

Ministère de L'enseignement
Supérieur et de la Recherche
Scientifique



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة الوطنية العليا للمناجمت
القلبية

École Nationale Supérieure de
Management
Koléa

MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

En vue de l'obtention d'un Master académique

en « **MANAGEMENT DES ORGANISATIONS** »

**L'impact du contrôle de gestion sur la performance
financière d'une entreprise de production**

Cas : SARL TAMMY -ALGER-

Elaboré par :
NEMRI Nour El Yakine

Encadré par :
Pr. AMOKRANE Mustapha

Co- Encadré par :
Dr. BOUCHETARA Mehdi

**Année Universtaire
2023/2024**

RÉSUMÉ

La fonction de contrôle de gestion est essentielle pour maîtriser les processus et suivre les performances d'une entreprise. Ce travail analyse l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, en prenant pour cas d'étude la SARL TAMMY.

Pour répondre à la question « **Dans quelle mesure le contrôle de gestion peut-il impacter la performance financière d'une entreprise ?** », nous avons utilisé une méthode mixte combinant des entretiens semi-directifs avec les cadres de l'entreprise et un calcul des deux ratios financiers.

Les résultats montrent que le contrôle de gestion améliore la performance financière de la SARL TAMMY en optimisant la gestion des ressources et en définissant clairement les objectifs. Concrètement, le contrôle de gestion permet de rationaliser les coûts, d'optimiser les processus de production et d'améliorer la rentabilité globale.

Cette étude démontre que des pratiques efficaces de contrôle de gestion peuvent significativement améliorer la performance financière des entreprises similaires. En conclusion, le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'amélioration de la performance financière des entreprises de production.

Mots clés : Contrôle de gestion, performance financière, reporting, comptabilité générale, tableau de bord, pilotage.

ABSTRACT

The management control function is essential for controlling processes and monitoring company performance. This paper analyzes the impact of management control on the financial performance of a manufacturing company, using SARL TAMMY as a case study.

To answer the question “**To what extent can management control impact a company's financial performance?**”, we used a mixed method combining semi-directive interviews with company executives and a calculation of two financial ratios.

The results show that management control improves the financial performance of SARL TAMMY by optimizing resource management and clearly defining objectives. In concrete terms, management control makes it possible to rationalize costs, optimize production processes and improve overall profitability.

This study demonstrates that effective management control practices can significantly improve the financial performance of similar companies. In conclusion, management control plays a crucial role in improving the financial performance of manufacturing companies.

Key words: Management control, financial performance, reporting, general accounting, dashboard, steering.

ملخص

تعتبر وظيفة الرقابة الإدارية ضرورية لضبط العمليات ومراقبة أداء الشركة. تحلل هذه الورقة البحثية تأثير الرقابة الإدارية على الأداء المالي لشركة تصنيع من خلال إجراء دراسة ميدانية على مستوى شركة SARL TAMMY كدراسة حالة. وللإجابة على السؤال « إلى أي مدى يمكن أن يكون للرقابة الإدارية تأثير على الأداء المالي للشركة » ، استخدمنا طريقة مختلطة تجمع بين المقابلات شبه المباشرة مع مديري الشركة وحساب نسبتي ماليتين. أظهرت النتائج أن الرقابة الإدارية تحسّن الأداء المالي لشركة SARL TAMMY من خلال تحسين إدارة الموارد وتحديد الأهداف بوضوح. وبشكل ملموس، تتيح الرقابة الإدارية ترشيد التكاليف وتحسين عمليات الإنتاج وتحسين الربحية الإجمالية. تُظهر هذه الدراسة أن ممارسات الرقابة الإدارية الفعالة يمكن أن تحسن بشكل كبير من الأداء المالي للشركات المماثلة. وفي الختام، تلعب الرقابة الإدارية دورًا حاسمًا في تحسين الأداء المالي لشركات التصنيع.

الكلمات المفتاحية : الرقابة الإدارية، الأداء المالي، إعداد التقارير، المحاسبة العامة، لوحة القيادة والتوجيه.

REMERCIEMENTS

Avant tout, je remercie Dieu le tout puissant qui m'a donné, la force et la motivation nécessaires pour accomplir ce travail.

Je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à mon encadrant, Pr. AMOKRANE Mustapha, et à mon Co-encadrant, Dr. BOUCHETARA Mehdi, pour tous les conseils, le soutien et l'aide qu'ils m'ont apportés dans le cadre de cette étude.

Mes très chers parents méritent beaucoup d'éloges et de gratitude pour leur aide et leur soutien tout au long de ce processus. J'ai pu traverser les hauts et les bas de ce voyage grâce à leur amour, leur soutien, leur foi en moi et en mes talents.

Merci à Mr. EL METENNANI Ahmed et au personnel du SARL TAMMY pour m'avoir donné l'occasion de mener à bien mon projet. Pour m'avoir donné l'opportunité de mener mon étude dans des circonstances idéales. J'ai beaucoup aimé l'environnement énergique et exigeant que vous avez créé pour moi.

Je tiens également à exprimer ma gratitude à mes chères frères Imed Eddine et Mohammed Amine, qui ont été à mes côtés tout au long de mon parcours.

Je remercie tout particulièrement mes amis proches Amina et Nada, tous les membres du club CFC et mes amis de Algiers STEAM makerspace qui m'ont soutenu mentalement et émotionnellement pendant que je travaillais sur ma thèse. Ce processus a été moins intimidant et plus satisfaisant grâce à leur soutien, leurs encouragements et leur camaraderie.

Enfin, j'aimerais exprimer ma gratitude à tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail. À l'achèvement de ce travail.

NEMRI Nour El Yakine

TABLE DES MATIÈRES

RÉSUMÉ	I
ABSTRACT	II
ملخص	III
REMERCIEMENTS	IV
TABLE DES MATIÈRES	V
LISTE DES TABLEAUX	VIII
LISTE DES FIGURES	IX
LISTE DES ANNEXES	X
LISTE DES ABRÉVIATION	XI
INTRODUCTION	1
1. Contexte et objectifs de la recherche	2
1.1. Contexte de l'étude.....	2
1.2. Choix de l'entreprise	3
1.3. Objectifs de la recherche.....	3
2. Problématique de la recherche	3
3. Les hypothèses de la recherche	4
3.1. L'effet du contrôle de gestion sur la performance financière.....	4
3.2. L'effet de l'utilisation du contrôle de gestion sur la rentabilité	5
3.3. L'effet de la taille et des ressources de l'entreprise sur l'utilisation des méthodes et outils de contrôle de gestion	5
3.4. L'utilisation des nouveaux outils de contrôle de gestion basés sur les technologies numériques	5
4. Cadre Théorique	5
5. La méthodologie utiliser	6
6. Structure du mémoire	6
CHAPITRE 01 : REVUE DE LITTÉRATURE & CADRE CONCEPTUEL	8
Section 01 : La revue de la littérature	9
1.1. Le contrôle de gestion	9
1.2. La performance financière	11
1.3. L'impact du contrôle de gestion sur la performance financière	15
1.4. Le contrôle de gestion et la numérisation	17
Section 02 : Cadre conceptuelle	23

2.1.	Historique du contrôle de gestion.....	24
2.2.	Définition et types du contrôle de gestion	24
2.3.	Les méthodes et les outils de contrôle de gestion	28
2.4.	Le Rôle du contrôle de gestion.....	47
2.5.	L'évolution du contrôle de gestion dans le cadre de l'Intelligence Artificielle	47
2.6.	La performance	49
Section 03 : La performance financière		53
3.1.	La définition de la performance financière.....	53
3.2.	Les types de la performance financière	54
3.3.	Les indicateurs et les ratios de la performance financière	55
3.4.	Les caractéristiques de la performance financière dans les entreprises de productions 56	
3.5.	L'impact de la performance financière dans le contrôle de gestion.....	57
3.6.	L'impact de la performance financière dans une entreprise de production	58
3.7.	Comment mesurer la performance financière en contrôle de gestion	59
CHAPITRE 02 : DONNÉES ET MÉTHODES		1
Section 01 : Présentation de l'entreprise.....		62
1.1.	la présentation de l'entreprise	62
1.2.	La structure organisationnelle de l'entreprise	63
1.3.	Le service du contrôle de gestion dans l'entreprise SARL TAMMY	66
1.4.	Les étapes de production dans l'entreprise	66
Section 02 : Le Cadre méthodologique (Approche qualitative).....		68
2.1.	Présentation de la méthodologie de recherche (Approche qualitative)	68
2.2.	Raison du choix de l'approche mixte.....	70
2.3.	Stratégie de conception de recherche	71
2.4.	Outils de collecte de données	72
2.5.	L'échantillon de l'étude (étude qualitative)	77
2.6.	L'analyse des données	78
Section 03 : Le Cadre méthodologique (Approche quantitative).....		81
3.1.	Approche épistémologique	81
3.2.	La recherche quantitative.....	82
3.3.	Les méthodes d'analyse des données	83
3.4.	Sources de données	84

CHAPITRE 03 : RÉSULTAT ET DISCUSSION.....	86
Section 01 : résultats (qualitatifs).....	87
1.1. Présentation et analyse des résultats.....	87
Section 02 : résultats (quantitatifs).....	99
2.1. Le ratio de rentabilité des actifs	100
2.2. Le ratio de réalisation (ratio de tâche terminée).....	104
Section 03 : Discussion.....	110
3.1. Interprétation des résultats	110
3.2. Discussion critique	110
3.3. Comparaison avec la littérature.....	111
3.4. Implications et recommandations.....	111
CONCLUSION GÈNÈRAL	113
BIBLIOGRAPHIE.....	116
ANNEXES	125

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N° 1 : Principaux indicateurs de mesure de performance	13
Tableau N° 2 : Les limites des études précédentes	20
Tableau N° 3 : Ensemble des états financiers.....	32
Tableau N° 4 : Liste des interviewés.....	78
Tableau N° 5 : La fiche synthétique de l'interview avec directeur de département de contrôle de gestion	89
Tableau N° 6 : contrôle de gestion.....	92
Tableau N° 7 : La performance financière	96
Tableau N° 8 : Compte de résultat de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022-2023	100
Tableau N° 9 : LES BILANS (ACTIF) de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022-2023	102
Tableau N° 10 : Le ratio de rentabilité des actifs de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022 - 2023	103
Tableau N° 11 : Les réalisations de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022 - 2023	105
Tableau N° 12 : Le ratio de réalisation de l'entreprise en décembre 2022 - 2023	107

LISTE DES FIGURES

Figure N° 1 : Le cadre conceptuel des 4 leviers de contrôle	10
Figure N° 2 : Le modèle conceptuel du tableau de bord prospectif équilibré (balanced scorecard)	12
Figure N° 3 : Selon le modèle d'Anthony (1988).....	25
Figure N° 4 : Flux ABC de base et pinologie	30
Figure N° 5 : Le cycle de contrôle budgétaire.....	36
Figure N° 6 : Le triangle du contrôle de gestion	51
Figure N° 7 : l'organigramme de l'entreprise SARL TAMMY	65
Figure N° 8 : Le logo de l'entreprise SARL TAMMY	68
Figure N° 9 : Nuage de mots	99
Figure N° 10 : Les ratios de rentabilité des actifs des années 2022 - 2023.....	103
Figure N° 11 : Les ratios de réalisation de décembre 2023	108

LISTE DES ANNEXES

Annexe A : ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE SARL TAMMY.....	126
Annexe B : GUIDE D'ENTRETIEN	126
Annexe C : BILAN (ACTIF) DE L ANNEE 2023	126
Annexe D : BILAN (PASSIF) DE L'ANNÉE 2023	126
Annexe E : COMPTE DE RÉSULTAT DE L'ANNÉE 2023.....	126
Annexe F : TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS ET AMMORTISSEMENT DE L'ANNÉE 2022.....	126
Annexe G : TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS ET AMMORTISSEMENT DE L'ANNÉE 2023.....	126
Annexe H : LE TABLEAU DE BORD DE L'ENTREPRISE SARL TAMMY DE DECEMBRE 2023.....	126

LISTE DES ABRÉVIATION

- ABC** : l'Activity-Based Costing (comptabilité par activités)
- ABM** : Activity Based Management (Gestion par activités)
- AMD** : Advanced Micro Devices
- BFR** : Le besoin en fonds de roulement
- BSC** : Balanced ScoreCard (Tableau De Bord)
- ERP** : Enterprise Resource Planning
- EVA** : économie de valeur ajoutée
- HACCP** : Hazard analysis critical control point (l'analyse des dangers)
- IA** : l'Intelligence Artificielle
- IBS** : L'Impôt sur les bénéfices des sociétés
- IRG** : L'Impôt sur le revenu global
- KPI** : Key Performance Indicator (les indicateurs de performance)
- MP** : Matière première
- PCG** : Pratiques de Contrôle de Gestion
- PME** : Petites et Moyennes Entreprises
- R&D** : Recherche et Développement
- RMM** : Recherche par méthodologies mixtes
- ROA** : Les ratios de rentabilité des actifs
- ROCE** : Rentabilité des capitaux investis
- ROE** : Return On Equity (le rendement des capitaux propres)
- ROI** : Le retour sur investissement
- ROIC** : Le rendement sur capitaux investis
- SI** : Système d'information
- TAP** : La Taxe sur l'activité professionnelle
- TVA** : La Taxe sur la valeur ajoutée
- UHT** : Ultra haute température

INTRODUCTION

Cette partie a pour but d'aborder le contexte et le choix de l'entreprise, ainsi de présenter les objectifs de notre recherche, et les questions sur lesquelles se base notre recherche.

1. Contexte et objectifs de la recherche

Nous allons présenter le contexte, le choix de l'entreprise et l'objectif de l'étude.

1.1. Contexte de l'étude

L'économie mondiale connaît des changements rapides et imprévisibles, influençant profondément les stratégies des entreprises. Dans ce contexte de mondialisation et de concurrence intense, seules les entreprises capables de s'adapter, d'innover et de maintenir un avantage concurrentiel durable prospèrent. Pour assurer leur expansion et leur pérennité, les dirigeants doivent se doter de systèmes de pilotage efficaces, fixer des objectifs clairs et mobiliser les ressources nécessaires pour relever les défis permanents du marché.

Le concept de contrôle de gestion est devenu indispensable pour répondre aux évolutions constantes du monde économique et aux exigences croissantes des entreprises. Il établit un lien essentiel entre la gestion opérationnelle et la performance financière, en permettant de planifier, contrôler et optimiser les opérations de manière efficace et efficiente. Cette approche contribue significativement à améliorer la performance globale de l'entreprise. (S.Tessier & D.Otley, 2012).

La performance financière découle de l'implémentation adéquate des outils et techniques de contrôle de gestion. Elle se définit comme une évaluation des résultats financiers, ou une analyse de la santé financière de l'entreprise (R.S.Kaplan & D.P.Norton, 1996). Cette évaluation repose sur la comparaison entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, ce qui définit l'efficacité des pratiques de gestion. Selon (Anthony, 1993), il s'agit donc du rapport entre les efforts de gestion appliqués et les bénéfices financiers espérés par l'entreprise. Donc, le niveau de performance financière est directement lié à l'efficacité du contrôle de gestion mis en place.

D'après Horngren et al de nombreux cadres et outils de gestion ont été conçus pour aider les entreprises à atteindre leurs objectifs financiers. Parmi ces méthodes, on trouve le tableau de bord de gestion, qui évalue les performances au moyen d'indicateurs clés, ainsi que les techniques de calcul des coûts standards visant à optimiser la gestion des coûts de production (W.Maher, 2000).

Donc le contrôle de gestion représente un levier stratégique crucial pour les entreprises de production. Il leur offre la possibilité d'améliorer leurs résultats financiers, de prendre des décisions informées et de se positionner avantageusement dans un marché concurrentiel.

Notre recherche, intitulée L'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, se concentrera sur l'étude de cas de SARL TAMMY, afin d'analyser et d'évaluer les différents aspects du contrôle de gestion et son influence sur la performance financière dans le secteur de la production.

1.2. Choix de l'entreprise

Notre étude a été menée au sein de SARL TAMMY. Ce choix découle de plusieurs facteurs importants. Tout d'abord, SARL TAMMY est une entreprise de production bien établie, jouissant d'une solide réputation dans son secteur d'activité. De plus, SARL TAMMY a récemment investi de manière significative dans l'amélioration de ses processus de contrôle de gestion, ce qui en fait un sujet d'étude idéal pour évaluer l'impact de ces initiatives sur sa performance financière. Enfin, en tant qu'acteur clé dans un secteur dynamique, SARL TAMMY offre une opportunité précieuse pour explorer les stratégies et les défis liés à la gestion financière dans le contexte spécifique des entreprises de production.

1.3. Objectifs de la recherche

A travers notre étude, nous projetons d'atteindre les objectifs suivants :

- Examiner comment la qualité perçue du contrôle de gestion influence l'engagement et la fidélité des employés envers l'entreprise.
- Étudier les variations de perception et de satisfaction parmi les différents départements de l'entreprise concernant l'efficacité du contrôle de gestion.
- Voir l'influence de contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise.
- Identifier les obstacles potentiels à une mise en œuvre efficace du contrôle de gestion au sein de l'entreprise de production

2. Problématique de la recherche

Le contexte actuel du contrôle de gestion pousse les entreprises de production à réévaluer leurs méthodes de gestion. En effet, l'amélioration du contrôle de gestion présente de nouvelles opportunités pour renforcer la performance financière de l'entreprise.

Dans ce contexte, notre étude vise à analyser l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, en se basant sur une question de recherche inspirée par les travaux d'autres chercheurs (Anthony, 1993), (R.Simons, Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal, 1995), (A.Y. Belhadj & Necib, 2021), (Koskosas, 2015)

Il s'agit en fait d'étudier : ***Dans quelle mesure le contrôle de gestion peut-il impacter la performance financière d'entreprise ? Cas SARL TAMMY ?***

Cette question principale est complétée par quatre (04) sous questions de recherche, à savoir :

1. Quelles sont les différentes méthodes et outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises de production ?
2. Comment peut-on mesurer la performance financière d'une entreprise de production ?
3. Quelles sont les nouvelles méthodes et outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises de production ?
4. Quel est l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production ?

3. Les hypothèses de la recherche

Les hypothèses ci-dessous seront utilisées pour guider et structurer notre travail de recherche afin de répondre à ces questions :

3.1. L'effet du contrôle de gestion sur la performance financière

Dans la littérature, de nombreuses études telles que (K.Widener, 2007), (C.Rodríguez & Mauricio A. Melgarejo & J.R.Torres, 2021), et (A.SIDIQUI, 2021) ont exploré l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière des entreprises de production. Les résultats de ces recherches montrent une relation positive et significative entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion (comme le reporting, les tableaux de bord, et la comptabilité analytique) et l'amélioration de la performance financière.

H1 : L'utilisation du contrôle de gestion permet à l'entreprise d'améliorer sa performance financière.

D'après cette hypothèse principale, on peut distinguer trois (03) sous-hypothèses :

3.2.L'effet de l'utilisation du contrôle de gestion sur la rentabilité

De nombreuses recherches ont établi une corrélation positive et significative entre l'adoption des outils de contrôle de gestion et l'augmentation de la rentabilité des entreprises. Ces études indiquent que les entreprises qui mettent en œuvre des pratiques de contrôle de gestion efficaces tendent à améliorer leur performance financière, (A.SIDIQUI, 2021).

H1a : Il existe une relation significative entre l'utilisation du contrôle de gestion et l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

3.3.L'effet de la taille et des ressources de l'entreprise sur l'utilisation des méthodes et outils de contrôle de gestion

Les études précédentes suggèrent que la taille et les ressources de l'entreprise peuvent limiter l'adoption et l'efficacité des méthodes et outils de contrôle de gestion. Les entreprises plus petites ou avec des ressources limitées peuvent rencontrer des difficultés à mettre en œuvre des pratiques de contrôle de gestion sophistiquées (E.NOUDOHOUENOU & S.DOUCOURE, 2023).

H1b : L'utilisation des méthodes et outils de contrôle de gestion est limitée par la taille et les ressources de l'entreprise.

3.4.L'utilisation des nouveaux outils de contrôle de gestion basés sur les technologies numériques

De nombreuses recherches montrent que l'adoption de nouveaux outils de contrôle de gestion basés sur les technologies numériques peut significativement améliorer la performance financière des entreprises. Cependant, certaines entreprises peuvent ne pas encore utiliser ces outils en raison de divers obstacles (A.Y. Belhadj & Necib, 2021), (S.Griguer, 2023).

H1c : L'entreprise n'utilise pas encore de nouveaux outils de contrôle de gestion basés sur les technologies numériques.

4. Cadre Théorique

Cette recherche s'appuie sur les concepts de contrôle de gestion et de performance financière, notamment les travaux d'Anthony (1993) sur la planification et l'optimisation des opérations, et de Kaplan et Norton (1996) sur le tableau de bord équilibré. Elle prolonge les études de Tessier et Otley (2012) et de Horngren et al. (2000) en examinant l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de SARL TAMMY. Le cadre théorique choisi permet d'analyser comment

ces pratiques améliorent la gestion des ressources et la définition des objectifs, offrant ainsi des insights pertinents pour optimiser les performances financières des entreprises de production.

5. La méthodologie utilisée

Pour examiner de manière approfondie l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, notre étude utilise une approche mixte combinant des techniques qualitatives et quantitatives, similaire à celle employée par Islam, Baikady, et Ahmed Khan (2022) pour explorer un sujet analogue.

Pour comprendre pleinement les expériences, les rôles et les points de vue des employés, directeurs et cadres de l'entreprise de production en lien avec le contrôle de gestion, la méthode qualitative repose principalement sur la réalisation d'entretiens approfondis avec ces individus. Une analyse thématique, une technique de recherche qualitative populaire permettant d'identifier des motifs et des thèmes dans les données, sera utilisée pour enregistrer, transcrire et analyser ces entretiens.

L'approche quantitative consiste à analyser les données financières et de performance, ainsi qu'à calculer certains ratios pour déterminer les effets immédiats et à long terme du contrôle de gestion sur l'entreprise de production.

En combinant les méthodologies qualitatives et quantitatives, nous visons à fournir une compréhension approfondie et nuancée de l'influence du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise de production.

6. Structure du mémoire

Notre mémoire sera organisé en trois chapitres distincts afin de traiter efficacement notre problématique.

Dans un premier temps, nous exposerons notre démarche de recherche en présentant le contexte et la problématique de manière détaillée dans la partie Introduction de notre mémoire.

Le premier chapitre sera consacré à une revue de littérature portant sur l'impact de contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, à travers l'exploration d'une sélection d'articles pertinents. Ensuite, dans la deuxième section, nous aborderons le cadre conceptuel, où nous fournirons des éclaircissements et des informations pertinentes pour mieux appréhender notre sujet de recherche. La troisième section, intitulée "La performance financière",

présente un résumé des différents types et caractéristiques de la performance financière, ainsi les indicateurs et les ratios qui mesurent l'impact financier du contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre se concentrera sur la méthodologie de notre étude. Ce chapitre sera également divisé en trois parties. La première section sur le contexte organisationnel, qui constitue à donner un aperçu détaillé de l'entreprise étudiée et de l'environnement dans lequel l'étude a été réalisée. L'approche quantitative, traitée dans la deuxième section, décrira les étapes et les méthodes utilisées pour examiner les données quantitatives relatives aux mesures financières et de performance. L'approche méthodologique qualitative, abordée dans la troisième section, décrira les étapes et les méthodes utilisées pour recueillir et analyser les données qualitatives à travers des entretiens.

Le troisième chapitre, intitulé « Résultats & Discussions », sera dédié à l'analyse et à la discussion des résultats obtenus à partir des entretiens semi-directifs et les ratios calculés.

Enfin, notre travail se conclura par une synthèse dans laquelle nous résumerons l'ensemble de notre travail et tenterons de répondre à notre problématique initiale.

**CHAPITRE 01 : REVUE DE
LITTÉRATURE & CADRE
CONCEPTUEL**

Dans ce chapitre, nous allons présenter les revues de littérature pertinentes à notre sujet, suivies de la présentation des concepts essentiels permettant de saisir la corrélation entre le contrôle de gestion et son incidence sur la performance financière des entreprises de production.

Section 01 : La revue de la littérature

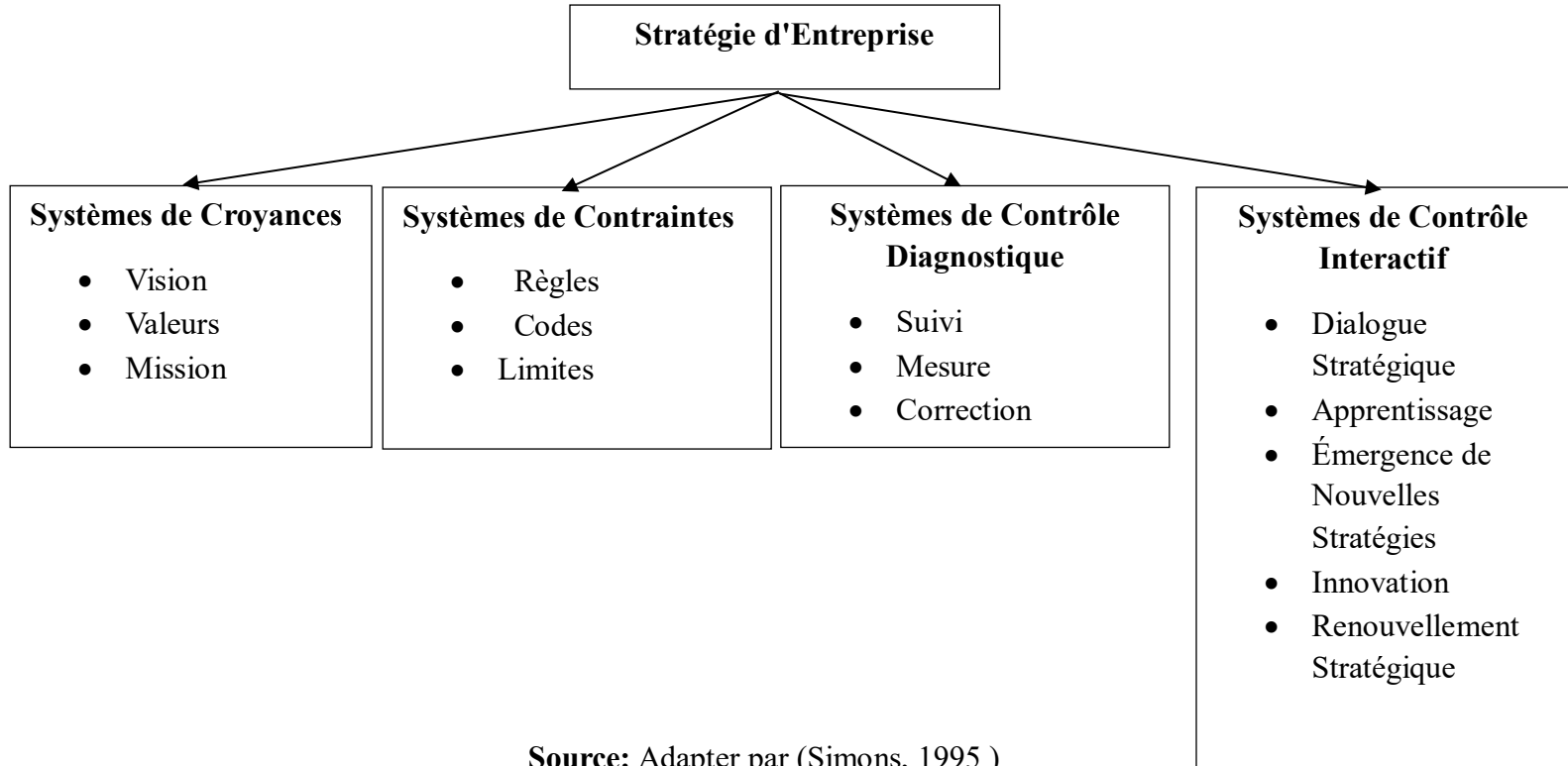
Dans cette section, notre objectif est de récapituler les recherches et travaux précédents portant sur l'influence du contrôle de gestion sur la performance financière des entreprises de production. Nous offrirons également un aperçu des thèmes abordés dans ces études. Ensuite, nous examinerons les conclusions des chercheurs sur l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière des entreprises, tout en soulignant la valeur ajoutée de cette analyse.

1.1. Le contrôle de gestion

Dans son article séminal, R.N. Anthony (1965) a cherché à définir et clarifier le rôle du contrôle de gestion, une fonction managériale alors peu comprise. Adoptant une approche conceptuelle et analytique, il a défini le contrôle de gestion comme le processus permettant aux managers de s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées efficacement pour atteindre les objectifs organisationnels. Anthony a identifié les objectifs clés du contrôle de gestion, notamment la planification, la coordination, la communication, l'évaluation, la motivation et la protection des actifs. Il a proposé un cadre structuré autour de la planification stratégique, du contrôle de gestion et du contrôle opérationnel, soulignant l'importance de lier la stratégie aux opérations (R.N. Anthony, 1965).

Après trente ans Simons (1995) propose un cadre novateur pour comprendre comment les systèmes de contrôle de gestion peuvent être utilisés de manière proactive pour favoriser le renouvellement stratégique et l'innovation au sein des organisations. Son étude remet en question l'idée traditionnelle que les contrôles sont uniquement des mécanismes de contrainte et de limitation des comportements. Simons appuie ses résultats sur des études de cas approfondies auprès de plusieurs grandes entreprises, renforçant la validité de son modèle, et il propose un cadre conceptuel clair et opérationnel composé de quatre leviers de contrôle distincts mais interdépendants (R. Simons, 1995).

Figure N° 1 : Le cadre conceptuel des 4 leviers de contrôle



D'autre part, l'auteur n'aborde que sommairement la dynamique d'utilisation conjointe des différents leviers de contrôle et leurs potentielles contradictions (Simons, 1995).

Ali Belhadj Yassine et Necib Ahmed (2021) ont réalisé une étude qualitative visant à définir précisément le contrôle de gestion par rapport aux objectifs et activités de l'entreprise, tout en identifiant les ressources consommées et les facteurs permettant l'attribution des coûts aux différents objets. Les auteurs soulignent le rôle essentiel du contrôle de gestion pour une gestion efficace des entreprises, influençant les comportements organisationnels et la mise en œuvre de la stratégie. Ils affirment que la comptabilité de gestion est utilisée pour évaluer la position concurrentielle et que le contrôle est un processus managérial clé pour atteindre les performances désirées, en intégrant les ressources, activités et interactions avec l'environnement externe. Le rôle stratégique du contrôle de gestion gagne en importance, mettant en avant des approches innovantes comme l'Activity-Based Costing, qui remet en cause les méthodes traditionnelles et nécessite une adaptation aux spécificités organisationnelles. (A.Y. Belhadj & Necib, 2021).

NOUDOHOUE et DOUCOURE (2023) ont mené une étude intitulée "Facteurs de contingence et choix des outils de contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises" au

Bénin. L'objectif principal était d'évaluer l'influence de l'ethnie du dirigeant de PME sur la relation entre les facteurs de contingence (environnement, informatisation, style de décision) et le choix des outils de contrôle de gestion. Les auteurs ont utilisé une approche mixte combinant 30 entretiens qualitatifs et un échantillon quantitatif de 650 PME béninoises. Leurs résultats ont mis en lumière un effet positif et significatif des variables environnementales, d'informatisation et de style de décision sur le choix des outils de contrôle de gestion. Cependant, ils ont constaté que les relations avec des personnes de même ethnie n'ont pas joué de rôle modérateur sur le lien entre ces facteurs de contingence et le choix des outils.

