

**UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-
OUZOU Campus universitaire de TAMDA 2
Filière à Recrutement National
Département des sciences financières et comptabilité**



Mémoire de fin de cycle

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et
Comptabilité**

Specialité : Finance d'entreprise

Sujet

**Essaie d'analyse des pratiques du contrôle de
gestion au sein des entreprises publiques
économiques**

CAS : ENIEM

Réalisé par :

- AZAICHE Lisa
- BOUTOUTA Nadjat

Présenté devant le jury composé de :

**Président/Examineur
Rapporteur
Examineur**

KARA Rabah MCA à UMMTO
DAHAK Abdenour MCA à UMMTO
OUNASSI Hassene MAA à UMMTO

Promotion : 2021 /2022

REMERCIEMENT

Tout travail de recherche n'est jamais l'œuvre d'une seule personne, avant tous, nous tenons à remercier le dieu qui nous a donné la patience et le courage, volonté de réaliser ce modeste travail et de nous avoir éclairé le chemin de savoir et de nous avoir entouré par des personnes qui nous ont beaucoup aidé ;

*Nous tenons aussi à exprimer nos remerciements les plus vifs à notre encadreur monsieur **DAHAK Abdennour** pour avoir accepté de diriger ce travail de recherche et pour l'aide et le temps qu'il a bien voulu nous consacrer et pour tous ces précieux conseils, et sa patience nous ont permis de mener à terme notre mémoire.*

*Nous plus vifs remerciements vont également à monsieur **ABED Amine**, et tous les fonctionnaires de la direction ENIEM-Tizi-ouzou pour leur accueils et les facilités accordés, données fournies durant notre pratique.*

Nous remercions s'adressent également aux membres de jury pour l'honneur qu'ils nous font, et qui ont accepté de lire et évaluer ce mémoire.

Enfin, nous remercions toute personne ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

DÉDICACE

Je tiens sincèrement à dédier ce travail à

Ma mère ; La lumière de ma vie, quoi que je fasse ou je dise, je ne saurai point te remercier comme il se doit, pour sa patience, son soutien et son encouragement durant mon parcours scolaire.

Et mon père ; Puisse ce modeste travail constituer une légère compensation pour tous les nobles sacrifices que tu t'es imposé pour assurer mon bien être et mon éducation.

Et mes frères ; ma force dans cette vie.

Mon amie ; Nadjet

Ainsi, tous ce qui nous a aidés de prés ou de loin.

LISA

DÉDICACE

Je tiens sincèrement à dédier ce travail à

Mes chères parents qu'on sacrifie avec tous les moyens pour que je puisse arriver à ce stade ; leurs amour, encouragement durant tout mon parcours d'étude a enfin donner son fruit et j'ai pu les rendre fières de moi, surtout leurs soutiens ainsi, la confiance totale qu'ils m'ont accordée, patience et leur tendresse et amour infini.

Mes très chères sœurs ; la source de ma patience, ma fierté

Mes frères ; ma force dans la vie

Mon amie ; Lisa

Ainsi, tous ce qui nous a aidés de prés ou de loin.

NADJET

Résumé :

Le contrôle de gestion en tant que mode de management peut être défini comme une pratique d'aide à la décision par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficient pour atteindre les objectifs fixés, et ce premier permet a destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Le contrôle de gestion permet a l'ENIEM de se situer par rapport aux objectifs visés, c'est de la direction générale, une raison pour laquelle nous jugeons utile de présenter cette fonction, ses missions et ses outils qui ont une importance dans les contrôles périodiques après la mise en œuvre du plan stratégique de l'entreprise. Ainsi que, le service de contrôle de gestion occupe une place importante dans le fonctionnement de l'ENIEM, il n'est pas considéré comme un simple outil de contrôle, il est bien plus que ça. Le contrôle de gestion est une fonction importante pour piloter l'organisation. Il assure la tâche de conseil et de prévision, il constitue un élément d'aide à la prise de décision, le contrôleur de gestion est particulièrement un garant des techniques de contrôle de gestion. Pour évaluer les pratiques de l'ENIEM, le contrôle de gestion nous a proposé des outils tels que le budget et le tableau de bord, ce dernier est jugé plus efficace du fait qu'il permet à l'entreprise d'être particulièrement plus flexible.

Mots clés : pratique d'aide à la décision, contrôle de gestion, contrôleur de gestion, budget, tableau de bord, entreprise, organisation.

Abstract:

Management control as a mode of management can be defined as a practice of decision support by which the managers of the company ensure that the means are used effectively and efficiently to achieve the objectives set, and this first allows intended to motivate the persons in charge and to incite them to carry out activities contributing to the achievement of the objectives of the organization. Management control allows ENIEM to position itself in relation to the objectives targeted, it is from the general management, a reason why we consider it useful to present this function, its missions and its tools which are important in the controls. Periodic after the implementation of the company's strategic plan. Thus, the management control service occupies an important place in the operation of ENIEM, it is not considered as a simple control tool, it is much more than that. Management control is an important function for steering the organization. He ensures the task of advice and forecasting, he constitutes an element of help in decision-making, the management controller is particularly a guarantor of management control techniques. To assess the practices of ENIEM, management control offered us tools such as the budget and the dashboard, the latter is considered more effective because it allows the company to be particularly more flexible.

Keywords: decision support practice, management control, management controller, budget, dashboard, company, organization.

مستخلص البحث :

يمكن تعريف التحكم الإداري كطريقة للإدارة على أنها ممارسة لدعم القرار والتي يضمن مديرو الشركة من خلالها استخدام الوسائل بفعالية وكفاءة لتحقيق الأهداف المحددة ، وهذا يسمح أولاً بتحفيز الأشخاص المسؤولين و لحثهم على القيام بأنشطة تساهم في تحقيق أهداف المنظمة. يسمح التحكم الإداري لـ ENIEM بوضع نفسه فيما يتعلق بالأهداف المستهدفة ، فهو من الإدارة العامة ، وهو سبب يجعلنا نعتبر أنه من المفيد تقديم هذه الوظيفة ومهامها وأدواتها المهمة في الضوابط. دورياً بعد تنفيذ الخطة الإستراتيجية للشركة. وبالتالي ، تحتل خدمة التحكم الإداري مكانة مهمة في تشغيل ENIEM ، فهي لا تعتبر أداة تحكم بسيطة ، بل هي أكثر من ذلك بكثير. التحكم في الإدارة هو وظيفة مهمة لتوجيه المنظمة. إنه يضمن مهمة المشورة والتنبؤ، ويشكل عنصرًا للمساعدة في اتخاذ القرار، والمراقب الإداري هو الضامن بشكل خاص لتقنيات التحكم في الإدارة. لتقييم ممارسات ENIEM ، قدمت لنا الرقابة الإدارية أدوات مثل الميزانية ولوحة القيادة ، وتعتبر الأخيرة أكثر فاعلية لأنها تتيح للشركة أن تكون أكثر مرونة بشكل خاص.

الكلمات المفتاحية : ممارسة دعم القرار ، الرقابة الإدارية ، مراقب الإدارة ، الميزانية ، لوحة القيادة ، الشركة ، المنظمة.

Liste des tableaux

Tableau N°01 : les étapes du processus du contrôle.....	5
Tableau N°02 : définitions du contrôle de gestion.....	9
Tableau N°03 : les objectifs du contrôle de gestion.....	11
Tableau N°04 : les différents systèmes qui décrivent la localisation.....	47
Tableau N°05 : les différents types de changements.....	49
Tableau N°06 : état des ventes cumul en décembre 2017.....	89
Tableau N°07 : état des ventes cumul en décembre 2018.....	91
Tableau N°08 : état des ventes cumul en décembre 2019.....	93
Tableau N°09 : état des ventes cumul en décembre 2020.....	95
Tableau N°10 : présentation les prévisions et les réalisations annuelles de 2017 jusqu'à 2020.....	96
Tableau N°11 : taux de réalisations des objectifs du mois par dépôts.....	98

Liste des figures

Figure N°01 : illustration de la notion du contrôle.....	3
Figure N°02 : les étapes du processus du contrôle.....	3
Figure N°03 : décisions de gestion et les niveaux du contrôle.....	4
Figure N°04 : le contrôle de gestion dans une organisation.....	6
Figure N°05 : la place du contrôle de gestion au cœur de l'entreprise.....	19
Figure N°06 : rattachement à la direction financière.....	20
Figure N°07 : rattachement à la direction générale.....	20
Figure N°08 : rattachement opérationnels.....	21
Figure N°09 : rattachement au dirigeant	21
Figure N°10 : rattachement au chef comptable	21
Figure N°11 : rôle de la comptabilité analytique.....	24
Figure N°12 : consommation des charges explique mieux les relations existantes entre les produits et les ressources dans la méthode.....	26
Figure N°13 : méthode des coûts partiels	27
Figure N°14 : la gestion budgétaire.....	29
Figure N°15 : les étapes de mise en œuvre d'un tableau de bord.....	33
Figure N°16 : organigramme de l'ENIEM.....	75
Figure N°17 : état des ventes en cumul à fin décembre 2017.....	90
Figure N°18 : état des ventes en cumul à fin décembre 2018.....	92
Figure N°19 : état des ventes en cumul à fin décembre 2019.....	94
Figure N°20 : état des ventes en cumul à fin décembre 2020	96
Figure N°21 : présentation des taux de prévisions et de réalisations annuelles de 2017 jusqu'à 2020.....	97
Figure N°22 : présentation des taux de réalisations des objectifs du mois par dépôts.....	98

Liste des abréviations

- **CG:** Contrôle de Gestion
- **CA:** Comptabilité Analytique
- **MCC:** Méthode des Centres d'Complet
- **MCA:** Méthode des Centres d'Analyses
- **ABC:** Activity-Based-Costing
- **CMS:** Content Management Système
- **MCP:** Méthode des Coûts Partiels
- **MCV:** Méthode des Coûts Variables
- **MCD:** Méthode des Coûts Directs
- **MCS:** Méthode des Coûts Spécifiques
- **MCM:** Méthode de Coût Marginal
- **GB:** Gestion Budgétaire
- **BV:** Budget de Ventes
- **BP:** Budget de Production
- **BA:** Budget des Approvisionnements
- **BI:** Budget des Investissements
- **BFTR:** Budget de Financement et de Trésorerie
- **TB:** Tableau de Bord
- **TBG:** Tableau de Bord de Gestion
- **TBD:** Tableau de Bord Décentralisé
- **TBC:** Tableau de Bord Centraux
- **TBP:** Tableau de Bord Prospectif
- **GRH:** Gestion de Ressources Humaines
- **ABM:** Activity-Based-Management
- **SF:** Système de Financement

- **SO** : Système d'Organisation
- **SA** : Système d'Animation
- **SI** : Système d'Information
- **ENIEM** : Entreprise National des Industries Electroménagères
- **DPCGA** : Direction, Planification, Contrôle de Gestion et d'Audit

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 1 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion

1-1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion.....	3
1-2 Rôle et place du contrôle de gestion dans les entreprises.....	12
1-3 Les étapes et outils du contrôle de gestion.....	23

Chapitre 2 : Les pratiques du contrôle de gestion

2-1 Les pratiques du contrôle de gestion face aux évolutions et aux changements dans les organisations.....	39
2-2 Le contrôle de gestion comme pratique d'aide à la décision.....	50
2-3 La relation entre système contrôle de gestion, d'information et contrôleur de gestion.....	59

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

3-1 Présentation de l'organisme d'accueil.....	72
3-2 Présentation de cadre méthodologique de l'étude.....	81
3-3 Analyse des pratiques du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.....	89

Conclusion générale

Introduction générale

Introduction générale

« Lorsqu'on perd le contrôle de soi, on perd sa liberté ».

MARIE Von Ebner

« Le premier travail d'un manager n'est pas d'apporter la Motivation, mais de supprimer les obstacles ».

SCOTT Adams

Depuis les années 1980, l'environnement économique des entreprises a radicalement évolué, et un ensemble d'outils du contrôle de gestion innovants a été développé pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile. Ainsi que, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions, c'est-à-dire que l'entreprise doit non seulement s'adapter aux évolutions de son environnement externe, mais aussi maintenir une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux ses ressources et ses compétences. Il est clair que le contrôle de gestion dans la mesure où il se fonde sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs, qu'est particulièrement confronté à cette turbulence de l'environnement.¹

Le contrôle de gestion est un domaine constant, sa définition n'est donc pas une chose facile, elle varie selon les périodes et les auteurs, alors que le contrôle de gestion est composé de deux mots ; « contrôle » et « gestion », le contrôle veut dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.² Et la gestion relève de l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance. La fonction de contrôle de gestion peut être définie comme une fonction managérielle, un ensemble des techniques quantitatives de gestion favorisant l'aide à la décision et le contrôle des ressources mais aussi, un champ disciplinaire qui s'enseigne à l'université ou dans les écoles de managements et constitue un objet de recherche, en même temps la fonction de contrôle de gestion est l'ensemble des tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance.

Parmi les auteurs spécialistes en gestion définissent le contrôle de gestion comme suit ; tels que ANTHONY(1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Et en 1988, constate que le contrôle de gestion suppose l'existence des objectifs préalables que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.³

¹ EMMANUEL. C, OTLEY. D. *Accounting for management control*. 2^{ème}, Edition, London HALL. P. 57.

² ALAZARD. C, SEPARI. S (2001). *Contrôle de gestion : manuel et application*. 5^{ème} : DUNOD. P. 15.

³ ARNOUD. H. *Le contrôle de gestion... en action*. Edition : LIAISON. 2001. P. 64.

Introduction générale

Pour BOUQUIN, il appelle le contrôle de gestion « *comme dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie* ». Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.¹

Selon ROBERT Teller, « *le contrôle de gestion peut se définir comme processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action, c'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonction de l'entreprise* ». En outre le fait qu'il doit contribuer à la reconfiguration de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface, notamment en donnant des éléments d'arbitrage entre le référentiel interne et le marché.²

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels, en tant que fonction de l'entreprise généralement incarnée par son directeur, le contrôleur de gestion remplit plusieurs missions au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels, il s'appuie sur plusieurs dispositifs, instruments et système de gestion ; tel que la comptabilité analytique et les budgets et les tableaux de bord. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier. Un tel positionnement variable selon les entreprises se caractérise par les relations plus ou moins étroites avec les autres fonctions de l'entreprise. Le contrôle de gestion est d'une impotence stratégique pour toute entreprise, En plus il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est une source de progrès et d'amélioration à tous types d'entreprise. Sont but avant tout est de motiver les responsables et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'entreprise.

Contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive, d'une manière générale le but principal de contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble les buts visés par l'entreprise « *dans les bonnes conditions d'efficacité* ».

La fonction de contrôle de gestion est une fonction clé pour l'entreprise, car elle est indispensable pour bien gérer l'organisation et en particulier aide à la prise de décision.

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans la prise de décision au sein d'une entreprise, car cette dernière repose sur des informations recueillies auprès de différents sources. Pour cela l'entreprise doit mettre en place un système d'information pertinent lui permettant la prise de décision.

¹H. BOUQUIN. *Les fondements du contrôle de gestion*. Presse universitaire de France « que sais-je ? » paris 1994. P. 128.

² Ibid. 67

Introduction générale

Pour bien gérer l'entreprise, le contrôleur de gestion utilise des différents outils pour orienter et prendre une décision finale, parmi ces outils on cite ; la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et sur tout le tableau de bord qui joue un grand rôle dans l'entreprise.

L'utilisation de tableau de bord, viens compenser les insuffisances des outils comptables d'ordre purement financière notamment avec sa souplesse et pouvant toucher toutes les activité de l'entreprise dans un délai raisonnable, et est un instrument de comparaison et d'aide à la décision, qui permet de contrôler en permanence les réalisations par rapports aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire, par rapport à la situation, etc. il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévus.

