



**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de
Master**

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

THEME :

**Le rôle du contrôle de gestion dans la
réduction des coûts et l'amélioration des
marges bénéficiaires.**

**CAS : Entreprise Nationale de
Canalisations**

Présenté par :

Mme NEDJARI Assia

Encadré par :

Mme BENNOUR Latifa

Maître de Conférences B

Année universitaire

2024-2025



**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de
Master**

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

THEME :

**Le rôle du contrôle de gestion dans la
réduction des coûts et l'amélioration des
marges bénéficiaires.**

**CAS :Entreprise Nationale de
Canalisations**

Présenté par :

Mme NEDJARI Assia

Encadré par :

Mme BENNOUR Latifa

Maître de Conférences B

Année universitaire

2024-2025

Sommaire

Sommaire	I
Dédicaces	II
Remerciements	III
Liste des Schémas	IV
Liste des figures	V
Liste des tableaux	VI
Liste des abréviations	VII
Résumé	IX
Introduction générale	1
Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts .	5
Section 1 : Principes fondamentaux du contrôle de gestion	7
Section 2 : La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion	20
Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC	56
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	58
Section 2 : Les pratiques du contrôle de gestion à réduire les coûts et l'améliorer les marges bénéficiaires à l'ENAC	68
Conclusion générale	109

Dédicaces

Mes dédicaces les plus chaleureuses sont adressées à :

Mes chers parents,

*Pour leur amour inconditionnel, leur tendresse, leurs innombrables sacrifices et leur
Soutien tout au long de mes études. Merci pour vos prières et votre patience,*

Pour m'avoir épaulée afin que je puisse avancer et de tenir bon jusqu'au bout

À mes chers frères Mouhamed et Abdennour,

*Pour leur soutien sans faille qui m'a porté tout au long de ce parcours. Vous êtes mon
Modèle de persévérance et de bienveillance.*

À ma sœur Imen,

*Merci pour ton amour, ta présence rassurante, ton soutien fidèle et tes encouragements
Constants.*

À mes amis, Amel, Amal, Sarah et Aya

Qui m'ont toujours soutenu et encouragé, que Dieu les garde pour moi.

*À tous mes amis, à tous ceux qui m'aiment et que j'aime, à toute ma famille paternelle et
Maternelle*

À tous ceux qui nous ont aidés pour réaliser ce travail de près ou de loin.

Merci d'être toujours là pour moi.

Assia

Remerciements

Tout d'abord, je tiens à remercier Dieu le tout-puissant de m'avoir donné la force, la patience et la volonté nécessaires pour accomplir ce modeste travaille.

Je souhaite exprimer ma profonde gratitude à l'ensemble du corps professoral de l'École Supérieure de Gestion et d' Économie Numérique de koléa pour leur dévouement, leurs efforts continus qui nous ont permis de bénéficier d'une formation de qualité au cours de ces cinq dernières années.

Je tiens à remercier tout particulièrement mon encadrante pédagogique, Mme BENNOUR Latifa, pour ses conseils inestimables, son orientation et son soutien tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Un grand merci également à l'Entreprise Nationale de Canalisations (ENAC) de m'avoir offert l'opportunité d'effectuer mon stage de fin d'études, et en particulier à Madame YAHI pour sa disponibilité et son appui.

Mes plus sincères remerciements à toute l'équipe du département Budget et Contrôle de Gestion de l'ENAC- Mme Linda, Mme Amira, M. Sofian, M. Chouaib, M. Walid et M. Adel- pour son accueil chaleureux, son dévouement et ses conseils, ses explications claires ainsi que son soutien permanent tout au long de la préparation de ce travail.

Enfin, je voudrais remercier toutes les personnes qui ont contribué, de près ou de loin, à la réalisation de ce mémoire.

Liste des Schémas

N°	Titre	Page
1.1	Le contrôle de gestion en quatre étapes :un processus d'apprentissage	11
1.2	Cycle de la qualité PDCA	11
1.3	Le triangle du contrôle de gestion	14
1.4	Caractéristiques des couts selon le plan comptable	22
1.5	Le système externalisé de production ou putting out	24
1.6	Le système regroupé de production ou factoray	25
1.7	Le principe de la méthode des centres d'analyse	29
1.8	Le traitement des charges indirectes de la méthode des centres d'analyse	29
1.9	La relation entre les activités de l'entreprise et études de réduction des coûts	49

Liste des figures

N°	Titre	Page
1.1	Le cheminement des coûts selon la méthode ABC	34
2.1	L'organigramme de l'ENAC	61
2.2	L'organigramme de DPSE	65
2.3	L'interface de Visa Budgétaire	74
2.4	Valeur Ajoutée prévue et réalisée du mois de Mars 2024	88
2.5	Comparaison des prévisions et réalisations du Compte de Résultat à fin Mars 2024	89
2.6	La répartition des achats consommés pour le mois de Mars 2024	90
2.7	Achats consommés par rapport au production totale pour le mois Mars 2024	90
2.8	La répartition des services pour le mois de Mars 2024	93
2.9	Les services par rapport à la production totale pour le mois Mars 2024	93
2.10	Comparaison du Compte de Résultat entre fin mars et fin juin 2024	96
2.11	Evolution des indicateurs de performance économique entre fin mars et fin juin 2024	98
2.12	Consommation du budget de l'exercice 2024	103
2.13	Indicateur de performance du processus de contrôle de gestion	104

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
1.1	Compte différentiel	38
1.2	Le compte d'exploitation analytique en couts spécifiques	41
2.1	Compte de Résultats prévisionnels de l'exercice 2024	79
2.2	Répartition de la production valorisée en région	81
2.3	Les visas budgétaires traités	83
2.4	Compte de Résultat à fin Mars 2024	87
2.5	Compte de Résultat à fin Juin 2024	95
2.6	Evolution des indicateurs de performance économique entre fin mars et fin juin 2024	97
2.7	Indicateur de performance du processus de contrôle de gestion dans le cadre de l'évaluation de son efficacité en matière de réduction des coûts	101

Liste des abréviations

ABC: Activity-Based-Costing

AEC : Algerian Energy Company

AMF: Autorité des Marchés Financiers

BFR : Besoin de Fond de Roulement

BI: Business Intelligence

CA : Chiffre d'affaires

CD : Charges Directes

CI : Charges Indirectes

DAG . Direction Administration Général

DAI :Direction de l'Audit Interne

DAP : Direction Approvisionnement

DCAS : Département Comptabilité Analytique et Standardisation

DCO : Direction Commerciale

DEC :Division Etudes & Construction

DEN : Direction Engineering

DFC : Direction des Finances & Comptabilité

DG: Direction Générale

DHSE : Direction Santé Sécurité & Environnement

DJU : Direction Juridique

DMI : Direction Management Intégré

C.N.D : Contrôle Non Destructif

DORG : Département Etudes & Organisation

DPCG :Département Planification & Contrôle de Gestion

DPMC : Direction Patrimoine et Moyens Communs

DRH : Direction des Ressources Humaines

DSPE : Direction Stratégie, Planification & Economie

DTC : Direction Travaux et Construction

DVL : Division Logistique

ENAC : Entreprise National de Canalisation
EPC: Engineering, Procurement, Construction

ERP: Enterprise Resource Planning

IRFF : Imputation Rationnelle des Frais Fixe

IS : Indice de Sécurité

KPI : Key Performance Indicator

MOD : Main d'œuvre direct

OST : Organisation Scientifique du Travail

PDCA: PLAN-DO-CHECK-ACT

PDG : Président Directeur Général

PEP : Programme d'Entretien Préventif

PMTE : Plan Moyen Terme de l'Entreprise

RH: Ressources Humaines

RNT : Remise à Niveau Technique

SIE : Sûreté Interne d'Etablissement

SMI : Système Management Intégré

SPA : Société Par Action

SPP : Services Para Pétroliers

SR : Seuil de Rentabilité

TCR : Tableau de Compte Résulta

UDEM :l'usine de dessalement d'eau de mer

UO : Unités d'œuvre

Résumé

Le contrôle de gestion vise à maximiser la performance globale de l'entreprise en influençant les membres de l'organisation à mettre en œuvre des stratégies de manière efficace et efficiente. En veillant à maintenir une cohérence entre les objectifs fixés et les ressources disponibles, il cherche à maîtriser et à réduire les coûts en s'appuyant sur un enchaînement structuré d'actions tout au long de leurs missions.

L'objectif de cette étude est d'analyser les techniques du contrôle de gestion utilisées pour identifier les sources d'économie et optimiser la rentabilité au sein de l'Entreprise National de Canalisation (ENAC).

Les résultats obtenus montrent que le contrôle de gestion contribue effectivement à la réduction des coûts à l'ENAC, notamment à travers l'élaboration rigoureuse des budgets des différentes structures en cadrant précisément les ressources à mobiliser, le suivi en temps réel des dépenses grâce au mécanisme VISA Budgétaire, le suivi de la réalisation des projets en temps réel afin d'assurer le respect des délais par la résolution des contraintes rencontrées sur les chantiers pour éviter toute charge supplémentaire, et enfin la mise en œuvre de plans d'action correctifs en cas d'écart par rapport aux prévisions.

Mots clés : Contrôle de gestion, Performance, Efficace, Efficiente, Techniques, ENAC, La réduction des coûts, VISA Budgétaire, Ecart, Plans d'action

Abstract

Management control aims to maximize the overall performance of the company by influencing the organization's members to implement strategies effectively and efficiently. By ensuring consistency between set objectives and available resources, it seeks to control and reduce costs by relying on a structured sequence of actions throughout their missions.

The objective of this study is to analyze the management control techniques used to identify sources of savings and optimize profitability within the National Pipeline Company (ENAC). The results show that management control effectively contributes to cost reduction at ENAC, particularly through the rigorous development of budgets for the various structures by precisely defining the resources to be mobilized, real-time monitoring of expenditures using the VISA Budget mechanism, real-time monitoring of project implementation to ensure deadlines are met by resolving constraints encountered on construction sites to avoid any additional costs, and finally, the implementation of corrective action plans in the event of deviations from forecasts.

Keywords: Management control, Performance, Effective, Efficient, Techniques, ENAC, Cost reduction, VISA Budget, Deviation, Action plans

Introduction générale

Dans un environnement économique caractérisé par une concurrence accrue, un développement constant et des exigences de plus en plus élevées des parties prenantes, les entreprises cherchent toujours à assurer leur pérennité et à maximiser leurs profits. Pour y parvenir, elles doivent non seulement renforcer leur compétitivité, mais également améliorer durablement leur performance globale, en optimisant l'utilisation de leurs ressources. Une entreprise performante se distingue ainsi par sa capacité à atteindre ses objectifs qu'elle s'est fixés (efficacité) tout en mobilisant de manière judicieuse ses moyens (efficience).

Dans la stratégie de l'entreprise, la maîtrise et la réduction des coûts constituent une préoccupation cruciale pour atteindre la performance globale. Il ne s'agit pas uniquement de comprimer les dépenses, mais de repenser l'allocation des ressources afin d'éliminer les gaspillages et les dépenses inutiles, tout en maintenant le niveau de qualité perçue par le client. Dans ce contexte, la réduction des coûts ne peut être envisagée comme une finalité en soi, mais plutôt comme un moyen d'accroître la rentabilité, sans compromettre la qualité, l'innovation ou la croissance future de l'entreprise.

Face à ces enjeux, le contrôle de gestion s'impose comme une clé stratégique. Véritable interface entre la stratégie et les opérations, il joue un rôle déterminant dans l'identification des leviers d'optimisation, la diffusion de la culture de la performance économique et l'accompagnement des managers opérationnels dans leurs démarches de pilotage. Son rôle ne se limite pas à la production de tableaux de bord ou au suivi budgétaire, il s'inscrit désormais dans une logique de coordination des actions d'amélioration continue, de pilotage de la performance et d'aide à la décision.

De ce qui précède, nous avons choisi de mener une étude dans le cadre de notre mémoire sur le thème :

« Le rôle du contrôle de gestion dans la réduction des coûts et l'amélioration des marges bénéficiaires. »

Le choix de traiter ce thème a été motivé par plusieurs raisons, à savoir :

- La correspondance du thème avec notre spécialité « Audit et Contrôle de Gestion ».
- Approfondir nos connaissances et développer notre pratique sur le terrain.

Introduction générale

- L'adaptation du sujet avec nos ambitions professionnelles.

Les objectifs de l'étude :

L'objectif principal de cette étude est d'évaluer l'efficacité du contrôle de gestion dans la réduction des coûts et d'amélioration des marges bénéficiaires au sein de l'Entreprise National de Canalisation. Il s'agit de déterminer dans quelles mesures les pratiques et les outils utilisés par le contrôle de gestion permettent un pilotage rigoureux des charges, une allocation rationnelle des ressources et une amélioration de la rentabilité.

Pour souligner l'importance du sujet, notre travail s'articulera essentiellement au tour de la problématique suivante :

« Comment le contrôle de gestion, à travers l'application du cycle PDCA (Plan -Do - Check -Act), contribue-t-il à réduire les coûts et à optimiser la marge bénéficiaire ? »

Pour répondre à cette problématique, nous avons jugé nécessaire de la décomposer en plusieurs sous-questions :

- Le contrôle de gestion contribue-t-il effectivement à réduire les coûts et à améliorer la marge bénéficiaire au sein de l'entreprise à travers le cycle PDCA?
- Quelles sont les techniques de contrôle de gestion utilisées dans chaque phase de PDCA pour réduire les coûts ?
- Le contrôle de gestion à l'ENAC, dispose-t-il d'un mécanisme spécifique permettant de maîtriser les coûts ?

Pour essayer de répondre à ces questions, nous avons émis les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Le contrôle de gestion contribue à la réduction des coûts et l'amélioration de la marge bénéficiaire au sein de l'Entreprise National de Canalisation.

Hypothèse 2 : Des techniques spécifiques de contrôle de gestion sont appliquées à chaque phase du cycle PDCA, permettant de réduire les coûts.

Introduction générale

Hypothèse 3 : Le processus de contrôle de gestion à l'ENAC intègre un dispositif spécifique conçu pour encadrer les dépenses et optimiser la structure des coûts.

Méthodologie de recherche :

Dans le but de répondre aux exigences de notre travail, telles qu'énoncées dans la problématique, nous avons adopté une méthodologie de recherche combinant une recherche bibliographique et une étude de cas concrète menée au sein de l'Entreprise National de Canalisation.

Dans la partie théorique : Une recherche bibliographique s'est appuyée sur une consultation approfondie de sources académiques, de divers ouvrages, de livres, de thèses, ainsi des sources en lignes pour rassembler des informations théoriques et contextuelles pertinentes.

Dans la partie pratique : Une approche qualitative a été privilégiée, en recourant à des méthodes descriptives et analytiques afin de vérifier les hypothèses formulées précédemment. La collecte d'informations sur le terrain s'est appuyée sur l'exploitation de la documentation interne, la réalisation d'entretien non-directif mené avec le responsable et les cadres du département contrôle de gestion, des observations directes ainsi des prises de notes.

Plan de travail :

Pour faciliter la lecture de notre étude et la rendre intelligible, j'ai structuré mon travail en deux chapitres distincts :

- Le premier chapitre de ce mémoire est consacré aux fondements théoriques du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts. Il est subdivisé en deux sections principales :
 - La première section intitulée « Principes fondamentaux du contrôle de gestion », aborde les concepts fondamentaux du contrôle de gestion, ses objectifs, rôles, ses outils et son importance dans une entreprise.
 - La deuxième section intitulée « La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion », présente les coûts et leurs types et les différentes méthodes de calcul ainsi que le rôle du contrôle de gestion dans la réduction des coûts.
- Le deuxième chapitre est consacré à l'étude de cas pratique de l'Entreprise National de Canalisation. Cette partie est structurée en deux sections :

Introduction générale

- La première section ayant pour présenter l'organisme d'accueil en détaillant sa structure et ses activités principales.
- La deuxième section décrit et analyse les techniques utilisées par le département de contrôle de gestion et évaluera leur efficacité en matière de réduction des coûts et d'amélioration des marges bénéficiaires de l'entreprise.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Introduction

L'entreprise est fortement influencée par l'environnement dans lequel elle évolue. Elle fournit des stratégies afin d'atteindre ses ambitions et de réaliser ses finalités. Toutefois, dans la mise en œuvre de ces stratégies, les dirigeants sont confrontés à difficulté structurelle ou ils ne peuvent ni tout maîtriser ni organiser de manière exhaustive l'ensemble des activités, ce qui les éloigne souvent des réalités du terrain et ralentit la prise de décisions.

C'est dans ce contexte qu'apparaît la nécessité du contrôle de gestion, dont le rôle consiste précisément à accentuer l'alignement entre la vision stratégique et les objectifs opérationnels. Il vise à piloter les différentes activités de l'entreprise en s'appuyant sur un ensemble d'outils et de méthodes permettant d'en améliorer la lisibilité, l'efficacité et l'efficience. Grâce à ses instruments de suivi, d'analyse des écarts et de contrôle budgétaire, il permet d'identifier les centres de coûts, de détecter les sources d'inefficience, d'évaluer la rentabilité des activités et de proposer des actions correctives adoptées. Il offre ainsi aux décideurs une visibilité accrue sur la structure des charges et les leviers d'optimisation possibles.

Ce chapitre a pour objectif d'établir les fondements du contrôle de gestion et de présenter son rôle essentiel dans la maîtrise et la réduction des coûts. Il s'articulera en deux sections. La première sera consacrée aux principes fondamentaux du contrôle de gestion et la seconde mettre en lumière les notions clé liées aux coûts ainsi que l'apport du contrôle de gestion dans leur réduction.

Section 1 : Principes fondamentaux du contrôle de gestion

1-1- Généralité de Contrôle de gestion

1-1-1- Définitions :

1-1-1-1- Notion de Contrôle :

Le contrôle peut prendre deux sens :

D'une part, le contrôle-vérification , qui consiste à s'assurer que les règles ou les normes ont bien été respectées. D'autre part, Le contrôle-maîtrise, qui renvoie la capacité d'agir sur les situations afin d'en influencer le déroulement ou les résultats.

Le contrôle s'inscrit ainsi dans une logique de gestion continue et structuré, intervenant à toutes les phases de l'activité de l'entreprise : la finalisation (en amont de l'action, lors de la définition des objectifs), le pilotage (pendant l'action, pour guider et ajuster l'exécution) et l'évaluation (après l'action, pour mesurer les résultats obtenus et en tirer des enseignements).

¹

1-1-1-2- Notion de la Gestion :

La science de gestion regroupe l'ensemble des disciplines qui étudient les processus décisionnels au sein des organisations. Il existe une multitude de définitions du terme « gestion ».

Selon **Tabatoni et Jarniou**, « *gérer, c'est finaliser, organiser, animer* ».

Gérer consiste à prendre des décisions rationnelles dans le but d'atteindre un objectif en vue d'optimiser l'utilisation des ressources disponibles.

Au fil du temps, le terme « management » a remplacé le terme **de gestion**, en mettant davantage l'accent sur l'aspect humain et relationnel du pilotage des organisations. Le management est la démarche qui vise à atteindre des objectifs par l'intermédiaire d'autres acteurs. Le manager est le pilote, il indique la direction. Selon **R.N. Anthony** : « *Un manager est une personne qui a la responsabilité de réaliser des résultats par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes* ».

La notion de management a une connotation humaine qui n'existe pas en gestion.

¹ Baratay, C., & Monaco , L. (2017). *Les Carrés DCG 11 - Contrôle de gestion* . France: Gualino éditeur, Lextenso éditions.P.7.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Le contrôle de gestion (management control) se situe à l'intersection de la gestion et du management. Il ne s'agit pas simplement de contrôler l'activité administrative ou comptable, mais bien de suivre et d'accompagner le processus managérial, en veillant à la cohérence entre les orientations stratégiques et les actions opérationnelles. Cette fonction confère au contrôle de gestion une importance croissante au sein des entreprises, en tant qu'outil de pilotage et de régulation de la performance.²

1-1-1-3- Contrôle de gestion :

Il n'existe pas de définition universellement admise du contrôle de gestion. Cette notion a connu des évolutions significatives au fil du temps, en fonction des contextes organisationnels, économiques et managériaux. Les auteurs l'ont appréhendée sous des angles divers, témoignant de la richesse et de la complexité de cette discipline.

Selon **Robert Newton Anthony** : « *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.* » Cette définition insiste sur la dimension stratégique et l'articulation entre les décisions managériales et leur exécution.

Alain Burlaud, quant à lui, présente le contrôle de gestion comme « *un système de régulation des comportements applicables dans les organisations exerçant une activité économique.* » Il met ainsi l'accent sur le rôle normatif et comportemental du dispositif, en lien avec les objectifs économiques.

De manière plus systémique, **Ernest Anthony Lowe** considère le contrôle de gestion comme : « *un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feed-back conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telles sortes que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée.* »³

Pour **Malmi et Brown**, les systèmes de contrôle de gestion sont composés d'un ensemble de processus, comptables et non-comptables, y compris des règles et des valeurs, qui permettent à quelqu'un (le dirigeant/l'équipe de direction/la coalition dominante) d'essayer de contrôler les comportements et les décisions d'autres personnes (management intermédiaire/employés),

² Ibid.,P.8.

³ Ibid.,P.8-9.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

afin de s'assurer qu'ils sont bien en cohérence avec les objectifs et la stratégie de l'organisation.⁴

Ces différentes approches convergent vers une idée centrale : le contrôle de gestion est un outil d'aide au pilotage qui relie la stratégie à l'action, dans une logique d'efficacité organisationnelle et d'adaptation continue.

1-1-2- Historique et Evolution :

1-1-2-1- Historique :

L'émergence du contrôle de gestion est liée à l'époque d'industrialisation de la fin du XIX^e siècle et du début du XX^e siècle, avec les analyses de Taylor sur le contrôle de productivité en (1905), et les recherches de Gantt sur les charges de structure en (1915), les choix de General Motors (1923), pour des structures par division de Saint-Gobain en (1935). Et avec le développement de la production, il est devenu indispensable d'appliquer un contrôle sur les exécutants. Les entreprises commencent à établir des budgets prévisionnels et réels pour but d'examiner les réalisations et analyser les écarts, et confondant fréquemment le concept du contrôle budgétaire avec le contrôle de gestion.

Entre 1850 et 1910, les premiers principes et méthodes de contrôle de gestion apparaissent aux États-Unis et en Europe, et ont été appliqués peu à peu selon les besoins des entreprises. Jusqu'au début des années 70 le modèle de contrôle de gestion intégré par les grandes entreprises françaises qui se basaient sur un processus de planification de gestion budgétaire, une organisation s'appuie sur les centres de responsabilités influencée par des objectifs-moyens. Ce modèle reposait sur la gestion taylorienne appuyé sur la stabilité dans le temps, l'information parfaite des dirigeants, la minimisation des coûts, et le coût de production poste d'une part majeure dans le coût totale.

À partir de cette époque, en raison des défis et perturbations auxquels sont confrontées les organisations, ce modèle a connu une évolution dans ses objectifs, ses outils, et de ses utilisations.⁵

1-1-2-2- Evolution du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a évolué en parallèle des grandes transformations économiques, technologiques et managériales qui ont marqué le XX^e siècle. À mesure que les entreprises se

⁴ Alcouffe, S., Boitier , M., Rivière , A., & Villesèque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure : industrie, grande distribution, banque*. Paris: Dunod.P.11.

⁵ Ibid.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

sont internationalisées, ont conquis de nouveaux marchés et intégré des innovations majeures dans leurs systèmes de production et d'information, le rôle du contrôle de gestion s'est complexifié et renforcé.

Initialement centré sur le suivi des coûts et la standardisation des processus (influencés notamment par le taylorisme et les premières méthodes analytiques), le contrôle de gestion a progressivement intégré des dimensions plus stratégiques et transversales. L'émergence de nouveaux modèles économiques, fondés notamment sur les services, la financiarisation croissante et la mondialisation, a entraîné une remise en question des approches traditionnelles.

À partir des années 1980-1990, de nouveaux outils comme l'**Activity-Based Costing (ABC)** et l'**Activity-Based Management (ABM)** ont vu le jour, pour répondre à la nécessité d'aligner les systèmes de calcul des coûts sur la réalité des processus opérationnels. Cette période a également été marquée par le développement de normes comptables internationales et de standards de reporting, renforçant les exigences en matière de transparence et de pilotage.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion ne se limite plus à une logique de conformité ou de vérification. Il contribue activement à la compréhension et à l'accompagnement des **modèles économiques** déployés par l'entreprise. Il doit permettre d'anticiper les risques liés à ces modèles, d'en mesurer la performance, et de proposer des ajustements pertinents. Dans ce contexte, le contrôleur de gestion joue un rôle de plus en plus stratégique aux côtés des dirigeants, en structurant les outils d'analyse et en participant à la définition des orientations économiques.⁶

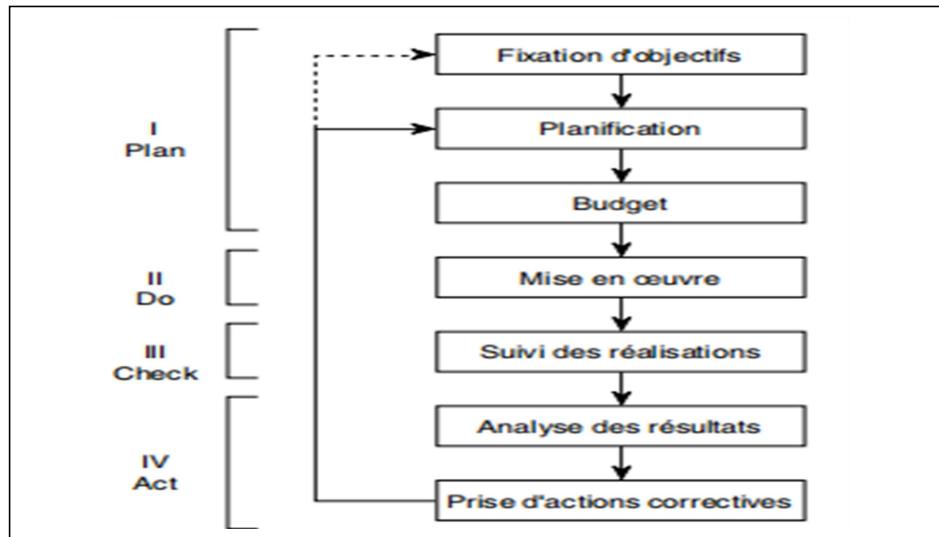
1-1-3- Le contrôle de gestion comme processus :

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs.

⁶ Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). *Contrôle de Gestion*. Paris: Dunod. P. 10- 11.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

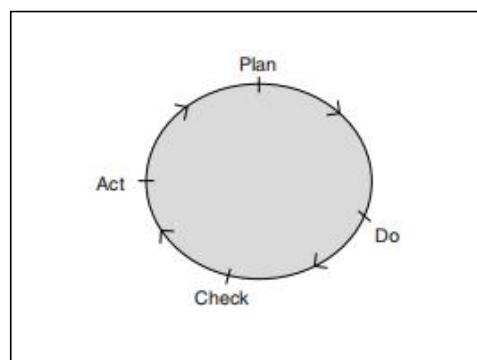
Schéma N° 1.1 : Le contrôle de gestion en quatre étapes :un processus d'apprentissage



Source : Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, È., Michel, D., & Solé, A. (2008). Le Contrôle de Gestion : Organisation, outils et pratiques. Paris: Dunod.P.3.

Ce schéma représente le processus de contrôle de gestion structuré en quatre étapes selon la démarche PDCA (Plan- Do- Check- Act), qui constitue un cycle d'apprentissage continu. Le contrôle de gestion est un processus d'apprentissage continu où chaque étape permet d'optimiser la gestion et la prise de décision, et d'améliorer la performance de l'entreprise en ajustant les stratégies selon les résultats observés et l'intégration des actions correctives.

Schéma N° 1.2 : Cycle de la qualité PDCA



Source : Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, È., Michel, D., & Solé, A. (2008). Le Contrôle de Gestion : Organisation, outils et pratiques. Paris: Dunod.P.4.

Ce schéma illustre la représentation circulaire du cycle PDCA (Plan- Do- Check- Act), soulignant la nature itérative et continue du processus d'amélioration. Ce modèle favorise l'apprentissage organisationnel et l'ajustement régulier des actions en fonction des résultats observés.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Le contrôle de gestion contribue à l'amélioration continue des performances selon ces étapes :⁷

1-1-3-1 -Plan (Planifier)

- a. **Fixation d'objectifs** : définition des objectifs « buts » stratégiques et opérationnels de l'organisation.
- b. **Planification** : élaboration des actions à mettre en œuvre pour réaliser ces finalités.
- c. **Budget** : détermination et l'estimation des ressources nécessaires pour l'exécution du plan.

1-1-3-2-Do (Faire)

- a. **Mise en œuvre** : exécutons les actions prévues dans le plan en utilisant les ressources estimées.

1-1-3-2 -Check (Vérifier)

- a. **Suivi des réalisations** : contrôler en temps réel les activités pour garantir qu'elles évaluent conformément aux prévisions et à leurs attentes.
- b. **Analyse des résultats** : comparaison les résultats obtenus avec les prévisions pour identifier les écarts et proposer des points d'amélioration.

1-1-3-3 -Action (Agir)

- a. **Prise d'actions correctives** : des ajustements appliqués pour améliorer et optimiser les performances et corriger les écarts identifiés.

1-1-4- Position du contrôleur de gestion dans l'organisation⁸

Le positionnement du contrôle de gestion varie selon la taille, la structure, l'activité et la culture de l'organisation. Il n'existe pas de modèle unique, car cette fonction s'adapte aux

⁷ Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, È., Michel, D., & Solé, A. (2008). *Le Contrôle de Gestion : Organisation, outils et pratiques*. Paris: Dunod.P.3-6.

⁸ ALAZARD, C., & SÉPARI, S. (2013). *DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications*. Paris: Dunod.P.30-31.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

spécificités de chaque entreprise. Son rattachement hiérarchique peut prendre plusieurs formes, chacune ayant des implications sur son rôle et son efficacité :

1-1-4-1- Rattachement à la direction générale : confère une forte légitimité et un pouvoir stratégique, en assurant une cohérence entre les objectifs globaux et l'action opérationnelle.

1-1-4-2- Rattachement à la direction financière : limite souvent le champ du contrôle de gestion à une logique purement financière, au détriment de sa dimension transversale.

1-1-4-3- Positionnement au même niveau que les autres directions : favorise la coopération interservices et renforce son rôle de partenaire du management.

Dans les petites structures, le contrôleur de gestion peut aussi cumuler plusieurs fonctions (finances, administration). Dans les groupes décentralisés, il est souvent rattaché hiérarchiquement à l'entité locale et fonctionnellement à la direction centrale du contrôle de gestion.

Au-delà de sa place dans l'organigramme, le contrôleur de gestion doit adopter une posture de **partenaire du pilotage** : présent sur le terrain, à l'écoute des services, et garant de la performance. Il joue un rôle clé dans la construction, l'évaluation et l'ajustement des modèles économiques.

1-2- Le contrôle de gestion : rôle, évolution et outils

1-2-1- Rôle du contrôle de gestion :⁹

Aujourd'hui, dans le contexte actuel, le contrôle au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles :

- le pilotage de la performance ;
- le pilotage du changement.

1-2-1-1- Le contrôle de gestion pour piloter la performance :

Deux fonctions :

⁹ Ibid. P.26-27.

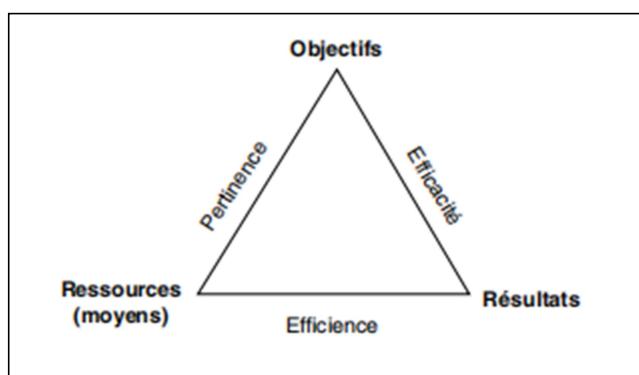
Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- aider à piloter l'**efficacité**, c'est-à-dire à gérer les facteurs clé de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (Exemple : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents) ;
- aider à piloter l'**efficiency**, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clé de l'équilibre financier (Exemple. : un calcul d'écart pour réduire un coût de production et atteindre un point mort).

Il serait restrictif d'associer le contrôle de gestion à la seule seconde fonction.

Ainsi, par l'efficiency et l'efficacité, le contrôle de gestion doit **aider à piloter la performance**.

Schéma N° 1.3 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Loning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, È., Michel, D., & Solé, A. (2008). *Le Contrôle de Gestion : Organisation, outils et pratiques*. Paris: Dunod.P.6.

Ce schéma représente le triangle de la performance et mettant en relation les trois dimensions fondamentales : la pertinence des objectifs, l'efficacité dans l'atteinte des résultats et l'efficiency dans l'utilisation des ressources.

Henri Bouquin précise les fonctions du contrôle de gestion en tant que pilotage de la performance par les trois verbes suivants :

- modéliser la complexité ;
- organiser la division du travail du management ;
- réguler les comportements.

Ainsi, le contrôle de gestion apparaît comme un processus articulant le long terme avec le court terme, de la stratégie à l'exécution. C'est pourquoi, il apparaît deux fonctions essentielles synthétiques et complémentaires du contrôle de gestion :

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- informer les décideurs** par des coûts, des indicateurs, des tableaux de bord, pour aider aux décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles ; mettre en relation les objectifs et les ressources, gérer la performance par le couple valeur-coût ;
- aider à réguler les comportements des acteurs, à gérer le changement organisationnel, à améliorer les processus de fonctionnement de la structure.

1-2-1-2- Le contrôle de gestion comme outil de pilotage du changement

De manière corrélée, le contrôle de gestion peut aussi être une aide pour **piloter le changement** :

- aide à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/ coût ;
- aide à l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaisen ;
- aide au changement organisationnel, comme nous venons de le voir avec la régulation des comportements.

1-2-2- Importance et objectifs du Contrôle de gestion

« Il n'est plus possible de considérer le contrôle de gestion comme un outil standard pour toutes les organisations. IL doit être à la fois un système d'information pour la dimension technique (approche quantitative du coût) et pour la dimension sociale (approche qualitative de la performance de l'organisation). Il joue également un rôle d'outil de communication entre les acteurs et les services de l'organisation, et doit contribuer à faciliter les procédures de travail.

*Sa place, l'importance de son rôle, sa conception et son utilisation varient selon les spécificités des entreprises. »*¹⁰*Le contrôle de gestion est destiné à accroître la motivation des responsables et à favoriser la « convergence des buts » au sein des organisations.*¹¹

Le contrôle de gestion repose sur trois principes : la *stabilité* dans le temps, une *information parfaite* des dirigeants et la recherche de la *minimisation des coûts*. Son rôle s'est considérablement élargi, il ne se limite plus à une fonction purement comptable, il intègre désormais des dimensions **ressources humaines, commercial, financier**. Il s'agit comme un véritable système de régulation des comportements, son but est de :

- mettre en œuvre la décentralisation, en veillant à ce que les opérations courantes soient alignées sur la stratégie, qu'il y a cohérence dans les décisions ;

¹⁰ ALAZARD, C, et al., op. cit., P.419.