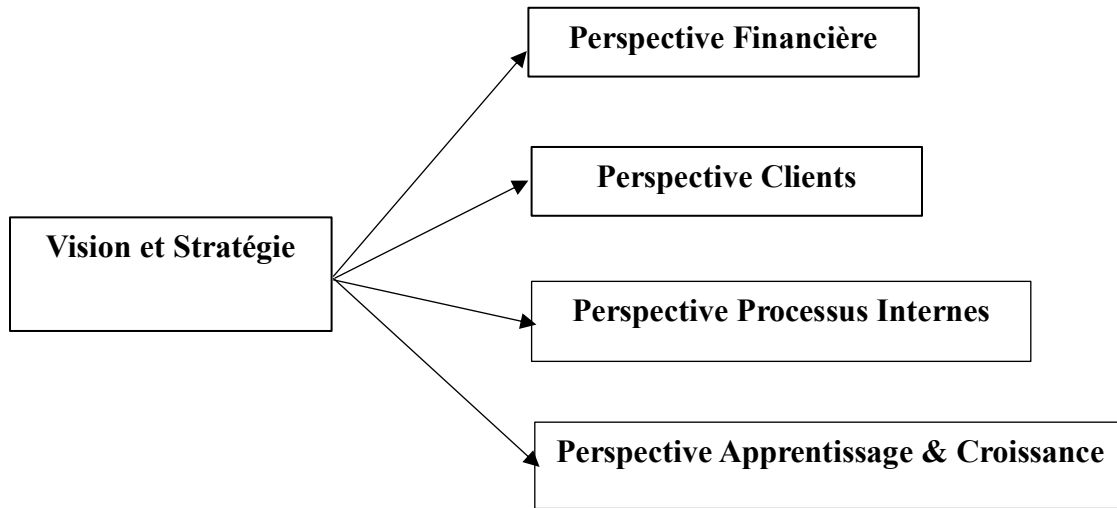
Un point fort de l'étude réside dans sa prise en compte rare du facteur socioculturel de l'ethnie en contrôle de gestion, offrant ainsi une perspective enrichissante sur les déterminants du choix des outils dans les PME béninoises (E.NOUDOHOUENOU & S.DOUCOURE, 2023).

1.2. La performance financière

Plusieurs études tentent d'approcher le sujet de la performance financière, notamment par l'analyse de (C.Jensen, 1967) qui a remis en question les mesures comptables traditionnelles de performance financière des entreprises. Son objectif était de démontrer que maximiser la valeur pour les actionnaires, mesurée par l'évolution du cours de l'action, devrait être l'objectif principal plutôt que d'utiliser des indicateurs comptables comme le bénéfice net ou les rendements sur investissement/capitaux propres. Dans cette étude conceptuelle et théorique, sans échantillon formel, Jensen a analysé les déficiences des mesures comptables qui peuvent être manipulées et ne reflètent pas adéquatement la création de richesse. Il a proposé d'utiliser la valeur de marché des actions comme mesure de performance plus pertinente, affirmant que maximiser cette valeur actionnariale devrait guider la gestion. Jensen a également suggéré que les systèmes d'incitations des dirigeants soient liés à l'évolution du cours boursier (C.Jensen, 1967).

Ensuite Kaplan & Norton (1992) ont introduit le concept révolutionnaire du tableau de bord prospectif équilibré (balanced scorecard) comme un nouvel outil de mesure de la performance organisationnelle, allant au-delà des seuls indicateurs financiers traditionnels. À travers l'analyse de cas d'entreprises pionnières telles que Rockwater, Apple et AMD, les auteurs ont développé un cadre intégré équilibrant quatre perspectives clés : financière, clients, processus internes, et apprentissage et croissance.

Figure N° 2 : Le modèle conceptuel du tableau de bord prospectif équilibré (balanced scorecard)



Source : Adapter par (R. S.Kaplan & D. P.Norton, 1992)

Ce système vise à aligner les mesures opérationnelles sur la stratégie de l'entreprise, en combinant des résultats passés avec des indicateurs prospectifs de performance future. Présenté comme un outil de communication et d'alignement stratégique, le balanced scorecard a cependant été critiqué pour son manque de détails de mise en œuvre, le potentiel de chevauchement entre les perspectives, et le risque de focalisation excessive sur les mesures au détriment de la réflexion stratégique (Kaplan, 1992).

D'après l'étude menée par (A.AMOKRANE & F.BEKOUR , 2014) intitulée « Les indicateurs de mesure de performance comme moyen d'évaluation de la compétitivité des PME », a pour objectif de présenter les indicateurs de mesure de performance et de proposer un tableau de bord prospectif des indicateurs de mesure de performance adapté aux petites et moyennes entreprises (PME). Ils concluent que la mesure de la performance à court terme implique la sélection d'indicateurs de rendement et de productivité, tandis que celle à moyen terme se base sur des indicateurs d'efficacité, et celle à long terme repose sur l'identification d'indicateurs liés au maintien et à l'évolution des compétences métier. Ces indicateurs de mesure de performance sont considérés comme des outils essentiels permettant aux entreprises de mesurer leur performance et leur capacité à s'adapter aux changements de leur environnement, assurant ainsi leur rentabilité et leur pérennité

Tableau N° 1: Principaux indicateurs de mesure de performance

Niveaux d'analyse	Indicateurs	Performances mesurées
Financier	Couverture des besoins en Fonds de Roulement = Fonds de roulement / Besoins en fonds de roulement	Sécurité financière et capacité de l'entreprise à poursuivre son activité
	Capacité d'endettement = Fonds propres / Dettes à long et moyen termes	Capacité de l'entreprise à bénéficier des crédits bancaires : (crédibilité financière)
	Actif circulant / Exigibles à court terme	Capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à court terme : (Solvable vis-à-vis des fournisseurs)
De la relation client	Taux de satisfaction clients par le calcul du (taux de retour des produits, nombre de réclamations)	Capacité de l'entreprise à fidéliser ses clients
	Taux des ventes réalisées auprès des clients existants	Capacité de l'entreprise à fidéliser ses clients
	Taux des ventes réalisées auprès de Nouveaux clients	Capacité de l'entreprise à attirer de nouveaux clients
	Taux de rebuts ; Taux de produits défectueux	Performance en termes de qualité
	Taux de manque à produire Nombre de pannes	Performance au niveau de la Production

Des processus internes de production et de vente	d'équipements Taux d'évolution de la production	
	Taux d'évolution des ventes Taux de la production stockée dans la production globale Taux du service après-vente dans le chiffre d'affaires global	Performance commerciale
De l'apprentissage organisationnel	Taux d'absentéisme, nombre de départs, nombre d'arrêts de travail (grèves), nombre de personnes formées	Capacité de l'entreprise à satisfaire son personnel et à instaurer une gestion participative

Source: (AMOKRANE Abdellaziz, 2014)

Bien que ciblant les PME, cette étude manque de considération pour leur diversité et propose un cadre trop générique. Son approche reste principalement théorique, sans validation empirique du tableau de bord d'indicateurs proposé. Les liens entre les différents types d'indicateurs selon les horizons temporels sont insuffisamment explicités. Enfin, les défis de mise en œuvre concrète et d'appropriation des indicateurs par les managers et équipes des PME sont peu abordés (A.AMOKRANE & F.BEKOUR , 2014).

Une étude antérieure menée par Raman et Nidumolu (2017) qui ont examiné les facteurs déterminants de la performance financière, mesurée par le rendement des capitaux propres (ROE), dans le secteur manufacturier indien. À partir d'un échantillon de 635 observations provenant de 127 entreprises manufacturières cotées sur une période de 5 ans, les auteurs ont mené une analyse de régression multiple. Leurs résultats ont révélé que certaines variables spécifiques à l'entreprise influencent significativement le ROE : la taille a un impact négatif, tandis que l'intensité des dépenses publicitaires et de R&D ont un impact positif. Le ratio d'endettement et l'intensité capitalistique ont également un effet négatif sur le ROE. Cependant, les variables sectorielles et la croissance des ventes n'ont pas montré d'impact significatif. Les auteurs ont conclu que les entreprises manufacturières devraient accorder une attention particulière à la gestion de leur

endettement, des investissements publicitaires, de la R&D et du capital afin d'améliorer leurs performances financières (R.Madhumathi & M.Nidumolu, 2017)

Dans la recherche de Mohamed TAHROUCH (2023) intitulée « Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : revue de littérature » examine au travers d'une revue de littérature sur le contrôle de gestion et la performance dans les PME marocaines. Il souligne l'importance cruciale du contrôle de gestion pour évaluer, maîtriser et améliorer la performance financière des PME, malgré les difficultés organisationnelles internes et externes auxquelles celles-ci sont confrontées. Les résultats mettent en lumière une faible utilisation des tableaux de bord stratégiques et prospectifs dans ces entreprises, soulignant ainsi la nécessité d'intégrer davantage ces outils pour un pilotage efficace de la performance à long terme. En conclusion, l'article appelle à poursuivre les recherches pour mieux comprendre et améliorer l'intégration des outils de contrôle de gestion et du pilotage de la performance dans la gestion des PME marocaines (M.TAHROUCH & T.CHAHDI, 2023).

1.3. L'impact du contrôle de gestion sur la performance financière

Selon les différentes études qui ont eu lieu depuis l'année 1965 jusqu'à présent, il y a une relation entre le contrôle de gestion et la performance financière, en effet le contrôle de gestion c'est un élément important qui augmente la performance financière de l'entreprise. Nous avons sélectionné les articles récents les plus importants.

(K.Widener, 2007) a mené une étude quantitative auprès de 245 gestionnaires de haut niveau d'entreprises américaines manufacturières et non manufacturières, en utilisant des questionnaires analysés par des modèles d'équations structurelles. L'objectif était de tester empiriquement le cadre des "leviers de contrôle" de Simons (1995) et d'examiner son impact sur la réalisation des stratégies d'entreprise. Les résultats ont soutenu le cadre des quatre leviers (systèmes de croyances, de contraintes, de contrôle diagnostique et de contrôle interactif), et ont montré qu'une utilisation équilibrée de ces leviers était associée à une meilleure réalisation des stratégies. Spécifiquement, les systèmes interactifs avaient un impact positif sur l'apprentissage organisationnel et la stratégie, tandis que les systèmes de croyances et de contraintes influençaient positivement le contrôle comportemental des employés. Cependant, l'étude transversale ne permettait pas d'établir de causalité, les données provenaient d'un seul répondant par entreprise, l'échantillon se limitait aux États-Unis, et seuls les contrôles formels étaient considérés.

D'un autre (M.MAKHROUTE & A.SIDQUI, 2021) a examiné l'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance des entreprises dans un environnement économique en évolution. Son analyse qualitative théorique portait sur la nécessité pour les organisations de s'adapter à un environnement complexe et incertain en utilisant des outils de contrôle de gestion pour améliorer leur performance. Les résultats ont mis en lumière l'évolution du contrôle de gestion d'une fonction opérationnelle à un levier stratégique crucial. Des outils tels que l'analyse des coûts par activité, le calcul des coûts cibles et le tableau de bord prospectif ont été présentés comme permettant d'accroître la précision des informations pour la prise de décision. De plus, l'utilisation du balanced scorecard (BSC) dans divers contextes comme les établissements publics et universitaires a démontré des effets positifs sur la performance organisationnelle. Cependant, des critiques ont été soulevées concernant la généralisation des résultats théoriques, la complexité de mise en œuvre pratique de certains outils, et la nécessité d'une évaluation continue de leur impact réel. Enfin, l'auteur a souligné l'importance d'adapter les outils aux besoins spécifiques de chaque entreprise, mettant en avant le rôle clé du contrôleur de gestion dans leur mise en place pour optimiser la performance globale.

D'autre étude a été menée par (C.Rodríguez & Mauricio A. Melgarejo & J.R.Torres, 2021) se concentre sur les effets de l'adoption de pratiques de contrôle de gestion (PCG) sur la rentabilité des entreprises en Amérique latine. L'objectif principal est de démontrer que les entreprises qui adoptent un ensemble diversifié de PCG, couvrant différents domaines tels que la surveillance, les opérations et les objectifs, tendent à obtenir de meilleures performances financières. Cette diversification permet également une gestion plus intégrée et une surveillance approfondie des activités de l'entreprise. La méthodologie utilisée est principalement une approche mixte, combinant des données quantitatives et qualitatives. L'étude montre également que l'impact des PCG sur les performances financières est modéré par la stratégie globale de l'entreprise. Donc l'étude souligne l'importance croissante des PCG diversifiés comme levier potentiel pour améliorer la performance financière des entreprises en Amérique latine, offrant ainsi une base solide pour de futures recherches et applications pratiques dans ce domaine.

Selon menée par (A.M.Ghrairi, 2022) explore l'impact du système de contrôle de gestion, en particulier l'ERP, sur la performance organisationnelle, avec un accent particulier sur l'impact de la pandémie de Covid-19 sur l'environnement de travail. L'objectif principal était de déterminer

comment l'ERP peut soutenir la performance organisationnelle dans ce contexte changeant. Elle a utilisé une approche basée sur des sources primaires, principalement des enquêtes par questionnaire auprès d'un échantillon de 400 personnes. L'outil SmartPLS a été utilisé pour analyser les données et évaluer la fiabilité et la validité des résultats, ces derniers indiquent que l'ERP a eu un impact significativement positif sur la disponibilité des ressources financières, la conformité aux réglementations, ainsi que le soutien total de la direction. Cependant, il a été noté que l'ERP a eu une influence négative sur le soutien des employés, ce qui a affecté négativement la performance organisationnelle.

L'étude met également en lumière le rôle modérateur important de la culture organisationnelle, qui a amplifié positivement l'effet de l'ERP sur la performance organisationnelle. Cela souligne l'importance cruciale de la culture organisationnelle dans l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion. Malgré ces conclusions, l'étude présente des limitations telles qu'un échantillon limité à un seul pays, l'absence de comparaison avec d'autres types de systèmes de contrôle de gestion, et le non-examen d'autres facteurs influençant la performance organisationnelle. Des recherches supplémentaires sont nécessaires pour approfondir la compréhension de ces relations complexes et pour formuler des recommandations plus précises aux entreprises confrontées à des défis similaires.

1.4. Le contrôle de gestion et la numérisation

Plusieurs études ont tendu à approcher le sujet relatif au contrôle de gestion et la numérisation notamment (Koskosas, 2015) qui a mené une étude exploratoire qualitative basée sur des entretiens semi-structurés avec 12 experts et praticiens des domaines du Big Data et du contrôle de gestion, issus d'organisations de différentes tailles et secteurs. L'objectif était d'explorer les implications de l'émergence des mégadonnées (Big Data) pour les systèmes de contrôle de gestion et comment les organisations pouvaient tirer parti des capacités analytiques du Big Data pour améliorer ces pratiques. Les résultats ont mis en évidence plusieurs implications clés, notamment une meilleure prise de décision grâce aux analyses en temps réel, une plus grande agilité organisationnelle, et la possibilité d'exploiter de nouvelles sources de données. Cependant, l'étude a également souligné des défis tels que les problèmes de qualité des données, les compétences analytiques limitées et les préoccupations liées à la confidentialité et à la sécurité. Une limite potentielle est le caractère exploratoire et la taille modeste de l'échantillon, limitant la généralisation des résultats. De plus,

en raison de l'évolution rapide des technologies Big Data, certains aspects pourraient être obsolètes. Enfin, l'étude se concentre sur les perspectives d'experts et de praticiens sans examiner en détail les expériences réelles de mise en œuvre.

Dans l'étude qualitative de (Y.BELHAJ, 2023) « Du Big data et de l'intelligence artificielle vers le Big contrôle de gestion » basée sur des études de cas et des interviews d'experts, se concentre sur certains secteurs d'activité pour approfondir la compréhension de l'impact de ces technologies sur le contrôle de gestion. L'intégration de l'intelligence artificielle (IA) et du Big Data dans le monde du travail bouleverse les pratiques de nombreuses professions, y compris celle du contrôleur de gestion. Cette évolution représente à la fois une opportunité et une menace pour ce métier. D'un côté, l'IA et le Big Data offrent des outils puissants pour analyser de grandes quantités de données, automatiser des tâches répétitives et générer des insights prédictifs. Cela permet aux contrôleurs de gestion de se concentrer sur des tâches plus stratégiques à valeur ajoutée, comme la planification, l'analyse des risques et la prise de décision. Cependant, ces technologies font également peser une menace sur les contrôleurs de gestion qui ne s'adaptent pas. L'automatisation de certaines tâches pourrait en effet réduire le besoin de main-d'œuvre dans ce domaine. Pour maintenir son rôle et sa place dans l'organisation, le contrôleur de gestion doit donc être proactif et s'appropriier ces nouvelles technologies. Il doit développer de nouvelles compétences en matière d'analyse de données, de programmation et d'intelligence artificielle. L'importance des données, qu'elles soient internes ou externes, est désormais cruciale pour la prise de décision stratégique des entreprises. La maîtrise de la technologie des données et du Big Data devient ainsi une base fondamentale pour la prise de décision, la vision stratégique et l'organisation. Bien que l'étude apporte un éclairage intéressant, ses limites incluent un échantillon restreint d'études de cas et une difficulté à généraliser les résultats à d'autres contextes. Néanmoins, elle souligne clairement la nécessité pour les contrôleurs de gestion de s'adapter aux nouvelles technologies pour rester pertinents.

Pour l'étude de (S.Grigner, 2023) intitulé « La transformation digitale de la fonction contrôle de gestion : une garantie de sa performance ? » l'objectif de cet article est d'explorer l'impact de la digitalisation sur la fonction de contrôle de gestion et sa contribution à la performance organisationnelle. En se concentrant sur la transformation digitale de cette fonction clé, les chercheurs examinent comment les nouvelles technologies influencent les pratiques de contrôle de

gestion, redéfinissent le rôle du contrôleur de gestion et modifient les processus décisionnels. Les résultats mettent en évidence les avantages de la digitalisation tels que l'amélioration de la réactivité, la transparence des données et l'automatisation des tâches, tout en soulignant les défis à relever, notamment en matière de cybersécurité et de formation des professionnels. Les perspectives de recherche identifiées soulignent la nécessité d'études empiriques approfondies pour évaluer l'efficacité des technologies de digitalisation et d'explorer les changements organisationnels nécessaires pour soutenir cette transformation, offrant ainsi des pistes pour une meilleure compréhension et une mise en œuvre réussie de la digitalisation dans le domaine du contrôle de gestion. Bien que fournissant des informations pertinentes, les principales limites la difficulté à généraliser les résultats à d'autres contextes organisationnels.

Le 9^{ème} chapitre du livre (R.A.Berrada, H.Slimani, 2023) « Le contrôle de gestion innovant et gouvernance financière des organisations innovantes » examine l'impact de l'innovation en matière de contrôle de gestion sur la gouvernance financière des organisations innovantes. En utilisant une méthodologie mixte, les auteurs ont effectué une revue systématique de la littérature en identifiant 54 articles pertinents à partir de recherches par mots-clés dans différentes bases de données. Cette approche leur a permis de présenter une revue de littérature encadrant les concepts du contrôle de gestion et ses rôles dans un contexte innovant, ainsi que d'explorer les innovations des systèmes de contrôle de gestion dans une dynamique de changement. Les résultats de la recherche mettent en évidence que l'utilisation d'outils innovants en contrôle de gestion a conduit à des améliorations significatives dans la gouvernance financière des entreprises. Par exemple, des méthodes telles que ABC/ABM et le Balanced Scorecard ont permis aux entreprises d'améliorer leur rentabilité et d'aligner leur stratégie avec leur performance. Les limites de la recherche actuelle résident dans son focus sur des cas spécifiques d'entreprises innovantes, plutôt qu'une analyse plus large du secteur. Les futures recherches devraient s'orienter vers des échantillons plus vastes pour une compréhension approfondie de la gestion de l'innovation et de la gouvernance financière des organisations. Des pistes de recherche importantes émergent, notamment sur la mesure de l'impact des initiatives d'innovation et l'évaluation du potentiel de croissance des entreprises innovantes par les investisseurs.

D'après diverses recherches, on trouve que le contrôle de gestion est essentiel pour évaluer la performance financière d'une entreprise et il vise à évaluer la performance de l'entreprise en analysant divers aspects, tels que la rentabilité, l'efficacité des processus, et l'utilisation efficiente des ressources. De plus, il permet de détecter les points forts et faibles de l'entreprise ainsi que les causes sous-jacentes, ce qui aide les dirigeants à prendre des décisions éclairées pour améliorer la performance financière de l'entreprise.

Ainsi que les outils du contrôle de gestion, tels que les tableaux de bord, les indicateurs de performance, et les budgets, sont essentiels pour mesurer et évaluer la performance financière au sein de l'entreprise. Ils permettent également de suivre les progrès par rapport aux objectifs fixés et d'identifier les domaines nécessitant une attention particulière.

Les limites des études précédentes :

Tableau N° 2 : Les limites des études précédentes

Articles	Limitations
(R.N.Anthony, 1965)	Un manque de généralité dû à l'échantillon restreint aux entreprises manufacturières américaines des années 1960 ; un traitement superficiel des aspects comportementaux et culturels essentiels pour l'efficacité des systèmes de contrôle ; une définition large et discutable du contrôle de gestion et sa distinction avec le contrôle opérationnel ; et un manque de validation empirique approfondie, l'approche étant trop conceptuelle et analytique.
(Simons, 1995)	L'étude de Simons (1995) comporte certaines limites. Manque de généralisation au-delà des détails contextuels ; traitement succinct des dynamiques d'utilisation conjointe et tensions potentielles entre les différents leviers de contrôle.
(A.Y. Belhadj & Necib, 2021)	Les principales critiques de cette étude sont : un manque de contexte et de définitions claires sur certains concepts ; un ancrage théorique à approfondir ; des liens entre les différents outils et méthodes de contrôle à expliciter ; une conclusion peu étayée ; des redondances à éviter et un besoin de sources et références supplémentaires.

(E.NOUDOHOUE & S.DOUCOURE, 2023)	Une limite majeure réside dans la nature non probabiliste de l'échantillon, restreint à un seul pays, ce qui remet en cause la possibilité de généraliser les résultats à d'autres contextes culturels. De plus, l'opérationnalisation et la mesure de la variable "ethnie" auraient mérité d'être davantage explicitées et justifiées. Enfin, l'étude reste relativement descriptive et n'approfondit pas suffisamment les raisons et mécanismes sous-jacents aux résultats observés.
(C.Jensen, 1967)	Les principales critiques cette l'étude concernent l'absence d'échantillon formel et d'analyse empirique, la concentration exclusive sur la création de valeur pour les actionnaires, la problématique utilisation du cours de bourse comme mesure de performance, le manque de considération des facteurs externes.
(Kaplan, 1992)	Le modèle du balanced scorecard présenté manque de détails opérationnels pour une mise en œuvre concrète. On lui reproche également des chevauchements entre ses 4 perspectives ainsi qu'un risque de "surmesurage" détournant du stratégique. Enfin, sa transposition à d'autres contextes organisationnels que les grandes entreprises étudiées n'est pas assurée.
(A.AMOKRANE & F.BEKOUR , 2014)	Les critiques principales de l'étude sont : un cadre générique qui ne reflète pas la diversité des PME, limitant son applicabilité ; une approche essentiellement théorique sans validation empirique ; une articulation insuffisamment claire des indicateurs sur différents horizons temporels ; et une discussion trop brève des défis liés à la mise en œuvre et à l'appropriation des indicateurs par les managers et équipes des PME.
(R.Madhumathi & M.Nidumolu, 2017)	Cette étude présente certaines limites à souligner sont : utilisation du seul ROE comme mesure de performance, occultant d'autres dimensions ; échantillon limité aux entreprises cotées, excluant une partie du secteur manufacturier ; période de 5 ans trop courte pour des conclusions robustes ; variables explicatives pertinentes mais incomplètes; absence d'exploration qualitative des mécanismes organisationnels sous-jacents.
(Mohamed TAHROUCH, 2023)	L'étude souffre d'un manque de données empiriques originales, se basant uniquement sur une synthèse de travaux antérieurs. Son champ d'investigation restreint au contexte marocain limite la portée de généralisation des résultats. Les défis pratiques de mise en œuvre des outils de contrôle et de pilotage au sein des PME ne sont qu'effleurés. Enfin, l'analyse se concentre

	principalement sur les aspects techniques des systèmes, avec peu de considération des facteurs comportementaux et culturels susceptibles d'influer sur leur efficacité.
(K.Widener, 2007)	L'étude présente des limites liées à son design transversal ne permettant pas d'établir des relations de causalité, à un potentiel biais de méthode commune dû aux données provenant d'un seul répondant par entreprise, à un échantillon limité aux entreprises américaines réduisant la généralisation des conclusions, et à une perspective partielle se concentrant uniquement sur les systèmes de contrôle formels sans prendre en compte les mécanismes informels. Ces éléments soulignent la nécessité d'une certaine prudence dans l'interprétation et la généralisation des résultats.
(A.SIDIQUI, 2021)	Cette étude fait l'objet de plusieurs critiques. Premièrement, la généralisation des résultats théoriques à toutes les entreprises pose problème, car les contextes organisationnels peuvent grandement varier. Deuxièmement, malgré les avantages décrits, la mise en œuvre pratique de certains outils comme l'analyse des coûts par activité ou le balanced scorecard peut s'avérer complexe. Troisièmement, l'auteur souligne la nécessité d'une évaluation continue de l'impact réel de ces outils sur la performance des entreprises, au-delà des bénéfices théoriques.
(C.Rodríguez & Mauricio A. Melgarejo & J.R.Torres, 2021)	Cette étude elle se concentrant uniquement sur les entreprises d'Amérique latine, une concentration exclusive sur les entreprises d'Amérique latine, restreignant la généralisation des conclusions ; un manque de détail sur l'impact des pratiques de contrôle de gestion (PCG) sur la performance financière ; l'absence de comparaison de l'efficacité des PCG avec d'autres pratiques de gestion ; et des questions sur la rigueur méthodologique et la fiabilité des résultats de l'approche mixte utilisée. Ces points appellent à la prudence dans l'interprétation et l'application des conclusions.
(A.M.Ghrairi, 2022)	L'étude se concentre sur l'ERP dans un seul pays, négligeant les déterminants clés de la performance tels que la stratégie, l'environnement concurrent et le cadre réglementaire. Elle se limite à la période Covid-19, ce qui remet en question sa validité dans des situations normales. L'auteur recommande des recherches supplémentaires avec un échantillon plus large.
(Koskosas, 2015)	Une limite potentielle de cette étude est son caractère exploratoire et son échantillon de taille relativement modeste. Les résultats ne sont pas nécessairement généralisables à toutes les

	organisations. De plus, étant donné l'évolution rapide des technologies liées au Big Data, certains aspects de l'étude pourraient être obsolètes aujourd'hui. Enfin, l'étude se concentre principalement sur les perspectives des experts et des praticiens, sans examiner en détail les expériences réelles des organisations dans la mise en œuvre de ces pratiques.
(Y.BELHAJ, 2023)	Les études qualitatives reposent sur des études de cas et des entretiens avec des experts, ce qui limite leur représentativité et leur généralisation. Les critères de sélection non aléatoires peuvent introduire des biais. Les approches qualitatives manquent de données quantitatives pour permettre des conclusions solides. L'exploration des impacts évolutifs de l'IA et du Big Data peut dater rapidement. L'intérêt réside dans l'exploration des changements et la réflexion sur l'adaptation du contrôle de gestion aux nouvelles technologies.
(S.Griguer, 2023)	Les résultats de cette étude sont difficilement généralisables à d'autres organisations en raison de leur caractère unique. Son approche théorique nécessite une recherche empirique sur des données concrètes et une perspective restreinte, car la numérisation a un impact sur tous les processus organisationnels. Pour mieux comprendre ses effets, une recherche complémentaire avec une investigation approfondie, une approche empirique et des caractéristiques contextuelles et temporelles est nécessaire.
(R.A.Berrada, H.Slimani, 2023)	Les principales limites semblent être liées à la représentativité restreinte de l'échantillon étudié, un potentiel biais vers les aspects positifs, et un manque de détails sur la méthodologie et la portée temporelle. Des recherches ultérieures avec un échantillon plus large et diversifié pourraient approfondir la compréhension du sujet.

Source : établis par nous-mêmes

Section 02 : Cadre conceptuelle

Dans cette section, nous avons abordé les bases du contrôle de gestion, ses concepts clés, ses méthodes et outils, son rôle, son importance pour les industries et son évolution vers le numérique et l'intelligence artificielle. Ensuite, nous avons vu la notion de performance, ses indicateurs clés dans l'industrie, les outils de pilotage de la performance et l'impact des nouvelles technologies sur le lien entre contrôle de gestion et la performance financière. Ce cadre théorique pose les bases pour comprendre les enjeux et défis actuels de l'alignement du contrôle de gestion sur la rentabilité et la création de valeur dans l'entreprise.

2.1. Historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pris racine aux États-Unis après la seconde guerre mondiale, avant de s'étendre en Europe, s'adaptant constamment et trouvant ses origines dans la comptabilité. Initialement conçu au début du 20e siècle avec l'avènement de la production de masse, notamment dans les usines Ford et General Motors, il a été largement influencé par des figures telles qu'Alfred Sloan et Donaldson Brown de General Motors (GM) (Chitioui, 2006).

Le modèle classique de contrôle de gestion tel qu'instauré chez GM mettait l'accent sur l'utilisation de la comptabilité pour l'analyse, la prévision, la coordination et la motivation des opérationnels. Cependant, certains le considéraient davantage comme un contrôle financier que de gestion (R.N. Anthony, 1965).

Chez Ford, le contrôle de gestion s'est manifesté initialement par des réglementations et des procédures strictes, en accord avec les principes de Frederick Taylor et Henri Fayol, et a été adopté dans ce que l'on pourrait qualifier de "bureaucraties wébériennes". Ce système, bien que rigide et mécaniste, a été critiqué pour son manque d'adaptabilité aux situations d'incertitude (H. Loning & V. Malleret & J. Meric & Y. Pesqueux & A. Sole, 2013).

Malgré ces critiques, le contrôle de gestion a continué à évoluer, avec des influences telles que celles de Robert N. Anthony, qui a associé les objectifs organisationnels aux moyens et résultats. Des chercheurs comme Herbert Simon ont remis en question les modèles traditionnels, soulignant l'importance de prendre en compte la complexité humaine et l'incertitude de l'environnement. (R.N. Anthony, 1965).

Le contrôle de gestion a évolué pour intégrer davantage le pilotage stratégique et les stratégies d'entreprise, influençant ainsi les outils de contrôle. L'évaluation de la performance est également devenue plus complexe, reflétant la nature changeante des organisations et de leur environnement (O. Turki, 2006).

2.2. Définition et types du contrôle de gestion

La recherche sur un sujet commence souvent par l'exploration de ses définitions. Voici donc quelques interprétations du contrôle de gestion proposées par divers chercheurs. Cependant, cette compilation n'est pas exhaustive.

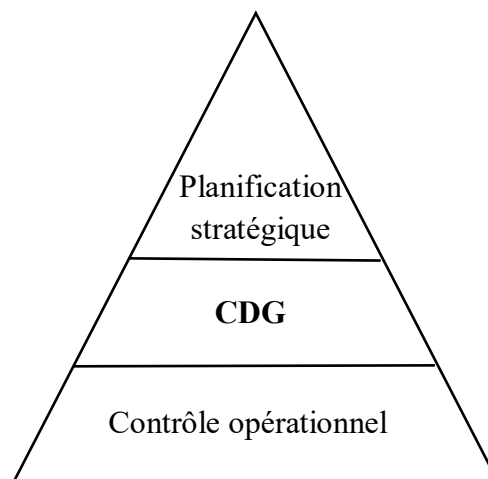
➤ **Définition du contrôle de gestion :**

De multiples définitions du contrôle de gestion ont été proposées par divers auteurs, dont nous pouvons retenir les suivantes :

Selon Robert ANTHONY, père de la discipline, propose d'organiser le contrôle de gestion autour de trois niveaux (R.N, 1965) :

- **Celui de la planification stratégique :** « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces ressources ».
- **Celui du contrôle de gestion :** « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation ».
- **Celui du contrôle opérationnel :** « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente ».

Figure N° 3 : Selon le modèle d'Anthony (1988)



Source : (R.N, 1965)

Aussi, ANTHONY et GOVINDARAJAN, en 1998, ont définis le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (RONGE & YVESDE & CERRADA & KARINE, 2012,

p. 02). Cette définition du contrôle de gestion souligne la place qu'occupe cette fonction essentielle dans l'organisation. Elle joue, en effet, le rôle de conseiller auprès de toutes les autres fonctions.

Selon SIMONS (1995), le contrôle de gestion est : « les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (RONGE & YVESDE & CERRADA & KARINE, 2012, p. 05)

Pour sa part HENRI BOUQUIN, précise qu'il conviendra d'appeler le contrôle de gestion : « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes » (B.Augé & N.Gérald , 2011, p. 3).

