

CONTROLE DE GESTION :ANALYSE COMPARATIVE ENTRE UNE ENTREPRISE PUBLIQUE ET UNE ENTREPRISE PRIVEE

Doctorante Naima KORIB

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion
Laboratoire de recherche en management des hommes et des organisations « LARMHO »
Université de Tlemcen -Algérie- Mail : naima.korib@yahoo.com

Professeur Abdelatif KERZABI

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion
Université de Tlemcen -Algérie- Mail :kerzabi57@gmail.com

Résumé :

Se basant sur un ensemble d'outils déclarés être universels, le contrôle de gestion est une démarche qui permet aux dirigeants de piloter leurs entreprises. Les outils utilisés pour le contrôle de gestion sont supposés applicables à l'ensemble des entreprises quelque soit leur nature. L'observation de la pratique des entreprises algériennes révèle une certaine différence par rapport à cette universalité des règles du contrôle de gestion. Ce contrôle s'il existe dans les entreprises algériennes, est différent d'une entreprise à une autre. Les responsables d'entreprises semblent adapter les outils de ce contrôle à des besoins et des objectifs qui leurs sont propres. Cette manière de forcer le contrôle de gestion mérite une analyse qui doit apporter une réponse à ce particularisme de l'entreprise algérienne. Pour répondre à cette question nous tentons de mener une analyse comparative entre deux entreprises algériennes de la région de Tlemcen, l'une publique et l'autre privée pour apporter quelques éléments de réponses.

Mots clés : Contrôle de gestion, objectif, finance, secteur public, secteur privé.

1- Introduction :

En Algérie tout le monde s'accorde pour dire que beaucoup de choses restent à faire en matière de gestion des entreprises. Toutes les études montrent que nos entreprises mal gérées sont contraintes par l'absence d'esprit entrepreneurial et le manque de compétences.

Chaque entreprise justifie son existence par le biais de la poursuite de ses objectifs, et c'est en fonction de ces objectifs qu'on peut mener un contrôle.

« *Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux* », nous dit l'adage populaire. Appliqué à l'entreprise, le mot « contrôle » signifie maîtrise et non pas surveillance. Les dirigeants des entreprises doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir le contrôle de son véhicule.

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu incontournable du fait qu'il améliore le potentiel de l'entreprise et son développement. Que l'entreprise soit publique ou privée, le contrôle de gestion a pour but de rassurer les responsables, de les aider et de les motiver, pour atteindre les objectifs assignés qu'ils se fixent.

Considérant que le contrôle de gestion utilise des outils universels, c'est-à-dire applicable à tout type d'entreprise, il nous paraît intéressant de voir si ces outils sont appliqués de la même manière tant dans l'entreprise publique que privée.

I. Le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est développé aux Etats Unis après la deuxième guerre mondiale et s'est répandu par la suite en Europe. C'est un mode de contrôle en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

Dans les années 1950 le contrôle de gestion était tourné vers la comptabilité analytique. Dès les années 1960, la comptabilité budgétaire a permis de mesurer les écarts et de déléguer les responsabilités après la négociation des objectifs budgétaires.

A partir des années 1970, les perturbations internes et externes, les changements d'environnement, l'émergence de nouvelles technologies ainsi que la mondialisation de l'économie ont donné la possibilité aux entreprises de planifier et de concevoir leur avenir, sous l'influence des techniques de contrôle pour une gestion efficace et qui a connu des évolutions remarquables.

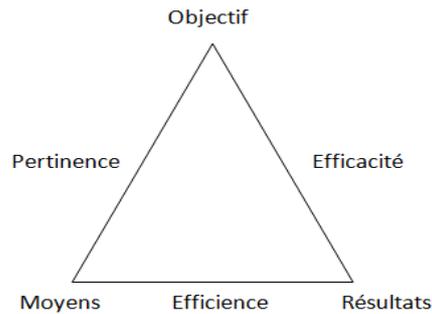
Les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises et avec sa forme moderne, le contrôle de gestion devient un outil fondamental dans la gestion de l'entreprise. Le contrôle de gestion devient selon Robert Newton Anthony* (1965, p17), «un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources nécessaires sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs que se fixe l'organisation».

En suivant cette définition, le contrôle de gestion repose sur trois éléments, (Marc Nikitin, 2009) : - Les objectifs à atteindre, les ressources disponibles et les résultats obtenus.

L'analyse des articulations entre ces 3 éléments fait ressortir les critères d'évaluation, comme le montre le schéma suivant :

Critères d'évaluation :

*R. N. Anthony est considéré comme le père incontesté du contrôle de gestion.



Source: R.N. Anthony, « Planning and control systems », Harvard University Press, Boston-Etats-unis, 1965.