¹¹ Löning, H, et al., op. cit., P.3-6.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- fournir des informations utiles à la prise de décision, à la communication et à la mesure des performances;
- piloter la performance, en la mesurant à l'aide des indicateurs variés (monétaires, physiques et qualitatifs), en assurant la continuité des mesures, en la considérant comme un processus qui se gère, agir sur les déterminants à long terme de la performance et en s'appuyant sur des références externes (benchmarking) ;
- développer l'intelligence organisationnelle pour favoriser et assurer la diffusion et la création de l'innovation, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience et conduire le changement.¹²

1-2-3- L'évolution du rôle du contrôle de gestion :

Le cabinet Ernst & Young a mené en 2006-2007 une enquête intitulée : « *Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise* ». Une évolution du contrôle de gestion vers un rôle plus stratégique (planification, appui aux prises de décision de la DG et des directions opérationnelles...) mais des missions encore très orientées vers la production de données (suivi de résultats, production de données, processus budgétaire et planification...). Les contrôleurs de gestion sont présentés comme véritable interface entre les différents métiers, la finance et le management. Ils s'éloignent de l'image de spécialistes en chiffres pour accompagner la stratégie de l'entreprise.

Le *reporting* financier reste le plus suivi (87 %) par les équipes du contrôle de gestion alors que 69 % des entreprises suivent le BFR. Certaines entreprises le négligent tant qu'elles ne rencontrent pas de réels problèmes de trésorerie. Ce point semble confirmé par les récentes analyses menées par l'AMF. Focaliser uniquement sur des indicateurs financiers peut détruire de valeur pour l'entreprise, car ils ne traduisent pas les vitales tendances d'entreprise : l'évolution d'innovation, RH... L'étude montre l'importance de suivre les indicateurs « non-financiers » (innovation à 25 %, RH à 66 %...), pour perfectionner le contrôle de gestion.

Les arrêtés comptables (92 %) et la comptabilité analytique (91 %) sont les premières sources d'information de pilotage. Par ailleurs, 65 % des entreprises ont investi dans les ERP ou progiciel de gestion intégré, mais les outils de business intelligence (BI), qui permet d'améliorer la collecte, l'analyse et la restitution des informations, restent encore peu utilisés (50 % des entreprises ne prévoient pas de les mettre en place). Également pour le processus budgétaire, il apparaît que « 74 % des entreprises utilisent toujours un tableau ou du papier ».

¹² Baratay, C., et al., op. cit., P.11.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Enfin, 45 % des entreprises utilisent les outils de consolidation pour le reporting en contrôle de gestion, ce qui implique que les contrôleurs de gestion passent encore beaucoup de temps à rechercher les données et à compiler des informations.

Selon l'enquête, le service de contrôle de gestion est souvent centralisé et attaché au directeur administratif et financier, et se concentre sur l'appréhension des métiers et des processus de l'entreprise, la maîtrise des systèmes d'information et les compétences financières.

Le contrôleur de gestion doit assumer trois rôles : partenaire de l'optimisation financière, contributeur à la gouvernance et à la transparence et au contrôle interne, et acteur essentiel pour le management dans l'entreprise : par son apport, ses compétences, sa vision globale à un pilotage efficace, il fournit des informations de qualité aux managers et participe aux décisions de l'entreprise. Il se positionnent dans une approche très dynamique, tel qu'ils doivent se focaliser sur des informations et indicateurs clés ainsi que des contrôles substantiels, gérer des multiples compétences (métiers, finance, animation, communication...), renforcer ses liens avec les opérationnels et développer sa capacité de jugement et engagement personnel au sein des entités de l'entreprise.

Le contrôle de gestion pourra alors mieux occuper ce rôle primordial de copilote auprès des directions opérationnelles et de la direction générale.¹³

1-2-4- Les outils du contrôle de gestion

Les outils du contrôle de gestion et la manière de les utiliser peuvent accompagner plus ou moins efficacement une évolution de structure d'une entreprise.¹⁴

1-2-3-2- la comptabilité générale

La comptabilité générale est définie comme « *un système d'organisation de l'information financière qui permet de saisir, de classer, d'enregistrer des données de basse chiffrées et de présenter des états financiers (comptes annuels) reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière à une date donnée et du résultat de l'exercice de l'entreprise issu de son activité.* »¹⁵

¹³ Berland, N., & Simon, F.-X. (2010). *Le contrôle de gestion en mouvement :État de l'art et meilleures pratiques*. paris: Éditions d'Organisation – Groupe Eyrolles.P.8-10.

¹⁴ FABRE, P., SÉPARI, S., SOLLE, G., CHARRIER, H., & THOMAS, C. (2014). *Management et contrôle de gestion*. Paris: Dunod.P.34.

¹⁵ GRANDGUILLOT, F., & BEATRICE. (2015/2016). *Introduction à la comptabilité*. France: Gualino, Lextenso éditions, P.07.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

1-2-3-4- Le tableau de bord :

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider et d'orienter ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance. Il soutient le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements. Il constitue aussi un support de communication entre responsables, favorise la prise de décision grâce à l'analyse des valeurs remarquables et facilite la mise en œuvre des actions correctives. De plus, le tableau de bord peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

Sa structure et son contenu dépendent selon :

- l'entreprise, son activité, sa taille ;
- l'environnement : marché, concurrence, conjoncture ;
- le responsable auquel il s'adresse : son champ de responsabilité et d'intervention.¹⁶

Les indicateurs de pilotage constituent un ensemble d'informations, regroupées dans un tableau de bord. Ils expriment l'atteinte des objectifs (indicateurs de performance) et les moyens d'action (inducteurs de performance). Mis à la disposition des opérationnels de l'entreprise afin que leurs actions convergent vers les objectifs de l'entreprise, cet ensemble d'indicateurs doit être :

- simple, comportant peu d'indicateurs ;
- clair : concret, facilement évaluables ;
- efficace : correspondant aux moyens d'action de l'acteur ;
- mobilisateur : issu d'une réflexion collective.¹⁷

1-2-3-5- Reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité. Dans le cadre d'une gestion décentralisée, il permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent les

¹⁶ DORIATH, B. (2008). *Contrôle de gestion en 20 fiches*. Paris: Dunod.P.143.

¹⁷ Ibid, P.135.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

engagements contractuels qu'ils ont pris, contribuant ainsi au suivi et à l'évaluation de la performance globale de l'organisation.¹⁸

1-2-3-7- Système budgétaire :

Un budget est une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé. Il recense sur une période déterminée (mois, trimestre, année) les charges et les produits, les dépenses et les recettes d'une entreprise à partir de ses programmes d'activités (dits « plans d'action » ou « plans d'affaires ») précisant la production souhaitée (quantité, valeurs, délais) et en fonction d'un ou de plusieurs jeux d'hypothèses sur l'évolution de l'environnement (prix, demande, taux d'intérêt, taux de change, etc.).

Le budget a toujours eu un poids important dans les organisations tel qu'il permet en effet de formaliser et de décliner, dans des données harmonisées et converties pour la plupart en monnaie, les objectifs et les plans d'action des acteurs de l'entreprise.

Par comparaison avec le budget, le contrôleur de gestion indique chaque mois les charges à payer, les produits à recevoir, estime certaines provisions, etc.¹⁹

Dans ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

1-2-3-8- Système d'information :

Parmi les différentes définitions proposées pour le système d'information, celles qui suscitent le plus d'intérêt incluent :

Le système d'information de gestion est une plateforme de données conçue pour centraliser l'ensemble des informations pertinentes pour la gestion de l'entité, incluant des données commerciales, techniques, comptables, et autres.²⁰

Un système d'information peut être défini comme l'ensemble des informations circulant dans une entreprise ainsi que l'ensemble des procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements pour fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ ou au contrôle de l'organisation.²¹ Le système d'information doit permettre de :

- Connaitre le présent
- Prévoir

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). *Contrôle de Gestion*. Paris: Dunod.P.140.141.

²⁰Djerbi, Z. D. (2020). *Contrôle de gestion*. Paris: Dunod.P.269.

²¹ FABRE, et al., op. cit., P.36.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- Comprendre
- Informer rapidement
- Le système d'information doit être :
 - Adapté à la nature (taille, structure) de l'organisation ;
 - Efficace (rapport qualité/coût).²²

1-2-3-3- La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique fait référence à un système comptable qui s'articule autour du calcul des coûts, du contrôle des coûts et de la réduction des coûts. L'objectif principal de celui-ci est de déterminer le coût de production et de contrôler le coût. Cela aide une entreprise à ne pas dépasser son budget. Nous pouvons le considérer comme un sous-ensemble de la comptabilité de gestion plus large. Il ne dépend pas de la comptabilité de gestion pour être mis en œuvre avec succès. Ainsi, le succès de la comptabilité analytique est indépendant de la comptabilité de gestion. Comptabilité analytique principalement utilisée pour la direction, l'actionnaire et le fournisseur, etc.²³

Section 2 : La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion

2-1- Généralité sur la gestion des couts

²² RADJAA, S., & RIACHE , A. (2019). *Impact de la gestion des coûts sur la performance de l'entreprise Cas : Sonatrach et Naftal.* ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE;Contrôle de gestion.P.59-60

²³ <https://stacklima.com/difference-entre-la-comptabilite-analytique-et-la-comptabilite-de-gestion/> (consulter le 26/04/2025 à 09 :29)

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

2-1-1- Notion et concept de cout²⁴

2-1-1-1- Coût :

C'est la somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable.

L'entreprise calcule des coûts pertinents, c'est-à-dire adaptés à la nature de son activité (commerciale, industrielle) et au problème de gestion posé.

2-1-1-2- Marge :

C'est la différence entre un prix de vente et un coût. Une marge est généralement qualifiée à partir du coût auquel elle correspond.

- ◆ Exemple : Marge sur coût variable = prix de vente – coût variable.

2-1-1-3- Résultat :

La différence entre un prix de vente et le coût de revient correspondant.

2-1-1-4- Objet de coût :

Un objet de coût génère un ensemble de coûts dont la connaissance permet de prévoir et d'analyser la performance de l'entreprise.

- ◆ Exemple : Activité, processus, fonction.

2-1-1-5- Objet de marge :

Contrairement aux objets de coûts, les objets de marge sont source de revenus. Ils participent à la rentabilité de l'entreprise.

- ◆ Exemple : Produit, service, famille de clients.

2-1-2- Définition et historique de coût

2-1-1-1- Définition de coût

Un coût est défini comme la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable. Le choix des coûts à calculer se fait en fonction des activités de l'entreprise, de sa structure, de ses objectifs de gestion et de pilotage.

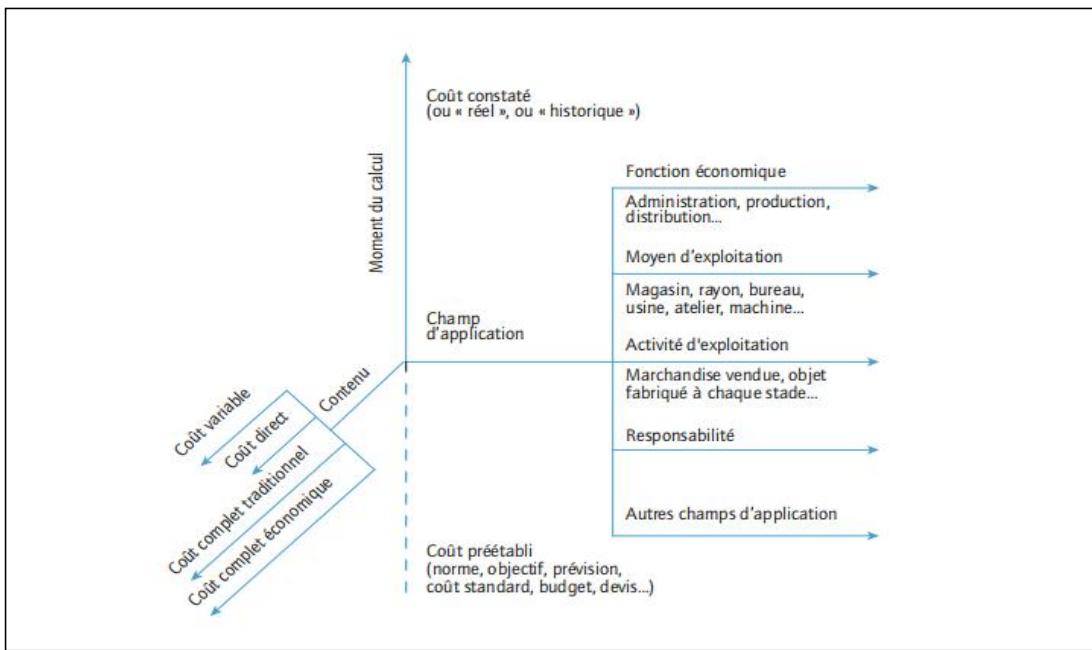
2-1-1-2- Caractéristiques générales du coût

Un coût se caractérise par trois éléments :

²⁴ Doriath , B., et al., op. cit., P244-245.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Schéma N° 1.4 : Caractéristiques des coûts selon le plan comptable



Source: ALAZARD, C., & SÉPARI, S. (2013). *DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications*. Paris: Dunod.P.47.

Ce schéma présente les 3 éléments qui caractérisent le coût selon le plan comptable, à savoir : le champ d'application, qui reflète l'objet sur lequel le coût est mobilisé; le moment du calcul, qui permet de situer le coût dans temps ; et le contenu ; qui précise ce que comprend le coût.

a. Le champ d'application

Le champ d'application du coût est très varié :

- une **fonction ou une sous-fonction économique** de l'entreprise (approvisionnement, production, distribution ou administration) ;
- un **moyen d'exploitation**, c'est-à-dire une machine, un poste de travail, un rayon de magasin, un canal de distribution ;
- une **activité** à savoir une famille de produits, un produit, ou encore une zone d'activité ;
- un **centre de responsabilité**, c'est-à-dire un sous-système de l'entreprise doté d'un indicateur de performance et à qui est laissé une certaine latitude dans les moyens à mettre en œuvre pour satisfaire ses objectifs.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Par exemple ; Une entreprise commerciale privilégie un coût par point de vente (champ d'application).

La décision de poursuite ou d'arrêt d'une production relève de l'étude de coûts spécifiques (contenu du coût) plutôt que du coût complet (contenu du coût).

La prévision des coûts permet, par comparaison aux réalisations, d'expliquer et de réguler les conditions de l'exploitation (moments différents de calcul des coûts).²⁵

b. Le moment du calcul

Ce critère permet de distinguer deux types de coûts :

- le coût **historique** qui est un coût calculé postérieurement aux faits qui l'ont engendré : on parle aussi de coût constaté ou coût réel ;
- le coût **préétabli** qui est un coût calculé antérieurement aux faits qui l'engendreront.

Le coût préétabli peut avoir le caractère de « normes » ou de simples prévisions. Selon l'optique du calcul, on parlera de **coûts standards**, de **devis** ou plus simplement de **coûts prévisionnels**.

c. Le contenu

Pour une période déterminée, un coût peut être calculé, soit en y incorporant toutes les charges enregistrées en comptabilité générale, soit en n'y incorporant qu'une partie de ces charges.²⁶

2-1-1-3- Historique des coûts

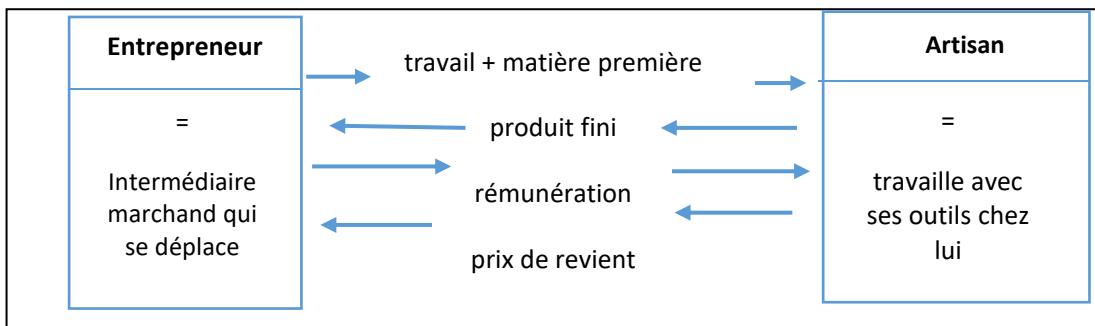
Les changements organisationnels dans la production expliquent le développement des besoins dans le calcul des coûts, **il s'agit d'une transition d'un mode de production basé sur le travail (Système du putting out ; ou la production est réalisée par des travailleurs.) vers un système industriel (Système de factoray ; se fait dans les usines en utilisant des machines).**

²⁵ Doriath, B., et al., op. cit., P.244.

²⁶ ALAZARD, C., et al., op. cit., P.47-48.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Schéma N° 1.5 : Le système externalisé de production ou putting out



Source : ALAZARD, C., & SÉPARI, S. (2013). *DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications*. Paris: Dunod.P.4.

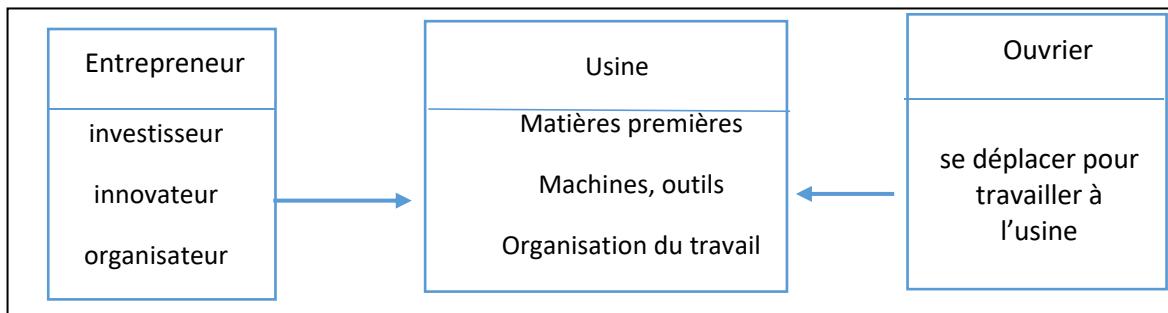
Ce schéma illustre le système externalisé de production en vigueur avant la révolution industrielle, reposant uniquement sur une relation entre l'entrepreneur qui fournit la matière première et l'artisan qui assure la fabrication. En contrepartie, ce dernier perçoit une rémunération.

Avant la révolution industrielle, le système de production dominant dépendait de l'entrepreneur qui est un intermédiaire en fournissant à la fois le travail et les matières premières à l'artisan. Une fois le produit achevé, il revient pour le récupérer (et ici, qui est apparu le terme prix de revient).

Notamment, l'entrepreneur n'essaie pas de préciser le coût, car il obtient des détails sur la valeur ajoutée à partir du « prix de revient » qu'il met en comparaison avec le coût d'achat des matières.

Les technologies émergentes du XVIII^e et du XIX^e siècle ont révolutionné les sources d'énergie et les machines, entraînant une organisation centralisée de la production où les machines étaient placées au sein des usines et les travailleurs se déplaçaient pour exercer leur travail.

Schéma N° 1.6 : Le système regroupé de production ou factoray



Source : ALAZARD, C., & SÉPARI, S. (2013). DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications. Paris: Dunod.P.5.

Ce schéma représente le système de production apparu avec la révolution industrielle, marqué par une organisation centralisée du travail. Les machines sont désormais installées au sein des usines et les ouvriers doivent s'y déplacer pour exercer leur travail. L'entrepreneur joue le rôle d'investisseur et les ouvriers réalisent leurs travaux en utilisant les machines.

Ainsi, l'entrepreneur devient également investisseur et innovateur et souhaite évaluer les coûts et superviser le travail.

- D'abord, c'est la comptabilité industrielle qui s'élabore et se diffuse avec le développement industriel occidental durant tous le XIX^e siècle (même si des formalisations n'apparaissent, en France, dans des traités de comptabilité industrielle qu'à partir de 1870). Elle consiste à mesurer les coûts de transformation des matières premières sur les machines de l'usine avec des ouvriers. Elle permet au gestionnaire de mesurer les coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, et d'aider à la fixation des prix face à la concurrence des autres industriels.
- Vers 1915 avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité s'affine, segmente les activités, élaboré des normes (coûts standards, coûts préétablis), calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats, les responsabilités. La comptabilité devient analytique d'exploitation afin de prévoir et de vérifier les réalisations de toutes les organisations, et pas seulement industrielles.
- À l'heure actuelle,

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

le terme comptabilité de gestion permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.²⁷

2-1-3- Types des coûts

2-1-3-1- Coût direct et indirect :

Coûts directs sont des coûts spécifiques, rattachables sans ambiguïté à une seule destination, à un seul objet de coût.

Coûts indirects 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.²⁸

2-1-3-2- Coût fixe et coût variable :

Coûts variables sont ceux dont le montant varie avec le volume de l'activité(les quantités produites ou vendues). On les appelle aussi « opérationnelles », car elles sont liées au fonctionnement de l'entreprise. Par opposition, les coûts fixes ou bien de structures restent à peu près constantes en cas de fluctuation du niveau de l'activité. Cette indépendance par rapport au volume d'activité n'est vraie que dans la mesure ou la structure (capacité) de production n'est pas modifiée.²⁹

2-1-3-3- Coût constaté et coût préétabli :

Coûts constatés sont des coûts calculés postérieurement aux faits qui les ont engendrés. Ils permettent notamment d'établir des comparaisons avec ceux des périodes de calcul précédentes.

Coûts préétablis sont calculés antérieurement aux faits qui les engendreront. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de norme, d'objectifs, ou de simples prévisions. Selon leur type et selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par coûts standards, devis, budget de charges, coûts prévisionnels.³⁰

2-1-3-4- Coûts complets et coûts partiels (Selon le moment de calcul):

Lorsque la comptabilité de gestion prend en compte la totalité des coûts, on parlera de coût complet, dont tout objet de coût, l'ensemble des coûts indirects sera imputé au prorata de leur

²⁷ ALAZARD, C., et al., op. cit., P.5-6

²⁸ Cavélius, F., & Bonneault, P. (2016). *comptabilité de gestion et pilotage des coûts*. Edition person.P.35-36.

²⁹ Jacquet, T., & Milkoff, R. (2007). *Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts* (2^e éd.). Paris: Dareios & Pearson Education France.P.148.149.

³⁰ MELYON, G., & Raimbourg, P. (2004). *COMPTABILITE ANALYTIQUE 3e*. Paris: Bréal.P.19.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

intervention dans l'objet de coût. On distingue donc un coût complet pour chaque stade de l'activité de l'entreprise.³¹

Coût partiel ne comporte qu'une partie des charges sélectionnées selon certains critères (coûts variables, coûts directs, coûts spécifiques...). Il permet de calculer des marges. Il permet de calculer un résultat par produit en comparant le prix de vente au coût de revient.³²

2-1-3-5- Selon les différentes fonctions de l'entreprise :

On distingue entre :³³

Le coût d'achat : prix d'achat des produits et matières plus les frais d'achats nécessaires.

Coût de stockage : l'ensemble des coûts générés par l'opération de stockage des produits et matières dans les conditions nécessaires.

Coût de production : coût de la matière première consommée plus les autres frais de production directe et indirecte.

Coût de distribution : l'ensemble des coûts supportés par l'entreprise pour atteindre ses clients.

Frais généraux : l'ensemble des frais de l'administration

2-1-4- Méthodes de Calcul et d'analyse des couts

Il existe différentes méthodes de calcul des coûts, et chacune part de ses propres principes, on peut distinguer les méthodes de coûts complets et celles de coût partiel selon la distinction des charges opérée et leur niveau d'intégration dans les coûts. Elles constituent les deux familles de méthodes autour desquelles plusieurs techniques s'articulent.³⁴

- **La méthode des coûts complets** : est fondée sur le principe d'une prise en compte complète des coûts directs et des coûts indirects de l'entreprise, par le biais d'une répartition préalable pour les seconds, dans des « centres d'analyse ». ³⁵

³¹Cavélius, F., et al., op. cit., P.38.

³²Mendoza, C., Cauvin, E., Delmond, M.-H., Dobler, P., Malleret, V., & Zilberberg, E. (2009). *Coûts et décisions*. Paris: Gualino-Lextenso éd.P.87.

³³ Fateh, S. (2015). *Thèse de Doctorat: ROLE DU SYSTEME INTEGRE DE GESTION DES COUTS DANS LA MESURE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LA PRISE DE DECISION*. UNIVERSITE M'HAMED BOUGARA-BOUMERDES.P.12-14

³⁴ Jacquet, T., et al., op. cit., P.67.

³⁵ https://unt.univ-cotedazur.fr/aunege/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_04.html (Consulté le 08/04/20025 à 08:54.)

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- **Le système des coûts partiels** : le coût partiel est obtenu en incorporant qu'une partie des charges jugées pertinentes en fonction du problème à traiter. Il existe 2 catégories de coûts partiels : - Coûts variables. - Coûts directs.³⁶

2-1-4-1- le système des couts complet

On peut définir le cout complet comme étant : « *Coût constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, répartition, imputation, etc.* »³⁷

Les différentes méthodes de calcul des coûts définies par le système des coûts complets sont : la méthode des sections homogènes, la méthode de coût standard, la méthode ABC et la méthode du coût cible.

a. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse :³⁸

❖ Définition

La méthode des centres d'analyse « La méthode des sections homogènes » est une des méthodes qui permet la détermination d'un prix normal et satisfaisant, en favorisant la détermination de coûts aux différents stades de l'activité. De même, elle permet d'apprécier le pilotage de la performance de chaque produit, activité ou prestation dans la performance globale de l'entité.

❖ Principes de la méthode

La méthode des centres d'analyse s'appuie sur la classification des charges par affectation. Le coût complet est composé tout au long du réseau des coûts des charges directes (CD) et des charges indirectes (CI). Si les charges directes ne posent aucune difficulté pour leur affectation puisqu'elles ne concernent qu'un seul objet de coût, il n'en est pas de même avec les charges indirectes. Ces dernières doivent être retraitées avant leur imputation aux objets de coût concernés.

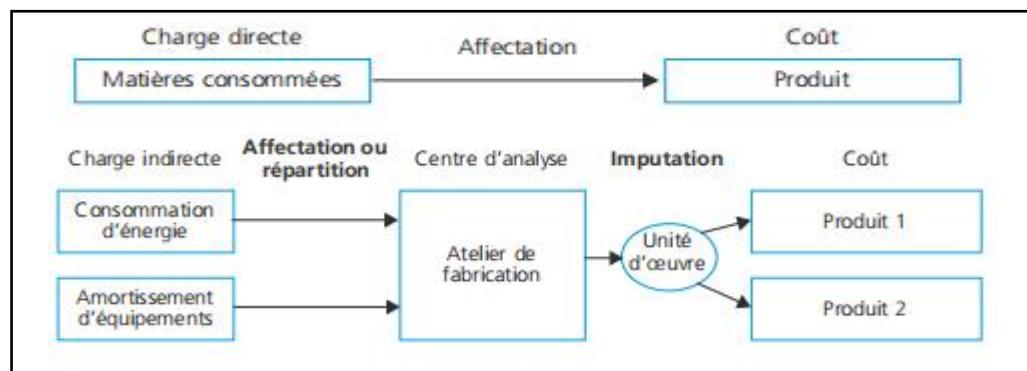
³⁶ <file:///C:/Users/dd/Downloads/53bbb67454572.pdf> (Consulté le 08/04/2025 à 09:16)

³⁷ LOCHARD. (1998). *la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité*. Paris: Edition d'Oorganisation.P.17.

³⁸ Augé , B., Naro, G., & Vernhet, A. (2013). *Mini manuel de Comptabilité de Gestion*. Paris: Dunod.P.27-44.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Schéma N° 1.7 : Le principe de la méthode des centres d'analyse



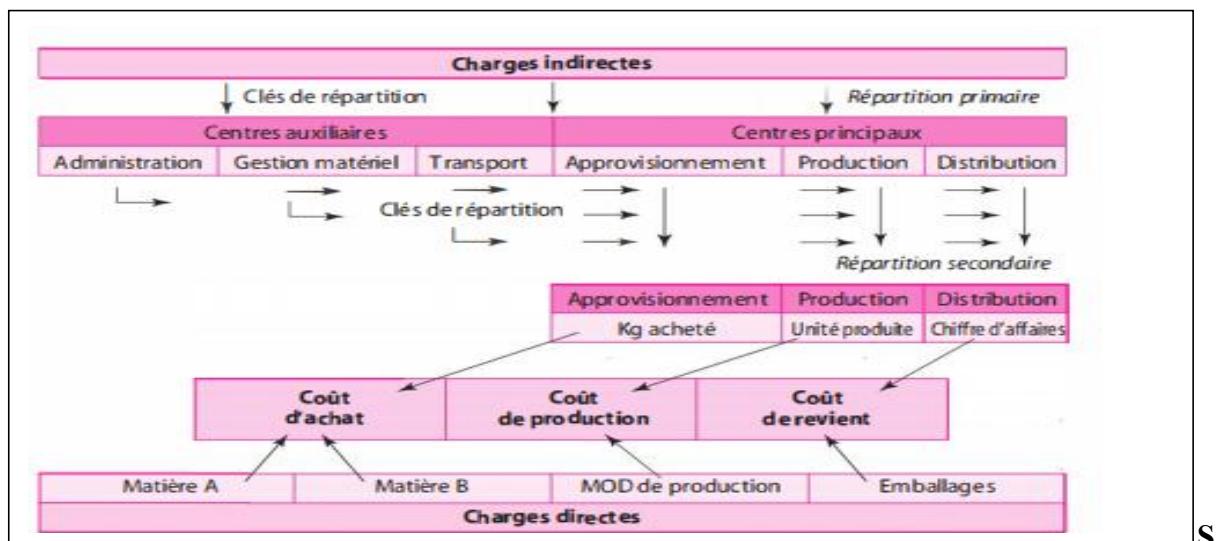
Source : Doriath , B., Lozato, M., Mendes , P., & Nicolle, P. (2008). Comptabilité et gestion des organisations. Paris: Dunod.P.248.

Ce schéma explique le principe de répartition des charges dans le cadre de la méthode de section homogène. Les charges directes sont affectées directement au coût des produits ou services, tandis que les charges indirectes sont d'abord réparties entre les centres d'analyse, puis imputées aux coûts des objets de coût concernés.

➤ Traitement des charges indirectes

Lors de leur retraitement, les charges indirectes sont d'abord réparties dans les centres d'analyse, puis imputées aux coûts des objets de coût concernés. Ces deux étapes successives peuvent être résumées dans le schéma ci-contre.

Schéma N° 1.8 : Le traitement des charges indirectes de la méthode des centres d'analyse



Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

ource : Augé , B., Naro, G., & Vernhet, A. (2013). Mini manuel de Comptabilité de Gestion. Paris: Dunod.P.29.

Ce schéma illustre le traitement des charges indirectes selon la méthode des sections homogènes. D'abord, ces charges sont réparties entre les centres auxiliaires et principaux (répartition primaire). Ensuite, les charges des centres auxiliaires sont redistribuées vers les centres principaux (répartition secondaire). Enfin, ces charges sont imputées aux coûts des produits en fonction clés de répartitions spécifiques, permettant ainsi de calculer les coûts d'achats, de production et de revient.

➤ Notion de centre d'analyse

Le centre d'analyse correspond à une division d'ordre comptable de l'entité où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts. Les centres d'analyse correspondent en quelque sorte aux fonctions ou aux sous-fonctions repérées au sein de l'organisation, par exemple fonction approvisionnement, production ... Laissé à la discrétion de l'analyste, le nombre de centres n'est pas figé, il dépend de la complexité de l'organisation et du besoin en information.

Nous distinguons deux types de centres : les centres auxiliaires et les centres principaux.

➤ Les centres auxiliaires

Les centres auxiliaires fournissent une prestation à d'autres centres, ils correspondent généralement aux activités supports travaillant pour l'ensemble de l'organisation (centres de structure, centre de gestion du personnel, centre de gestion des bâtiments, centre entretien du matériel ...). Le montant de leurs frais est imputé à d'autres centres.

➤ Les centres principaux

Les centres principaux fournissent le montant de leur frais aux objets de coût concernés (coût d'achat, coût de production...). Ils correspondent aux fonctions qui ont une relation directe avec un objet de coût (centre approvisionnement, centre atelier préparation, centre atelier cuisson, centre atelier conditionnement, centre de distribution...)

❖ Apports et limites de la méthode

➤ Apports

Cette méthode permet de déterminer un prix normal ou satisfaisant, ainsi que d'appréhender et montre la contribution de la performance individuelle des produits, activités et services dans la performance globale de l'entité.

➤ Limites

- Tout d'abord, la subjectivité et l'arbitraire du choix des clés de répartition et des unités d'œuvre qui créent du subventionnement, c'est-à-dire que certains produits consomment des charges, mais ne les supportent pas alors que d'autres les supportent, mais ne les consomment pas.
- Ensuite, le coût complet est calculé pour une activité normale, il ne prend pas en compte l'incidences de la fluctuation d'activité. En effet, la méthode repose sur la classification des charges par affectation (charges directes et indirectes) et non sur la classification par variabilité (charges variables et fixes) dont cette dernière permet d'apprécier l'incidence des fluctuations d'activité.

b. La méthode du coût standard (préétabli)

❖ Définition

Les coûts préétablis sont des coûts calculés avant la réalisation des événements qui les engendrent. Ce sont des coûts de référence qui serviront, le moment venu, de normes, d'objectifs ou de simples prévisions.³⁹

Les coûts préétablis permettent de prévoir les coûts des périodes suivants, d'évaluer rapidement un coût et de contrôler les conditions de l'exploitation en les comparant aux coûts réels.⁴⁰ Les coûts préétablis sont généralement classés en quatre catégories :⁴¹

- **Le coût standard :** Il est établi suivant des normes techniques, de gammes d'opérations nécessaires, sans le cadre d'une activité normale.
- **Le coût prévisionnel :** Il est déterminé selon les tendances dégagées par l'analyse du passé (ajustement). Ces coûts sont calculés à partie :

- __ du coût constaté de la période précédente ;
- __ d'un coût moyen constaté des périodes précédentes.

Le coût prévisionnel est ajusté par rapport aux modifications prévisibles des conditions économiques et technologiques.

³⁹Coucoureux, M., & Cuyaubère, T. (2017). *Contrôle de gestion 4e édition*. Paris: Nathan.P.213.

⁴⁰Doriath, B., Lozato, M., Mendes, P., & Nicolle, P. (2008). *Comptabilité et gestion des organisations*. Paris: Dunod.P.289.

⁴¹ MELYON, G., et al., op. cit., P.208.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- **Le coût budgétaire** : Il est obtenu par référence aux dépenses estimées dans les différents budgets de charges (budgets des charges d'approvisionnement, budget des charges de distribution...).

- **Le devis** : Il s'agit de coûts déterminés a priori pour une commande de biens ou de services.

❖ Principes de la méthode du coût standard⁴²

Les coûts préétablis sont des coûts prévisionnels calculés par l'entreprise, selon ses objectifs. Ils sont comparés aux coûts réels constatés pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts.

Ces coûts peuvent être utilisés, selon le choix de l'entreprise comme des simples prévisions, d'objectifs et de normes. Ils sont évalués avec précision à partir d'une analyse technique (nomenclature des produits, taux de rebut, temps de travail...) et économique (étude de la concurrence, prix du marché, statistiques, coûts passés...), qui ont une valeur de norme sont des coûts dits standards. L'objectif essentiel des coûts standards est :

- Fixer les coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale ;
- Evaluer les performances des centres de responsabilité en mesurant les écarts entre les coûts constatés et les coûts standards ;
- Analyser l'origine des écarts afin de prendre les mesures correctives nécessaires.