En somme nous pouvons dire que le contrôle de gestion est défini comme un outil essentiel pour le pilotage de la performance de l'entreprise. Son objectif principal est d'aider l'entreprise à atteindre les objectifs fixés au plan stratégique, tout en optimisant l'utilisation des ressources disponibles. Pour ce faire, il met en place un suivi régulier des résultats et les compare aux prévisions préétablies. Cette analyse permet d'identifier les écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires pour garantir le bon déroulement des activités et l'adaptation aux changements imprévus. En résumé, le contrôle de gestion éclaire la prise de décision et guide l'entreprise vers la concrétisation de ses objectifs.

➤ **Les types de contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion peut être, généralement, classé en deux types :

Le contrôle réactif : le contrôle réactif repose sur une comparaison a posteriori entre les résultats atteints et les objectifs fixés préalablement. Il permet d'analyser les écarts, d'en identifier les causes et de prendre les mesures correctrices appropriées, le cas échéant. Il fonctionne sur la base du principe de la rétroaction, pour déclencher des actions en réponse à des écarts (Anthony, 1993).

Le contrôle proactif : le contrôle proactif cherche à anticiper les événements pour éviter les difficultés à venir. Il implique un suivi continu en amont des opérations, visant à repérer les risques et à intervenir avant qu'ils ne se matérialisent (E.Durand, 2009, p. 45).

Ouchi (1979) identifie trois principaux mécanismes de contrôle dans les organisations ; le contrôle par le clan (ou la tradition), le contrôle par le marché et le contrôle par la bureaucratie (Ouchi, 1979).

- **Le contrôle par le clan** : il repose sur la socialisation des individus au sein de l'organisation ;
- **Le contrôle par le marché** : il introduit des mécanismes de marché pour réguler les échanges économiques internes ;
- **Le contrôle par la bureaucratie** : il repose sur des règles et procédures formelles.

Henri Bouquin a également présenté les différents types de contrôle de gestion, qui sont les plus importants pour l'organisation (H.Bouquin, 2004) , il s'agit, en effet, du :

- **Contrôle budgétaire** : qui est considéré comme un pilier fondamental de la gestion financière, offrant une vue claire des performances par rapport aux objectifs fixés. Il consiste en la comparaison des résultats réels par rapport aux prévisions budgétaires, ce qui permet d'identifier les écarts et d'en analyser leurs causes pour pouvoir entreprendre les mesures correctives adéquates.
- **Du tableau de bord prospectif** : qui se concentre sur l'utilisation d'indicateurs clés de performance et offrant une perspective holistique de l'entreprise. En suivant de près des variables telles que les ventes et la rentabilité financière, il facilite ainsi la détection précoce des problèmes potentiels et guide les décisions stratégiques.
- **Contrôle par les coûts** : est essentiel pour assurer la rentabilité des produits et services. En comparant les coûts prévus aux coûts réels, il identifie les domaines où des économies peuvent être réalisées et contribue à une gestion efficace des ressources.
- **Contrôle stratégique** : il se concentre sur l'alignement des actions opérationnelles avec les objectifs stratégiques de l'entreprise. En évaluant la mise en œuvre de la stratégie au travers des indicateurs spécifiques, il garantit que les efforts sont dirigés vers les résultats souhaités.
- **Audit opérationnel** : il examine la performance des processus et des activités de l'entreprise en mettant en lumière les domaines où des améliorations peuvent être apportées, en termes d'efficacité et d'efficience.
- **Contrôle de gestion environnemental et social** : il élargit la portée du contrôle de gestion en intégrant des aspects cruciaux tels que la gestion des ressources naturelles, la réduction des déchets et le respect des normes sociales. Cela reflète une prise de conscience

croissante de l'importance de la durabilité et de la responsabilité sociale dans la gestion des affaires.

2.3. Les méthodes et les outils de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est essentiel pour améliorer la performance organisationnelle en utilisant une diversité d'outils comme la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, les tableaux de bord, et bien d'autres encore. Les méthodes de contrôle de gestion déterminent quel outil utiliser dans chaque situation, permettant ainsi de guider efficacement la stratégie de l'entreprise. En exploitant ces outils variés, le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'optimisation des performances organisationnelles, en offrant une vue d'ensemble précise de la situation financière et opérationnelle de l'entreprise, tout en permettant une prise de décision éclairée pour atteindre les objectifs stratégiques.

2.3.1. Les méthodes du contrôle de gestion

Les techniques de contrôle de gestion englobent un ensemble d'outils et de méthodes utilisés pour évaluer, suivre et améliorer les performances d'une organisation. Elles sont généralement classées en deux catégories : les techniques traditionnelles et les techniques modernes.

A. Les méthodes traditionnelles :

Les techniques traditionnelles sont les méthodes éprouvées et toujours pertinentes, utilisées par les organisations professionnelles depuis un certain temps, parmi ces méthodes, nous pouvons citer les suivantes (G.Melyon, 2017) :

- **Observation personnelle** : elle permet aux gestionnaires de collecter des informations directes sur la performance des employés, tout en créant une pression psychologique pour les inciter à améliorer leurs résultats. Cependant, cette méthode n'est pas universellement efficace car elle peut être chronophage selon le type d'emploi.
- **Rapports statistiques** : l'analyse statistique, exprimée au travers des ratios et des moyennes, offre des indications précieuses sur les performances d'une organisation. Ces mesures relatives permettent de comparer la performance d'une entreprise à celle de ses concurrents ou à des normes établies. Les ratios servent à évaluer divers aspects comme la rentabilité, la liquidité, ou encore l'efficacité opérationnelle.

- **Seuil de rentabilité** : cette technique de gestion aide les gestionnaires à déterminer le niveau d'activité nécessaire pour que l'entreprise atteigne le point mort, où les revenus couvrent exactement les coûts. Au-delà de ce point, l'entreprise commence à générer des bénéfices. Cette méthode est précieuse pour évaluer la santé financière d'une entreprise et prendre des décisions éclairées concernant les investissements, les prix de vente, la maîtrise des coûts, et la planification financière globale.

$$\text{Seuil de rentabilité} = \text{Coût fixe} / (\text{Prix de vente par unité} - \text{Coût variable par unité}) \times 100$$

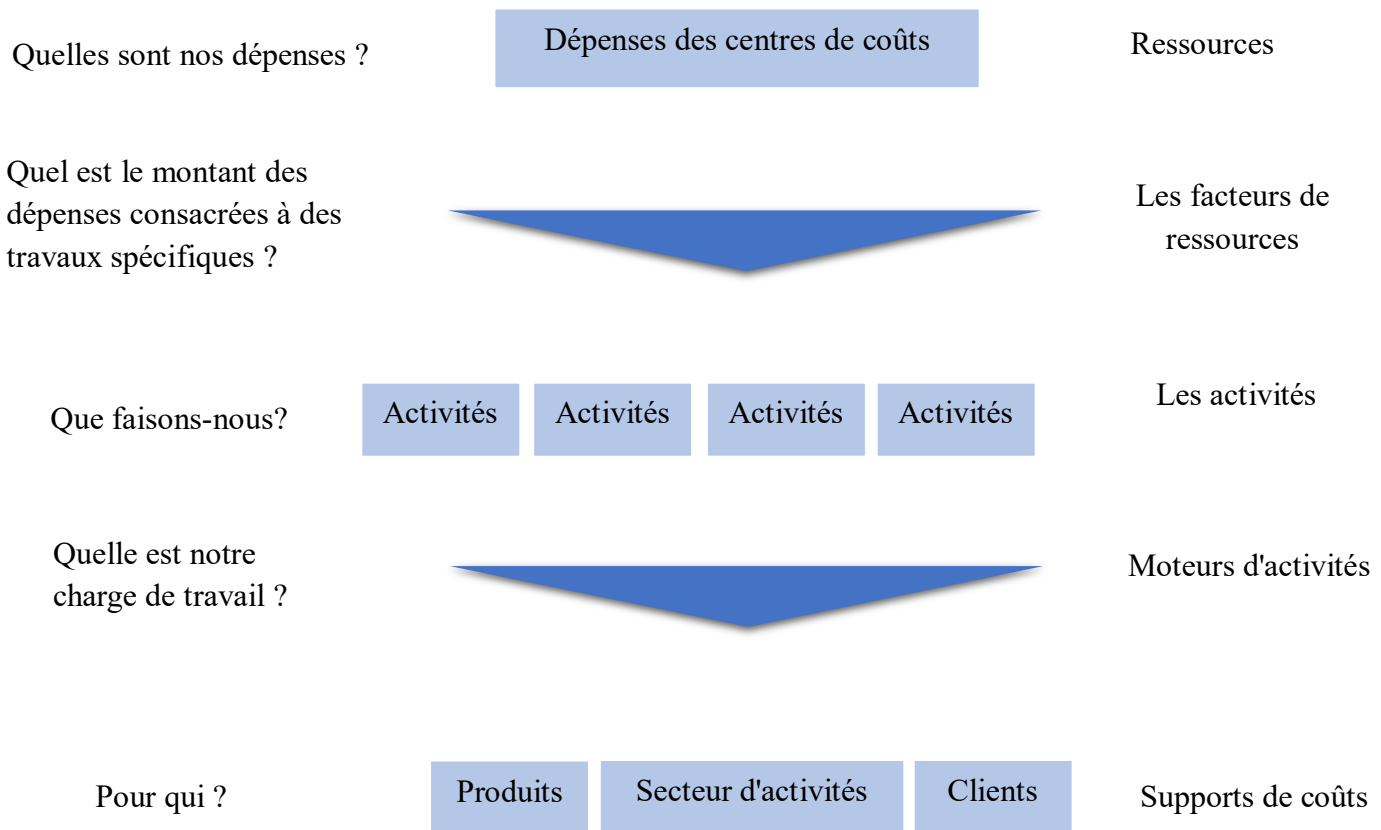
B. Les méthodes modernes :

Les technologies modernes représentent des innovations dans le domaine de la gestion, introduisant de nouveaux paradigmes de contrôle pour les organisations. Voici quelques-unes des méthodes clés :

➤ **La méthode ABC :**

La comptabilité par activités (ABC) est une méthode précise pour attribuer les coûts aux différentes activités professionnelles, processus, produits/services, clients et secteurs d'activité. Elle repose sur l'idée que les efforts nécessaires pour produire des produits et des services peuvent être mesurés et, par conséquent, affectés à ces produits ou services. On pourrait la comparer à une sorte de liste détaillée des activités requises pour la fourniture d'un produit ou d'un service. Pour simplifier, nous utiliserons le terme "produits" pour désigner à la fois les produits et les services, sachant que les principes s'appliquent aux deux (Bahnub & Brent, 2010).

Figure N° 4 : Flux ABC de base et pinologie



Source : (Bahnum & Brent, 2010, p. 2)

➤ **Le retour sur investissement (ROI) :**

Est un indicateur clé qui évalue la rentabilité d'un investissement en comparant le bénéfice généré par rapport à l'investissement initial, exprimé en pourcentage. Il permet de mesurer la performance d'un investissement, de comparer différentes opportunités d'investissement et de déterminer si un investissement crée ou détruit de la valeur. Cependant, bien que le ROI offre une vue instantanée de la rentabilité, il est important de l'associer à d'autres indicateurs pour une évaluation plus complète de l'efficacité de l'investissement (J.Phillips, 2012).

$$\text{ROI} = (\text{Gain de l'investissement} - \text{Coût de l'investissement}) / \text{Coût de l'investissement} \times 100 = \text{Bénéfice net} / \text{Investissement initial} \times 100$$

Le coût standard, également appelé coût préétabli, est un coût de référence utilisé dans des conditions d'activité normale et en période standard. Il est déterminé en agrégeant les différents inputs nécessaires à la production d'un bien ou d'un service, en tenant compte des objectifs cibles ou des étapes prévisionnelles de fabrication. Ce coût standard sert de base pour faire une

comparaison avec les coûts réels afin de mesurer et d'analyser les écarts éventuels. Ces écarts peuvent résulter de variations par rapport à l'activité normale, de différences entre les budgets alloués et les dépenses réelles, ou encore de fluctuations de rendement par rapport aux attentes en termes d'efficacité. La méthode des coûts standards, ou coûts préétablis, est largement utilisée dans l'industrie, notamment dans les secteurs des activités de processus. (Carles, 2011)

➤ **L'analyse des ratios :**

Les ratios, en général, et notamment les ratios de liquidité générale, constituent une méthode cruciale pour évaluer la santé financière d'une entreprise à court terme. Ces ratios fournissent des indications sur la capacité de l'entreprise à rembourser ses dettes à court terme, et celles qui doivent être honorées dans l'année. A titre indicatif, le ratio actuel, qui compare les actifs à court terme au passif à court terme, et le ratio de liquidité, qui prend en compte la trésorerie disponible et les créances clients par rapport aux dettes à court terme, sont des mesures essentielles dans cette analyse (Vernimmen & Quiry & Dallochio & Le Fur & Salvi, 2014).

Ratio de liquidité = trésorerie + à recevoir / factures Passif à court terme

Ratio actuel = Actif à court terme / passif à court terme

➤ **Le management audit ou audit de gestion :**

Est un processus visant à évaluer la performance globale de la gestion d'une organisation, qu'il s'agisse d'une entreprise, d'une institution publique, d'une association ou autre. Ce type d'audit peut être mené par des auditeurs internes ou externes et implique généralement une analyse de l'efficacité et de l'efficience de la gestion des ressources humaines, des finances, des opérations et des processus de l'entité concernée. Son objectif principal est d'identifier les points forts et les faiblesses de l'organisation afin de stimuler des améliorations pour ses performances futures (H.Savall & V.Zardet, 2017).

➤ **Le benchmarking :**

Est une pratique régulière qui implique une évaluation méthodique de la performance d'une entreprise, de ses produits, services ou méthodes de travail, en les comparant à ceux de ses

concurrents directs ou indirects, ainsi qu'à des leaders reconnus dans l'industrie. Cette comparaison ne se limite pas aux concurrents directs, mais s'étend également à des entreprises d'autres secteurs qui excellent dans des tâches similaires ou des fonctions analogues. L'objectif principal du benchmarking est d'identifier les meilleures pratiques, de repérer les faiblesses et de saisir les opportunités d'amélioration, dans le but d'accroître la performance de l'entreprise et sa compétitivité (S.CHABANI & M.BEKKAR, 2009) .

2.3.2. Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion utilise des outils indispensables pour une évaluation plus précise de l'activité de l'entreprise et pour remplir ses fonctions efficacement, il s'agit de :

A. La comptabilité Générale :

La comptabilité générale représente un instrument de gestion essentiel permettant d'enregistrer, classer et analyser toutes les transactions réalisées par une entreprise. Elle constitue la principale source d'informations fournissant une vue d'ensemble des activités de l'entreprise.

➤ Définition :

La comptabilité générale est un système permettant de structurer l'information financière, en enregistrant, classant et traitant les données chiffrées de base, afin de produire des états financiers (comptes annuels) qui offrent une représentation fidèle du patrimoine, de la situation financière à une date donnée, ainsi que du résultat de l'activité de l'entreprise pour l'exercice concerné. (B.Grandguillot, 2016).

Tableau N° 3 : Ensemble des états financiers

États financiers		
Bilan	Compte de résultat	Annexe
État du patrimoine de l'entreprise à une date donnée	État reflétant l'activité de l'entreprise pendant 12 mois et qui permet de déterminer le résultat de l'exercice	État comptable qui comporte des informations significatives complétant et expliquant le contenu du bilan et du compte de résultat

Source: (B.Grandguillot, 2016)

➤ **Les objectifs de la comptabilité générale :**

Le but premier de la comptabilité générale est de décrire les opérations de l'entreprise à l'intention des divers utilisateurs intéressés (fournisseurs, actionnaires, prêteurs, services des impôts...).

Les deux principaux objectifs de la comptabilité générale sont :

- Mesurer et analyser le patrimoine de l'entreprise :

La comptabilité générale cherche à évaluer la valeur du patrimoine de l'entreprise, qui représente la différence entre ses actifs et ses passifs.

Cette situation nette est présentée dans le bilan comptable selon l'équation fondamentale suivante :

$$\text{Situation nette} = \text{Actifs} - \text{Dettes}$$

- Mesurer et analyser la variation du patrimoine de l'entreprise :

Un autre objectif du contrôle de gestion est d'analyser la variation du patrimoine d'une période à l'autre.

À la clôture de chaque exercice comptable, cette variation est équivalente au résultat, qui se définit comme la différence entre les charges encourues et les produits enregistrés durant cette période.

Lorsque le résultat est négatif, cela indique une diminution du patrimoine de l'entreprise. En revanche, un résultat positif témoigne d'une augmentation du patrimoine de l'entreprise, ce qui se traduit par une hausse de la situation nette au bilan. (C.Deffains-Crapsky, 2006).

➤ **L'apport de la comptabilité générale pour le contrôle de gestion :**

La comptabilité générale est considérée comme étant le principal socle sur lequel repose le contrôle de gestion, en fournissant à ce dernier les données comptables et financières nécessaires :

- **Fourniture de données fiables et synthétiques :** la comptabilité générale assure un enregistrement précis et régulier des flux réels et financiers de l'entreprise et génère les états financiers clés (bilan, compte de résultat) nécessaires à l'évaluation financière et au diagnostic global de la performance ;

- **Alimentation de la comptabilité analytique** : les données de la comptabilité générale, notamment les charges par nature, servent de base pour le calcul des coûts analytiques en répartissant les charges entre les différentes activités ou produits.
- **Contrôle de la fiabilité des données analytiques** : elle permet de vérifier l'intégrité et la cohérence des données de coûts, provenant de la comptabilité analytique, grâce à un rapprochement régulier des deux systèmes.
- **Élaboration des budgets financiers** : les projections d'activité et de coûts, établies dans le cadre du contrôle budgétaire, se traduisent en fin de compte par un budget de trésorerie et des budgets financiers alimentés par les données de la comptabilité générale.
- **Communication financière** : les états financiers, produits par la comptabilité générale, constituent la base de l'information financière transmise en interne aux responsables et en externe aux partenaires de l'entreprise (M.Gervais, 2009).

B. La comptabilité analytique:

La comptabilité analytique, également connue sous le nom de comptabilité de gestion, représente un outil essentiel pour le contrôleur de gestion. Souvent considérée comme un instrument d'aide à la prise de décisions stratégiques au sein de l'entreprise.

➤ **Définition :**

La comptabilité analytique est un outil de gestion élaboré pour mettre en lumière les différents composants des coûts et des résultats afin d'éclairer les processus décisionnels. La structure d'analyse à développer, ainsi que la collecte et le traitement des données requises, varient en fonction des objectifs spécifiques des utilisateurs (L.Dubrulle, D.JOURDAIN, C.FOLL, C.GOUJET, C.RAULET & RAULET, 2002).

➤ **Les objectifs de la comptabilité analytique :**

La comptabilité analytique est un outil stratégique utilisé par les entreprises pour atteindre divers objectifs dans plusieurs domaines d'activité. Voici quelques-uns de ces objectifs (Bouquin, 2011):

- Déterminer des prix compétitifs pour les produits ou services offerts, tout en établissant une limite minimale pour éviter des baisses de prix excessives ;

- Identifier les produits ou services rentables et ceux qui enregistrent des déficits, permettant ainsi de prendre des décisions éclairées concernant leur gestion ;
- Contrôler efficacement les niveaux de stocks afin d'optimiser les ressources et éviter les pénuries ou les excédents ;
- Évaluer l'efficacité des différents processus et fonctions de l'entreprise pour identifier les domaines nécessitant des améliorations ;
- Détecter les pertes et les gaspillages de ressources afin de mettre en place des mesures correctives ;
- Séparer les coûts liés à l'activité principale de ceux liés à des activités non-productives, permettant ainsi une meilleure analyse des performances ;
- Assurer la cohérence globale des opérations de l'entreprise en intégrant les données comptables et opérationnelles.

➤ **L'apport de la comptabilité analytique dans le cadre de contrôle de gestion :**

Cormier identifie plusieurs apports clés de la comptabilité analytique pour le contrôle de gestion (Cormier, 2019) :

- Calcul des coûts par produit, activité ou centre d'analyse pour mesurer la rentabilité ;
- Analyse des écarts entre les coûts réels et les coûts prévisionnels pour comprendre les causes des écarts de performance ;
- Permet de piloter la performance de l'entreprise ;
- Aide à la fixation des prix de vente en fournissant les informations sur les coûts de revient ;
- Permet de mesurer, analyser et expliquer les coûts ;
- Aide à l'élaboration des budgets prévisionnels et contrôle budgétaire grâce aux données relatives aux coûts ;
- Permet la gestion des coûts par l'identification des gisements d'économies potentielles ;
- Alimente le reporting et tableaux de bord de gestion par les données de la comptabilité analytique.

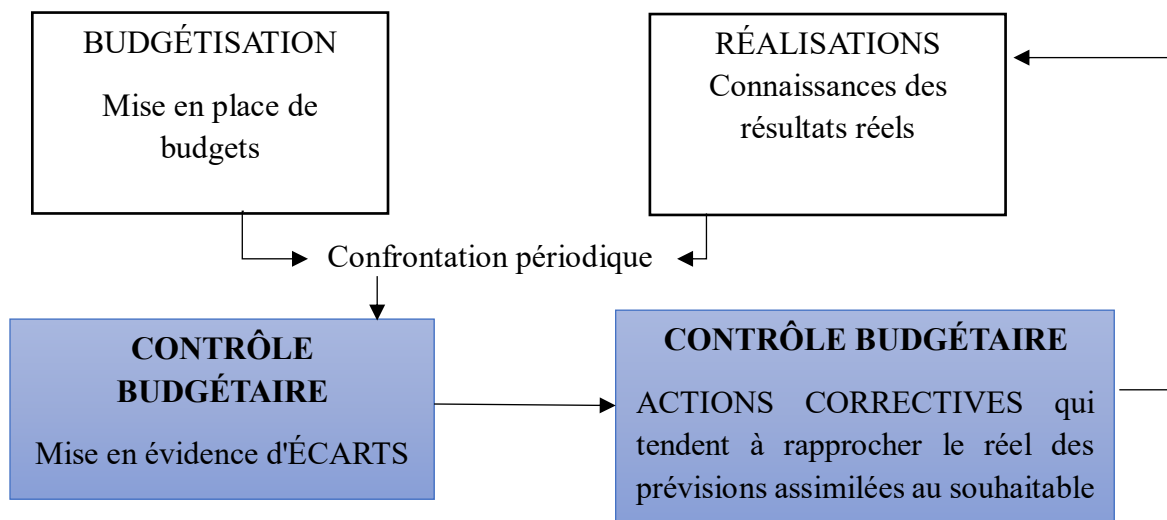
C. La gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est un élément clé du contrôle de gestion, se référant à la planification et à la prévision des recettes et des dépenses sur une période donnée.

➤ Définition :

Le plan comptable français définit la gestion budgétaire comme un processus de gestion qui implique la transformation des décisions prises par la direction, en collaboration avec les responsables, en programmes d'action quantifiés appelés "budgets" (C.ALAZARD, S.SÉPARI, 2010) .

Figure N° 5 : Le cycle de contrôle budgétaire



Source : (C.ALAZARD, S.SÉPARI, 2010, p. 225)

➤ Les types de budget :

Il existe différentes catégories de budget ; le budget de fonctionnement ou d'opération, le budget d'investissement ou de capital et le budget de trésorerie ou de caisse. Chacun de ces budgets répond à des besoins spécifiques et est crucial pour permettre à une administration publique de planifier efficacement ses activités financières. Ils font partie intégrante des budgets généraux des gouvernements, qu'ils soient présentés de différentes manières.

▪ Le budget des ventes :

D'après DORIATH.B, le budget des ventes est le point de départ de l'élaboration du budget global. Il établit la quantité d'activité prévue pour l'entreprise, ce qui influence directement les autres

budgets. En outre, il permet d'anticiper la principale source de revenus de l'exercice et sa répartition dans le temps. Le budget des ventes se présente sous forme chiffrée, détaillant les ventes de l'entreprise par produit, en termes de quantité et de prix. (GERVAIS.M, 1990)

- **Le budget de production :**

Le budget de production établit, pour la période budgétaire, la planification mensuelle de la production en fonction des prévisions de ventes, des contraintes de gestion des stocks et des limitations techniques du système de production, telles que les capacités de production, les effectifs et les qualifications de la main-d'œuvre.

Quant au budget des charges de production, il prévoit mois par mois les coûts de production, détaillés par centre d'analyse et par facteur de consommation (B.Doriath, 2007).

- **Le budget de fonctionnement :**

Le budget de fonctionnement englobe les dépenses et les recettes indispensables à la gestion quotidienne des activités de production et de service. Il est subdivisé en programmes ou en unités opérationnelles regroupant les activités et les services fournis à des fins spécifiques. Il détaille également la nature des dépenses effectuées, telles que les rémunérations, les locations, les achats de services, les transports, les transferts, etc. Les montants nécessaires au remboursement de la dette et aux contributions aux fonds de réserve sont également inclus dans le budget de fonctionnement. En résumé, il permet l'acquisition de biens consommables et le paiement de l'ensemble des dépenses courantes de l'administration (FMI, 2010).

- **Le budget d'investissement :**

Le budget d'investissement comprend les recettes et les dépenses liées au patrimoine public. Les opérations inscrites dans ce budget ont souvent une durée d'utilisation et de réalisation qui dépasse le cadre de l'exercice budgétaire. En plus d'énumérer les besoins prioritaires en immobilisations tels que les bâtiments, les aménagements, les routes, les aéroports, etc., le budget d'investissement identifie également d'autres catégories de biens durables tels que le mobilier, le matériel de bureautique, les véhicules, les équipements divers, etc. En regroupant les dépenses en capital, il sert de guide de planification pour fournir l'infrastructure nécessaire au maintien ou à l'amélioration des niveaux de services publics.

- **Le budget de trésorerie :**

Le budget de trésorerie englobe les capitaux liquides nécessaires pour faire face à toutes les charges courantes. Les problèmes de trésorerie surviennent souvent lorsque les rentrées d'argent arrivent après l'exécution d'une activité, alors que les dépenses ont déjà été engagées. Dans de telles situations, un plan ou budget de trésorerie est établi, offrant une prévision détaillée des rentrées et des sorties d'argent en temps réel. Avoir un budget équilibré ne suffit pas pour une gestion efficace de l'année à venir ; il est également nécessaire de s'assurer que les paiements dus sont effectués selon les échéances prévues, ce qui implique soit de disposer préalablement des liquidités nécessaires, soit d'avoir accès à des lignes de crédit suffisantes (P.Cliche, 2012).

- **Comment la gestion budgétaire aide le contrôle de gestion :**

La gestion budgétaire, également connue sous le nom de contrôle budgétaire, est un élément central du contrôle de gestion. Elle aide le contrôle de gestion, entre autres, par (G.Cormier, Contrôle de gestion, 2019) :

- **Fixation des objectifs et planification :** le processus budgétaire traduit les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels chiffrés et établit un plan d'action pour les atteindre au travers de l'élaboration de budgets.
- **Coordination des actions :** les budgets sectoriels et le budget global de l'entreprise assurent la coordination et la cohérence des différentes activités en alignant les actions sur les objectifs fixés.
- **Allocation des ressources :** ce processus détermine la répartition prévisionnelle des ressources humaines, financières et matérielles entre les différents centres de responsabilité.
- **Système de motivation et d'évaluation :** les budgets servent de base à l'évaluation des performances des responsables et à la fixation de leurs rémunérations variables, agissant ainsi comme un puissant levier de motivation.
- **Outil de suivi et de pilotage :** le contrôle budgétaire consiste à comparer régulièrement les réalisations aux prévisions budgétaires, analyser les écarts et prendre les mesures correctives nécessaires pour atteindre les objectifs.

Ainsi, selon Cormier, la gestion budgétaire occupe une place centrale dans le contrôle de gestion en permettant de planifier, coordonner, allouer les ressources, évaluer les performances et piloter les activités de l'entreprise

D. Tableau de bord :

Le tableau de bord, en tant qu'outil d'évaluation organisationnelle, offre à l'entreprise la possibilité de quantifier sa performance. De plus, il sert également de guide dans le processus de prise de décision.

➤ Définition :

Le tableau de bord représente un outil essentiel de contrôle de gestion, permettant de surveiller et d'analyser en temps réel la performance de l'organisation. Il regroupe de manière synthétique des indicateurs clés qui offrent une vue d'ensemble de la situation de l'entreprise. Ces indicateurs, qu'ils soient financiers, opérationnels ou stratégiques, sont utilisés pour évaluer la réalisation des objectifs et prendre des décisions éclairées.

En facilitant la communication et le dialogue au sein de l'entreprise, le tableau de bord met en évidence les problèmes de gestion et encourage une vision partagée des objectifs et des moyens à mettre en œuvre. (H.Löning, V.Malleret, J.Méric, Y.Pesqueux, È.Chiapello, D.Michel & A.Solé, 2008).

➤ Les objectifs du Tableau de bord :

Les objectifs d'un tableau de bord peuvent être donnés comme suit (S.K.LAGHA, A.ALI & I.NAILI DOUAOUDA, 2017):

- Faciliter la communication entre les équipes en fournissant des données claires et accessibles ;
- Mettre en valeur les réalisations et encourager l'engagement envers les objectifs ;
- Identifier les domaines d'amélioration grâce aux KPI et favoriser l'amélioration continue ;
- Intégrer des données externes pour suivre les tendances du marché et les réglementations ;
- Évaluer la performance de l'entreprise en comparant les résultats aux objectifs fixés ;
- Faciliter l'analyse des écarts et aider à trouver les causes sous-jacentes ;
- Centraliser les données nécessaires à la prise de décision ;

- Fournir une évaluation globale de la performance ;
- Offrir une vue d'ensemble claire de la situation ;
- Faciliter l'évaluation et le diagnostic de la situation de l'entreprise.

➤ **L'apport du Tableau de bord pour le contrôle de gestion :**

Le tableau de bord représente un outil indispensable du contrôle de gestion, ainsi un pilotage de l'entreprise, offrant aux managers une vision synthétique et prospective des performances essentielles (Gervais, 2009) :

- **Synthèse d'informations clés :** En présentant de manière concise et visuelle les principaux indicateurs et données, le tableau de bord facilite le pilotage de l'activité à différents niveaux de l'organisation.
- **Suivi de la performance :** Il permet de surveiller la réalisation des objectifs en comparant les résultats effectifs aux cibles fixées pour divers indicateurs de performance.
- **Aide à la décision :** En identifiant les écarts et les dysfonctionnements, le tableau de bord attire l'attention des managers sur les aspects à analyser et les actions correctives à entreprendre.
- **Communication et alignement stratégique :** Le tableau de bord traduit la stratégie en objectifs opérationnels et indicateurs clés, favorisant ainsi la compréhension et l'alignement de tous sur les priorités stratégiques.
- **Adaptation au niveau hiérarchique :** Les tableaux de bord sont adaptés en fonction du niveau hiérarchique, offrant un tableau de bord général pour la direction et des tableaux opérationnels pour les responsables d'activités.

E. Le Reporting:

Le reporting constitue un élément crucial du contrôle de gestion, jouant un rôle central dans le suivi et l'évaluation de la performance de l'entreprise.

➤ **Définition :**

Cet outil de contrôle postérieur vise à fournir à la direction une évaluation de la performance de chaque responsable des unités opérationnelles. Les indicateurs utilisés se concentrent principalement sur des aspects financiers (Grandguillot, Béatrice & Francis, 2018).

➤ **Les objectifs du reporting :**

Les objectifs clés du reporting sont les suivants :

Transparence et responsabilité : Le reporting avec références vise à fournir une vue d'ensemble claire et transparente de la performance, des progrès ou de la situation financière d'une organisation, d'un projet ou d'une activité. Cela permet de rendre des comptes aux parties prenantes telles que les investisseurs, les actionnaires, les autorités de réglementation ou les clients.

Prise de décision éclairée : Les rapports contenant des références précises, telles que des chiffres, des données, des faits et des sources fiables, permettent aux décideurs de prendre des décisions éclairées et fondées sur des informations factuelles.

Suivi des progrès et des performances : Le reporting avec références permet de suivre l'évolution des indicateurs clés de performance (KPI), des objectifs, des budgets et des jalons. Cela aide à identifier les domaines nécessitant une attention particulière ou des ajustements.

Conformité réglementaire : Dans de nombreux secteurs, tels que la finance, la santé ou l'environnement, il existe des exigences réglementaires en matière de reporting. Les rapports avec des références solides permettent de démontrer la conformité aux normes et réglementations en vigueur.