- 1) La pertinence: C'est la mise en adéquation et la bonne articulation du couple objectif/moyen, c'est-à-dire prendre en considération les moyens lors de la détermination des objectifs.
- 2) L'efficacité :C'est la capacité d'atteindre un résultat conforme à l'objectif prédéfini.
- 3) L'efficience :C'est la maximalisation du résultat par rapport au moyen alloué tout en respectant les contraintes de coûts.

ANTHONY (1988) souligne aussi que « *le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente* ».

Selon Alain Burlaudet al.,(2010, p13), cette définition :- Met en relief l'implication des dirigeants dans le contrôle de gestion et dans la définition du modèle de performance ;

- Présente le contrôle de gestion comme un système d'accompagnement et de suivi du déploiement de la stratégie de l'organisation ;
- Redéfinit le concept d'efficience pour montrer l'importance de la gestion du couple coût-valeur.

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur ou leur taille : 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. Mais ce n'est pas le cas pour la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion qui diffère d'une entreprise à une autre.

Il existe une grande diversité d'entreprises selon leur secteur d'activité ,leur taille ou encore leur forme juridique.

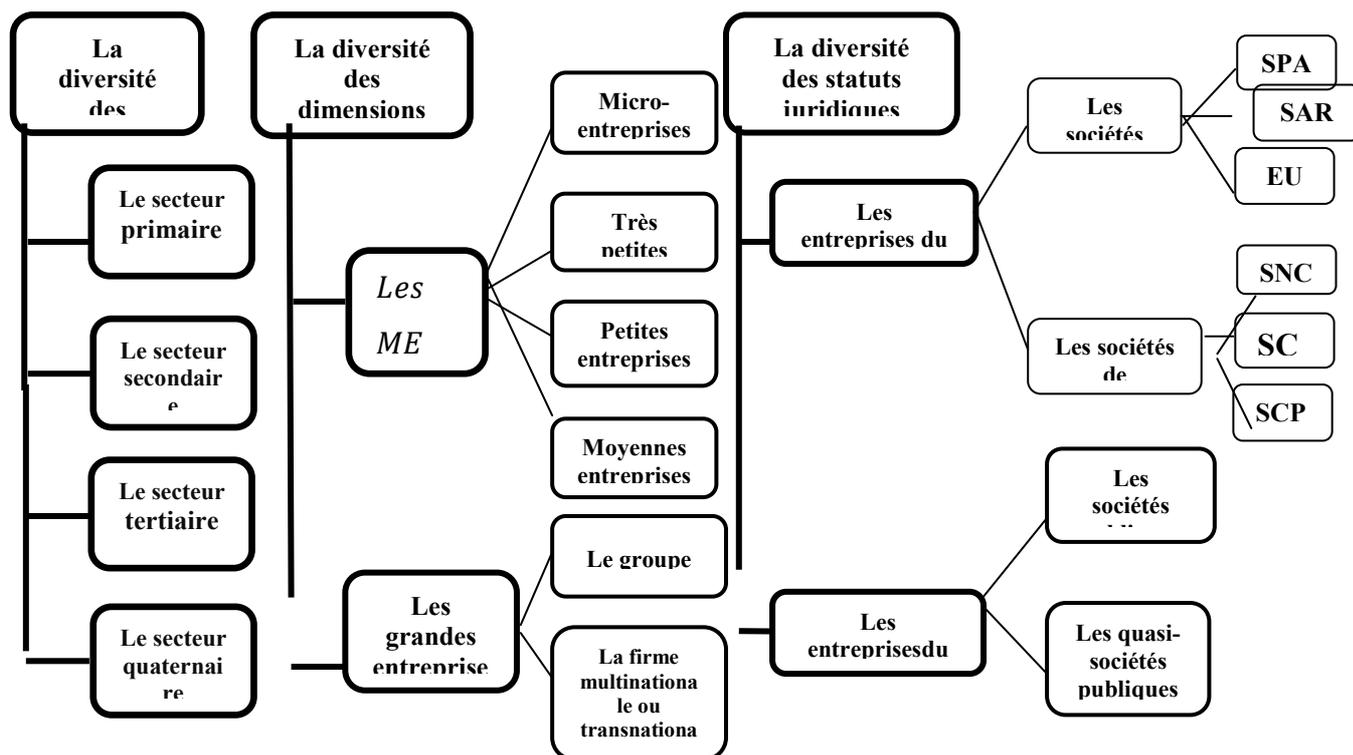


Schéma conçu en référence aux études de Gilles Bressy; Christian Konkuyt, (2004, p12-16) et de Rudolf Brennemann; Sabine Separi, (2001, p33-34).

I.1. Le métier du contrôleur de gestion :Selon Alain Burlaud et al., (2010, p36), les études empiriques invoquent deux profils bien distincts pour le contrôleur de gestion :

I.1.1. Celui du contrôleur « Technicien » :Il peut être un Technicien par :

- L'établissement d'un diagnostic de ses besoins et la création des outils et des procédures appropriées à ces besoins.
- La supervision du fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.
- L'explication de la formation des résultats en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats et les performances.
- La comparaison des états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calcul employées.
- L'assurance de reporting c'est-à-dire rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commercial...