❖ Notions élémentaires et principes généraux⁴³

Un **coût standard** correspond à une norme de coût. Le **coût préétabli** est défini comme « *un coût évalué a priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts* ». Une précision supplémentaire est également apportée : « *Un coût préétabli par une analyse à la fois technique et économique est dit standard ; il présente généralement le caractère de norme* ».

Pour le calcul des écarts, les coûts préétablis correspondent aux coûts standards ajustés à la production réelle (et non à la production prévue), ils diffèrent donc des coûts budgétés, correspondant à la production prévue.

Le volume de production, soit le nombre de produits fabriqués sur la période.

⁴²Béatrice, & Grandguillot, F. (2018). *L'essentiel du Contrôle de gestion*. Issy-les-Moulineaux: Gualino éditeur, Lextenso éditions.P.63-64.

⁴³ Augé , B., et al., op. cit., P.103-104.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

L'activité de l'atelier, mesurée en unités d'œuvre (UO) comme des heures machines, des heures de MOD ou des volumes de produits, par exemple.

Pour le calcul des écarts, il convient alors de distinguer trois types d'activité :

L'activité normale : elle est liée aux capacités de production de l'entreprise et traduit un niveau d'activité standard. Il peut s'agir par exemple, de l'activité moyenne constatée dans l'atelier, ou de l'utilisation des capacités de production en situation « normale » de fabrication. Il s'agit bien d'une norme, d'un standard.

L'activité préétablie : elle représente l'activité normale ajustée au volume de production réel.

L'activité réelle : il s'agit de l'activité réellement constatée, elle est donc liée au volume de la production réelle.

❖ Objectifs de la méthode du coût standard⁴⁴

- Faciliter certains traitements analytiques: afin d'obtenir des résultats rapides et fiables, l'évaluation des en-cours, des prestations croisées entre centres d'analyse et de la production stockée (dans le compte de résultat) est fondée sur les coûts préétablis;
- Prévoir: la définition précise «un coût évalué a priori»: l'élaboration des budgets est faite à partir des coûts préétablis. Ces mêmes coûts anticipés permettent de répondre à des demandes d'informations internes (afin d'ajuster au mieux ressources et besoins) ou externes (résultats futurs par exemple);
- Contrôler: évidemment, l'analyse des écarts repose sur le calcul de coûts préétablis. Mais ces derniers peuvent également servir de base lors de l'évaluation des produits échangés entre centres d'une entreprise.

c. La méthode ABC (activity-based-costing).

❖ Définition de la méthode ABC

La méthode à base d'activité (méthode ABC) est définie comme étant une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les activités et les

⁴⁴Baratay, C., et al. Op. cit., P.177.

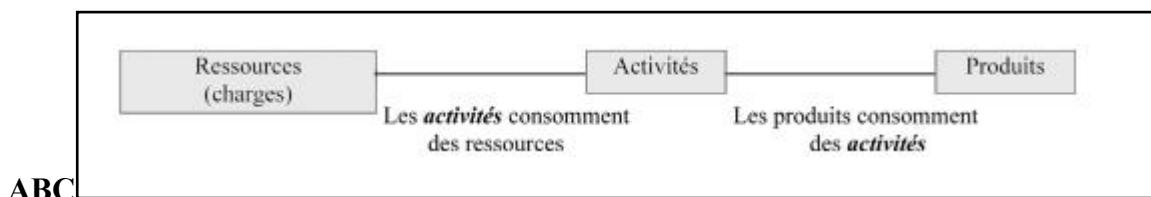
Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

activités consomment des ressources. Cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirectes.⁴⁵

❖ Principe de la méthode⁴⁶

Dans la méthode ABC, l'analyse est transversale et part de l'articulation activité-produits : les activités consomment les ressources, et les produits consomment les activités. L'organisation est décomposée en différentes activités plutôt qu'en différentes fonctions (approvisionnement, production, distribution...).

Figure N° 1.1 : Le cheminement des coûts selon la méthode



Source : Baratay, C., & Monaco , L. (2017). Les Carrés DCG 11 - Contrôle de gestion . France: Gualino éditeur, Lextenso éditions.P.65

Cette figure présente le cheminement des coûts selon la méthode ABC, selon laquelle les activités consomment les ressources, et les produits consomment les activités.

❖ Concepts de base de la méthode⁴⁷

➤ Activité

Une activité est un ensemble de tâches complémentaires et coordonnées pour fournir une prestation identifiée. Les activités peuvent être décrites par des verbes.

➤ Processus

Un processus est défini comme l'enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une information ayant de la valeur pour un client interne ou externe. Un processus nécessite la coordination d'activités transversales à l'organisation fonctionnelle de l'entreprise. C'est un objet de coût.

➤ Charge traçable

⁴⁵BESCOS, & MENDOZA. (1994). *Le management de la performance*. Paris: Edition coptable Maleseherbes.P.186.

⁴⁶ Baratay, C., et al., op. cit., P.65.

⁴⁷ Doriath, B., et al., op. cit., P.261-262.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Une charge traçable est une charge rattachable à une cause précise (dont on peut suivre la trace). La notion de traçabilité permet donc d'allouer, sans ambiguïté, une grande partie des charges aux objets de calcul des coûts, qu'elles soient directes ou indirectes.

➤ Inducteur (d'activité)

Un inducteur mesure le niveau de réalisation de l'activité, par le volume produit.

◆ Exemples d'inducteurs :

- le nombre de lignes de facture pour l'activité de facturation (inducteur volumique) ;
- le nombre de composants assemblés pour l'activité de montage, le nombre d'opérations pour l'activité de maintenance (inducteurs de complexité) ;
- le nombre de séries lancées pour l'activité de production industrielle en séries (inducteur traduisant le mode de production).

Le calcul du coût de l'inducteur permet d'affecter le coût de l'activité aux produits et/ou aux processus en fonction de leur consommation de la production des activités, exprimée en nombre d'inducteurs.

$$\text{Coût total de l'activité pour une} \\ \text{Coût de l'inducteur} = \frac{\text{Nombre d'inducteurs pour la même}}$$

➤ Tâches

Une tâche est une action effectuée par un ou plusieurs individus.

❖ Apports et limites de la méthode ABC.

➤ Apports

- Une meilleure pertinence des coûts : estimation des coûts est plus précise grâce à une meilleure répartition des coûts indirects. Le subventionnement entre produits est alors limité.⁴⁸
- La recherche de causalité : rattachement des charges indirectes à des causes précises, c'est-à-dire que les causes de ces charges sont identifiables.

⁴⁸ Baratay, C., et al., op. cit., P.67.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- La méthode ABC repose sur une approche par processus, offrant une vision transversale de l'entreprise. Ainsi, la méthode traditionnelle de calcul des coûts d'achat, puis de production, est éliminée, car les coûts indirects ne sont plus ventilés par fonctions, mais répartis selon des activités pouvant être communes à plusieurs fonctions.
- Cette méthode permet diminuer les phénomènes de subventionnement croisés entre produits, c'est-à-dire l'imputation non justifiée de charges indirectes d'un produit au profit d'un autre. À titre d'exemple, certaines charges comme le réglage ou entretien préventif des machines sont engagées à chaque lancement de production, quelle que la taille de la série.⁴⁹

➤ Limites

La principale limite du modèle à base d'activités réside dans sa complexité. La simplification du modèle par concentration et sélection nuit forcément à la qualité de l'information obtenue.⁵⁰

2-1-4-2- Le système de calcul des coûts partiels :

Les méthodes des coûts partiels permettent d'examiner les coûts les plus appropriés pour l'évolution de l'activité de l'entreprise. Elles éclairent les dirigeants sur la rentabilité des différents produits et contribuent en ce sens à la prise de décision de gestion telle que :

- La suppression éventuelle de certains produits fabriqués par l'entreprise ;
- L'acceptation ou le refus de commandes supplémentaires.⁵¹

a- La méthode direct costing simple (coût variable)⁵²

❖ Définition

La méthode du coût variable, ou « direct costing », consiste à analyser uniquement les charges variables afin de déterminer la marge sur coût variable. Le résultat global s'obtient ensuite en retranchant les charges fixes totales de cette marge. L'exclusion des charges fixes permet à l'entreprise de mieux cerner le coût réel de ses activités. Cette approche facilite la compréhension de la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes. Le terme « direct » y prend un sens économique, désignant les charges qui varient directement en fonction des quantités produites ou vendues. Avec cette méthode, les analyses de coût et de

⁴⁹ Coucoureux, M., et al., op. cit., P.123.

⁵⁰ Doriath, B., et al., op. cit., P.268.

⁵¹ MELYON, G., et al., op. cit., P.131.

⁵² Ibid.P.142-144.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

rentabilité des produits (ou des activités) s'arrêtent au niveau de la marge sur coûts variables, reflétant ainsi la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes.

❖ Le principe de cette méthode :

La mise en œuvre de la méthode des coûts variables s'articule en quatre étapes :

1. Calculez du chiffre d'affaires l'exercice.
2. Recensement et ventilation des charges en coûts variables et en coûts fixes.
3. Calculez la marge sur un coût variable.

La différence entre le prix de vente et un coût partiel correspond à une marge. Lorsque le coût partiel est variable, la marge est appelée marge sur le coût variable.

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coût variable}$$

La marge de coût variable est souvent exprimée en pourcentage par rapport au chiffre d'affaires. Elle est alors appelée taux de marge sur coût variable.

$$\text{Taux de marge sur cout variable} = \frac{\text{Marges sur cout variable}}{\text{Chiffre d'affaires}} \times 100$$

4. Calculez le résultat.

Le résultat correspond à la différence entre la marge sur coûts variables et les coûts fixes.

$$\text{Résultat} = \text{Marge sur coût variable} - \text{Coût fixe}$$

Une différence positive indique que la marge globale sur coûts variables globale dégagée par la vente des différents produits est supérieure aux charges fixes. L'entreprise réalise alors un bénéfice. Une différence négative indique au contraire une marge globale inférieure aux frais fixes. L'entreprise supporte dans cette hypothèse une perte.

Les calculs relatifs à la méthode du coût variable s'effectuent en général dans un tableau appelé compte de résultat différentiel. Ce document permet de faire ressortir les marges sur coût variable et le résultat.

Tableau N° 1.1 : Compte

differentiel

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Éléments de calcul	Détail des calculs	Montant	Pourcentage
Chiffre d'affaires			100 %
Coût variable d'achat			
Coût variable de production			
Coût variable de distribution			
- Coût variable total			
= Marge sur coût variable			Taux de marge
- Charges fixes			
= Résultat (bénéfice ou perte)			

Source : MELYON, G., & Raimbourg, P. (2004). COMPTABILITE ANALYTIQUE 3e. Paris: Bréal.P.144

Ce tableau, appelé compte de résultat différentiel, est utilisé dans le cadre de la méthode du coût variable. Il permet de faire ressortir les marges sur coût variable et le résultat.

La méthode du coût variable permet de procéder à une analyse des résultats de l'entreprise grâce à différents indicateurs de gestion qui constituent des supports essentiels pour la prise de décision stratégique. Parmi ces indicateurs, le seuil de rentabilité, le point mort, l'indice de sécurité, l'indice de prélèvement et le levier opérationnel (ou coefficient de volatilité).

➤ Seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité (SR) représente le chiffre d'affaires qui permet à l'entreprise de couvrir la totalité de ses charges. À ce niveau de chiffre d'affaires, le résultat est nul. L'entreprise ne réalise alors ni bénéfice ni perte. Au-delà du seuil de rentabilité, l'entreprise commence à dégager des bénéfices.

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Charges fixes}}{\text{Marge sur cout variable}}$$

➤ Point mort

Le point mort représente la date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint.

$$\text{Point mort} = \frac{365 \text{ jours} \times \text{Seuil de rentabilité}}{\text{Chiffre d'affaires réalisé}}$$

➤ Marge de sécurité

Cette marge désigne la différence entre le chiffre d'affaires annuel et le seuil de rentabilité. Elle indique de combien, le chiffre d'affaires peut baisser sans descendre en dessous du seuil de rentabilité.

$$\text{Marge de sécurité} = \text{Chiffre d'affaires hors taxes} - \text{Seuil de rentabilité}$$

➤ Indice de sécurité (ou taux de sécurité)

L'indice de sécurité (IS) correspond au pourcentage de baisse que peut supporter le chiffre d'affaires sans entraîner des pertes.

$$\text{Indice de sécurité} = \frac{\text{Marge de sécurité}}{\text{Chiffre d'affaires hors taxes}} \times 100$$

b. La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué ⁵³

❖ Définition

La méthode du coût spécifiques, encore appelée des coûts variables évolués « *direct costing* évolué ». Cette méthode permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts spécifiques par produit ou par activité. Elle permet d'affiner la méthode des coûts variables.

❖ Principe de la méthode des coûts spécifiques

- Le coût spécifique est calculé par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Chaque coût spécifique est composé de cout variable et du cout fixe direct.

$$\text{Coût spécifique} = \text{Coût variable} + \text{Coût fixe direct}$$

⁵³ Béatrice, & Grandguillot, F. (2014). *L'essentiel de la comptabilité de gestion*. Issy-les-Moulineaux: Gualino éditeur, Lextenso éditions.P.83-85.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- La marge sur coût spécifique est calculée par produit, par activité et pour l'ensemble de l'activité. Elle permet :
 - D'estimer l'incidence des frais fixes spécifiques sur le résultat global ;
 - D'analyser la contribution de chaque produit ou activité à la couverture des charges fixes communes ;
 - D'affiner la prise de décision relative à l'abandon d'un produit.
- Le coût fixe indirect est constitué de l'ensemble des charges fixes communes qu'il n'est pas pertinent de répartir. Elles doivent être traitées en bloc au niveau de l'activité globale de l'entreprise.

$$\boxed{\text{Résultat} = (\text{Chiffre d'affaires} \times \text{Taux de marge sur coût spécifique}) - \text{Coût fixe}}$$

Le résultat courant de l'entreprise s'obtient par différence entre la somme des marges sur coût spécifique et le cout fixe indirect.

La méthode des coûts spécifiques ne permet pas de connaître le résultat par produit ou par activité, contrairement à la méthode des coûts complets, puisque les coûts fixes indirects ne sont pas répartis.

- Les éléments de calcul des coûts spécifiques, des marges sur coûts spécifiques, des coûts fixes communs et du résultat courant se présentent dans un tableau intitulé compte d'exploitation analytique en coûts spécifiques.

Le tableau s'établit à partir des quantités vendues. Sa structure est la suivante :

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Tableau N° 1.2 : Le compte d'exploitation analytique en couts spécifiques

Éléments	Produit ou Activité A		Produit ou Activité B		Produit ou Activité C		Pour l'entreprise	
	Montant	%	Montant	%	Montant	%	Montant	%
Chiffre d'affaires								
–								
Coût variable								
=								
Marge sur coût variable								
–								
Coûts fixes spécifiques								
=								
Marge sur coût spécifique								
–								
Coûts fixes indirects								
=								
Résultat courant								

Source : Béatrice, & Grandguillot, F. (2014). *L'essentiel de la comptabilité de gestion*. Issy-les-Moulineaux: Gualino éditeur, Lextenso éditions.P.85

Ce tableau, appelé compte d'exploitation analytique en coûts spécifiques, est utilisé dans le cadre de la méthode des coûts variables spécifiques. Il permet de calculer et d'analyser des marges sur coûts spécifiques par produit ou par activité.

c. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF)⁵⁴

❖ Définition

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes consiste à ventiler les charges directes et indirectes en charges variables et en charges fixes ; à déterminer une activité normale, d'après les capacités de production de l'entreprise ou d'après une moyenne mensuelle de l'activité réelle de l'année précédente et à inclure dans les coûts la part de charges fixes calculé par rapport au niveau d'activité normale.

❖ Le principe de cette méthode

L'objectif de cette méthode est de :

- Faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient ;
- Permettre une comparaison pertinente des coûts d'une période à l'autre ;
- Chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une suractivité par rapport à l'activité normale ;

⁵⁴ Ibid., P.69.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- Mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables.

La méthode a pour effet de rendre constants les coûts fixes unitaires et de ce fait d'annuler, pour une structure identique, l'incidence du niveau d'activité sur le coût unitaire.

d. La méthode du coût marginal⁵⁵

❖ Définition

Le coût marginal est « *constitué par la différence entre l'ensemble des charges nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité* ». C'est donc le coût engendré par une commande, un lot ou une série supplémentaire.

❖ Le principe de la méthode

Le coût marginal est un coût estimé, à l'aide d'outils mathématiques. Il permet donc de procéder à des simulations. C'est un outil d'aide à la décision pour l'acceptation ou le refus d'une commande supplémentaire. Il peut servir pour la détermination des prix de cession interne. Il est utilisé dans la détermination du tarif pour les entreprises publiques ou qui étaient publiques.

- Coût marginal est calculé comme suit :

$$\text{Coût marginal} = \frac{\text{Variation du cout total}}{\text{Variation des quantités produites}}$$

- La recette marginale est le supplément de chiffre d'affaires résultant d'une unité supplémentaire vendue.

Le résultat marginal est égal à la recette marginale diminuée du coût marginal :

$$\text{Résultat marginal} = \text{Recette marginale} - \text{Coût marginal}$$

Dans le cas où le résultat marginal serait positif, l'acceptation de la commande et l'augmentation de la production contribuent à optimiser la rentabilité.

2-2- Les mécanismes et leviers de la réduction des coûts

⁵⁵ Baratay, C., et al., op. cit., P.97.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

2-2-1- Définition de la réduction des coûts :

La réduction des coûts dans son sens absolu consiste en la réduction totale de l'argent dépensé, et cela peut se produire sans planification ou efforts de gestion tels que la réduction de la quantité de production, ce qui entraîne en réalité une augmentation des coûts plutôt qu'une diminution. Ce n'est pas ce qui est visé, mais plutôt la réduction des domaines de gaspillage, de perte inévitable et l'élimination de ces activités qui n'ajoutent pas de valeur. En d'autres termes, il s'agit de réduire les coûts superflus et les dépenses inutiles.⁵⁶

Elle peut être définie comme : « *La transition d'un niveau de coûts actuel à un niveau inférieur, ce qui nécessite un changement dans les conditions sur lesquelles les coûts sont calculés, de sorte que l'unité économique puisse produire le même produit à moindre coût* ». Ou aussi comme « *l'obtention d'avantages supérieurs à partir des mêmes ressources, ou la réalisation des mêmes emplois avec moins de ressources. Cela signifie que l'objectif est d'utiliser les ressources de manière plus efficace et efficiente afin d'obtenir les meilleurs résultats possibles avec les moindres efforts et les coûts les plus bas* ».⁵⁷

La réduction des coûts signifie réduire le gaspillage et les pertes, et éliminer les activités inutiles. C'est donc un plan stratégique visant à améliorer l'utilisation des ressources et à augmenter l'efficacité, ce qui conduit à une augmentation de la productivité et une amélioration de la qualité de la production tout en réduisant les coûts.

L'objectif de la réduction des coûts est de maintenir ou d'améliorer le niveau financier actuel de l'entreprise tout en réduisant les coûts. Cela nécessite une révision des méthodes et des procédures de gestion et une meilleure coordination afin d'exploiter efficacement les ressources disponibles. De plus, elle ne doit pas être un objectif temporaire, mais plutôt une approche continue intégrée dans la gestion de l'entreprise. Elle repose sur des études et des analyses pour identifier les sources de gaspillage et améliorer l'efficacité des ressources.

⁵⁶ BOURICHE , M. (2019). *Les politiques de réduction des coûts*. Algérie: Thèse de Doctorat, Université de Batna 1.P.38.

⁵⁷ سلام، محمد محمود. (2000). *محاسبة التكاليف: المبادئ العلمية والعملية*. القاهرة: دار النهضة العربية. ص. 12

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

2-2-2- Objectifs

La réduction des coûts est l'une des politiques fondamentales que l'entreprise vise à atteindre, et son importance peut être soulignée, car elle permet d'atteindre les objectifs suivants :⁵⁸

- L'optimisation les ressources disponibles pour l'entreprise de manière à réaliser des économies financières appropriées (utilisation efficace et efficiente);
- Encourager la haute direction, la direction intermédiaire et exécutive à évaluer les méthodes et les normes de travail adoptées, de manière à servir le processus de développement continu et nécessaire pour atteindre les objectifs de l'entreprise.
- Contribuer à la réalisation du contrôle de l'entreprise et atteindre le niveau qui renforce sa position concurrentielle.
- Trouver les meilleurs moyens pour investir de manière optimale les ressources de production disponibles pour l'entreprise.
- La réduction des coûts améliore l'efficacité des entreprises en optimisant les finances, permettant d'économiser des fonds pour faire face aux urgences et aux obligations financières.

2-2-3- Les éléments de réduction des coûts ⁵⁹

2-2-3-1- Quantité (unité de mesure des coûts) : Tels que le nombre d'heures, de jours, de semaines... de travail pour les employés et les machines, le nombre d'unités, le poids, le volume, la longueur, la distance pour les matières premières, les pièces détachées, les produits, la consommation d'électricité, de carburant et différents autres services.

2-2-3-2- Prix (prix unitaire de coût) : C'est la valeur du coût de l'unité achetée pour la matière première ou le service, tel que le prix de l'heure de travail, le prix du billet, le prix par tonne, le taux d'intérêt... etc.

2-2-3-3- Utilisation (économie et gestion opérationnelle): Il constitue une source principale de réduction des coûts, d'augmentation de la productivité et de l'utilisation efficace des ressources disponibles. Les éléments suivants sont mis en avant dans ce domaine :

- o Le temps perdu par les employés ou les machines ;
- o La surface inutilisée des usines, des bureaux, des entrepôts et des magasins ;

⁵⁸ Ibid.P.13.

⁵⁹ BOURICHE , M., op. cit., P.43.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

- o Les pertes de matériaux et de stock en général.

La réduction de l'un des éléments doit généralement répondre aux questions suivantes :

- o Quels coûts peuvent être réduits ?
- o Comment les domaines de réduction des coûts sont-ils identifiés et hiérarchisés ?
- o Comment réduire les coûts ?
- o Quelles sont les étapes pratiques à suivre ?
- o Quels outils et techniques sont disponibles ?
- o L'utilisation peut-elle être réduite ?
- o Est-il possible de réduire le coût unitaire ?
- o Existe-t-il des domaines où il est possible de réduire les pertes ?

2-2-4- Les principes de réduction des coûts

Pour réussir et être efficace, la réduction des coûts doit prendre en compte les principes et fondements suivants⁶⁰:

- Se concentrer d'abord sur les éléments ayant le plus grand impact relatif sur la réduction des coûts et avec le moins d'efforts comparativement aux autres éléments.
- Éviter que les coûts d'étude et d'analyse des coûts et de mise en œuvre des propositions soient supérieures à l'économie attendue, en utilisant une méthode d'analyse coût-bénéfice.
- S'assurer que la réduction des coûts dans un domaine ne conduit pas à une augmentation des coûts dans un autre domaine à un niveau supérieur.
- S'assurer que la réduction des coûts ne réduit pas la qualité au point d'affecter les clients et les revenus totaux.

La décision de réduire certaines dépenses ne sera pas efficace si les effets sur les coûts cachés ne sont pas étudiés. En effet, la réduction des coûts peut entraîner une augmentation des coûts cachés, qui peuvent passer inaperçus et être causés par une réduction non étudiée de certaines dépenses. On dit que « *les coûts apparents sortent par la porte... mais reviennent par la fenêtre sous forme de coûts cachés*⁶¹».

⁶⁰ Ibid., P.44.

⁶¹ SAVALL, H., & ZARDET, V. (2015). *Maîtriser les coûts et performances cachés*. Paris: édition ECONOMICA,6ème édition.P.27.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

2-2-5- Les facteurs de réductions des coûts⁶²

L'entreprise accorde une grande importance à la réduction des coûts pour améliorer sa rentabilité, sa productivité, sa part de marché et obtenir d'autres bénéfices. Cela dépend d'un ensemble de facteurs qui l'influencent positivement ou négativement. Il est donc essentiel de les identifier et de les définir pour renforcer leur contrôle.

2-2-5-1- les facteurs internes de réduction des coûts

Les facteurs internes influencent directement la réduction des coûts en interagissant au sein de l'entreprise, telle que :

a. Les facteurs humains :

L'élément humain est la ressource clé de l'entreprise. Grâce à sa créativité et son expertise élevée améliorent l'organisation et l'exécution du travail, il conduit à la réduction des coûts et à l'amélioration de la qualité des produits.

b. Les facteurs techniques :

Il existe de nombreux facteurs techniques qui influencent la réduction des coûts de l'entreprise économique. Les plus importants sont les suivants :

❖ La nature du produit :

Une conception optimale facilite la production et réduit les coûts.

❖ Les outils de travail utilisés :

L'évolution technologique impacte la production, le temps de travail et la productivité.

❖ La maintenance :

Les pannes augmentent les coûts en raison des réparations d'urgence.

c. Les facteurs de gestion :

Représentent les différents moyens utilisés dans le domaine de la gestion au niveau de l'entreprise économique.

❖ Les méthodes de planification, de contrôle et de prise de décision :

L'élaboration de plans et le suivi des performances aident à maîtriser les coûts.

⁶² BOURICHE , M. op. cit., P.49.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

❖ Le système d'information de gestion :

Un système structuré améliore la gestion, l'organisation et la prise de décision.

d. Autres facteurs internes :

Ces facteurs ont un impact négatif sur la réduction des coûts en raison de certaines erreurs commises au niveau de l'entreprise :

❖ Les facteurs liés aux erreurs dans les activités de l'entreprise :

Les erreurs opérationnelles au sein de l'entreprise, notamment dans ses activités, entraînent des surcoûts.

❖ Les facteurs liés aux erreurs liées aux coûts de la non-qualité :

Une réduction excessive des coûts peut nuire à la qualité, entraînant à terme une augmentation des dépenses liées aux défauts et aux performances insuffisantes des produits, appelées coûts de la non-qualité.

2-2-5-2- les facteurs externes de réduction des coûts

Ces facteurs englobent tous les indicateurs de l'environnement externe qui influencent la performance de l'entreprise, notamment la réduction de ses coûts. Parmi les principaux :

a. Les lois et les réglementations :

Elles encadrent l'activité de l'entreprise, pouvant parfois limiter sa liberté et influencer la réduction de ses coûts, mais elles peuvent aussi favoriser son succès et la maîtrise des dépenses.

b. Développement technologique :

L'adoption de technologies modernes améliore la productivité, optimise la production et accélère les performances tout en réduisant les coûts.

c. Les études et les recherches :

La recherche et le développement jouent un rôle clé dans l'amélioration des produits et la performance des opérations, renforçant ainsi la compétitivité et contribuant à la réduction des coûts grâce à l'innovation et à la créativité.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

2-2-6- les domaines de réduction des coûts⁶³

Il arrive généralement qu'en planifiant des programmes de diminution de coûts, l'attention se focalise sur certains domaines précis tandis que d'autres, tout aussi cruciaux et susceptibles d'avoir une incidence significative, sont laissés pour compte.

2-2-6-1- Réduction des coûts d'acquisition :

Dans ce domaine, il est important de considérer le lien entre les coûts initiaux d'acquisition de l'actif immobilisé et les dépenses futures liées à son utilisation jusqu'à sa suppression. Par conséquent, lors de la prise de décision d'acquisition d'un actif immobilisé, il y a plusieurs considérations à prendre en compte dans la phase de planification de l'acquisition d'actifs corporels, tels que : la comparaison entre la décision d'achat ou de location en fonction des économies de coûts réalisées et en prenant en compte la réalisation du niveau de qualité requis.

2-2-6-2- Réduction les coûts opérationnels et le cycle de vie du produit :

Les programmes de réduction des coûts doivent inclure toutes les fonctions et étapes du cycle de vie global du produit, qui peut être divisé en quatre étapes principales comme suit :

- La phase de préproduction
- La phase de production
- La phase de commercialisation
- La phase après-vente

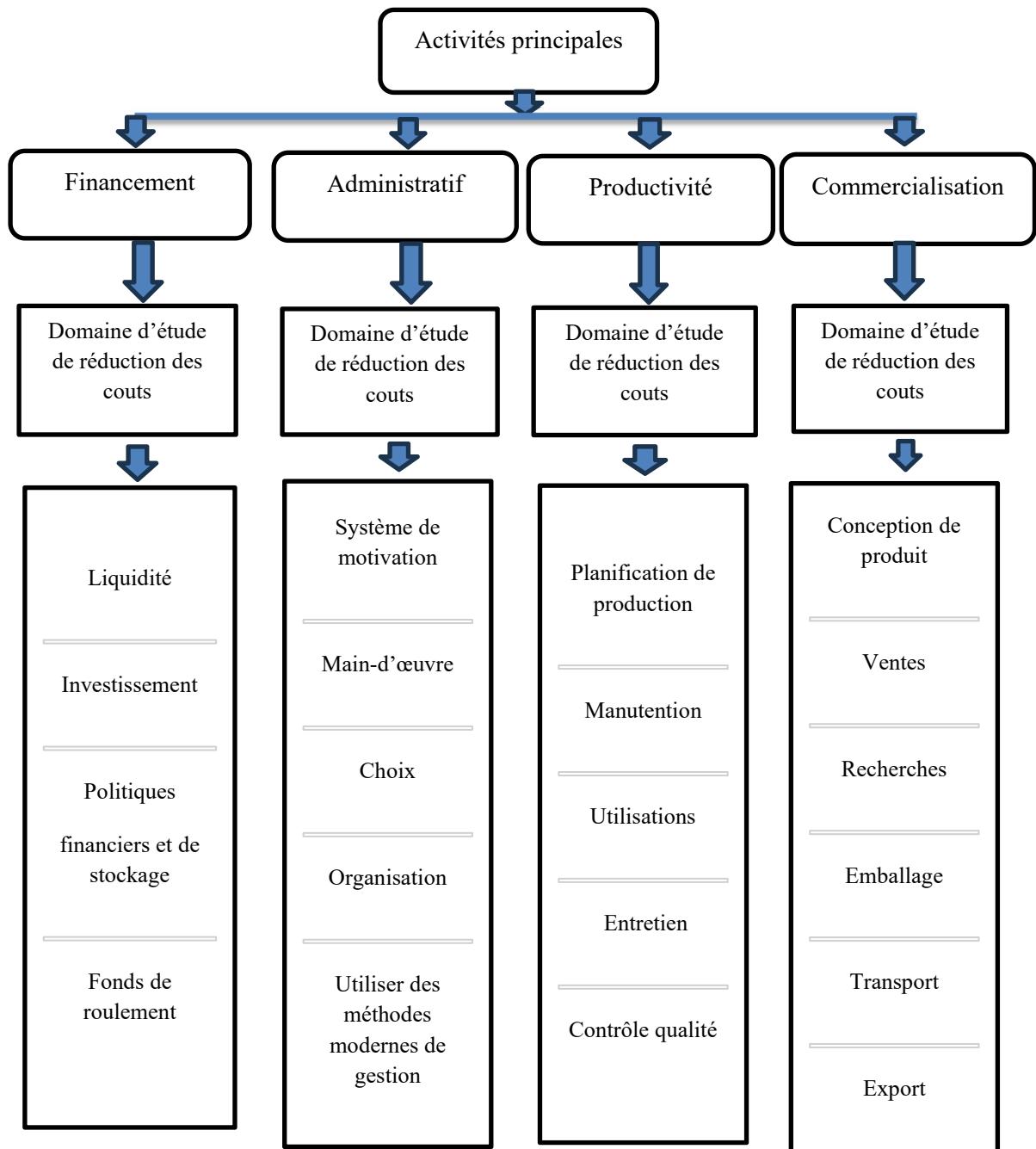
2-2-6-3- Activités de l'entreprise et études de réduction des coûts :

Les principales activités de l'organisation et leur relation avec les études de réduction des coûts peuvent être expliquées comme suit :

Schéma N° 1.9 : la relation entre les activités de l'entreprise et études de réduction des coûts

⁶³ Ibid., P.51-54.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts



Source : BOURICHE, M. (2019). Les politiques de réduction des coûts. Algérie: Thèse de Doctorat, Université de Batna 1.P.54.

2-2-7- les procédures de réduction des coûts

Proposer des méthodes, planifier la mise en œuvre des réductions de coûts et en surveiller l'efficacité exigent l'implication de tous les niveaux de gestion de l'entreprise, de la haute direction aux employés. Ainsi, pour identifier les domaines de réduction des coûts, l'organisation doit suivre les procédures suivantes :⁶⁴

⁶⁴ Ibid., P.55-57.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

2-2-7-1- Énoncé la nécessité de réduire les coûts :

Tout d'abord, il est important de déterminer dans quelle mesure il est nécessaire d'atteindre un niveau de coût plus bas, suivi des étapes analytiques. Le diagnostic se fait par des études préliminaires pour déterminer le degré de développement de l'entreprise en termes de rentabilité et de position concurrentielle sur le marché où elle opère. Ces études commencent généralement par déterminer et mesurer le niveau de performance atteint par l'entreprise en termes de coût, en le comparant soit avec les mesures prédéfinies, soit avec les niveaux de performance au cours de la période précédente, ou en étudiant les tendances des écarts par rapport au coût prédéfini au cours des périodes de mesure précédentes.

2-2-7-2- Déterminer le niveau de coût à atteindre :

Après l'étude des niveaux de performance et de coût, que ce soit par comparaison avec des périodes antérieures ou avec des normes préétablies, la direction doit déterminer le niveau de coût souhaité à atteindre avant de planifier son programme de réduction de coûts. En d'autres termes, il est toujours préférable de déterminer le montant de la réduction des coûts attendue afin de comparer le coût de mise en œuvre du programme de réduction des coûts avec le montant de la réduction des coûts attendus.

2-2-7-3- Détermination quantitative du pourcentage de réduction des coûts :

Après cette étape, la tâche de la gestionnaire des coûts consiste à calculer la réduction des coûts à réaliser au cours de la période suivante en comparant le niveau de coût prévu de chaque élément de coût avec le coût estimé pour cette période. Cette tâche sépare les coûts variables et fixes de l'entreprise pour chaque activité et de calculer le taux de variation de chaque élément de coût variable afin de déterminer son impact sur les efforts de réduction des coûts.

2-3- Rôle du Contrôle de gestion dans la réduction des coûts ⁶⁵

Le contrôle de gestion vise à maximiser la performance globale de l'entreprise en orientant les acteurs organisationnels vers la mise en œuvre des stratégies de manière efficace et efficiente. Dans cette optique, il contribue à la maîtrise et à la réduction des coûts, tout en assurant la cohérence entre les objectifs fixés, les moyens mobilisés et les résultats obtenus.

⁶⁵Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). *Contrôle de Gestion*. Paris: Dunod.P.131-140.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Pour structurer son action, le contrôle de gestion s'appuie sur un enchaînement structuré d'actions tout au long de leurs missions. Cet enchaînement peut être modélisé par le cycle PDCA (Plan -Do -Check -Act), un modèle populaire et itératif conçu pour perfectionner la gestion des procédures face aux défis organisationnels et de favoriser l'amélioration continue des processus.

Le modèle PDCA constitue un cadre de travail fondamental. Plus qu'un simple outil, il s'agit d'une méthodologie d'amélioration continue, largement utilisé dans les démarches qualité, de performance ou de transformation organisationnelle.