Afin de réaliser les résultats attendus des outils de contrôle de gestion, et les rendre plus performants au pilotage de l'entreprise, cette dernière met à la tendance des responsables un système d'information et un système de prise de décision.

Les systèmes d'information de gestion jouent un rôle importants dans les pratiques de contrôle de gestion des entreprises, surtout depuis se diffuse une nouvelle génération de système comme le progiciels de gestion intégrés qui représente une étape essentielle dans le mouvement continu d'intégration des systèmes d'information de gestion.¹

Si « décider », consiste à retenir l'action à entreprendre, c'est-à-dire choisir une solution parmi toutes celles qui sont possibles, cela repose entre autres sûr les informations détenues par les décideurs qui leurs permettent de prendre des décisions en adéquation avec les objectifs poursuivis par l'entreprise. Et étant donné que le processus de prise de décision reste complexe, les décideurs font appel aux différents outils d'aide à la décision en plus particulièrement à l'analyse financière. De ce fait notre problématique s'articule autour de la question centrale suivante :

Comment les pratiques du contrôle de gestion sont appliquées au niveau de l'entreprise publique économique ENIEM ?

Pour mieux cerner notre problématique de notre sujet, on a subdivisé cette question centrale en trois questions secondaires :

- Quel est la place accordée au contrôle de gestion au niveau de l'ENIEM ?
- Quel est le rôle de contrôleur de gestion au niveau de l'entreprise ENIEM ?
- Quel sont les outils de contrôle de gestion utilisés au niveau de l'ENIEM pour atteindre les objectifs fixés au préalable ?

Objectifs de la recherche

La finalité de notre recherche est de montrer et comprendre les pratiques du contrôle de gestion sont appliquées au sein de l'entreprise ENIEM pour être plus précise dans cette

¹ GIRAUD. F, SAULPIC. O. *Le contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Edition : DUNOD. P. 401.

Introduction générale

recherche (étude), nous sommes fixés des objectifs spécifiques qui découlent de l'objectif générale tels que :

- Déterminer la place accordée au contrôle de gestion au niveau de l'ENIEM.
- Déterminer le rôle de contrôleur de gestion au niveau de l'entreprise ENIEM.
- Déterminer les principaux outils du contrôle de gestion utilisés au sein de l'entreprise ENIEM.

Motifs de choix du sujet de la recherche

A travers cette étude on va essayer d'analyser les pratiques de contrôle de gestion au sein des entreprises publiques économique : cas ENIEM. Comme les pratiques du contrôle de gestion est un domaine très vaste et large et le temps consacré à la réalisation de notre mémoire est limité et en dispose pas de moyens pour analyser toutes les pratiques on a délimité le champ de notre étude, ce qui fait que l'objet de notre étude est d'analyser le contrôle de gestion comme pratiques d'aide à la décision en plus particulièrement au sein des entreprises publiques économiques, tout on essayant de comprendre et décrire les pratiques de contrôle de gestion sont appliquées au niveau de l'ENIEM, et le rôle de contrôleur de gestion dans l'amélioration de ce dernier. On partant de cet objet qui constitue l'élément clé de notre processus d'investigation on va présenter dans ce que suit notre problématique, l'objectif de recherche ainsi que notre positionnement méthodologique.

Choix de la population d'étude

L'ENIEM a évolué dans un environnement où la contrainte budgétaire n'existait pas et l'objectif de rentabilité n'a jamais été une priorité. Les objectifs sociaux ont de tout le temps dominé. Mais, les dernières transformations qu'a connues l'économie algérienne, caractérisées par le passage progressif à l'économie de marché des entreprises et la libération du commerce extérieur, font que le marché des entreprises nationales devient de plus en plus concurrentiel. De ce fait, l'ENIEM se trouve obligé de tracer une stratégie de défense qui lui permette de faire face à la concurrence.

Méthode et outils de la recherche

Pour mettre au point notre étude et tenter de répondre à notre problématique nous avons opté pour la méthode d'étude de cas que nous trouvons adéquate pour ce type de sujet : ¹

Afin d'atteindre notre objectif de recherche notre démarche méthodologique est de nature hypothético-déductive ou hypothético. On va partir de générale vers le particulier (un cas d'étude) et notre question de recherche citée précédemment est formulée à partir d'une théorie existante. En revanche, pour confronter cette réalité à la réalité existante sur le terrain (étude de cas) on a formulé des objectifs de recherche.

¹ DAHAK. Abdenmour. KARA. Rabah. *Le mémoire de master : du choix du sujet à la soutenance, méthodologie de la recherche appliquée au domaine des sciences économiques, de gestion et des sciences commerciales*. 2^{ème} Edition, EL-AMEL 2022, p. 107.

Introduction générale

Dans notre perspective, on a adopté une démarche compréhensive basée sur des notions théoriques et fondée sur des recherches bibliographiques portant essentiellement sur : des rapports, des thèses de doctorat et de magister, des mémoires de master, des articles publiés dans des revus en économie, en finance et plus particulièrement en finance d'entreprise, des colloques et séminaires (des communications), et des ouvrages, bien sûr en relation avec notre sujet de recherche entre autre, sur la prise de décision, processus de prise de décision, le contrôle de gestion...etc. Concernant la collecte des données du terrain on a adopté une méthode qualitative qui vise à rependre a notre question du départ à travers une étude de cas dans l'objectif est de tenter à comprendre et d'écrire le processus de prise de décision et comment le contrôle de gestion contribue à l'amélioration de ce dernier tout en appliquant une technique d'analyse de contenue. Afin d'approfondir nos recherches nous avons fait le choix de recueillir une partie des informations au niveau de l'entreprise ENIEM.

Obstacles et difficultés de recherche

Les obstacles rencontrés durant notre travail de recherche concernant, les difficultés de réalisation des entretiens non achevé suite à non disponibilité de contrôleur de gestion au sein de l'ENIEM, de ce fait on a perdu beaucoup de temps suite aux déplacements inutiles.

La course contre la montre est souvent la cause qui empêche chacun d'entre nous soit dans la vie active ou bien professionnelle notamment pour nous la variable temps est un obstacle lors de la réalisation de notre recherche.

Justification du plan de la recherche

La rédaction de notre plan de recherche est véhiculée par notre sujet intitulé : essai d'analyse des pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises publiques économiques : cas ENIEM. Sa réalisation est le fruit d'une certaine logique.

Ainsi , avant d'aborder les pratiques du contrôle de gestion qui fait partie du notre deuxième chapitre qui représente le cœur de notre recherche nous avons concentrées sur le cadre conceptuel du contrôle de gestion qui se concentre sur le sens de contrôle du gestion selon quelques auteurs et les objectifs de ce dernier dans les entreprise, et représente le rôle jouer et sa place dans les entreprise, et en fin le processus et les outils utilisées pour l'atteinte les objectifs des entreprises.

Chapitre 1 :

Le cadre conceptuel du contrôle de
gestion

Introduction

*«En gestion, ce que l'on contrôle nous contrôle, et ce
Que ne gérons pas nous gère ».*

SYLVAIN, Tourangeau.

*«La fonction du contrôle de gestion, peut être une
Fonction manageriel, un ensemble des techniques
Quantitatives de gestion favorisant l'aide à la prise de
Decision».*

BERNARD, Augé., GERAL, Naro.

Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux ; nous dit l'adage populaire. Appliqué à l'entreprise, le mot « contrôle » signifie maîtrise et non pas surveillance. D'un côté les dirigeants des entreprises doivent avoir la maîtrise de leur gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir le contrôle de son véhicule. D'un autre côté, pour pouvoir surmonter la complexité et dominer l'incertitude de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent afin d'augmenter la capacité de maîtriser l'avenir.

En effet, le contrôle de gestion dans la mesure où il se base sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs ; est particulièrement convenable et bien adapté à la confrontation de cette turbulence de l'environnement.

Pour cela, afin de maîtriser les situations de plus en plus complexes que les entreprises peuvent rencontrer, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par la comptabilité analytique, gestion budgétaire, les tableaux de bord, etc.

Le contrôle de gestion s'engage alors dans une rupture des méthodes de gestion traditionnelles au profit d'une approche globale dans un monde qui ne cesse de se développer et de se complexifier. Pour ce faire, il d'avère que le contrôleur de gestion doit adopter les meilleures pratiques, qu'elles soient techniques, manageriels ou comportementales.

Ce présent chapitre va être consacré à cerner le cadre conceptuel du contrôle de gestion, de ce fait notre première section portera sur des définitions et objectifs de ce dernier, et puis dans la deuxième section, nous allons essayer de déterminer les rôles joués par le contrôle de gestion et sa place dans les entreprises, et enfin la troisième section, va être réservée à la présentation des outils utilisés, étapes à suivre du processus du contrôle de gestion dans les entreprises.

1-1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion

L'objectif de la présente section est d'essayer dans un premier lieu de clarifier le concept du contrôle de gestion tout en essayant de mettre l'accent sur les deux concepts qui les compose : contrôle et gestion, pour essayer dans un deuxième lieu de présenter ses principaux objectifs.

1-1-1 Définitions du contrôle de gestion

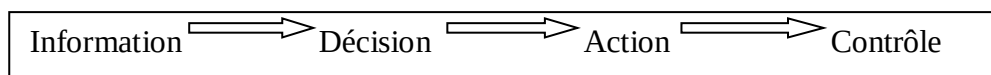
Pour définir le contrôle de gestion (CG), il est nécessaire de clarifier le sens qu'il convient d'attribuer au terme « *contrôle* » et « *gestion* ».

1-1-1-1 Définition du contrôle

Contrôler une situation signifie « *être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence* ». ¹

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les actions des entreprises (figure n°1). Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au (processus de gestion)².

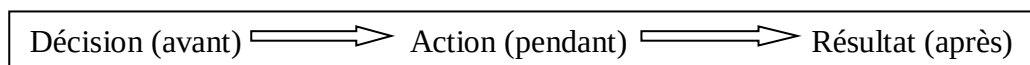
Figure N°01 : Illustration de la notion du contrôle



Source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, *op.cit.p 8*.

Notamment, les entreprises et les acteurs développent une culture forte pour ce contrôle de régularité associé à une sanction ou une récompense. Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle. Le processus de contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation ; il comprend donc en général trois phases illustrées à partir de (la figure n°2).

Figure N°02 : Les étapes du processus du contrôle



Source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, *op.cit.p.8*.

¹ALAZARD, Claude. SEPARI, Sabine, *DCG11 contrôle de gestion*. Paris : DUNOD, 2007, p.8.

²HENRI, Bouquin. *Les fondements du contrôle de gestion*. Presse universitaire de France : Que sais-je ? 1994, p.24.

Ces trois étapes sont repérées par des questions et des tâches précises qui sont : ¹

1-Finalisation : Quels objectifs ? Quelles ressources ? Comment employer au mieux ces ressources ? Comment évoluent les résultats ?

2-Pilotage : Pendant l'action, quelle correction mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?

3-Evaluation : Quelle mesure des résultats ? Quelle efficience ? Quelle efficacité ? Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Ainsi, il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décisions mise en évidence par IGORAnsoff (1968) : décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles. On obtient un processus de contrôle distinct pour chaque niveau de décision. Cette définition permet de délimiter le CG.

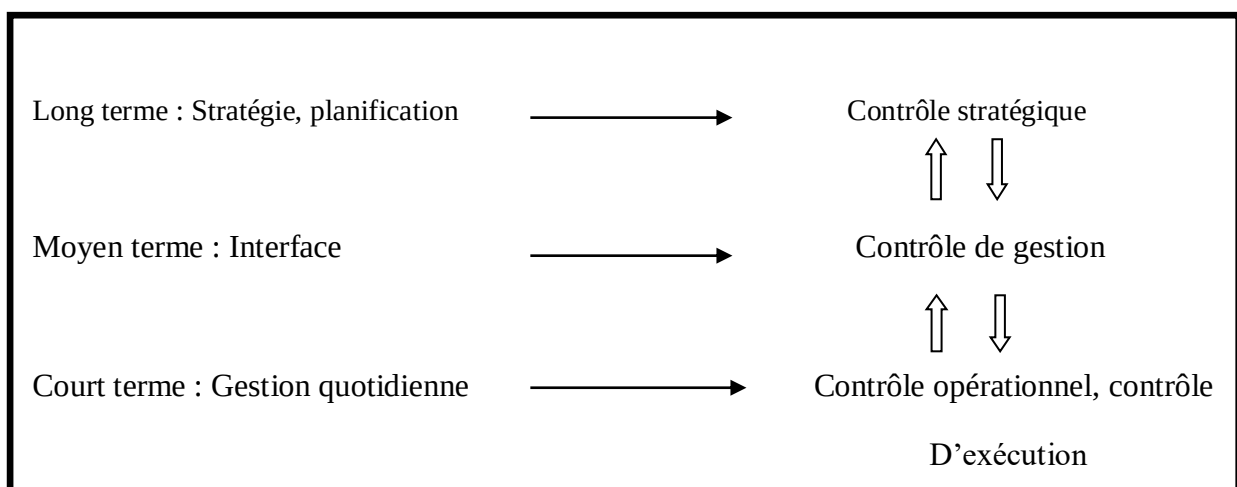
Les décisions et les niveaux du contrôle sont présentés comme suit :

Avec un découpage temporel de la gestion clair et réaliste, il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion.

1-La gestion stratégique : oriente les activités sur le long terme de l'entreprise : à ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données future en fonction d'un diagnostic interne et externe.

2-La gestion quotidienne : suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an) : c'est alors un contrôle d'exécution ou contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratif) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées. Dans cette décomposition du temps, le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel ; il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en action courante.

Figure N°03 : Décisions de gestion et les niveaux du contrôle



Source : ALAZARD Claude et Sabine, op.cit.9.

¹ HENRI, Bouquin. *Les fondements du contrôle de gestion*. Op.cit, p.25

Si l'on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant, en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches :

Tableau N°01 : Les étapes du processus du contrôle

Niveau de décision Processus Du contrôle	Stratégique	Tactique	Exécution
➤ Finalisation ➤ Pilotage ➤ Evaluation	Stratégique	De gestion	D'exécution

Source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, *op.cit.*p.16.

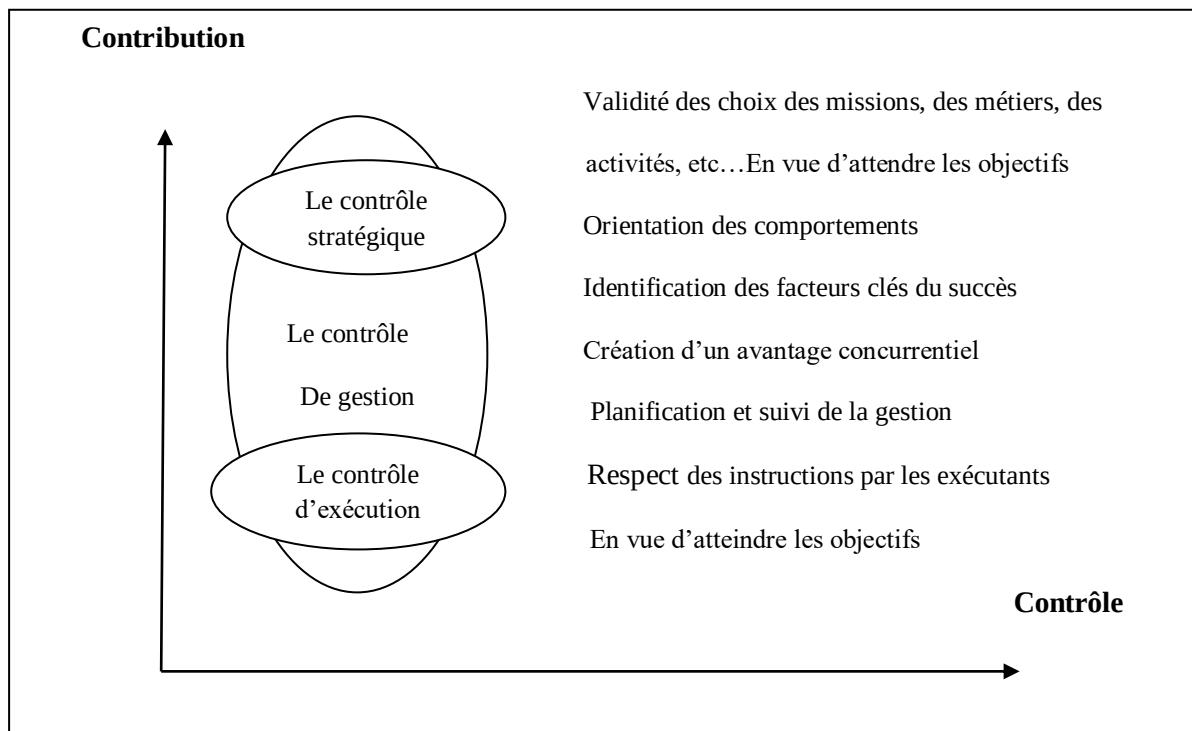
On distingue trois types du contrôle :¹

1-Le contrôle stratégique : comme on l'avait saisi avant le contrôle stratégique oriente les activités sur le long terme de l'entreprise : à ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.