I.1.2. Celui du contrôleur « conseiller » :Il peut être un conseiller par :

- La réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs.

- La conception des indicateurs non financiers plus pertinents (de qualité, commerciaux, de sécurité, de satisfaction de clientèle).
- La pratique du « Benchmarking » qui consiste à se comparer aux meilleurs, dans le but de permettre une validation externe des objectifs.
- La formation des opérationnels aux processus et aux outils de gestion afin de leur faire accepter les changements et les nouveaux outils.

I.2. Processus du contrôle de gestion :

Pour Ardoin, Michel et Schmidt (1985) : « Le processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise ». Dans les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveaux, agissent encore.

L'introduction du contrôle de gestion leur permet de prévoir les effets de leurs décisions, de mesurer et interpréter leurs résultats, et d'anticiper leurs résultats futurs.

D'après (Hélène Loning et al., 2008, p3) s'inspirant du travail d'un qualicien reconnu, N.E. Deming, qui a présenté le « cycle » (Plan, Do, Check, Act), le processus du contrôle de gestion se présente de la manière suivante :

I.2.1. Planification : Elle consiste donc à la fixation des objectifs à long terme, qui se traduisent en actes opérationnels en empruntant les politiques d'investissement (Choix d'investissement et désinvestissement), de commercialisation (des couples produit/marché), de gestion financière et de gestion des ressources humaines...etc.

I.2.2. Budgétisation : Cette étape, commence par la définition des objectifs à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, en tenant compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est donc dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise.

I.2.3. Action et suivi des réalisations : Cette phase tient compte, de l'évaluation des résultats futurs, de la vérification de l'utilisation des moyens par rapport aux résultats espérés et de la modification des exécutions et des programmes d'action pour parvenir à l'objectif prédéfini.

Viennent ensuite, la mesure et l'interprétation des résultats atteints de l'action, ainsi que la prise des mesures correctrices en cas d'écarts par rapport aux résultats attendus.

Le processus de contrôle est donc inévitable dans la gestion de l'entreprise, puisqu'il permet la formalisation des phases d'activité en se focalisant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de distinguer les meilleurs plans d'action à choisir.

II. Les outils du contrôle de gestion :

On recense plusieurs types d'outils, certains sont directement applicables et d'autres ne le sont pas. Ces outils suivent au quotidien l'activité de l'entreprise ou la performance, et c'est à l'entreprise de les construire.

Pour pouvoir être opérationnel, le contrôleur de gestion utilise de nombreux outils:

II.1. Outils de suivi des résultats de nature comptable :

La compétitivité des entreprises passe par l'analyse, le suivi et la maîtrise des coûts. Ceux-ci (Alain Burlaud et al., 2010, p28), peuvent être calculés a priori en vue de les maîtriser ou a posteriori dans l'intention de les contrôler. En effet, « Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus », (Hafidh Chikhi, 2000, p36).

II.2. Outils de prévision :

Nicolas Mottis, (2006, p41) fait du système plan/budget une clé de voûte du système de pilotage dans de nombreuses organisations. Cet auteur (2006, p43) cite trois grandes étapes du cycle plan/budget :

- *La planification stratégique (La prévision à long terme)* : elle repose sur des outils très ouverts et des études ciblées sur des points critiques. Elle est destinée à orienter l'organisation et débouche sur les plans opérationnels et donc les budgets.

- *La planification opérationnelle (La prévision à moyen terme)* : elle comprend les plans d'action et les objectifs d'activité, un chiffrage assez agrégé mais complet et cohérent.

- *Le budget (La prévision à court terme)* : il expose les actions et les activités de l'année avec un chiffrage détaillé.

II.3. Outils complémentaires :

Le tableau de bord : Pour atteindre les objectifs fixés, les responsables tiennent compte des informations qu'ils ont collectées. Dans ce cas, l'information pertinente a une valeur importante puisqu'elle permet l'efficacité de la prise de décision. Par ailleurs il est démontré que, même dans les domaines où cela est difficile, un objectif de performance doit être chiffré. Le tableau de bord répond à ces besoins.

Selon (Hafidh Chikhi, 2000, p41), « Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage construit de façon périodique, à l'intention d'un responsable afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance ». Le tableau de bord (J. E. Combes et al., 1997, p182), joue un rôle d'alerte. Il permet de déceler rapidement les écarts par rapport aux résultats recherchés. Le responsable concerné peut donc engager à temps des actions correctives. C'est pourquoi on parle d'outil de pilotage.

II.4. Les indicateurs :

Selon Alain Burlaud et al., (2010, p550), « un indicateur est une information, si possible chiffrée, qui exprime l'évolution d'une variable d'action ».