Ce modèle repose sur l'idée que les procédures doivent évoluer et s'améliorer en permanence, ce qui permet au contrôle de gestion d'identifier les écarts, d'en analyser leurs causes afin de mettre en œuvre des corrections adaptées. C'est ce qui apparaît dans les étapes suivantes :

2-3-1- Phase de planification :

La planification comporte généralement deux phases :

2-3-1- 1- Planification stratégique :

Une planification stratégique consiste à déterminer la ou les finalités de l'entreprise, les axes stratégiques et les orientations majeures à suivre afin d'assurer son développement et sa pérennité. Cette planification engagée principalement par les dirigeants et le conseil d'administration, avec la participation du contrôleur de gestion. Il s'agit d'une phase plutôt qualitative.

2-3-1- 2- Planification opérationnelle :

Cette phase est plus quantitative, il s'agit de préparer et d'élaborer un plan d'actions (ou plan d'affaires) à moyen et à long terme. Elle consiste à programmer les actions concrètes à mettre en œuvre et en les moyennes nécessaires à mobiliser (d'où la nécessité d'un plan d'investissement et de financement). Ces plans conduisent à l'établissement des budgets, qui représentent un chiffrage (par mois ou par trimestre) pour un exercice donné, et qui sert ensuite à contrôler son exécution.

Le contrôle de gestion intervient dès le début de processus. À cette étape, il propose des axes stratégiques à suivre, sur la base de ses analyses et de la capitalisation des expériences des années précédentes. Il définit également des plans d'actions à mettre en œuvre afin d'atteindre les objectifs fixés, tant de manière globale que dans l'optique de la réduction des coûts. Par

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

ailleurs, il élabore les budgets relatifs aux différentes structures de l'entreprise, en appliquant dès le départ un cadrage budgétaire précis.

2-3-2- Phase de suivi :

Lorsque l'entreprise se développe et que son organisation devient plus complexe, la centralisation des décisions devient inefficace, car elle ralentit les prises de décision et les éloigne des réalités du terrain. Dans ce contexte, la décentralisation des responsabilités et la délégation du pouvoir deviennent alors nécessaires afin de garantir une meilleure adaptation à le besoin opérationnel.

Le contrôle de gestion joue alors un rôle clé en mettant en place un système de contrôle permettant d'aligner les décisions et les actions sur un même objectif commun, tout en assurant une allocation optimale des moyens disponibles à l'accomplissement des missions (financiers, matériels, immatériels, humains). Cette démarche vise non seulement à améliorer la performance globale, mais également à maîtriser et à réduire les coûts. Concrètement, la gestion des ressources renvoie plus exactement à trois types d'activité : l'acquisition des ressources (ou contrôler des dépenses), l'allocation des ressources (suivies de leur consommation) et la coordination des consommations de ressources entre les activités.

2-3-2-1 L'acquisition des ressources :

L'acquisition des ressources nécessite un contrôle a priori. À ce titre, le contrôle de gestion encadre les engagements de dépenses des responsables opérationnels à travers le système budgétaire. Ce dernier permet un suivi rigoureux et continu, afin d'identifier rapidement les écarts éventuels entre l'enveloppe initialement prévue et les dépenses réellement effectuées.

2-3-2-2 L'allocation des ressources :

La réalisation des objectifs de l'entreprise nécessite la mobilisation et la répartition des ressources entre les différentes activités ou services. En effet, ces ressources appartiennent aux actionnaires qui attendent un retour sur leur investissement. Étant donné que ces moyens sont limités et précieux, il est important de les utiliser de manière optimale afin d'obtenir de bons résultats économiques.

C'est donc ici le contrôle de gestion intervient, il organise et structure le système budgétaire, qui permet d'attribuer des ressources à chaque activité ou service de manière rationnelle et cohérente avec les objectifs fixés par l'entreprise. Ensuite il assure le suivi et le contrôle de

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

l'utilisation de ces moyens afin de garantir qu'ils sont utilisés efficacement dans chaque activité et que les coûts restent maîtrisés.

2-3-2-3- La coordination des consommations de ressources entre les activités :

Le contrôle de gestion est crucial pour assurer la cohérence et la coordination des actions entre les différents départements et services de l'organisation. Cette coordination a pour but d'optimiser l'allocation des ressources et à garantir une utilisation efficiente des moyens disponibles. Le contrôle de gestion veille à :

- Assurer la cohérence et l'alignement entre les budgets et les objectifs de chaque département et ceux de l'entreprise entière ;
- Synchroniser les actions des différents départements afin d'éviter les chevauchements d'activité ou les démarches contradictoires ;
- Favoriser la collaboration entre les services afin d'optimiser l'utilisation des ressources (financières, matériel et immatériels) et de réduire les coûts superflus.

Grace ce dispositif, le contrôle de gestion contribue à renforcer l'efficacité organisationnelle. Il favorise une gestion rationnelle des ressources et soutient directement les objectifs de performance et de réduction des couts en évitant :

- Les doublons (par exemple, deux services font la même chose sans le savoir.) ;
- Les gaspillages de ressources (par exemple, acheter deux fois le même matériel) ;
- Les incohérences d'actions qui vont des directions opposées.

2-3-3- Phase d'évaluation :

Le processus de contrôle de gestion repose sur un engagement préalable portant sur un résultat à atteindre. Il consiste à mesurer et à évaluer les résultats obtenus compte tenu des moyens alloués.

Dans ce cadre, le système budgétaire constitue l'un des outils privilégiés pour apprécier et évaluer a posteriori l'action des pilotes d'entités et la contribution des différents membres de l'organisation. Il permet notamment d'identifier et d'analyser les écarts et les éventuels désalignements entre les réalisations et les prévisions, et de fournir aux managers les informations nécessaires pour prendre les mesures adaptées.

Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts

Les budgets peuvent être considérés comme une norme de référence permettant d'évaluer la qualité des réalisations, en définissant de manière anticipée les attentes de l'entreprise pour la période à venir.

2-3-4- Phase de correction :

Cette phase constitue une étape essentielle dans le processus de contrôle de gestion, car la simple mesure des résultats n'est utile que si elle conduit à la mise en œuvre d'actions correctives appropriées.

Dans ce cadre, le contrôleur de gestion intervient pour identifier les écarts significatifs, analyser leurs causes, puis proposer des actions correctives permettent de réaligner les activités sur les objectifs fixés par l'entreprise. Il évalue également l'efficacité des actions correctives mises en place, afin de s'assurer qu'elles ont permis de résoudre les problèmes identifiés et de corriger les divergences observées.

Ainsi, le contrôle de gestion contribue à un apprentissage organisationnel continu par la capitalisation des expériences passées. Il aide les responsables à ajuster leurs pratiques pour améliorer l'efficacité « atteinte des objectifs » et à gérer les ressources de manière plus productive « efficience ».

Conclusion

À travers ce premier chapitre, il est possible de dire que le contrôle de gestion constitue un instrument essentiel à l'aide à la décision. En collectant, structurant et analysant de manière rigoureuse des informations issues des différentes entités et processus de l'entreprise, il contribue à aligner les actions et l'exécution des différents membres de l'organisation sur les objectifs fixés et le plan établi. Il vise ainsi à s'assurer la cohérence entre les ressources et les objectifs fixés, tout en améliorant la rentabilité globale.

L'un de ses objectifs majeurs consiste à veiller à la maîtrise des ressources et à la rationalisation des dépenses afin d'accroître la marge bénéficiaire. Pour y parvenir, le contrôle de gestion s'appuie sur un enchaînement structuré d'actions tout au long de leurs missions, fondé sur des outils et des méthodes, notamment le cycle PDCA (Plan-Do-Check-Act). Ce modèle permet de piloter les activités de manière efficace et rationnelle. Par l'application rigoureuse de ce modèle, le contrôle de gestion favorise la maîtrise et la réduction des coûts, renforce la pérennité de l'entreprise et instaurer une dynamique d'amélioration et d'optimisation continue.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

Chapitre 2 : Analyse du rôle du contrôle de gestion au sein de l'entreprise L'ENAC

Introduction

L'Entreprise Nationale de Canalisation compte parmi les principaux leaders dans la construction et l'installation des canalisations pour le transport d'hydrocarbures liquides et gazeux en Algérie.

Compte tenu de l'importance de ce secteur, elle doit allouer des ressources importantes pour la réalisation de ces projets, notamment en équipements lourds nécessitant des investissements élevés et une gestion rigoureuse. Cela impose à l'entreprise d'adopter une gestion stricte, fondé sur des approches méthodiques et des méthodes efficaces, afin d'assurer la performance, la rentabilité et la conformité des projets. Cela l'incite à s'efforcer de contrôler ses coûts afin de préserver ses bénéfices et d'améliorer ses marges.

Dans ce deuxième chapitre, nous allons présenter l'Entreprise Nationale de Canalisation (ENAC), ou nous avons effectué notre stage pratique d'une durée de deux mois.

Dans le passage de la théorique à la pratique, nous allons essayer d'analyser les techniques et pratiques mises en œuvre par le département du contrôle de gestion au sein de l'ENAC, dans l'objectif de maîtriser les coûts et d'améliorer les marges bénéficiaires.

Pour ce faire, nous allons structurer ce chapitre en deux sections, la première présente l'organisme d'accueil et ses différents La deuxième analyse les techniques utilisées par le département du contrôle de gestion et évalue leur efficacité en matière de réduction des coûts et d'amélioration des marges bénéficiaires de l'entreprise.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section, nous ferons une présentation générale sur l'Entreprise Nationale de Canalisation ou nous avons effectué notre stage pratique, puis une présentation organique de la direction Stratégie, Planification & Economie :

1-1- Présentation de l'établissement d'accueil

L'Entreprise Nationale de Canalisations (ENAC) figure parmi les principaux leaders du transport des hydrocarbures en Algérie, filiale à 100 % du groupe SONATRACH. Pionnière dans la construction de réseaux de transport d'hydrocarbures liquides et gazeux, ENAC dispose d'une expertise avérée en ingénierie, en pose de pipelines et en réalisation d'ouvrages annexes.

1-1-1- Crédit :⁶⁶

L'Entreprise Nationale de Canalisations "ENAC" est issue de la restructuration de SONATRACH et créée à partir du regroupement de la Direction Travaux et Construction (DTC) et la filiale ALEIP par Décret n° 81/175 du 1 Août 1981. Elle n'a été opérationnelle qu'à partir de Janvier 1984.

En juin 1999, elle a été transformée en société par actions (SPA) et devient filiale à 100% du Groupe SONATRACH, relevant du Holding SSPP « Services Para Pétroliers » et de l'Activité Amont.

L'ENAC a hérité d'un savoir-faire issu des anciennes structures de SONATRACH (DTC et ALCIP de 1967 à 1983), des grands projets qu'elle a réalisé (GG1 Ø42", GZ3 Ø42", GK2 Ø42", ART, OH3, OH4, et de tant d'autres), ainsi que de l'expertise d'ALEIP de 1975 à 1983 notamment dans le domaine de l'engineering et du contrôle qualité des travaux et de sa propre expérience acquise durant plus de trente années.

Ces atouts confortés par une expérience avérée dans l'international (Tchad, Tunisie, Inde) ont fait de l'Entreprise ENAC, un instrument privilégié, devenant, de par ses importantes potentialités, un acteur dynamique au service du Développement du Secteur de l'Energie et des Hydrocarbures au sein du Groupe SONATRACH.

⁶⁶ Document interne de l'entreprise.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

1-1-2- Missions⁶⁷

Elle assure les missions suivantes :

- ✓ L'engineering des canalisations du transport des Hydrocarbures liquides et gazeux. ;
- ✓ La réalisation, en EPC (Engineering, Procurement, Construction), des ouvrages de transport des hydrocarbures liquides et gazeux, tous diamètres confondus. ;
- ✓ La réalisation des collecteurs des puits producteurs d'hydrocarbures.
- ✓ La réalisation des installations de surface ;
- ✓ La réalisation, en EPC, des systèmes de protection cathodique des ouvrages de transport des hydrocarbures et des bacs de stockage ;
- ✓ La réfection et la réhabilitation des canalisations et des collecteurs en service, tout diamètres confondus ;
- ✓ La réhabilitation et la mise à niveau des systèmes de protection cathodique existants ;
- ✓ Le contrôle qualité des tubes, vannes, raccords et autres ;
- ✓ Le Contrôle Non Destructif (C.N.D) des soudures.

1-1-3- Présentation de l'organigramme de l'entreprise :⁶⁸

Pour assurer ses missions, l'organisation de l'ENAC s'articule autour de :

- Deux (02) Divisions Opérationnelles : (**Annexe N°1**)
 - La Division Etudes & Construction (DEC) : dont la principale mission est la réalisation des projets de l'entreprise et les études d'engineering.
 - Une Division logistique (DVL) : dont la principale mission est la satisfaction des projets en moyens matériels, en consommables et en prestations catering.
- Et neuf (09) structures fonctionnelles :
 - Direction Stratégie, Planification & Economie (DSPE),
 - Direction Management Intégré (DMI),
 - Direction de l'Audit Interne (DAI),
 - Direction des finances & comptabilité (DFC),
 - Direction des Ressources Humaines (DRH),

⁶⁷ Document interne de l'entreprise.

⁶⁸ Document interne de l'entreprise.

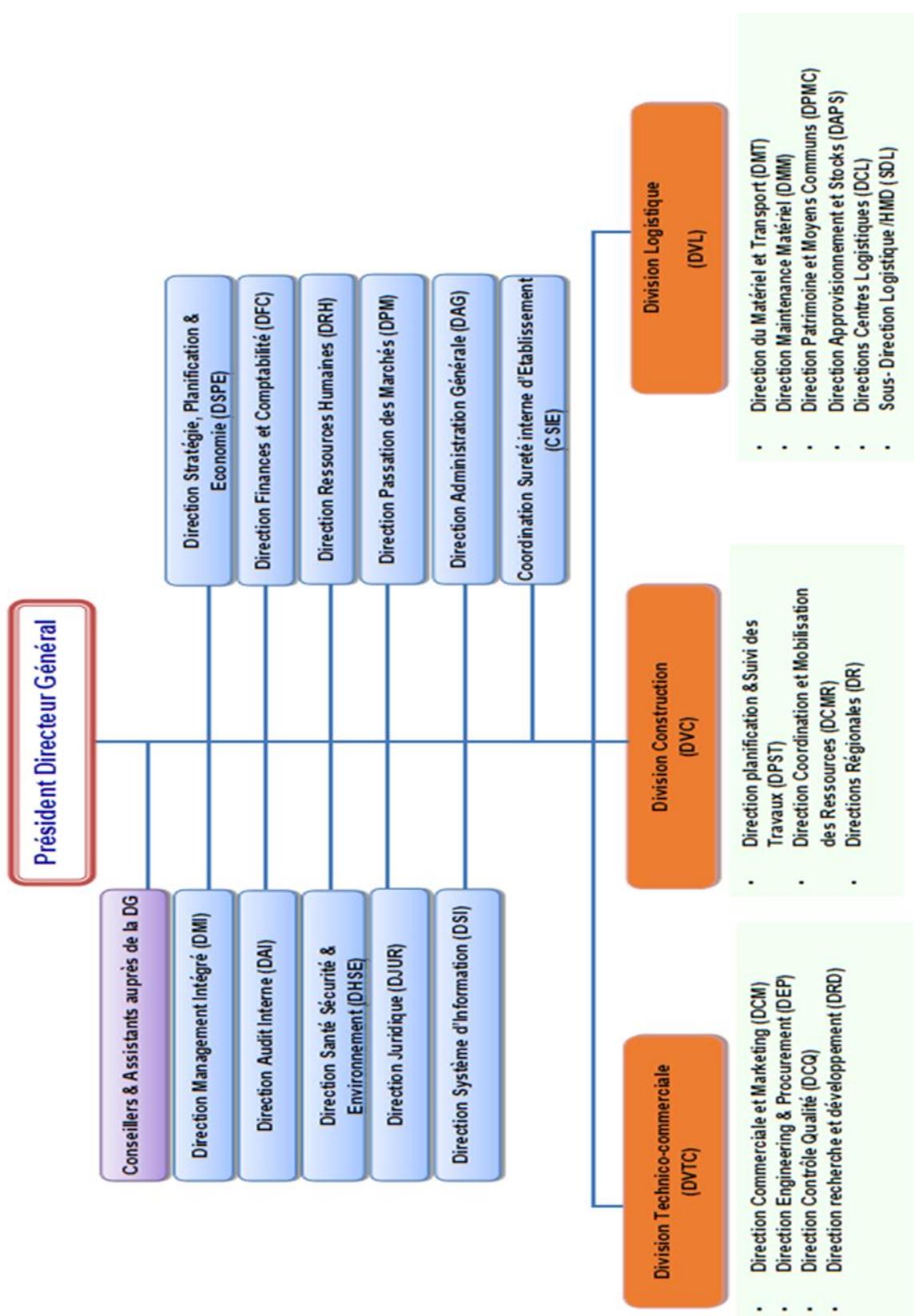
Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Direction de l'Administration Générale (DAG),
- Direction Juridique (DJU),
- Direction Santé, Sécurité & Environnement (HSE),
- Direction Commerciale (DCO),
- Une activité Sûreté Interne d'Etablissement (SIE),

Et un corps d'assistants, au niveau de la Direction Générale, pour prendre en charge la gestion des dossiers spécifiques.

Figure N° 2.1 : L'organigramme de l'ENAC

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC



Source : Document interne de l'entreprise

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

1-1-4- Ressources humaines :⁶⁹

La Ressource humaine est l'un des atouts majeurs dans le développement de l'Entreprise. Elle se compose de professionnels dans les métiers clés et de compétences au plan pluridisciplinaire.

L'effectif de l'ENAC est de 5 000 agents, répartis par catégorie socioprofessionnelle entre les cadres de 21 %, les agents de maîtrise de 29 % et les agents d'exécution de 50 %.

Un intérêt particulier est accordé à la formation de notre personnel qui s'inscrit directement avec les objectifs tracés par la politique actuelle de l'Entreprise, à savoir :

- ✓ La maîtrise des fonctions clés de l'activité de l'Entreprise notamment, l'engineering et les techniques de construction et de pose,
- ✓ La maîtrise du processus Achat/Approvisionnement,
- ✓ Le maintien de la certification au SMI. (**Système Management Intégré**)

1-1-5- Moyens matériels :⁷⁰

L'ENAC dispose d'un parc matériel, à fin 2020, de 2405 unités matérielles, répondant aux besoins de ses différentes activités, réparti par type et spécialité :

=> Matériels de Transport : 663

=> Engins de génie civil : 336

=> Matériels de Levage & manutention : 132

=> Équipements de production d'énergie : 433

=> Matériels spécifiques pipeline : 319

=> Auxiliaires : 522

1-1-6- Principaux projets réalisés par l'ENAC :⁷¹

-Le gazoduc GK2 Ø42" sur 575 km, de Hassi R'mel à Skikda.

-Le gazoduc GG1 Ø42" sur 437 km, de Hassi R'mel à Isser.

⁶⁹ Document interne de l'entreprise.

⁷⁰ Document interne de l'entreprise.

⁷¹ Document interne de l'entreprise.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Le gazoduc GZ3 Ø42" sur 290 km, partie Sud.
- L'oléoduc OH3 HBNS Ø30" sur 150 km, de Haoud El Hamra à Nezla.
- L'oléoduc OH4 HBNS Ø30" sur 168 km, de Haoud El Hamra à Nezla.
- L'oléoduc Skikda – BerrahaL (SKB) GPL Ø8" et MP 12" sur 160 km.
- L'oléoduc GPL ELR1 Ø24" sur 173 km, de Hassi Messaoud à Zelfana.
- Le gazoduc GR5 Ø48" sur 224 km, de Krechba à Hassi R'mel.
- Le gazoduc EGPDF Ø48" sur 103 km, de terminal départ El-Aricha au PC 01 El Ghor.
- Le Gazoduc ADRAR Ø28" sur 55 km du PK 39 au PK 94.
- Le Gazoduc BRN – MLE Ø16" sur 80 km du PK 00 au PK 80.
- Le gazoduc GR7 Ø48" sur 184 km du PC4 au PS 23 vers Hassi R'mel.
- Le réseau de collectes (zone sud) du projet Boosting Hssi R'mel phase 3.
- La canalisation Multi-Produits Skikda – Khroub – El Eulma (SKE) Ø16" sur 204 km.
- Le poste de coupure de la station SC5 du projet MEDGAZ GZ4 Ø48".
- Les ouvrages concentrés de la canalisation Multi-Produits Skikda – Khroub – El Eulma (SKE) Ø16".
- Le projet de développement des champs de TINRHERT vers Ohanet "First Gas" lot 2 :travaux de raccordement de Douze (12) puits.
- Les travaux de dédoublement des collectes de production de gaz du champ d'ALRAR – package 3, différents diamètres (du Ø3" à Ø24").
- Divers projets de raccordement des puits pour le compte de SONATRACH / Activité Exploration-Production au niveau du Sud et Grand Sud.
- La réhabilitation du :
 - Gazoduc RGZ3 lot 1 Ø42" sur 104 km, de Nador à Kenanda.
 - Gazoduc RGG1 Ø42" sur 103 km de Medjedel à Sid Aissa.
 - Oléoduc ROB1 Ø22" et 24" sur 174 km, de M'sila à Bejaia.
 - Gazoduc RGZ3 lot 2 Ø42" sur 117 km, de Kenanda à Arzew.

-L'ENAC a été le partenaire de SONELGАЗ dans la réalisation du Programme National Gaz (PNG), à travers la réalisation de différents ouvrages de transport et de distribution publique et antennes de gaz naturel, totalisant la pose de plus de 1200 Km de canalisations Ø 8" à 28", y compris la construction et la mise en service du :

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Gazoduc Rocade Est-Ouest (GREO) Ø28" - 100 km.
- Antenne gaz Touggourt – El Oued Ø16" – 96 Km.
- Antenne Gaz alimentation de la centrale électrique de Boutelilis (Oran) Ø 20" – 33 Km.

-Réalisation à l'étranger :

- Réalisation d'un Gazoduc de diamètre 20''/24'' d'une longueur de 70 Km de Tunis à Nabeul pour le compte de la Société Tunisienne de l'Electricité et du Gaz (STEG) en 1998 - 2000.
- Études de tracé du Gazoduc Trans-Maghrébin (Algérie - Tunisie - Libye) d'une longueur de 450 Km pour le compte de SONATRACH en 2004.
- Supervision des travaux de pose de canalisations au Tchad en 2000 - 2001.

1-1-7- Démarche QHSE-RS :⁷²

Certifié depuis 2008, l'amélioration de la performance et de l'efficacité du Système de Management Intégré de l'Entreprise ENAC est assurée en continu, avec l'adoption de la dernière version des normes internationales : pour la Qualité ISO 9001 : 2015, pour l'Environnement ISO 14001 : 2015, pour la Santé et Sécurité au Travail ISO 45001 : 2018, ainsi que l'engagement sociétal selon la norme ISO 26000 et une démarche d'accréditation selon la norme internationale ISO/CEI 17020 : 2012.

Aussi, l'entreprise s'est engagée dans le processus de lutte contre la corruption selon la norme ISO 37001, qui protégera l'entreprise des pratiques qui ne respectent pas la transparence et renforce la confiance entre l'ENAC et ses partenaires.

Dans sa volonté d'améliorer la Qualité de ses Produits et Services et ses principes de fonctionnement, l'Entreprise ENAC s'appuie sur son Système de Management Intégré. Elle prend en compte le contexte dans lequel elle évolue, les risques et opportunités jugées pertinentes et met en place les moyens nécessaires.

En outre, les progrès réalisés et les performances enregistrées par notre entreprise , trouveront leur pleine signification à la faveur de ce système dont le label inscrira l'Entreprise Nationale de Canalisations (ENAC/SPA) parmi les sociétés de niveau international dans le domaine de

⁷² Document interne de l'entreprise.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

pose de canalisations afin de fournir des prestations conformes et performantes, dans les délais et les coûts négociés et impliquer les collaborateurs et les amener vers l'excellence.

1-1-8- Domiciliation de la direction générale :

132, Rue de Tripoli - Hussein Dey - Alger
Tél. : 023 77 01 53/55/67 Fax : 023 77 01 46/63
Site Web : www.enac-dz.com
E-mail: contact@enac-dz.com

1-2- Présentation de la Direction Stratégie, Planification et Economie (DPSE):

Cette direction joue un rôle dans la définition des orientations stratégiques de l'entreprise, en assurant la cohérence de sa planification et en apportant un soutien aux instances décisionnelles dans les domaines économiques et organisationnels.

1-2-1- Organigramme de DPSE :

Organigramme de la Direction Stratégie, Planification et Economie (DSPE) :

- Département Etudes & Organisation (DORG)
- Département Planification & Contrôle de Gestion (DPCG)
- Département Comptabilité Analytique et Standardisation (DCAS)

Figure N° 2.2 : L'organigramme de DPSE



Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Source : Document interne de l'entreprise

1-2-2- Missions essentielles⁷³

La Direction Stratégie, Planification et Economie a pour missions de :

- Participer à l'élaboration de la stratégie globale de l'entreprise et assurer sa formalisation,
- Participer à la définition des objectifs de l'entreprise découlant de la stratégie globale et assurer leurs formalisations,
- Piloter et suivre les travaux destinés à tiers (Holding, Ministère, Groupe SONATRACH, ...),
- Formuler et recommander les politiques, les principes, les règles et les procédures devant régir les activités de l'entreprise en matière de planification, de prospection, d'organisation, d'informatique,
- Assister et conseiller la direction générale et les différentes structures en matière de contrôle de Gestion,
- Établir et contrôler les plans annuels et pluriannuels,
- Concevoir et mettre en place, en collaboration avec les structures concernées, un système de contrôle de gestion des activités de l'entreprise,
- Conduire les études nécessaires aux modifications et adaptations des structures d'organisation de l'entreprise rendues nécessaires par son développement et en assurer la formalisation,
- Assister et conseiller les structures de l'entreprise dans les domaines d'activité de la direction,
- Consolider, en collaboration avec les structures concernées, une banque de données pour l'Entreprise qui prendra en charge les différents domaines d'activités,
- Élaborer, en collaboration avec les structures concernées, les systèmes et des procédures de gestion nécessaires au fonctionnement des activités de l'entreprise,
- Élaborer et diffuser les décisions ayant trait au fonctionnement de l'entreprise.

⁷³ Document interne de l'entreprise.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

1-2-3- Département d'accueil Budget & Contrôle de Gestion (DBCG):⁷⁴

Dans cette présentation, nous concentrerons sur Département Planification & Contrôle de Gestion (DPCG).

Les responsabilités et les missions :

- Piloter l'élaboration, en collaboration avec les structures concernées, des plans pluriannuels de l'entreprise,
- Élaborer, en collaboration avec les structures concernées, la procédure budgétaire,
- Élaborer le budget de l'entreprise et à ce titre :
 - Lancer la campagne budgétaire,
 - Consolider les budgets des structures de l'entreprise,
 - Veiller à la conformité des indicateurs de mesure,
- Élaborer les canevas des tableaux de bord par activité et suivre leur réalisation,
- Comparer les réalisations aux prévisions établies et calculer les écarts,
- Analyser les écarts et évaluer les moyens à mettre en œuvre pour résorber les écarts négatifs,
- Analyser les actions correctives et formuler les recommandations.
- Assurer, en collaboration avec les structures concernées, la déglobalisation mensuelle du programme de productions,
- Assurer la consolidation et l'analyse des rapports de réalisation des structures,
- Concevoir, en collaboration avec les structures concernées, et mettre en œuvre un système d'évaluation du rendement des activités de l'entreprise et en assurer le suivi,
- Assurer l'établissement des statistiques sur la production, la maintenance, l'évolution de l'emploi, etc.,

⁷⁴ Document interne de l'entreprise.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

- Participer, en collaboration avec les structures concernées, à la conception et la mise en place d'une banque de données relatives aux activités de l'entreprise (informations financières, économiques, techniques, ...).
- Établir des rapports mensuels et un bilan annuel des activités du département et les transmettre à la hiérarchie.

Section 2 : Les pratiques du contrôle de gestion à réduire les coûts et l'améliorer les marges bénéficiaires à l'ENAC

Dans cette seconde section, nous analysons les mécanismes mis en œuvre par le département de contrôle de gestion au sein de l'ENAC, dans le but de maîtriser les coûts et d'améliorer les marges bénéficiaires.

Le contrôle de gestion joue un rôle stratégique dans l'optimisation des ressources, la surveillance des performances et l'alignement des actions avec les objectifs de rentabilité de l'entreprise. l'ENAC s'engage dans une démarche permanente d'amélioration de sa performance économique à travers une gestion rigoureuse de ses charges.

Cette section est divisée en deux sous-parties :

- La première (**2.1 – Le fonctionnement du département de contrôle de gestion**) présente les pratiques de gestion déployées à l'ENAC, en s'appuyant sur le modèle PDCA (Plan – Do – Check – Act).
- La seconde (**2.2 – L'efficacité des pratiques du contrôle de gestion en matière de réduction des coûts**) propose une étude qualitative, dans le but d'analyser l'impact réel des pratiques du contrôle de gestion sur la réduction des coûts et l'amélioration des marges bénéficiaires.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

2-1- Le fonctionnement du département planification et contrôle de gestion

La mission de contrôle de gestion au sein de l'ENAC est de piloter le processus de planification et d'assurer le suivi et contrôle des actions menées par les différents services avec la stratégie globale de l'entreprise, tout en maximisant sa performance. Bien que l'ENAC reste engagée dans une démarche constante de maîtrise et de réduction des coûts. Cette volonté vise à éliminer le gaspillage, réduire les dépenses inutiles, ainsi que l'amélioration de sa marge bénéficiaire.

Cette partie, présente les pratiques du contrôle de gestion au sein de l'ENAC à travers le cycle PDCA (Plan – Do – Check – Act), en expliquant chacune des phases pour comprendre comment ce département contribue à l'amélioration continue de la performance de l'entreprise et à la maîtrise des coûts.

2-1-1- Phase Plan (planification)⁷⁵

À l'ENAC, le contrôle de gestion représente une fonction essentielle et solidement intégrée dans les pratiques de management. Il participe activement à l'élaboration de la stratégie globale de l'entreprise, en veillant à sa formalisation et à sa déclinaison en objectifs clairs, de moyen à court terme. Ces objectifs sont traduits en plans annuels et pluriannuels, afin de faciliter leur mise en œuvre et d'assurer le suivi de leur exécution.

Au mois du Juillet de chaque année, une note d'orientation générale établit par la DPCG sur la base des orientations de PDG, marquant ainsi le lancement de la campagne budgétaire pour l'exercice qui suit selon les objectifs fixés à atteindre.

Cette note constitue un cadre de référence et d'orientation pour l'élaboration du plan annuel de l'année qui suit. À ce titre, l'ensemble des structures de l'entreprise est tenu de s'aligner sur la stratégie définie par la Direction Générale, en tenant compte les principaux axes stratégiques définis dans la note d'orientation, y compris la maîtrise des coûts de réalisation des projets et la réduction des différentes charges.

⁷⁵ Document interne de l'entreprise

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Cette campagne budgétaire concerne l'ensemble des structures et régions de l'entreprise qui sont tenues de déclarer et de transmettre leurs prévisions budgétaires, en précisant les réalisations attendues ainsi que les consommations prévues.

Chaque projet nécessite la mobilisation de ressources humaines, matérielles et logistiques, ce qui rend indispensable une optimisation rigoureuse des coûts dès la phase de planification. Des réunions d'arbitrage sont organisées avec l'ensemble des responsables de structures, afin de justifier chaque dépense prévue.

L'objectif est d'élaborer un budget global pour l'année suivante, en tenant compte des projets, des structures et des régions. Chaque budget est spécifique et doit correspondre aux prévisions de réalisation tout en prenant la consommation réelle. Il est strictement encadré : aucun dépassement n'est autorisé sauf justification validée par le département du contrôle de gestion.

Trois critères principaux guident la définition des objectifs :

- la qualité du produit,
- le respect des délais,
- la maîtrise des coûts.

On cherche à garantir la qualité dès le départ afin d'éviter des dépenses ultérieures liées aux retours, réparations ou reprises en cas d'insatisfaction du client. Le respect des délais est également primordial, car tout retard engendre des charges supplémentaires. L'objectif est de rester dans le cadrage des dépenses établi.

En tant que contrôleur de gestion, il s'agit de planifier dans une logique de rentabilité et d'efficience.

En fin de cette phase, un plan est établi et validé par la Direction Générale et sera diffusé à l'ensemble des structures, qui sera par la suite un référentiel de suivi dans la phase de réalisation.

Le maintien de la stratégie de réduction des charges, adoptée par l'entreprise en ce qui concerne les coûts de réalisation des projets, repose sur l'engagement d'actions d'optimisation, le renforcement du parc matériel et le respect des délais de réalisation. Cette stratégie s'inscrit dans une démarche de développement qui privilégie le recours à l'intégration nationale et la réduction des importations dans le strict respect des normes de la qualité et de construction dans un secteur exigeant.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Donc le département budget et contrôle de gestion (DBC) joue un rôle central dans la planification des projets, en déterminant les objectifs à atteindre, en évaluant les charges nécessaires, et en élaborant les budgets alloués aux différentes structures. Ces budgets sont finalisés à l'issue des réunions d'arbitrage organisées avec les responsables des différentes structures y compris les régions, projets, dans le but d'optimiser les délais de réalisation des projets et d'assurer une allocation efficiente des ressources.

2-1-2- Phase Do (suivi)

Cette phase correspond à la mise en œuvre concrète du plan établi lors de la phase de planification. Il s'agit de l'exécution des actions prévues par les différentes structures de l'entreprise, en mobilisant les ressources humaines, matérielles et financières nécessaires pour atteindre les objectifs fixés dès le départ.

Dans ce contexte, le département de contrôle de gestion consiste à suivre et à contrôler l'exécution du plan établi par les différentes structures de l'entreprise. L'objectif est de détecter rapidement tous les écarts éventuels entre les réalisations et les prévisions, afin d'agir rapidement.

Ce suivi s'effectue de manière périodique (journalier, hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle, semestrielle et annuelle), à travers l'utilisation des divers outils tels que les rapports d'activité périodiques, Visa budgétaire et Reporting :

2-1-2-1- Les outils utilisés dans cette phase⁷⁶

a- Les rapports d'activité périodiques

Les rapports d'activité périodiques sont des documents de suivi rédigés à un intervalle réguliers (journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel.).

Ils permettent au département de contrôle de gestion de suivre en temps réel l'avancement des projets, le niveau de consommation des ressources, ainsi que les écarts éventuels par rapport aux objectifs fixés, et d'intervenir en cas de dérive. Ces rapports facilitent ainsi la prise de

⁷⁶ Document interne de l'entreprise.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

décisions correctives à tous les niveaux de l'organisation , en vue d'une meilleure maîtrise des coûts.

❖ Le rapport journalier

Il rend compte de l'avancement quotidien des projets en termes de production (en chiffre d'affaires généré), de mobilisation des ressources et des contraintes rencontrées. Le département de contrôle de gestion s'appuie sur ce rapport pour comparer les réalisations aux prévisions, suivre le respect des délais et identifier les obstacles opérationnels afin de proposer rapidement des solutions adaptées. (**Annexe N°2**)

Grâce à ce suivi quotidien, le contrôle de gestion peut détecter immédiatement les pertes de productivité ou les retards, et mettre en place des ajustements pour éviter des surcoûts.