Analyse et amélioration continue : Les rapports détaillés avec des références permettent d'analyser en profondeur les tendances, les écarts et les causes profondes. Cela facilite l'identification des domaines à améliorer et la mise en place de mesures correctives.

Crédibilité et confiance : Les rapports étayés par des références fiables, telles que des sources reconnues, des données vérifiées et des méthodologies transparentes, renforcent la crédibilité et la confiance des parties prenantes (C.Barnes, 2009).

➤ **L'apport du Reporting dans le cadre de contrôle de gestion :**

Le reporting occupe une place cruciale dans le domaine du contrôle de gestion, permettant de transmettre les informations nécessaires au pilotage de la performance et à la prise de décisions au sein de l'entreprise (M.Gérard, 2015):

- **Communication d'informations pertinentes** : le reporting consiste à fournir et diffuser des données financières et opérationnelles pertinentes de manière synthétique et compréhensible, adressées aux divers niveaux de management.
- **Suivi de la performance** : il permet de rendre compte de la performance réalisée en mettant en évidence les écarts par rapport aux objectifs fixés, facilitant ainsi le pilotage des activités et l'identification des axes d'amélioration.
- **Aide à la prise de décisions** : les informations fournies par le reporting aident les managers à prendre des décisions éclairées en leur donnant une vue globale et actualisée de la situation de leur entité ou de l'entreprise.
- **Coordination et contrôle** : le reporting contribue à la coordination des actions en permettant le partage d'informations communes entre les différentes parties prenantes, et facilite le contrôle par la hiérarchie.
- **Alignement stratégique** : en déclinant les objectifs stratégiques en indicateurs opérationnels, le reporting assure l'alignement des actions des différents niveaux de l'organisation sur la stratégie globale.

F. Benchmarking :

Le benchmarking est une méthode qui permet de mesurer et améliorer les performances de l'organisation, en la comparant aux organisations similaires qui affichent de meilleures performances (T.Stapenhurst, 2009).

➤ **Définition :**

TDn2K (2019) définit le benchmarking comme le processus visant à identifier les meilleures pratiques pour déterminer la position d'une organisation par rapport à ses processus internes ou à d'autres entreprises. Il sert d'outil aux exploitants et gestionnaires pour identifier les zones

problématiques et les opportunités d'apprentissage continu et d'amélioration dans l'industrie d'une industrie donnée. Malgré les variations dans les structures de coûts et les objectifs entre les différentes organisations, le développement d'une stratégie de cadre de benchmarking est essentiel pour utiliser de manière cohérente et efficace le benchmarking comme un outil de réduction des coûts.

Selon TDn2K (2019), le processus de benchmarking commence par définir ce qu'il faut mesurer, comme les Key Performance Areas (KPI) ou les indicateurs de performance d'une industrie donnée, et comprendre les concurrents dans ladite industrie. (M.Gumbo, W.Musakwa,E.Ingwani & T.Gumbo, 2020)

➤ **Les types de Benchmarking :**

Hwang et Sneed (2004) ont catégorisé les procédures de benchmarking en quatre types (M.Gumbo, W.Musakwa,E.Ingwani & T.Gumbo, 2020):

- Le benchmarking interne : consiste à comparer et à analyser les informations entre différents départements au sein d'une entreprise et est couramment utilisé par les directeurs de services d'organisations non commerciale pour mesurer leurs performances ;
- Le benchmarking concurrentiel : compare directement les opérations d'une entreprise avec celles de ses concurrents dans le même secteur ;
- Benchmarking sectoriel : compare, quant à lui, les pratiques d'une entreprise avec celles d'autres entreprises du même secteur industriel ou commercial ;
- Le benchmarking fonctionnel : compare les organisations offrant des produits, services ou processus de haute qualité.

➤ **Les objectifs du Benchmarking :**

L'objectif d'une étude comparative est de collecter des données sur les activités d'un service spécifique afin de déterminer la position de l'organisme par rapport à ses homologues du même secteur. Ce type d'étude est également utile pour évaluer les performances actuelles et identifier de nouveaux objectifs visant à atteindre les normes préconisées dans le secteur étudié.

Le benchmarking consiste pour une entreprise à (Eddy, 2020) :

- Analyser attentivement ses propres processus ou approches ;
 - Comparer ses processus, pratiques et résultats avec les meilleures pratiques internes à l'entreprise, ainsi qu'avec celles des meilleurs acteurs de son industrie, qu'ils soient nationaux ou internationaux ;
 - Agir pour égaler ou surpasser les meilleures performances observées dans le cadre de cette analyse comparative.
- **Comment le Benchmarking aide-t-il le contrôle de gestion :**

Le Benchmarking consiste pour une entreprise à (P.Lorino, 2003):

- **Identification des meilleures pratiques** : le benchmarking permet d'identifier les meilleures pratiques dans un domaine donné en analysant et en comparant les performances et les processus d'entreprises de référence ;
- **Fixation d'objectifs ambitieux** : les niveaux de performance observés chez les leaders servent de référence pour fixer des objectifs ambitieux et stimulants pour l'entreprise ;
- **Remise en cause et amélioration continue** : en comparant ses propres pratiques à celles des meilleurs entreprises, le benchmarking pousse l'entreprise à remettre en question ses modes opératoires et à rechercher constamment des pistes d'amélioration ;
- **Motivation et implication du personnel** : l'exercice de benchmarking, en mettant en évidence les écarts de performance, peut susciter la mobilisation du personnel autour d'objectifs clairs et partagés ;
- **Apprentissage organisationnel** : le benchmarking favorise l'apprentissage organisationnel en encourageant l'ouverture sur les meilleures pratiques extérieures et le transfert de connaissances.

Le benchmarking représente un puissant levier de progrès pour le contrôle de gestion, permettant à l'entreprise de se remettre continuellement en question par rapport aux meilleurs et de se fixer des défis mobilisateurs pour progresser.

G. Le système d'information (S.I) :

Le Système d'information (SI) forme la base technologique sur laquelle s'appuient les activités opérationnelles et la gestion des données au sein d'une organisation. Il joue un rôle crucial dans la compétitivité, l'efficacité opérationnelle et l'innovation des entreprises.

➤ **Définition :**

Le système d'information (SI) est décrit comme un système intégré entre utilisateurs et machines, produisant de l'information pour aider les individus dans leurs fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision (Alter et al, 1985). Selon Peaucelle (1997), il se caractérise par les informations qu'il véhicule et par la manière dont il les présente sur divers supports. Il constitue un langage de communication adapté à la nature plus ou moins récurrente des données échangées au sein d'une organisation.

Ces définitions mettent en lumière les aspects de prise de décision et de communication, soulignant ainsi l'importance du SI dans la gestion des organisations. Cette importance découle d'une évolution dans l'utilisation des technologies de l'information (Reix, 2002). On est passé progressivement de l'automatisation des processus répétitifs pour rechercher l'efficacité à une quête d'efficacité et d'efficacité à un niveau stratégique. L'automatisation correspond au niveau de gestion opérationnel, formalisé et programmé, caractérisé par une faible complexité. En revanche, l'efficacité et l'efficacité stratégiques correspondent au niveau de gestion stratégique, flou et non programmé, caractérisé par une forte complexité. Cela inclut les systèmes pour les dirigeants, les systèmes inter-organisationnels et l'intégration des systèmes composants.

Dans cette évolution, le SI ne se limite plus à une simple composante technique mais devient une partie intégrante de la stratégie, dans une perspective d'alignement. C'est dans cette optique que nous adoptons la définition managériale du système d'information de Reix et Rowe (2002), selon laquelle le SI est appréhendé comme un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations à travers des technologies de l'information et des modes opératoires (Christine MARSAL, 2006).

➤ **Les objectifs du système d'information :**

Nous pouvons identifier deux grandes catégories d'objectifs pour un système d'information : les objectifs opérationnels et les objectifs stratégiques.

▪ **Les objectifs opérationnels :**

Les objectifs opérationnels sont définis en relation avec des tâches régulières et permanentes, telles que l'automatisation des tâches, l'aide à la décision, la communication et la diffusion

d'informations. Ces objectifs comprennent la saisie, le stockage, le traitement et la communication des données, répondant ainsi aux besoins quotidiens en matière d'information et de communication au sein de l'entreprise (Reix, Robert & al, 2016, p. 41).

- **Les objectifs stratégiques :**

Les objectifs stratégiques sont liés à la définition et à la mise en œuvre de la stratégie à long terme de l'entreprise. Le système d'information doit être aligné avec cette stratégie et contribuer à sa réalisation. A titre indicatif, il peut être utilisé pour améliorer la politique marketing en utilisant les données clients, assurer l'interopérabilité avec les partenaires de l'entreprise, ou encore analyser les résultats pour aider à la prise de décisions. (Reix, Robert & al, 2016)

- **L'importance du système d'information dans le contrôle de gestion :**

Le système d'information représente la pierre angulaire du contrôle de gestion, en fournissant les données et les outils indispensables pour piloter la performance de l'entreprise (G.Bertrand, 2019):

- **Collecte et traitement des données :** ces systèmes permettent de rassembler, stocker et traiter les données provenant des divers processus opérationnels et fonctionnels de l'entreprise, des données cruciales pour le calcul des coûts, l'élaboration des budgets et le suivi de la performance ;
- **Production d'informations fiables :** ils garantissent la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations de gestion, assurant ainsi la crédibilité des analyses et la qualité de la prise de décision ;
- **Diffusion de l'information :** les systèmes d'information facilitent la diffusion en temps réel des informations de pilotage (reporting, tableaux de bord) vers les différents niveaux de management ;
- **Modélisation et simulations :** ils permettent de modéliser les processus, de réaliser des simulations et d'analyser les conséquences des différents scénarios, ce qui aide à la planification et à l'optimisation des activités ;
- **Intégration et cohérence :** un système d'information intégré assure la cohérence entre les divers outils de gestion (comptabilité générale, analytique, budgets, etc.) et garantit la traçabilité des données entre le niveau stratégique, tactique et opérationnel.

2.4. Le Rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion occupe une place primordiale au sein de l'entreprise, il facilite (C.Gilles, 2019):

- **La prise de décision** : le contrôle de gestion fournit aux managers les informations et les analyses nécessaires sur les coûts, les performances et les risques, les éclairant ainsi dans leur prise de décisions ;
- **La planification et fixation des objectifs** : il participe activement au processus de planification stratégique en traduisant les orientations stratégiques en objectifs quantifiés et en plans d'action concrets via les budgets et les tableaux de bord prospectifs ;
- **Le pilotage de la performance** : en évaluant en continu les écarts entre les résultats obtenus et les objectifs fixés, le contrôle de gestion permet d'identifier les éventuels dysfonctionnements et de mettre en place des mesures correctives pour atteindre les niveaux de performance souhaités ;
- **La motivation et l'évaluation** : les outils de contrôle de gestion, tels que les budgets, servent de base à l'évaluation des performances individuelles et collectives, favorisant ainsi l'attribution de rémunérations variables et la motivation du personnel ;
- **La communication et coordination** : le reporting et les tableaux de bord assurent la diffusion d'informations essentielles à tous les niveaux hiérarchiques, facilitant ainsi la coordination des actions et l'alignement sur les objectifs stratégiques.

2.5. L'évolution du contrôle de gestion dans le cadre de l'Intelligence Artificielle

La transformation digitale est un phénomène inévitable qui constitue désormais le fondement du monde des affaires actuel, offrant une opportunité pour l'émergence de nouvelles pratiques et modèles commerciaux. Cependant, les changements induits par cette transformation, notamment grâce aux technologies du "Big Data" et de l'intelligence artificielle, vont bien au-delà de la simple digitalisation des processus et de l'utilisation de la technologie pour une gestion numérique quotidienne. Ils impliquent une transformation profonde affectant la culture de l'entreprise, ses modes opératoires et ses processus internes, ce qui constitue une véritable mutation de son ADN.

La transformation digitale implique une véritable mutation de l'ADN de l'entreprise, à la fois dans sa culture, son fonctionnement et ses processus fondamentaux. C'est un changement d'envergure

qui conditionne la capacité des entreprises à rester compétitives à l'ère du numérique. (A.Y. Belhadj & Necib, 2021).

2.5.1. L'impact de l'Intelligence Artificielle sur les entreprises

Le concept d'intelligence artificielle (IA) a solidement établi ses fondations. Il englobe un domaine de l'informatique où l'on s'efforce de reproduire, par la modélisation et la programmation, les capacités intellectuelles et les processus mentaux humains tels que la compréhension, le raisonnement, la déduction et l'analyse. Les machines sont désormais capables d'assimiler de nouvelles données de manière autonome, sans nécessiter l'intervention d'un programmeur. À l'instar du cerveau humain, elles peuvent apprendre de leurs propres erreurs pour améliorer leurs performances.

Ce fascinant concept d'intelligence artificielle est en train de révolutionner en profondeur le fonctionnement et les principes de gestion des entreprises. Initialement, elle assiste les humains dans leurs analyses et leurs prises de décisions, élevant ainsi leur domaine de compétence. À terme, elle pourrait même remplacer purement et simplement les humains, y compris les managers (S.Russell & P.Norvig, 2010).

Si les robots peuvent désormais effectuer toutes les tâches de recherche documentaire et de veille juridique, réglementaire ou technologique, les équipes humaines doivent se concentrer sur des activités à plus forte valeur ajoutée, qui nécessitent de la créativité, de la réflexion ou une expertise spécialisée (Thierry, 2018) .

Dans ce contexte, le contrôle de gestion, au cœur des dispositifs de pilotage et de mesure de la performance organisationnelle, doit s'adapter pour assurer la pérennité de l'entreprise face à ces mutations. Il doit maintenir une performance optimale et fournir les outils nécessaires pour une prise de décision efficace, efficiente et améliorée.

L'émergence de la Fintech (technologie financière) témoigne de cette évolution, exploitant intelligemment les données pour des prises de décisions rapides et pertinentes. Cela implique l'adoption d'une culture d'entreprise axée sur les données, connue sous le nom d'entreprise "Data Driven" ou entreprise 4.0, où l'analyse des données occupe une place centrale. Cette évolution donne naissance à une nouvelle discipline au sein des organisations : l'analyse de données (Data

Analytics), étroitement liée au rôle du contrôleur de gestion, garant de la qualité de l'information au sein de l'organisation.

Par ailleurs, l'utilisation croissante du Big Data et de l'intelligence artificielle dans les secteurs financiers, notamment avec l'émergence des Bot traders, révolutionne la prise de décision en permettant une analyse prédictive plus précise. Cette tendance s'ajoute à l'utilisation de techniques telles que le "rolling forecast" dans le département du contrôle de gestion, remplaçant de manière agile et moins contraignante l'élaboration traditionnelle des budgets (M. L.Gomez, A.Rousseau & Vandangeon-Derumez, 2019).

Big Data + contrôle de gestion (CDG) = **Big Contrôle de gestion (BCDG)**

2.5.2. Les évolutions des modes de production-consommation pour les entreprises

Au plan commercial et des échanges, la vente de produits simples est remplacée par des "ventes complexes" qui intègrent à la fois des produits, des services complémentaires, de la formation et un suivi après-vente. Parallèlement, on observe une orientation client plus marquée, les entreprises cherchant à se rapprocher de leurs clients pour mieux comprendre leurs besoins et y répondre de manière plus précise.

Au-delà de ces tendances, les entreprises évoluent également sur le plan sociétal, adoptant une approche plus respectueuse de l'environnement (plus éco-responsables), de la santé publique, du développement durable en veillant au renouvellement des ressources naturelles, et même en adoptant des pratiques socialement responsables (Thierry, 2018).

2.6. La performance

La performance est l'accomplissement d'une tâche avec le maximum d'efficacité et d'efficience possible. C'est un objectif clé dans de nombreux domaines visant à optimiser les processus et les ressources pour obtenir les meilleurs résultats. Elle se mesure selon des critères prédéfinis comme les délais, les coûts, la qualité, ... etc.

2.6.1. Définition de la performance

La performance d'une organisation est sa capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés (Finances, 2009).

Le terme "performance" revêt des nuances différentes dans son utilisation en français et chez les anglo-saxons. En vieux français, dérivé du latin "performarer", il évoque l'idée d'accomplissement et met en avant une réussite notable ou un exploit. En français moderne, il est associé au résultat, à la réalisation ou à l'achèvement d'un produit ou d'une tâche, tandis qu'en anglais, il est davantage lié au comportement ou à la manière dont un produit ou une personne se comporte face à une situation donnée. Cette divergence met en lumière une différence structurelle entre les deux langues, l'anglais mettant davantage l'accent sur le mouvement dans le temps et l'espace.

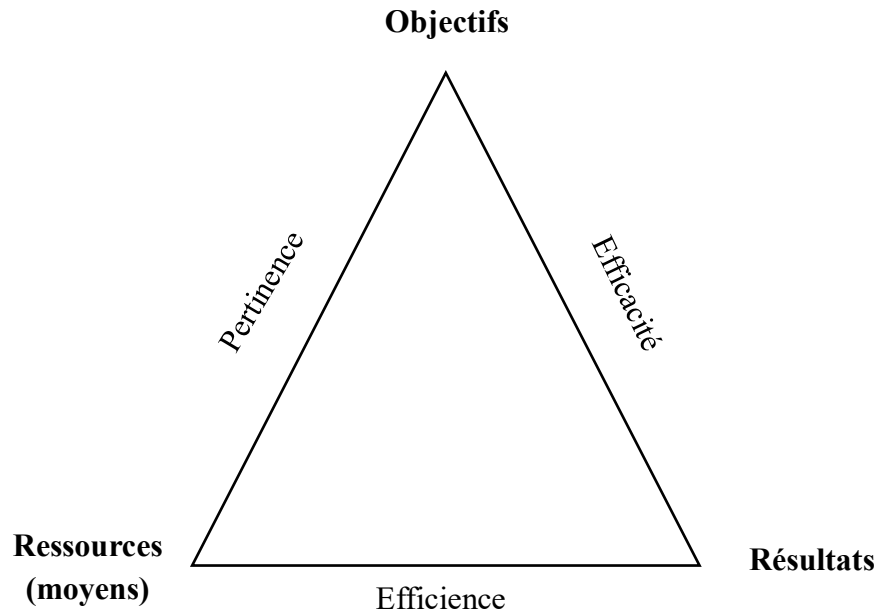
La notion de performance prend également différentes significations, selon le domaine d'application. Dans le contexte de l'entreprise, elle renvoie à une combinaison vertueuse entre la gouvernance, les processus de production et de vente, ainsi que la stratégie prospective. Dans une démarche qualité, l'analyse de la performance vise à vérifier si une organisation parvient à réaliser de manière effective et pertinente ses activités de manière efficiente (c'est-à-dire rapidement, au bon moment et au moindre coût), afin d'atteindre les objectifs fixés ou attendus et de répondre aux attentes des clients, voire à celles de l'ensemble des parties prenantes (Thierry, 2018).

Enfin, le terme "performance" doit être mis en perspective avec d'autres termes connexes tels que (H.Bouquin & Y.Pesqueux, 1999) :

- ✓ **L'économie** : il s'agit de la capacité à acquérir les ressources nécessaires au moindre coût possible.
- ✓ **L'efficience** : cela désigne la capacité à minimiser les moyens utilisés pour atteindre un résultat donné. Les termes suivants expriment l'efficience, soit la capacité à atteindre un objectif tout en optimisant l'utilisation des ressources :
 - **La productivité** : il s'agit du rapport entre la production réalisée et le volume de facteurs de production consommés.
 - **La profitabilité** : cela représente le rapport entre le profit généré et les coûts engagés pour le réaliser.
- ✓ **La rentabilité** : il s'agit du rapport entre le profit réalisé et les capitaux investis pour l'obtenir.
- ✓ **L'efficacité** : selon Rimailho (1947), « l'efficacité de l'organisation se manifeste par l'augmentation dans l'intérêt commun, de la vitesse de production ». C'est la capacité à

obtenir un résultat ou un objectif tout en respectant des contraintes de limitation des ressources disponibles (H.Bouquin & Y.Pesqueux, 1999)

Figure N° 6 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : (H.Löning, V.Malleret , J.Méric , Y.Pesqueux , È.Chiapello , D.Michel & A.Solé, 2008)

2.6.2. Les types de performance

Au fil du vingtième siècle, le concept de performance d'entreprise s'est élargi pour englober divers aspects, au-delà de la simple dimension financière. Ces dimensions comprennent (S.Kharrat, 2016):

- **La performance financière :** elle est essentielle pour évaluer l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des ressources financières, et elle se concentre sur la rentabilité des capitaux investis ;
- **La performance économique :** elle concerne la mesure du rendement économique ou de la valeur ajoutée engendrée par l'entreprise. Elle peut être quantitativement analysée au travers des indicateurs tels que le rendement de l'actif et la valeur ajoutée, ainsi que qualitativement en évaluant la réalisation des objectifs et la qualité des produits ;

- **La performance sociale** : cette dimension concerne les relations entre l'organisation et ses salariés, ainsi que leur satisfaction et leur engagement. Elle peut être évaluée en tenant compte des indicateurs tels que le climat social, la satisfaction des salariés et les relations sociales au sein de l'entreprise ;
- **La performance technique** : elle se réfère à l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, mesurée par la productivité des machines et du personnel. Des gains de productivité et une organisation optimale de la production contribuent à cette performance;
- **La performance organisationnelle** : elle évalue la capacité de l'entreprise à exploiter ses atouts et à réduire ses points faibles pour atteindre ses objectifs. Cela inclut le respect de la structure formelle, la qualité de la circulation de l'information et la flexibilité de la structure organisationnelle ;
- **La performance managériale** : elle concerne l'évaluation de l'efficacité des dirigeants au travers de leurs résultats, leurs activités et leur manière de mener l'action organisationnelle;
- **La performance sociétale** : elle évalue la contribution de l'entreprise à la société, en prenant en compte les impacts positifs et négatifs de ses actions sur l'environnement et les parties prenantes ;
- **La performance commerciale et concurrentielle** : ces dimensions concernent respectivement la satisfaction des clients et la capacité de l'entreprise à s'adapter et à exceller dans son environnement concurrentiel.

Chacune de ces dimensions contribue à évaluer la réussite globale de l'entreprise dans ses différentes sphères d'activité et de responsabilité.

2.6.3. Le contrôle de gestion et performance

Le contrôle de gestion, tel que décrit précédemment, est investi de la mission du suivi des activités de l'organisation, il est chargé également de comparer les résultats obtenus et d'analyser ces derniers. Par conséquent, il contribue à la performance de l'entreprise.

En effet, de nombreux outils de contrôle de gestion sont directement liés à la performance financière et économique en particulier. Par exemple, le contrôle budgétaire qui permet au responsable du contrôle de gestion de comparer les prévisions avec les résultats réels, d'analyser les écarts et de proposer des solutions pour améliorer la situation. Cela incite les responsables budgétaires à prendre des mesures correctives en vue d'une amélioration continue.

Par ailleurs, le contrôle de gestion, notamment à travers les calculs de coûts, influence également la performance financière de l'organisation. Les différentes méthodes de calcul de coûts permettent d'allouer efficacement les coûts aux produits ou services concernés, facilitant ainsi l'évaluation de leur rentabilité. En cas de non-atteinte de la rentabilité, les raisons sont identifiées et des actions correctives peuvent être mises en place pour améliorer la situation.

Un aspect souvent négligé du contrôle de gestion est son rôle dans la création de liens entre les différents services de l'organisation. En manipulant un large éventail de données relatives à l'entreprise, le contrôleur de gestion peut favoriser la communication et la collaboration entre les différents départements. Grâce à des outils tels que les rapports et les tableaux de bord mensuels, il devient un acteur clé dans la diffusion d'informations, offrant son soutien et ses conseils pour résoudre les difficultés rencontrées par les équipes. En collaborant étroitement avec la direction et les managers de différents niveaux, le contrôle de gestion peut orienter les comportements vers les objectifs fixés et contribuer au développement de la performance organisationnelle de l'entreprise (E.Roig, 2021).

Section 03 : La performance financière

La performance financière est un indicateur clé de la santé d'une entreprise. Elle permet d'évaluer la capacité de l'entreprise à générer des profits, à rembourser ses dettes et à créer de la valeur pour ses actionnaires.

3.1. La définition de la performance financière

La performance financière est un concept complexe qui comprend plusieurs aspects, notamment la rentabilité, la liquidité, la structure financière et la création de valeur pour les actionnaires. Elle est généralement mesurée à l'aide d'indicateurs financiers clés tels que le bénéfice net, le rendement des capitaux propres, les flux de trésorerie et la valeur économique ajoutée (Brealey, Myers, & Allen, 2020).

La performance financière d'une entreprise reflète sa capacité à réaliser ses objectifs financiers, qui incluent généralement la maximisation des profits, la stabilité de sa structure financière et la création de valeur pour les actionnaires (Ross, Westerfield, & Jordan, 2019).

3.2. Les types de la performance financière

Les types de performance financière les plus importants pour assurer la transparence dans le contrôle de gestion, sont (Penman & H.Stephen, 2013):

La performance de rentabilité : elle mesure la capacité d'une entreprise à générer des bénéfices par rapport aux ressources qu'elle investit, tels que les capitaux propres et les actifs. Les principaux indicateurs incluent le rendement des capitaux propres (ROE), le rendement des actifs (ROA) et la marge bénéficiaire nette ;

La performance de croissance : évalue la capacité d'une entreprise à augmenter ses résultats financiers au fil du temps, y compris son chiffre d'affaires, ses bénéfices et sa valeur boursière. On analyse les taux de croissance annuels de ces indicateurs sur plusieurs périodes ;

La performance de liquidité : elle reflète la capacité d'une entreprise à rembourser ses dettes et ses obligations financières à court terme en utilisant ses actifs les plus liquides. Les ratios de liquidité générale, de liquidité immédiate et le cycle de conversion de trésorerie sont des outils utilisés pour évaluer cette performance ;

La performance de structure financière : elle évalue si le mélange de financement de l'entreprise entre les dettes et les capitaux propres est optimal en termes de coûts et de risques. On analyse les ratios d'endettement, de couverture des intérêts et le levier financier pour évaluer cette performance;

La performance de valorisation : elle indique comment le marché financier évalue la valeur de l'entreprise, en examinant son cours de bourse, sa capitalisation boursière et ses ratios cours/bénéfices et cours/chiffre d'affaires. Il concerne, bien entendu, les entreprises cotées en bourse ;

La performance de création de valeur : elle détermine si l'entreprise crée ou détruit de la valeur économique pour les actionnaires. On utilise des mesures telles que le rendement sur capitaux investis (ROIC) et l'EVA (économie de valeur ajoutée) pour évaluer cette performance.

3.3. Les indicateurs et les ratios de la performance financière

Pour les entreprises de production, nous avons trois indicateurs principaux. Il s'agit de la rentabilité, gestion des coûts et cycle d'exploitation, chaque indicateur de ces trois a des ratios et des marges bien spécifiques (C.Walsh, 2003) :

➤ **Rentabilité :**

Marge opérationnelle : cette mesure illustre la rentabilité centrale de l'activité productive en comparant le résultat d'exploitation au chiffre d'affaires. Une marge élevée indique que l'entreprise réalise des profits sur ses ventes après avoir couvert ses coûts opérationnels ;

ROA/ROCE : les ratios de rentabilité des actifs (ROA) et de rentabilité du capital engagé (ROCE) évaluent la rentabilité globale des investissements dans les actifs nécessaires à l'exploitation. Ils fournissent des indications sur la performance financière de l'entreprise ;

Le ROA : Le retour sur actifs met en relation le résultat net d'une entreprise avec l'ensemble de ses actifs. Il permet d'évaluer la rentabilité opérationnelle de l'entreprise en mesurant sa capacité à générer des bénéfices à partir des actifs qu'elle possède.

$$\text{ROA} = \text{Résultat Net} / \text{Total des Actifs} \times 100$$

ROIC : le rendement des capitaux investis mesure la rentabilité opérationnelle après impôts par rapport au montant total des capitaux immobilisés dans les actifs productifs. C'est un indicateur clé de la création de valeur.

➤ **Gestion des coûts :**

Coûts de revient unitaires : ils regroupent tous les coûts directs et indirects par unité produite, et leur optimisation vise à améliorer la compétitivité-coût de l'entreprise ;

Taux de consommation MP : ce ratio exprime la part des matières premières dans les coûts de production. Le pilotage de ce taux permet de réduire les gaspillages et d'optimiser les approvisionnements.

Efficiencce productive : en comparant les volumes réellement produits aux capacités maximales, ce ratio mesure l'utilisation optimale des équipements, contribuant ainsi à améliorer les coûts unitaires.

➤ **Cycle d'exploitation** :

Rotation des stocks : cette mesure indique la vitesse à laquelle les stocks sont renouvelés sur une période donnée. Une rotation élevée témoigne d'une gestion efficace des stocks et de besoins de financement réduits.

Délais clients/fournisseurs : ils représentent les durées de crédit accordées aux clients et obtenues des fournisseurs, impactant directement la trésorerie de l'entreprise (directement liés au fonds de roulement).

BFR d'exploitation : ce besoin de financement permanent découle du décalage entre les règlements des clients et fournisseurs du cycle d'exploitation. Il constitue un aspect crucial de la gestion de la trésorerie.

3.4. Les caractéristiques de la performance financière dans les entreprises de productions

D'après Bourguignon (1995), la performance peut être définie comme la réalisation des objectifs organisationnels. Cette définition met en lumière trois caractéristiques essentielles de la performance (Bourguignon, 1995):

- La performance se matérialise par des résultats concrets issus d'actions coordonnées et cohérentes, mobilisant des ressources telles que le personnel et les investissements. Ainsi, elle repose sur le potentiel de réalisation de l'organisation, comprenant notamment les compétences du personnel, la technologie, et l'organisation interne ;
- La performance implique une comparaison entre les résultats obtenus et les objectifs fixés, réalisée à l'aide d'indicateurs quantitatifs ou qualitatifs. Cette comparaison induit une forme de compétition visant à surpasser les performances antérieures ou à rivaliser avec les concurrents. Les interprétations et jugements sur les valeurs de la performance peuvent varier selon les parties prenantes impliquées, telles que les actionnaires, les dirigeants ou les représentants syndicaux ;

- Le succès de l'action se reflète dans la comparaison réalisée, la performance étant généralement perçue de manière positive. Ainsi, la performance est une notion relative, influencée par le contexte de comparaison, diverse en raison de la variété des objectifs organisationnels, et subjective, car elle dépend de la perspective de l'évaluateur.

3.5.L'impact de la performance financière dans le contrôle de gestion

La performance financière occupe une place centrale dans le contrôle de gestion, car elle permet d'évaluer la création de valeur, d'optimiser l'allocation des ressources, de détecter les problèmes émergents, de soutenir les décisions cruciales et d'assurer le suivi de la réalisation des objectifs définis (K. A.Merchant & W. A.Van der Stede, 2017) :

- **Évaluation de la rentabilité** : des indicateurs clés tels que le rendement des capitaux propres, la marge bénéficiaire nette et le résultat par action servent à évaluer si l'organisation génère des bénéfices suffisants et crée de la valeur pour les actionnaires. Lorsque la rentabilité est insatisfaisante, des actions correctives sont nécessaires pour rectifier la situation ;
- **Allocation des ressources** : l'analyse de la performance financière par ligne de produits, segments ou divisions permet d'identifier les activités les plus rentables. Cette analyse facilite l'allocation de ressources supplémentaires (capital, investissements, budgets) aux domaines prometteurs, tout en restreignant les ressources des activités moins performantes ;
- **Identification des tendances et des problèmes** : le suivi des tendances des ratios financiers, comme les marges, les rotations des stocks et les créances clients, révèle des problèmes sous-jacents. A titre d'exemple, une baisse des marges peut indiquer des pressions concurrentielles ou des hausses de coûts à traiter ;
- **Prise de décision** : les décisions d'investissement, de tarification, de fusions-acquisitions ou d'abandon de produits reposent largement sur les projections financières et l'analyse de la performance historique. Ainsi, une solide compréhension des données financières est essentielle pour prendre des décisions éclairées ;
- **Suivi des objectifs** : le contrôle budgétaire compare les résultats financiers réels aux budgets approuvés. Les écarts significatifs déclenchent des investigations pour comprendre

les causes et prendre des mesures correctives si nécessaire, afin d'atteindre les objectifs fixés.