2-Le contrôle d'exécution : suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an) : c'est alors un contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

3- Le contrôle de gestion : il s'agit d'identifier les facteurs clés de Succès et de s'assurer de la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et les activités opérationnelles. Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

¹ DUMAS, Guy., ARUE, Daniel. *Contrôle de gestion*. 2^{ème} édition, Paris: LITEC, 2005, P.15.

Figure N°04 : Le contrôle de gestion dans une organisation

Source : DUMAS, Guy., LARUE Daniel.*op.cit.*p.15.

1-1-1-2 Définition de la gestion

La gestion est un terme économique qui a plusieurs sens, mais généralement elle désigne l'ensemble des connaissances permettant de conduire une entreprise.

A-Histoire de la gestion

Gestion vient du latin «*gestion* » ce qui veut dire action de gérer. L'expression compte de gestion montre que la gestion s'applique à l'action courante. Jusqu'en 1950 il s'agissait d'une simple exécution des travaux de gestion. Aujourd'hui elle est considérée comme plus qu'un simple terme (gestion = administration = management = direction). La gestion vaut par ses objectifs qui sont de contribuer au fonctionnement et à la conduite des organisations.¹

B-L'épistémologie de la gestion

La gestion s'inscrit dans les sciences humaines qui se distinguent des sciences exactes, dans ce sens qu'elle s'intéresse à l'homme dans son cadre institutionnel. Parlent objectif (organisation) et leurs projets (ou des performances) la gestion fait partie des sciences sociales mais elle est également une science monétique. L'émergence de la gestion comme pratique, spécifique et structurée constitue un fait historique trop récent pour que l'élaboration d'une

¹NSENGIYUMVA, Edison. *L'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises : cas des entreprises publiques*. Thèse doctorat, économie et finance, université Adventiste d'Afrique centrale, 2007, p.10.

épistémologie de la gestion puisse déjà donner lieu à des champs de la gestion, il est indispensable de définir des critères de découpage.

C-Découpages de la gestion

Les découpages de la gestion sont représentés comme suit :

a- Découpage selon la nature des ressources mis en œuvre

L'objectif qui permet d'identifier les ressources à mettre en œuvre et les disciplines de gestion concernées. Limites de ce découpage: La représentation conduit à présenter l'entreprise comme ayant des ressources diversifiées, juxtaposées mais pas nécessairement intégrées Le degré de finesse à atteindre et la délimitation.

b- Découpage systémique

Dans ce cas, le champ de la gestion peut être découpé par référence à l'ensemble des sous-systèmes interdépendants qui structurent l'entreprise (exemple : corps humain, liens entre les organes afin de pouvoir vivre).

c- Découpage fonctionnel

Ce découpage pourrait se définir par référence aux missions fondamentales des entreprises. Il permet de différencier les domaines de la gestion théorique et pratique dont la cohérence est assurée par rapport à une finalité clairement définie.

Cependant il comporte une limite majeure car il ne rend pas compte des activités qui assurent un rôle d'intégration et qui permettent d'articuler les différentes fonctions spécialisées par rapport aux autres

D- Définitions de la gestion

Parmi les définitions de gestion nous trouvons celles-ci :

La gestion : « est un ensemble des procédures, des pratiques et des politiques mises en œuvre dans les entreprises et qui visent à assurer un fonctionnement satisfaisant ».¹

Autrement dit :

La gestion : « est une science de l'action qui s'applique à toute organisation pour la conduire vers objectifs stratégiques, donc à l'efficacité. Elle doit lui assurer l'efficacité en optimisant la recherche et l'affectation de ses ressources ».²

Plusieurs auteurs donnent de nombreuses définitions sur le concept «gestion» :³

¹ DUMAS, Guy., LARUE, Daniel, op.cit p.21.

² Franck, BAZUREA, *Dictionnaire d'économie, et de science sociale*, 2^{ème} édition. Paris: BERTI, 2007, P.465.

³ PHILIPPE, Lorino, *le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, 2^{ème} édition. Paris : DUNOD, 2003, p.10.

1-GEORGE.R ET STEPHEN.G:*« La gestion est définie comme un processus spécifique consistant en activités de planification, d'organisation, d'impulsion, et de contrôle visant à déterminer et à atteindre des objectifs définis grâce à l'emploi d'êtres humains et à la mise en œuvre d'autres ressources ».*

2-PIERRE.L : *«La gestion est la réalisation d'objectifs par l'intermédiaire d'autres personnes». Au sens large, la gestion est la conduite d'une organisation, (d'une entreprise). Au sens étroit, la gestion est la conduite courante de l'organisation, au niveau moyen, dans des domaines particuliers, à moyen et à court terme, pour «atteindre des objectifs préalablement fixés dans le cadre d'une politique déterminée».*

3-PIERRE.G : *« La gestion est définie comme étant un processus par lequel on planifie, organise, dirige et contrôle les ressources d'une organisation afin d'atteindre les buts visés ».*

1-1-1-3 Définitions du contrôle de gestion

Après avoir définir les deux notions « *contrôle* » et « *gestion* », on va déduire la définition du « *contrôle de gestion* », dont il existe plusieurs définitions selon plusieurs auteurs on distingue quelques-unes par ce tableau suivant

Tableau N° 02 : Définitions du contrôle de gestion

Auteurs	Définitions
ANTHONNY et JOHN DEARDEN ¹	« Le Contrôle de Gestion est le processus par lequel, les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience et efficacité, pour réaliser les objectifs de l'organisation. »
JEAN MEUNIER ²	« Le Contrôle de Gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées, pour faciliter et améliorer la prise de décision à savoir, comptabilité générale, comptabilité industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion budgétaire »
JEAN ORSINI ³	Penser l'entreprise en termes systématiques, c'est employer tous les outils de contrôle de gestion, pour faire coïncider les résultats effectifs avec le futur désiré
JEAN BOURDIN ¹⁰	Le Contrôle de Gestion est « un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être amélioré »
J.L. ARDOUIN ⁴	Le Contrôle de Gestion comme étant « un système qui permet d'aider les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle et de suivre les réalisations pour essayer d'atteindre leurs objectifs »
ELIEL SAARINEN ¹¹	Le Contrôle de Gestion est « un ensemble de moyens et de méthodes de toutes natures, permettant de garder la maîtrise de la marche de l'entreprise »
DAVID ANDERSON ¹¹	Le Contrôle de Gestion doit veiller à garder efficiente et économique chaque partie de la structure, compliquée et grandissante de l'organisation. Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion
JEAN LOUP ARDOIN - DANIEL MICHEL et JEAN SCHMIDT ¹¹	Le Contrôle de Gestion constitue « un ensemble d'actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion, pour atteindre les objectifs de l'entreprise »
HENRI BOUQUIN ET YVON PESQUEUX ⁵	Le contrôle de gestion est devenu une discipline académique et un domaine de recherche. Mais, dans le même temps, ses présupposés fondateurs ont donné lieu à critique. Des tentatives de rénovation se sont succédé dans la pratique alors que la conception classique héritée de Fayol et confortée par la théorie économique néoclassique se trouvait confrontée à une approche inspirée par H. Simon, mettant en évidence le rôle du contrôle de gestion comme vecteur d'apprentissage et d'émergence des stratégies

Source : conçu par nous-mêmes

¹BERLAND Nicolas, *Mesurer et piloter la performance*, 2^{ème} édition. Paris : e-book, 2009, P.15.

²MOUSSA, Awaleh Osman. *Le contrôle de gestion et tableau de bord*. Thèse doctorat, science de gestion, université de NANTES, p.2.

³SENGIYUMVA, Edison, *impact de contrôle de gestion et sur la rentabilité et l'efficacité de l'entreprise*, op.cit.p.15.

⁴ MOUSSA, Awaleh Osman. *Le contrôle de gestion et tableau de bord* op.cit. p.3.

⁵HENRI. Bouquin., PESQUEUX Yvon, *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline*, Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/3, 5^{ème} édition. p.93.

1-1-2 objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de CG «est semblable pour toutes les entreprises quel que soit sa taille et sa structure», parmi ces objectifs nous trouvons :¹

1-1-2-1 La performance de l'entreprise

Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage des performances doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au CG d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le CG doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité... Le CG doit aussi aider au pilotage des variables de la performance social demandée par les parties prenantes.

1-1-2-2 L'amélioration permanente de l'organisme :

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. L'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable. Le CG peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

1-1-2-3 La prise en compte des risques :

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables, il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

Ainsi, le CG peut valoriser les impacts de ces activités sur la création de valeur pour les parties prenantes, selon différents critères avec des degrés d'occurrence (d'apparition) de risque divers. Il est possible de synthétiser ces tendances pour en délimiter les objectifs du CG :²

¹ALAZARD Claude et SEPARI Sabrine, op.cit p.20.

²ALAZARD, Claude., SEPARI Sabrine, op.cit p.21.

Tableau N°03 : Les objectifs du contrôle de gestion

Auparavant, l'objectif de contrôle de gestion était la :	Maîtrise des coûts	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui, on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	L'amélioration continue des processus	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'informations, les comportements.

La source : ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, *op.cit*p.22.

L'objectif actuel du CG est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation.

Les décideurs ne demandent pas seulement au CG de calculer les coûts et de mesurer les résultats a posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

Le CG vise, en effet, à influencer les acteurs pour qu'ils agissent dans un sens qui conduira aux objectifs définis. Au-delà de ses dimensions techniques, qui lui permettent d'éclairer les décisions économiques, le contrôle inclut donc des aspects humains puisqu'il vise à normaliser les comportements. De ce fait, il se situe à l'intersection des domaines comptable et organisationnel, ce qui le rend d'autant plus difficile à appréhender. Selon Bouquin (2001) , il « repose sur des dispositifs créés en son sein, des procédures, des incitations, des règlements divers, mais aussi sur des facteurs qui constituent ce que l'on pourrait appeler un contrôle invisible, et qui poussent les acteurs à interpréter les mêmes faits de diverses manières, à écarter certains choix ou comportements comme inappropriés au profit d'autres jugés normaux, à trouver légitimes certains modes de direction et à contester certains autres, à adhérer à certains buts et à en rejeter d'autres comme inacceptables ». Cette tension entre pôle « technique » et pôle « humain », comme celle entre conformité et performance, celle entre phénomènes visibles et phénomènes cachés, ou encore celle entre régularité et changement, placent le contrôle de gestion dans un univers paradoxal (Simons, 1995) et donnent la profondeur nécessaire à cette discipline pour en faire un thème de recherche.¹

¹Le contrôle de gestion, PUF, 5ème édition, p. 36.

1-2 Rôles et place de contrôle de gestion dans les entreprises

Pour cerner la notion du CG, il faut d'abord mettre l'accent sur le rôle de ce dernier, et sa place dans les entreprises.

1-2-1 Rôle de contrôle de gestion dans les entreprises

Le renforcement des dispositifs de CG, « *c'est-à-dire de l'ensemble des outils contribuant à la maîtrise de la gestion* », constitue de plus en plus une préoccupation pour les gestionnaires. En particulier, la fiabilité des procédures est ressentie comme une nécessité face à un droit qui se complexifie et aux enjeux financiers de la gestion rationnelle de l'entreprise, en effet le contrôle de gestion joue des rôles à plusieurs sens on trouve :¹

1-2-1-1 Le rôle de contrôle de gestion au niveau interne

La création d'un CG interne relève de la stratégie à long terme de la modernisation de l'entreprise au service des décideurs.

La mise en place d'un CG interne présente de nombreux avantages concrets sur le fond et sur la forme :

- L'intérêt principal est la modernisation des services ; cela se traduit par des méthodes de travail plus satisfaisantes et des outils adaptés.

En effet, pour construire le système il est nécessaire d'adopter les outils de management participatif que sont la gestion interne des compétences, de délégation de responsabilités, etc. qui sont autant de puissantes sources de motivation.

- De meilleures méthodes de travail ; c'est aussi l'informatisation des services, avec l'introduction de l'intérêt, la gestion des stocks informatisés et des ateliers, l'informatisation des actes administratifs et d'une manière générale, la création de bases de données informatisées est l'utilisation des outils de haute technologie.

- Les outils du CG (l'analyse des coûts, les budgets, les écarts, etc.) ont des répercussions positives sur l'entreprise toute entière ; la circulation effective et régulière de l'information, la réduction sensible des délais entre la prise de décision et sa mise en œuvre.

- A long terme, le CG interne « *est un véritable outil d'aide à la décision et de prévention du risque* ».

- Eviter le dysfonctionnement au sein de l'entreprise.

1-2-1-2 Le rôle de contrôle de gestion au niveau externe

Le CG au niveau externe « *est un prestataire interne de service* » qui a pour vocation :

¹ GILLES David. *Les rôles du contrôle de gestion et contrôleurs de gestion dans les grandes entreprises : gestion management*. Thèse doctorat université paris DAUPHINE, Paris IX, 2006, p.21.

- D'aider le service à évoluer les projets de délégation, de conventionnement ou de contrat sur les plans juridiques et financiers et de gestion.
- D'assister les services des procédures de délégation et de contractualisation, le suivi des conventions et des contrats.

Lorsqu'il s'agit de travailler sur les organismes extérieurs qui sont en relation avec l'entreprise, on cherchera à prévenir les risques financiers et juridiques liés au surendettement et à l'absence de compte rendu vis-à-vis des instants.

Cette démarche vise à garantir le maintien, voir le développement de ces services délégués tout en prémunissant les deux parties des risques liés à tel ou tel type de gestion.

1-2-1-3 Rôle et importance du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans les entreprises permet de définir avec au maximum de précision la meilleure route à suivre pour atteindre le but poursuivi ; En fonction des informations dont il dispose, il calcule, évalue, stimule et propose des routes à suivre. Il indique les options possibles et leurs conséquences en terme financiers, de risque, de délais, etc.

Dans la gestion de l'entreprise, ou de toute entité autonome le contrôle de gestion à un rôle fondamental à jouer, il a pour missions :

- D'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion.
- De piloter leurs unités de gestion : prévoir, programmer des moyens et des étapes, contrôler les performances à réagir.
- D'aider au pilotage de la stratégie de l'entreprise.

Le rôle de CG est d'aider les décideurs à effectuer leurs choix, mais aussi à comprendre le fonctionnement du système de pilotage qui relève de coopérations étroites entre ces deux acteurs. La mission de CG passe alors de celle d'expert en normes à celle d'animateur du processus d'apprentissage, qui produit et diffuse l'information. L'aide à la décision dans les systèmes de CG, peut être constatée au moins à deux niveaux distincts :¹

a- D'une part, « **un niveau informationnel** » : le CG peut en effet tenir le rôle de « *conseiller du prince* » qui consiste simplement à fournir des chiffres et des études aidant le décideur à justifier son choix.

b- D'une autre part, « **un niveau cognitif** » : dans une vision plus engagée de la relation, le CG est le « *fou de roi* » qui aide le décideur à remettre en cause ses raisonnements, ses certitudes et ses hypothèses. Son rôle dans cette perspective est non seulement de fournir de l'information, mais aussi d'accompagner celle-ci plus près possible de l'action, en

¹LAUCATE, Port. *Les principes et outils du contrôle de gestion, audit et contrôle de gestion quelle complémentarité ?*, 12-13-14 septembre 2012, Edition : ACORRG RG, p. 8.

interrogeant les possibles et impossible du décideur à travers des chiffres, des rapports et des études des échanges directs.

