maîtrise des coûts ?
	• Pensez-vous qu'une meilleure formation serait bénéfique pour améliorer l'optimisation des coûts ?
EXPLOITATION DES OUTILS ET PRISE DE DÉCISION	**Utilisation des tableaux de bord**
	• Quelles sont les principales informations que vous fournissent vos tableaux de bord ?
	• À quelle fréquence consultez-vous ces tableaux de bord ?
	• Qui sont les utilisateurs finaux de ces outils ?
	Impact sur la prise de décision
	• Lors de la prise de décision, vous appuyez-vous sur les données du contrôle de gestion ?
	• Prenez-vous des décisions importantes suite à l'analyse des écarts ou des indicateurs de coûts ?
	• Avez-vous un exemple concret où le contrôle de gestion a influencé une décision stratégique ?

Annexes

ANNEXE N° 02 : Plateforme DRYS

INTITULÉ	NUMÉRO	DERNIÈRE MODIFICATION	STATUT DE VALIDATION	DEMANDEUR	DATE DE LA DEMANDE	ETAT	ASSIGNÉ À	SITE	MONTANT TTC
Scotch GM (emballage) pour la caisse	SBA-PAF-DA-050	27-12-2020 13:55	Convertie en pièce de dépense		23-12-2020 11:35	En instance		SBA	3 300.00
porte diplome	SBA-PAF-DA-050	20-12-2020 09:16	Convertie en pièce de dépense		17-12-2020 14:29	En instance		SBA	7 600.00
Fourniture et mise en place d'une vitre (Sinistre)	SBA-PAF-DA-050	03-01-2021 10:42	Validé		17-12-2020 10:37	BC Etabli		SBA	76 000.00
Chaîne en acier	SBA-PAF-DA-050	17-12-2020 11:00	Convertie en pièce de dépense		16-12-2020 15:05	En instance		SBA	11 424.00
Réparation de tuyau du nettoyeur haute pression	SBA-PAF-DA-050	20-12-2020 15:01	Convertie en pièce de dépense		16-12-2020 15:03	En instance		SBA	1 500.00
Expression de besoin plomberie	SBA-PAF-DA-050	16-12-2020 08:28	Convertie en pièce de dépense		15-12-2020 15:26	En instance		SBA	7 200.00
EPI-Maintenance-Billettique-Chaussure de sécurité	SBA-PAF-DA-050	17-12-2020 11:27	Convertie en pièce de dépense		15-12-2020 14:01	En instance		SBA	7 000.00
CONSOMMABLE BILLETTIQUE - Sachet d'emballage-07	SBA-PAF-DA-050	16-12-2020 08:31	Convertie en pièce de dépense		15-12-2020 11:42	En instance		SBA	7 500.00
Consommable ELM-Lampe E27	SBA-PAF-DA-050	17-12-2020 11:32	Convertie en pièce de dépense		15-12-2020 11:25	En instance		SBA	20 825.00
Consommable-MNT-POUBELLE-03	SBA-PAF-DA-050	16-12-2020 09:00	Rejeté		15-12-2020 10:50	Rejeté		SBA	0.00
Consommables-Dégrippant-04	SBA-PAF-DA-049	20-12-2020 09:21	Convertie en pièce de dépense		15-12-2020 10:46	En instance		SBA	33 558.00
Disque dur EXT 4Tb pour la Maintenance	SBA-PAF-DA-049	09-06-2024 18:06	Rejeté		14-12-2020 10:26	Rejeté		SBA	0.00
Table pour exposition	SBA-PAF-DA-049	13-12-2020 10:28	Retournée au demandeur		13-12-2020 09:30	En instance		SBA	0.00
chapiteau pagode	SBA-PAF-DA-049	07-02-2021 15:01	Rejeté		13-12-2020 09:20	Rejeté		SBA	0.00
chapiteau PIS	SBA-PAF-DA-049	13-12-2020 10:04	Retournée au demandeur		13-12-2020 09:16	En instance		SBA	0.00
Achat bonbonne d'eau 19.8L	SBA-PAF-DA-049	20-12-2020 10:14	Validé		10-12-2020 16:14	BC Etabli		SBA	71 400.00
Désinfection des rames/stations voyageurs	SBA-PAF-DA-049	20-12-2020 10:14	Validé		10-12-2020 15:41	BC Etabli		SBA	723 522.62
Achat papier A3 & A4	SBA-PAF-DA-049	20-12-2020 10:15	Validé		10-12-2020 15:03	BC Etabli		SBA	73 200.00
Carnet B.R.V	SBA-PAF-DA-049	20-12-2020 10:15	Validé		09-12-2020 15:12	BC Etabli		SBA	117 810.00
sachet en plastique petit model pour la caisse .	SBA-PAF-DA-048	10-12-2020 09:54	Convertie en pièce de dépense		09-12-2020 15:03	En instance		SBA	8 000.00
Achat rame de papier A4	SBA-PAF-DA-048	20-11-2024 10:01	Rejeté		09-12-2020 11:09	Rejeté		SBA	0.00