❖ Un rapport hebdomadaire

Ce document est une consolidation des rapports journaliers. Il fournit une vision synthétique de la performance hebdomadaire, utile pour le pilotage à court terme et pour ajuster rapidement les priorités opérationnelles.

❖ Un rapport mensuel

Il fournit un état détaillé des réalisations de l'ensemble des structures de l'entreprise (Production, HSE, Matériel, Ressources Humaines, Investissements, Stocks, Finances, etc.). Ce rapport permet de suivre l'exécution du plan d'investissement, d'évaluer le niveau de consommation des charges, de comparer les coûts réels aux prévisions, et d'identifier les centres de coûts à maîtriser. Il constitue une base d'analyse essentielle pour ajuster les prévisions budgétaires et mettre en œuvre des actions correctives ciblées.

❖ Un rapport trimestriel

Également appelé **note de conjoncture**, il est établi selon des canevas imposés par le ministère de l'énergie. Il fournit une synthèse en activité et comprend des données sur la production physique, les ressources humaines, les stocks, la trésorerie, les créances, les

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

investissements, etc. Ce rapport est destiné aux autorités de supervision, notamment le Ministère de l'Énergie et le Holding.

❖ Un rapport semestriel

Il constitue une consolidation des deux rapports trimestriels précédents. Ce rapport permet d'évaluer l'efficacité des plans d'action engagés en début d'année, de réajuster les affectations budgétaires en fonction des résultats obtenus, de rationaliser les dépenses pour le reste de l'exercice, et d'anticiper les ajustements nécessaires avant la clôture annuelle.

❖ Un rapport annuel

Aussi appelé **rapport de gestion**, il comprend la balance comptable, le bilan, le compte de résultat (TCR), ainsi qu'une analyse financière détaillée de l'exercice. Ce document stratégique met en évidence les marges bénéficiaires, les écarts budgétaires, les postes de surcoûts, ainsi que les leviers d'amélioration. Il constitue un outil essentiel pour anticiper les risques financiers et préparer efficacement le budget de l'année suivante.

Ainsi, le contrôle de gestion assure un suivi structuré et continu de la performance à travers ces différents rapports périodiques. Ce système permet de détecter les écarts budgétaires, d'en comprendre les causes, et d'alerter rapidement la direction générale. Le respect des délais de transmission des rapports par les contrôleurs de gestion est indispensable pour fournir à la direction une vision claire et actualisée de la situation financière et opérationnelle de l'entreprise, garantissant une meilleure réactivité et un pilotage efficace en matière de réduction des coûts.

b- Visa budgétaire

Le visa budgétaire est un mécanisme de validation préalable des dépenses. Avant toute dépense, les services concernés doivent soumettre une demande, qui est ensuite analysée et validée (ou refusée) par le département de contrôle de gestion.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Figure N° 2.3 : L'interface de Visa Budgétaire



Source : Document interne de l'entreprise

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Chaque demande de visa budgétaire doit inclure :

- Le budget alloué à la section concernée,
- Le montant à consommer,
- L'objet précis de la demande (achat, consommation, ou prestation de services),
- L'identifiant du projet concerné.

Le contrôle de gestion assure que la dépense est conforme au budget prévisionnel, il analyse le besoin exprimé à partir de sa fiche technique pour vérifier :

- Si le besoin est réel et prévu dans le budget initial,
- Si la quantité demandée est respectée et non disponible en stock,
- Si le prix proposé respecte les standards internes ou les références marché,
- Si l'achat est rentable, notamment en comparant le prix d'achat au prix de vente, en s'assurant la marge bénéficiaire.

Chaque dépense doit ainsi s'inscrire dans une logique de maîtrise des coûts et d'optimisation budgétaire.

Dans certains cas, une dépense peut être acceptée même si elle ne respecte pas entièrement les critères établis (par exemple, un achat hors plan). Toutefois, elle doit alors être justifiée par des pièces justificatives telles que des factures, devis, bons de commande, ou toute autre documentation attestant de sa nécessité.

Donc, le visa budgétaire constitue un outil de régulation essentiel pour éviter les dérapages budgétaires et maintenir les engagements financiers de l'entreprise dans les limites prévues.

c- Reporting

Le reporting est un outil de pilotage qui permet de collecter, analyser et présenter de manière synthétique les données financières et opérationnelles de l'entreprise. Il sert à informer la

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

direction sur l'état d'avancement des objectifs, à suivre l'évolution des indicateurs de performance, et à identifier les écarts par rapport aux prévisions.

Au sein de l'ENAC, le reporting est élaboré à différentes fréquences (hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle, etc.) en fonction des besoins de suivi en adoptant tous les structures (département, projet, région...) . Il s'appuie sur des tableaux de bord, des indicateurs clés de performance (KPI) et des analyses comparatives. Parmi les principaux KPI :

- Facteur travail (Frais de personnel/Valeur ajoutée).
- Productivité financière (Chiffre d'affaires/Coût de main d'œuvre).
- Rendement d'exploitation (Valeur ajoutée/Chiffre d'affaires).
- Marge commerciale (Résultat net / Chiffre d'affaires).

Le département de contrôle de gestion utilise le reporting pour :

- Surveiller les coûts par structure, région, projet,
- Évaluer la rentabilité des activités en comparant les budgets prévisionnels avec les résultats obtenus,
- Déetecter les anomalies ou les dépassements budgétaires,
- Proposer des mesures correctives adaptées pour revenir dans les limites prévues.

Grâce au reporting, l'entreprise peut prendre des décisions éclairées et rapides, en ciblant les postes de dépenses à rationaliser ou en réajustant les ressources vers les projets les plus rentables. Il s'agit d'un levier important pour améliorer la performance globale tout en garantissant une maîtrise rigoureuse des coûts.

2-1-3- Phase Check (évaluation)

Le contrôle de gestion assure une surveillance en temps réel de l'exécution des actions afin de s'assurer qu'elles progressent conformément aux attentes et aux objectifs fixés. En cas de divergence, il identifie et mesure les écarts entre les résultats obtenus et les prévisions.

Dans cette phase, le contrôle de gestion procède à une analyse approfondie en détectant les causes des écarts défavorables, dans le but d'ajuster la situation et de limiter les pertes économiques observées lors de la réalisation et du suivi. L'objectif est de proposer des actions

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

correctives ciblées permettant de réduire les coûts et d'améliorer l'efficacité opérationnelle, en identifiant avec précision les sources de surcoûts ou de dysfonctionnements.

L'analyse s'appuie sur des outils de pilotage tels que :

Les tableaux de bord,

Les KPI (indicateurs clés de performance),

Les analyses d'écart détaillées.

Ces instruments permettent au contrôle de gestion d'avoir une vision claire des dérives financières afin de formuler des recommandations concrètes pour optimiser les dépenses et maîtriser les coûts à tous les niveaux de l'organisation.

2-1-4- Phase Act (ajustement)

Une fois les causes identifiées, un plan d'action correctif est élaboré par le contrôleur de gestion et soumet aux structures concernées. Ce plan vise à corriger les dérives constatées et à prévenir leur réapparition, dans une logique de réduction durable des coûts.

Le plan d'action repose sur :

- Une exploitation des données des rapports d'activité périodiques,
- Une analyse des causes fondée sur les écarts budgétaires,
- Une capitalisation des retours d'expérience antérieure.

Le contrôle de gestion, dans cette phase, a pour mission de s'assurer que les plans d'action correctifs sont effectivement appliqués par les structures concernées, dans les délais impartis et avec les ressources disponibles et d'évaluer leur efficacité réelle sur le terrain à partir des résultats obtenus.

Deux situations peuvent alors se présenter :

- Si le plan d'action est efficace, il permet de corriger l'écart identifié, de résoudre le problème à l'origine du surcoût, et de réaligner les performances avec les objectifs fixés.
On parle alors d'un ajustement réussi, qui contribue directement à rattraper l'écart, à réduire les coûts, et à améliorer la rentabilité.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Si, en revanche, les écarts persistent malgré la mise en œuvre du plan, cela indique que les actions engagées ne sont pas adaptées ou bien sont inefficaces. Le contrôle de gestion procède alors à une analyse critique du plan initial, identifie les raisons de son inefficacité, puis élabore une nouvelle action corrective, plus ciblée et mieux ajustée au contexte opérationnel.

Ainsi, l'objectif de cette phase est de garantir l'atteinte des objectifs fixés, de corriger durablement les écarts constatés, et d'instaurer une démarche d'amélioration continue des performances, notamment en matière de maîtrise des coûts et d'optimisation des ressources.

2-1-5- Interprétation :

D'après l'entretien non directif mené avec les cadres du département de contrôle de gestion ainsi que l'exploitation de la documentation interne de l'entreprise (la note d'orientation générale de 2024, le plan annuel 2024, le budget de fonctionnement de l'exercice 2024, la note budgétaire 2024 et PMTE 2024- 2028 et le programme de management des risques et des opportunités du processus DPSE (**Annexe N°3**)), on peut dire que l'un des principaux objectifs du département contrôle de gestion est la réduction des couts. Ce qui est clairement visible dans les documents internes mentionnés ci-dessus, soulignant l'importance stratégique du contrôle des dépenses.

Cependant, malgré cette implication forte, il convient de noter que la mise en œuvre efficace de ces objectifs nécessite le recours à des outils technologiques adaptés, dont l'entreprise manque, ce qui limite la capacité de pilotage et de suivi. Par ailleurs, nous avons observé que les budgets sont présentés de manière globale et récapitulative, sans précision détaillée par période ou par projet. Cette approche, justifiée par le système de compensation actuellement en vigueur, peut nuire la performance individuelle et impacter négativement la marge bénéficiaire.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

2-2- L'efficacité des pratiques du contrôle de gestion en matière de réduction des coûts

2-2-1- Planification budgétaire et définition d'objectif de gestion pour l'exercice 2024

Pour l'exercice 2024, selon le TCR prévisionnel :

Tableau N° 2.1 : Compte de Résultats prévisionnels de l'exercice 2024

Comptes de résultats prévisionnels au 31 Décembre 2024 :

Désignation	2024	U : KDA %/CA
Production de l'exercice	42 827 911	/
Achats consommés	16 862 367	39%
Services	9 072 494	21%
Consommation de l'exercice	25 934 861	61%
Valeur ajoutée	16 893 050	39%
Charges de personnel	9 101 758	21%
Impôts et taxes	428 279	1%
Excédent brut de l'exploitation	7 363 013	17%
Dotations aux amortissements et provisions.	2 408 921	6%
Résultat opérationnel	4 954 092	12%

Source : Document interne de l'entreprise

Il est prévu un niveau de réalisation des principaux agrégats de gestion comme suit :

- Production valorisée : 42.828 Milliard de DA (Chiffre d'affaires)

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Valeur ajoutée : 16.893 Milliard de DA (39 % de la production valorisée)
- Résultat opérationnel : 4.954 Milliard de DA (12 % de la production valorisée)
- Résultat net : 4.211 Milliard de DA (10 % de la production valorisée)

Le montant des principales charges d'exploitation :

Charges d'exploitation est évalué à 35.037 Milliards de DA, détaillé comme suit :

- Les achats consommés : **16.862 Milliards de DA (39 % de la production valorisée)**
- Les services seront **9.072 Milliards de DA (21 % de la production valorisée)**
- Les charges de personnel seront de **9.102 Milliards de DA (21 % de la production valorisée)**

La réalisation de ce plan de charge nécessitera la mobilisation d'un ensemble de ressources(**Annexe N° 4**) :

- Un programme d'investissement arrêté à **4.581 Milliard de DA** ;
- Un plan d'approvisionnement de **14.197 Milliard de DA** pour la mise en place des contrats en consommables et procurment ;
- Une enveloppe budgétaire pour diverses prestations de services d'un montant de **15.831 Milliard de DA** ;
- Les charges de personnel de l'ordre de **9.102 Milliard de DA** ;
- Un plan de maintenance visant à rénover **192 équipements** de production et réparation des pannes.

Le plan de charge 2024 portera principalement sur :

- La pose de canalisation tout diamètres confondus ;
- La réalisation des projets en EPC ;
- Les travaux de collecte et les raccordements de puits ;

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Engineering, fourniture et supervision de la mise en place de protection de la cathodique ;
- La réalisation d'un important projet stratégique dans le secteur hydraulique rentant dans le cadre du plan de développement de l'entreprise et la diversification de l'activité.

Ce plan de charge sera réalisé avec les clients suivants :

SONATRACH 42 % AEC 54 % NAFTAL 0,4 %

Plan de charges 2024 détaillé par région :

Tableau N° 2.2 : Répartition de la production valorisée en région de l'exercice 2024

Région	Région de Hassi-Messaoud	Région Ouest	Région Est
Montant	8.999 milliards de DA	9.213 Milliards de DA	24.615 Milliards de DA

Source : élaboré par nous même à partir des données interne à l'entreprise

Ce tableau détaille la répartition de la production valorisée de l'exercice 2024 en région.

Le plan d'investissement de l'entreprise pour l'exercice 2024 prend en compte les orientations de la Direction Générale et la conjoncture économique, et est élaboré comme suit : (**Annexe N°5**)

- Minimiser le recours à la localisation du matériel ;
- Combler le déficit qui en résulte par les équipements proposés à la réforme ;
- Assurer la couverture des besoins logistiques pour les activités, Engineering, Campement, HSE, moyens généraux, système d'information...

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Le plan de maintenance 2024 de l'entreprise prend en charge l'entretien préventif du matériel (PEP) et la mise à niveau technique des équipements (RNT), pour éviter les pannes, réduire les coûts de réparation et améliorer la performance globale de ses projets.

- Programme d'entretien préventif du matériel (PEP)

Ce programme vise à éviter les pannes en entretenant régulièrement les équipements avant qu'ils ne tombent en panne. Il est basé sur des gammes d'entretien préventif (des procédures standardisées). Il est géré par les équipes de maintenance des projets et se concentre sur l'entretien préventif régulier et les petites réparations (appelées dépannages).

Le contrôle se fait sur la base des rapports de gestion (interventions, consommation de pièces, lubrifiants, etc.), des inspections sur les chantiers et des documents techniques des projets.

- Remise à Niveau Technique (RNT)

Ce programme vise à remettre à niveau les équipements (machines, outils, etc.) pour les rendre opérationnels et performants, a pour objectif 2024 de mettre à disposition **192 unités** matérielles. Selon 3 centres logistiques :

- Centres logistiques d'Ouamche pour 80 unités
- Centres logistiques de Djelfa pour 100 unités
- Centres logistiques de Ghardaïa pour 12 unités

Ces centres vont donc préparer et remettre en état les matériels pour qu'ils soient utilisés dans les projets.

Le niveau des effectifs à fin **2024** sera de **4 668 agents** pour un montant des charges de personnel est estimé à **9.102 Milliards de DA** tel que **90 Millions de DA** pour les besoins en formation.

Donc, les principaux indicateurs de gestion à suivre de **l'exercice 2024** :

- Production réalisée : production globale de 42.828 Milliard de DA.
- Charges :

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Les achats consommés : **16.862 Milliards de DA** (39 % de la production valorisée)
- Les services seront **9.072 Milliards de DA** (21 % de la production valorisée)
- Les charges de personnel seront de **9.102 Milliards de DA** (21 % de la production valorisée)
- **Valeur ajoutée** : sera **16.93 Milliards de DA** (39 % de la production valorisée)
- Résultat opérationnel : sera 4.954 Milliards de DA (12 % de la production valorisée)
- **Résultat net** : sera de **4.211 Milliards de DA** (sera 10 % de la production valorisée)

2-2-2- Le suivi budgétaire des dépenses à travers le mécanisme VISA Budgétaires :

Dans le cadre du suivi budgétaire des dépenses des structures, j'ai extrait quelques exemples de visas budgétaires traités au cours de l'exercice 2024. Voici quelques exemples :

Tableau N° 2.3 : Les visas budgétaires traités

N° Visa	Structure Emettrice	Désignation de l'achat	Montant	Date de traitement	Observation
1	DAG	Achat de deux 02 équipements de transmission	108 KDA	21/02/2024	Avis Défavorable : le montant estimé sur la demande du visa budget doit être en HT soit un montant de 91 KDA. (Annexe N°6)
2	DAG	Achat de deux 02 équipements de transmission	91 KDA	05/03/2024	Avis Favorable. (Annexe N°7)
3	DPMC	Prestation de restauration	341.640 KDA	11/06/2024	Avis Défavorable : le montant estimé doit se calculer sur la base d'un effectif moyen et non pas sur effectif maximum. (Annexe N°8)
4	DPMC	Prestation de	229.950	12/06/2024	Avis Favorable. (Annexe N°9)

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

		restauration	KDA		
5	DAP	PDR pour Matériel Spécifique	13.000 KDA	21/03/2024	Avis Défavorable : l'estimation du montant de l'achat de cette PDR dépasse largement le montant de l'acquisition de la machine de 176 % (acquisition 2005) il y a lieu de justifier cette réparation. (Annexe N°10)
6	DAP	Un (01) Rugosimètre	210 KDA	14/03/2024	Avis Défavorable : cet équipement est disponible au niveau du magasin siège gué de Constantine). (Annexe N°11)
1HP	DEN	Fournitures des équipements de vanneries	452.166 KDA	02/05/2024	Avis Favorable. (Annexe N°12)

Source : élaboré par nous même à partir des données interne à l'entreprise

Ce tableau récap quelques VISA Budgétaire de l'exercice 2024 que nous avons traités pour montrer la contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à travers le mécanisme visa budgétaire.

— **VISA N° 1** a été refusé en raison d'une erreur dans le montant estimé. Celui-ci a été comparé avec les données prévues dans le budget de fonctionnement, et un écart significatif a été constaté. Ce visa a donc été annulé et remplacé par **VISA N° 2**, réajusté conformément aux enveloppes budgétaires disponibles.

Montant initial (**Visa N° 1**) : 108 KDA

Montant ajusté (**Visa N° 2**) 91 KDA

→ Économie réalisée : 17 KDA

Cette intervention du contrôle de gestion a permis d'éviter un dépassement budgétaire injustifié, illustrant concrètement son rôle dans la régulation des dépenses et la maîtrise des coûts.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

— **Visa N° 3** a été refusé suite à l'analyse effectuée par le contrôle de gestion. Le montant global initialement prévu pour le service de restauration ne reflétait pas la réalité du projet. En effet, l'effectif du projet n'étant pas constant, « il augmente pendant les phases de forte activité et diminue à mesure que le chantier avance », le montant proposé reposait à tort sur un effectif stable tout au long de la période, ce qui risquait de générer des dépenses excessives.

Le contrôle de gestion a donc recommandé de recalculer le budget sur la base d'un effectif moyen, plus proche des besoins réels. Cette révision a permis d'ajuster la demande de manière plus cohérente avec l'évolution du projet.

Ainsi, **Visa N° 3** a été remplacé par **Visa N° 4**, avec une révision significative du montant :

Montant initial (**Visa n° 3**) : 341 640 KDA

Montant ajusté (**Visa n° 4**) : 229 950 KDA

→ Économie réalisée : 111 690 KDA

Cet écart reflète la contribution concrète du contrôle de gestion à la maîtrise des coûts et à l'optimisation des ressources au sein du projet.

— **VISA N° 5** concerne une demande de pièces de rechange destinées à la maintenance d'une machine. Cependant, après vérification, le contrôle de gestion a rejeté cette demande, car le montant de la pièce sollicitée représentait, **176 %** du coût d'acquisition initial de la machine.

Face à cet écart jugé excessif et incohérent, le contrôle de gestion a exigé une justification technique et financière de la part de la structure concernée (DAP), avant toute validation. Cette démarche vise à garantir une utilisation rationnelle des ressources, à éviter les dérives budgétaires, et à assurer une gestion rigoureuse des dépenses de maintenance.

— **VISA N° 6** a été refusé par le contrôle de gestion suite à l'analyse de la demande d'achat. En effet, il a été constaté que le besoin exprimé concernait un article déjà disponible dans un autre magasin de l'entreprise.

Plutôt que d'engager une nouvelle dépense, le contrôle de gestion a recommandé l'utilisation des stocks existants, soulignant qu'un nouvel achat risquait d'entraîner un sûr stock inutile ou une immobilisation de ressources non utilisées.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Cette intervention vise à optimiser la gestion des approvisionnements, à réduire les achats redondants, et à maîtriser les coûts d'exploitation de manière durable.

—**VISA N° 1 HP** concerne l'achat de fournitures des équipements destinés à être utilisés dans un nouveau projet. Cette demande n'avait pas été prévue lors de la planification budgétaire initiale, car le projet concerné n'était pas encore identifié au moment de l'estimation des besoins.

Malgré cette absence de prévision, le visa a été accordé, car ce besoin est directement lié à un projet hors plan désormais validé par la direction. Le contrôle de gestion a ainsi jugé la dépense justifiée et nécessaire pour accompagner de ce nouveau chantier.

Donc, cette analyse met en lumière l'impact concret du contrôle de gestion dans la rationalisation des dépenses. Grâce à un traitement rigoureux des demandes budgétaires, il parvient à détecter les anomalies, corriger les surévaluations et proposer des ajustements fondés sur des critères objectifs comme l'effectif réel, l'usage des ressources disponibles ou encore la cohérence économique des montants engagés. Ce rôle de régulation permet d'éviter les gaspillages, d'optimiser les achats, et de garantir que les ressources financières sont mobilisées uniquement lorsque cela est justifié. Ainsi, le contrôle de gestion contribue activement à la maîtrise des coûts et à la performance économique de l'entreprise, en veillant à l'alignement constant entre les besoins exprimés et les capacités réelles de l'organisation.

2-2-3- Identification des écarts de performance et l'analyse de leurs causes au premier trimestre 2024 :

Selon le rapport trimestriel du mois de Mars 2024, on constate que :

L'entreprise a enregistré un résultat net négatif au premier trimestre de l'exercice 2024, comme l'indique le TCR.

**Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à
L'ENAC**

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Tableau N° 2.4 : Compte de Résultat à fin Mars 2024

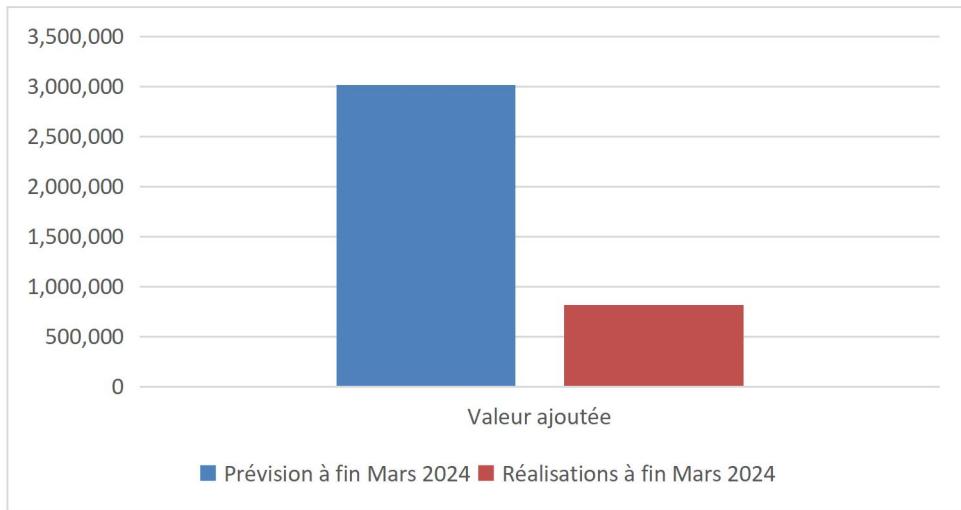
Compte	Désignation	Prévision à fin Mars 2024	Réalisations à fin Mars 2024	TRO%	Rappel réalisations fin Mars 2023
70	Production attachée	7 393 732	1 502 759	73%	2 490 263
72	Production stockée		3 919 073		2 366 917
70+72+74	Production de l'exercice	7 393 732	5 421 832	73%	4 857 180
60	Achats consommés	2 607 354	2 472 656	95%	714 725
61 et 62	Services	1 774 496	2 133 471	120%	1 397 664
60+61+62	Consommation de l'exercice	4 381 850	4 606 128	105%	2 112 390
PRO-CONS	Valeur ajoutée	3 011 882	815 704	27%	2 744 790
63	Charge du personnel	2 140 617	1 931 172	90%	1 669 458
64	Impôts et taxes	73 937	108 437	147%	97 144
VA-63-64	Excédent brut de l'exploitation (EBE)	797 328	-1 223 904	-154%	978 189
68	Dotations aux amortissements et provisions	567 230	519 192	92%	390 563
EBE+75-65+78-68	Résultat opérationnel	230 098	-1 743 096	-758%	587 626
	Résultat Net	177 175	-		452 472

Source : Document interne de l'entreprise

Un écart négatif a été constaté au niveau de la valeur ajoutée, évalué à **2 196 178 KDA** (valeur ajoutée réalisée 815 704 KDA – valeur ajoutée prévue 3 011 882 KDA) par rapport aux prévisions établies.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Figure N°2.4 : Valeur Ajoutée prévue et réalisée du mois de Mars 2024



Un écart significatif pour la valeur ajoutée pour le mois de mars 2024.

Cet écart est principalement dû à plusieurs facteurs :

- La non-réalisation de la production prévue durant cette période :

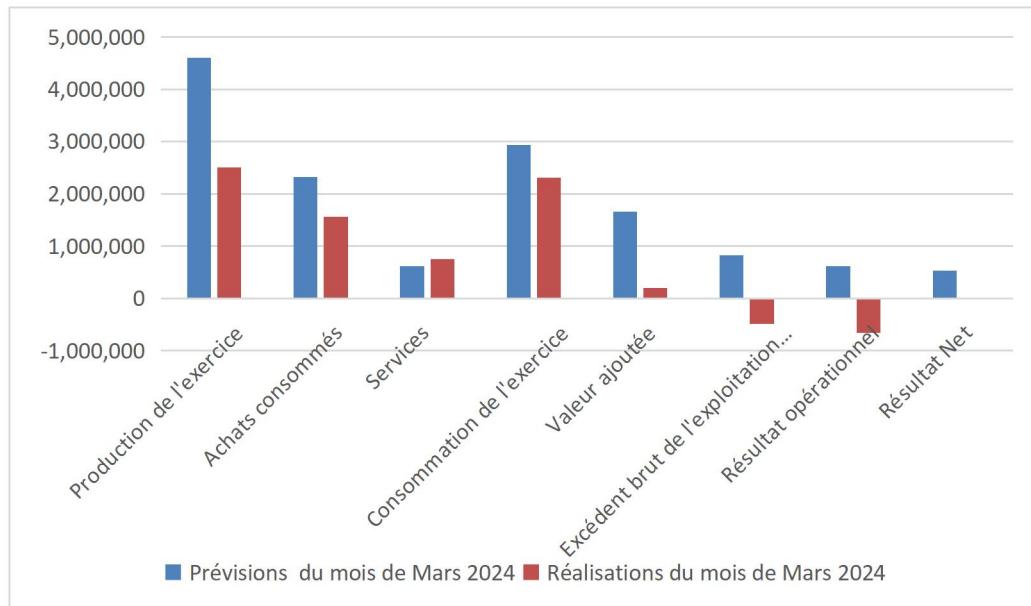
La production attendue s'élevait à **7 393 732 KDA**, tandis que la production réalisée n'a atteint que **5 421 832 KDA**. Cette faible cadence des travaux s'explique par (**Annexe N°13**) :

- Le retard dans l'élaboration et l'approbation des plans par le maître d'ouvrage (client) ;
 - Le retard dans l'acquisition des équipements nécessaires (procurement et fourniture) ;
 - Les oppositions des riverains (prioritaires des terrains) ;
 - Les intempéries enregistrées à ce trimestre ;
 - Une faible cadence des sous-traitants.
- Une surconsommation par rapport à la réalisation réelle :

La consommation de l'exercice prévisionnelle était de **4 381 850 KDA** pour une production de l'exercice prévisionnelle de **7 393 732 KDA**, tandis que la consommation réelle a atteint **4 606 128 KDA** pour une production réelle de **5 421 832 KDA**, soit une consommation supérieure pour une production moindre.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Figure N°2.5 : Comparaison des prévisions et réalisations du Compte de Résultat à fin Mars 2024



La production prévue n'a été atteinte qu'à environ la moitié, tandis que la consommation prévue a été presque entièrement engagée. Ce déséquilibre a directement impacté le résultat net, entraînant une performance négative.

2-2-3-1- Analyse les achats consommés :

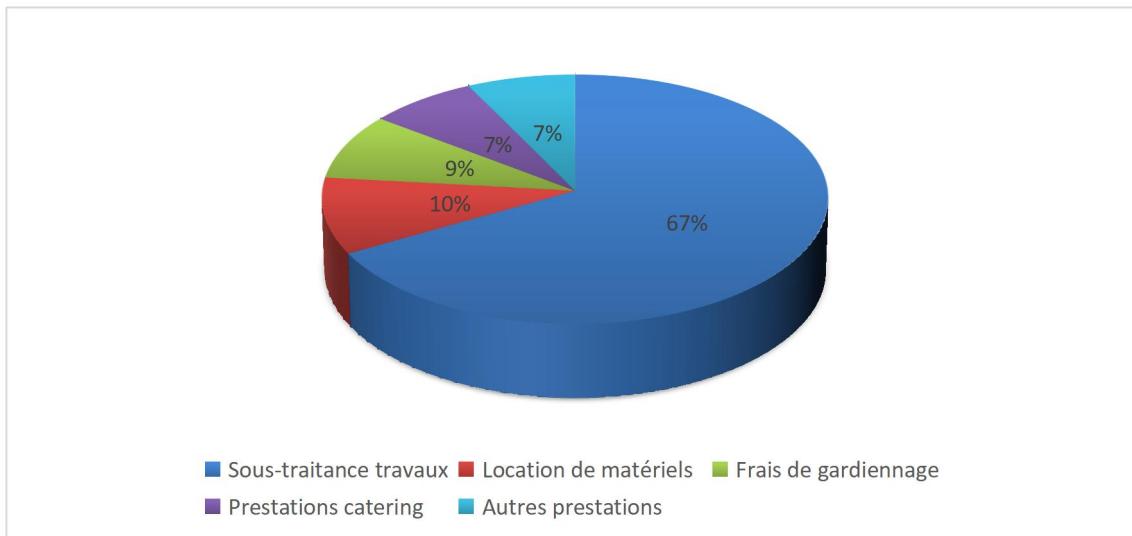
Les achats consommés s'élèvent à 2.473 Milliards de DA, représentant 35 % des charges, répartis comme suit (**Annexe N°14**) :

- Matières et fournitures : 291 Millions de DA ;
- Éléments incorporables à l'ouvrage : 1.911 Milliards de DA ;
- Pièces de rechange et pneumatique : 63 Milliards de DA ;
- Carburant et lubrifiant : 50 Millions de DA ;

Autres articles de fonctionnement(EPI, consommables informatiques, charges (énergie, eau)...): 157 Millions de DA.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

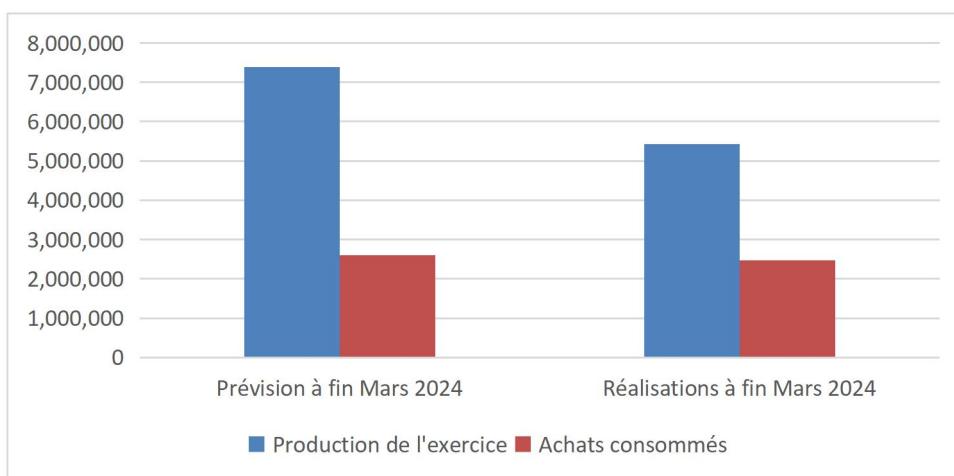
Figure N°2.6 : La répartition des achats consommés pour le mois de Mars 2024



La majorité des achats consommés représente d'éléments incorporables à l'ouvrage, pour un montant de 1.911 Milliards de DA.

Le ratio marge brut sur achat(achats consommés/Production totale) est de 46 % (2 472 656 KDA /5 421 832 KDA), Ce taux dépasse largement le seuil standard fixé à 20 % selon les standards interne de l'entreprise (**Annexe N°15**), ce qui représente un dépassement significatif des achats consommés.

Figure N°2.7 :Achats consommés par rapport au production totale pour le Mars 2024



Une surconsommation des achats consommés par rapport à la réalisation réelle avec la non-réalisation de la production prévue durant cette période.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

	Matières et fournitures + Pièces de rechange et pneumatique + Carburant et lubrifiant + Autres articles de fonctionnement
Ratio marge brute sur achat =	<hr/>
hors procurment	Production du mois de mars en prestation d'études externes et engineering et construction
	291 Millions DA + 63 Milliards DA + 50 Millions DA+157 Millions DA
Ratio marge brute sur achat =	<hr/>
hors procurment	18 300 KDA+109 600 KDA+ 4 237 751 KDA
Ratio marge brute sur achat hors procurment = 1,45 %	

Ce ratio reste relativement bas.

	Éléments incorporables à l'ouvrage
Ratio marge brute sur achat procurment =	<hr/>
	Production en Procurment
	1.911 Milliards de DA
Ratio marge brute sur achat procurment =	<hr/>
	1 056 181 KDA
Ratio marge brute sur achat procurment = 181 %	

Ce niveau de ration indique un dépassement important dans les éléments incorporables à l'ouvrage.

Donc le dépassement des achats consommés est dû à un dépassement en procurment.

Concernant la consommation de carburant et lubrifiant, le suivi est assuré trimestriellement selon un canevas rempli au niveau de chantier et un plan d'action (**Annexe N°16**) à suivre pour réduire leur consommation, pour un standard fixé de 50 Millions de DA par trimestre pour la consommation totale de l'entreprise. Ce plan a été établi à base des analyses des

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

causes de surconsommation des exercices précédentes, la cause c'était au niveau des bases qui utilisent des groupes électrogènes qui alimentent l'électricité et la mal utilisation des conducteurs aux engins et véhicules.

En cas de dépassement, les projets à forte consommation font l'objet d'une justification et l'avancement de plan d'action correctif à mis en œuvre.

a. Les causes de dépassement

Donc le dépassement des achats consommés est dû à un dépassement en procurment. Cette surconsommation est principalement attribuable au projet stratégique de l'UDEM (l'usine de dessalement d'eau de mer) de Béjaïa, lié au nouveau secteur hydraulique. Ce projet est de l'intérêt national, s'étale sur une période de 31 mois (de 2023 à 2025). Ce projet a rencontré des incidences ce qui explique cette surconsommation, à savoir :

- Manque de maîtrise de ce nouveau secteur : l'ENAC, n'ayant pas d'expérience dans le domaine d'hydraulique, a dû faire appel à un technologue pour s'occuper de la mobilisation de procurment de ce projet. Cette sous-traitance a engagé une augmentation significative des coûts, en raison de la marge appliquée par le technologue.
- Imprévus techniques en 2023 : un glissement de terrain a affecté la zone du chantier, causant des retards d'exécution. Ce contretemps a également perturbé le calendrier de livraison des fournitures, notamment a reporté la réception des équipements jusqu'en 2024 de ce fait la constatations de sa charge.