1-2-1-4 Rôle du contrôle de gestion selon des organisations

Le rôle initial du CG « *est un rôle de pilotage à partir des informations collectées dans l'entreprise, c'est à partir de cette base qu'il peut orienter vers des prévisions financières* ». Mais il est également possible aujourd'hui de voir ce que le rôle a tendance à être modifié en fonction de la structure de l'organisation et de la hiérarchie de l'entreprise ou se trouve le CG; ce dernier a autant de rôles différents qu'il existe d'organisations différentes :

Selon CAUSSE « *l'organisation comporte deux aspects, d'une part la spécialisation, c'est-à-dire des entités comprenant des hommes, des machines, des capitaux, d'autre part, la coordination ou la régulation des organes entre eux par rapport à l'environnement* ». Le travail nécessite des processus de régulation. Plus la spécialisation à généralement un effet négatif sur la motivation des gens de même, selon le système de régulation, les individus seront plus ou moins motivés dans leur travail.¹

Dans les entreprises, on trouve généralement un système organisationnel combinant plusieurs types de régulateurs. D'après la théorie de CAPET. M, et de CAUSSE. G. et de MEUNIER. J « *selon la taille, l'activité, la personnalité du dirigeant, on trouvera des systèmes basés d'avantages sur une coordination par la hiérarchie, ou par les procédures, ou par la participation et la recherche de consensus, ou par la décentralisation* ». L'organisation basée sur la décentralisation est considérée comme la plus motivante, c'est celle qui accorde le plus d'autonomie aux individus. Parmi les déterminations du système de régulation. Il ne faut pas négliger la culture propre à l'entreprise et à la culture de pays. BOLLINGER. D et HOSSTED. G disait « *selon des pays, on trouvera des organisations dont la régulation dominante est la hiérarchie ou la recherche consensus, ou les procédures* ».²

La décentralisation « *est le principe d'organisation généralement affichée par tous les entreprises dans tous les pays de monde, mais il s'agit d'une décentralisation souvent assez limitée* ». Les dirigeants d'entreprises d'une certaine taille, par obligation, délèguent une partie de leur pouvoir mais souvent dans données bien basés et contrôlés. La décentralisation est très difficile à mettre en place non seulement, elle se traduit par une perte de pouvoir, mais elle entraîne un mode de fonctionnement différent. Le contrôle de l'efficacité et de l'efficience ne se justifie donc pleinement si dans l'entreprise, il existe un minimum de décentralisation. La structure organisationnelle a donc une incidence importante sur le système de contrôle.

En effet, Le CG a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et

¹CAUSSE, Genevière. *Chapitre introductif au le manuel de gestion*. Paris : Edition ELLIPSES/AUF, 1999, p. 20.

²CAPET. Marcel., CAUSSE, Genevière. *Diagnostic, Organisation, Planification de l'entreprise*. Paris : Edition ECONOMICA, 1983, p. 50.

avec une qualité maximale conformément aux prévisions. Le CG doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures sur plusieurs niveaux comme suit :

a- Au niveau de la prévision : Le CG doit d'abord élaborer les objectifs, ensuite définir les moyens permettant de les atteindre, enfin et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même, le contrôle de gestion doit s'assurer de la comptabilité de budgets émanant des différents services.

b- Au niveau du conseil : Le CG doit fournir aux différents centres de responsabilité des informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

c- Au niveau de contrôle : Le CG doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la comptabilité entre eux par le biais de tableau de bord.- **Au niveau de la mise au point des procédures :** La mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Le CG repose sur des structures et des responsabilités déléguées ; Traditionnellement, depuis son apparition, le CG « *régit* » les relations entre un supérieur et un subordonné, et s'applique donc à la structure organisationnelle verticale classique des entreprises. Les principes fondateurs du CG et de la *responsability accounting* se comprennent généralement dans une logique hiérarchique verticale ; principe de délégation qui octroie au subordonné latitude et pouvoir décisionnels assortis de ressources « *moyens* », en contrepartie de son engagement à atteindre des objectifs négociés avec son supérieur.

Le principe de contrôlabilité qui « *garantit* » au subordonné mandaté qu'il ne sera évalué par son supérieur que sur les éléments dont il a la maîtrise.

Le principe « *gigogne* » de responsabilité qui matérialise précisément « *l'emboîtement* » des différents niveaux hiérarchiques dans la structure.

Cependant, petit à petit en particulier dans les vingt dernières années, les structures des entreprises ont évolué pour permettre à celles-ci de répondre aux défis nouveaux de la concurrence et à nécessité de gérer la performance par une meilleure coordination horizontale. Les principes du CG traditionnel se voient ainsi partiellement remis en cause ou doivent du moins s'adapter aux besoins du management de la performance, la responsabilité « *individuel* » des centres se mue en responsabilité partagée, parfois collectives, contraire à l'autonomie de chaque centre, Les critères exclusivement financiers et économiques de la performance sont complétés par des critères plus qualitatifs à plus long terme. Le CG de la formalisation de l'organisation en particulier concernant les délais et la qualité. Les structures verticales se transforment ou se doublent de structures transversales, décloisonnées, horizontales, la gestion de la performance, au-delà de la traditionnelle gestion de la relation hiérarchique, devient gestion des processus ou gestion par projets.

Selon MINTZBERG, l'organisation « *peut être définie comme un ensemble de moyens structurés, coordonnées et finalisés, Elle s'appuie sur la structure mise en place, la répartition des pouvoirs, des systèmes d'information et des processus décisionnels. La formalisation de l'organisation est le degré de précision dans la description des différents éléments de l'organisation* ». Le CG et la structure de l'entreprise forment un tout, Les procédures sont basées sur le découpage organisationnel et s'inscrivent au sein des mécanismes de coordination leur dépendance mutuelle est un levier de performance organisationnel.¹

Le CG n'est pas neutre face à l'organisation ; la mise en place d'un système évolué de CG engendre des dispositifs de coordination et d'évaluation. Cette démarche peut augmenter la centralisation et gêner la réactivité des services décentralisés.

La standardisation et la centralisation de ces procédures peuvent, de même, nuire à la motivation. Pour permettre d'assurer au mieux l'efficacité organisationnelle, le système de contrôle de gestion doit être en adéquation avec les autres éléments de la structure. Il doit répondre sans excès ni simplisme au niveau de complexité de la structure.

Ainsi, les objectifs et les utilisateurs du CG ne sont pas les mêmes si l'entreprise est centralisée ou décentralisée, La répartition des pouvoirs et le degré d'autoritarisme sont des fonctions clefs du volume et de la qualité des informations qui circulent entre le sommet stratégique et la base et entre les services. « *L'autoritarisme exploiteur favorise les communications descendantes qui sont accueillies avec une certaine méfiance par les subordonnés, pour un retour d'information déformé* ». Les modes de coordination informelle peuvent venir perturber l'efficacité du système.

Le centre de profit est un service qui a un niveau de délégation et d'autonomie réel. Son objectif est souvent qualifié de « *Botton line* » : toute forme de marge ou de résultat le plus approprié par rapport aux éléments maîtrisés du centre. Le contrôle s'effectue par le compte de résultat, les coûts standards et les prix de cession internes. Les centres de profit ont une maîtrise des coûts et du Chiffre d'Affaire : on parle de centre de responsabilité et de délégation. Ils ont une influence sur tout le compte de résultat. Ceux qui ont une influence sur des éléments d'actifs, et donc une influence sur le bilan, sont des centres d'investissement. Ces éléments du bilan sont : stocks, immobilisations, créances client. Pour être centre d'investissement, il faut d'abord être centre de profit : il faut maîtriser un élément d'actif en retour de profit. Il s'agit de démontrer l'impact sur les éléments, tels que le climat de l'organisation, la satisfaction des besoins des individus, les relations interpersonnelles, ont un effet sur le fonctionnement des organisations.

L'organisation des activités au sein de la structure en poste de travail qui se présente comme suit : pour assurer par exemple la sécurité aérienne des passagers à bord des avions, de nombreux postes de production sont répartis dans les aéroports, regroupant un ensemble d'activités diverses.

¹ HENRY, Mintzberg. *Structure et dynamique des organisations*, 5^{ème} Edition, paris : édition d'organisation, p.160.

1-2-1-5 les cinq principaux rôles de contrôle de gestion

Le CG remplit cinq (05) rôles essentiels :¹

A- Permettre la décentralisation des responsabilités

La décentralisation des responsabilités est une nécessité dont on ne peut pas se passer dans la vie pratique des affaires. Le CG favorise et permet l'existence de cette décentralisation des décisions mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants, plutôt « *c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise* ».

B- Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

- La coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs
- La coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.
- La coordination verticale par laquelle un subordonné (chef) doit consulter son supérieur hiérarchique, La coordination horizontale intervient dans le cas où un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau.

Dans certaines entreprises, il n'existe pas de cohérence d'actions de différents responsables ; cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination. Le contrôle de gestion a pour but de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en suscitant le dialogue entre l'ensemble des opérationnels.

C- Inciter les opérationnels à penser au futur

L'entreprise traite avec des clients qui désirent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre, etc. Donc les opérationnels doivent nécessairement penser au futur. Le CG a pour rôle d'aider les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour maîtriser le futur. Parmi ces questions qu'ils peuvent se poser, nous pouvons citer à titre d'exemple :²

- Qu'allons-nous faire ?
- Qui va le faire ?
- Quand ?
- Comment ?
- Avec quels moyens ?
- Ces moyens, pouvons-nous les acquérir ?

¹ARDOIN, Arnaud. *Le contrôle de gestion*. Paris: Edition FLAMMARION, 1976, p. 22.

²ARDOIN, Arnaud. *Le contrôle de gestion*. Op.cit, p. 22.

- Allons-nous y arriver ?

Ainsi, avec l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'action par l'analyse des résultats en fonction des objectifs, le CG incite sans arrêt les opérationnels à penser au futur.

D- Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise

Le CG facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

E- Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances

Après avoir défini les écarts et les erreurs qui ont eu lieu, le contrôleur de gestion fait des recommandations pour améliorer la situation, pour corriger ces erreurs pour qu'elles ne reviennent pas ; ce qui est impardonnable, ce n'est pas de commettre une erreur mais de la recommencer. C'est pour cela que les opérationnels doivent apprendre, Le CG aide dans cet apprentissage en obligeant les opérationnels à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations, Le CG présente des avantages directs et indirects qui rendent possible la maîtrise de gestion.

1-2-2 Place du contrôle de gestion dans les entreprises

La place de CG dans la structure organisationnelle s'occupe un poste de relais. En effet il doit donner à la direction, les informations qui lui sont nécessaires et fournit aux responsables de services les de surmonter les difficultés et maîtriser leur évolution. Son rôle est en particulier décisif dans les grandes entreprises, Pour survivre ces entreprises ont du adopter des méthodes de gestion décentralisées parce qu'elles permettent une plus grande participation des cadres à la prise de décision. Ainsi le contrôle de gestion a un rôle important à jouer dans la satisfaction du besoin de participation à la gestion qui se manifeste au sein des entreprises.¹

Dans un organigramme, le CG peut être rattaché à une direction fonctionnelle autrement dit aux services suivants : tels administratifs, comptable et financier ; Les services mentionnés se préoccupent souvent de régler le court terme, d'où la vision à court terme de la tâche de contrôleur de gestion.

Véritable d'information, le CG est normalement au centre de tous les flux d'information de l'entreprise, « *Il reçoit, traite, analyse, exploite, et retransmet à d'autres informations reçues* » ; Sa place dans l'entreprise est donc essentielle incontournable celle-ci dépend :²

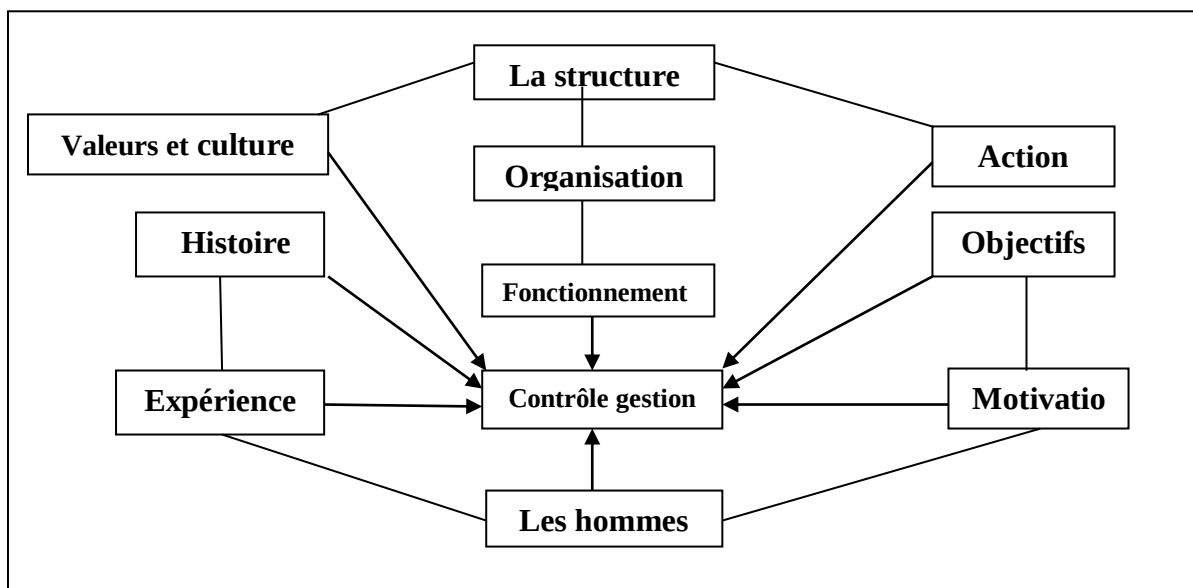
¹ ABD DAYEM, Sidi Mohamed nounou. *Contrôle de gestion cas de la société de construction et de gestion immobilière*, Université de Nouakchott, Mauritanie - Maîtrise en gestion ; 2010.

²KERVIER, Isabelle. *Le contrôle de gestion à la portée de tous*. 5^{ème} Edition, paris : ECONOMICA, 2000, p. 12.

- De la taille de l'entreprise
- De son mode de fonctionnement (décentralisé ou non)
- Des moyens disponibles
- Des objectifs poursuivis par la direction générale

Généralement, le CG se situe au sein de la direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier. Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement au dirigeant « *directeur générale* » de l'entreprise. Cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants. Pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion s'appuie sur tous les moyens disponibles dans l'entreprise, qu'il s'agisse du potentiel technique, des moyens financiers ou encore des ressources humaines.

Figure n°05 : la place du contrôle de gestion au cœur de l'entreprise



Source : KERVILER, Isabelle. *Le contrôle de gestion la partie de tous*, 3^{ème} édition, paris: ECONOMICA, 2003, p. 49.