(J. E. Combes et al., 1997, p184), font aussi de l'indicateur « un ratio permettant de mesurer de manière synthétique la réalisation d'un objectif. Il peut s'exprimer de manière variée, sous forme monétaire, de volume, de mesure qualitative (indice de satisfaction), ...etc ».

- *Types d'indicateurs* : J. E. Combes et al., (1997, p184) distinguent deux types d'indicateurs :

* Les indicateurs de résultats : Ils donnent directement le degré de réalisation des objectifs, par exemple : le niveau des ventes. Ils mesurent les effets des actions menées.

* Les indicateurs de moyens : Ils portent sur une variable jugée essentielle pour la réalisation de l'objectif, par exemple : le taux de couverture des points de vente, le nombre de ruptures de stock, etc. Ils suivent les facteurs clés de succès relatifs aux objectifs retenus.

II.5. Le système d'information :

Selon R. Reix dans « Systèmes d'information et management des organisations », (1998), cité par Marie-Hélène Delmond et al., (2003, p110), un système d'information est « un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations (sous forme de données, textes, images, sons, etc.) dans des organisations ».

- *Le système d'information « contrôle de gestion »* : Claude Alazard et Sabine Separi, (2001, p89), représentent la boîte noire du contrôle de gestion, avec ses inputs, ses outputs et la transformation effectuée comme suit :

En entrée : les charges et les produits de la comptabilité générale ainsi que d'autres données de la comptabilité analytique ; les flux financiers externes et les flux internes constituent les entrées du système d'information ;

Traitement : les procédures comptables, l'établissement des budgets, le calcul des coûts et des écarts sont les traitements de ce système d'information ;

En sortie : Les budgets, les plans, les coûts, les écarts sont les sorties du système d'information.

Enfin, ces auteurs concluent que « les interactions entre le système d'information et le système de décision sont très fortes. Et que le contrôle de gestion, comme système d'information, influence les décisions de l'organisation, tant tactiques que stratégiques ».

II.6. L'analyse financière :

C'est l'interprétation des états financiers de l'entreprise ; elle vise le suivi de la rentabilité et de la solvabilité. L'analyse financière permet de détecter chez l'entreprise analysée les points forts et les points faibles du point de vue financier et d'essayer de prendre une décision en conséquence. Jean Pierre La hille, (2007, p1), la définit comme « une démarche, qui s'appuie sur l'examen critique de l'information comptable et financière fournie par une entreprise à destination des tiers, ayant pour but d'apprécier le plus objectivement possible sa performance financière et économique (rentabilité, pertinence des choix de gestion...), sa

solvabilité (risque potentiel qu'elle présente pour les tiers, capacité à faire face à ses engagements), et enfin son patrimoine ».

- *Les techniques d'analyse financière* : Différentes méthodes existent pour aider le gestionnaire à contrôler et prendre les meilleures décisions ; parmi celles-ci il y a les fonds de roulement et les ratios qui s'avèrent un excellent outil de gestion :

a) *Les fonds de roulement*: Pour J. Payard, (1983, p103), « le fonds de roulement est l'excédent des capitaux permanents (capitaux propres + dettes à long et à moyen terme) sur l'actif immobilisé. Autrement dit c'est la partie des capitaux permanents qui est affectée au financement du cycle d'exploitation. L'équilibre financier fondamental d'une firme est assuré lorsque le rendement de son actif est au moins égal à son coût du capital ».

Arithmétiquement les formules se présentent comme suit :

FR= Capitaux permanents – Actifs immobilisés

Ou FR= Actifs circulants – Dettes à court terme

b) *Le besoin en fonds de roulement* : il correspondent fait (Jack Forjet, (2005, p97)) au décalage temporel qui existe entre les encaissements liés à la vente de produits et de services et les décaissements nécessités par la production de ces mêmes produits et services ».

La différence entre les besoins d'exploitation et les ressources d'exploitations constitue le besoin d'exploitation ou besoin en fond de roulement.

BFR= Besoin d'exploitation- Ressources d'exploitation

Ou BFR= stocks+ créances clients- dettes fournisseurs

c) *La trésorerie* : « Les notions de fonds de roulement et de trésorerie nous dit (Peter Ruyumbu, 2004), sont inséparables dans la mesure où la première étudie la solvabilité globale de l'entreprise en confrontant tout l'actif circulant à l'exigible à court terme sans tenir compte ni du degré de liquidité des éléments d'actifs circulants ni des dettes à court terme à honorer à des brèves échéances, alors que la seconde est beaucoup plus exigeante que la première, elle s'intéresse à la solvabilité à très brefs délais. Elle met en relation les éléments de l'actif circulants les plus liquides aux dettes à court terme. Cela étant, il faut étudier le BFR pour apprécier si la trésorerie est saine ou serrée ». D'où la formule :