2-2-3-2 Analyse les services :

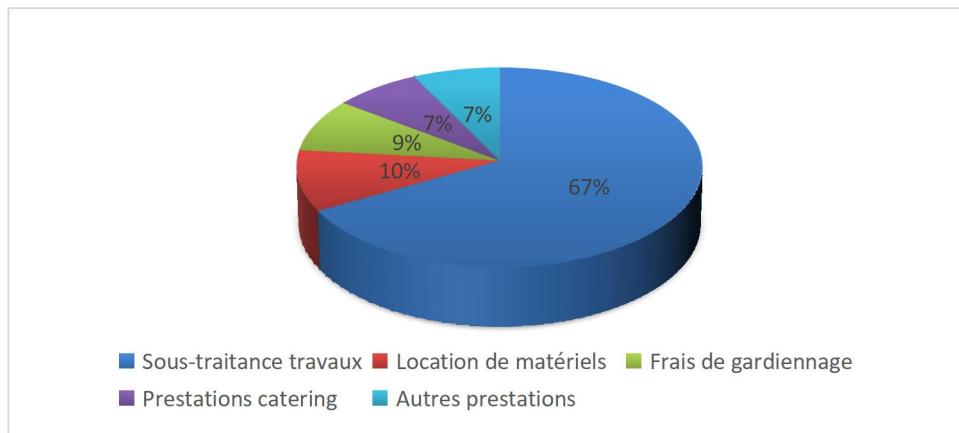
Les services s'élèvent à 2.133 Milliards de DA, représentant 30 % du total des charges. Les services sont détaillés comme suit (**Annexe N° 17**):

- Sous-traitance travaux : 1.427 Millions de DA, dont (UDEM Bejaia : 1.308 MDA);
- Location de matériels : 210 Millions de DA, dont (RGZ 02 : 55 MDA);
- Frais de gardiennage : 184 Millions de DA;

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

- Prestations catering : 157 Millions de DA;
- Autres prestations de fonctionnement liées aux centres logistique, siège et siège social (assurances (chantiers, automobiles...), téléphone, internet...) : 156 Millions de DA.

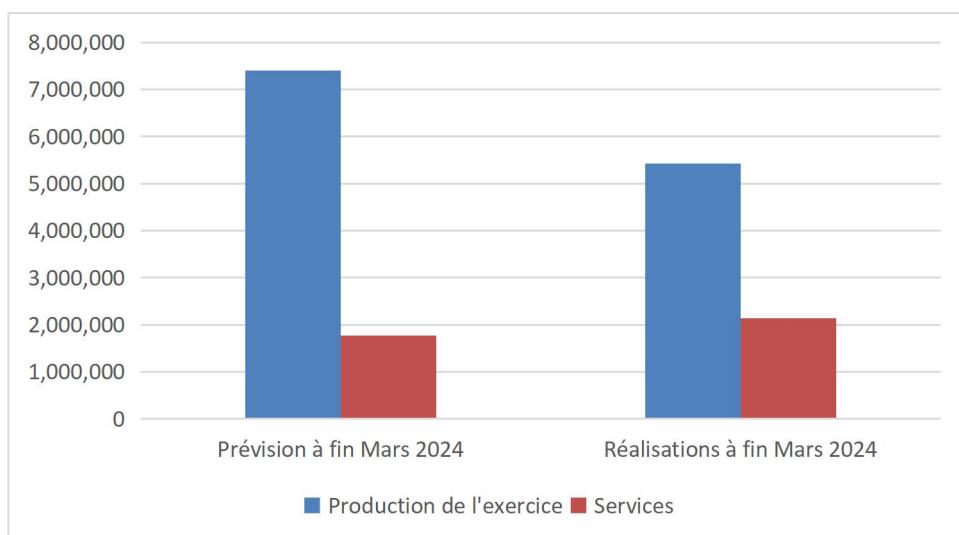
Figure N°2.8 : La répartition des services pour le mois de Mars 2024



La majorité des charges de services est constituée par la sous-traitance des travaux, pour un montant de 1.427 Millions de DA, dont (UDEM Bejaia : 1.308 MDA).

Le ratio marge brut service (service/Production totale) est de 39,35 % (133 471 KDA/3 421 832 KDA), largement supérieur au seuil recommandé de 22 %, traduisant un important dépassement.

Figure N°2.9 : Les services par rapport à la production totale pour le Mars 2024



Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Une surconsommation des services par rapport à la réalisation réelle avec la non-réalisation de la production prévue durant cette période.

Les causes de dépassement :

Ce dépassement est principalement dû à une augmentation importante dans la sous-traitance travaux et location des matériels à cause de (**Annexe N°18**) :

- La non-concrétisation du plan d'investissement, suite au blocage considérable des importations et non disponibilité dans le marché national.
- La maintenance des équipements n'a pas pu être assurée efficacement en raison de plusieurs contraintes : l'indisponibilité des pièces de rechange, le non-respect des entretiens périodiques, une mauvaise utilisation des engins (des trajets inadaptés pour les engins chenille), la vétusté du matériel (dont certains engins ont dépassé leur durée de vie optimale), ainsi que le manque de formation spécialisée des conducteurs.
- La mobilisation urgente de prestataire externe dans le cadre du projet stratégique UDEM (dessalement de l'eau de mer à Béjaïa), le projet soumis à des délais stricts. Manque de moyens et d'expérience interne suffisante, le recours à la sous-traitance était inévitable pour garantir le respect des délais contractuels.
- Des surcoûts imprévus liés à l'instabilité du terrain, ayant nécessité des travaux supplémentaires pour stabiliser l'assiette du projet.

2-2-4- Plan d'action correctif face aux écarts de gestion constatés pour le premier trimestre mars 2024

Le plan d'action correctif proposée pour corriger les dérives constatées :

- La mise en place et suivi d'un planning pour l'ensemble des sous-traitants, avec des mises à jour régulières assurées par les responsables projets.
- Renforcement de l'approvisionnement en fournitures dans les délais impartis, afin d'éviter les interruptions de chantier.
- Acquisition anticipée des pièces de rechange essentielles pour assurer la maintenance préventive des matériels.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

- La concrétisation de plan d'investissement pour réduire les charges de location et de sous-traitance.
- Intégration contractuelle d'un avenant avec le client, dans le but de couvrir les coûts et les imprévus liés aux travaux supplémentaires ou aux conditions géotechniques du terrain.

2-2-5- Analyse de la performance après mise en œuvre des actions correctives en fin juin 2024

Selon le rapport trimestriel et le TCR du mois de Juin 2024

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Tableau N° 2.5 : Compte de Résultat à fin Juin 2024

Compte	Désignation	Prévisions du 1 ^{er} semestre 2024	Réalisations du 1 ^{er} semestre 2024	TRO%	Rappel réalisations du 1 ^{er} semestre 2023
70	Production attachée	19 467 904	12 343 808	-	8 247 141
72	Production stockée		6 327 601		3 134 020
70+72+74	Production de l'exercice	19 467 904	18 671 409	96%	11 381 161
60	Achats consommés	7 238 639	7 029 486	97%	2 166 367
61 et 62	Services	5 256 334	5 833 943	111%	2 942 148
60+61+62	Consommation de l'exercice	12 494 973	12 863 429	103%	5 108 515
PRO-CONS	Valeur ajoutée	6 972 931	5 807 980	83%	6 272 646
63	Charge du personnel	4 109 197	3 394 620	83%	3 289 744
64	Impôts et taxes	389 358	373 428	96%	227 623
VA-63-64	Excédent brut de l'exploitation (EBE)	2 474 375	2 039 932	82%	2 755 279
68	Dotations aux amortissements et provisions	1 169 461	1 038 383	89%	975 970
EBE+75-65+78-68	Résultat opérationnel	1 484 915	1 001 549	67%	1 779 309

Sou

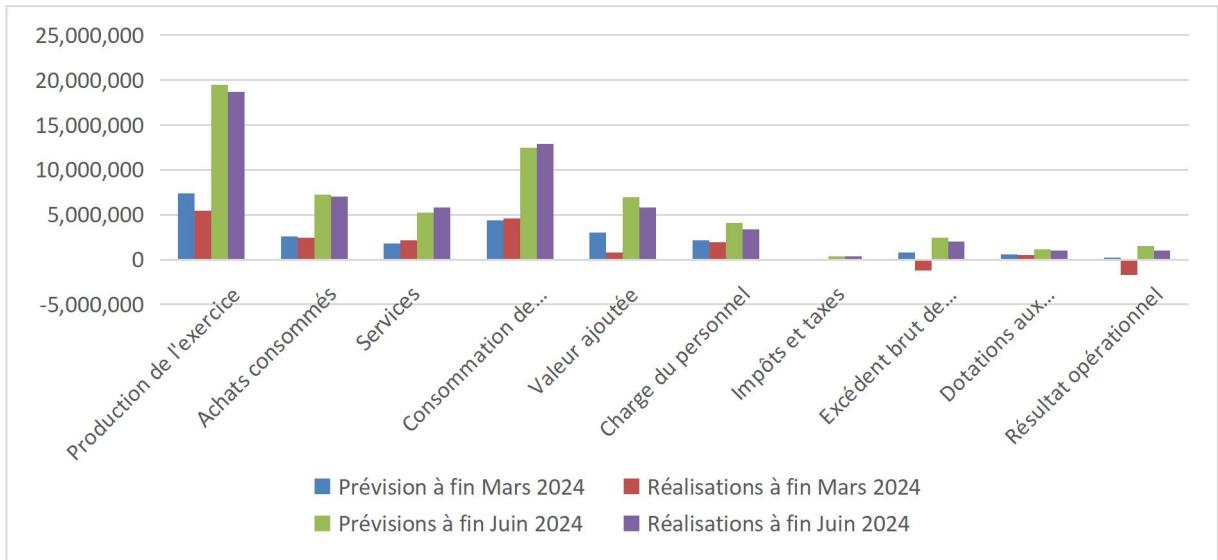
rce : document interne de l'entreprise

On constate que :

L'entreprise a enregistré un résultat opérationnel positif 1 001 549 KDA, comme l'indique le TCR. Elle a pu couvrir la perte du premier trimestre et dégager un bénéfice de plus de 1 001 549 KDA.

Figure N°2.10 :Comparaison du Compte de résultat entre fin Mars et fin Juin 2024

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC



Le graphe met en évidence une amélioration progressive de la performance budgétaire entre mars et juin 2024, une réduction significative des écarts entre prévisions et réalisations, et un redressement du résultat opérationnel qui devient excédentaire en juin 2024 (+ 1 001 549 KDA).

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Tableau N° 2.6 : Evolution des indicateurs de performance économique entre fin mars et fin juin 2024

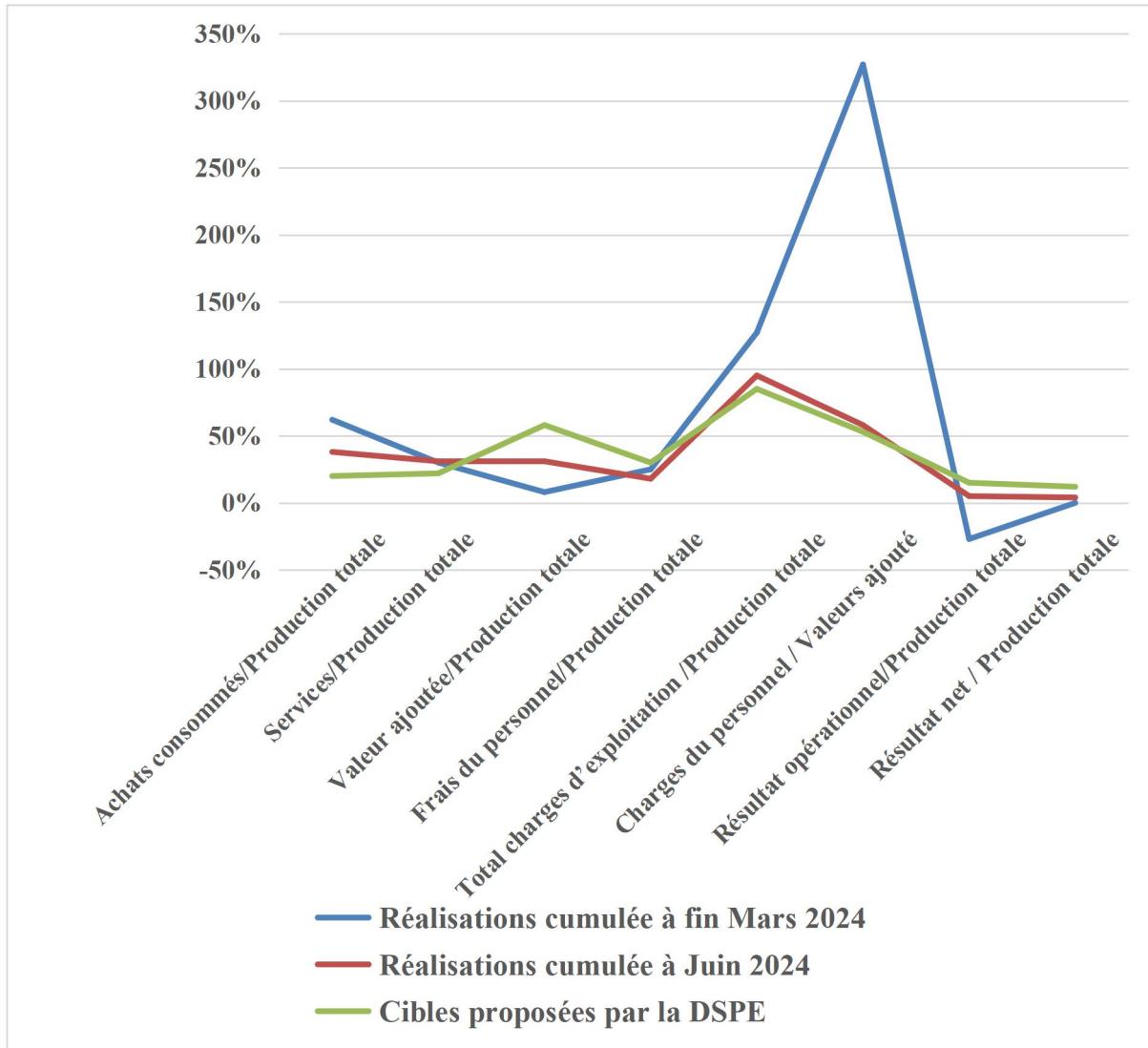
Ratios	Réalisations cumulée à fin Mars 2024	Réalisations cumulée à Juin 2024	Cibles proposées par la DSPE
Achats consommés/Production totale	62%	38%	≤ 20%
Services/Production totale	30%	31%	≤ 22%
Valeur ajoutée/Production totale	8%	31%	≥ 58%
Frais du personnel/Production totale	25%	18%	≤ 30 %
Total charges d'exploitation /Production totale	127%	95%	≤ 85%
Charges du personnel / Valeurs ajouté	327%	58%	≤ 53%
Résultat opérationnel/Production totale	-27%	5%	≥ 15%
Résultat net / Production totale	-	4	≥ 12%

Source : Document interne à l'entreprise

Le tableau suivant présente une comparaison des indicateurs de performance liés aux coûts et à la rentabilité, observés à deux moments de l'année 2024 (fin mars et fin juin), en les comparant aux cibles proposées par la DPSE.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Figure N°2.11 : Evolution des indicateurs de performance économique entre fin mars et fin juin 2024



Le graphe suivant présente une comparaison des indicateurs de performance liés aux coûts et à la rentabilité, observés à deux moments de l'année 2024 (fin mars et fin juin), en les comparant aux cibles définies par la DPSE. Il ressort que les réalisations cumulées à fin juin se rapprochent davantage des cibles, contrairement à celles enregistrées à fin mars.

- **Le ratio achats consommés/production totale :**

Ce ratio indique combien l'entreprise dépense en achats consommés pour générer sa production.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Dans ce cas, ce ratio est passé de 62 % au mois de mars à 38 % au mois de juin, ce qui reflète un effort clair de réduction des coûts d'approvisionnement. Toutefois, bien que cette évolution soit positive, la cible de 20 % n'est pas encore atteinte, ce qui indique la nécessité d'une amélioration continue.

- **Le ratio services/production totale :**

Ce ratio indique combien l'entreprise dépense en services pour générer sa production.

La part des services par rapport à la production a légèrement augmenté, passant de 30 % au mois de mars à 31 % au mois de juin, s'éloignant à cible ($\leq 22 \%$). Ce dépassement s'explique principalement par une augmentation importante du recours à la sous-traitance des travaux et à la location de matériels. Cette situation met en évidence la nécessité de renforcer les compétences internes, notamment par la formation des équipes, afin de réduire la dépendance aux prestataires externes et de mieux maîtriser les coûts.

- **Le ratio valeur ajoutée/production totale :**

Ce ratio permet de mesurer la richesse réellement créée par l'entreprise à partir de son activité de production, après la déduction des consommations intermédiaires.

Dans notre cas, la valeur ajoutée progresse fortement de 8 % au mois de mars à 31 % au mois de juin, traduisant une meilleure capacité de l'entreprise à créer de la richesse. Toutefois, la cible de 58 % n'a pas été atteinte.

- **Le ratio charge personnel/production totale :**

Ce ratio mesure combien l'entreprise dépense en salaires et en charges sociales pour produire une unité de valeur. Dans ce cas, les charges de personnel sont maîtrisées, en passant de 25 % au mois de mars à 18 % au mois de juin de la production, en dessous de la cible de 30 %. Cela reflète une gestion rigoureuse de la masse salariale en cohérence avec les objectifs fixés.

- **Le ratio charge totale d'exploitation/production totale :**

Ce ratio mesure combien l'entreprise dépense pour produire. Ce ratio montre que la charge totale d'exploitation, bien qu'environ supérieure à la cible (95 % > 85 %), a diminué de manière notable de 127 % au mois de mars à 95 % au mois de Juin. Cela

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

indique une tendance positive à la réduction globale des charges d'exploitation et une amélioration de l'efficience globale.

- **Le ratio le résultat opérationnel/production totale :**

Ce ratio montre combien l'entreprise génère de profit opérationnel par unité de production réalisée. Dans ce cas, le résultat opérationnel devient positif, passant d'une perte de 27 % au mois de mars à un gain de 5 % au mois de juin, bien que la cible de 15 % n'est pas encore atteinte. Cela reflète un redressement significatif de la rentabilité et montre que l'entreprise a réussi à maîtriser juste une partie de ses charges d'exploitation.

- **Le ratio le résultat net/production totale :**

Ce ratio mesure la rentabilité nette d'une entreprise par rapport à sa production globale. Dans ce cas, le résultat net devient positif, passant un gain de 4 % au mois de juin, bien que la cible de 12 % n'est pas encore atteinte.

En résumé, l'analyse montre une tendance encourageante de réduction des coûts et l'amélioration de performance, particulièrement en matière de réduction des achats consommés, des charges de personnel, des charges d'exploitation et d'amélioration du résultat opérationnel et net. Bien que les niveaux cibles ne soient pas encore atteints pour plusieurs indicateurs, cela souligne la nécessité une amélioration continue. Les évolutions constatées entre fin mars et fin juin 2024 démontrent l'efficacité progressive des actions correctives, probablement liées aux pratiques de contrôle de gestion mises en place.

2-2-6- Analyse de l'efficacité des pratiques ce département de contrôle de gestion

Selon la carte d'identité processus Stratégie, planification et économie, on mesure leur efficacité en réduction des coûts selon des indicateurs de performance de surveillance et mesure du processus.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Tableau N° 2.7 : Indicateur de performance du processus de contrôle de gestion dans le cadre de l'évaluation de son efficacité en matière de réduction des coûts

N°	Objectif	Indicateur	Formule de calcul	Cible	Indicateur fin 2024
1	Mise en place de la Stratégie Globale de l'Entreprise	Etablissement du plan (n+1) et PMTE (n+5) dans le délai requis	/	100 %	100 %
2	Suivi le budget global de l'entreprise	Taux de consommation du budget globale	Budget consommé globale (y compris hors plan)/ Budget total prévu(Annexe N° 19)	$\leq 100 \%$	219 %
3	Suivi de Budget planifier de l'Entreprise	Taux de consommation de budget planifié	Budget consommé pour les actions prévu /Budget prévu(Annexe N° 19)	$\leq 100 \%$	87 %
4	Mesure le respect des marges par projets	Taux de respect des marges par projet	Nombre des principaux projets avec marges / Nombre total des principaux projets (Annexe N° 20)	100 %	60 %
5	Mesure le taux de la marge globale de l'entreprise	Marge opérationnelle	Résultat opérationnel / Prix de vente (CA) (d'après le TCR de Décembre 2024)	$\geq 15 \%$	13,65%
6	Assurer l'analyse des données, le contrôle de gestion et élaborer le bilan périodique	Etablissement des rapports périodiques dans les délais requis.	Réalisé / prévu	/	100 %

Source : élaboré par nous même à partir des données interne à l'entreprise

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à L'ENAC

Le tableau présenté regroupe les principaux indicateurs de performance du processus de contrôle de gestion, dans le cadre de l'évaluation de son efficacité en matière de réduction des coûts.

Ce tableau constitue une synthèse des indicateurs de performance élaborés afin d'évaluer la contribution du contrôle de gestion à la maîtrise des coûts et à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Interprétation des résultats

L'indicateur N° 1 : Etablissement du plan (n+1) et PMTE (n+5) dans le délai requis, affiche un taux de réalisation de 100 % à la clôture de l'exercice 2024.

Cela traduit une maîtrise rigoureuse du processus de planification stratégique, permettant de formaliser les orientations annuelles et pluriannuelles de l'entreprise conformément aux directives de la direction Générale.

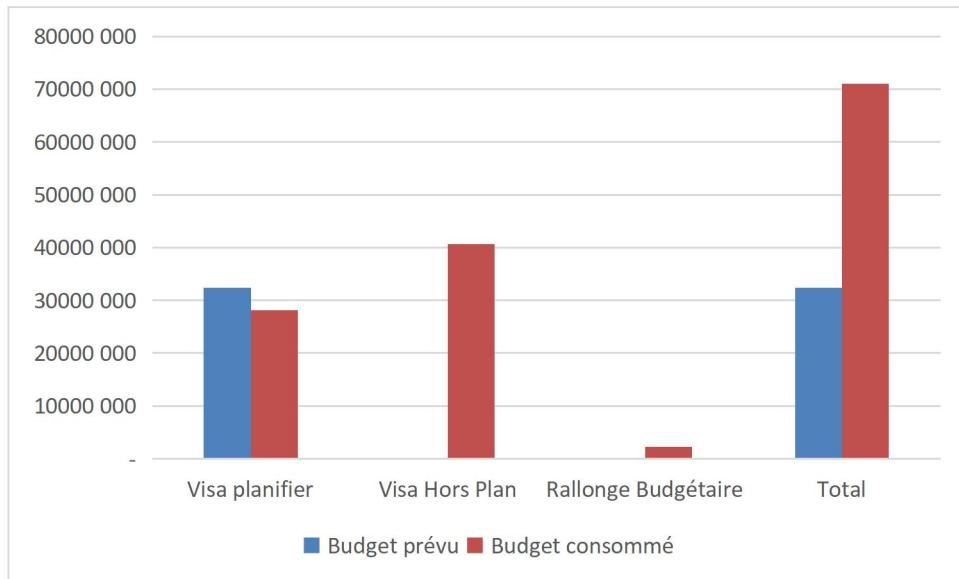
Cet alignement stratégique favorise une meilleure coordination des départements et limite les risques de dérive budgétaire liés aux retards de planification.

L'indicateur N° 2 : Taux de consommation du budget globale s'élève à 219 %, ce qui signifie que l'entreprise a consommé plus du double de son budget prévisionnel. Cette situation reflète un dépassement significatif de budget, est principalement due à l'exécution de projets hors plan (non-planifier).

L'indicateur N° 3 : Taux de consommation de budget planifié s'élève à 87 %, ce qui signifie que l'entreprise a dépensé 87 % du budget alloué aux actions prévues. Ce résultat est en dessous de la cible de 100 %, ce qui signifie que le budget alloué aux projets planifiés a été respecté, sans prise en compte des dépenses hors plan.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

Figure N°2.12 : Consommation du budget de l'exercice 2024.



Le budget de l'exercice 2024 n'a pas été respecté à cause de visa hors plan et des rallongements budgétaires. Bien que le budget alloué aux projets planifiés a été respecté.

L'indicateur N° 4 : Taux de respect des marges par projet affiche un niveau de réalisation de 60 % à la clôture d'exercice 2024, ce qui montre une insuffisance de maîtrise dans le pilotage des projets. Ce résultat peut s'expliquer par des difficultés rencontrées lors de la réalisation, des imprévus non anticipés ou encore une sous-estimation initiale des délais, des coûts et des marges (il est important de noter que ces projets n'étaient pas encore terminés à la clôture ce qui limite la lecture complète de leur performance financière.).

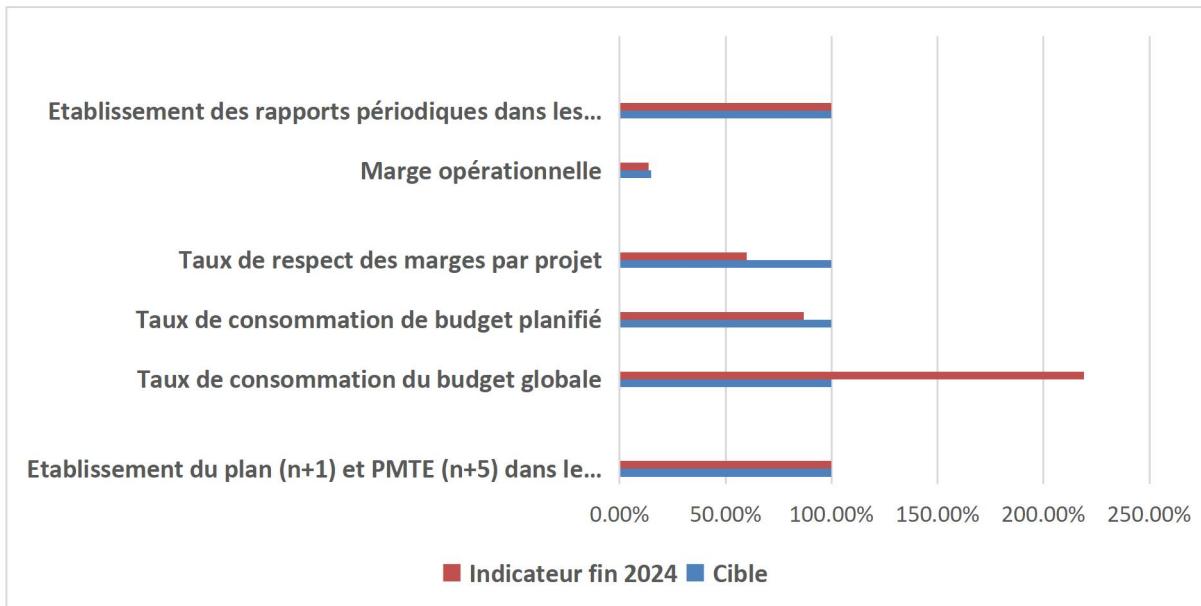
L'indicateur N° 5 : La marge opérationnelle atteinte de 13,65 %, est légèrement en dessous de la cible fixée à 15 %. Cela traduit une rentabilité positive, mais insuffisante. Cette situation est due à une maîtrise insuffisante des charges d'exploitation (procurement, la sous-traitance des travaux et location matériel) et des imprévus non anticipés.

Dons, il est nécessaire de renforcer les efforts de rationalisation des charges ou d'ajuster le prix de vente afin d'atteindre la cible fixée.

L'indicateur N° 6 : Etablissement des rapports périodiques dans les délais requis, affiche un taux de réalisation de 100 %. Ce qui traduit une parfaite conformité au calendrier reporting, cela montre l'efficacité de ce département en matière d'élaboration et diffusion de l'information à la direction générale.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

Figure N°2.13 : Indicateur de performance du processus de contrôle de gestion



Ce graphe visualise les données du tableau N° 2.4 : Indicateur de performance du processus de contrôle de gestion dans le cadre de l'évaluation de son efficacité en matière de réduction des coûts. Ce graphe montre que l'établissement du plan annuel lors de la phase de planification a été réalisé dans les délais requis, de même que l'établissement des rapports périodiques destinés à informer la direction générale sur la situation de l'entreprise. Il montre également que le budget alloué aux actions prévues a été respecté. Cependant, le budget global n'a pas été respecté, en raison de visas et de projets hors plan (ce qui justifie ce dépassement). En ce qui concerne la rentabilité, la marge des principaux projets n'a été respectée que pour 60 % d'entre eux, tandis que la marge opérationnelle globale de l'entreprise, bien que positive, reste en dessous de la cible.

2-2-7- Synthèse :

L'analyse des indicateurs de performance, liés à la planification, à la consommation budgétaire, à la rentabilité des projets et à la production des rapports périodiques, indique que l'efficacité du contrôle de gestion en matière de réduction des coûts et d'amélioration des marges bénéficiaires reste insuffisante et nécessite d'amélioration.

La planification budgétaire a été réalisée de manière rigoureuse : le plan annuel de l'exercice 2024, le budget de fonctionnement de l'exercice 2024 et la note budgétaire 2024 ont été élaborés dans les délais requis (avant initiation de l'exercice 2024). Cela témoigne d'une

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des couts à L'ENAC

capacité organisationnelle solide et d'une bonne coordination interservices, constituant ainsi une base favorable à l'alignement stratégique et à la maîtrise des dérives budgétaires.

Le budget alloué aux projets planifiés a été maîtrisé, ce qui indique une capacité à respecter les enveloppes prévues. Cependant, cette rigueur est partiellement annulée par la surconsommation du budget global, due à la validation et à réalisation des projets non planifiés. Ce dysfonctionnement réduit l'efficacité du contrôle de gestion dans la maîtrise globale des dépenses.

La marge opérationnelle globale, bien que positive (13,65 %), reste encore insatisfaisante (en dessous de la cible fixée de 15 %), en raison d'un pilotage insuffisant des charges d'exploitation, particulièrement sur les postes de procurment, sous-traitance et location de matériel, souvent impactés par des imprévus non budgétés et non anticipés.

Enfin, l'élaboration régulière des rapports périodiques dans les délais requis confirme le bon fonctionnement du système de reporting et la diffusion régulière de l'information à la direction générale.

Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC

Conclusion

Le présent chapitre nous a permis de prendre connaissance de l'Entreprise National de Canalisation et de son environnement. Nous avons également présenté le système de contrôle de gestion au sein de l'ENAC, ainsi que ses principales pratiques.

Le processus de contrôle de gestion occupe une place centrale au sein de l'ENAC. Il vise à garantir l'alignement entre les objectifs fixés aux résultats obtenus, tout en assurant le respect du cadrage budgétaire établi. L'un des objectifs majeurs que ce système cherche à atteindre est la maîtrise des coûts. Pour y parvenir, l'entreprise a défini plusieurs axes stratégiques, notamment :

- Le renforcement des matériaux à travers des investissements, ainsi que la réparation et l'entretien des équipements et matérielles existants, afin de réduire les charges de location matérielle et de sous-traitance travaux.
- La clôture des projets dans les délais requis, en veillant à une planification rigoureuse et à la mobilisation des ressources adéquates, dans le but d'éviter les surcoûts liés aux retards.

Cependant, la mise en œuvre de ces stratégies a été confrontée à plusieurs contraintes imprévues au cours de l'exercice. Parmi celles-ci, on peut citer :

- Un blocage considérable des importations, couplé à l'indisponibilité de matériels et de certaines pièces de rechange sur le marché, ayant freiné la réalisation du plan d'investissement et le programme de maintenance.
- L'instabilité du terrain sur un chantier, ayant engendré une augmentation significative des charges liées à la location matérielle et au recours à la sous-traitance travaux pour pallier les difficultés rencontrées.

Ces événements ont entravé l'atteinte des objectifs de réduction des coûts. Néanmoins, malgré ces aléas, le contrôle de gestion a pu jouer pleinement son rôle d'ajustement et d'accompagnement, en veillant à maintenir une cohérence globale entre les objectifs définis et les résultats effectivement atteints.

Conclusion générale

Le sujet exploré dans ce mémoire porte sur le rôle du contrôle de gestion dans la réduction des coûts et l'amélioration des marges bénéficiaires, en se basant sur une étude de cas spécifique menée au sein de l'Entreprise National de Canalisation. Nous avons analysé le fonctionnement du contrôle de gestion au sein de l'entreprise, ainsi leur efficacité dans la réduction des coûts afin d'améliorer sa marge bénéficiaire.

Nous avons effectué ce travail afin de pouvoir répondre à la problématique suivante :

« Comment le contrôle de gestion, à travers l'application du cycle PDCA, contribue-t-il à réduire les coûts et à optimiser la marge bénéficiaire ? »

Notre travail était structuré en deux parties distinctes : une partie théorique dans le premier chapitre et une partie pratique dans le second.

Nous avons commencé la partie théorique par aborder le cadre conceptuel du contrôle de gestion, en mettant en évidence ses outils et leurs fonctions. Ceux-ci principalement à renforcer l'alignement entre la vision stratégique de l'entreprise et ses objectifs opérationnels. Il permet ainsi de piloter ses différentes activités en s'appuyant sur un ensemble d'outils et de méthodes contribuant à améliorer la lisibilité, l'efficacité et l'efficience.

Nous avons conclu cette partie en mettant en lumière le rôle central du contrôle de gestion dans la maîtrise et la réduction des coûts, en nous appuyant sur le modèle PDCA, un outil d'amélioration continue basée sur le principe de répétition comprenant quatre étapes : la planification, l'exécution, l'évaluation et l'ajustement permanent des opérations.

Pour répondre à notre problématique principale, nous avons consacré le deuxième chapitre de notre étude à l'analyse des techniques de contrôle de gestion utilisées au sein de l'ENAC, afin d'identifier les sources d'économie et d'optimiser la rentabilité.

L'objectif de cette étude a été atteint grâce aux observations réalisées durant la période de stage, des documents internes, et des entretiens non-directifs menés avec les contrôleurs de gestion. Ces méthodes ont permis de collecter des informations pour tester et vérifier les hypothèses formulées au départ d'où :

➤ Nous confirmons la première hypothèse qui stipule que le contrôle de gestion, en s'appuyant sur le cycle PDCA, contribue à la maîtrise et à la réduction des coûts au sein de l'entreprise malgré ce reste insuffisant. Cela se vérifie par sa capacité à assurer une cohérence

Conclusion générale :

entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, en intervenant à chaque phase de cycle PDCA.
À travers ces fonctions, il joue un rôle essentiel dans :

- La prévention des surcoûts injustifiés,
- L'affectation optimale des ressources disponibles,
- Le maintien de la cohérence entre les dépenses engagées et les besoins réels.

➤ Nous confirmons la deuxième hypothèse, selon laquelle des techniques spécifiques de contrôle de gestion sont appliquées à chaque phase du cycle PDCA afin de réduire les coûts.
Cette hypothèse est justifiée par l'application des techniques suivantes :

-Plan (planifier) : Le cadrage budgétaire dès la phase de planification, à travers des réunions d'arbitrage mené par le département contrôle de gestion avec l'ensemble des responsables de structures, afin de justifier chaque dépense prévisionnelle.