ANNEXE N° 03 : Revue de Performance

- **Tableau de solde intermédiaire de gestion**

Désignation		Réalisations S1 N-1	Budget S1 N	Réalisations S1 N
SIG	Chiffre d'affaires	174 180	191 260	208 979
	Subvention d'exploitation	648 993	762 022	612 697
	Production de l'Exercice	823 172	953 282	821 676
	Consommations de l'Exercice	501 584	599 665	470 413
	Valeur Ajoutée	321 589	353 617	351 263
	Charges de personnel	319 594	347 436	332 345
	EBE	100	6 181	18 803
	Produit exéptionnel	13 252	130	13 655
	Reprise sur pertes valeurs et provisions	3 070	0	3 287
	Résultat Avant Impôts	6 350	7 080	20 477
Ratios	CA/FP	55%	55%	63%
	CA/ T Charges	21%	20%	26%
	FP/PE	39%	36%	40%
	EBE/VA	0%	2%	5%

Annexes

- **Tableau d'analyse du chiffre d'affaires**

CA	N-1	BI	N
CA Titres Voyageurs	170 842	189 221	188 044
CA location espace publicitaire	-	1 529	15 177
Direction œuvres universitaire	131	510	2 748

- **Tableau d'analyse de consommation de l'exercice**

Poste budgétaire	Montant (KDA)	Commentaire
Fournitures de bureau	**1 439,70**	Non-réalisation du contrat prévu
Énergie	**8 185,78**	Changement du code de consommation énergétique
Habillement / Uniformes	**700,11**	Achat pris en charge par la direction générale
Maintenance IF (CITAL)	**52 489,92**	Internalisation de la prestation, réaliser par l'entreprise elle même

Poste budgétaire	Montant (KDA)	Commentaire
Consommation stock PDR, outillage, MNT	**6 009,05**	Matériel non consommé
Travaux divers	**18 396,10**	au niveau du siège marché national
Énergie	**8 110,31**	Variation lié à la modification du contrat de consommation énergétique «
Habillement	**16 373,58**	Budget habillement non utilisé achat national
Autres entretiens & réparations	**23 371,64**	Élaboration des contrat maintenance en cours

- **Tableau d'analyse des charges Totales**

Analyse des charges / Charges	Réalisations S1 N-1	BI	Réalisations S1 N
Total des charges	**833 282**	**960 493**	**818 141**
Dont :			
Frais de personnel	319 594	347 436	332 345
Consommations de stocks	22 854	36 851	22 082
Transport du personnel	18 372	16 182	18 430
Nettoyage	17 894	20 834	17 962
Assurance	22 664	22 382	22 198
Energie	28 875	28 800	20 690
Maintenance IF	52 490		
Maintenance MR	306 282	339 692	326 966
Vandalisme	1 186	24 550	2 155
gardinnage	8 297	12 390	10 115
Autres	34 773	110 494	45 199

compte	Poste budgétaire	Montant KDA	Observations
607400	habilliments	455,00	centralisé au niveau siège
615900	Meulage du Rail préventif	400,00	centralisé au niveau siège
605200	Prestation de rechargement du Rail	470,00	centralisé au niveau siège
615900	Meulage du Rail Correctif	600,00	centralisé au niveau siège
604000	Prestation de remise en etat structure et peinture stations voyageuses	5 70,00	consultation infructueuse
605200	remise en état Courant vagabond	5 40,00	en cours
602500	Consommations des titres	3 50,00	centralisé au niveau siège
611200	Contrat Maintenance Billetique	3 00,00	centralisé au niveau siège
615103	Contrat de maintenance des Rails Routes	1 50,00	en cours
615901	Contrat entretien espace public	3 0,00	en cours
611200	Contrat systeme	667,00	centralisé au niveau siège