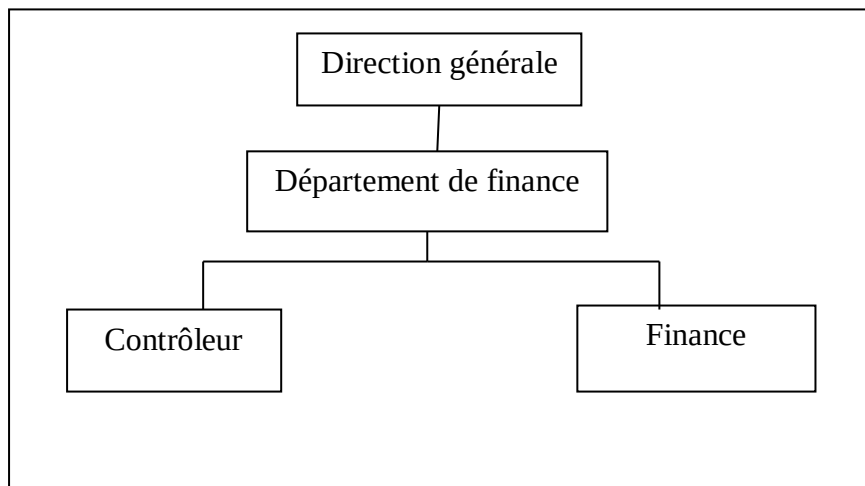
Chapitre 1 : Cadre conceptuel du contrôle de gestion

La fonction de CG peut avoir plusieurs rattachements :

A-Dans les grandes entreprises

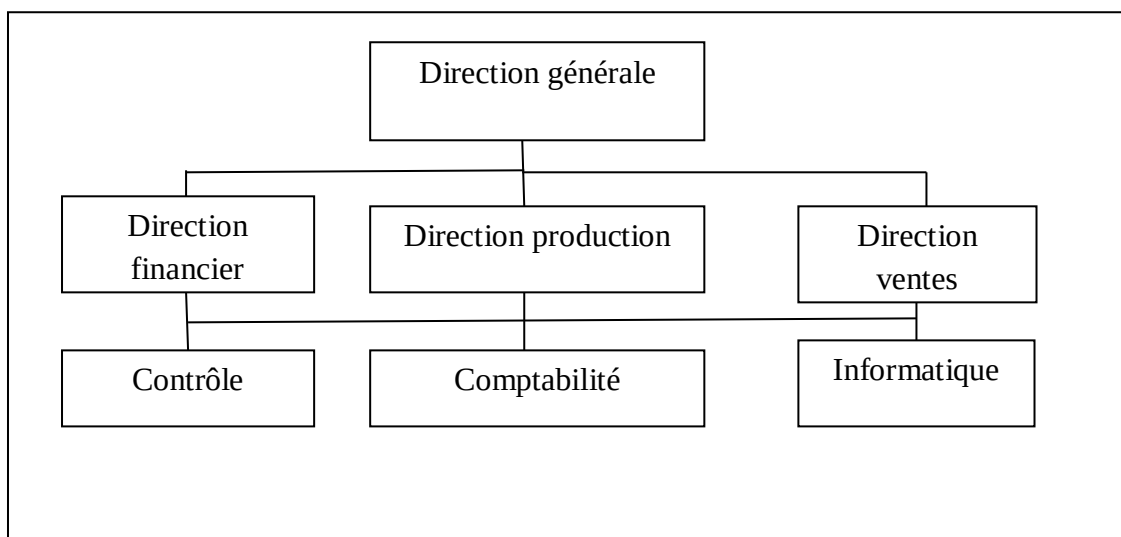
Dans les grandes entreprises la fonction de contrôle de gestion peut avoir les rattachements suivants : rattachements à la direction financière, à la direction générale et un rattachement opérationnels.

Figure N°06 : Rattachement à la direction financière

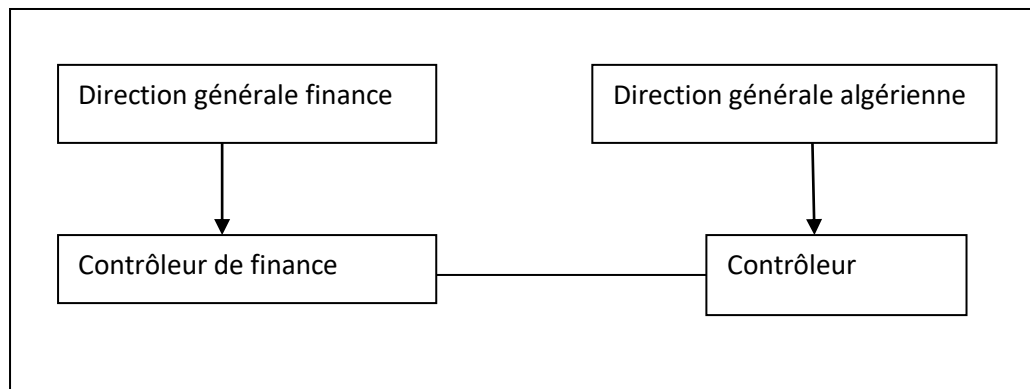


Source : conçu par nous même

Figure N°07: Rattachement à la direction général



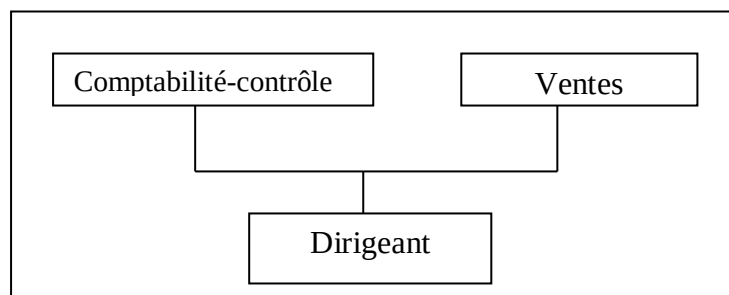
Source : conçu par nous même

Figure N°08: Rattachement opérationnel

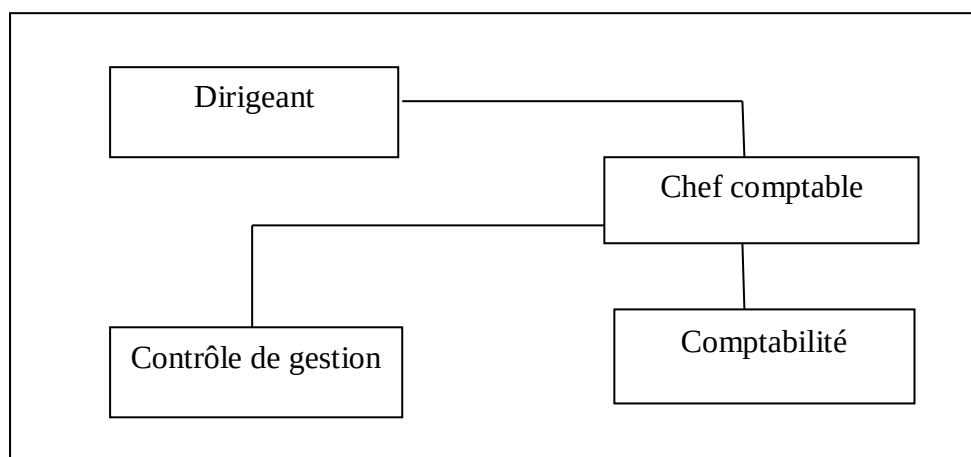
Source : conçu par nous même

B- Dans les petites entreprises

Dans les petites entreprises la fonction de contrôle de gestion peut avoir les rattachements suivants : rattachement au dirigeant et rattachement au chef comptable.

Figure N°09 : Rattachement au dirigeant

Source : conçu par nous même

Figure N°10 : Rattachement au chef comptable

Source : ALAZARD Claude et Sabrine, op.cit.9.

¹KERVIER, Isabelle. *Le contrôle de gestion*, op.cit, p. 12.

1-3 Outils et étapes du contrôle de gestion

En vue de mieux cerner cette pratique nous essayons d'élargir les divers outils utilisés et étapes à suivre du processus de contrôle de gestion dans les entreprises.

1-3-1 Outils du contrôle de gestion

Le plan comptable général définit le CG « *comme un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques qui vent leur faciliter la prise de décision* », Le CG dispose de plusieurs outils qui sont classées importants afin de mesurer la performance de l'entreprise et de détecter les écarts significatifs tel que : La comptabilité analytique, la gestion budgétaire et les tableaux de bord.¹

1-3-1-1 La comptabilité analytique(CA)

La CA « *est une technique nécessaire à la mise en œuvre du CG et comme outil d'aide à la prise de décision, elle est fondée sur l'analyse des couts dans le but d'orienter les prises de décision de l'entreprise* ». ²

1-3-1-1-1 Définition de la comptabilité analytique (CA)

La CA« *est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises, elle est souvent nécessaire pour analyser la performance économique de l'entreprise et aide cette dernière à prendre les meilleurs décisions, elle permet d'analyser les flux internes de l'entreprise et donc de déterminer des coûts et des résultats soit par produits ou par activités, la CA vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et finalités poursuivi* ». ³

1-3-1-1-2 Les objectifs de la comptabilité analytique (CA)

La comptabilité de gestion se distingue de la comptabilité financière, l'objectif essentiel est d'aider à prendre les décisions de l'entreprise, et déterminer sa rentabilité à travers des différentes manières de calculs, on saisit d'autre objectifs secondaires tel que :⁴

- Connaître les coûts des matières et produits achetés, créés ou distribués par l'entreprise.
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activités.
- Déterminer les bases d'évaluations de certains éléments de l'actif du bilan de l'entreprise.
- Suivre la situation permanente des stocks.

¹LAUZEL. Pierre, *La comptabilité analytique*. Paris : SIREY, 1971, p. 384

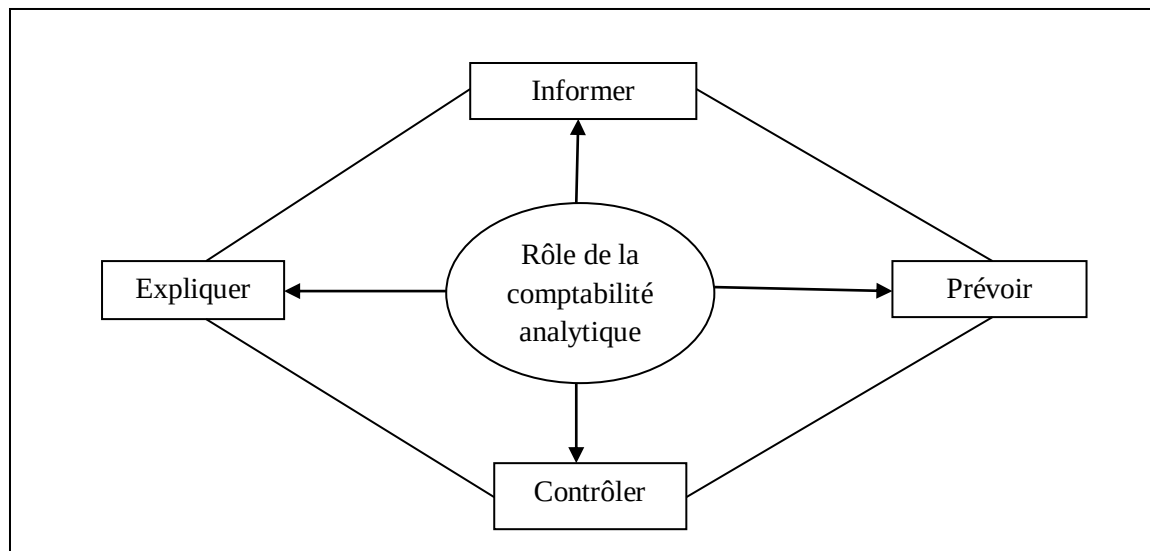
²BENSIMON. Larry., TORSET. Christophe. *Management et contrôle de gestion*. 3^{ème} Edition, paris : DUNOD, 2013

³DUBRULLE, Louis., JOURDAIN, Didier. *La comptabilité analytique de gestion et contrôle des coûts*. 3^{ème} Edition, paris : DUNOD, 1994

⁴GRANDGUILLOT. Béatrice. *L'essentiel de comptabilité de gestion*. 6^{ème} Edition, paris : GUALINO, 2014, p. 15.

- Expliquer les résultats par secteurs d'activité en calculant les coûts complets des produits pour comparer à leurs prix de vente.
- Aider l'entreprise pour une exploitation rationnelle de ses ressources et pour réaliser une coordination entre les ses ressources et ses efficacités et ses objectifs à réaliser.

Figure N°11 : Rôle de la comptabilité analytique



Source : AUGÉ, Bernard., NARO.G, VERNHET, Alexandre. *Manuel de comptabilité de gestion*, DUNOD, paris 2003, p. 40.

1-3-1-1-3 Les différentes méthodes de calculs des coûts

Définition d'un coût : « *un coût s'applique à tout objet par lequel l'entreprise juge utiles d'attribuer des charges : produit, fonction, atelier, opération... pour un produit (ou une matière ou un service), c'est la somme des charges qui lui sont incorporées à un stade donné de l'exploitation (achat, production ou distribution)* ». ¹

Pour faciliter la prise de décision, divers outils sont à la disposition des gestionnaires en matière d'évaluation et d'analyse des coûts, la CA peut être organisée selon des différentes méthodes, Nous avons principalement deux méthodes : méthodes des coûts complets et la méthode des coûts partiels.

1-3-1-1-3-1 Méthode des coûts complets (MCC)

Nous distinguons deux méthodes essentielles :

A- Méthode des centres d'analyses (MCA)

Cette méthode est fondée sur le principe d'une affectation de toutes les charges de la CA aux coûts des produits ou services, les charges directes sont affectées directement aux

¹ JACQUOT Thierry, *comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Paris : Edition DARIOS, 2007, P. 73.

coûts ; alors que les charges indirectes font l'objet d'un traitement préétabli avant d'être imputées aux coûts des produits.¹

a- Définition de méthode des centres d'analyses (MCA)

La méthode des centres d'analyse est définie comme «une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirects préalablement à leurs imputation aux coûts».

b- Objectifs de méthode des centres d'analyses (MCA)

Cette méthode a pour objectif de :

- Faciliter la gestion donc la maîtrise des ressources consommées
- Proposer un couple coût-valeur
- Orienter les comportements des acteurs

c- Eléments caractéristiques

Coût d'achat de matière première consommées = coût d'achat de matière première achetées + frais d'achats (directes ou indirectes).

Coût de production des produits fabriqués = coût d'achat des matières premières utilisées + frais de fabrication (directes ou indirectes)

Coût de revient = coût de production des produits vendus + frais de distribution

Résultat analytique = le chiffre d'affaire + le coût de revient

B- La méthode activity-based-costing (ABC)

La comptabilité par activité ou la méthode ABC est une technique de calcul et d'analyse des coûts et aussi de gestion, fondée sur l'analyse des activités.²

a- Définition de la méthode activity-based-costing (ABC)

La méthode ABC « est une méthode conçue dans les années 80 par le programme du qui est content management système (CMS) », Parmi les chercheurs américains qui ont participé nous avons KAPLAN, PORTER, etc.

Parmi les chercheurs françaises LORINO, MEVELLEC, MIDDLEIER, LEBAS :

« Est une démarche qui vise à représenter l'ensemble de l'entreprise comme une série d'activités ayant des relations entre elles au sein de processus clairement identifiés ».

¹ALAZARD, Claud., SAPARI, Sabine, op.cit, p. 69.