-Do (suivie) : La validation préalable des dépenses par l'analyse des besoins exprimés, à travers le mécanisme VISA Budgétaire.

-Check (contrôler) : L'analyse approfondie des charges pour détecter les causes des écarts.

-Act (ajuster) : la proposition des plans d'actions correctifs afin de rationaliser les charges, ainsi assurer leurs mises en œuvre par les structures concernées.

➤ Nous confirmons la troisième hypothèse qui suppose que l'entreprise intègre un dispositif spécifique au sein du processus de contrôle de gestion afin de réduire ses coûts.

Cela est justifié par l'existence de la plateforme VISA Budgétaire, un outil de validation préalable des dépenses, couplé à l'analyse des écarts liés aux traitements des quelques VISA Budgétaires. Ce dispositif constitue un outil de régulation budgétaire essentiel, permettant d'éviter les dérapages budgétaires et de maintenir les engagements financiers de l'entreprise dans les limites prévues.

Synthèse des principaux résultats :

Les résultats de cette étude soulignent la contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts et l'amélioration des marges bénéficiaires au sein de l'ENAC.

Tout d'abord, le contrôle de gestion intervient dès la phase de planification, en participant à la définition de la stratégie de l'entreprise ainsi qu'à l'évaluation précise des charges nécessaires. Il s'appuie sur une répartition rigoureuse des ressources humaines, matérielles et financières

Conclusion générale :

entre les différentes entités de l'entreprise, afin d'élaborer les budgets alloués aux structures concernées.

Ensuite, au cours de la phase d'exécution, il veille au suivi rigoureux et périodique de l'exécution des plans d'action établis lors de la phase de planification. Il s'assure en la cohérence entre les actions menées par les différentes structures de l'entreprise et les objectifs fixés à travers des rapports d'activité périodiques et l'utilisation du mécanisme budgétaire VISA Budgétaires, outil central dans la validation des dépenses.

Dans la phase d'évaluation, le contrôle de gestion permet de détecter les écarts entre les réalisations et les prévisions, d'en analyser les causes des écarts défavorables en s'appuyant sur les tableaux de bord et l'analyse détaillé des écarts.

Enfin, lors de la phase d'ajustement, il joue un rôle crucial en assurant la mise en œuvre des actions correctives pertinentes, visant à corriger la divergence observée et à réaligner les opérations avec les objectifs initiaux.

Donc, le contrôle de gestion agit comme un garant du respect des limites budgétaires, de l'optimisation des ressources et du bon déroulement des activités dans les délais impartis, afin de prévenir toute dérive susceptible des surcoûts.

Cependant, la mise en œuvre du contrôle de gestion au sein de l'ENAC rencontre certaines difficultés. L'un des plus significatifs réside dans le manque d'information en temps réel sur les coûts au niveau des chantiers. En effet, la déclaration des charges repose sur des rapports mensuels, parfois imprécis ou biaisés. Cette pratique nuit à la fiabilité de l'analyse effectuée par les contrôleurs de gestion, et par conséquent, à la pertinence des décisions prises.

Malgré ces limites, le contrôle de gestion a permis à l'ENAC d'améliorer sa performance globale, de mieux maîtriser ses budgets et d'optimiser sa gestion financière. En intervenant de manière permanente avec l'ensemble des membres de l'organisation pour collecter les informations nécessaires au pilotage. En parallèle, l'un des axes stratégiques envisagés par l'entreprise consiste en la mise en place d'un ERP (un système d'information intégré), visant à digitaliser les processus et à améliorer la fiabilité ainsi que la réactivité du suivi budgétaire et financier.

Conclusion générale :

Propositions :

Au vu de ce qui précède concernant la contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts et l'amélioration des marges bénéficiaires, nous pouvons formuler des propositions suivantes :

- Mettre en place un dispositif de contrôle des coûts dédié au niveau des chantiers, à travers l'utilisation de fiches de suivi hebdomadaire ou de tableaux Excel structuré. Ce système permettrait d'assurer un suivi rigoureux, fiable et en temps réel des coûts engagés. Il offrirait une meilleure visibilité des dépenses opérationnelles sur le terrain et de fournirait au contrôleur de gestion des données précises et actualisées, essentielles à une prise de décision éclairée.
- Adopter une solution de reporting dynamique via Power BI, en remplacement de l'usage exclusif d'Excel, afin de renforcer l'analyse budgétaire et le suivi des coûts. Cet outil offre une visualisation claire et rapide des écarts, un suivi en temps réel des indicateurs de performance, ainsi un gain de temps significatif dans la production des rapports et les analyses comparatives.

Difficultés rencontrées :

Durant la réalisation de notre travail, nous avons rencontré quelques obstacles, notamment :

- Au début du stage pratique, la majorité des contrôleurs de gestion étaient occupés par leurs tâches et ne pouvaient pas consacrer suffisamment de temps à notre étude.
- Notre étude s'est basée sur des entretiens et des observations qualitatives, ce qui peut limiter la généralisation des résultats. Les points de vue et les expériences personnelles peuvent différer d'un cas à l'autre, et une approche quantitative pourrait offrir des résultats plus objectifs et quantifiables.

Perspectives de recherche :

A la fin de ce travail, nous encourageons les futurs chercheurs à approfondir ce thème à travers :

- Mener une étude similaire au sein d'une entreprise ayant déjà intégré un système ERP dans ses processus, afin d'évaluer son impact sur le pilotage des coûts.
- Réaliser une recherche comparative entre le secteur public et le secteur privé pour analyser les différences d'approche en matière de contrôle de gestion.

Conclusion générale :

- Explorer la complémentarité entre le contrôle de gestion et l'audit interne dans la maîtrise budgétaire.

Bibliographie

Bibliographie

Les ouvrages

- 1) ALAZARD, C., & SÉPARI, S. (2013). *DCG 11 – Contrôle de gestion : Manuel et applications.* Paris: Dunod.
- 2) Alcouffe, S., Boitier , M., Rivière , A., & Villesèque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure : industrie, grande distribution, banque.* Paris: Dunod.
- 3) Augé , B., Naro, G., & Vernhet, A. (2013). *Mini manuel de Comptabilité de Gestion.* Paris: Dunod.
- 4) Baratay, C., & Monaco , L. (2017). *Les Carrés DCG 11 - Contrôle de gestion .* France: Gualino éditeur, Lextenso éditions.
- 5) Béatrice, & Grandguillot, F. (2014). *L'essentiel de la comptabilité de gestion.* Issy-les-Moulineaux: Gualino éditeur, Lextenso éditions.
- 6) Béatrice, & Grandguillot, F. (2018). *L'essentiel du Contrôle de gestion.* Issy-les-Moulineaux: Gualino éditeur, Lextenso éditions.
- 7) Berland, N., & Simon, F.-X. (2010). *Le contrôle de gestion en mouvement :État de l'art et meilleures pratiques.* paris: Éditions d'Organisation – Groupe Eyrolles.
- 8) BSCOS, & MENDOZA. (1994). *Le management de la performance.* Paris: Edition comptable Maleseherbes.
- 9) BRUEL, O. (2005). *Politique d'achat et gestion des approvisionnements.* Paris: Edition DUNOD, 2ème édition.
- 10) Cavélius, F., & Bonneault, P. (2016). *comptabilité de gestion et pilotage des coûts.* edition person.
- 11) Coucourceux, M., & Cuyaubère, T. (2017). *Contrôle de gestion 4e édition.* Paris: Nathan.
- 12) Djerbi, Z. D. (2020). *Contrôle de gestion.* Paris: Dunod.
- 13) Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). *Contrôle de Gestion.* Paris: Dunod.
- 14) Doriath , B., Lozato, M., Mendes , P., & Nicolle, P. (2008). *Comptabilité et gestion des organismes.* Paris: Dunod.
- 15) DORIATH, B. (2008). *Contrôle de gestion en 20 fiches.* Paris: Dunod .
- 16) FABRE, P., SÉPARI, S., SOLLE, G., CHARRIER, H., & THOMAS, C. (2014). *Management et contrôle de gestion.* Paris: Dunod.
- 17) GRANDGUILLOT, F., & BEATRICE. (2015/2016). *Introduction à la comptabilité.* France: Gualino, Lextenso éditions.
- 18) Jacquet, T., & Milkoff, R. (2007). *Comptabilité de gestion : Analyse et maîtrise des coûts (2° éd.).* Paris: Dareios & Pearson Education France.
- 19) LOCHARD. (1998). *la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité .* Paris: Edition d'Organisation.
- 20) Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., Chiapello, È., Michel, D., & Solé, A. (2008). *Le Contrôle de Gestion : Organisation, outils et pratiques.* Paris: Dunod.
- 21) LORINO , P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance.* France: 3eme Édition d'organisation.
- 22) MELYON(G). (2001). *Comptabilité Analytique 2ème édition .* Paris: Bréal, Collection Lexifac.
- 23) MELYON, G., & Raimbourg, P. (2004). *COMPTABILITE ANALYTIQUE 3e.* Paris: Bréal.
- 24) Mendoza, C., Cauvin, E., Delmond, M.-H., Dobler, P., Malleret, V., & Zilberberg, E. (2009). *Coûts et décisions.* Paris: Gualino-Lextenso éd.
- 25) MERSEREAU, A. (1998). *LA GESTION DE LA REDUCTION DES COUTS, Thèse de Doctorat.* Paris: UNIVERSITE DE PARIS IX DAUPHINE.
- 26) SAVALL, H., & ZARDET, V. (2015). *Maîtriser les coûts et performances cachés.* Paris: édition ECONOMICA,6ème édition..
- 27) سلام، محمد محمود. (2000). محاسبة التكاليف: المبادئ العلمية والعملية. القاهرة: دار النهضة العربية.

Bibliographie

Les rapports

- 1) RADJAA, S., & RIACHE , A. (2019). *Impact de la gestion des coûts sur la performance de l'entreprise* . ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE;Contrôle de gestion.
- 2) Rafik, A. (2024). *Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance CAS : Tableau de bord de la SONATRACH*. Master en Sciences de Gestion, Audit et Contrôle de Gestion.

Thèses universitaires

- 1) BOURICHE , M. (2019). *Les politique de réduction des coûts*. Algérie: Thèse de Doctorat, Université de Batna 1.
- 2) Fateh, S. (2015). *Thèse de Doctorat:ROLE DU SYSTEME INTEGRE DE GESTION DES COUTS DANS LA MESURE DE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LA PRISE DE DECISION* . UNIVERSITE M'HAMED BOUGARA-BOUMERDES.

Les sites web

- 1) (s.d.). Récupéré sur <https://ds.univ-oran2.dz:8443/bitstream/123456789/6276/1/cours%20complet-1.pdf>
- 2) (2025, 03 09). Récupéré sur <https://controle2gestion.net/calcul-du-cout-complet/>

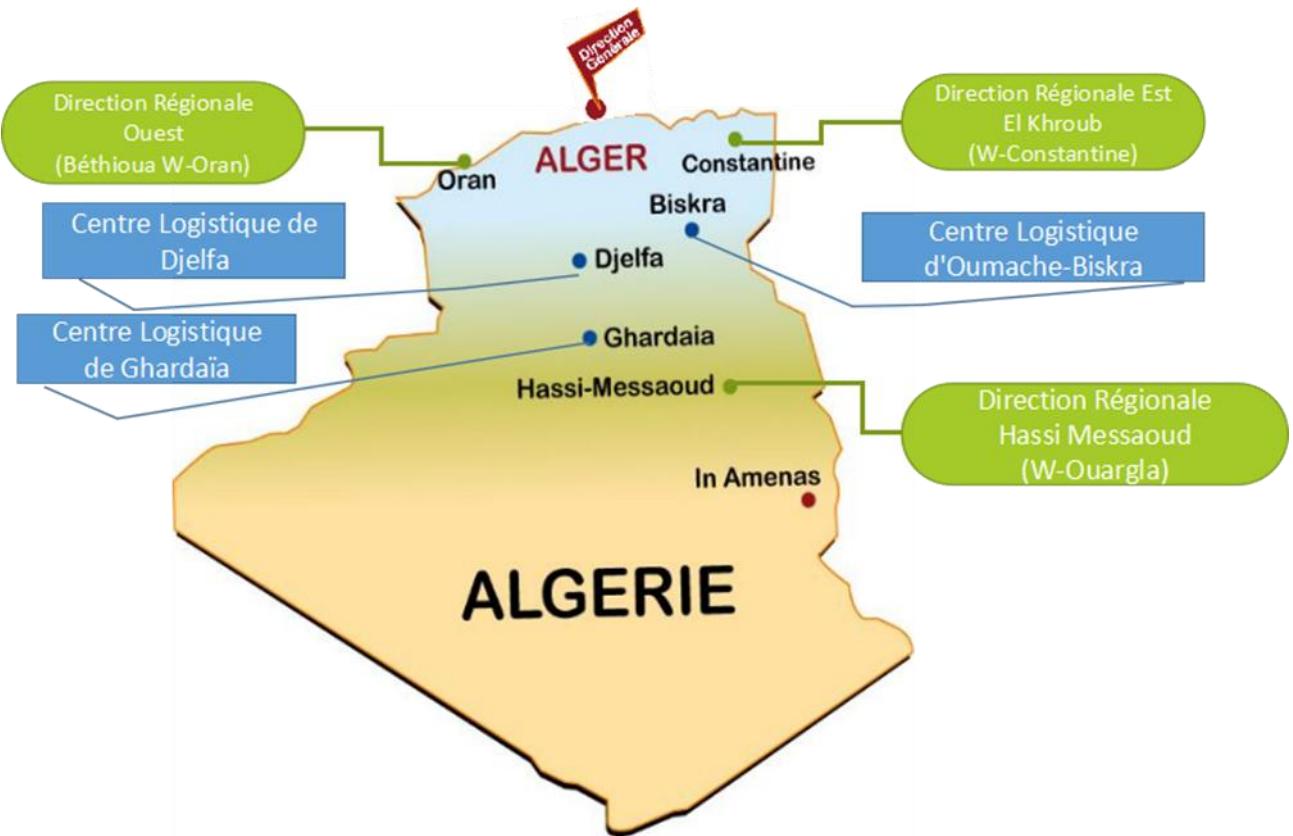
Divers

- 1) La note budgétaire 2024 et PMTE 2024- 2028
- 2) La note d'orientation générale de 2024
- 3) Le plan annuel 2024, le budget de fonctionnement de l'exercice 2024
- 4) Le programme de management des risques et des opportunités du processus DPSE

Annexes

Les annexes

Annexe N°1 : L'implémentation géographique de l'ENAC



Annexe

Annexe N°2 : Rapport journalier ; Rapport de la production valorisée réalisée cumulée au 06 Mars 2024

المؤسسة الوطنية للقنوات
ENTREPRISE NATIONALE DE CANALISATIONS
ENAC/ SPA
Filiale à 100% du Groupe SONATRACH

Rapport de la production valorisée réalisée cumulée
Au 06 Mars 2024

Direction Stratégie, Planification et Economie



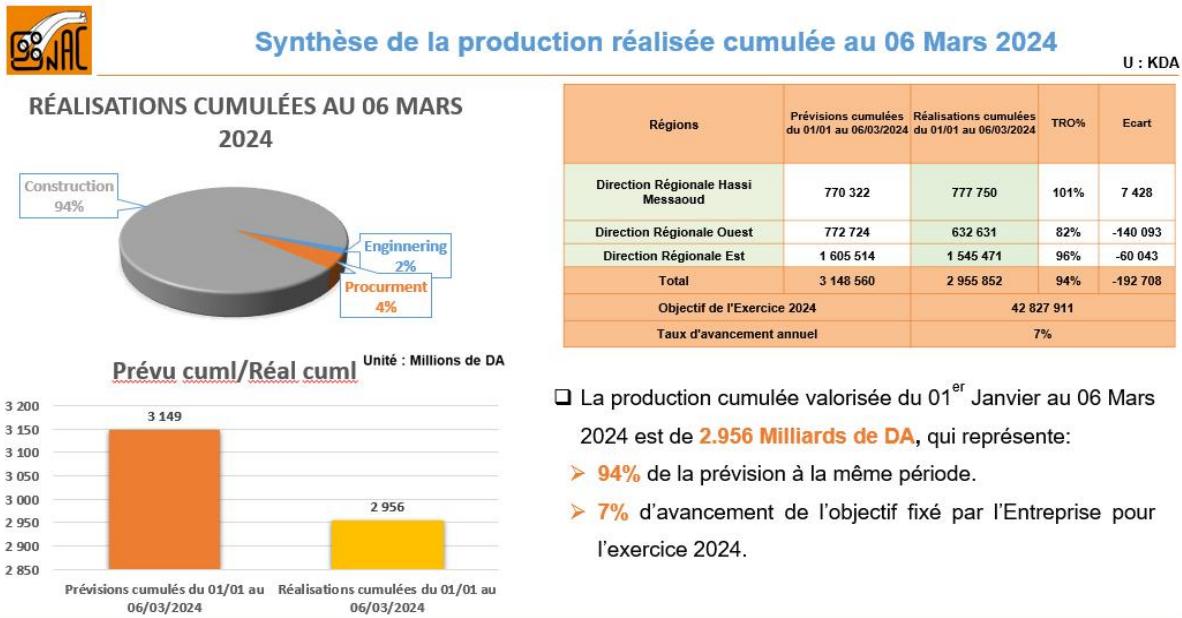
ENAC-Spa, 132 Rue de Tripoli- Hussein Dey – Alger
www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Synthèse de la production réalisée du 01 ^{er} au 06 Mars 2024											
Régions	Prévisions du mois de Mars 2024	Prévisions du 01 au 06 Mars 2024	Réalisations du 01 au 06 Mars 2024	TRO%	Ecart	U : KDA					
						Nature	Réalisation du 01 " au 31/01/2024	Prévision du 01 er au 06/03/2024	Réalisation du 01 er au 06/03/2024	TRO%	ECART
Direction Régionale Hassi Messaoud	1 160 576	97 444	37 306	38%	-60 138	Engineering	49 944	30 025	769	3%	-29 256
Direction Régionale Ouest	947 902	93 147	46 135	50%	-47 012	Procurement	129 017	20 187	0	0%	-20 187
Direction Régionale EST	2 487 291	160 008	52 547	33%	-107 461	Construction	2 640 904	300 387	135 220	45%	-165 168
Total	4 595 769	350 599	135 988	39%	-214 611	Total	2 819 864	350 599	135 988	48%	-214 611

➤ La production réalisée du 01^{er} au 06 Mars 2024 s'élève à **136 Millions de DA**, soit un écart négatif de **215 Millions de DA**, dont :

- **Construction : - 165 Millions de DA** liés aux travaux, dû :
 - **UDEM**: retards des travaux des sous traitants dû à la non mobilisation des moyens nécessaires .
 - **GPL Skikda-Khroub**: suite au manque du tube à la charge de MO et les intempéries.
 - **EPC2**: suite à la non disponibilité du tube et attente de livraison des produits sidérurgiques (supports métalliques tuyauterie).
- **Procurement : - 20 Millions de DA** liés au projet **GZ4 (attente réception fournitures)**.

Annexe



- La production cumulée valorisée du 01^{er} Janvier au 06 Mars 2024 est de **2.956 Milliards de DA**, qui représente:
- **94%** de la prévision à la même période.
 - **7%** d'avancement de l'objectif fixé par l'Entreprise pour l'exercice 2024.

3 / 12

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

DRE **Principales contraintes signalées**

Projet de dessalement de l'eau de mer de Béjaia d'une capacité de 300 000 m³/j en osmose inverse :

- Les dossiers d'exécutions (partie GC) sont en retard, ce qui impacte négativement sur les délais de réalisation.
- Le bureau d'étude ne respecte pas ses engagements concernant la transmission des documents.
- Retard des travaux du sous-traitant (SIFOR, ERROA, GOLDEN SQUARE, GROUP LALAOUI, HYDCAN).

4 / 12

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Annexe



DRE

Principales contraintes signalées

Projet : Réalisation Des Travaux De Pose De La Canalisation GPL SKIKDA-KHROUB :

- Attente Livraison des Gaines Ø20" et Ø22" (pour les travaux de traverser de toutes et voix ferrées) .
- Attente la livraison du tube par le MO.
- Attente la proposition de changement de tracé du PK 11 au PK 12(la DEN a transmis 2 variantes à NAFTAL pour approbation).
- Attente la régularisation des droits de passage du PK 23 au PK 35 : .
- Opposition d'une longueur de 10 500 MI du PK 23 au PK 35 .
- Terrains Rocheux.

Excavation de la Tranchée:



5 / 12

Mise en fouille + lit de pose en sable



www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com



DRHM

Principales contraintes signalées

Projet : ROD 1 Ø16" EL BORMA :

- Manque fourniture à la charge de GCB(date de la livraison prévu mois d'avril 2024).
- SARL PRISMA INSTRUMENTATION n'a pas transmit les dossiers techniques des équipements demandés par le MO.

Réparation Oléoduc OH1 Ø30" Section Ohanet PK 112 - Mederba PK 270 :

- Attente approbation de la procédure d'enrobage.
- Manque permis de travail par MO pour entamer les travaux d'excavation.

EPC2:

- Attente la livraison des produits sidérurgique:
Commentaire DSPE: (Le contrat N°229 avec **TECHNO CAST** est signé le 22/02/2024 avec un délai de 03 mois).

Travaux de raccordement des puits d'huile au niveau des champs IFFIFAN, ALRAR et STAII:

- Attente SH-DP pour déterminer les lignes a réaliser.
- VLTT CND en panne.

6 / 12

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Annexe



DRO

Principales contraintes signalées

Réseau Anti Incendie RTO (ZONE DE LAGHOUAT - HASSI R'MEL) :

- Attente concrétisation des autres contrats de fourniture:
- I. **système détection –extinction**: Transmis CEEFT le 05/02/2024; en cours de levée de réserves CEEFT par la DEN;
- II. **sous stations électriques** : Transmis à la DJU pour validation le 27/02/2024;
- III. **vannes automatiques off-on et les vannes délages** :Transmis à la DJU pour validation le 05/03/2024;
- IV. **Instruments de Pomperie CC1, CC2, CP4, CP5** : Transmis à la DJU pour validation le 05/03/2024.

R-GG1:

- Manque tube Ø6" et Ø8".
- Manque réduction 8"x6".

RGZ2 :

- Oppositions au niveau du lot 2.
- Besoin d'une pelle petit godet pour la pose et excavation des fourreaux, une pelle pneumatique et un rétro chargeur.
- Terrain impraticable.

Centre de stockage lubrifiant et pneumatique, w. Mascara:

- Un ODS d'arrêt suit aux changements des consistances travaux.

7 / 12

www.enac-dz.com — Email: contact@enac-dz.com

[Retour](#)

Suivi hebdomadaire des réalisations

U : KDA

DRE	Projets	Réalisations cumulées au 29/02/2024	Prévisions du Mois de Mars 2024	Prévisions du 01 au 06 Mars 2024	Réalisations du mois de Mars 2024	TRO %	Ecart	Réalisations cumulées du 01/01/2024 au 06/03/2024
								Du 01 au 06
Réalisation en EPC de deux stations de dessalement d'eau de mer d'une capacité de 300 000 M3/J chacune ainsi que l'exploitation pour deux années à Bejaia	Management de projet	336 008			4 247		4 247	340 256
	Engineering	28 295	92 040	17 814		0%	-17 814	28 295
	Procurement		1 660 582					
	Construction	1 022 945	638 959	123 669	47 120	38%	-76 549	1 070 065
	Total	1 387 249	2 391 581	141 484	51 367	36%	-90 117	1 438 616
Sécurisation de la nappe des gazoducs au point singulier Oued Errgouach (PK 405+073) (Travaux achevés)	Construction	17 363						17 363
	Total	17 363						17 363
Réalisation des travaux de pose de la canalisation GPL 10" SKIKDA-KHROUB.	Construction	82 882	95 710	18 525	1 180	6%	-17 345	84 062
Oued Mita (Travaux achevés)	Construction	5 430						5 430
Total DRE		1 492 924	2 487 291	160 008	52 547	33%	-107 461	1 545 471

8 / 12

Annexe

[Retour](#)

Suivi hebdomadaire des réalisations

U : KDA

Projets	Réalisations cumulées au 29/02/2024	Prévisions du Mois de Mars 2024	Prévisions du 01 au 06 Mars 2024	Réalisations du mois de Mars 2024		TRO %	Ecart	Réalisations cumulées du 01/01/2024 au 06/03/2024
				Du 01 au 06	Du 01 au 06			
Hassi Messaoud	Travaux d'entretien de réseaux collectes et dessertes sur le champ de Hassi Messaoud et Champ périphériques. (Contrat d'application N° 01/SH-PROD/HMD-DT/2023)	Construction	18 639		1 737	1 737		20 377
	Lignes d'injection d'eau	Construction	22 168		2 153	2 153	24 321	
	Raccordement d'une ligne Ø16" UTBS-OIS	Construction	10 022		485	485	10 507	
	Raccordement des puits gaz-HII sur le champ de Hassi -Messaoud et champs périphérique (Contrat programme N° 02-SH-EP-PROD/HMD-DT/2022)	Construction	18 929		2 487	2 487	21 417	
	Travaux de raccordement des puits, réalisation des ouvrages, et réfection des installation pétrolières au niveau des champs de Hassi-Messaoud et champs périphérique, (Contrat d'application N°02/SH-PROD/HMD-DT/2023)	Construction	20 893		819	819	21 712	
	Réalisation Ligne Ø3" Gaz Lift des champs ALRAR, STAH & MEREKSEN	Construction	3 350				3 350	
	Travaux de réalisation d'une ligne Ø10" du UP STAH vers PK27	Construction	20 635				20 635	
	Travaux de Réalisation des clôtures métalliques des puits au niveau du champ ALRAR,STAH & MRK	Construction	167 468		4 250	4 250	171 718	
	réalisation manifold M 11H et raccordement des lignes en 6" & 10" au champ ALRAR	Construction	5 664				5 664	
	Raccordement des puits d'huiles et Réalisation des Clôtures au niveau des champs ALRAR, STAH & IFFIFANE (Contrat Programme N° 02/SH-EP/PROD/RLS/2022)	Construction	11 033				11 033	
DRHM	Réalisation d'une ligne Ø4" extension de la Dorsale GL2 enterrée	Construction	8 452				8 452	
	Réalisation d'une nouvelle ligne Ø16" sérénité collecteur huile à TFT de centre CPC TFY vers HM2 Nord	Construction	13 079				13 079	
	Réalisation d'une ligne Ø16" de CS1 vers CPC FGL	Construction			2 902	2 902	2 902	
	Mise à disposition des conducteurs d'engin polyvalents, chauffeurs PL/T/C et grutiers (Contrat N°10/RT/H/EXP/ELBS/2022)	Construction	2 243		193	193	2 435	
	Réalisation des travaux de raccordement des puits , réalisation des ouvrages et installations de surfaces de la direction régionale de Rhoude El Baguel	Construction	70 221	41 402	8 013	2 838	35%	-5 175
	Remplacement de l'oléoduc 16" OD1 ELBorma - PK 137 PC 01 - Tronçon ENAC de 68,5 km (Pk 68,5 a u pk 137)	Construction	3 378			1 854	1 854	5 232
	Total		3 378			1 854	1 854	5 232
	Réalisation en EPC de la ligne d'expédition GPL à Rhoude El Baguel	Management des projets	2 877	11 875	2 298	97	4%	-2 202
	Engineering		246					246
	Procurement		11 370					11 370
DRO	Construction		47 304	86 610	16 763	9 581	57%	-7 182
	Total		167 496	98 485	19 062	9 677	51%	-9 384
	Réveloppement des champs gaziers de Tinhert vers Alrar/Full Développent* EPC-2	Procurement	12 547	657 116				12 547
	Lot 02 : Projet de réalisation en EPC du réseau de collectes et installations de surface pour le raccordement de 73 puits de Tinhert à Alrar (Contrat N°CG-EPC/008/SH-EPM/E&P-G/2021)	Construction	77 535	285 326	55 224	2 907	5%	-52 317
	Equipe Permanente ENTP Contrat N°1803/ENTP/2022)	Total	90 082	942 442	55 224	2 907	5%	-52 317
	Réparation du réseau fibre de verre au niveau des unités industrielles de la direction régionale de HMD (contrat N°56/HMD/2022).	Mise à disposition	7 199					7 199
	Réhabilitation du centre de Dispatching des Hydrocarbures liquides à Haoud El Hamra.	Construction	3 303	9 944	1 925		0%	-1 925
	Maintenance et entretien des installations industrielles de la RTA	Total	3 303	9 944	1 925		0%	-1 925
	Travaux de réalisation d'une ligne de production de centre W.Areb et AR-6 vers le centre GS-1 du champ El Gassi .	Engineering	17 688	15 955	3 088		0%	-3 088
	(Contrat N° I/102/HMD/2023) Gré à Gré	Construction	2 243			249	249	2 492
	Total DRHM		56 258	52 348	10 132	4 754	47%	-5 378
		Construction	740 444	1 160 576	97 444	37 306	38%	-60 138
								777 750

[Retour](#)

Suivi bihebdomadaire des réalisations

U : KDA

Projets	Réalisations cumulées au 29/02/2024	Prévisions du Mois de Mars 2024	Prévisions du 01 au 06 Mars 2024	Réalisations du mois de Mars 2024		TRO %	Ecart	Réalisations cumulées du 01/01/2024 au 06/03/2024
				Du 01 au 06	Du 01 au 06			
DRO	Engineering	1 407	4 238	820		0%	-820	1 407
	Procurement		550 754					
	Construction	396 298	229 540	44 427	33 222	75%	-11 205	429 521
	Total	397 706	784 532	45 247	33 222	73%	-12 025	430 928
	Engineering		6 439	1 246		0%	-1 246	
	Procurement		20 187	20 187		0%	-20 187	
	Construction		1 259	244		0%	-244	
	Total		27 885	21 677		0%	-21 677	
	Engineering	2 307	21 783	4 216	789	18%	-3 448	3 076
	Construction	87 303	69 701	13 491	9 898	73%	-3 593	97 201
	Total	89 610	91 484	17 707	10 666	60%	-7 040	100 276
	Travaux de Ré-ébrangage							
	LOT 1 : Ré-ébrangage de vingt-cinq (25) tronçons d'une longueur total de 25km	Construction	99 180		2 247		2 247	101 426
	LOT 2 : Coupe et remplacement de quatre (04) tronçons d'une longueur total de 5,3km; sur le gazoduc GG1 42" Cpc4 Medjedet et TV Bourdj Menial (Contrat N° 01/TRC/MNT/RCL/2022/EXP)							
	Travaux de génie civil et réparation des conduites d'aspiration et refoulement des machines au niveau des groupes de stations de compression gazoducs de la région transpot Ouest/RTG	Construction		5 463	1 057	0%	-1 057	
	Total			5 463	1 057	0%	-1 057	
	Travaux de réalisation d'un centre de stockage lubrifiant et pneumatique, centre de conversion GPUC, structure de maintenance et service au niveau de la zone industrielle de KHESSIBIA w. Mascara	Construction		11 166	2 161	0%	-2 161	
	Mise à niveau des PS PC PP des ouvrages GZ1/2/3 et GZ4	Engineering		14 674	2 840	0%	-2 840	
	Construction			9 342	1 808	0%	-1 808	
	Total			24 016	4 648	0%	-4 648	
	Sécurisation en gaz naturel des stations de pompages oléoducs GSP4,GSP5,GSP6 et alimentation des postes de sectionnement de l'ouvrage O22	Construction		3 356	650	0%	-650	
	Total DRO			586 496	947 902	93 147	46 135	50%
	Total Entreprise			2 819 864	4 595 769	350 599	135 988	39%
								-47 012 632 631
								2 955 852

10 / 12

Annexe

Annexe N°3 : le programme de management des risques et des opportunités du processus DPSE

PROGRAMME DE MANAGEMENT DES RISQUES ET DES OPPORTUNITÉS QSE						
PROCESSIONS / STRUCTURE : DSPE						
Partie 1 : Actions face aux Risques :						
Risque	R _R	Criticité	R _R	Objectifs	Actions	Responsable
Plan de charge non conséquent (fort probable et probable)	4	Assurer la pérennité de l'Entreprise (Assurer un Plan de Charge permanent / conséquent et Développer les activités dans d'autres créneaux)		Finaliser le plan de développement Prioriser la mise en place d'une structure chargée de la recherche et développement afin de créer du savoir-faire et de nouvelles méthodes de production.	DG / DSPE / DRH Plan de développement Procédure commerciale	DG / DSPE / DRH S1 / 2022
Perte de part de marché				Prioriser la mise en place d'une structure chargée de la veille concurrentielle et stratégique dans la nouvelle organisation de l'Entreprise	DG / DSPE / DRH Budget Entreprise Procédure prévention des situations d'urgence et capacité à réagir	Résultats opérationnel % AO Gagnés Portefeuille clients S1 / 2022
Baisse/Arrêt de l'activité à l'échelle Entreprise	4	Assurer la continuité de l'activité en situation de crise (situation sanitaire/ catastrophe naturelle/ crise économique)		S'assurer du bon fonctionnement des activités de l'Entreprise en garantissant le bon fonctionnement du SI et de la communication (particulièrement en situation de crise) Révision systématique de la planification des activités et des processus en cas de nécessité (situation de crise)	DSPE / DAG Toutes Structures DSPE	DSPE / DAG Procédure Gestion des urGENANCES Budget entreprise Budgets projets TCR Rapport de Production Procédure Formation Toutes Structures DSPE
Maitrise des Coûts/ Charges non optimisées	4	Maitrise des Charges/Coûts		Elaborer une stratégie de réduction des charges et assurer son efficacité par la mise en place de plans d'actions cibles pour réduire et rationaliser les différentes consommations : énergie, restauration, gardiennage, location du matériel, frais personnel etc. au niveau des régions, des centres logistiques et des projets	Toutes Structures	CA Résultat opérationnel Charges d'exploitation Toutes Structures
Lenteur du Processus prise de décision	3	Assurer la consolidation/ l'analyse et la fiabilité des		S'assurer de la réception des BRQ et du reporting leurs exploitations	Toutes Structures	CA Résultat opérationnel Charges d'exploitation Toutes Structures



Annexe

Annexe N°4 : Notification du budget de fonctionnement



المؤسسة الوطنية للقنوات
ENTREPRISE NATIONALE DE CANALISATIONS
ENAC/ SPA
Filière à 100% du Groupe SONATRACH

DIRECTION GENERALE
Réf N° 302 /DG/2023

Hussein dey, le 04 DEC 2023

A Mesdames; Messieurs :

- Les Cadres Dirigeants.
- Les Directeurs Centraux.
- Les Directeurs Régionaux.
- Les Directeurs des Centres Logistiques.

Objet : Notification du budget de fonctionnement / Exercice 2024.

Mesdames et Messieurs :

Nous vous transmettons pour exécution et suivi, le budget de fonctionnement de l'exercice 2024 de l'Entreprise, approuvé par le Conseil d'Administration le 30 Novembre 2023.

Nous vous signalons que le budget d'approvisionnement, doit faire l'objet d'un suivi particulier par rapport aux visas budgétaires plan, et que tout dépassement budgétaire fera l'objet d'une demande de dérogation dûment justifiée.

Salutations.