3.6.L'impact de la performance financière dans une entreprise de production

L'impact de la performance financière dans une entreprise de production est particulièrement important. Elle permet, en effet, de (C. T.Horngren, S. M.Datar & M. V.Rajan, 2015):

Evaluer la rentabilité des produits : elle est essentielle dans les entreprises manufacturières pour déterminer la rentabilité relative des différentes lignes de produits. Cette analyse guide les décisions concernant les produits à maintenir, à abandonner ou à développer, afin d'optimiser les performances globales de l'entreprise ;

Contrôler les coûts de production : elle consiste à comparer les coûts réels de production avec les coûts budgétés ou standards. Cette comparaison permet d'identifier les sources d'inefficacités ou du gaspillage dans les processus de fabrication, facilitant ainsi la mise en place de mesures correctives pour améliorer l'efficacité opérationnelle de l'entreprise ;

Gérer efficacement les stocks : elle se repose sur l'analyse des ratios de rotation des stocks et des coûts associés à la détention et aux ruptures de stocks. Ces analyses aident à déterminer le niveau optimal des stocks de matières premières et de produits finis, permettant ainsi de minimiser les coûts tout en assurant la disponibilité des produits ;

Investir en capacité de production : l'évaluation de la performance financière historique et projetée, notamment le rendement sur les investissements, est cruciale. Ces évaluations justifient les dépenses d'expansion ou de modernisation des installations de production, en s'assurant qu'elles génèrent un retour sur investissement satisfaisant ;

Effectuer la tarification des produits : elle repose sur les données complètes de coûts de production par produit. Ces informations sont essentielles pour établir des prix rentables qui couvrent tous les coûts associés à la fabrication et génèrent une marge bénéficiaire cible, assurant ainsi la rentabilité des activités commerciales.

3.7. Comment mesurer la performance financière en contrôle de gestion

Il existe plusieurs mesures clés pour évaluer la performance financière dans le contrôle de gestion, en utilisant judicieusement ces différentes mesures financières et en les analysant par rapport aux objectifs et aux tendances (K. A.Merchant & W. A.Van der Stede, 2017):

➤ **Mesures de rentabilité :**

- Le rendement des capitaux propres évalue les bénéfices générés par rapport aux fonds investis par les actionnaires, un ratio élevé indiquant une bonne rentabilité ;
- Le rendement des actifs mesure l'efficacité d'utilisation des actifs pour générer des profits, révélant ainsi la productivité des ressources investies ;
- La marge bénéficiaire nette montre le pourcentage de chaque dinar de ventes conservé en profits après tous les coûts.

➤ **Mesures de création de valeur :**

- La valeur économique ajoutée détermine la véritable valeur créée en soustrayant le coût du capital des bénéfices opérationnels ;
- Le rendement cash-flow disponible aux actionnaires rapporte les flux de trésorerie disponibles au coût d'opportunité du capital.

➤ **Analyse des coûts :**

- Comparaison des coûts réels de production, de vente et d'administration aux coûts standards/budgétés par ligne de produits, services ou départements ;
- Calcul et analyse des écarts de coûts pour identifier les gaspillages, les surcapacités et les inefficacités à traiter.

➤ **Gestion du fonds de roulement :**

- La rotation des stocks indique le nombre de fois que les stocks sont reconstitués et vendus sur une période donnée ;
- Le ratio des créances clients montre le temps moyen de recouvrement des comptes clients, des rotations trop lentes signalant des problèmes de gestion des stocks ou des créances à résoudre.

➤ **Mesures prospectives :**

- La valeur actuelle nette actualisée des flux futurs d'un projet d'investissement doit être positive pour le recommander ;

- Le taux de rendement interne est le taux qui égalise les flux de trésorerie entrants et sortants d'un projet, aidant ainsi à sélectionner les meilleurs investissements pour la croissance future.

Conclusion du chapitre :

Après avoir effectué une revue approfondie de la littérature sur le contrôle de gestion et son impact sur la performance financière des entreprises de production, d'une part et après avoir défini le concept de contrôle de gestion, d'autre part, nous pouvons tirer plusieurs conclusions importantes.

Tout d'abord, le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans l'efficacité et l'efficience des décisions prises au sein de l'entreprise pour atteindre les objectifs fixés. Il permet de superviser et de vérifier le déroulement des activités, de comparer les réalisations aux prévisions, et d'identifier les éventuelles divergences. En cas de déviation par rapport aux objectifs, des mesures correctives peuvent être mises en place.

De plus, la mesure de la performance financière est une préoccupation majeure pour la direction de l'entreprise. L'évaluation constante de la performance financière est essentielle pour assurer l'évolution et le développement de l'entreprise. Cela implique la clarification des responsabilités au sein de l'organisation et l'engagement des collaborateurs à atteindre les objectifs financiers fixés. Le contrôle de gestion se concentre donc sur la conception d'outils adaptés pour un pilotage efficace, notamment à travers l'utilisation de tableaux de bord.

CHAPITRE 02 : DONNÉES ET MÉTHODES

Le chapitre suivant présente le contexte organisationnel de l'entreprise SARL TAMMY, en se basant sur des données tirées de divers documents et des informations recueillies directement auprès de l'entreprise elle-même. Il inclut également un cadre méthodologique englobant des études qualitatives et quantitatives, ainsi que des détails sur les procédures de recherche et une approche épistémologique.

Section 01 : Présentation de l'entreprise

Dans cette section, nous procédons à la présentation de l'entreprise, en expliquant la structure organisationnelle de cette dernière ainsi que son organigramme. Nous abordons aussi les étapes de production dans l'entreprise.

1.1.la présentation de l'entreprise

La production alimentaire, quelle que soit sa nature, est cruciale pour l'économie nationale, jouant un rôle stratégique dans le développement économique, la réduction des importations et la promotion des investissements dans ce secteur.

La société TAMMY Cheese a été créée le 24 mars 1996 par trois actionnaires avec un capital initial de 100 000 DA. Comme tout établissement économique, son expansion repose sur l'investissement. En conséquence, son capital a été augmenté deux fois, d'abord en 2001 à 100 000 000 DA, puis à son niveau actuel estimé à 223 000 000 DA. Parallèlement, sa capacité de production a été portée à 450 tonnes par mois.

En 2005, son siège social demeure situé à la route de Ktaban Sharqiya - Alger-, avec une superficie totale de 5000 mètres carrés, comprenant deux bâtiments pour l'administration et la production.

Cette dernière se compose de plusieurs ateliers spécialisés avec des dispositifs de contrôle appropriés.

La société emploie entre 270 et 300 travailleurs par jour, répartis selon leur spécialité dans différents services et départements. Leur principale fonction est la production de divers types de fromages ainsi que le commerce de gros et la distribution. Depuis janvier 2012, l'entreprise met en œuvre un plan HACCP pour la gestion et la protection de l'environnement, supervisé par un bureau d'études.

Sur le plan fiscal, la société est assujettie à toutes les obligations fiscales et au régime fiscal des personnes morales, comprenant :

- L'Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) sur la base du bénéfice réalisé à un taux de 19 %.
- L'Impôt sur le revenu global (IRG) sur la base de la part de chaque associé à un taux de 15 %.
- La Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur toutes les opérations de vente à un taux de 19 %.
- La Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) sur la base du chiffre d'affaires réalisé à un taux de 1 %.

1.2. La structure organisationnelle de l'entreprise

L'entreprise est composée de deux principaux bâtiments : l'administration et l'atelier. Elle est dirigée par l'un des actionnaires, le directeur général, assisté par un autre actionnaire qui occupe le poste de directeur adjoint chargé de superviser la gestion de l'entreprise. Il est responsable de la surveillance des différentes activités, tandis qu'un bureau de secrétariat est chargé d'assister la direction et d'organiser les tâches administratives, y compris la gestion des agendas et la reproduction des documents.

L'entreprise compte cinq départements principaux :

Département de la comptabilité et des finances :

- Ce département gère toutes les opérations financières et comptables, coordonnant les flux financiers et produisant des rapports financiers et comptables mensuels, annuels et quotidiens. Il se divise en trois sous-services :
- **Service des finances** : chargé de gérer les flux de trésorerie de l'entreprise, de les contrôler et de les gérer conformément aux règles d'équilibre financier, de contrôler les risques financiers et d'essayer de les anticiper, ainsi que de maintenir un niveau de liquidité adéquat.
- **Service de la comptabilité générale** : responsable du traitement, de l'exécution et de l'enregistrement de toutes les opérations quotidiennes de l'entreprise telles que les achats, les ventes, le stockage, le règlement des dettes et des créances de l'entreprise, de la tenue des livres comptables, des déclarations fiscales et des travaux de fin d'année.

- **Service de la comptabilité analytique** : chargé d'analyser toutes les données comptables, d'extraire toutes les informations relatives à la gestion de l'entreprise et d'étudier les différents coûts affectant le prix de revient de la production.

Le Département commercial :

Ce département est chargé de toutes les conditions de vente, y compris la facturation, les modalités de paiement, la distribution ou la livraison des produits. Il se divise en quatre sous-services :

- **Service de la distribution directe** : possédant plus de 30 camions de livraison dirigés vers la distribution directe dans divers types de magasins (supérettes, supermarchés, hypermarchés), ce service vise à fournir directement les produits aux consommateurs finaux.
- **Service de vente en gros** : s'occupant des ventes destinées aux grossistes et aux distributeurs agréés, ce service étudie et enregistre les commandes afin de fournir les produits dans les délais impartis.
- **Service de recouvrement** : Ce service est chargé de surveiller et de suivre les documents relatifs aux clients (grossistes, distributeurs, etc.), ainsi que d'effectuer la facturation et de suivre le recouvrement des dettes.
- **Service marketing** : Ce service est chargé de préparer et de gérer les prévisions des clients, de faciliter la communication avec les consommateurs en présentant les produits et en effectuant des opérations de publicité. Ce service est également responsable de la conception des produits par le biais de la réalisation de leur aspect artistique.

Le Département technique : Ce service comprend deux unités principales : la première est l'unité de maintenance, chargée du traitement technique et de la maintenance des équipements de l'entreprise, ainsi que de la réparation des machines en cas de panne. La deuxième unité est l'unité de pièces de rechange pour les machines et équipements, chargée d'acquérir et de fournir les différentes pièces de rechange nécessaires en temps opportun.

Le Département de production : Ce département comprend trois branches :

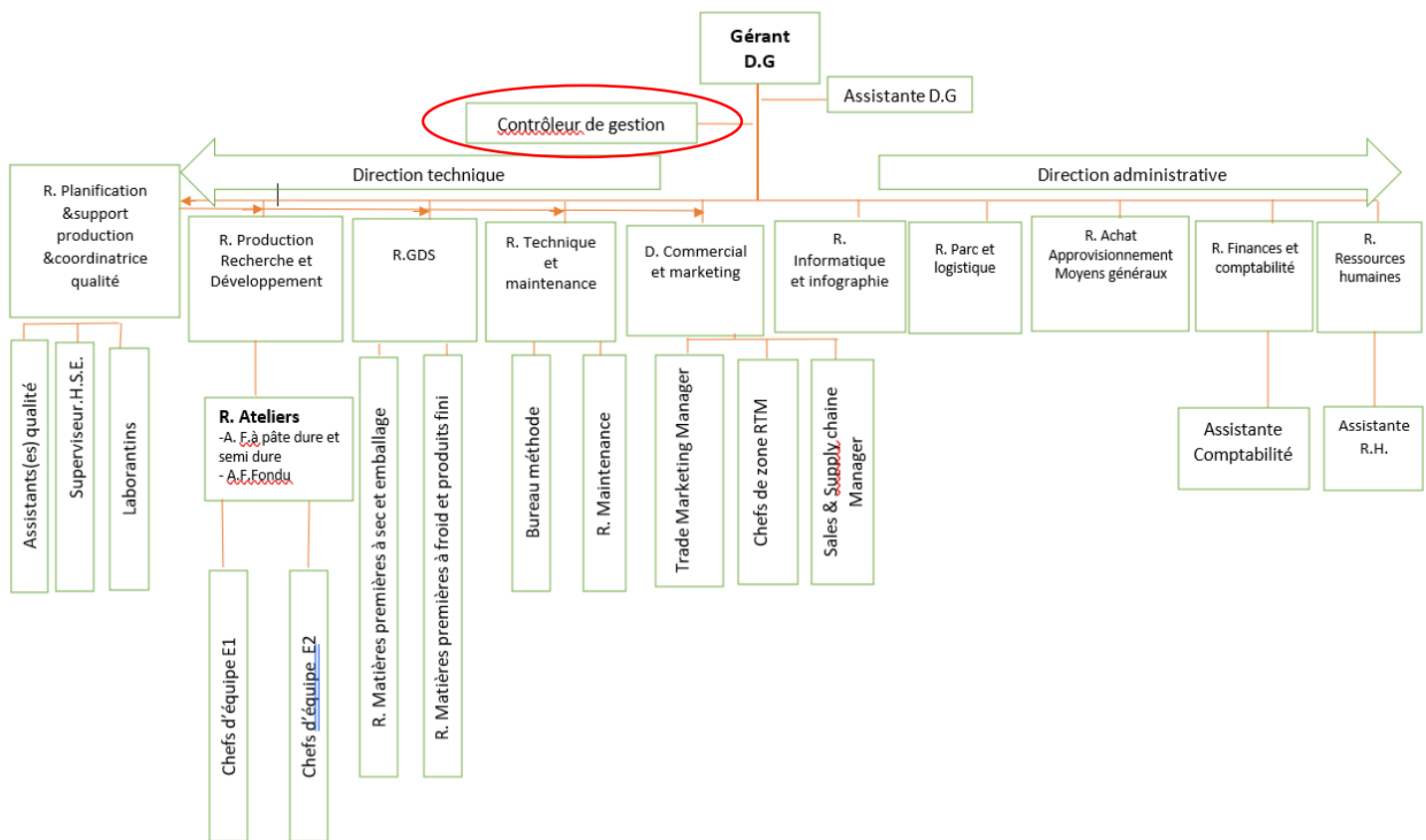
La première est la branche de l'atelier, où le processus de production est réalisé, comprenant deux ateliers : l'atelier de production et l'atelier d'emballage.

La deuxième branche est la branche du contrôle qualité, chargée de surveiller et de garantir la qualité du produit final en surveillant l'évolution bactériologique du produit final et en effectuant diverses analyses et expériences en laboratoire.

La troisième branche concerne la gestion des stocks, où se trouve l'entrepôt vers lequel est dirigé le produit final.

Le Département des ressources humaines : Ce département est chargé du recrutement du personnel et de la gestion des affaires des employés, y compris la gestion des salaires par le suivi des listes de présence et d'absence. Il est également chargé de préparer les documents officiels et les contrats de travail.

Figure N° 7 : l'organigramme de l'entreprise SARL TAMMY



Source : document interne de l'entreprise 2021

1.3. Le service du contrôle de gestion dans l'entreprise SARL TAMMY

Le contrôle de gestion dans l'institution de production de fromage "TAMMY" est subordonné, d'un point de vue organisationnel, au directeur adjoint, il est indépendant et directement lié au premier directeur de l'institution, dirigé par une personne ayant une grande expérience sur le terrain, puisqu'elle a participé à la prise en charge des tâches dans l'institution depuis sa création, et qu'elle connaît donc ce qui se passe dans tous les départements de l'institution, et qu'elle sert de liaison entre ces départements, puisqu'elle coordonne entre eux les réunions périodiques qu'elle organise pour concilier l'approvisionnement, la production et les ventes, et pour soulever les problèmes auxquels chaque département est confronté par le biais de son association avec un autre département afin d'améliorer l'environnement de travail et d'augmenter la productivité. Le poste de contrôleur de gestion est considéré comme un assistant du directeur, en raison du rôle important qu'il joue, où les informations sont contrôlées, obtenues, étudiées et analysées afin d'atteindre les objectifs fixés pour l'organisation.

À travers ce qui a été présenté, vous constatez que le contrôleur de gestion de l'institution fromagère "TAMMY" surveille les transactions entre les départements, surveille l'approvisionnement en matières premières et en fournitures diverses, surveille le processus de production par l'utilisation optimale des matières premières pour éviter leur utilisation irrationnelle, afin de réduire les coûts et d'obtenir un produit compétitif grâce au prix et à la qualité requis, surveille ce qui a été réalisé par rapport à ce qui est prévu et recherche les raisons pour lesquelles l'objectif s'est écarté de la cible.

1.4. Les étapes de production dans l'entreprise

Les étapes de production dans l'entreprise comprennent plusieurs étapes essentielles. Avant la production de tout produit, il est nécessaire de contrôler et de préparer les matières premières. La production de différents types de fromages nécessite une surveillance par le responsable de la production, qui ajuste les machines, la densité, l'acidité et traite les matières premières nécessaires pour commencer le processus de production. Les types de fromages varient en fonction du type de lait, du taux de matière grasse et de l'acidité. Certains types nécessitent le retrait de la matière grasse, et chaque type a des méthodes de préparation et de conservation différentes des autres.

Il existe six types de lait, et les fromages sont classés en doux, moelleux, durs et fondus. La première étape consiste à préparer le caillé ou le fromage fondu ou blanc dans lequel une variété

de fromages est fabriquée à partir du caillé solide Cheddar après traitement thermique et une période de maturation plus longue, ce qui résulte de la fonte du caillé avec l'ajout d'autres produits laitiers tels que le lait, les protéines, et l'ajout de sel qui permet de ne pas séparer les éléments après l'arrêt de la coagulation.

- A. Comme première étape pour commencer la production, il faut déterminer les matières premières qui sont soumises régulièrement à un traitement et à un contrôle chimique et physique en analysant des échantillons pour l'acidité, l'acidité, la densité, etc.
- B. Comme deuxième étape du processus, on coupe le fromage pour faciliter le mélange des ingrédients et réduire le temps de fonte du fromage en passant par le poids de chaque composant utilisé dans la production.
- C. En suivant un mélange automatique, cette étape se caractérise par un mélange doux et homogène.
- D. La troisième étape est le mélange, où les différents composants sont mélangés en ajoutant une quantité spécifique de sel pour garantir la qualité du produit, et par exemple le mûrissement prolongé assure une homogénéité avant de passer à l'étape suivante.
- E. L'étape précédente est la pasteurisation, où les ingrédients fondent à cause de l'augmentation de la température qui permet la fusion des protéines et l'ajustement de l'acidité utilisée par le passage à travers une pompe ajustée à une température de 90-95 degrés pendant 15 minutes.
- F. La dernière étape est la stérilisation UHT où de la vapeur est injectée à une température de 135-145 degrés avec une réduction de pression, après avoir maintenu la température, le fromage est continuellement chauffé jusqu'à 90 degrés.
- G. Ensuite, le produit est transféré dans des réservoirs de refroidissement, soumis à un processus de maturation et de traitement thermique à 90 degrés pendant 10 minutes au maximum, afin d'obtenir un fromage collant et frais.
- H. Enfin, lors du processus de conditionnement, les fromages sont envoyés aux machines d'emballage qui conviennent au type de fromage produit, chaque type étant placé dans son propre moule, puis transféré vers une autre machine où les boîtes sont scellées et placées dans des boîtes appropriées.

Figure N° 8 : Le logo de l'entreprise SARL TAMMY



Source: SARL TAMMY

Section 02 : Le Cadre méthodologique (Approche qualitative)

Dans la section suivante, nous donnons un aperçu détaillé des étapes que nous avons suivies pour mener notre recherche. Nous commençons par décrire notre approche méthodologique choisie, qui combine des méthodes de recherche quantitatives et qualitatives pour la collecte et l'analyse des données. Nous mettons particulièrement l'accent sur notre approche quantitative principale. Ensuite, nous détaillons l'identification de la population étudiée, composée de participants. Nous discutons également de nos critères de sélection des participants afin de garantir leur pertinence pour notre étude. Enfin, nous passons en revue les outils de collecte de données utilisés, tels que les entretiens et les observations, en expliquant comment nous les avons développés pour obtenir des données pertinentes, ainsi que les mesures prises pour assurer leur validité, fiabilité et analyse.

2.1.Présentation de la méthodologie de recherche (Approche qualitative)

Afin de traiter la problématique de recherche et atteindre les objectifs fixés pour cette étude, nous avons opté pour une approche par méthodes mixtes, combinant des méthodologies à la fois qualitatives et quantitatives.

Signification de la recherche : Le mot "recherche" comprend deux composantes : "re" et "chercher", où "re" sert de préfixe et signifie "encore", "nouveau" ou "de nouveau", et "chercher" est un verbe qui signifie "examiner attentivement et soigneusement", "tester et essayer" ou "sonder". Essentiellement, la recherche consiste à chercher des faits, des éclaircissements et des réponses à des problèmes. Elle vise à examiner les affirmations spéculatives sur les liens présumés entre différents phénomènes par une recherche systématique, contrôlée, empirique et critique. Grâce à la recherche, on peut identifier un problème, formuler une hypothèse, recueillir et analyser

des preuves, et tirer des conclusions qui apportent des réponses au problème immédiat ou font progresser les formulations théoriques dans un sens plus large (U. K. B. Dubey & Kothari, 2022).

Définition de la méthodologie : la méthodologie représente une approche globale de la recherche, définissant la manière dont celle-ci doit être menée. Elle englobe un ensemble de croyances et d'hypothèses philosophiques qui orientent la compréhension des questions de recherche et influencent le choix des méthodes utilisées. La méthodologie de recherche constitue un élément essentiel d'un mémoire ou d'une thèse, garantissant la cohérence entre les outils, les techniques et la philosophie sous-jacente (Melnikovas, 2018).

La recherche qualitative : Selon Flick (2018), la recherche qualitative consiste à immerger l'observateur dans le monde réel et à recourir à diverses techniques interprétatives permettant de rendre le monde intelligible. Ces techniques, telles que les notes d'observation, les entretiens, les photographies, les enregistrements et les mémos personnels, transforment le monde en un ensemble de représentations.

Cette méthodologie de recherche est naturaliste et interprétative, car elle étudie les phénomènes dans leur contexte naturel, en essayant de les comprendre au travers des significations que leur accordent les individus. Saisir un phénomène sociétal ou humain nécessite d'adopter une perspective approfondie et détaillée, en utilisant différentes méthodologies et en offrant une vision d'ensemble du cadre dans son environnement naturel. C'est là l'essence même d'une stratégie de recherche qualitative.

Cette approche permet aux chercheurs de développer une compréhension approfondie d'un sujet émergent et encore peu exploré. Elle met également l'accent sur la nécessité d'appréhender la problématique d'étude d'un point de vue humaniste ou philosophique (I. Baikady, & A. Khan, 2022).

L'approche de méthode mixte : l'approche de méthode mixte fait référence à une recherche qui combine la collecte et l'analyse de données quantitatives et qualitatives au sein d'une même étude. Elle intègre les méthodologies qualitative et quantitative, qui représentent les deux principaux paradigmes de la recherche. Après avoir effectué une revue de la littérature pertinente, le chercheur peut formuler des questions ou hypothèses de recherche pour mener une étude par méthode mixte. La conception de la recherche est susceptible d'influer sur la constitution de l'échantillon et sa taille. De plus, diverses méthodes de collecte de données, répondant aux normes des recherches

qualitative et quantitative, peuvent être employées. L'interprétation des données peut alors s'inscrire dans un processus continu, impactant plusieurs étapes de la recherche (I.Baikady, & A.Khan, 2022).

Alwashmi, Hawboldt, Fetters et Davis (2019) décrivent la RMM (recherche par méthodologies mixtes) comme un processus qui consiste à combiner des éléments provenant d'approches de recherche qualitatives et quantitatives. L'objectif est de parvenir à une compréhension plus approfondie d'un sujet donné. La RMM vise à accroître les connaissances de manière extensive et intensive, tout en permettant de confirmer ou d'infirmer les résultats obtenus. Cette stratégie fait appel à deux types de données : des données issues de réponses fermées, de nature quantitative, et des données personnelles ouvertes, relevant d'une approche qualitative. En conjuguant ces différentes sources de données, la RMM offre une vision à la fois large et détaillée du phénomène étudié.

2.2.Raison du choix de l'approche mixte

Lorsqu'un chercheur détermine qu'une seule méthode de recherche ne suffit pas pour aborder une question donnée, il recourt à une approche mixte. Cette stratégie est nécessaire lorsque l'étude exige à la fois des méthodologies qualitatives et quantitatives. Bien que cette approche puisse prendre plus de temps que l'utilisation d'une seule méthode, elle offre des avantages significatifs. Elle est particulièrement utile lorsqu'il s'agit d'explorer un phénomène complexe, de tester une hypothèse avec un nouvel outil, de tirer parti des forces d'une approche tout en comblant les lacunes d'une autre, ou d'examiner une théorie ou un défi de recherche sous différentes perspectives (I.Baikady, & A.Khan, 2022).

Par conséquent, nous avons opté pour une approche mixte afin d'élargir la portée de notre étude et de fournir une richesse supplémentaire d'informations pour soutenir notre recherche et répondre aux questions posées. Fondamentalement, notre choix d'utiliser une approche mixte repose sur sa capacité à fusionner les avantages de la recherche qualitative et quantitative tout en atténuant leurs inconvénients respectifs. Sur le plan pratique, cette décision découle également de la sophistication et de la complexité de sa méthodologie de recherche, ce qui attire les chercheurs en quête de méthodes et d'approches de pointe. En outre, lorsque des données qualitatives et quantitatives sont disponibles, cette approche peut être la plus judicieuse à adopter, ainsi que l'utilisation d'une approche combinant différentes méthodes a permis de recouper les diverses sources de données.

Cela a contribué à diminuer la subjectivité de la chercheuse (C.Baribeau, 2009, pp. 133 - 148) lors de l'interprétation et de la discussion des résultats.

En d'autres termes, le fait d'avoir utilisé plusieurs méthodes de collecte de données et de les avoir croisées (triangulation) a aidé à réduire les biais personnels et la subjectivité de la chercheuse dans l'analyse finale. La combinaison de différentes sources a permis une analyse plus objective des résultats.

2.3.Stratégie de conception de recherche

Dans cette étude sur l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, nous adoptons une approche de recherche qualitative suivie d'une approche quantitative séquentielle. Dans la première phase qualitative, nous approfondirons notre compréhension des mécanismes et des processus de contrôle de gestion en menant des entretiens approfondis avec les responsables de la gestion. Cette phase nous permettra de recueillir des informations détaillées et contextuelles sur la manière dont les pratiques de contrôle de gestion sont mises en œuvre et perçues au sein de l'entreprise. Ensuite, dans la phase quantitative séquentielle, nous collecterons des données primaires à l'aide de méthodes telles que des enquêtes ou des analyses financières pour quantifier les relations entre les variables de contrôle de gestion et les indicateurs de performance financière. Cette phase nous permettra d'obtenir des données chiffrées et des tendances quantitatives qui peuvent être analysées statistiquement pour identifier les corrélations et les tendances significatives. Financière, des observations sur le terrain ou des études de cas pour comprendre les contextes spécifiques dans lesquels les pratiques de contrôle de gestion sont mises en œuvre et leur impact sur la performance financière. Cette phase qualitative nous permettra d'explorer en profondeur les aspects plus nuancés et les facteurs contextuels qui peuvent influencer les résultats quantitatifs. En combinant ces deux approches, nous pourrions obtenir une compréhension plus complète et approfondie de l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière des entreprises de production, en tenant compte à la fois des données quantitatives et des perspectives qualitatives des acteurs impliqués.

Le design séquentiel : exploratoire est une méthodologie de recherche qui met l'accent sur l'utilisation des méthodes qualitatives dans un premier temps avant d'ajouter des outils quantitatifs pour améliorer la collecte et l'analyse des données. Cette méthode d'analyse est très utile pour les projets exploratoires (I.Baikady, & A.Khan, 2022) .

Le design de notre étude comprend deux processus, le premier étant axé sur la collecte, l'analyse et l'interprétation des données qualitatives, suivi par le processus quantitatif. Cependant, il arrive parfois que le processus quantitatif implique également le développement d'un outil de mesure sensible au contexte de la recherche, puis son évaluation avec un échantillon, ce qui change le design de l'étude en trois phases. Alternativement, cela peut nécessiter la création de nouvelles variables adaptées à la population étudiée ou la formulation d'une nouvelle question de recherche qui doit ensuite être testée et traitée à l'aide des données quantitatives obtenues pour soutenir les conclusions et les résultats de l'étude (N. V.Ivankova, J. W.Creswell, & S. L. Stick, 2006).

La recherche quantitative :

Elle vise à recueillir des données chiffrées, à les généraliser à de vastes populations ou à élucider un phénomène particulier. Cette approche compile et analyse des données numériques dans le but de comprendre des événements au moyen de techniques mathématiques, en particulier les statistiques (I.Baikady, & A.Khan, 2022). Le principe fondamental de la recherche quantitative réside dans la mesure et la quantification de variables, permettant ainsi une collecte de données précise et une analyse statistique des données. Cette méthodologie est largement utilisée dans la recherche scientifique, car elle fournit un moyen rigoureux et objectif pour comprendre et expliquer des phénomènes (U. K. B.Dubey & Kothari, 2022).

2.4.Outils de collecte de données

Observations : Dans notre vie quotidienne, nous sommes souvent témoins de divers aspects du monde qui nous entoure. Ces observations, qu'elles concernent des objets, des événements ou des phénomènes, exercent une influence significative sur nos attitudes, nos comportements et nos croyances. Dans le but d'enrichir nos connaissances et nos méthodologies, ainsi que de mieux appréhender le déroulement des différentes opérations, nous avons choisi d'adopter l'observation comme méthode de collecte de données dans notre recherche (I.Baikady, & A.Khan, 2022).

D'après leur définition, l'observation consiste à examiner délibérément des événements, des comportements ou des objets dans un but spécifique. Les explications fournies dans les dictionnaires correspondent à cette notion. Par exemple, le dictionnaire Macmillan décrit "l'observation" comme "l'action de regarder attentivement quelqu'un ou quelque chose dans le but d'apprendre quelque chose". De manière similaire, le dictionnaire Oxford définit "l'observation"

comme "le processus consistant à observer ou surveiller attentivement quelque chose ou quelqu'un".

Par conséquent, notre étude nous a permis de nous immerger dans l'environnement de travail d'une entreprise de production, où nous avons pu observer directement et de manière structurée les méthodes et les techniques utilisées pour exécuter les tâches essentielles. Ces observations ont servi d'outil précieux de collecte de données qualitative, nous permettant de saisir de première main les dynamiques opérationnelles de l'entreprise.

En examinant attentivement les différentes pratiques de contrôle de gestion au sein de l'entreprise, ainsi que leur mise en œuvre et leur impact sur les performances financières, nous avons pu recueillir des informations significatives pour notre recherche. Voici quelques éléments qui ont été observés et notés :

- Observation du degré de conformité des employés aux procédures de contrôle de gestion et leur prise de conscience de l'importance de ces pratiques pour la performance financière de l'entreprise.
- Évaluation de l'efficacité des mesures de contrôle de gestion mises en place et de leur impact sur les résultats financiers de l'entreprise, y compris les avantages et les effets positifs observés sur la rentabilité et l'efficacité opérationnelle.
- Consultation des documents pertinents tels que les rapports financiers, les budgets et les analyses de performance pour obtenir des données quantitatives et compléter nos observations qualitatives.
- Identification des réponses de l'entreprise à différentes situations et conditions de marché, et examen des interactions et du sentiment de cohésion au sein de l'organisation.

Analyse documentaire : L'analyse de documents est une méthode rigoureuse employée pour examiner et évaluer une gamme étendue de documents, qu'ils soient imprimés ou numériques, incluant les contenus en ligne. Cette approche qualitative de recherche implique l'analyse approfondie et l'interprétation des données afin d'en extraire des significations, de saisir des concepts et de construire des connaissances empiriques. Diverses ressources telles que les registres de présence, les programmes d'événements, les manuels, les livres, les brochures, les journaux intimes, les journaux, les communiqués de presse, les données d'enquête, les documents publics,

et même les albums photos et les coupures de presse peuvent être utilisées pour mener une analyse exhaustive (G.A.Bowen, 2009).

Durant notre recherche, nous avons consulté une variété de sources, incluant des bibliothèques et des plateformes en ligne telles que Scholar Vox, Google Scholar, Z-Library, Scribd et SNDL. Ces ressources nous ont permis de découvrir de nombreux ouvrages, articles, et autres documents qui ont enrichi notre étude. Les bibliothèques de l'ENSM et des écoles comme l'EHEC et l'ESC du pôle universitaire de Kolea ont également été des sources importantes, offrant un accès à des travaux académiques et à des publications rédigées par des étudiants et des enseignants. Par ailleurs, l'accès aux archives et à la base de données de SARL TAMMY nous a été bénéfique, en ouvrant de nouvelles perspectives pour notre recherche et en consolidant nos conclusions.