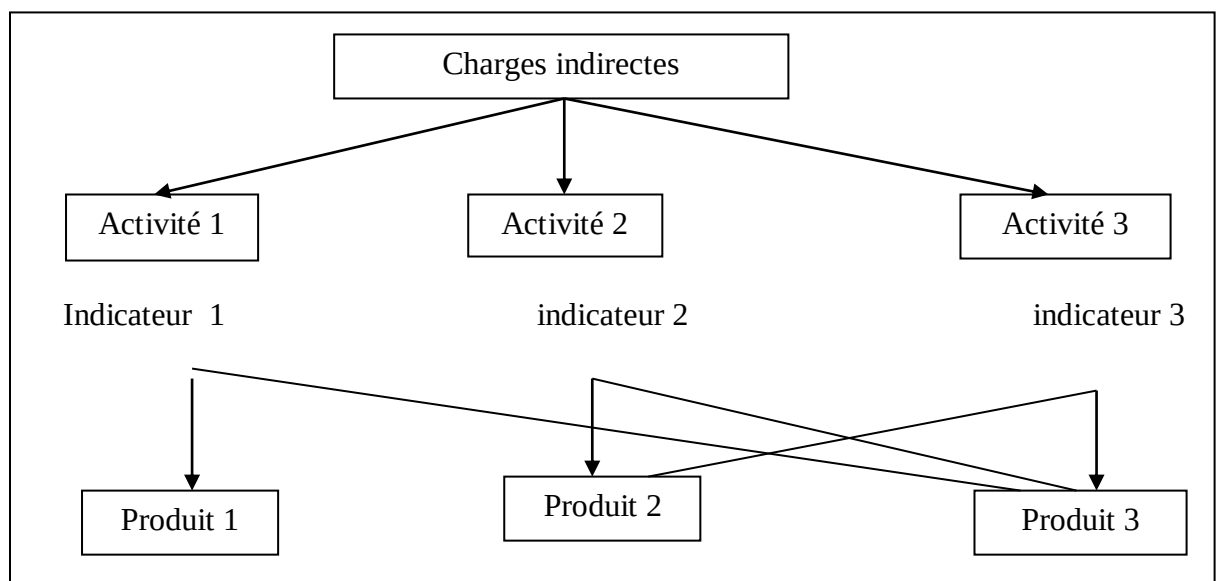
²RAVIGNON.L, BESCOS.P-B, JOALLAND.M, BOURGOIS.S, MALEJAC.A. *La méthode ABC /ABM*, Paris : Edition ORGANISATION, 1998, p.65.

b- Objectifs de la méthode activity-based-costing (ABC)

Cette méthode a plusieurs objectifs tel que :¹

- Obtenir des coûts plus précis.
- Rendre visibles des activités cachées.
- Rendre « *variables* » les charges fixes.
- Donner un nouveau modèle de fonctionnement pertinent et cohérent.

Figure N°12 : Consommation des charges explique mieux les relations existantes entre les produits et les ressources dans la méthode ABC

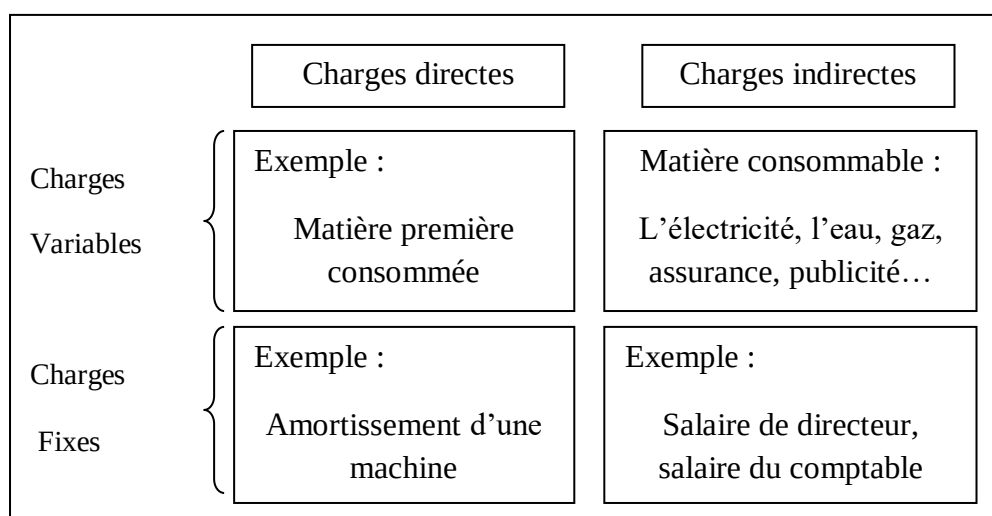


Source : BERLAND, Nicols. *Mesurer et piloter la performance*, paris : e-book, 2009, p. 49.

1-3-1-1-3-2 La méthode des coûts partiels (MCP)

Ces méthodes ne prennent qu'une partie des charges, Nous avons quatre principales méthodes des coûts :

¹MALO, Jean-Louis., MATHE, Jean-Charles. *L'essentiel du contrôle de gestion*, 3^{ème} Edition, Paris : ORGANISATION, 2002, p.208.

Figure N°13 : Méthode des coûts partiels

Source : AUGÉ, Bernard, VERNHETA, Alexandre. *Mini manuel de comptabilité analytique*, op.cit, p. 59.

A- La méthode des coûts variables (MCV)

a- Définition de méthode des coûts variables (MCV)

La MCV « La MCV ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût des produits ».¹

b- L'objectif de méthode des coûts variables (MCV)

L'objectif de MCV EST que, nous permet d'un jugement sur l'opportunité de supprimer ou développer les ventes d'un ou des produits.

La MCV est définie par le plan comptable, Elle est aussi connue sous d'autres appellations Méthode des coûts proportionnels ou Directe costing (DC), terme originaire des Etats-Unis.

B- La méthode des coûts directs(MCD)

a-Définition de méthode des coûts directs (MCD)

« La MCD intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté qu'il s'agit de charges variables ou de charges fixes ».²

La MCD est définie par le plan comptable. Sous cette forme, « elle reste peu utilisée, les entreprises préférant une approche mixte de l'analyse des coûts combinant les deux classifications ».

C- La méthode des coûts spécifiques (MCS)

¹ALAZARD, Claud., SEPARI, Sabine. Op.cit, p. 60.

²Ibid, p. 61

a-Définition de méthode des coûts spécifiques (MCS)

La MCS «*prolonge de la démarche de celle des coûts variable. Elle impute, à chaque produit, les charges directes ixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coûts spécifique (du produit) qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charges commune à l'entreprise*». ¹

b- objectif de méthode des coûts spécifiques (MCS)

la MCS a pour objectifs d'incorporer dans les coûts des produits des charges de structure directes, Rejet des charges de structure communes, et Cette méthode est aussi appelée : MCV évolué, DC évolué, Méthode de la contribution ou des apports. ²

D- La méthode du coût marginale (MCM)

Définition Selon le plan comptable, le coût marginal(CM) est « *la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celle qui sot nécessaire à cette même production majorée d'une unité* ». ³

1-3-2 Gestion budgétaire (GB)

Le plan comptable représente la GB « *comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budgets », les décisions prise par les responsables pour réaliser ses objectifs à court terme. Et la GB joue un rôle très important dans le CG et d'aide à la prise de décision* ». ⁴

1-3-2-1 Définition de la gestion budgétaire (GB)

Existe plusieurs définitions, nous allons citer quelque unes :

La GB est « *un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsable*». ⁵

Autrement la GB est « *comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables* ». ⁶

De manière générale« *la GB est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celle-ci et les résultats effectivement obtenus*

¹GRANDGUILLOT, Béatrice. *La comptabilité de gestion*, 23^{ème}Edition, GUALINO, 2018, p. 23.

²ALAZARD, Claud., SEPARI, Sabine, Op.cit, p. 62

³Ibid,p. 218.

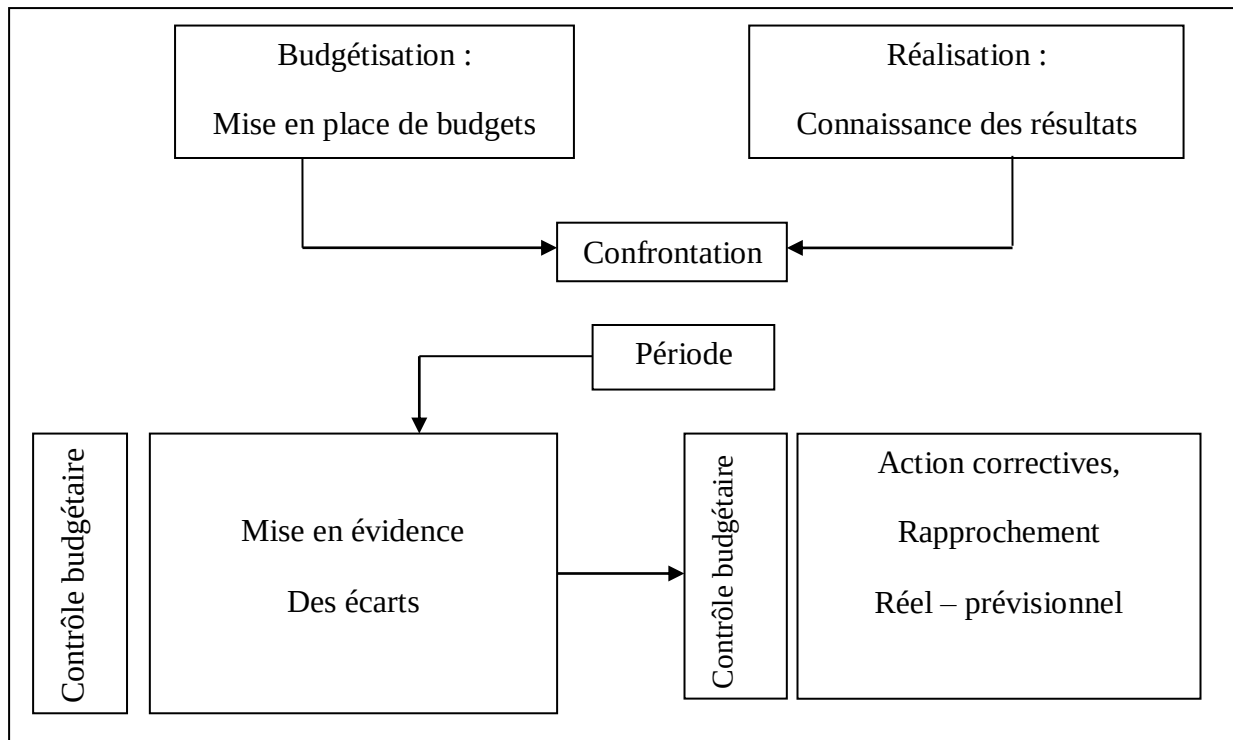
⁴ALAZARD, Claud., SEPARI, Sabine. *Le contrôle de gestion et applications*, 2^{ème}Edition, Paris : DUNOD, 2010, P. 225.

⁵DORIATH, Brigitte., *Le contrôle de gestion en 20 fiches*, 5^{ème}Edition, paris : DUNOD, 2008, p. 1.

⁶FORGET, Jack. *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Paris : Organisation, 2005, P. 9.

et à décider les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée ».¹

Figure N°14 : La gestion budgétaire



Source : ALAZARD, Claud., SEPARIS, Sabine. Contrôle de gestion, manuel et application, 2^{ème} édition, paris : DUNOD, 2010, p. 255.

1-3-2-2 Différents types de budgets

Il existe plusieurs différents de budgets, premièrement nous allons présenter le concept de budget.

A- Définition d'un budget

Selon le plan comptable général « un budget est une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé ».²

B- Différents budgets

Il existe plusieurs budgets dans la GB, mais il existe trois classifications fondamentales de ces derniers. Sont présentés dans ces points : les budgets des ventes, de production et des approvisionnements, ce sont des budgets opérationnels ou fonctionnels, et les autres budgets sont classés comme des budgets financiers ou de la synthèse. On trouve le budget de trésorerie, le budget d'investissement et le budget général.

¹KHERRI, Abdenacer. Cours : Gestion budgétaire, Ecole supérieure de commerce, 2011-2012, P. 2.

²DORIATH, Bbrigitte. Op.cit, p. 3.

a- Budget de ventes (BV)

Le BV « est celui dont dépendent tous les autres budgets, son élaboration exige de rassembler des informations sur l'évolution prévisible de la demande et de traiter ensuite ces données par les techniques de prévisions des ventes à court terme ». Le BV a des objectifs tels que :¹

- Prévoir ses ventes, l'entreprise utilise des informations : Qualitatives, quantitatives, interne, etc.
- La budgétisation des ventes aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes (Qté, Px, structure des ventes) et les moyens correspondants à mettre en œuvre. Elle comprend le budget des ventes et le budget des coûts de distribution.
- Le contrôle budgétaire des ventes et des coûts de distribution consiste à confronter :
 - Les réalisations provenant de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion.
 - Aux prévisions issues des deux budgets.

b- Budget de production (BP)

L'établissement d'un BP requiert de connaître les consommations prévisionnelles de matière, la main d'œuvre productive nécessaire et le degré d'utilisation des équipes, etc.

Le niveau de production est obtenu grâce au BV:

$$\text{Production} = \text{vents} - \text{stock initial (SI)} + \text{stock final (SF)}$$

c- Budget des approvisionnements (BA)

Une fois le programme de production établi, l'entreprise doit planifier les approvisionnements afin de disposer des matières et des composants nécessaires à la production au moment voulu au moindre coût.²

$$\text{Achats} = \text{consommation} - \text{SI} + \text{SF}$$

d- Budget des investissements (BI)

Le BI « est la partie stratégique de la budgétisation des entreprises, car les investissements concernent le long terme et moyens terme ».

¹GRANDGUILLOT, Béatrice., GRANDGUILLOT, Francis. *L'essentiel du contrôle de gestion*, 10^{ème} Edition, GUALINO, 2018, p. 87.

²GRANDGUILLOT, Béatrice., GRANDGUILLOT, Francis. Op.cit, p. 111.

e- Budget de financement et de trésorerie (BFTR)

Le BFTR« est un état prévisionnel des flux de TR (encaissements, décaissements), il permet de vérifier la cohérence du système budgétaire de l'entreprise avant l'établissement du budget générale».

1-3-3 Les tableaux de bord (TB)

Le TB « est un outil de gestion d'aide à la prise de décision dans une entreprise, dans ce sens il permet un soutien informationnel à l'organisation pour une meilleure prise de décision et une direction plus réfléchie des opérations et de la stratégie d'ensemble, le TB sont des outils de mesure de la performance ». ¹

1-3-3-1 Définition de tableau de bord (TB)

Il existe plusieurs définitions de TB selon des auteurs et des économistes, tel que :

M. GERVAIS « Le TB correspond à un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme ». ²

C. ALAZARD « Le TB est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de la gestion a fin de l'améliorer ». ³

H.BOUQUIN « est un instrument qui donne une information sur le futur, une valeur ajouté qui éclaire les zones non atteintes par la comptabilité traditionnelle » ⁴

1-3-3-2 Rôle de tableau de bord (TB)

Le TB dans ce stade «est un instrument de rôle et de comparaison, Mais grâce au système d'information qui le rend un outil de communication ainsi qu'un outil d'aide à la prise de décision», alors que le TB joue plusieurs rôles qui sont : ⁵

- Contrôle en permanence les réalisations par rapports aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- Il attire l'attention sur les points clés de la gestion.
- De déterminer rapidement ou se situent les points forts et les points faibles de l'organisation.
- D'identifier correctement les opportunités d'amélioration et opérer les actions correctives.
- Facilité la prise de décision et d'élaborer des plans d'action.

¹ ALAIN, Fernandez. *L'essentiel du tableau de bord, méthode complète et mise en pratique*, 5^{ème} Edition, paris : EYROLLES. P.15.

² GERVAIS, Michel. *Le contrôle de gestion*, 6^{ème} Edition, paris : ECONOMICA, 1997.

³ ALAZARD, Claude., SEPARI, Sabine. Op.cit, p. 511.

⁴ HENRI, Bouquin. *Le contrôle de gestion*. Op.cit, p.55.

⁵ Ibid., p.552.

- Identifier les situations, ou des procédures sans risque d'erreur.