Le Président Directeur Général



Réf. SONATRACH Holding S.S.P.F - Société Par Actions au capital social de 13.000.000.000 DA
RC N° 9980122738-16/06 - NIF N° 099999912273657 - Siège social : 108, Rue Ahmed AZZOUZ - Mohammadia - Alger
Direction Générale : 130, Rue de Tripoli - Hussein Dey - Alger
Tél : +213 (0)23 77 01 53/55/67 - Fax : +213 (0)23 77 01 46 - Fax DG : +213 (0)23 77 01 63
Site Web : www.sonatrach.dz / e-mail : sonatrach@sonatrach.dz

Introduction :

Le plan de charge de l'exercice 2024, nécessite la mise en place d'un arsenal de mesures et d'actions qui doivent garantir sa réalisation tout en veillant à l'optimisation des coûts, des délais et de productivité, et s'assurer, ainsi, de l'atteinte des résultats escomptés.

Ainsi, l'exercice 2024, sera marqué essentiellement par :

- ✓ Un plan de charges ferme, qui générera une production de **42.828 Milliards de DA**, soit une croissance de 24% par rapport à la prévision de clôture de l'exercice 2023.
- ✓ Un programme d'investissement arrêté à **4.581 Milliards de DA** ;
- ✓ Un plan d'approvisionnement d'une enveloppe globale de **14.197 Milliards de DA** pour la mise en place des contrats en consommables et procurment ;
- ✓ Une enveloppe budgétaire pour diverses prestations de service d'un montant de **15.831 Milliards de DA**.

Le montant des principales charges d'exploitation (achats consommés, services et frais du personnel) est évalué à **35.037 Milliards de DA**, détaillé comme suit :

- Achats consommés : **16.862 Milliards de DA** ;
- Services : **9.072 Milliards de DA** ;
- Frais du personnel : **9.102 Milliards de DA**.



Annexe

Annexe N°5 : Plan d'investissement 2024 par famille d'équipement

Désignation	Montant (KDA)
Matériel roulant	1 181 000
Matériel de génie civil.	300 000
Matériel spécifique pipeline	763 000
Matériel production d'énergie	338 000
Matériel levage et manutention	159 000
Equipements auxiliaires et outillages	155 000
Equipements de campement et aménagements bases-vie	587 000
Equipements moyens généraux	39 700
Matériel Informatique	710 000
Equipements communication	600
Matériel et équipements DEN	239 700
Matériel et équipements HSE	22 150
Matériel et équipements SIE	15 600
Besoins additifs	70 000
Total Entreprise	4 580 750

Annexe

Annexe N°6 : VISA Budget N°1

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : 01 JUL. 2015 Version : 03	
Visa budget N° /P/2024			
Investissement : <input checked="" type="checkbox"/>	Prestation : <input type="checkbox"/>	Approvisionnement : <input type="checkbox"/>	
Procurement : <input type="checkbox"/>			
Année Budgétaire : <input type="text" value="2024"/>			
Nom de la Structure Emettrice : DAG			
Intitulé de la rubrique du budget : Besoin additif			
Désignation de l'achat : Achat de Deux 02 équipements de transmission			
Destination : SARL ALIEF			
Montant estimé :	108,00 KDA	Montant Budgétisé :	70 000,00 KDA
Visa du Directeur :			
 Directeur de l'Administration Générale de l'Administration Générale F. HALAOUA			
Date : 20/02/2024			
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés :			
Avis DSPE : AF <input type="checkbox"/> ADF <input checked="" type="checkbox"/> Observations : Avis Défavorable: le montant estimé sur la demande du visa budget doit être en HT, soit un montant de 91 KDA	Avis DFC : AF <input type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable:		
 Date : 21/02/2024	Date :		
Décision du PDG :			
Date :			

Annexe

Annexe N°7 : VISA Budget N°2

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : 01 JUIL. 2015 Version : 03	
Visa budget N° 242/P/2024			
Investissement : <input checked="" type="checkbox"/>	Prestation : <input type="checkbox"/>	Approvisionnement : <input type="checkbox"/>	
Procurement : <input type="checkbox"/>			
Année Budgétaire : <input type="text" value="2024"/>			
Nom de la Structure Emettrice : DAG			
Intitulé de la rubrique du budget : Besoin additif			
Désignation de l'achat : Achat de Deux 02 équipements de transmission			
Destination : SARL ALIEF			
Montant estimé :	91,00 KDA	Montant Budgétisé :	70 000,00 KDA
Visa du Directeur :			
  F. HALAOUA			
Date : 04/03/2024			
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés :			
Avis DSPE : AF <input checked="" type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Observations : Avis Favorable	 A. BACHA La Direction Stratégie Planification & Economie	Avis DFC : AF <input checked="" type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable : avis favorable Avis Favorable	
 A. FERDJANI			
Date : 05/03/2024		Date : 06/03/2024	
Décision du PDG :			
Accord		 A. CHEHILI	
Date : 06/03/2024			

Annexe

Annexe N°8 : VISA Budget N°3

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : 01 JUIL. 2015 Version : 03
Visa budget N° /P/2024		
Investissement : <input type="checkbox"/>	Prestation : <input checked="" type="checkbox"/>	Approvisionnement : <input type="checkbox"/>
Procurement : <input type="checkbox"/>		
Année Budgétaire : <input type="text" value="2024"/>		
Nom de la Structure Emettrice : DPMC		
Intitulé de la rubrique du budget : Catering		
Désignation de l'achat : Prestation de restauration du personnel ENAC au niveau de la base de vie du projet mise à niveau des PC, PS et PP des ouvrages GZ1, GZ2, GZ3 et GZ4 (Guertoufa).		
Destination : Base de vie Guertoufa.		
Montant estimé : 341 640,00 KDA	Montant Budgétisé : 1 224 000,00 KDA	Visa du Directeur :
 Date : 10/06/2024		
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés :		
Avis DSPE : AF <input type="checkbox"/> ADF <input checked="" type="checkbox"/> Observations : Le montant estimé doit se calculer sur la base d'un effectif moyen et non pas sur un effectif maximum.  Date : 11/06/2024	Avis DFC : AF <input type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable : Date :	
Décision du PDG :		
Date :		

Annexe

Annexe N°9 : VISA Budget N°4

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : 01 JUIL. 2015 Version : 03
Visa budget N° 464/P/2024		
Investissement : <input type="checkbox"/>	Prestation : <input checked="" type="checkbox"/>	Approvisionnement : <input type="checkbox"/>
Procurement : <input type="checkbox"/>		
Année Budgétaire : 2024		Visa Annulé
Nom de la Structure Emettrice : DPMC		
Intitulé de la rubrique du budget : Catering		
Désignation de l'achat : <i>Prise en charge en matière de restauration de (70) agents ENAC au niveau de la base de vie du projet mise à niveau des PC, PS et PP des ouvrages GZ1/2/3 et GZ4 (Guertoufa) pour une durée de 36 mois.</i>		
Destination : <i>Base de vie de Guertoufa.</i>		
Montant estimé :	229 950,00 KDA	Montant Budgétisé : 1 224 000,00 KDA
Visa du Directeur :		
 ABBAS BACHIR		
Date : 12/06/2024		
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés :		
Avis DSPE : AF <input checked="" type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Observations : Avis Favorable	Avis DFC : AF <input checked="" type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable : Avis Favorable	
 A. BACHA La Direction Stratégie Planification & Economie	 A. FERDJANI Le Directeur des Finances et de Comptabilité	
Date : 12/06/2024	Date : 12/06/2024	
Décision du PDG :		
Accord	 A. CHEHILI Le Président Directeur Général	
Date : 12/06/2024		

Annexe

Annexe N°10 : VISA Budget N°5

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : 01 JUIL. 2015 Version : 03
Visa budget N° /P/2024		
Investissement : <input type="checkbox"/>	Prestation : <input type="checkbox"/>	Approvisionnement : <input checked="" type="checkbox"/> Procurement : <input type="checkbox"/>
Année Budgétaire : 2024		
Nom de la Structure Emettrice : DAP		
Intitulé de la rubrique du budget : <i>PDR pour Matériel Spécifique</i>		
Désignation de l'achat : <i>PDR pour Machine Enrobeuse Bi Composants de Marque GETRASUR</i>		
Destination : <i>Centre Logistique de Ghardaïa</i>		
Montant estimé :	13 000,00 KDA	Montant Budgétisé :
Visa du Directeur :		
  Date : 21/03/2024		
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés :		
Avis DSPE : AF <input type="checkbox"/> ADF <input checked="" type="checkbox"/> Observations : l'estimation du montant de l'achat de cette PDR dépasse largement le montant de l'acquisition de la machine de 176% (acquisition 2005) il y a lieu de justifier cette réparation .	Avis DFC : AF <input type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable :	
Date : 21/03/2024	Date :	
Décision du PDG :		
Date :		

Annexe

Annexe N°11 : VISA Budget N°6

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : <i>01 JUIN 2015</i> Version : 03
Visa budget N° /P/2024		
Investissement : <input checked="" type="checkbox"/>	Prestation : <input type="checkbox"/>	Approvisionnement : <input type="checkbox"/>
Procurement : <input type="checkbox"/>		
Année Budgétaire : <input type="text" value="2024"/>		
Nom de la Structure Emettrice : <i>DAP</i>		
Intitulé de la rubrique du budget : <i>Besoin additif</i>		
Désignation de l'achat : <i>Un (01) Rugsimètre (jauge Numérique)</i>		
Destination : <i>Projet GPL 10"</i>		
Montant estimé :	210,00 KDA	Montant Budgétisé :
70 000,00 KDA		
Visa du Directeur :		
 		
Date : <i>13/03/2024</i>		
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés :		
Avis DSPE : AF <input type="checkbox"/> ADF <input checked="" type="checkbox"/> Observations : manque la mention non disponible sur la DFC (après vérification et selon la DEN, cet équipement est disponible au niveau du magasin siège gué de Constantine).	Avis DFC : AF <input type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable :	
 <i>A. BACHA</i> La Directrice Stratégie Planification & Economie	Date :	
Décision du PDG :		
Date :		

Annexe

Annexe N°12 : VISA Budget N°1HP

	Visa budgétaire	FOR-GOP-SPE-03 Date d'application : 01 JUIL. 2015 Version : 03
---	------------------------	---

Demande de Dérogation de visa Budgétaire (Hors Plan) Visa Budget (Hors Plan) N° 24/HP/2024

<i>Investissement</i> : <input type="checkbox"/>	<i>Prestation</i> : <input type="checkbox"/>	<i>Approvisionnement</i> : <input type="checkbox"/>	<i>Procurement</i> : <input checked="" type="checkbox"/>
Année Budgétaire : <input type="text" value="2024"/>			
Nom de la Structure Emettrice : DEN			
Nous vous demandons votre accord exceptionnel pour le lancement de :			
Désignation de l'achat : Lot N°1 : Fournitures des équipements de vannerie.			
Destination : Réhabilitation de l'oléoduc Bejaia 1 (ROBI 24") SP1 Bis Djamaa-SP3 Msila			
Montant estimé : 452 166,00 KDA			
Résumé de la motivation : <i>projet non inscrit dans le plan 2024</i>			
Date : 01/05/2024		Visa du Directeur :	
En cas d'annulation et remplacement : N° des visas annulés : 6/HP/2024			

Avis DSPE : AF <input checked="" type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Observations : Avis Favorable	Avis DFC : AF <input checked="" type="checkbox"/> ADF <input type="checkbox"/> Compte Comptable : avis favorable Avis Favorable
 Date : 02/05/2024	 Date : 02/05/2024
Décision du PDG : Accord	
 Date : 07/05/2024	

Annexe

Annexe N°13 : Rapport hebdomadaire mois de mars semaine 4 : Principaux contraintes signalées



DRE

Principales contraintes signalées

Projet de dessalement de l'eau de mer de Béjaïa d'une capacité de 300 000 m³/j en osmose inverse :

Contrainte
-Les dossiers d'exécutions (partie GC) sont en retard, ce qui impacte négativement sur les délais de réalisation.
-Le bureau d'étude ne prend pas en charge la levée des réserves de manière efficace et présente un retard dans ce processus.
-Faible cadence des travaux des sous traitants de confortement (SIFOR , ERROA et BEKAKRA).

4 / 12



DRE

Principales contraintes signalées

Projet : Réalisation Des Travaux De Pose De La Canalisation GPL SKIKDA-KHROUB :

Contrainte	Commentaire DSPE
-Manque gaines Ø20" .	-Dossier d'appel d'offres en cours de lancement.
-Manque tubes renforcés Ø10" catégorie 1 ep 11,27mm.	-Attente livraison par le M.O
-Opposition d'une longueur de 10 500 ml du PK23 au PK35.	-Une démarche a été entamée par NAFTAL avec les propriétaires pour régler le problème.
-Besoin d'une foreuse avec mèches (20"/22") , un Skid sur chenille et deux side-boom.	-Exprimer le besoin à la DRE.
-Manque mini bus pour le transport du personnel.	

Travaux de soudage Au PK 15+700:



Travaux de bardage Au PK 14+050:



Travaux d'ouverture de la tranchée Au PK:



5 / 12



DRHM

Principales contraintes signalées

Projet : ROD 1 Ø16" EL BORMA :

Contrainte	Commentaire DSPE
-Manque Procurement mécanique.	-Attente la livraison de fourniture à la charge de GCB.
-Manque les dossiers techniques des équipements par le fournisseur SARL PRISMA INSTRUMENTATION .	-Selon la DEN les dossiers techniques sont en cours de préparation par le fournisseur SARL PRISMA INSTRUMENTATION .

Travaux de raccordement des puits d'huile au niveau des champs ITTIFAN, ALRAK et SIAM:

Contrainte	Commentaire DSPE
- Attente l'identification des autres lignes par le MO SH DP pour entamer les travaux.	

EPC2:

Contrainte	Commentaire DSPE
-Manque produits sidérurgiques.	-Attente la livraison des produits (Le contrat N°229 avec TECHNO CAST est signé le 22/02/2024 avec un délai de livraison de 03 mois).
-Besoin de: deux grues, une pelle, un rétro chargeur et deux Semi-remorque.	-Exprimer le besoin à la DRHM.

Réparation Oléoduc OH1 Ø30" Section Ohanet PK 112 - Mederba PK 270 :

Contrainte	Commentaire DSPE
-Besoin de : 02 pelles S/C, 03 pelles BRH, 01 bulldozer et une machine d'enrobage bi- composante .	-Attente arrivée des matériels demandés pour entamer les travaux d'excavation et d'enrobage.

6 / 12

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Annexe

Annexe N° 14 : Analyse des charges d'exploitation d'après le rapport d'activité mensuel de mois de mars 2024



Analyse des charges d'exploitation

Le montant des charges constatées à fin Mars 2024 est évalué à **7.165 Milliards de DA**, soit **132%** de la production réalisée à 2024, dont :

- **Achats consommés : 2.473 Milliards de DA**, représentant 35% des charges , constitués de :

- **Matières et fournitures : 291 Millions de DA;**
- **Éléments incorporables à l'ouvrage : 1.911 Milliards de DA;**
- **Pièces de rechange et pneumatique : 63 Milliards de DA;**
- **Carburant et lubrifiant : 50 Millions de DA;**
- **Autres articles de fonctionnement (EPI, consommables informatiques, charges (énergie, eau),...) : 157 Millions de DA.**

Annexe

Annexe N°15 : Les standards interne de l'entreprise



Les niches d'optimisation de l'ENAC :

Indicateur	Ratios	Moyenne	Cible DSPE
Marge brute (Achats consommés)	Achats consommés / Production totale	21%	≤ 20%
Marge brute (services)	Services / Production totale	26%	≤ 22%
Rendement d'exploitation	Valeurs ajoutée / Production totale	53%	≥ 58%
Facteur travail	Frais de Personnel / Production totale	29%	≤ 29%
	Frais de Personnel / Valeur ajoutée	55%	≤ 53%
Rentabilité Economique	Excédent Brut d'Exploitation / Production totale	22%	≥ 27%
Coût de production	Total charges / Production totale	91%	≤ 85%
Marge opérationnelle	Résultats opérationnel / Production totale	11%	≥ 13%
Marge bénéficiaire	Résultat net / Production totale	8%	≥ 10%

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Annexe

Annexe N°16 : PLAN d'action pour la réduction de la consommation de carburant

Plan d'actions / Initiatives à lancer	Volumes associés à l'action / initiative	Situation de mise en œuvre (Finalisée / en cours / A lancer)	Taux d'avancement de l'action	Echéance	Contraintes rencontrées / Risques potentiels	Parties prenantes
La mise en place d'un standard de consommation des ressources naturelles et énergétiques tout en fixant un seuil de consommation mensuelle, relatif à tout le matériel et équipements à motorisation essence et gasoil	8% de réduction de la consommation de carburants	en cours	10%	2025		
Le raccordement des bases de vie des projets au réseau électrique national (SONELGAZ) et la mise en place d'un programme de développement des énergies renouvelables (énergie solaire) pour les bases de vie alimentées par des groupes électrogènes	10% de réduction de la consommation de carburants	en cours	60%	2025		
La planification des inspections et des entretiens réguliers du matériels permettra l'amélioration de la performance énergétique et environnementale	4% de réduction de la consommation de carburants	Mise en œuvre	100%	Annuelle		
Mettre un plan de sensibilisation pour les conducteurs d'engins et de véhicules via une campagne de communication ou dans le cadre d'une formation interne pédagogiques basés sur le développement de nouveaux réflexes	5% de réduction de la consommation de carburants	Réalisation partielle	60%	2025		

Annexe

Annexe N° 17: Analyse des charges d'exploitation d'après le rapport d'activité mensuel de mois de mars 2024



Analyse des charges d'exploitation

- Services : **2.133 Milliards de DA**, représentant 30% des charges

Les services sont détaillés comme suit :

- **Sous-traitance travaux** : **1.427 Millions de DA**, dont (UDEM Bejaia : **1.308 MDA** et RGZ 02 : **100 MDA**);
- **Location matérielle** : **210 Millions de DA**, dont (RGZ 02 : **55 MDA**);
- **Frais de gardiennage** : **184 Millions de DA**;
- **Prestations catering** : **157 Millions de DA**;
- **Autres prestations de fonctionnement liées aux centres logistique, siège et siège social** (assurances (chantiers, automobiles...), téléphone, internet...) : **156 Millions de DA**.

Annexe

Annexe N°18 : Rapport mensuel du mois de mars, Volet Logistique



Etat d'exécution du programme d'investissement 2024

Sur une enveloppe de **4.581 Milliards de DA**, allouée au plan d'investissement 2024, le niveau de lancement des appels d'offres, gré à gré simple et consultations est de l'ordre de **1.149 Milliards de DA**.

Aussi, au cours de l'exercice 2024, l'Entreprise poursuit, l'exécution des plans d'investissements des exercices précédents, notamment en matière de réceptions et de livraisons, comme suit :

Désignation	Exercice 2023	
	Montant (KDA)	Taux/Prévu
Prévu	3 499 315	
Lancé	2 992 427	86%
Engagé	1 837 498	53%
Livré	543 971	16%
Non réalisé	220 925	6%
En cours	247 109	7%

Désignation	Exercice 2022	
	Montant (KDA)	Taux/Prévu
Prévu	1 750 610	
Lancé	1 545 106	88%
Engagé	1 107 599	63%
Livré	601 644	34%
Non réalisé	540 782	31%
En cours	3 960	

31 / 59

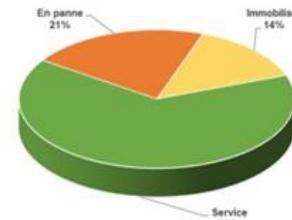
www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com



Situation du matériel et taux de panne

A fin Mars 2024, le parc matériel de l'Entreprise est composé de **2 334 unités** matérielles détaillées comme suit :

Famille	Potentiel		Service		Immobilisé		En panne		Rappel Février 2024	
	Nombre d'article	Nombre de jours d'exploitation prévus	Nombre jours	%	Nombre jours	%	Nombre jours	%	Nombre jours	%
Transport	650	18 850	11 613	61,61%	1653	8,77%	5 584	29,62%	5 673	28,20%
Génie Civil	295	8 555	4 930	57,63%	725	8,47%	2 900	33,90%	3 255	35,59%
Levage et Manutention	129	3 741	2 581	68,99%	174	4,65%	986	26,36%	1 147	28,68%
Production Energie	436	12 644	8 611	68,10%	1278	10,11%	2 755	21,79%	3 073	22,84%
Spécifique Pipe Line	315	9 135	4 988	54,60%	3625	39,68%	522	5,71%	527	5,40%
Auxiliaire	509	14 761	11 426	77,41%	1943	13,16%	1 392	9,43%	1 674	10,67%
Total	2 334	67 686	44 149	65,23%	9398	13,88%	14 139	20,89%	15 349	21,27%



- Le taux de panne enregistré en mois de Mars 2024 est de **21%**, soit une diminution de **0,38%** par rapport au mois de Février 2024.
- La famille du matériel génie civil représente le taux de panne le plus élevé, principalement (pelle hydraulique, bulldozer), cela est du à:
 1. La non disponibilité de la PDR des engins: pelles, compacteurs...;
 2. Le non respect de l'entretien périodique de l'engin;
 3. La mauvaise utilisation des engins (long trajet du matériel S/CH);
 4. Matériels vétustes;
 5. Les conducteurs d'engins manquent de formation spécialisée.

32 / 59

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Annexe

Annex N° 19 : Résumé de VISA Budgétaire pour l'exercice 2024

	Désignation	Budget	Visas accordés	Nombre des visas	Taux de réalisation %
Visa Plan	Approvisionnement	4 445 300	3 414 942	267	77
	Invesstissement	4 580 750	3 799 499	115	83
	Prestation	15 476 900	13 759 542	408	89
	Procurement	7 887 000	7 162 591	38	91
	S/TOTAL 1	32 389 950	28 136 574	828	87
Visa Hors Plan	Approvisionnement		225 552	11	
	Invesstissement		310 067	6	
	Prestation		19 482 645	63	
	Procurement		20 572 723	30	
	S/TOTAL 2		40 590 987	110	
Rallonge Budgétaire	Procurement		2 242 652	7	
	S/TOTAL 3		2 242 652	7	
	TOTAL Général	32 389 950	70 970 214	945	219

Annexe

Annexe N° 20 : TCR analytique des principaux projets de l'ENAC par région pour fin l'exercice 2024, selon le rapport mensuel de mois de Décembre2024.



TCR analytique des principaux projets DRE– Mois de Décembre 2024

	Réalisation en EPC de l'usine de dessalement d'eau de mer de Bejaia d'une capacité de 300 000 m3/j Contrat N°022/AEC/DG/2022	Réalisation des travaux de pose de la canalisation GPL 10" SKIKDA-KHROUB.
Production Physique Valorisée	3 658 244	24 403
Matières et fournitures	2 050 037	4 583
Services	1 258 351	3 641
Consommation de l'exercice	3 308 388	8 223
Valeur ajoutée	349 856	16 180
Frais de personnel	30 748	15 924
Impôts et taxes (64)	36 582	244
Excédent Brut d'Exploitation	282 526	12
Amortissements	5 230	338
Résultat Opérationnel	277 296	-326
Participation aux frais de la DR	3 422	
Participation aux frais de siège+dvl+CM	20 384	676
Total (Charges Indirectes)	23 806	676
Résultat Analytique	253 489	-1 002

18 / 65

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com



TCR analytique des principaux projets DRHM – Mois de Décembre 2024

	EPC2	REB GPL	Réhabilitation de l'oléoduc OB1 Ø24"22" (SP1 BIS DJAMAA- SP3 MSILA)
Production Physique Valorisée	42 430	401 071	900 914
Matières et fournitures	31 654	10 049	734 585
Services	34 928	19 353	7 244
Consommation de l'exercice	66 582	29 401	741 829
Valeur ajoutée	-24 152	371 669	159 085
Frais de personnel	24 183	27 857	2 709
Impôts et taxes (64)	424	4 011	9 009
Excédent Brut d'Exploitation	-48 759	339 802	147 367
Amortissements	12 275	7 235	2 046
Résultat Opérationnel	-61 034	332 567	145 321
Participation aux frais de la DR	13 080	12 237	18 863
Participation aux frais de siège+dvl+CM	18 576	17 378	26 788
Total (Charges Indirectes)	31 657	29 615	45 651
Résultat Analytique	-92 691	302 952	99 670

19 / 65

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Annexe



TCR analytique des principaux projets DRO – Mois de Décembre 2024

	Projet GZ2 40"	Réseaux anti incendie RTO(Laghouat/HRM)	Projet Gazoduc GG1 Ø42" & GR2 Ø48" Ghardaïa	Travaux de génie civil et réparation des conduites d'aspiration et refoulement des machines au niveau des groupes des stadios de compression gazoducs de la région transport Ouest / RTO.	Réalisation piste servitude EGPDF
Production Physique Valorisée	652 249	168 202	10 627	6 623	27 385
Matières et fournitures	127 432	20 275	12	25 766	30
Services	96 588	34 186	2 822	5 204	
Consommation de l'exercice	224 021	54 462	2 834	30 970	30
Valeur ajoutée	428 228	113 740	7 793	-24 347	27 355
Frais de personnel	61 194	41 178	5 975	4 043	543
Impôts et taxes (64)	6 522	1 682	106	66	274
Excédent Brut d'Exploitation	360 512	70 880	1 712	-28 456	26 538
Amortissements	16 566	4 837	1 405	441	
Résultat Opérationnel	343 946	66 043	307	-28 897	26 538
Participation aux frais de la DR	2 208	4 320	1 650	4 808	4 593
Participation aux frais de siège+dvl+CM	9 650	18 882	7 212	21 012	20 076
Total (Charges Indirectes)	11 859	23 203	8 862	25 819	24 669
Résultat Analytique	332 087	42 840	-8 555	-54 717	1 869

www.enac-dz.com – Email: contact@enac-dz.com

Table de matière

La table de matière

Sommaire	I
Dédicaces	II
Remerciements	III
Liste des Schémas	IV
Liste des figures	V
Liste des tableaux	VI
Liste des abréviations	VII
Résumé	IX
Introduction générale	1
Chapitre 1 : Cadre théorique du contrôle de gestion et l'optimisation des coûts .	5
Introduction	6
Section 1 : Principes fondamentaux du contrôle de gestion	7
1-1- Généralité de Contrôle de gestion	7
1-1-1- Définitions :	7
1-1-1-1- Notion de Contrôle :	7
1-1-1-2- Notion de la Gestion :	7
1-1-1-3- Contrôle de gestion :	8
1-1-2- Historique et Evolution :	9
1-1-2-1- Historique :	9
1-1-2-2- Evolution du contrôle de gestion :	9
1-1-3- Le contrôle de gestion comme processus :	10
1-1-3-1 -Plan (Planifier)	12
a. Fixation d'objectifs : définition des objectifs « buts » stratégiques et opérationnels de l'organisation	12
b. Planification : élaboration des actions à mettre en œuvre pour réaliser ces finalités	12
c. Budget : détermination et l'estimation des ressources nécessaires pour l'exécution du plan	12
1-1-3-2-Do (Faire)	12

Table de matière

a.	Mise en œuvre : exécutons les actions prévues dans le plan en utilisant les ressources estimées.....	12
1-1-3-2	-Check (Vérifier).....	12
a.	Suivi des réalisations : contrôler en temps réel les activités pour garantir qu'elles évaluent conformément aux prévisions et à leurs attentes.....	12
b.	Analyse des résultats : comparaison les résultats obtenus avec les prévisions pour identifier les écarts et proposer des points d'amélioration.....	12
1-1-3-3	-Action (Agir).....	12
a.	Prise d'actions correctives : des ajustements appliqués pour améliorer et optimiser les performances et corriger les écarts identifiés.....	12
1-1-4-	Position du contrôleur de gestion dans l'organisation	12
1-1-4-1-	Rattachement à la direction générale :	13
1-1-4-2-	Rattachement à la direction financière	13
1-1-4-3-	Positionnement au même niveau que les autres directions	13
1-2-	Le contrôle de gestion : rôle, évolution et outils	13
1-2-1-	Rôle du contrôle de gestion :	13
1-2-1-1-	Le contrôle de gestion pour piloter la performance :	13
1-2-1-2-	Le contrôle de gestion comme outil de pilotage du changement.....	15
1-2-2-	Importance et objectifs du Contrôle de gestion	15
1-2-3-	L'évolution du rôle du contrôle de gestion :.....	16
1-2-4-	Les outils du contrôle de gestion	17
1-2-3-2-	la comptabilité générale	17
1-2-3-4-	Le tableau de bord :	18
1-2-3-5-	Reporting	18
1-2-3-7-	Système budgétaire :	19
1-2-3-8-	Système d'information :	19
1-2-3-3-	La comptabilité analytique :	20
Section 2 :	La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion	20
2-1-	Généralité sur la gestion des couts	20
2-1-1-	Notion et concept de cout	21

Table de matière

2-1-1-1- Coût :	21
2-1-1-2- Marge :	21
2-1-1-3- Résultat :	21
2-1-1-4- Objet de coût :	21
2-1-1-5- Objet de marge :	21
2-1-2- Définition et historique de coût	21
2-1-1-1- Définition de coût	21
2-1-1-2- Caractéristiques générales du coût	21
a. Le champ d'application	22
b. Le moment du calcul	23
c. Le contenu	23
2-1-1-3- Historique des coûts	23
2-1-3- Types des coûts	26
2-1-3-1- Coût direct et indirect :	26
2-1-3-2- Coût fixe et coût variable :	26
2-1-3-3- Coût constaté et coût préétabli :	26
2-1-3-4- Coûts complets et coûts partiels (Selon le moment de calcul):	26
2-1-3-5- Selon les différentes fonctions de l'entreprise :	27
2-1-4- Méthodes de Calcul et d'analyse des couts	27
2-1-4-1- le système des couts complet	28
a. La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse :	28
❖ Définition	28
❖ Principes de la méthode	28
❖ Apports et limites de la méthode	30
b. La méthode du coût standard (préétabli)	31
❖ Définition	31
❖ Principes de la méthode du coût standard	32
❖ Notions élémentaires et principes généraux	32
❖ Objectifs de la méthode du coût standard	33
c. La méthode ABC (activity-based-costing).	33

Table de matière

❖ Définition de la méthode ABC	33
❖ Principe de la méthode	34
❖ Concepts de base de la méthode	34
❖ Apports et limites de la méthode ABC	35
2-1-4-2- Le système de calcul des coûts partiels :	36
a- La méthode direct costing simple (coût variable)	36
❖ Définition	36
❖ Le principe de cette méthode :	37
b. La méthode des coûts variables spécifiques ou direct costing évolué	
39	
❖ Définition	39
❖ Principe de la méthode des coûts spécifiques	39
c. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF)	41
Définition	41
Le principe de cette méthode	41
d. La méthode du coût marginal	42
Définition	42
Le principe de la méthode	42
2-2- Les mécanismes et leviers de la réduction des coûts	42
2-2-1- Définition de la réduction des coûts :	43
2-2-2- Objectifs	44
2-2-3- Les éléments de réduction des coûts	44
2-2-3-1- Quantité	44
2-2-3-2- Prix	44
2-2-3-3- Utilisation	44
2-2-4- Les principes de réduction des coûts	45
2-2-5- Les facteurs de réductions des coûts	46
2-2-5-1- les facteurs internes de réduction des coûts	46
a. Les facteurs humains :	46
b. Les facteurs techniques :	46

Table de matière

❖ La nature du produit :	46
❖ Les outils de travail utilisés :	46
❖ La maintenance :	46
c. Les facteurs de gestion :	46
❖ Les méthodes de planification, de contrôle et de prise de décision :	46
❖ Le système d'information de gestion :	47
d. Autres facteurs internes :	47
❖ Les facteurs liés aux erreurs dans les activités de l'entreprise :	47
❖ Les facteurs liés aux erreurs liées aux coûts de la non-qualité :	47
2-2-5-2- les facteurs externes de réduction des coûts.....	47
a. Les lois et les réglementations :	47
b. Développement technologique :	47
c. Les études et les recherches :	47
2-2-6- les domaines de réduction des coûts	48
2-2-6-1- Réduction des coûts d'acquisition :	48
2-2-6-2- Réduction les coûts opérationnels et le cycle de vie du produit :	48
2-2-6-3- Activités de l'entreprise et études de réduction des coûts :	48
2-2-7- les procédures de réduction des coûts	49
2-2-7-1- Énoncé la nécessité de réduire les coûts :	50
2-2-7-2- Déterminer le niveau de coût à atteindre :	50
2-2-7-3- Détermination quantitative du pourcentage de réduction des coûts :	50
2-3- Rôle du Contrôle de gestion dans la réduction des coûts	50
2-3-1- Phase de planification :	51
2-3-1- 1- Planification stratégique :	51
2-3-1- 2- Planification opérationnelle :	51
2-3-2- Phase de suivi :	52
2-3-2-1- L'acquisition des ressources :	52
2-3-2-2- L'allocation des ressources :	52
2-3-2-3- La coordination des consommations de ressources entre les activités :	53
2-3-3- Phase d'évaluation :	53

Table de matière

2-3-4- Phase de correction :	54
Conclusion	55
Chapitre 2 : La contribution du contrôle de gestion dans la réduction des coûts à l'ENAC	56
Introduction	57
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	58
1-1- Présentation de l'établissement d'accueil	58
1-1-1- Création :	58
1-1-2- Missions	59
1-1-3- Présentation de l'organigramme de l'entreprise :	59
1-1-4- Ressources humaines :	62
1-1-5- Moyens matériels :	62
1-1-6- Principaux projets réalisés par l'ENAC :	62
1-1-7- Démarche QHSE-RS :	64
1-1-8- Domiciliation de la direction générale :	65
1-2- Présentation de la Direction Stratégie, Planification et Economie (DPSE):	65
1-2-1- Organigramme de DPSE :	65
1-2-2- Missions essentielles	66
1-2-3- Département d'accueil Budget & Contrôle de Gestion (DBCG):	67
Section 2 : Les pratiques du contrôle de gestion à réduire les coûts et l'améliorer les marges bénéficiaires à l'ENAC	68
2-1- Le fonctionnement du département planification et contrôle de gestion	69
2-1-1- Phase Plan (planification)	69
2-1-2- Phase Do (suivi)	71
2-1-2-1- Les outils utilisés dans cette phase	71
a- Les rapports d'activité périodiques	71
❖ Le rapport journalier	72
❖ Un rapport hebdomadaire	72
❖ Un rapport mensuel	72
❖ Un rapport trimestriel	72

Table de matière

❖	Un rapport semestriel	73
❖	Un rapport annuel	73
b-	Visa budgétaire	73
c-	Reporting	75
	2-1-3- Phase Check (évaluation)	76
	2-1-4- Phase Act (ajustement)	77
	2-1-5- Interprétation :	78
	2-2- L'efficacité des pratiques du contrôle de gestion en matière de réduction des coûts	79
	2-2-1- Planification budgétaire et définition d'objectif de gestion pour l'exercice 2024	79
	2-2-2- Le suivi budgétaire des dépenses à travers le mécanisme VISA Budgétaires :	83
	2-2-3- Identification des écarts de performance et l'analyse de leurs causes au premier trimestre 2024 :	86
	2-2-3-1- Analyse les achats consommés :	90
a.	Les causes de dépassement	93
	2-2-3-2 Analyse les services :	93
	2-2-4- Plan d'action correctif face aux écarts de gestion constatés pour le premier trimestre mars 2024	95
	2-2-5- Analyse de la performance après mise en œuvre des actions correctives en fin juin 2024	96
	2-2-6- Analyse de l'efficacité des pratiques ce département de contrôle de gestion	102
	2-2-7- Synthèse :	106
	Conclusion	108
	Conclusion générale	109
	Bibliographie	114
	Les annexes	116
	La table de matière	142