TRESORERIE = FR - B.F.R

- *Solvabilité et liquidité* : Qu'elle soit statique (bilan fonctionnel) ou dynamique (tableau de financement), selon (Laurence Le Gallo, (2005-2006, p19)), « l'analyse de la structure financière de l'entreprise a pour but d'apprécier la solidité de celle-ci, c'est-à-dire sa capacité à résister face à des difficultés économiques. Cependant, la structure financière doit permettre à l'entreprise d'être non seulement rentable mais aussi solvable. Le principal risque étudié est le risque d'insolvabilité, c'est-à-dire l'incapacité pour l'entreprise à rembourser ses dettes à leur échéance. Dans ce cas, les apporteurs de ressources externes (banquiers et fournisseurs) perdront une partie de leur créance sur l'entreprise.

Une entreprise peut se retrouver en situation d'insolvabilité dans deux cas de figure :

- si le produit de la vente de ses actifs est insuffisant pour rembourser ses dettes,
- si le montant des actifs est suffisant pour rembourser les dettes mais que ceux-ci ne sont pas disponibles au moment où les dettes arrivent à échéance ».

On réservera le terme d'insolvabilité à la première situation. Dans le second cas, on parlera d'absence de liquidité.

d) Les ratios: Les données financières peuvent varier substantiellement d'une période à l'autre et d'une compagnie à l'autre, pour rendre la comparaison plus facile, les ratios financiers ramènent les chiffres à leur plus simple expression, ce qui en facilite la lecture, et permettent une prise de décision plus rapide. C'est un rapport calculé entre deux masses fonctionnelles du Bilan et/ou du Compte de résultat. Il se traduit par un pourcentage ou un coefficient. Les ratios servent à mesurer la rentabilité, la structure des coûts, la productivité, la solvabilité, la liquidité, l'équilibre financier, etc.

III. Application aux entreprises algériennes : Cas des entreprises E1 et E2*

Suite à une étude théorique portant sur le contrôle de gestion, qui est un sujet d'actualité touchant toute activité dans toute entreprise ; nous avons jugé nécessaire de le voir sur terrain au niveau des entreprises. Et pour cela, Nous avons choisi deux entreprises du même secteur d'activité, l'une publique « E1 » qui s'active dans le domaine des travaux publics, l'autre privée « E2 » s'activant dans le même domaine.

Après la présentation de ces entreprises, nous entamons la principale problématique de notre recherche par le biais d'une étude sur le terrain, en analysant les différents outils du contrôle de gestion au sein des deux entreprises.

III.1. Présentation de l'entreprise « E1 » : La Société « E1 » a été créée par décret N° 80-155 du 24/05/1980. Elle est passée au régime d'Entreprise Publique Economique (EPE) en date du 05/03/1989, sous la tutelle de la SGP Travaux Publics dont l'actionnaire unique est l'Etat.

* **Les activités de l'entreprise :** La « E1 » est une entreprise spécialisée dans les études et la réalisation d'ouvrages d'art, les travaux de réhabilitation et d'entretien de tunnels et les galeries souterraines de tous types de sections, de ponts et autres ouvrages d'art.

* **Domaines d'activités :** Etudes d'engineering et expertise d'ouvrages de toutes natures, Ouvrages d'art, Ouvrages hydrauliques, Bâtiment, Génie civil industriel, Fondations spéciales.

III.2. Présentation de l'entreprise « E2 » :

Forme juridique : Entreprise à responsabilité limitée SARL

Capital social : 62.000.000,00DA

*Les entreprises E1 et E2 sont réelles situées dans la Wilaya de Tlemcen. E1 est une entreprise publique et E2 est une entreprise privée. Les deux entreprises sont dans le secteur du BTPH.

L'entreprise « E2 » a été créée en 1968 pour l'activité de la réalisation de travaux routiers et hydrauliques. Elle s'est développée parallèlement au premier plan quadriennal.

Son effectif initial de 15 employés s'est accru pour atteindre présentement les 800; ses équipements de réalisation se sont renforcés au fur et à mesure de l'évolution du plan de charge. En 1993 elle est passée sous le statut de SARL et a étendu ses activités au domaine du bâtiment et de la promotion immobilière et en 2000 elle renforce sa position dans le domaine des travaux hydrauliques en réalisant de grands projets (Transfert d'eau de barrage).

III.3. Les analyses au sein des entreprises :

III.3.1. L'analyse au sein de la « E1 » : Directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations (Position de conseil).

1) La comptabilité analytique : La « E1 » est une entreprise de réalisation, mais elle n'utilise pas la comptabilité analytique. En tant qu'une entreprise qui s'active dans le domaine des travaux publics, elle trouve des difficultés dans le calcul des différents coûts, à cause de la multitude des chantiers ; d'après le chef de service contrôle de gestion.