1-3-3-3 Objectifs de tableau de bord (TB)

- Le CG en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements.
- Est un support de communication entre responsable.
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives.
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.¹

1-3-3-4 Types de tableau de bord (TB)

En matière de contrôle de gestion, l'organisation des tableaux de bord se situe à deux niveaux :²

- Le TB de la gestion (TBG)
- Le TB prospectif (TBP)

1-3-3-4-1 Le tableau de bord de la gestion(TBG)

Il peut être défini comme « *un système d'information alertant responsable dans sa gestion et qui sert à mieux situer l'action des responsables dans les contextes interne et externe grâce à un langage commun, cohérent avec les plans stratégique de la banque* », Deux types peuvent être distingués selon la place de l'utilisateur dans l'organisme de l'organisation :

A- Le tableau de bord décentralisé (TBD)

Le TBD est défini comme « *un outil d'aide au pilotage des entités décentralisées. Il suit, par des indicateurs, un nombre limité de points clés de gestion, qui sont sous le contrôle effectif l'entité et qui correspondent aux priorités stratégiques de l'entreprise* ».

B- Les tableaux de bord centraux (TBC)

Les TB de la direction générale, représentent un support de l'analyse permanente des soldes intermédiaires de gestion, ils communiquent également à la hiérarchie les performances économiques globales, leur permettant de situer leurs réalisations dans l'environnement concurrentiel.

¹FARNANDEZ, Alain. *Les nouveaux tableaux de bord des managers*, 3^{ème} Edition, paris : ORGANISATION, 2003.

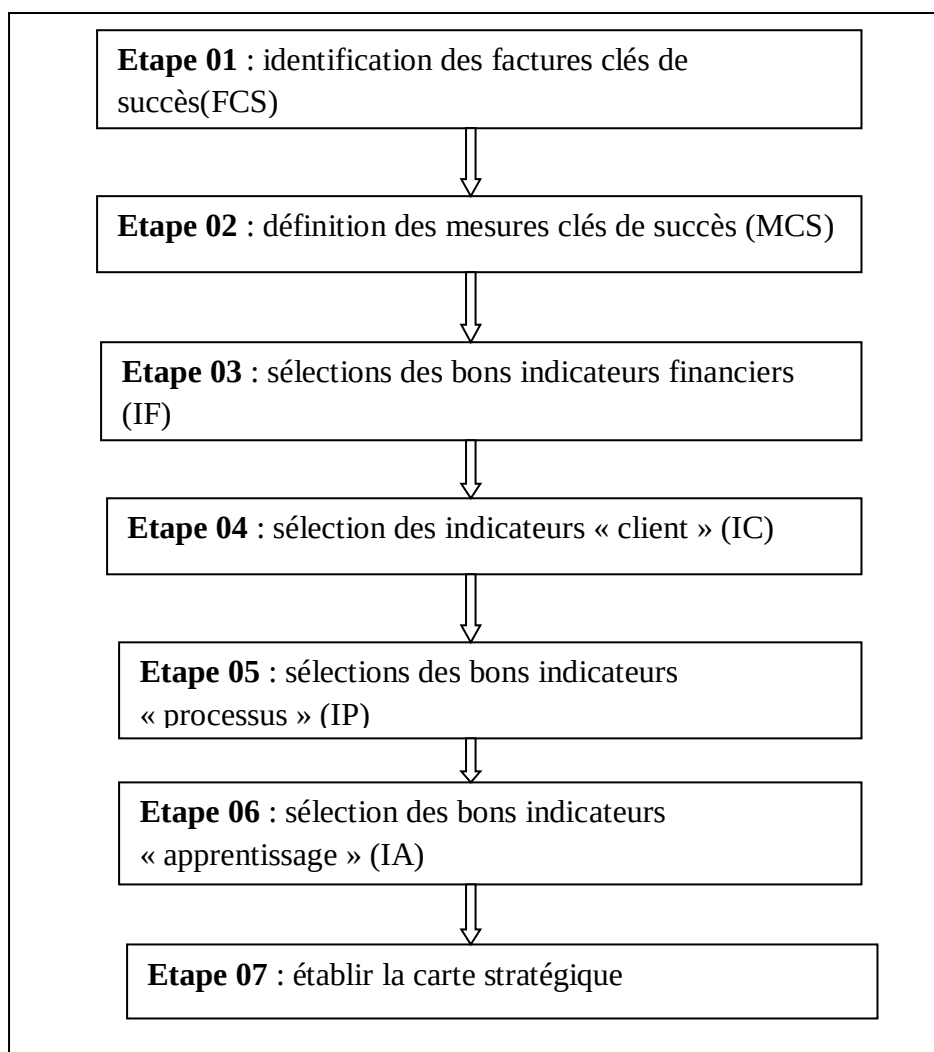
²BEN YUCEF, Walid. *Le pilotage de la performance et contrôle de gestion*, Paris : ESLSCA, 2017-2018, p. 29.

1-3-3-4-2 le tableau de bord prospectif (TBP)

Le TBP a été introduit par KAPLAN Norton en 1998, l'objectif de TB c'est de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance centrée exclusivement sur la performance financière par l'introduction de quatre autres axes :

- Axe clients (satisfaction et fidélité des clients).
- Axe processus interne (processus clés à mettre sous contrôle).
- Axe apprentissage organisationnel et innovation.

Figure N°15 : Les étapes de mise en œuvre d'un tableau de bord



Source : BEN YUCEF, Walid. *Le pilotage de la performance et le contrôle de gestion*, Paris : ESLSCA, 2017-2018, p. 17.

1-3-2 les étapes du processus de contrôle de gestion

Le CG « est intégré dans le processus de planification, d'excursions et monitoring pour assurer la qualité. Il implique tout le personnel comme acteurs et objets de contrôle pour assurer la responsabilité. Il exige la confiance raisonnable pour l'évaluation du risque et vérifier la réalisation des objectifs pour assurer la cohérence. Ainsi les étapes du processus de CG sont au nombre de quatre qui sont : la planification, la budgétisation, le suivi de réalisation, et la mesure des résultats ».

1-3-2-1 Planification

Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long termes, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

- choix des couples produits/marchés.
- investissement et désinvestissement.
- organisation et gestion des ressources humaines (GRH).
- adaptation de l'outil de production.
- financement (plan).

1-3-2-2 Budgétisation

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'actions décidés pour l'année à venir.

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre :

- commerciale.
- production, achat.
- humaine.
- financière, investissement.
- en évaluant les résultats futurs.
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats.
- en modifiant l'exécution et les plans d'action.

1-3-2-3 Action et suivi des réalisations

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre les objectifs.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation es phases d'activités en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. La mise en place d'un contrôle de gestion se fait grâce à l'utilisation d'outils divers notamment les plans à long et moyen terme, les études économiques ponctuelles, les statistiques extracomptables, la comptabilité générale et la comptabilité analytique, la technique des rations, les tableaux de bord.

1-3-2-4 Mesure des résultats

La dernière étape consiste à analyser les résultats afin d'identifier les mesures correctives nécessaires.

Aujourd'hui, les décideurs ne demandent pas seulement au CG de calculer les coûts et de mesurer les résultats a posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel.

Conclusion

Le contrôle de gestion est un outil de management, dont la place au sein de l'entreprise tend à prendre plus en plus d'importance. En raison de cette importance, le contrôle de gestion est devenu incontournable du fait qu'il améliore les performances de l'entreprise. Il a pour but de rassurer les responsables, et d'aider et de motiver pour atteindre les objectifs avec efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints en efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Le contrôle de gestion est une discipline des sciences de gestion mais aussi un métier avec des qualités spécifiques. En tant que métier, c'est un système de pilotage mettant en œuvre des mécanismes clés de gestion de la performance et un système incitatif en créant la convergence des buts dans l'entreprise.

Dans le cadre de ses missions, le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction à part entière, il est au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels en s'appuyant sur une multitude d'instruments tels que la CA, GB, TB, etc.

Avec la complexité constante de l'environnement économique, la fonction de contrôle de gestion et donc sa mission, devient de plus en plus importante. Par conséquent, l'efficacité des outils classiques de gestion diminue jusqu'à ne plus servir la performance de l'entreprise. Ce qui conduira à une refondation du contrôle de gestion tout en créant de nouveaux outils permettant une meilleure mesure de la performance, dont le contrôle de gestion moderne s'inscrit dans un processus d'amélioration continue.

Chapitre 2 :

Les pratiques du contrôle de gestion

Introduction

« La science est le capitaine, et la pratique, ce sont les soldats ».

LEONARD De Vinci

« L'espoir n'est pas une formule, mais une pratique ».

NICOLAS Natat

Le fondement de la théorie c'est la pratique, depuis l'apparition du contrôle de gestion, ce dernier a mis du temps pour se mettre en place et développer ses bases, il s'est développé tout au long du XXe siècle avant de connaître une importante série de remise en cause par les chercheurs de ce domaine à partir de la fin des années quatre-vingts. Il paraît que plusieurs facteurs institutionnels ont agi comme autant d'explication de cette évolution et permettant de l'interpréter. C'est pour cela que nous jugerons nécessaire de mettre en exergue l'évolution historique de cette pratique.

Le contrôle de gestion en tant que mode de management peut être défini comme une pratique d'aide à la décision par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficient pour atteindre les objectifs fixés, et ce premier permet a destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

La fonction du contrôle de gestion, est une fonction clé pour l'entreprise car elle est indispensable pour bien gérer l'organisation et en particulier aide à la prise de décision, ainsi que, le contrôle de gestion joue un rôle très important dans la prise de décision au sein d'une entreprise. Car cette dernière repose sur des informations recueillies auprès de différents sources, pour cela l'entreprise doit mettre en place un système d'information pertinent lui permettant la collecte d'information fiables afin de faciliter aux dirigeants la bonne conduite du processus de prise de décision.

En vue mieux cerner cette pratique nous essayerons, dans ce deuxième chapitre de mettre en exergue ses fondements et son devenir. Dans un premier temps, nous mettons en perspective les pratiques du contrôle de gestion face aux évolutions et aux changements dans les organisations, dans la seconde section on va cerner que le contrôle de gestion comme pratique d'aide à la prise de décision, et en fin la relation entre système de contrôle de gestion et système d'information et le contrôleur de gestion.

2-1 les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions et aux changements dans les organisations

Par la présente on va tenter d'expliquer comment les pratiques du contrôle de gestion font face aux évolutions et aux changements dans les organisations, mais tout d'abord on va définir la pratique comme suit : La notion de la pratique peut couvrir d'autres notions, selon le dictionnaire *trésor de la langue française* : La pratique « *est le fait d'exercer une activité particulière, et de mettre en œuvre les règles et les principes d'un art ou d'une technique et la manière habituelle d'agir, le comportement habitué* »¹. En revanche, selon le Littré, la pratique se définit comme « *l'application des règles et des principes, est considérer comme une méthode pour faire quelque tâches, est l'usage et coutume et façon d'agir reçue dans un pays ou dans une classe de personnes* »². En effet, de ces définitions, il ressort l'existence d'un lien entre les règles portées par l'outil et l'application faite par les utilisateurs, il apparaît que la pratique repose sur la façon dont l'individu va s'approprier l'outil budgétaire et s'en servir puisque les termes utilisés ont trait à la mise en œuvre, aux « *agissements* » et à « *l'usage* ». Pour le comportement des employés, mais selon la définition ci-dessus c'est aussi l'utilisation du budget qui caractérise sa pratique.³

2-1-1 les pratiques du contrôle de gestion face aux évolutions dans les organisations

Pour parler de l'historique du contrôle de gestion, nous devons retourner à ses racines et à son origine. Sur la base d'une recherche bibliographique en la matière on a résumé l'évolution du contrôle de gestion au fil du temps comme suit :

2-1-1-1 L'apparition de concept de contrôle de gestion

A initier le contrôle de gestion traduit du mot anglais « *management control* » est apparu aux Etats-Unis dans les années soixante, par le professeur **Robert Anthony**, de l'université de Harvard, qui a véritablement formalisé les constitutions du contrôle de gestion, si nécessaire la délégation de la décision et cette époque où le multi nationalisme prend de l'ampleur, d'où l'apparition de la fonction de CG. Cet auteur a défini au départ le CG comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Ultérieurement le contrôle prend le sens de maîtrise des activités et de les régler. Actuellement le CG est comme « *une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions envisagées entre les différentes entités de sa structure* ».

¹MIROIR-LAIR, Isabelle Miroir. *L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière*. Thèse de doctorat en science de gestion spécialité conservatoire national des arts et métiers-CNAM, 2012, p.84.

²Ibid., p.85.

³Idem. P.85.

Une évolution de l'organisation et de son contrôle :

2-1-1-1-1 Rappel : le contexte usuel

Les techniques usuelles du contrôle témoignent d'une réponse à des besoins qui se sont exprimés dans un contexte particulier caractérisé par la stabilité et la prédictibilité des événements, ces caractéristiques ont favorisé une perspective instrumentale du CG et son adossement à la comptabilité des coûts. Le contrôle, dans cette vision normative, consiste à limiter les écarts entre le réel et le préétabli entre la réalité incontestable et le scénario planifié et décliné en procédures à suivre. Les procédures prévoient des mesures correctives afin de « *remettre la situation sous contrôle* » ; Globalement, le CG participe à la modélisation des critères de la performance et s'adosse à la modélisation des dispositifs organisationnels.

2-1-1-1-2 L'évolution du contexte organisationnel

Aujourd'hui, pour de nombreuses entreprises, les dispositifs organisationnels c'est-à-dire la réalité sur laquelle on souhaite agir, changent ; on même dire que la transformation des organisations n'est pas chose récente. Elle a été largement exposée au cours de ces vingt dernières années. Dès lors, les besoins des entreprises, en termes de contrôle, changent puisque la définition même de la performance évolue et que les critères de performance sont variés et variables. De plus en plus souvent, on perçoit des contextes d'imprévisibilité à moyen ou long terme, des contextes de marché où la stabilité n'est plus assurée, elle aussi, à moyen terme (le secteur de la haute technologie, de la téléphonie mobile, par exemple). La conception du contrôle s'éloigne alors d'une recherche de conformité des comportements, à des procédures. Incontestablement, la référence à « *l'organisation machine* » qui peut être pilotée par un agent extérieur perd de sa pertinence. En effet, une lecture transversale des organisations, associée à la notion de processus, prend fréquemment le pas sur les conceptions verticales et cloisonnées notamment lorsque les entreprises retirent le « *cloisons* » qui les isole des fournisseurs et des clients en vue de mieux positionner leurs processus d'entreprise dans les chaînes de valeur pertinentes. En revanche, dans le cas d'entreprise en réseau, par exemple, des sources de performance, ou au contrario de non-performance, dans les espaces relationnels, intra ou inters organisationnels, ouvrant ainsi de nouveaux champs d'analyse pour le contrôle.¹

2-1-1-1-3 L'évolution concomitante des outils de contrôle de gestion :

Les dispositifs du contrôle deviennent consubstantiels à l'organisation ; ils doivent répondre aux besoins de pilotage, dans certaines organisations, de ces processus transversaux et de coopération des individus tout en contribuant de manière quasiment permanente à la revitalisation des dispositifs organisationnels. De ce fait, le CG devient un mode d'animation des structures organisationnelles. Actuellement, la perception de l'entreprise s'affirme souvent dans plus de transversalité et renforce un paradoxe pour le contrôle : laisser plus d'autonomie aux acteurs tout en orientant leurs comportements au regard des objectifs poursuivis. On se proche d'un contrôle par les résultats et il convient d'accepter une logique

¹SÉPARI, Sabine, SOLLE, Guy, *al. DSCG 3: management et contrôle de gestion*. DUNOD, 2018, p.4.

dynamique et réactive nécessitant anticipation. Ici, le tableau de bord, par exemple, n'est plus un simple outil de contrôle mais un instrument d'aide au pilotage pour les acteurs/responsables¹.

Il peut en être de même pour l'ABC (Activity-Based-Costing) qui ouvre la voie à un ABM (Activity-Based-Management) ; en effet, les techniques comptables de ce type facilitent une révision, une nouvelle description du processus logistique en élargissant la relation produit/objet aux fonctions de support. A ce titre, le processus apparaît comme une représentation plus transversale ; le management des processus (ABM) vise à améliorer les schémas de production dans une respectueuse stratégie de réponse au contexte dominant. La méthode prend en compte les nouveaux besoins organisationnels et s'efforce d'apporter des éléments de réponse puisqu'elle a pour objectif premier de détecter les activités fondamentales à piloter puis à rechercher l'efficacité de leur enchaînement (notion de processus) tout en rendant compte de l'importance croissante de la coordination².