L'entretien : L'entretien est une méthode de collecte de données primaires couramment utilisée en recherche qualitative. Il implique une interaction entre le chercheur et un ou plusieurs participants, au cours de laquelle le chercheur pose des questions pour obtenir des informations sur un sujet spécifique. Les entretiens peuvent être réalisés de manière individuelle ou en groupe, et ils peuvent être structurés ou non structurés. Les entretiens individuels permettent au chercheur d'obtenir des informations détaillées et personnelles sur les participants, tandis que les entretiens de groupe favorisent les interactions et les échanges entre les participants. Ils sont souvent utilisés pour recueillir des données sur les expériences, les opinions et les perceptions des participants (A.Raymond, 1999). Nous avons choisi de recourir à des entretiens semi-structurée dans le cadre de notre étude. Cette approche nous permettra d'explorer en profondeur les perspectives et les expériences du dirigeant du contrôle de gestion, ce qui nous aidera à obtenir des données plus riches et nuancées. De plus, la nature semi-structurée de l'entretien nous offre la flexibilité nécessaire pour ajuster nos questions en fonction des nouvelles découvertes tout au long du processus d'étude, ce qui facilite l'adaptation aux nouvelles informations et aux résultats inattendus.

Les entretiens semi-structurés : Les entretiens semi-structurés sont une méthode d'entrevue où un ensemble de questions de base est utilisé pour orienter la discussion, tout en offrant à l'intervieweur ou à l'interviewé la possibilité d'approfondir un concept ou une réponse spécifique. Ce type d'entrevue est souvent privilégié dans le domaine de la santé car il guide les participants sur les sujets à aborder, ce qui est généralement apprécié. Par rapport aux entretiens structurés, les

entretiens semi-structurés offrent une plus grande flexibilité, permettant ainsi d'identifier ou de développer des données que les participants jugent pertinentes mais que l'équipe de recherche n'avait peut-être pas envisagées initialement (Gill, Stewart, Treasure, & Chadwick, 2008).

Le guide d'entretien : Le guide d'entretien joue un rôle essentiel en assurant la cohérence des entretiens en servant de référence et d'aide-mémoire. Son but principal est de maintenir une uniformité tout au long des entretiens afin de faciliter une comparaison efficace entre eux. Il vise notamment à garantir que les sujets cruciaux sont abordés de manière cohérente dans tous les entretiens, ce qui permet ensuite une évaluation et une comparaison approfondies des données collectées.

L'intervieweur a la liberté d'explorer de nouveaux sujets qui peuvent émerger au cours de l'entretien, sans être limité par le guide d'entretien. Ce dernier est utilisé lors d'entretiens semi-structurés et comprend quelques directives initiales ainsi qu'une liste des sujets importants à aborder avec les participants. Bien que l'ordre de discussion de ces sujets puisse offrir un cadre pour l'entretien, le guide n'a pas pour but de le contraindre. Au contraire, l'entretien devrait évoluer de manière naturelle, en suivant le flux et la direction dictés par les réponses de l'interviewé (Wittorski & Daverne-Bailly , 2022).

Choix des questions du guide d'entretien :

On a choisi les questions à partir de notre sujet d'étude et on base sur la revue de la littérature pour puisse attirer des questions qui nous aide après pour analyser notre parie qualitatif.

Partie du Contrôle de gestion en place : Nous avons utilisé l'article de Ali Belhadj Yassine et Necib Ahmed (2021) sur le contrôle de gestion par rapport aux objectifs et activités de l'entreprise, car leurs objectifs et intérêts d'étude étaient similaires aux nôtres, et ils ont mené leurs recherches d'une manière qui donne le rôle stratégique du contrôle de gestion gagne en importance, mettant en avant des approches innovantes comme l'Activity-Based Costing qui remet en cause les méthodes traditionnelles et nécessite une adaptation aux spécificités organisationnelles.

Partie Utilisation des systèmes de contrôle : le choix des questions pour cette partie était basé sur l'article de NOUDOHOUENOU et DOUCOURE (2023) où il parle des Facteurs de contingence et choix des outils de contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises, ce qui fait partie des principaux aspects de notre étude.

Partie Impacts sur la performance financière : Les questions de la partie performance financière du guide d'entretien ont été inspirées par Carlos Rodríguez, (2021) et son article sur Effects of the adoption of management control practices on profitability: evidence from Latin America, ainsi l'article de TAHROUCH (2023) sur Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : revue de littérature , car ils ont montrés l'importance cruciale du contrôle de gestion pour évaluer, maîtriser et améliorer la performance financière ces entreprises et comment peut-on l'améliorer.

Partie Perspectives d'évolution : Les questions de cette partie du guide d'entretien ont été inspirées par l'article de Griguer (2023) sur La transformation digitale de la fonction contrôle de gestion : une garantie de sa performance ? qui porte sur les projets futurs pour faire évoluer les systèmes de contrôle de gestion, les objectifs et attentes en termes de performance, et les défis anticipés lors de la mise en œuvre des changements.

Matériel de collecte des données :

Afin d'assurer une collecte de données exhaustive et précise, nous avons employé différentes techniques. Cela incluait l'enregistrement des entretiens à l'aide de nos propres smartphones, la prise de notes sur nos ordinateurs et dans nos carnets pendant les entretiens pour consigner les faits importants, ainsi que la mise en évidence des points cruciaux. L'utilisation de ces outils technologiques nous a permis de recueillir une diversité de données qui auraient pu passer inaperçues autrement. De plus, en obtenant le consentement des participants aux entretiens et en assurant la confidentialité des informations recueillies, nous avons veillé à respecter les normes éthiques les plus strictes.

L'échantillon de recherche (approche mixte) :

La question de recherche guide le choix de la méthode d'échantillonnage dans une étude à méthodes mixtes. La recherche quantitative favorise souvent l'échantillonnage probabiliste, tandis que la recherche qualitative opte généralement pour un échantillonnage non probabiliste. La taille de l'échantillon varie en fonction de la méthodologie de recherche et de la question posée. En recherche quantitative, des techniques statistiques sont utilisées pour prendre en compte la variabilité de l'estimation d'intérêt et le risque de rejeter à tort l'hypothèse nulle.

En revanche, en recherche qualitative, la décision concernant la taille de l'échantillon repose sur le point de "saturation" des données, ainsi que sur des facteurs contextuels et méthodologiques supplémentaires. Dans une étude à méthodes mixtes séquentielles, soit l'approche qualitative, soit l'approche quantitative peut être utilisée pour échantillonner l'autre. L'architecture de la méthode mixte séquentielle est déterminée par la question de recherche, chaque approche enrichissant l'autre (M.Kaur & G.Kaur, 2016).

2.5.L'échantillon de l'étude (étude qualitative)

Trouver les bonnes personnes pour répondre à vos questions de recherche dès le début d'un projet peut parfois être un défi. En règle générale, les chercheurs recherchent des individus compétents capables d'apporter des éclairages sur le sujet étudié, ainsi que des personnes ayant des perspectives différentes. Le terme "échantillonnage" est couramment utilisé pour décrire le processus par lequel les exemples "appropriés" sont choisis de manière aléatoire à partir d'un ensemble connu de cas. Cependant, dans la recherche qualitative, notamment lorsqu'elle implique des entretiens, cette procédure est souvent itérative. Les approches des chercheurs pour l'échantillonnage et la sélection des participants peuvent évoluer en fonction de leurs perceptions changeantes sur les individus détenant les connaissances les plus pertinentes et les points de vue les plus distincts, à mesure qu'ils acquièrent une meilleure compréhension du domaine et de ses acteurs. Contrairement à la sélection formelle et aléatoire d'un échantillon d'une population réelle ou projetée, l'échantillonnage en recherche qualitative consiste plutôt à choisir avec soin des cas, des éléments ou des événements qui aideront les chercheurs à constituer un ensemble d'échantillons empiriques utiles pour étudier le sujet en question. Ainsi, la plupart des recommandations en matière d'échantillonnage qualitatif sont conçues pour répondre à des objectifs spécifiques (Flick, 2018).

En conséquence, nous avons sélectionné six responsables d'entreprise pour réaliser des interviewés, considérés comme un échantillon du personnel de l'entreprise, avec lesquels nous abordons l'étude de l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise lieu de notre stage. Ils ont été choisis en fonction de leurs rôles et positions, qui comprenaient être des directeurs ou des responsables de département. Les noms des interviewés, leurs professions et la durée des entretiens sont indiqués dans le tableau suivant :

Tableau N° 4 : Liste des interviewés

Nom	Postes	Durées des entretiens
Mr. EA	Directeur générale adjoint (directeur du département de contrôle de gestion)	120 minutes
Mme. BI	Responsable Des Finances et de Comptabilité	25 minutes
Mr. OF	Responsable de production, recherches et développement	30 minutes
Mr. NR	Directeur des ventes nationales	20 minutes
Mr. GM	Responsable des achats et moyens généraux	60 minutes
Mr. MY	Responsable marketing	40 minutes

Source : établis par nous-mêmes

2.6.L'analyse des données

Afin de trouver des modèles, des thèmes et des idées, l'analyse des données qualitatives consiste à évaluer et à interpréter méthodiquement des données non numériques, telles que des textes, des photos et des vidéos. Pour obtenir une connaissance approfondie des expériences, des attitudes et des comportements des personnes, elle est fréquemment utilisée dans les sciences sociales, la psychologie et les études de marché. L'analyse de contenu, la théorie ancrée, l'analyse narrative, l'analyse du discours, l'ethnographie, l'analyse thématique et l'analyse phénoménologique interprétative (IPA) sont quelques exemples de techniques d'analyse de données qualitatives.

Dans les techniques d'analyse des données qualitatives, il est courant d'utiliser un processus cyclique comprenant la collecte, le traitement et l'interprétation des données. Le codage, la prise de notes et la création de diagrammes font partie des méthodes habituellement employées dans ce processus. Globalement, l'analyse des données qualitatives est un outil efficace pour appréhender les expériences humaines, les perspectives ainsi que les phénomènes complexes (J.Creswell & C.Poth, 2018).

En raison de sa capacité à permettre une exploration en profondeur, à être adaptable et itérative, ainsi qu'à convenir à l'examen de multiples perspectives, nous avons opté pour l'analyse thématique comme méthode dans notre étude. Cette approche permet aux chercheurs d'identifier et d'examiner les schémas ou thèmes présents dans les données, favorisant ainsi une compréhension approfondie de l'objet de recherche. En somme, l'analyse thématique est un outil approprié pour évaluer les données qualitatives.

L'analyse thématique : implique la découverte, l'analyse et l'interprétation des motifs ou des thèmes récurrents dans un ensemble de données. Ses principaux objectifs sont une compréhension approfondie des données et l'identification des présuppositions, significations ou interprétations sous-jacentes. Elle repose souvent sur une approche méthodique et itérative. Les chercheurs commencent par se familiariser avec les données en les transcrivant, en les examinant attentivement et en prenant des notes préliminaires. Ensuite, ils créent des codes initiaux pour mettre en évidence des aspects intéressants des données, tant au niveau du contenu latent que sémantique. Ces codes sont ensuite regroupés en thèmes préliminaires, qui sont examinés en fonction de leur relation avec les extraits de données et l'ensemble du jeu de données.

Cette procédure d'évaluation comprend deux niveaux : le Niveau 1, qui se concentre sur les codes et les extraits de données, et le Niveau 2, qui traite de l'ensemble complet des données. Les thèmes finaux sont ensuite identifiés, nommés et affinés pour créer un récit cohérent. Les chercheurs rédigent ensuite la présentation des idées et de l'intrigue globale. L'analyse thématique est un outil flexible et adaptable, utilisé dans divers domaines de recherche tels que la psychologie, la sociologie, l'anthropologie et l'éducation (Mozelius & Humble, 2022).

NVivo : Les chercheurs peuvent utiliser le programme d'analyse de données qualitatives assisté par ordinateur (CAQDAS) NVivo pour gérer, organiser et analyser de grandes quantités de données qualitatives, telles que des textes, des enregistrements audios, des vidéos et des images. NVivo offre divers outils pour le codage, la catégorisation, l'analyse, la visualisation et la rédaction de rapports. Parmi les méthodologies de recherche qualitative prises en charge par NVivo, on trouve la théorie ancrée, l'analyse thématique et l'analyse du discours, entre autres. Ce logiciel est largement utilisé dans la recherche académique, les sciences sociales, le monde des affaires et d'autres domaines où l'analyse des données qualitatives est essentielle (K.Jackson, P.Bazeley & P. Bazeley, 2019).

La collecte des données : elle consiste à compiler des informations provenant de diverses sources telles que les notes d'entretien, les réflexions des chercheurs, les données secondaires, la littérature, les documents fournis ou obtenus des participants, ainsi que des images visuelles comme des photos, des dessins ou des diagrammes. Ce processus comprend plusieurs étapes, notamment la vérification de l'exactitude des données sources, la suppression des informations personnelles ou non pertinentes, l'omission du dialogue conversationnel qui ne contribue pas à l'analyse, le réagencement des données pour faciliter leur gestion et leur utilisation, et l'ajout de contexte pour mettre en évidence les points clés et rendre les commentaires plus compréhensibles (D.R.Cox & P.J. Solomon, 2014).

Analyse des données : Pendant le processus d'analyse, il est essentiel d'organiser, de structurer et d'examiner les données. Les transcriptions jouent un rôle crucial en tant que source d'information. L'analyse implique plusieurs étapes telles que la catégorisation, le codage, le comptage et la cartographie des données, ce qui permet de segmenter les données qualitatives en sections distinctes et d'attribuer une référence à chaque domaine. La catégorisation facilite le processus de codage et contribue à produire des données qui soutiennent ou contredisent les théories ou hypothèses dans les conclusions finales.

Le codage aide les chercheurs à repérer les données importantes et fournit le cadre nécessaire pour tirer des conclusions et comprendre leur signification. Le comptage des données révèle des tendances intéressantes et des liens au sein des données, ce qui contribue à répondre aux questions de recherche et à produire des résultats plus fiables. Enfin, la cartographie des données facilite la présentation des ensembles de données, de leurs relations et de l'analyse, améliorant ainsi la compréhension du problème et des résultats du processus pour les chercheurs et les lecteurs (D.R.Cox & P.J. Solomon, 2014).

Présentation des données : La présentation des données consiste à organiser et à condenser les informations de manière à permettre au lecteur et au chercheur de tirer des conclusions et d'être encouragés à entreprendre des actions supplémentaires. Le chercheur peut démontrer les liens entre les nombreux points de données en utilisant des matrices, des graphiques, des tableaux et des réseaux pour afficher les informations. À cette étape, la question de recherche est traitée, les découvertes importantes issues de l'interprétation des données - qu'elles soient positives ou négatives - sont partagées, les conclusions et les résultats de la recherche sont confirmés, les

formats d'affichage des données appropriés sont sélectionnés, et les représentants des données sont examinés avant la présentation (D.R.Cox & P.J. Solomon, 2014).

Donc nous avons opté pour une approche statistique pour le traitement et l'analyse des données en utilisant le logiciel NVivo. Ce choix repose sur sa capacité à organiser et à gérer efficacement de vastes volumes de données qualitatives, ainsi que sur ses fonctionnalités d'analyse avancées et étendues. De plus, NVivo favorise la collaboration et peut être personnalisé pour s'adapter à divers types de données et méthodologies de recherche. En somme, NVivo se révèle être un outil précieux pour les chercheurs souhaitant organiser et analyser aisément leurs données, structurer et ordonner leur travail, et obtenir des insights approfondis, comme cela a été le cas dans notre recherche.

Section 03 : Le Cadre méthodologique (Approche quantitative)

La section suivante offre une analyse détaillée des procédures que nous avons utilisées pour mener notre recherche. Nous débutons par une description de la méthodologie qualitative que nous avons employée, Ensuite, nous passons en revue les outils de collecte de données utilisés dans le cadre de notre recherche, notamment les enquêtes, les entretiens et les observations. Enfin nous expliquons comment nous développons ces outils pour collecter des données pertinentes et comment nous assurons leur validité, leur fiabilité et leur analyse.

3.1. Approche épistémologique

Notre étude repose sur une approche spécifique de la recherche, intégrée à une perspective épistémologique pragmatique, qui privilégie l'utilité et l'efficacité par rapport à une vérité absolue ou objective. Les recherches dans ce cadre sont généralement inductives et visent à développer une compréhension globale d'un problème complexe afin d'améliorer une situation particulière. La compréhension de l'expérience humaine constitue le fondement du pragmatisme.

Le paradigme pragmatique : D'après le paradigme pragmatique, une réalité objective existe avant même l'expérience humaine, mais elle est enracinée dans l'environnement et accessible uniquement à travers l'expérience humaine. Le pragmatisme affirme que la réalité ne peut être définitivement établie, car la connaissance et la réalité sont influencées par des habitudes et des croyances socialement construites. Les chercheurs pragmatiques privilégient une interprétation de la réalité en fonction de sa capacité à produire les résultats désirés. La notion selon laquelle la connaissance découle toujours de l'expérience est également fondamentale en pragmatisme.

Toutefois, l'épistémologie pragmatique considère la connaissance comme un outil pour mieux gérer son existence et s'engager dans le monde, plutôt que comme un indicateur absolu de la réalité (K. Walsh, 2019).

Choix du paradigme pragmatique : Le choix du paradigme pragmatique consiste en une approche méthodique pour résoudre les problèmes, étroitement associée à la recherche à méthodes mixtes. Il établit un pont entre la philosophie et la méthodologie, souvent utilisé comme un terrain neutre entre les deux domaines. De nombreux chercheurs et théoriciens considèrent que le pragmatisme et la méthodologie mixte sont étroitement liés. Pour mettre en évidence l'importance de considérer et d'explorer le pragmatisme dans la pratique de la recherche, les chercheurs Johnson et Onwuegbuzie proposent cet exemple.

Le pragmatisme privilégié : est une approche d'investigation pratique et axée sur les résultats, favorisant l'action concrète et la réduction de l'incertitude, tout en offrant aux chercheurs la possibilité de choisir un mélange méthodologique adapté à leurs questions de recherche. Cette approche combine fréquemment des principes constructivistes et positivistes avec des méthodes qualitatives et quantitatives afin d'explorer divers aspects d'un problème de recherche. Globalement, le pragmatisme représente une approche philosophique significative pour la recherche à méthodes mixtes, mettant en avant la flexibilité et la praticité dans la quête des meilleures solutions aux défis de la recherche (C. Roslyn, 2011).

3.2. La recherche quantitative

La recherche quantitative a pour objectif de recueillir des données numériques, de les appliquer à de larges populations ou d'expliquer un phénomène particulier. Ce type de recherche collecte et analyse des données numériques pour comprendre des événements en utilisant des techniques mathématiques, notamment les statistiques (I. Baikady, & A. Khan, 2022).

Elle repose sur la mesure et la quantification des variables, permettant ainsi une collecte de données précise et une analyse statistique rigoureuse. Cette méthode est fréquemment utilisée dans les études scientifiques, car elle offre une approche objective et systématique pour comprendre et expliquer les phénomènes (U. K. B. Dubey & Kothari, 2022).

3.3. Les méthodes d'analyse des données

Dans l'étude qualitative dans notre étude, les méthodes d'analyse des données peuvent être adaptées pour comprendre les perceptions, les expériences et les dynamiques organisationnelles liées au contrôle de gestion :

Analyse de contenu : Cette méthode permet une analyse approfondie du contenu des données qualitatives, en identifiant les thèmes clés, les concepts récurrents et les perspectives des participants sur le contrôle de gestion. Le codage des données en fonction de ces concepts offre une compréhension structurée des outils, des indicateurs et des perceptions liées au contrôle de gestion (V. J. Duriau, R. K. Reger & M. D. Pfarrer, 2007).

Analyse comparative constante : Cette méthode permettrait une analyse itérative des données qualitatives tout au long de la collecte et de l'analyse des données. Les chercheurs pourraient comparer et contraster les perspectives des différents acteurs impliqués dans le contrôle de gestion, en identifiant les convergences et les divergences dans leurs expériences et leurs opinions (R. Thornberg & K. Charmaz, 2014).

Analyse de réseau : Cette méthode pourrait être utilisée pour cartographier les relations et les interactions entre les différents acteurs impliqués dans le contrôle de gestion, tels que les responsables financiers, les cadres supérieurs et les employés opérationnels. Cela permettrait de visualiser les flux d'information, les niveaux de collaboration et les obstacles potentiels à une mise en œuvre efficace du contrôle de gestion.

Analyse des Ratios Financiers : elle représente un outil incontournable pour les entreprises soucieuses d'évaluer leur performance financière et de mesurer leur progression vers l'atteinte de leurs objectifs stratégiques. Ces indicateurs quantitatifs et précis offrent aux décideurs une vision limpide de la santé financière de leur organisation, les guidant ainsi vers des prises de décision éclairées par les données et permettant d'identifier les secteurs nécessitant des améliorations. Parmi les ratios financiers couramment utilisés, on retrouve notamment les ratios de liquidité, de solvabilité, de rentabilité et bien d'autres.

En procédant à un examen régulier de ces ratios, les entreprises sont à même de jauger si leur trajectoire demeure alignée sur leurs cibles financières ou si des ajustements stratégiques s'imposent. Ces mesures jouent un rôle primordial dans une gestion efficiente de la performance

financière, habilitant les organisations à demeurer le cap sur leurs objectifs et à préserver un avantage concurrentiel sur leurs marchés respectifs (M.Steven, 2006).

L'analyse financière : désigne le processus d'évaluation de la performance financière d'une entreprise ou d'une organisation. Cette évaluation se fait en examinant attentivement ses états financiers et d'autres données pertinentes. Les principaux objectifs de l'analyse financière sont d'évaluer la stabilité financière, la santé, ainsi que la capacité de profit et de flux de trésorerie de l'entité concernée. Pour atteindre ces objectifs, diverses techniques quantitatives et qualitatives sont utilisées, telles que l'analyse des ratios, l'analyse des tendances et l'analyse des flux de trésorerie. Ces outils permettent aux analystes d'identifier les risques et les opportunités financiers potentiels, et de prendre des décisions éclairées pour aider l'entreprise à atteindre ses objectifs financiers (M.Steven, 2006).

L'analyse documentaire : elle consiste à examiner et analyser des documents écrits ou visuels pertinents pour un sujet de recherche donné. Cette méthode fait partie intégrante de la recherche, étant à la fois systématique et interprétative. Elle nécessite la collecte et l'examen d'une diversité de documents, tels que des états financiers, des articles de presse, des rapports officiels, des publications sur les réseaux sociaux, des archives historiques, et d'autres sources pertinentes. L'objectif est de repérer des schémas, des thèmes, et des idées qui éclairent le processus de recherche et permettent une meilleure compréhension du sujet étudié. En analysant minutieusement le contenu, le contexte, et la forme des documents, il est possible d'utiliser ces enregistrements existants pour approfondir la compréhension d'un événement spécifique. Cette approche permet aux chercheurs de contextualiser historiquement, de dévoiler des significations cachées, et de tirer des enseignements importants sur des questions sociales, culturelles, et politiques (Neuendorf & A.Kimberly, 2018).

3.4. Sources de données

Les documents analysés pour l'étude couvrent les années 2022 et 2023 et incluent :

- Les Bilans
- Tableaux des immobilisations
- Tableaux des amortissements
- Compte de résultats

Ces documents ont été fournis principalement par les directeurs et gestionnaires de la SARL TAMMY. Les bilans financiers offrent une vue d'ensemble rapide de la situation financière de

l'organisation. Les tableaux des amortissements nous permettent de comprendre clairement l'impact des charges d'amortissement sur les résultats. De plus, les tableaux des immobilisations nous aident à suivre les acquisitions, cessions et amortissements des immobilisations. Enfin, le compte de résultat est un état financier crucial pour analyser la performance opérationnelle et la rentabilité de l'entreprise.

Conclusion du chapitre :

Dans l'ensemble, le présent chapitre donne un aperçu complet de la structure organisationnelle de l'entreprise SARL TAMMY, couvrant chaque aspect et nuance, en commençant du domaine d'activité de cette dernière, aux types d'activités et spécialités des filiales, en plus de la présentation générale de l'entreprise. Les informations que nous avons pu avoir suite aux divers entretiens que nous avons effectué avec certaines responsables de l'entreprise et l'exploitation d'un certain nombre de documents de l'entreprise nous a permis d'avoir des données qui nous ont été considérablement utiles à notre étude.

Le présent chapitre décrit également les techniques de recherche et l'approche épistémologique qui ont été utilisées pour collecter et analyser les données. Cette investigation approfondie a fourni une compréhension approfondie de la structure organisationnelle, des règles et des procédures de l'entreprise SARL TAMMY. Ces informations constituent un point de départ utile pour étudier l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise. Elles contribuent également à notre processus d'analyse des données, dans le but de trouver la réponse à notre question de recherche, recueillir les données et connaissances nécessaires pour comprendre la situation actuelle, tirer des conclusions et améliorer notre compréhension.

CHAPITRE 03 : RÉSULTAT ET DISCUSSION

Le présent chapitre a pour objectif principal de présenter les résultats de notre recherche en utilisant à la fois des procédures qualitatives et quantitatives. Nous procéderons à l'analyse et à la discussion des données recueillies. Pour ce faire, nous avons utilisé des indicateurs de performance (KPI) ainsi que les entretiens que nous avons menés avec les responsables de l'entreprise SARL TAMMY. L'analyse de ces entretiens nous a fourni des informations précieuses sur l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise.

Ce chapitre combine des données quantitatives issues de l'analyse de la performance financière avec des données qualitatives. Cette approche nous permet d'obtenir une compréhension approfondie de l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise lieu de notre stage. Nous examinons en détail les résultats de notre étude, en croisant les données qualitatives et quantitatives. Dans l'ensemble, ce chapitre fournit des informations précieuses sur le contrôle de gestion et son influence sur la performance financière de l'entreprise SARL TAMMY.

Section 01 : résultats (qualitatifs)

Les résultats qualitatifs de notre recherche sont présentés dans cette partie, accompagnés de commentaires et d'analyses. Nous étudions l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise SARL TAMMY.

1.1.Présentation et analyse des résultats

Des entretiens approfondis avec les responsables des activités de l'entreprise SARL TAMMY ont été menés dans le cadre d'une approche de recherche qualitative pour mieux comprendre comment le contrôle de gestion influence-t-il sur la performance financière de l'entreprise. L'objectif de l'étude était d'offrir une analyse détaillée sur les méthodes, les outils, la stratégie et l'impact financier du contrôle de gestion pour voir si elle peut améliorer les performances et la prise de décision dans l'entreprise SARL TAMMY. Sous les tableaux y a des commentaires approfondis et des analyses ont été créés à partir de l'analyse des données des entretiens. Les informations fournies ont permis de comprendre l'importance du contrôle de gestion, ses outils et méthodes pour coordonner les activités.

1.1.1. Le contrôle de gestion

Cette partie elle concerne les entretient avec le directeur de département de contrôle de gestion et les autres responsables de chaque département de l'entreprise, pour voir l'importance du contrôle dans chaque département et comment il applique le contrôle de gestion, ainsi que les outils et méthodes utilise pour atteindre les objectifs de l'entreprise.

Tableau N° 5 : La fiche synthétique de l'interview avec directeur de département de contrôle de gestion

Les questions	Interviewés	Les réponses
Quelle est la relation du Contrôle de gestion par rapport l'ensemble des activités de SARL TAMMY ? (Gain du temps / cout)	Directeur générale adjoint (directeur de département de contrôle de gestion)	« <i>Le contrôle de gestion est le lien de coordination et la collaboration de l'ensemble des activités de TAMMY</i> »
Quel est votre stratégie dans le domaine du Contrôle de gestion ?		« <i>Notre stratégie est de mis en place de plus les outils de contrôle de gestion afin de mettre la bonne décision dans les meilleurs délais</i> »
Quels sont les principaux outils utilisés ? et pourquoi vous avez opté pour ces outilles par rapport aux autres ?		<p>« <i>Les principaux outils utilisés sont : Comptabilité Générale et Analytique- les tableaux de bord- Budget-System d'information (Logiciel,..)</i> »</p> <p>« <i>Nous avons opté pour ces outils selon le besoin de notre activité</i> »</p>
Quel est l'apport de ces outils en matière d'amélioration des performances de l'entreprise et de sa rentabilité ?		« <i>L'apport de ces outils en matière d'amélioration : réaction rapide et information efficace pour une bonne décision.</i> »
Quels sont les méthodes de contrôle utilisées dans l'entreprise SARL TAMMY dans chaque département ?		<p>« Production : Budget- Tableau de bord- ERP</p> <p>Commercial : Budget et Tableau de bord</p> <p>Finance : Comptabilité Analytique- Générale- Budget- Tableau de bord »</p>
Quelles sont les principales difficultés que vous avez rencontrées ?		« <i>Principale obstacle c'est bien la visibilité</i> »

<p>Selon vous, comment le contrôle de gestion influence-t-il la rentabilité, la trésorerie et les coûts ? donnez des exemples ?</p>		<p><i>« Oui effectivement, je peux affirmer que le contrôle de gestion est crucial pour améliorer la rentabilité, la trésorerie et la maîtrise des coûts. Il permet d'analyser les marges bénéficiaires, d'optimiser le mix produit, de planifier les budgets, de gérer les créances et les dettes, et de réduire les coûts de production et de distribution. Par exemple, en augmentant la production de fromages à forte marge et en automatisant certaines étapes de fabrication, nous pouvons maximiser notre rentabilité et optimiser nos flux de trésorerie »</i></p>
<p>Quels sont les résultats que vous avez trouvés ? par rapport à quoi ?</p>		<p><i>« Il y a une bonne visibilité, et il nous permet de faire des prévisions et évitez les décisions subites, et cela impact directement à la rentabilité et au temp fournis pour atteindre l'objectif de chaque tache de l'entreprise »</i></p>
<p>Votre entreprise a-t-elle des projets pour faire évoluer les systèmes de contrôle de gestion ?</p>		<p><i>« Oui, bien sûr c'est de l'implémentation beaucoup plus d'outils de contrôle de gestion »</i></p>
<p>Quels sont les objectifs et attentes de l'entreprise en termes d'impacts sur la performance ?</p>		<p><i>« Amélioration de la Rentabilité, Optimisation des Ressources, visibilité plus claire et puisse faire des prévisions »</i></p>
<p>Quels défis sont anticipés dans la mise en œuvre de ces changements ?</p>		<p><i>« Possible la résistance des travailleurs au changement »</i></p>

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées des entretiens

Commentaire :

Ce tableau synthétise les réponses de notre entretien avec directeur du département de contrôle de gestion de l'entreprise SARL TAMMY.

Ce dernier voit que le contrôle de gestion est comme le lien de coordination et de collaboration entre toutes les activités de l'entreprise. Sa stratégie est de mettre en place davantage d'outils pour prendre les bonnes décisions rapidement. À l'aide a des principaux outils utilisés sont : la comptabilité générale et analytique, les tableaux de bord, les budgets et les systèmes d'information et le ratio de de réalisation qu'ils ont été choisis en fonction des besoins de chaque activité de l'entreprise. L'apport de ces outils réside dans une réactivité accrue et une information efficace pour une prise de décision éclairée, visant à améliorer les performances et la rentabilité. Ainsi que les méthodes de contrôle par département sont détaillées : budgets, tableaux de bord et ERP pour la production, budgets et tableaux de bord pour le commercial, comptabilité analytique et générale, budgets et tableaux de bord pour la finance.

Ainsi que le contrôle de gestion influence positivement la rentabilité, la trésorerie et les coûts en permettant de faire des prévisions et d'éviter les décisions subites.

L'entreprise a pour projet d'implémenter davantage d'outils de contrôle de gestion plus tard, dans le but d'améliorer la rentabilité, d'optimiser les ressources et d'avoir une visibilité plus claire pour faire des prévisions. Et il reste le principal défi anticipé est la résistance au changement des employés pour l'adaptation à ces nouveaux outils du contrôle de gestion ainsi les nouvelles méthodes de travailles qui vient avec.