2) Les différents budgets : Pour les prévisions la « E1 » utilise les budgets suivants :

a) budgets de base : Budget de réalisation ; Budget de sous-traitance.

b) budgets annexes : Budget des immobilisations ; Budget des approvisionnements ; Budget des charges ; Budget de trésorerie.

c) Budget général : Bilan prévisionnel ; Compte de résultats.

* Le contrôle budgétaire : Au niveau de la « E1 », le contrôle budgétaire s'effectue par le suivi trimestriel des budgets, en comparant les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices. Le contrôle budgétaire étant formalisé, l'entreprise E1 est supposée en tenir compte, mais de par sa liaison au SGP, cela n'est pas suffisant pour conclure que ses décisions sont prises seulement en fonction des indicateurs du contrôle de gestion.

3) Les indicateurs : La « E1 » utilise plusieurs indicateurs d'analyse, qui expriment l'évolution d'une variable d'action. On peut prendre comme exemple : l'analyse des indicateurs selon le CR (compte de résultats).

Structure des comptes de gestion :

$$U = KDA$$

DESIGNATION	VALEUR		EVOLUTION	
	2011	2012	EN VALEUR	%
1-Production de l'exercice	2 074 449	2 336 514	262 065	12,63
2-Consommation de l'exercice	988 214	941 641	-46 573	-4,71
3-Valeur ajoutée (1-2)	1 086 235	1 394 874	308 638	28,41
4-Excédent brut d'exploitation	379 412	450 197	70 786	18,66
5-Résultat opérationnel	186 915	129 111	-58 143	-31,11
6-Résultat financier	-102 436	-67 132	35 304	34,46

7-Résultat ordinaire avant impôts (5+6)	84 480	61 979	-22 501	-26,63
Total des produits des activités ordinaires	2 154 742	2 443 944	289 202	13,42
Total des charges des activités ordinaires	2 089 101	2 390 438	301 337	14,42
8-Résultat net	65 642	53 506	-12 136	-18,49

Commentaires :

Production de l'exercice : En augmentation de 12% en 2012.

Consommation de l'exercice : En baisse de 4%.

Valeur ajoutée : En hausse de 28%.

Résultat opérationnel : En baisse de 31%.

Résultat financier : En hausse de 34%.

Résultat net de l'exercice : En baisse de 18%.

4) Le système d'information : Le système d'information dans la « E1 », représente l'ensemble des éléments participants à la gestion, au traitement et à la diffusion de l'information au sein de l'organisation. Donc, l'information possède une valeur d'autant plus grande qu'elle contribue à l'atteinte des objectifs de l'entreprise, puisqu'elle assure la coordination fonctionnelle des différentes structures.

5) Analyse financière : (par les ratios) : Les ratios permettant d'évaluer la structure financière de l'entreprise sont très variés et chaque analyste financier est libre de créer ceux qui lui semblent pertinents. L'entreprise « E1 » utilise quelques ratios, qui lui permettent de formuler une opinion motivée sur sa situation financière de l'année courante par rapport à l'année précédente :

Présentation des principaux indicateurs financiers :

RATIOS	DESIGNATION	2011	2012	Evolution
Fonds de roulement Net	Actif circulant - DCT en KDA	1 309 906	2 153 856	843 950
B.F.R	F.R.N - Disponibilités en KDA	1 284 428	1 937 274	652 846
Productivité des effectifs	V.A/Effectif en KDA	729,51	841,30	111,79
Activité	V.A/C.A en%	57,89	64,61	6,72
Rémunération du travail	C.P/C.A en%	34,58	40,58	6
Productivité des investissements	V.A/Investissement productif en%	138,58	85,65	-52,93
Autonomie financière	Dettes à L.T/ cap. propres en%	114,64	243,78	129,14
Endettement	Dettes à L.T/cap. permanents en%	53,41	70,91	17,5
Trésorerie immédiate	Disponibilités/ DCT en%	2,57	18,04	15,47
Trésorerie globale	Créances / DCT en%	135,91	166,99	31,08
Liquidité	Actif circulant / DCT en%	232	279,45	47,45
Financement permanent	Cap. Permanents/investissement productif en%	348,051	272,85	-75,20
Indépendance financière	Cap. propres/ Cap. permanents en%	46,59	29,09	-17,5

Rotation	Rotation des stocks en mois de CA	05	06	01
	Rotation crédit clients en mois de CA	07	10	03

Les agrégats de gestion :

Agrégats	2011	2012
Valeur ajoutée	1 086 235	1 394 874
Effectif	1 489	1 658
Chiffre d'affaires	1 876 494	2 158 981
Charges du personnel	648 822	876 089
Dettes à long terme	1 457 111	3 150 900
Capitaux propres	1 270 991	1 292 530
Capitaux permanents	2 728 102	4 443 430
Disponibilités	25 478	216 582
Dettes à court terme	992 309	1 200 239
Créances	1 348 660	2 004 251
Actif circulant	2 302 215	3 354 095
Trésorerie	25 478	216 582
Investissement productif	783 812	1 628 495
Stocks et en cours	928 077	1 133 262
Clients	1 224 421	1 832 293