- **Tableau de suivi des Investissements (CAPEX)**

CAPEX	S1 2025		
Désignation de l'Immobilisations	N-1	BI	Réalisé
Amenagement et instalation		580	
Amenagement et instalation fixes			
Aménagement et instalation Serveurs			
Logiciels informatiques			
Matériel et outillage général	85		210
Matériels audio visuels			
Matériels de transport			
Matériels d'impression			
Matériels informatiques	1 927	2 549	233
Matériels sociaux		1 900	116
Mobiliers de bureau			
Total	2 012	5 029	559

Tables des matières

Table des matières

Table des matières

Sommaire I
Liste des tableaux III
Liste des annexes VII
Liste des abréviations IX
Introduction Générale 2
Chapitre (I). 10
Cadre conceptuel du contrôle de gestion 10
Introduction du chapitre 11
Section (01) : Le concept de contrôle de gestion 12
1. Historique et définition de contrôle de gestion 12
1.1. Historique et évolution du contrôle de gestion 12
1.2. Définition de contrôle de gestion 15
1.2.1. Le contrôle : 15
1.2.2. La gestion : 16
1.2.3. Le contrôle de gestion : 16
2. Objectifs, missions et limites du contrôle de gestion 17
2.1. Les objectifs du contrôle de gestion : 17
2.2. Les missions du contrôle de gestion : 18
2.3. Les limites du contrôle de gestion : 19
3. Processus de contrôle de gestion : 19
Section (02) : Rôle et compétences du contrôleur de gestion 21
1. Définition et métier du contrôleur de gestion : 21
1.1. Définition du contrôleur de gestion : 21
1.2. Métier du contrôleur de gestion : 21
2. Qualités et compétences de contrôleur de gestion 22
2.1. Les qualités du contrôleur de gestion (Le Savoir-être) : 22
2.2. Les compétences du contrôleur de gestion : 22
3. Missions et rôle de contrôleur de gestion : 23
3.1. Le processus du contrôleur de gestion : 23
3.2. Le rôle du contrôleur de gestion : 24
Section (03) : Les outils du contrôle de gestion 24
1. Les outils prévisionnels du contrôle de gestion 24
1.1. Le plan stratégique : prévision à long terme 25

Table des matières

1.2. Le plan opérationnel : de la stratégie à l'exécution à moyen terme 26
1.3. La gestion budgétaire : 26
1.3.1. La budgétisation : 26
1.3.2. Le contrôle budgétaire : 29
2. Les outils de suivi et de la réalisation : 31
2.1. Comptabilité générale : 32
2.1.1. Définition de la comptabilité générale : 32
2.1.2. Objectif de la comptabilité générale : 32
2.2. Comptabilité analytique : 33
2.2.1. Définition de la comptabilité analytique : 33
2.2.2. Objectif de la comptabilité analytique : 33
2.2.3. Comptabilité générale et comptabilité analytique : 34
2.3. Le reporting : 35
2.3.1. Définition du reporting : 35
2.3.2. Les principes du reporting : 35
2.4. Système d'information : 36
2.4.1. Définitions du système d'information : 36
2.4.2. Les fonctions du système d'information : 36
2.4.3. Les composantes d'un système d'information : 36
2.5. Le rapport « système d'information-contrôle de gestion » : les ERP 37
2.6. Le tableau de bord : 38
2.6.1. Définition de tableau de bord : 38
2.6.2. Typologie de tableau de bord : 38
2.6.3. L'élaboration du tableau de bord : 39
2.6.4. Les objectifs de tableau de bord : 40
2.6.5. Les caractéristiques du tableau de bord : 41
2.6.6. Les outils du tableau de bord 41
3. Les outils d'appui: 41
3.1. Le Benchmarking (L'analyse comparative) : 42
3.1.1. Définitions du benchmarking : 42
3.1.2. Typologie du benchmarking : 42
3.1.3. Intérêts du benchmarking : 43
3.2. Le reengineering : 43
3.2.1. Définition du reengineering : 43
3.2.2. Le processus de mise en œuvre du reengineering : 43
Conclusion du chapitre : 44