Tableau N° 6 : contrôle de gestion

Interviewés	Thème	Influence sur l'efficacité temporelle et maîtrise des coûts	Stratégie	Les outils	Les difficultés rencontrées	Influence sur la rentabilité, trésorerie et coûts
Mme. BI	Contrôle de gestion	« Le contrôle de gestion à un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting, c'est une mesure financière de la performance, donc tout doit être à temps pour savoir prendre les bonnes décisions pour minimiser les couts »	« Utiliser les rapports générés par la comptabilité générale pour présenter l'information et utiliser les outils du contrôle de gestion pour piloter efficacement ma comptabilité financière »	« Les tableaux prévisionnels pour aider à la lecture de la situation financière. Et les tableaux reporting qui permettent de faire l'analyse financière »	« L'instabilité du volume de travail (en général y a des moments où il faut beaucoup travailler et rapidement et d'autres qui sont calme pas beaucoup de travail) »	« Le contrôle de gestion permet à travers les outils principaux de faire un suivi fiable de l'activité, donc ça va aider à la mise en place du pilotage budgétaire pour avoir une image claire et une bonne décision dans le futur »
		« Le contrôle de gestion est l'épine dorsale de toutes les activités de l'entreprise Pour le service de production qui fait appel aux autres services (maintenance, rh...) afin de réaliser les	« Le contrôle de gestion dans la production est d'avoir une vision totale sur le processus actuel afin de prévenir et de se prémunir dans l'avenir »	« Les outils utilisés dans mon service sont des solutions informatiques, toute production de fromage fondu est une expression industrielle d'une formule ou recette, pour ce volet un logiciel de formulation	« Le contrôle de gestion repose sur l'information qui doit être exact et précise et sur dans les temps. Si en respect pas ceci notre control n'est pas fiable »	« Faire du business est pour gagner de l'argent Si on ne maitrise pas nos stocks de MP et emballage soit on a des ruptures qui veut dire des arrêts de production, soit des surstocks qui veut dire possible perte de ces

Mr. OF		<i>objectifs assignés par la direction, le contrôle de gestion permet de donner les atouts nécessaires pour atteindre ces objectifs en premier lieu, et aussi de minimiser les temps de réalisation, réduire les pertes en matière première, et emballage ce qui veut dire réduire les coûts de réalisation »</i>		<i>est utilisé, il permet de formuler et d'optimiser les coûts »</i> <i>« Les tableaux Excel pour toutes les activités du service, tableau de réalisation, coût emballage et matières premières, stock des emballages et matières premières, temps de réalisation, machines sollicitées et leur cadences, personnel et leur distribution... »</i>		<i>stocks pour les produits périssables dans les deux cas c'est une perte sèche de l'argent.</i> <i>Si on ne maîtrise pas les délais de réalisation on non seulement augmenter les coûts mais perdre aussi nos clients</i> <i>Mauvaise utilisation du personnel peut augmenter les coûts, main-d'œuvre trop élevée »</i>
Mr. NR		<i>« Il nous aide dans la fixation et l'atteinte des objectifs de vente, minimiser les coûts de la distribution et suivre les plans commerciaux »</i>	<i>Études des cas et récolte de données, transformation en processus, contrôle des Output</i>	<i>“OJT (on the job training), work with, work behind, check DN, check prices...”</i> <i>« Ce sont les principaux outils qui nous permettent d'atteindre nos objectifs quantitatifs et qualitatifs »</i>	<i>« La restructuration et l'octroi d'une nouvelle organisation »</i>	<i>« Il nous aide à détecter le manque à gagner et faire le finance saving »</i>

Mr. GM		« Par le système d'information et la procédure dans notre service (besoins, offres, validation des offres, commandes...) »	« Collecte plus d'informations pour donner des visions proches à la réalité afin d'établir les budgets »	« Les tableaux de bords, budget » « Ces outils donnent l'informations nécessaires pour prendre la bonne décision »	« Manque d'information, et la disponibilité selon nos besoins »	« D'une manière positive, et moins de risque sur erreur et la mauvaise décision »
Mr. MY		« Vu que le département marketing travail en collaboration avec le contrôle de gestion, il nous est utile en termes de cout, définition des prix et stratégie de prix »	« La remontée d'information vers le contrôle de gestion, qui lui fera en sorte d'avoir et de prendre les meilleures décisions pour application juste des besoins »	« Nous utilisons les SIM, les systèmes d'information marketing »	« L'instabilité du marché algérien »	« Pour le marketing, le prix doit être juste, Ni dessous ni en dessus »

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées des entretiens

Commentaire :

Ce tableau synthétise les réponses des interviewés sur le rôle et l'impact du contrôle de gestion dans chaque activité de l'entreprise SARL TAMMY.

Le responsable du service finance et comptabilité, souligne l'aspect quantitatif du contrôle de gestion basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting pour prendre les bonnes décisions et minimiser les coûts. Ainsi que le directeur de service de production, considère le contrôle de gestion comme essentiel pour minimiser les temps de réalisation et réduire les coûts liés aux matières premières, emballages, etc..., à l'aide de différents outils comme le tableau de bord et le système d'information.

Le dirigeant de service commercial, met en avant le rôle du contrôle de gestion pour atteindre les objectifs de vente, minimiser les coûts de distribution et suivre les plans commerciaux en utilisant certains outils comme le système d'information, ainsi que celui de service approvisionnement qui souligne aussi l'importance des systèmes d'information et des procédures pour collecter les informations nécessaires à l'établissement des budgets. Finalement le directeur de service marketing, insiste sur la collaboration avec le contrôle de gestion pour définir les stratégies de prix en adéquation avec les coûts.

Donc chaque service utilise des outils spécifiques comme le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et les systèmes d'information pour optimiser leurs opérations d'une manière efficace et efficiente. Et les principaux défis incluent le manque de visibilité par fois et la résistance au changement des employés à ces nouveaux outils, mais les bénéfices incluent une meilleure prévision, une réactivité accrue et une rentabilité améliorée.

1.1.2. La performance financière

Dans cette partie on va voir comment le contrôle de gestion impacte sur la performance financière de l'entreprise SARL TAMMY, et quels sont les indicateurs de performance utilisés, ainsi que les attentes du contrôle de gestion.

Tableau N° 7 : La performance financière

Interviewés	Thème	Les indicateurs de performance	Les résultats sur la performance financière	Les objectifs et attentes en termes d'impacts sur la performance
Mme. BI	La performance financière	<i>« Le chiffre d'affaires réalisé par mois, le taux de rentabilité, le retour sur investissement, les ratios financiers »</i>	<i>« Une amélioration et une contribution sur la valeur ajoutée de l'entreprise à travers le résultat réalisé »</i>	<i>« Fournir une image fidèle de la situation financière et des résultats de l'entreprise. Évaluer la santé financière dans les meilleurs délais et les bonnes conditions »</i>
Mr. OF		<i>« Les taux de réalisation des objectifs, les temps de réalisation, les coûts de réalisation »</i>	<i>« De bien contrôler sa gestion nous permet limiter les pertes et de gagner plus »</i>	<i>« Production en progression, minimiser les coûts et satisfaire le client »</i>
Mr. NR		<i>« Chiffre d'affaires, Covrage, Succès rate, Availability, Visibility »</i>	<i>« Le résultat était de multiplier notre CA par 7 et minimiser les charges par camion »</i>	<i>« Maximiser le gain en CA en assurant une disponibilité optimale »</i>
Mr. GM		<i>« Les principaux indicateurs de performance sont : les ventes nettes, qui mesurent directement notre capacité à générer des revenus à partir de nos produits. Nous surveillons également les parts de marché pour évaluer notre positionnement par rapport à nos concurrents et l'évolution de notre part de marché au fil du temps. La satisfaction client est un autre indicateur crucial, car elle reflète la perception et la fidélité de nos clients à notre marque et à nos produits. Enfin, nous suivons de près les performances des campagnes marketing et</i>	<i>« Il y a des résultats significatifs grâce à nos efforts en matière de contrôle de gestion. En mettant l'accent sur l'optimisation des dépenses marketing tout en renforçant notre présence sur le marché, nous avons constaté une augmentation notable des ventes nettes et une amélioration de notre rentabilité. Grâce à une meilleure gestion des coûts et à des analyses approfondies des performances des produits et des campagnes, nous avons pu maximiser nos marges tout en maintenant une forte satisfaction client. Cela s'est traduit par une meilleure prévisibilité des flux de</i>	<i>« Plus d'amélioration sur la bonne gestion de notre service »</i>

		<i>des initiatives promotionnelles pour évaluer leur retour sur investissement et ajuster notre stratégie en conséquence. Ces indicateurs nous aident à prendre des décisions éclairées et à atteindre nos objectifs de croissance et de rentabilité dans un marché compétitif »</i>	<i>trésorerie et une capacité accrue à investir dans de nouvelles initiatives de croissance. En résumé, notre approche stratégique du contrôle de gestion a non seulement renforcé notre performance financière, mais a également positionné notre service comme un contributeur clé à la croissance continue et à la rentabilité durable de l'entreprise »</i>	
Mr. MY		<i>« Les KPI sont nombreux. Ceux qui pris en compte, c'est les DN (ventes nettes) et les DV (ventes brutes) »</i>	<i>« L'impact est observé dans le Chiffre d'affaires, et l'évolution de ce dernier »</i>	<i>« Nos principaux objectifs sont d'augmenter la visibilité de nos produits sur le marché, d'accroître la notoriété de notre marque et de stimuler les ventes. Nous visons à développer des stratégies innovantes pour captiver notre public cible, à renforcer notre positionnement comme leader dans le secteur du fromage, tout en répondant aux attentes croissantes des consommateurs en matière de qualité et d'authenticité. Nos efforts visent également à optimiser le retour sur investissement de nos initiatives marketing, en mesurant de manière rigoureuse l'impact de nos campagnes sur les ventes et la fidélisation de la clientèle »</i>

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées des entretiens

Commentaire :

Ce tableau présente les réponses des différents intervenants de l'entreprise SARL TAMMY sur l'impact du contrôle de gestion sur la performance dans leurs départements, les indicateurs de performance utilisés, les résultats obtenus sur la performance financière, ainsi que les objectifs et attentes en termes d'impacts sur la performance globale.

Pour le service financier et comptable représenté par Mme BI, les principaux indicateurs incluent le chiffre d'affaires, le taux de rentabilité, le retour sur investissement et les ratios financiers, pour l'objectif d'améliorer la valeur ajoutée de l'entreprise en fournissant une image fidèle de la situation financière dans les meilleurs délais, avec des résultats attendus tels que l'amélioration des performances financières. Dans le service de production, M. OF se concentre sur les taux de réalisation des objectifs, les temps de réalisation et les coûts associés. Les bons résultats permettent de limiter les pertes et d'augmenter les gains, avec pour objectif d'accroître la production tout en minimisant les coûts et en satisfaisant les clients.

Pour le service commercial, représenté par M. NR, les indicateurs clés sont le chiffre d'affaires, le taux de succès, la disponibilité et la visibilité. Un résultat notable a été de multiplier le chiffre d'affaires par sept tout en minimisant les charges. M. GM, du service commercial, voit que les efforts de contrôle de gestion ont permis d'augmenter les ventes nettes, d'améliorer la rentabilité et de maximiser les marges tout en maintenant une forte satisfaction client dans l'objectif d'améliorer continuellement la gestion du service. Pour le directeur de service marketing, voit que l'impact sur le chiffre d'affaires est significatif et les principaux objectifs de son service c'est d'accroître la visibilité et la notoriété de la marque, de stimuler les ventes et d'optimiser le retour sur investissement marketing.

Donc chaque service utilise des indicateurs de performance spécifiques, en lien avec ses objectifs opérationnels. Cependant, l'amélioration de la performance financière globale (chiffre d'affaires, rentabilité, retour sur investissement) reste un objectif transversal, impacté par les résultats de chaque service.

L'objectif principal de cette recherche est d'évaluer l'influence des pratiques de contrôle de gestion mises en place au sein de l'entreprise SARL TAMMY sur ses performances financières. L'étude vise ainsi à comprendre dans quelle mesure les processus de contrôle de gestion ont permis d'améliorer la rentabilité et l'efficacité de cette société.

Pour ce faire, l'analyse se focalisera sur deux indicateurs financiers clés : le ratio de rentabilité des actifs (ROA) et Le ratio de réalisation. Ces ratios seront calculés pour deux exercices afin d'examiner l'évolution dans le temps.

2.1.Le ratio de rentabilité des actifs

Le ROA permettra d'apprécier l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité opérationnelle de SARL TAMMY, c'est-à-dire son efficacité à générer des bénéfices à partir de ses actifs.

Tableau N° 8 : Compte de résultat de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022-2023

Compte de résultat	2022 (DA)	2023 (DA)	Δ Pts N-1 (DA)
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	4,488,098,135 .04	6,454,219,189 .68	1,966,121,054 .64
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	(-) 3,988,063,788 .42	(-) 5,445,990,206 .10	(-) 1,457,926,417 .68
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	500,034,346 .62	1,008,228,983 .58	508,194,636 .96
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	280,955,904 .46	738,038,027 .65	457,082,123 .19
V- RESULTAT OPERATIONNEL	331,196,220 .30	639,484,397 .41	308,288,177 .11
VI- RESULTAT FINANCIER	28,790,003 .87	(-) 83,628,525 .91	(-) 112,418,529 .78
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	359,986,224 .17	555,855,871 .50	195,869,647 .33
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	4,648,921,439 .21	6,471,987,839 .95	1,823,066,400 .74
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	(-) 4,357,405,263 .04	(-) 6,021,998,273 .45	(-) 1,664,593,010 .41

VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	291,516,176 .17	449,989,566 .50	158,473,390 .33
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	/	/	/
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	291,516,176 .17	449,989,566 .50	158,473,390 .33

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY, voir l'Annexe E

Commentaire :

Le tableau ci-dessus présente l'évolution du compte de résultat de la société SARL TAMMY entre 2022 et 2023. Il met en évidence une augmentation significative de résultat net au cours de l'exercice 2023.

Suite à la consultation de directeur du contrôle de gestion, il nous a expliqué que le résultat net a augmenté entre 2022 et 2023 d'un pourcentage de 53.36% qui est l'équivalent de 158 473 390.33 DA, pour certaine raison comme la mise en place d'une nouvelle stratégie de CIP (Cycle de Nettoyage en Place des machines) qui a été adoptée. Ce dernier a aidé l'entreprise a réussi et à optimiser ses processus de production. Auparavant, un stock de production d'une semaine à 15 jours était constitué pour permettre la maintenance des machines et la résolution des pannes. Désormais, un plan d'action de maintenance est en place, avec une intervention de l'équipe de maintenance toutes les 48 heures. Ainsi, 10 machines sur 12 fonctionnent en continu, tandis que les deux autres sont arrêtées et prêtes à être utilisées en cas de panne majeure de l'une des machines en service. Cette approche leur permet de minimiser les coûts d'achat de nouvelles machines tout en garantissant un fonctionnement continu et organisé du processus productif. Parallèlement, malgré la hausse considérable de la production de 1,966,121,054 .64DA, l'augmentation de la consommation n'a été que de 1,457,926,417DA. Cet écart significatif suggère que des actions d'optimisation des processus, de réduction des gaspillages et d'une meilleure utilisation des capacités ont été déployées, qui a été pilotées par le contrôle de gestion à travers la mise en place d'indicateurs de rendement et de productivité. L'ensemble de ces initiatives a permis à l'entreprise d'accroître ses volumes de production tout en maîtrisant l'évolution de ses charges d'exploitation.

Tableau N° 9 : LES BILANS (ACTIF) de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022-2023

Actif	Net 2022 (DA)	Net 2023 (DA)	Δ Pts N-1 (DA)	Pourcentage d'écart (%)
TOTAL ACTIF NON COURANT	563,715,901 .01	947,417,408 .87	383,701,507 .86	68.07
TOTAL ACTIF COURANT	1,561,891,983 .45	1,512,087,049 .51	(-) 49,804,933 .94	-3.19
TOTAL GENERAL ACTIF	2,125,607,884 .46	2,459,504,458 .38	333,896,573 .92	15.71

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY, voir l'Annexe C

Commentaire :

Ce tableau présente la structure de l'actif de l'entreprise SARL TAMMY. On constate une augmentation significative du total de l'actif entre 2022 et 2023, passant de 2,125,607,884 .46 DA à 2,459,504,458 .38DA, soit une hausse d'environ 15,71%.

Cette hausse a été à plusieurs raison d'après la directrice de finance et comptabilité de l'entreprise comme :

- L'investissements importants dans les actifs non courants (immobilisations) plus précisément dans les investissements conséquents dans les nouvelles machines de production, qui passe de 8 machines à 12 machines afin de répondre à la demande croissante des clients pour leurs produits qui sont en pénurie sur le marché. Ce qui se reflète sur le total des actifs non courants qui a connu une forte hausse de 383,701,507 .86 DA, d'un écart de 68,07%.
- La gestion efficace des stocks et la bonne planification à l'aide de tableau de bord ainsi qu'un bon contrôle de la trésorerie qui est pilotés par le contrôle de gestion vue que l'entreprise elle ne travaille pas avec les crédits bancaires mais elle fait la gestion de la trésorerie avec sa propre capaciter de financement de ces associes. Ce qui est reflète sur la Stabilité relative des actifs courants malgré la hausse de l'activité productive, vue que le

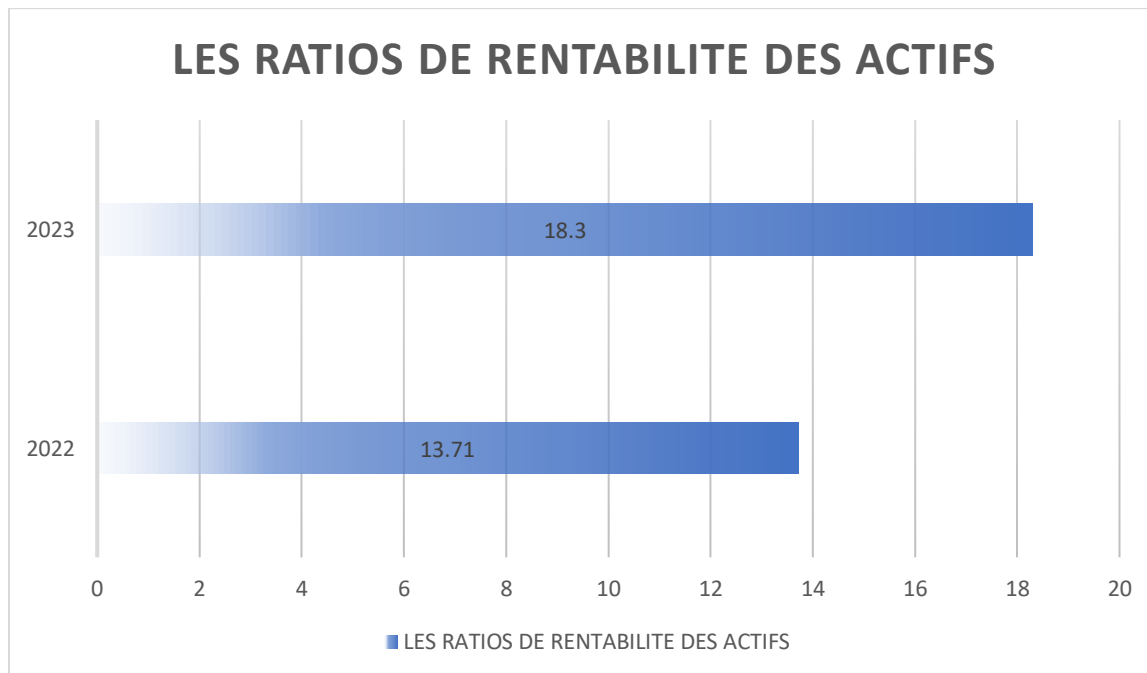
total des actifs courants est resté relativement stable avec un pourcentage de 3.19% environ
49,804,933 .94 DA

Tableau N° 10 : Le ratio de rentabilité des actifs de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022 - 2023

Ratio (ROA)	2022	2023	Δ Pts N-1
RESULTAT NET DE L'EXERCICE (DA) (1)	291 516 176,17	449 989 566,50	158 473 390,3
TOTAL GENERALE ACTIF (DA) (2)	2 125 607 884,46	2 459 504 458,38	333 896 573,9
LE RATIO DE RENTABILITE DES ACTIFS (%) (3) = (1) / (2) x 100	13,71	18,30	+ 4,59

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY, voir l'Annexe E

Figure N° 10 : Les ratios de rentabilité des actifs des années 2022 - 2023



Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY

Commentaire :

Le tableau et le graphique à barres illustrent une amélioration significative du ratio de rentabilité des actifs (ROA) de l'entreprise, passant de 13,71% en 2022 à 18,30% en 2023, soit une hausse de 4,59%. Cette progression notable du ROA démontre l'impact positif des actions menées par le contrôle de gestion pour optimiser l'utilisation des actifs et accroître l'efficacité opérationnelle.

En effet, l'augmentation du ROA peut être attribuée à plusieurs facteurs directement liés au contrôle de gestion, tels qu'une meilleure gestion de la trésorerie (autofinancement), une optimisation des processus de production permettant de réduire les gaspillages (la nouvelle stratégie de CIP), ainsi qu'une politique d'investissement judicieuse dans les immobilisations (les nouvelles machines de production). Le contrôle de gestion a probablement joué un rôle clé en mettant en place des outils de pilotage, des indicateurs de performance comme le tableau de bord qui a permis d'une suivie rigoureuse pour tirer le meilleur parti des actifs disponibles.

Cette nette amélioration du ROA est un signal très positif, démontrant que l'entreprise parvient à générer davantage de bénéfices par rapport à ses actifs grâce aux efforts d'optimisation du contrôle de gestion. Cela renforce la capacité de l'entreprise à maintenir et améliorer durablement sa rentabilité.

2.2. Le ratio de réalisation (ratio de tâche terminée)

Le ratio de réalisation est un indicateur de performance utilisé dans le domaine de la gestion de projet. Il mesure le pourcentage des tâches planifiées qui ont été effectivement réalisées ou terminées au cours d'une période donnée.

Le ratio de réalisation se calcule de la manière suivante :

$$\text{Ratio de réalisation} = (\text{valeur réelle} / \text{valeur cible}) \times 100$$

Tableau N° 11 : Les réalisations de l'entreprise SARL TAMMY des années 2022 - 2023

ACTIVITE	REALISATION	REALISATION	Δ Pts N-1
	DECEMBRE 2022	DECEMBRE 2023	
LES VENTES (DA)	352,861,591 .00	625,501,506 .00	272,639,915 .00
NOUVEAUX CLIENTS (U)	3 .00	7 .00	4 .00
PRODUCTION (DA)	313,412 .00	397,546 .00	84,134 .00
RESSOURCES FINANCIERE IN-PUT (DA)	745,900,400 .00	1,087,552,000 .00	341,651,600 .00
DEPENSES FINANCIERE OUT-PUT (DA)	620,685,200 .00	940,127,000 .00	319,441,800 .00
CHARGES PERSONNELS (DA)	23,142,997 .00	27,791,544 .00	4,648,547 .00
NOMBRE DE TRAVAILLEURS (U)	285 .00	299 .00	14 .00
NOUVAUX INVESTISSEMENTS (DA)	2,026,380 .00	186,448,893 .00	184,422,513 .00

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY, voir l'Annexe H

Commentaire :

Ce tableau présente les principaux indicateurs d'activité de SARL TAMMY pour les mois de décembre 2022 et décembre 2023. On observe une évolution très favorable sur la grande majorité des indicateurs, témoignant d'une forte croissance de l'activité entre ces deux périodes.

Concernant les ventes on remarque qu'il y a une hausse record de 272,639,915 .00 DA à peu près une augmentation de 77,2%, reflétant une demande extrêmement soutenue pour les produits de SARL TAMMY sur le marché après la grande campagne publicitaire qu'elle a fait cette dernière pour ces produits. Cela influe directement sur le nombre de nouveaux clients acquis qui a plus que doublé, passant de 3 à 7 clients.

Automatiquement on voit qu'il y a une augmentation de 84 134 unités produites illustre les efforts déployés pour augmenter les capacités de production afin de répondre à la demande croissante. Cela se confirme avec l'arrivée de 14 nouveaux employés pour faire face à la montée en puissance de l'activité.

Les ressources financières entrantes ont bondi de 341,651,600 .00DA, grâce aux très bonnes ventes réalisées, et augmentation de clients. Parallèlement, les dépenses financières ont connu une hausse de 319,441,800 .00DA, suggérant d'importants investissements pour soutenir la croissance réaliser.

Cependant, le montant colossal de 184,422,513 .00DA alloué aux nouveaux investissements est révélateur d'une stratégie d'expansion et de modernisation majeure des capacités productives.

Donc on voit que ce tableau de bord illustre parfaitement une période de très forte croissance pour SARL TAMMY, avec une demande exceptionnelle après la campagne publicitaire, cela nécessite de lourds investissements pour augmenter massivement les capacités de production et les effectifs.

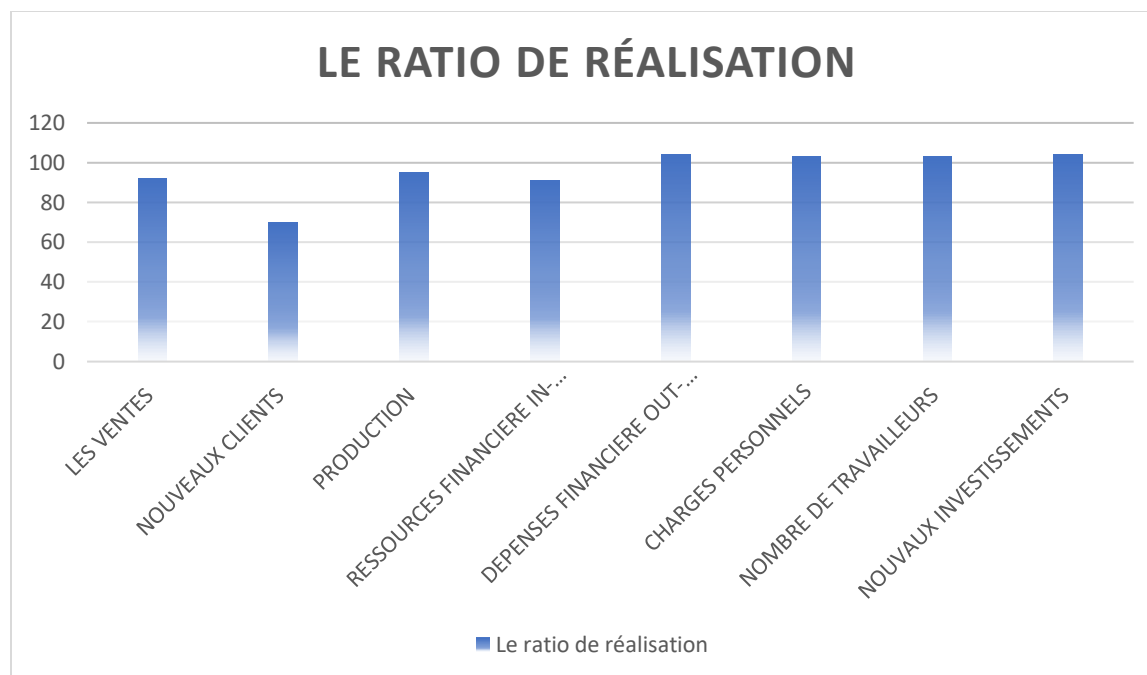
Cette dynamique extrêmement positive reflète probablement une stratégie offensive visant à tirer parti d'un marché porteur et d'une très forte demande. Le suivi rapproché de ces indicateurs clés par le contrôle de gestion a dû permettre de piloter et accompagner cette croissance fulgurante de manière maîtrisée

Tableau N° 12 : Le ratio de réalisation de l'entreprise en décembre 2022 - 2023

ACTIVITE	PREVISIONNEL DECEMBRE 2023	REALISATION DECEMBRE 2023	Le ratio de réalisation (%)
LES VENTES (DA)	680,000,000 .00	625,501,506 .00	91 .99
NOUVEAUX CLIENTS (U)	10 .00	7 .00	70 .00
PRODUCTION (DA)	420,000 .00	397,546 .00	94 .65
RESSOURCES FINANCIERE IN-PUT (DA)	1,200,000,000 .00	1,087,552,000 .00	90 .63
DEPENSES FINANCIERE OUT-PUT (DA)	900,000,000 .00	940,127,000 .00	104 .46
CHARGES PERSONNELS (DA)	27,000,000 .00	27,791,544 .00	102 .93
NOMBRE DE TRAVAILLEURS (U)	290 .00	299 .00	103 .10
NOUVAUX INVESTISSEMENTS (DA)	180,000,000 .00	186,448,893 .00	103 .58

Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY, voir l'Annexe H

Figure N° 11 : Les ratios de réalisation de décembre 2023



Source : établis par nous-mêmes à partir des données récoltées de l'entreprise SARL TAMMY

Commentaire :

Le tableau compare les objectifs prévisionnels et les réalisations effectives pour différents indicateurs clés de l'activité de SARL TAMMY au mois de décembre 2023. Il permet d'évaluer les écarts entre les prévisions et la réalité, ainsi que d'analyser les ratios de réalisation.

Avec un ratio de réalisation de 91,99%, ce qui signifie que les ventes sont dans l'objectif. Le nombre de nouveaux clients acquis (7 nouveaux clients) n'a atteint que 70% de l'objectif fixé (10 nouveaux clients), ce qui indique qu'il y a des difficultés sur le marché plus précisément dans la concurrence, vu que le marché de fromagerie est très concurrentiel, avec de nombreux acteurs bien implantés. Le ratio de production de 94,65% (397 546 DA) est très proche de la prévision (420 000 DA), témoignant la bonne maîtrise des capacités productives à cause de l'utilisation de tableau de bord qui lui permet d'avoir une bonne visibilité.

Les ressources financières entrantes représentent 90,63% de la prévision peut s'expliquer par les ventes légèrement inférieures aux attentes.

Les dépenses réalisées dépassent de 4,46% la prévision, dans ce cas on peut suggérer des investissements ou des coûts opérationnels plus élevés qu'anticipé. Avec un ratio de 102,93% des charges de personnel réalisées ont légèrement dépassé la prévision, en raison de recrutements supplémentaires. Cela se confirme avec un effectif réalisé supérieur de 3,10% à la prévision de nouveau travailleurs. Concernant les investissements réalisés qui ont dépassé de 3,58%, témoignant d'une stratégie d'expansion plus ambitieuse que prévu a causé de la bonne utilisation des outils de contrôle de gestion.

Donc malgré quelques écarts par rapport aux prévisions, les réalisations de décembre 2023 sont extrêmement positives, avec une activité soutenue nécessitant des investissements massifs pour accompagner la croissance. Et le contrôle de gestion a sollicité pour analyser ces écarts, en comprendre les causes et ajuster les plans d'action en conséquence et leur impact sur la visibilité.

Section 03 : Discussion

Dans cette section, nous discutons les résultats obtenus dans les parties précédentes, en comparant les résultats avec la revue littérature et celles obtenues durant notre stage.

Les résultats de cette recherche combinent des approches qualitatives et quantitatives pour examiner l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise SARL TAMMY. Les données qualitatives proviennent d'entretiens approfondis avec les responsables de divers départements de l'entreprise, tandis que les données quantitatives incluent des indicateurs de performance (KPI) financiers. Cette combinaison permet une compréhension plus complète de la situation étudiée.

Les entretiens avec les responsables de SARL TAMMY ont révélé que le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans la coordination des activités de l'entreprise. Les outils de contrôle de gestion, tels que la comptabilité analytique, les budgets, et les tableaux de bord, sont utilisés pour atteindre les objectifs de l'entreprise et améliorer la prise de décision. Les résultats montrent une amélioration significative des indicateurs financiers clés, tels que le chiffre d'affaires, grâce à la mise en œuvre rigoureuse du contrôle de gestion.

3.1. Interprétation des résultats

Les résultats obtenus confirment les théories existantes sur l'importance du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance et de la rentabilité. Par exemple, les conclusions de notre étude rejoignent celles d'auteurs tels qu' (Anthony, 1993) et (A.Y. Belhadj & Necib, 2021), qui soulignent l'importance stratégique du contrôle de gestion. Nos observations indiquent que l'utilisation d'une variété d'outils de contrôle de gestion, comme recommandé par (R.Simons, Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, 1995) et (K.Widener, 2007), améliore la performance financière des entreprises.