III.3.2. L'analyse au sein de l'entreprise « E2 » :

- Le contrôle de gestion n'existe pas comme fonction à part entière, il est intégré au département des finances et de comptabilité. Dans ce mode de rattachement, le contrôle de gestion dépend de cette fonction, il est aussi plus proche des informations financières et comptables de l'entreprise, donc le contrôle de gestion a pris la forme d'un ensemble de contrôles financiers reposant sur des systèmes d'informations comptables et un langage commun, le langage financier.

Ce mode de rattachement ne paraît pas approprié du fait qu'il ne permet pas l'indépendance du contrôle de gestion. Toutefois, l'avantage de ce rattachement est la possibilité d'une circulation et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

-L'analyse financière se fait par le calcul de quelques ratios et de fonds de roulement, qui sont des indicateurs d'évaluation de la situation financière de l'entreprise. Mais selon le Directeur Financier et Comptable, ces indicateurs ne sont pas toujours pris en considération par les dirigeants dans la prise de décision.

L'entreprise ne donne pas l'impression de tenir compte des ratios de gestion, ce qui donne à penser que cette entreprise prête une plus grande attention aux liquidités qui sont couvertes par le recours à l'endettement.

Pour accéder aux marchés publics, l'entreprise modère fortement son endettement auprès des établissements de crédit, qui continuent cependant à représenter structurellement leur mode de financement privilégié.

Pourtant l'analyse des états financiers a pour but de poser un diagnostic sur la structure financière et sur les performances de l'entreprise en se basant sur des documents comptables. Les résultats de cette étude permettent :

Au gestionnaire, d'émettre un jugement de valeur sur l'état de santé de son entreprise, la qualité de sa gestion à un moment donné et de prendre des décisions stratégiques de politique financière, de choix d'investissement et de gestion de trésorerie.

A l'analyste externe (c'est-à-dire tout tiers intéressé : clients, fournisseurs, travailleurs, actionnaires, Etat,...), d'obtenir des informations quant à l'évolution de la structure financière et des conditions d'exploitation de l'entreprise.

- L'entreprise utilise aussi quelques indicateurs d'analyse évolutive (la croissance du chiffre d'affaires, de la valeur ajoutée, du résultat opérationnel, du montant des stocks, du nombre d'employés, de la sous-traitance...etc.), afin de mesurer de manière synthétique la réalisation des objectifs.

- Le service marché recense toutes les informations indispensables concernant les marchés. Et le système d'information reçoit, traite, analyse, explique et transmet aux différentes composantes internes de l'entreprise, les informations reçues ainsi que l'ensemble des informations circulant dans l'entreprise. Ce service occupe une place centrale dans les décisions de l'entreprise. Le positionnement stratégique de l'entreprise dans le marché reste la préoccupation majeure.

- C'est pour cette raison que l'entreprise n'utilise pas la comptabilité analytique pour le calcul de ses coûts de revient. Tant que le résultat financier est positif, les responsables de l'entreprise accordent très peu d'importance à la comptabilité analytique.

Mettre en place un système analytique n'est pas une chose facile, et sa finalité est bien la connaissance des coûts provoqués par les activités de l'entreprise. Néanmoins, ses informations et compte tenu des objectifs stratégiques définis par les décideurs, doivent servir de base à l'amélioration de la performance et par conséquent à de meilleurs services rendus.

- Nous n'avons pas pu recueillir des informations relatives à la gestion budgétaire (les démarches prévisionnelles et le contrôle budgétaire).

Conclusion :

L'économie nationale étant en pleine expansion du fait des objectifs ambitieux qui lui sont fixés, et des ressources importantes du pays dans une mondialisation galopante basée sur la compétition et le libre échange doit se doter de tous les moyens et outils à même de répondre aux défis qui lui sont imposés.

De ce fait, il est impératif qu'au niveau micro-économique, l'entreprise s'oriente davantage sur le contrôle de gestion qui doit occuper une position centrale et stratégique pour fournir

les données statistiques, financières et budgétaires de l'entreprise aux décideurs entre autres les membres du conseil d'administration et le(s)propriétaire(s).

Le contrôle de gestion est un contrôle qui intervient dans la planification et la programmation des actions de l'entreprise et leur suivi opérationnel, et dans l'évaluation des résultats réalisés par rapport aux objectifs fixés initialement.

Ainsi, le contrôle de gestion devient l'un des outils incontournables du management des entreprises modernes. Il est aussi l'un des piliers essentiels nécessaires à garantir et assurer la bonne santé et la pérennité de l'entreprise. Il ne peut être le témoin de la bonne santé d'une entité économique que s'il occupe la place qui lui revient dans les préoccupations des décideurs.