Table des matières

Chapitre (II). 46
L'optimisation des coûts et le contrôle de gestion en fonction des structures de marché 46
Introduction du chapitre : 47
Section (01) : Concepts et classification des coûts 48
1. La distinction entre charges et coûts : 48
1.1. Définition des charges : 48
1.2. Définition et caractéristiques des coûts : 49
1.2.1. Définition du coût : 49
1.2.2. Les caractéristiques du coût : 49
2. Typologie des coûts et charges : 52
2.1. Typologie des coûts : 52
2.1.1. Coûts directs et indirects 52
2.1.2. Coûts variables et couts fixes : 53
2.1.3. Coûts réels et standards : 54
2.1.4. Coûts complets et coûts partiels : 54
2.2. Typologie des charges : 55
2.2.1. Les charges d'exploitation : 55
2.2.2. Les charges financières : 56
3. L'objet de coût et le concept d'inducteur : 56
3.1. L'objet de coût : 56
3.2. Le concept d'inducteur de coût : 57
Section (02) : Méthodes de calcules des coûts et centres de responsabilités 57
1. Les méthodes de calcules des coûts traditionnels : 58
1.1. Méthode des coûts complets « Full costing » : 58
1.1.1. Définition du coût complet : 58
1.1.2. Le calcul d'un coût complet par la méthode traditionnelle des centres d'analyse : 59
1.2. La méthode du coût partiel « Direct costing » : 60
1.3. La méthode des coûts préétablis (Coûts standards) : 61
1.3.1. Définition de la méthode des coûts standards : 61
1.3.2. Objectifs de la méthode du coût standard : 62
1.3.3. Analyse des écarts : 62
2. Les nouvelles approches de la gestion des coûts et de la performance : 62
2.1. L'Activity Based Costing (ABC) : 63
2.1.1. Généralités sur la méthode A.B.C : 63
2.1.2. La méthode ABC (Activity Based Costing) ou l'approche des coûts par activités : 63
2.1.3. Les particularités de la méthode ABC au regard de la méthode traditionnelle : 64

Table des matières

2.1.4. Le principe de la méthode ABC : 64

2.1.5. Limites de la méthode ABC : 65

2.2. Activity Based Management (A.B.M): 65

2.2.1. Définition de la méthode ABM (Le management par les activités) : 65

2.2.2. Fondements de la méthode ABM : 66

2.3. Activity Based Budgeting (A.B.B): 66

2.3.1. Definition d'Activity Based Budgeting (ABB) (Fatiha & Mustapha, 2020): 66

2.3.2. Etapes de la budgétisation par activités : 67

2.4. La méthode des couts cibles (Target Costing) : 67

2.4.1. Définition de la méthode : 67

2.4.2. La démarche du target costing (Bwizigiro & Ntahokaja, 2009) : 67

2.5. Les méthodes des unités de valeur ajoutée (UVA) et de Time-Driven Activity Based Costing (TDABC), des substituts à l'ABC ? 68

3. Les centres de responsabilité : 70

3.1. Définition de centre de responsabilité : 70

3.2. Typologie des centres de responsabilité : 70

Section (03) : Contrôle de gestion selon les structures de marché 72

1. Contrôle de gestion et maîtrise des coûts en monopole : 72

1.1. Définition du monopole : 72

1.2. Le paradoxe du monopole : absence de pression concurrentielle et risques accrus d'inefficience 73

1.3. Rôle stratégique du contrôle de gestion en situation monopolistique : 74

2. Contrôle de gestion et maîtrise des coûts en duopole : 75

2.1. Définition du duopole : 75

2.2. Dynamique des coûts en duopole : 75

2.3. Le rôle du contrôle de gestion en duopole : 76

3. Contrôle de gestion et maîtrise des coûts en oligopole : 77

3.1. Définition d'oligopole : 77

3.2. Dynamique des coûts en oligopole : 78

3.3. Le contrôle de gestion en oligopole : 78

4. L'impact des structures de marché sur l'optimisation des coûts : 80

Conclusion du chapitre : 80

Chapitre (III). 82

Diagnostic du système de contrôle de gestion et l'optimisation des coûts : *Cas de la SETRAM de Sidi Bel Abbès.* 82