3.2. Discussion critique

Bien que les résultats soient prometteurs, certaines limites doivent être considérées. Par exemple, nous avons identifié une résistance au changement parmi les employés face à l'introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion, ce qui peut limiter leur efficacité. De plus, un manque de

visibilité ponctuel a été noté, ce qui pourrait affecter la prise de décision. Ces défis sont similaires à ceux relevés par (E.NOUDOHOUENOU & S.DOUCOURE, 2023) et (A.Y. Belhadj & Necib, 2021).

3.3.Comparaison avec la littérature

Nos résultats montrent des convergences importantes avec les travaux antérieurs. Par exemple, (K.Widener, 2007) et (A.M.Ghraiiri, 2022) ont démontré les effets positifs du contrôle de gestion sur la performance financière, ce qui correspond à nos observations sur l'amélioration des indicateurs financiers de SARL TAMMY. De plus, l'utilisation de divers indicateurs de performance spécifiques à chaque service, comme recommandé par (A.AMOKRANE & F.BEKOUR , 2014) et (R.Madhumathi & M.Nidumolu, 2017), a été constatée dans notre étude.

3.4.Implications et recommandations

Les résultats de cette recherche ont des implications pratiques, théoriques et méthodologiques. Pratiquement, ils suggèrent que les entreprises devraient adopter une approche diversifiée du contrôle de gestion pour améliorer leur performance financière. Théoriquement, ils renforcent l'importance du contrôle de gestion dans la littérature existante. Méthodologiquement, l'utilisation combinée de données qualitatives et quantitatives offre une compréhension plus approfondie des impacts du contrôle de gestion.

Pour de futures recherches, il serait utile d'explorer davantage les défis de l'implémentation du contrôle de gestion, en particulier la résistance au changement et le manque de visibilité. De plus, des études pourraient examiner comment différentes cultures organisationnelles influencent l'efficacité des outils de contrôle de gestion.

En conclusion, bien que le contrôle de gestion soit crucial pour l'amélioration de la performance financière, une attention particulière doit être accordée à la gestion du changement et à l'amélioration de la visibilité pour maximiser son efficacité

Conclusion du chapitre :

À partir de cette étude de cas, il apparaît clairement que la fonction de contrôle de gestion au sein de la SARL TAMMY est en évolution, en raison de la diversité des activités réalisées et de la multiplicité des outils de suivi utilisés. En effet, cette entreprise est constamment à la recherche de l'amélioration continue de sa performance financière, voire de l'excellence. Pour ce faire, elle s'appuie sur divers mécanismes. La comptabilité générale, le reporting et le tableau de bord sont des outils indispensables pour déterminer et mesurer la performance financière de l'entreprise.

CONCLUSION GÉNÉRAL

Dans un contexte économique mondial marqué par des changements rapides et imprévisibles, les entreprises doivent constamment s'adapter pour rester compétitives. La mondialisation et la concurrence intense exigent des systèmes de pilotage efficaces pour fixer des objectifs clairs et mobiliser les ressources nécessaires. Le contrôle de gestion, qui établit un lien entre la gestion opérationnelle et la performance financière, est devenu indispensable pour répondre à ces évolutions. Il permet de planifier, contrôler et optimiser les opérations, contribuant ainsi à améliorer la performance globale des entreprises. Cette recherche se concentre sur l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière d'une entreprise de production, en prenant pour cas d'étude la SARL TAMMY.

Les résultats de cette étude montrent que le contrôle de gestion a un impact significatif sur la performance financière de la SARL TAMMY. Les pratiques de contrôle de gestion ont permis d'optimiser la gestion des ressources, de rationaliser les coûts, d'optimiser les processus de production et d'améliorer la rentabilité globale. L'analyse des ratios financiers et des entretiens semi-directifs avec les cadres de l'entreprise ont confirmé que le contrôle de gestion améliore la performance financière en définissant clairement les objectifs et en suivant de près leur réalisation.

Cette recherche apporte plusieurs contributions importantes. Sur le plan théorique, elle enrichit la littérature sur l'impact du contrôle de gestion dans le secteur de la production. Méthodologiquement, elle illustre l'efficacité d'une approche mixte combinant entretiens qualitatifs et analyse quantitative des ratios financiers. Pratiquement, elle offre des recommandations précieuses pour les entreprises de production souhaitant améliorer leur performance financière à travers des pratiques de contrôle de gestion efficaces. Les résultats soulignent l'importance de la mise en place de systèmes de contrôle de gestion robustes pour optimiser les ressources et améliorer la rentabilité.

Parmi les limites de cette étude, on note le nombre adéquat de responsables pour notre étude, l'anonymat des participants et de respecter leurs contraintes de temps en raison de leurs obligations, ainsi la confidentialité de certains documents et la concentration sur un seul cas d'étude, ce qui peut limiter la généralisation des résultats. Les données collectées sont également limitées par la période d'étude relativement courte. Pour les recherches futures, il serait bénéfique d'élargir l'échantillon à plusieurs entreprises de production et d'étudier l'impact à long terme du contrôle de gestion. De plus, l'exploration des nouvelles technologies et des outils numériques dans

le contrôle de gestion offre des perspectives intéressantes pour améliorer encore davantage la performance financière des entreprises.

Théoriquement, cette recherche s'inscrit dans le cadre conceptuel du contrôle de gestion tel que défini par des auteurs comme Anthony (1993) et Kaplan & Norton (1996). Elle démontre que le contrôle de gestion, en tant que levier stratégique, est essentiel pour améliorer la performance financière des entreprises de production. Les résultats obtenus enrichissent ce cadre théorique en illustrant concrètement comment des pratiques de contrôle de gestion bien implantées peuvent optimiser les processus et les résultats financiers. En confirmant les théories existantes, cette étude contribue à une meilleure compréhension du rôle crucial du contrôle de gestion dans le contexte moderne des entreprises de production.

BIBLIOGRAPHIE

- A.AMOKRANE & F.BEKOUR . (2014). Les indicateurs de mesure de performance comme moyen d'évaluation de la compétitivité des PME. *UMMTO*.
- A.M.Ghraiiri. (2022). mpact of Management Control System on the Organizational Performance amid Covid-19. *Australian journal of business and management research*.
- A.Raymond. (1999). *Méthodes de recherche en management*. Dunod.
- A.SIDIQUI. (2021). L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise. *Revue CCA*.
- A.Y. Belhadj & Necib. (2021). Importance des systèmes de contrôle de gestion dans l'entreprise économique. *Les cahiers du MECAS*, 126-136.
- Anthony, R. N. (1993). *La fonction contrôle de gestion*. Publi-Union.
- B.Augé & N.Gérald . (2011). *controle de gestion mini manuel*. DUNOD.
- B.Doriath. (2007). *Gestion prévisionnelle et mesure de la performance (3eme édition)*. Paris: Dunod.
- B.Eddy. (2020). *Le Benchmarking : Levier de la compétitivité*. Paris: Dunod.
- B.Grandguillot. (2016). *L'essentiel du droit fiscal: fiscalité des entreprises, fiscalité des particularités*. Gualino-Lextenso éditions.
- B.Marr. (2012). *Key Performance Indicators (KPI): The 75 Measures Every Manager Needs To Know*. financial time.
- Bahnub & Brent. (2010). *Activity-Based Management for Financial Institutions*. WILEY.
- Bouquin, H. (2011). *Comptabilité Analytique* . Economica .
- Bourguignon. (1995). *Peut-on définir la performance?* Revue française de comptabilité.
- Brealey, Myers, & Allen. (2020). *Principles of corporate finance (13th ed)*. McGraw-Hill Education.

- C. T.Horngren, S. M.Datar & M. V.Rajan. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis (15e éd)*. Pearson.
- C.ALAZARD, S.SÉPARI. (2010). *Contrôle de gestion MANUEL ET APPLICATIONS*. DUNDO.
- C.Baribeau. (2009). *Analyse des données des entretiens de groupe*. Recherches qualitatives.
- C.Barnes, P. &. (2009). *The Essentials of Corporate Communication and Public Relations*. McGraw-Hil.
- C.Deffains-Crapsky. (2006). *Comptabilité générale: principes, opérations courantes, opérations de régularisation, états financiers anglo-saxons*. Bréal.
- C.Gilles. (2019). *Contrôle de gestion*. Vuibert.
- C.Jensen, M. (1967). Corporate financial performance re-examined. *Harvard Business Review*.
- C.Rodríguez & Mauricio A. Melgarejo & J.R.Torres. (2021). Effects of the adoption of management control practices on profitability: evidence from Latin America. *Spanish Journal of Finance and Accounting*.
- C.Roslyn. (2011). Mixed Methods Research: The Five Ps Framework. *Central Queensland University, Gladstone*.
- C.Walsh. (2003). *Key Management Ratios: Ratio Analysis to Support Renewal Growth and Strategy (3ème édition)*. Pearson Education.
- Carles, J. (2011). *l'enjeu de la dépense locale*. Le moniteur.
- Christine MARSAL, D. T. (2006). *Les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord*. Cahier du FARGO n° 1060901 .
- chtioui. (2006). LE Paradoxe de la communication / controle de gestion.
- Cormier, G. (2019). *Contrôle de gestion*. Vuibert.
- D.R.Cox & P.J. Solomon. (2014). *Components of Variance*. New York: Chapman and Hall/CRC.
- E.Durand. (2009). *Contrôle de gestion*. (Gualino).

- E.NOUDOHOUENOU & S.DOUCOURE. (2023). Facteurs de contingence et choix des outils de contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises. *Journal of Academic Finance*. Récupéré sur <https://doi.org/10.59051/joaf.v14i1.679>
- E.Roig. (2021). Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance. *HAL*.
- Eddy, B. (2020). *Le Benchmarking : Levier de la compétitivité*. Paris: Dunod.
- Finances, R. T. (2009). Suivi de la performance et choix des choix des indicateurs.
- Flick. (2018). *The SAGE handbook of qualitative data collection*. London: SAGE Publications Ltd.
- FMI, F. M. (2010). Préparation des budgets annuels. *Manuel de gestion financière publique*.
- G.A.Bowen. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal (Vol. 9)*, 27 - 40.
- G.Bertrand. (2019). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- G.Cormier. (2019). *Contrôle de gestion*. Vuibert.
- G.Cormier. (2019). *Contrôle de gestion*. Vuibert.
- G.Melyon. (2017). *Techniques de contrôle de gestion*. Éditions EMS Management & Société.
- Gervais, M. (2009). *Contrôle de gestion*. Economica.
- GERVAIS.M. (1990). *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Edition ECONOMICA.
- Gill, Stewart, Treasure, & Chadwick. (2008). Methods of data collection in qualitative research: interviews and focus groups. *British Dental Journal*, 291–295.
- Grandguillot, B. &. (2016). *L'essentiel du droit fiscal: fiscalité des entreprises, fiscalité des particularités* . Gualino-Lextenso éditions.
- Grandguillot, Béatrice & Francis. (2018). *L'essentiel du Contrôle de gestion (10 eme edition)*. GUALINO.

- H.BELLIH & A. K.MAMOUDOU. (2024). Influence des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des PME: Essai de conceptualisation. *Revue de Gestion et d'Économie*, 42-32.
- H.Bouquin & Y.Pesqueux. (1999). *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*. Comptabilité-Contrôle-Audit 05.
- H.Bouquin & Y.Pesqueux. (1999). *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 93-105.
- H.Bouquin. (2004). *Le contrôle de gestion (6ème édition)*. Paris: Presses Universitaires de France.
- H.Bouquin. (2011). *Comptabilité Analytique*. Economica.
- H.Loning & V.Malleret & J.Meric & Y.Pesqueux & A.sole. (2013). *contrôle de gestion ,des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. PARIS: DUNDO.
- H.Löning, V.Malleret , J.Méric , Y.Pesqueux , È.Chiapello , D.Michel & A.Solé. (2008). *le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques (3eme edition)*. Paris: DUNOD.
- H.Savall & V.Zardet. (2017). *Le management socio-économique ou audit de gestion socio-économique (5e édition)*. Économica.
- I.Baikady, & A.Khan. (2022). *Principles of Social Research Methodology*. springer.
- J.Creswell & C.Poth. (2018). *Qualitative inquiry & research design: Choosing among five approaches (4th ed.)*. Sage Publications.
- J.Phillips. (2012). *Return on investment in training and performance improvement programs*. Routledge.
- K. A.Merchant & W. A.Van der Stede. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives (4e éd)*. Pearson.
- K. A.Merchant & W. A.Van der Stede. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives (4e éd)*. Pearson.
- K.Jackson, P.Bazeley & P. Bazeley. (2019). *Qualitative data analysis with NVivo*. Sage.

- K.Walsh. (2019). Pragmatism as a Research Paradigm and Its Implications for Social Work Research. *Social Sciences*.
- K.Widener, S. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*.
- Koskosas. (2015). Big Data and Management Control Systems: An Exploratory Study. *European Accounting*.
- Kothari & Dubey . (2022). *Research Methodology Techniques and Trends*. New York: Chapman and Hall/CRC.
- L.Dubrulle, D.JOURDAIN, C.FOLL, C.GOUJET, C.RAULET & RAULET. (2002). *Comptabilité de gestion*. Paris: Economica.
- M. L.Gomez, A.Rousseau & Vandangeon-Derumez. (2019). Digitalizing manufacturing sponsored by the French Sec. of State for digital. *Revue Française de Gestion*, 117-128.
- M.Gérard. (2015). *Contrôle de gestion - Nouveaux défis, nouvelles réponses*. Organisation.
- M.Gervais. (2009). Contrôle de gestion des activités de service. *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit 02*, 547-562.
- M.Gumbo, W.Musakwa,E.Ingwani & T.Gumbo. (2020). Investigating the Role of Benchmarking as a Cost Control Measure: Lessons from Selected Restaurants in Johannesburg, South Africa. *Proceedings of the 2nd African International Conference on Industrial Engineering and Operations Management*, (p. 11). Zimbabwe.
- M.Kaur & G.Kaur. (2016). Academic Stress in Relation to Emotional Stability of Adolescent Students. *International Journal of Social Sciences and Management*, 35-41.
- M.MAKHROUTE & A.SIDQUI. (2021). L'impact des outils du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*.
- M.Steven, B. &. (2006). *Financial Analysis: A Controller's Guide (2nd edition)*. WILEY.
- M.TAHROUCH & T.CHAHDI. (2023). Contrôle de gestion et performance dans le contexte PME : revue de littérature. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 242-270.

- Melnikovas. (2018). *Research Methodology for Economics and Business*. Routledge.
- Mohamed TAHROUCH, T. O. (2023). Contrôle de gestion et performance dans le contexte. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*.
- Mozelius & Humble. (2022). Thematic analysis. *ECRM 2022 21st European Conference on Research Methods in Business and Management*. Manuel Au-Yong-Oliveira, Carlos Costa.
- N. V.Ivankova, J. W.Creswell, & S. L. Stick. (2006). Using mixed-methods sequential explanatory design: From theory to practice. *Field methods*, 3-20.
- Neuendorf & A.Kimberly. (2018). *Content analysis and thematic analysis*. Routledge.
- O.Turki. (2006). *Les pratiques du controle de gestion face au changement*. Tunisie: comptabilite, controle, audit et institution.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*.
- P.Cliche. (2012). *BUDGET*. Canada: Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique.
- P.Lorino. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance*. Organisation.
- Penman & H.Stephen. (2013). *Financial statement analysis and security valuation*. McGraw-Hill.
- R. S.Kaplan & D. P.Norton. (1992). The balanced scorecard--measures that drive performance. *Harvard Business Review*.
- R.A.Berrada, H.Slimani. (2023). *Le contrôle de gestion innovant et gouvernance financière des organisations innovantes*. Maroc.
- R.Madhumathi & M.Nidumolu. (2017). Determinants of Financial Performance in the Manufacturing Sector. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*.
- R.N, A. (1965). *Planning and control systems, A Framework for analysis 1er edition*. Boston: Divion of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- R.N.Anthony. (1965). The Management Control Function. *la Harvard Business Review*, 67.

- R.S.Kaplan & D.P.Norton. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. Academia.
- R.Simons. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business Press.
- R.Simons. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. *Harvard Business School Press*.
- R.Thornberg & K.Charmaz. (2014). Grounded theory and theoretical coding. *The SAGE handbook of qualitative data analysis 05*, 153-169.
- Reix, Robert & al. (2016). *Systèmes d'Information et Management des Organisations (8ème édition)*. Vuibert.
- RONGE & YVESDE & CERRADA & KARINE. (2012). *Contrôle de gestion (3eme edition)*. Paris: Pearson France.
- Ross, Westerfield, & Jordan. (2019). *Fundamentals of corporate finance (12th ed)*. McGraw-Hill Education.
- S.CHABANI & M.BEKKAR. (2009). Le benchmarking une nouvelle méthode d'analyse et de management. *la revue des sciences commerciales*.
- S.CHABANI & M.BEKKAR. (s.d.). Le benchmarking une nouvelle méthode d'analyse et de management . *la revue des sciences commerciales*.
- S.Griguer. (2023). La transformation digitale de la fonction contrôle de gestion : une garantie de sa performance ? *International Journal of Financial Accountability Economics Management and Auditing (IJFAEMA)*.
- S.K.LAGHA, A.ALI & I.NAILI DOUAOUDA . (2017). L'IMPACT DU TABLEAU DE BORD DE GESTION SUR LA PRISE DE DECISION DES DIRIGEANTS CAS DE LA SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE. *مجلة البحوث و الدراسات التجارية العدد الثاني*.

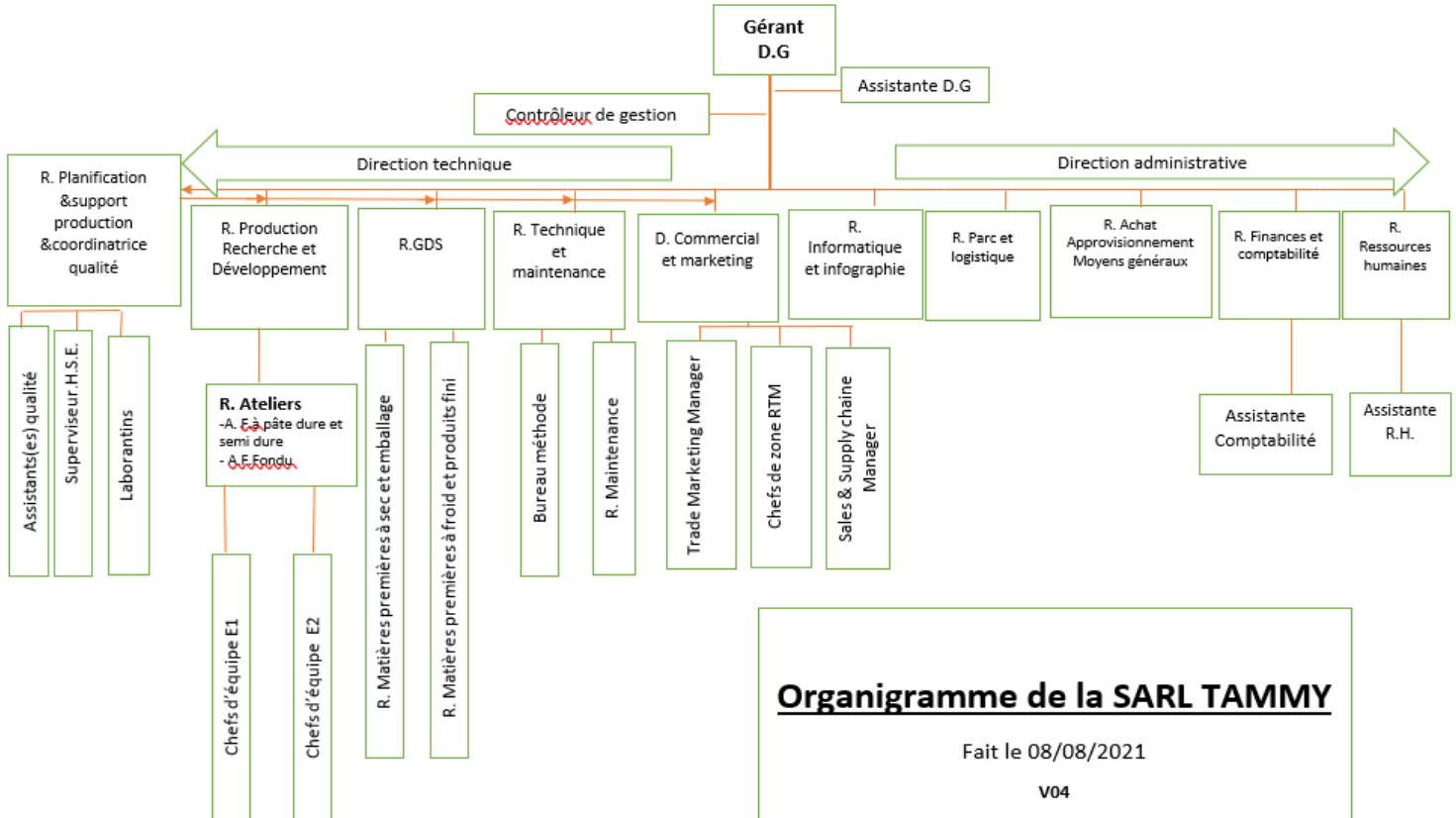
- S.Kharrat. (2016). L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms: Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie.
- S.Russell & P.Norvig. (2010). *Artificial Intelligence: A Modern Approach (3e éd.)*. Prentice Hall.
- S.Tessier & D.Otley. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management accounting research*, 171-185.
- Steven G. Johnson, G. S. (2024). Data Preparation, Transforms, Quality, .
- T.Stapenhurst. (2009). *The Banchmarking Book*. ELSEVIER.
- Thierry, B. (2018). *Entreprises : vers l'excellence*. DUNOD.
- U. K. B.Dubey & Kothari. (2022). *Research methodology: Techniques and trends*. Chapman and Hall/CRC.
- V. J.Duriau, R. K.Reger & M. D.Pfarrer. (2007). A content analysis of the content analysis literature in organization studies: Research themes, data sources, and methodological refinements. *Organizational research methods 10*, 5-34.
- Vernimmen & Quiry & Dallochio & Le Fur & Salvi. (2014). *Corporate Finance: Theory and Practice (4e éd.)*. John Wiley & Sons.
- W.Maher, M. (2000). Management accounting education at the millennium. *Issues in accounting education*, 335-346.
- Wittorski & Daverne-Bailly . (2022). *Research Methodology in Education and Training: Postures, Practices and training*. Wiley.
- Y.BELHAJ. (2023). Du Big data et de l'intelligence artificielle vers le Big contrôle de gestion. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME*.

ANNEXE A :
ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE
SARL TAMMY



Organigramme de la SARL TAMMY

Réf : IMP-SMQ-SDA-11	
Date de création	09/02/2021
Version 04	1/1



ANNEXE B :
GUIDE D'ENTRETIEN

Le Guide d'Entretien

Partie 01 : Échauffement

- 1- Pouvez-vous vous présenter ?
- 2- Qu'est-ce qui vous a intéressé à travailler dans SARL TAMMY ?
- 3- Quel est votre rôle et vos responsabilités dans SARL TAMMY ?

Partie 02 : Contrôle de gestion en place

- 1- Quelle est la relation du Contrôle de gestion par rapport l'ensemble des activités de SARL TAMMY ? (Gain du temps / cout)
- 2- Quel est votre stratégie dans le domaine du Contrôle de gestion

Partie 03 : Utilisation des systèmes de contrôle

- 1- Quels sont les principaux outils utilisés ? et pourquoi vous avez opté pour ces outils par rapport aux autres ?
- 2- Quel est l'apport de ces outils en matière d'amélioration des performances de l'entreprise et de sa rentabilité ?
- 3- Quels sont les méthodes de contrôle utilisées dans l'entreprise SARL TAMMY dans chaque département ?
- 4- Quels sont les ratios utilisés par activités dans l'entreprise SARL TAMMY ?
- 5- Quelles sont les principales difficultés que vous avez rencontrées ?

Partie 04 : Impacts sur la performance financière

- 1- Selon vous, comment le contrôle de gestion influence-t-il la rentabilité, la trésorerie et les coûts ? donnez des exemples ?
- 2- Quels sont les résultats que vous avez trouvés ? par rapport à quoi ?
- 3- Quels sont les principaux leviers identifiés pour améliorer la performance de l'entreprise ?

Partie 05 : Perspectives d'évolution

- 1- Votre entreprise a-t-elle des projets pour faire évoluer les systèmes de contrôle de gestion ?
- 2- Quels sont les objectifs et attentes de l'entreprise en termes d'impacts sur la performance ?
- 3- Quels défis sont anticipés dans la mise en œuvre de ces changements ?

Partie 06 : Conclusion

- 1- Avez-vous d'autres commentaires ou suggestions sur le sujet ?

ANNEXE C :
BILAN (ACTIF) DE L ANNEE 2023

SARL TAMMY

ROUTE DES DUNES CHERAGA

N° D'IDENTIFICATION:099816000583565

EDITION_DU:23/05/2024 11:45

EXERCICE 01/01/2023 AU 31/12/2023

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2023		2022
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporellesX		5 069 553,46	4 871 837,24	197 716,22
Immobilisations corporelles				479 504,35
Terrains				
Bâtiments		185 514 728,00	47 183 249,87	138 351 478,13
Autres immobilisations corporelles		1 485 031 219,78	740 897 351,78	744 333 868,00
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours		62 521 263,00		62 521 263,00
Immobilisations financières				35 032 672,10
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		702 837,52		702 837,52
Impôts différés actif		1 310 246,00		1 310 246,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 740 149 847,76	712 732 438,89	947 417 408,87
ACTIF COURANT				
Stocks et encours		909 262 352,43		909 262 352,43
Créances et emplois assimilés				1 080 598 895,26
Clients		175 789 978,49		175 789 978,49
Autres débiteurs		2 088 000,00		2 088 000,00
Impôts et assimilés		68 630 068,00		68 630 068,00
Autres créances et emplois assimilés				23 873 330,40
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		356 316 650,59		356 316 650,59
TOTAL ACTIF COURANT		1 512 087 049,51		1 512 087 049,51
TOTAL GENERAL ACTIF		3 252 236 897,27	712 732 438,89	2 459 504 458,38

ANNEXE D :
BILAN (PASSIF) DE L'ANNÉE 2023

SARL TAMMY

ROUTE DES DUNES CHERAGA

N° D'IDENTIFICATION:099816000583585

EDITION_DU:23/05/2024 11:45

EXERCICE:01/01/2023 AU 31/12/2023

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		223 000 000,00	223 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		22 320 000,00	22 320 000,00
Ecart de réévaluationx			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		449 889 566,50	291 516 176,17
Autres capitaux propres - Report à nouveau		460 670 678,67	369 335 531,05
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 155 980 245,17	906 171 707,22
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		552 293 310,23	765 187 703,22
Impôts		153 651 181,00	76 840 011,00
Autres dettes		597 579 721,06	377 408 463,02
Trésorerie passif			
TOTAL III		1 303 524 213,21	1 219 436 177,24
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 459 504 458,38	2 125 607 884,46

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

ANNEXE E :
COMPTE DE RÉSULTAT DE L'ANNÉE
2023

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		6 435 690 423,92	4 454 957 508,23
Variation stocks produits finis et en cours		18 528 765,76	33 140 626,81
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 454 219 189,68	4 488 098 135,04
Achats consommés		-5 281 395 341,86	-3 833 959 699,86
Services extérieurs et autres consommations		-164 594 864,24	-154 104 088,55
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-5 445 990 206,10	-3 988 063 788,42
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 008 228 983,58	500 034 346,62
Charges de personnel		-269 715 327,76	-218 684 720,17
Impôts, taxes et versements assimilés		-475 628,17	-393 721,99
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		738 038 027,65	280 955 904,46
Autres produits opérationnels		7 224 919,88	123 114 411,23
Autres charges opérationnelles		-3 492 698,79	-2 040 147,02
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-102 285 851,33	-70 833 948,37
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		639 484 397,41	331 196 220,30
Produits financiers		10 543 730,39	37 708 892,94
Charges financières		-94 172 258,30	-8 918 889,07
VI-RESULTAT FINANCIER		-83 628 525,91	28 790 003,87
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		555 855 871,50	359 986 224,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-106 090 106,00	-68 655 631,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		223 801,00	185 583,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 471 987 839,96	4 648 921 439,21
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 021 998 273,45	-4 357 405 263,04
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		449 989 566,50	291 516 176,17
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		449 989 566,50	291 516 176,17

ANNEXE F :
TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS ET
AMMORTISSEMENT DE L'ANNÉE 2022

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 8 1 6 0 0 0 5 8 3 5 6 5

Désignation de l'entreprise: **SARL TAMMY**Activité: **FROMAGERIE PRODUITS LAITIERS**Adresse: **ROUTE DES DUNES CHERAGA**Exercice du **01/01/2022** au **31/12/2022****5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :**

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1)-(2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles	3 776 348	604 890		4 381 239	604 890	
Immobilisations corporelles	740 374 141	70 229 057	6 524 173	804 079 025	70 229 057	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	744 150 489	70 833 948	6 524 173	808 460 264	70 833 948	

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations (créées ou acquises à détailler))	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	125 756 046	18 664 772	107 091 273
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL	125 756 046	18 664 772	107 091 273

ANNEXE G :
TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS ET
AMMORTISSEMENT DE L'ANNÉE 2023

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 8 1 6 0 0 5 8 3 5 6 5

Désignation de l'entreprise: **SARL TAMMY**Activité: **FROMAGERIE PRODUITS LAITIERS**Adresse: **ROUTE DES DUNES CHERAGA**Exercice du **01/01/2023** au **31/12/2023****5/ Tableau des amortissements et pertes de valeurs :**

Rubriques et Postes	Dotations Cumulées en début d'exercice	Dotations de l'exercice (1)	Diminutions éléments sortis	Dotations cumulées en fin d'exercice	Dotations fiscales de l'exercice (2)	Ecart (1)-(2)
Goodwill						
Immobilisations incorporelles	4 381 239	490 598		4 871 837	490 598	
Immobilisations corporelles	804 079 025	95 984 253	112 182 677	787 860 601	95 984 253	
Participations						
Autres actifs financiers non courants						
TOTAL	808 460 264	95 454 851	112 182 677	792 732 438	96 454 851	

6/ Tableau des immobilisations créées ou acquises au cours de l'exercice :

Rubrique (Nature des immobilisations (créées ou acquises à détailler))	Montants bruts	TVA déduite	Montant net à amortir
Goodwill			
Immobilisations incorporelles	248 483	39 673	208 810
Immobilisations corporelles	543 525 426	91 541 324	451 984 101
Participations			
Autres actifs financiers non courants			
TOTAL	543 773 910	91 580 998	452 192 911

ANNEXES H :
LE TABLEAU DE BORD DE
L'ENTREPRISE SARL TAMMY DE
DECEMBRE 2023



SARL TAMMY
FROMAGERIE
Route des Dunes Cheraga- ALGER

TABLEAU DE BORD DECEMBRE 2023

ACTIVITE	UNITE	PREVISIONNEL DECEMBRE 2023	REALISATION DECEMBRE2023	REALISATION DECEMBRE2022	VARIATION% 2023/2022	COMMENTAIRE
LES VENTES	DZD	680 000 000,00	625 501 506,00	352 861 591,00	177%	Réalisation des ventes dans l'objectif
NOUVEAUX CLIENTS	U	10	7	3	233%	Il faut des efforts pour atteindre l'objectif
PRODUCTION	KG	420 000,00	397 546,00	313 412,00	127%	Suite à l'arrêt de fin d'année, manque la réalisation de 03 jours
RESSOURCES FINANCIERE IN-PUT	DZD	1 200 000 000,00	1 087 552 000,00	745 900 400,00	146%	Nous n'avons pas réalisé le recouvrement des creances a 100%
DEPENSES FINANCIERE OUT-PUT	DZD	900 000 000,00	940 127 000,00	620 685 200,00	151%	Les dépenses plus que les prévisions suite à la décision de la direction pour solder les dettes des fournisseurs.
CHARGES PERSONNELS	DZD	27 000 000,00	27 791 544,00	23 142 997,00	120%	les charges du personnel identique au prévisionnel
NOMBRE DE TRAVAILLEURS	U	290,00	299,00	285,00	105%	les nouveaux investissement demande le recrutments.
NOUVAUX INVESTISSEMENTS	DZD	180 000 000,00	186 448 893,00	2 026 380,00	9201%	la réalisation des investissements suivant les prévisions.

-10% de réalisation