Le contrôle de gestion doit être développé, amélioré et généralisé aux entreprises nationales, afin d'assurer plus de rigueur dans la gestion, et pour plus de performance et d'efficacité.

Notre travail de recherche, ayant pour objectif l'identification et la compréhension du contrôle de gestion dans deux entreprises algériennes, nous a permis de recenser les différents outils de contrôle ainsi que les différents modes d'application selon la nature juridique de l'entreprise (publique-privée). Nous pouvons dire qu'il existe un contrôle de gestion partiel même si les indicateurs qui lui sont associés existent au sein de l'entreprise publique; ce qui n'est pas le cas dans l'entreprise privée.

Aussi, la nature de ce contrôle de gestion est différente dans les deux entreprises étudiées dans le sens où :

Nous avons relevé lors de notre visite dans ces entreprises, que la fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans l'entreprise publique le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale. Par contre dans l'entreprise privée, il est intégré au département des finances et de comptabilité, ce qui ne permet pas au contrôleur de gestion d'avoir l'indépendance dans toutes ses activités. Donc, il est préférable que ce dernier soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler. L'organisation du contrôle de gestion en service fonctionnel rattaché à la direction générale est à cet effet la plus apte à garantir l'indépendance de cette activité.

En outre, des aspects particuliers sont mis en relief dans l'entreprise privée, tels que la liquidité et le positionnement de l'entreprise sur le marché. L'entreprise publique même si elle produit des indicateurs de contrôle de gestion, ceux-ci ne servent que partiellement les décisions qui sont prises.

Nous pouvons conclure globalement que :

La fonction de contrôle de gestion dans les entreprises privées est une fonction inexistante globalement à l'inverse de l'entreprise publique où elle prend un aspect plus détaillé.

Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques est orienté essentiellement sur l'analyse financière et parfois les tableaux de bord, sans prendre en considération les budgets et leur actualisation, l'analytique et la vérification des différents coûts.

La personne qui pratique le contrôle de gestion diffère de l'entreprise publique à l'entreprise privée. Dans le premier cas, c'est un spécialiste en la matière. Dans le second, c'est le gérant qui coordonne et demande lui même les informations dont il a besoin pour décider.

Les outils et techniques de contrôle utilisés sont distincts de l'entité publique à celle du privé. En effet, le premier regroupe, consolide et analyse l'ensemble des données récupérées des différents services des diverses fonctions. Alors que le second se contente de renseigner les organismes externes en cas de demande (Exemple : ONS, CNRC, CNAS, FISC, ANDI, CNAC...).

Bibliographie :

- Alazard C., Separi S., (2001), « Contrôle de gestion », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris.
- Anthony R.N., (1965), « Planning and control systems », Harvard University press, Boston-Etats-unis.
- Anthony R. N., (1993), « La fonction contrôle de gestion », Publicain.
- Ardoin J.L., Michel D.E., Schmidt J., (1985), « Le contrôle de gestion », édition public union, Paris.
- Bouquin H., (1991), « Le contrôle de gestion », presse universitaire de France, 2^{ème} Edition mise à jour, paris.
- Brennemann R.; Separi S., (2001), « Economie d'entreprise », DUNOD, Paris.
- Bressy G., Konkuyt C., (2004), « Economie d'entreprise », 7^{ème} édition, DALLOZ, Paris.
- Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., (2010), « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Foucher.
- Chikhi H., (2000), « La mise en place de la structure de contrôle de gestion au sein de la CNAC », Université d'Alger.
- Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Crétu M. H., Vène-Rautureau C., (1997), « Audit financier et Contrôle de gestion », Publi Union, Paris.
- De Rongé Y., Cerrada K., (2012), « Contrôle de gestion », 3^{ème} édition, Pearson, Paris.
- Delmond M. H., Petit Y., Gautier J. M., (2003), « Management des systèmes d'information », Edition Dunod, Paris.
- Forget J., (2005), « Analyse financière », Editions d'organisation, Paris.

- Lahille J.P., (2007), « Analyse financière », 3^{ème} Edition, Dunod, Paris.
- Le Gallo L., (2005-2006), « Cours d'analyse financière », DUT GEA, 2ème année option PMO.
- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., (2008), « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition Dunod, Paris.
- Mottis N., (2006), « Le contrôle de gestion », EMS, 2^{ème} Edition, Paris. Ndonkeye V., (2008), « Analyse financière comme outil indispensable pour la gestion d'une entreprise », Université Libre de Kigali.
- Nikitin M., (2009), « Le contrôle de gestion », Université d'Orléans Pôle 3, Working paper, Laboratoire Orléanais de gestion, France.
- Ruyumbu P., (2004), « Cours de gestion financière », inédit, ULK.