Introduction du chapitre : 83

Table des matières

Section (01) : Présentation générale de l'organisme d'accueil.....84
1. Présentation générale de la SETRAM :.....84
1.1. Historique et création de la SETRAM : 84
1.2. Les missions et les objectifs de la SETRAM :.....84
1.3. La Politique de la qualité, sécurité et environnement de la SETRAM : 85
2. Présentation de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés : 86
2.1. Historique et caractéristiques du tramway de Sidi Bel Abbés : 86
2.2. Missions et activités de l'unité opérationnelle : 87
2.3. L'organisation de l'unité opérationnelle de Sidi Bel Abbés :.....87
3. Présentation du pôle administration et finance 88
3.1. Positionnement du pôle administration et finance dans l'organisation de la SETRAM :....88
3.2. Missions et attributions du pôle administration et finance : 88
3.3. Le Rôle du pôle administration et finance dans le suivi de la performance : 89
4. Démarche méthodologique de l'étude empirique : 90
Section (02) : L'organisation et le fonctionnement du contrôle de gestion a la SETRAM 90
1. L'organisation du contrôle de gestion au sein de la SETRAM :.....90
1.1. Le cadre structurel du contrôle de gestion : 91
1.2. Le cadre fonctionnel du contrôle de gestion :.....91
1.3. L'objectif du contrôle de gestion au sein de la SETRAM : 92
1.3.1. L'élaboration du budget : 92
1.3.2. Le contrôle budgétaire : 93
1.3.3. L'analyse stratégique comme levier d'optimisation des ressources :.....93
2. Les outils du contrôle de gestion au sein de la SETRAM :.....95
2.1. Logiciel de gestion d'entreprise (ERP SAGE x3) : 95
2.2. La plateforme DRYS : 96
2.3. Les Canevas :.....96
2.4. Les centres des coûts.....97
2.4.1. Définition des centres des coûts:.....97
2.4.2. Enregistrement et suivi des centres des coûts: 98
2.4.3. Tableau des centres des coûts : 98
3. Le processus du contrôle de gestion au sein de la SETRAM : 99
3.1. Elaboration du budget : 100
3.1.1. Préparation et diffusion du budget : 100
3.1.2. Correction, consolidation et validation de budget : 102
3.2. Contrôle et suivie budgétaire : 103
3.3. Analyse des écarts : 104

Table des matières

3.3.1. Rôle de l'analyse des écarts : 104
3.3.2. Les supports de l'analyse des écarts : 104
3.3.3. Complémentarité des outils et prise de décision : 105
Section (03) : Le contrôle de gestion au service de l'optimisation des coûts à la SETRAM 105
1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage et de maîtrise des coûts : 106
1.1. Tableau de bord global de pilotage des coûts (T2 2023 / Budget / T2 2022) : 106
1.2. Analyse détaillée des écarts budgétaire des différentes charges : 109
1.3.Tableau de bord décisionnel du contrôle de gestion : 111
2. Le contrôle de gestion comme levier de mesure et d'optimisation des coûts : 112
2.1. Tableau de bord des indicateurs clés de performance (KPI) du contrôle de gestion : 112
2.2. Tableau de bord de pilotage de spécificité de la SETRAM : 114
2.3. Analyse longitudinale des indicateurs d'évolution de la performance : 116
2.3.1. Analyse de l'évolution des couts par voyageur : 117
2.3.2. Analyse de l'évolution de taux de couverture des charges totales par le CA: 119
2.3.3. Analyse de l'évolution de taux de subventionnement : 120
3. Evaluation critique du contrôle de gestion et perspectives stratégique : 121
3.1. L'évaluation critique du contrôle de gestion : 122
3.2. Perspectives d'amélioration stratégique : 122
Conclusion du chapitre : 123
Conclusion générale : 125
Bibliographie 128
AnnexesBibliographie 128
Annexes 135
Annexes 135
Abstract: 150

Résumé :

Cette étude a pour objectif d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans l'optimisation des coûts à la SETRAM, entreprise publique de transport, au cours de la période 2024-2026. L'analyse

Table des matières

Abstract:

This study aims to analyze the role of management control in cost optimization at SETRAM, a public transport company, over the 2024-2026 period. The empirical analysis is based on internal operational and financial data, employing a mixed-methods approach that combines qualitative and quantitative analyses conducted through empirical investigations within the company.

The findings confirm that management control contributes to cost optimization at SETRAM. Specifically, the implementation of rigorous budgetary planning, expense monitoring, and variance analysis contributes to reducing unnecessary costs and improving resource utilization. Furthermore, the study confirms the positive influence of these mechanisms on the quality of managerial decision-making, although their effectiveness may vary depending on organizational capacity and staff involvement. Conversely, certain control factors, such as system digitalization and continuous training, can further enhance the efficiency of management control.

Keywords: Management control; Cost optimization; Management dashboards; Budgetary monitoring; SETRAM.