2-1-1-2 Evolutions de concept du contrôle de gestion

La discipline de CG a déjà beaucoup évolué au fil du temps, évolution qui peut s'expliquer à travers de plusieurs facteurs. L'histoire de CG commence au début du siècle par le message de Henry Fayol « *prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler* » dans sa théorie administration industrielle et générale en 1916. Il appréhende le contrôle d'un point de vue très statique, comme un moyen de surveillance et de punition. Cette vision est également rétrospective puisqu'à ce jour, le contrôle ne fait que mettre en avant des événements qui se sont déjà produits. La concurrence, l'incertitude et les turbulences de l'environnement économique résultent un nouvel aspect de CG : celui de pilotage de performance.

Contrôle signifie, alors selon Anthony, 1965 : vérifier, inspecter, surveiller mais aussi maîtriser, orienter les actions individuelles afin d'atteindre les objectifs que se sont fixés les organisations. Le CG devient, alors rétrospectif mais également proactif.

Aujourd'hui le CG s'entend plutôt par « **le pilotage de la performance** ». il est défini comme : « *une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence entités de sa structure* » ; ces changements sémantiques ne sont pas neutres car ils témoignent de l'évolution de la fonction vers plus d'assistance à l'opérationnel, au stratégique et vers moins coercition.

2-1-1-3 Evolution des pratiques du contrôle de gestion

Selon Pierre Mévellec (1998), le principe nouveau de calcul des coûts est simple il respecte un principe de causalité selon lequel un objet de coût ne recevra que les coûts dont il est la cause. Les coûts sont véhiculés par des inducteurs caractérisant chaque entre de regroupement. Les notions de coûts complets et coûts directs ne sont plus pertinentes. Le respect de la règle de causalité fait que tous les coûts complet du produit au sens actuel du

¹FERNANDEZ, Alain. *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs. Les éditions de l'organisation*, 2000, p.64.

²Ibid. p.65.

terme disparaît. Le respect de la règle de causalité ne permet plus d'affecter sur le produit les consommations de ressources liées aux canaux de distribution ou au marketing général. Celles-ci liées aux clients, aux points de vente ou aux domaines stratégiques et non aux produits. La comptabilité par activités aide à pallier aux faiblesses de ces méthodes en permettant le calcul d'un prix de revient plus fiable et plus approprié au nouveau contexte de production et de commercialisation. L'Activity Based Costing (ABC) est une méthode d'affectation des charges d'une entité (société, direction...) sur des activités (conception des produits, distribution, gestion des sinistres...) avant de répartir celles-ci sur des produits ou des marchés, permettant ainsi une affectation plus directe des coûts sur les produits. La mise en place de ce nouveau système pour l'élaboration d'un coût de revient à base d'activité répond à la perte d'homogénéité des centres d'analyse en se focalisant sur les différentes activités élémentaires, au lieu de prendre appui sur des centres de responsabilité. En évitant toute hiérarchie entre les activités, la comptabilité à base d'activité sous-tend une nouvelle conception de la création de la valeur au sein de l'entreprise. Elle se place dans une logique de gestion des coûts et non de répartition des charges, afin d'éviter les effets pervers qui naissent de la déformation de la structure traditionnelle de l'analyse des coûts¹.

Quant à la méthode du coût cible, elle repose sur le principe de gestion des coûts basés sur le prix de marché et fut l'objet d'un abondant littérature. Le management par les coûts cibles permet aux managers et ingénieurs de concevoir des produits pour des marchés dans lesquels le prix de vente est une donnée. Au lieu de trouver le prix par une approche « *coût* » plus « *marge* », le manager doit renverser son équation. Le prix est une contrainte, le profit est exigé par la stratégie à long terme de l'entreprise ; le coût cible est donc égal au prix de marché diminué de la marge souhaitée. Cette dernière est définie par le management en fonction des objectifs et du positionnement est déterminé par la pratique du benchmarking. La méthode du coût cible permet donc l'amélioration de la réactivité et le renforcement des capacités distinctives de l'entreprise afin de pouvoir défier la concurrence².

Aujourd'hui les entreprises ne cherchent plus à contrôler le futur, elles cherchent à le gérer et à s'y adapter rapidement. Les systèmes d'évaluation de la performance se diversifient de plus en plus. Les techniques standardisées de gestion s'intéressent à toutes les activités (administration, logistique, qualité, délais, conception des produits...) et à tous les secteurs (public, associatif, commerce, service...). Selon Zimnovitch (1999) et Naullea et Rouach (1998), plusieurs outils symbolisent la refondation du CG pour une meilleure mesure de la performance (la gestion par les activités, le tableau de bord prospectif, la budgétisation à base zéro, l'Economic Value Added, la méthode du juste à temps, le benchmarking, le reengineering...) Ainsi, au fur et à mesure que la turbulence de l'environnement augmente, l'efficacité des outils traditionnels de gestion diminue jusqu'à ne plus servir la performance de l'entreprise. S'orienter vers les outils de contrôle et de guidage devient nécessaire pour développer la capacité de réactivité de l'organisation³.

¹OLFA, Turki. *Les pratiques du contrôle de gestion face au changement*. In : *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)* ", May 2006, Tunisie, p.28.

²*Ibid.* p.29.

³*Idem.* P.29.

Beaucoup de gestionnaire semblent se comporter comme si le temps était une variable connue et que toutes les tranches annuelles ou mensuelles étaient équivalentes. Cependant, les contacts avec les clients se produisent à des dates aléatoires ; les nouvelles techniques et les nouveaux procédés sont aussi introduits à des dates variées. C'est le cycle de vie des produits et de l'innovation technologique qui définit l'horizon temps dont doit s'occuper le comptable ou le gestionnaire¹.

2-1-2 Les pratiques du contrôle de gestion face aux changements dans les organisations

Avant d'étudier dans quelle mesure le CG peut jouer un rôle différent selon le type de changement et la phase de son processus, il convient au préalable d'analyser si ce contrôle subit les conséquences des changements en cours ou, au contraire, s'il participe à leur implantation, voire à la construction de leur contenu et de quelle manière.

2-1-2-1 Le rôle et les usages du contrôle de gestion face au changement

Pour commencer, intéressons-nous aux différents rôles potentiels du contrôle dans une situation de changement, son mode d'organisation et ses modalités.

2-1-2-1-1 Un frein au changement

Le contrôle organisationnel et, a fortiori, le CG alimentent les structures cognitives acteurs et, à ce titre agissent sur leurs schémas d'interprétation qui guident leurs actes. Lorino (1995) assimile d'ailleurs le contrôle à un pilotage des représentations et interprétations au sein des organisations². En d'autres termes, le système de contrôle est le reflet d'une représentation construite à partir d'un contexte environnemental, stratégique, organisationnel et politique plus nécessairement d'actualité). Le risque est de ne plus considérer ces systèmes de gestion comme « *des instruments destinés à outiller les processus interprétatifs des acteurs, intégrant des hypothèses... à valider par l'expérience* » mais plutôt comme des « *vérités ontologiques et logiques* », « *images fidèles de la réalité* »³.

Finalement, les acteurs peuvent avoir tendance à ne voir qu'à travers le prisme de leur système d'information, d'où une perception fortement contrainte, erronée, voire dépassée de la réalité, ce qui ne facilite pas la prise de conscience de la nécessité d'un changement et de sa mise en place. Il peut même être source d'inertie, d'autant plus qu'il aboutit à la création de routines organisationnelles, comportementales et politiques figeant le fonctionnement de l'organisation que certains n'ont pas intérêt à voir évoluer. Toutefois, le CG ne constitue pas toujours un frein au changement. Il peut aussi jouer un rôle actif dans une telle dynamique en endossant les trois rôles suivants⁴ :

¹Idem. P. 29.

²TOUCHAIS, Lionel., HERRIAU, Christophe. *Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : définition d'un cadre conceptuel et application à la relecture d'un processus de transmission*. Revue management et avenir, 2009, vol.2, no 2, p. 70-91.

³Ibid., 92.

⁴Idem. 92.

2-1-2-1-2 Un contrôle source du changement

Le système d'information et de contrôle permet de faciliter la prise de conscience des nécessités du changement en mettant en lumière la dégradation de la situation de l'entreprise et les changements environnementaux auxquels elle est confrontée, permet d'analyser les besoins de changement et de contribuer aux solutions permettant d'y faire face.

Par ailleurs, au lieu de diffuser un sentiment de sécurité et de confiance ne facilitant pas les remises en question nécessaires et susceptibles de générer un changement, les systèmes de contrôle peuvent créer une certaine ambiguïté, développer un sentiment d'insécurité et encourager la curiosité et l'expérimentation, sources d'innovation. Ne pas inhiber les capacités de changement suppose de privilégier des systèmes permettant une certaine flexibilité et encourageant la créativité plutôt que des systèmes synonymes de contraintes et de discipline. Ce paradoxe classique entre ordre et désordre, inertie et mouvement est toutefois difficile à résoudre lorsque l'on s'en tient à la définition traditionnelle du contrôle sauf à¹ : « *laisser des marges de manœuvres et des espaces de liberté aux unités et favoriser les coopérations au sein de l'organisation pour laisser s'exprimer les contradictions et les déférences de points de vue* ».

2-1-2-1-3 Un outil véhiculant le changement

En influençant les perceptions des individus sur leurs activités et leur environnement, en façonnant leurs attitudes et leurs comportements, les systèmes de contrôle peuvent faciliter l'adaptation aux nouveaux environnements et stratégies de l'organisation². Finalement, ce qui constitue un frein au changement, le cadre véhiculé par le contrôle, peut à l'inverse être un atout pour favoriser l'émergence et l'installation de nouveaux schémas stratégiques et organisationnels et, ainsi, de nouvelles logiques de fonctionnement. Au travers d'une étude de cas, Ogden et al. (1999) montrent, dans le contexte d'une privatisation, que le nouveau système de contrôle accompagne véritablement le processus de changement organisationnel en jouant un rôle pédagogique considérable en communiquant les nouvelles réalités organisationnelles imposées par la privatisation et souhaitées par la direction d'y faire face. Ces résultats sont toutefois obtenus dans le cadre d'un changement radical et surtout dans un contexte très particulier, ce qui conduit à s'interroger sur leur reproductibilité³.

2-1-2-1-4 Un outil de construction et de structuration du changement

Simons (1994, 1995) démontre que l'entreprise développe un système de contrôle bicéphale selon les éléments sur lesquels il porte, l'utilisation qu'en fait la direction et son degré d'implication avec⁴ : un contrôle qualifié de diagnostic (géré par des fonctionnels avec une faible implication des dirigeants opérationnels) qui se focalise sur les facteurs clés de succès avec une gestion par exception de la part de la direction générale. Le système est tourné vers la recherche de l'efficacité et l'efficacé. Il est synonyme de conformité et de

¹Idem

²Idem

³Idem

⁴Idem

contrainte peu propice aux nouvelles idées et initiatives. Il s'agit essentiellement de cadrer les comportements des acteurs et de les contrôler a posteriori.

Cette double conception processuelle du contrôle apporte des éléments de réponse au paradoxe précédent lié à la nécessité de disposer à la fois d'un contrôle synonyme de contrainte et de conformité et d'un contrôle synonyme de flexibilité et d'innovation. Le contrôle diagnostic vise à s'assurer d'une exploitation satisfaisante du potentiel présent (efficacité et efficience) tandis que le contrôle interactif permet de ne pas brider l'innovation et la créativité. Finalement, le CG ne se limite pas à nommer les comportements. Il peut également être conçu comme lieu d'échanges et de confrontations des savoirs et des expériences. Dans une perspective habermassienne, le contrôle devient un outil d'interaction ouvrant des espaces de discussion : espace de construction conjointe, au travers de la discussion, d'une perspective commune, d'un point de vue partagé entre acteurs différents qui servira de point d'appui à l'action collective. Ces échanges, pas toujours exempts de jeux de pouvoirs, aboutissent non seulement à des solutions ponctuelles communes mais surtout à la construction de procédures collectives d'interprétation et de résolution problèmes. Ils favorisent et soutiennent l'apprentissage collectif et individuel. Or, seuls les apprentissages en double boucle plutôt assurés par le contrôle interactif (Denis, 2002) permettent de faire face à des changements stratégiques importants nécessitant le développement de nouveaux paradigmes organisationnels¹. Abernethy et al. (1999) montrent d'ailleurs que ce type de contrôle est plus approprié en situation de changement stratégique².

Le contrôle de gestion peut donc constituer un outil de pilotage et de construction du changement par l'ensemble des acteurs en stimulant et en encadrant leurs initiatives et expérimentations sources d'apprentissage et de production des savoirs. En d'autres termes, le contrôle diagnostic permet d'assurer la continuité sur ce qui est stabilisé en capitalisant l'expérience accumulée quand le contrôle interactif gère le changement en construisant les connaissances nouvelles nécessaires (concept d'équilibration de Lorino, 1995), le contrôle peut remplir différents rôles eu égard au changement, ce qui rejoint les résultats de Moisdon et al. (1997). En effet, il peut constituer³ : - Un outil inhibiteur, source d'inertie ou, au contraire, un outil révélateur d'un besoin de changement.

- un outil qui véhicule les changements désirés en façonnant une nouvelle représentation de l'organisation, ce qui facilite le développement de nouveaux comportements et logiques de fonctionnement.

- un outil de contrôle des comportements et des processus vis-à-vis du cadre défini.

2-1-2-2 La localisation et la nature des changements en contrôle de gestion

Le cadre conceptuel de la recherche combine deux typologies. Le premier est relatif à la localisation des changements en contrôle de gestion, la seconde porte sur la nature du changement apporté aux outils de CG. Ces deux typologies ont été mobilisées simultanément

¹ Idem

² Idem

³ Idem

en raison de leur complémentarité. Libby et Waterhouse (1996) définissent ce sur quoi porte le changement (les différents outils), tandis que Sulaiman et Mitchell (2005) identifient la nature du changement (ajout, modification, suppression). Bien que le CG ne se limite pas exclusivement aux outils qu'il mobilise (Bouquin, 1997 ; Burland et Simon, 1997), cette recherche fait le choix, pour des raisons méthodologiques, de le réduire aux outils habituellement utilisés¹.

2-1-2-2-1 La localisation des changements en contrôle de gestion

Pour bien comprendre la localisation des changements en CG on présenter les éléments suivants :

a- La typologie de Libby et Waterhouse

Depuis les années 1990, dans un contexte plus concurrentiel, un ensemble d'outils innovants a été développé. L'adoption de ces nouvelles techniques a fait l'objet de nombreuses recherches qui montrent que les pratiques ont changé dans plusieurs secteurs d'activités de différents pays. Malgré le dynamisme de ce courant de recherche, Libby et Waterhouse (1996) soulignent que les chercheurs ont souvent négligé l'étude de la fréquence et de la localisation des changements. Ces auteurs ont regroupé en cinq catégories de localisation les outils de CG utilisés par les entreprises : les systèmes de planification, de mesure de la performance, de coût, de rémunération et de reporting².

Ils ont ensuite mesuré pour chaque localisation, le nombre de changement opérés entre 1991 et 1993 au sein d'entreprises canadiennes de plus de 100 salariés. Cette étude a été répliquée auprès d'entreprises manufacturière de plus de 100 salariés ou les résultats de ces études montrent que les différentes localisations sont concernées par les changements et que les nombres de changements annuels sont respectivement 1.48 pour les entreprises Canadiennes et 1.23 pour les entreprises Singapouriennes. Ceci confirme la plus grande propension des outils de CG au changement³.

¹CHANEGRIH, Tarek. *Les changements dans les outils de contrôle de gestion: une analyse comparative*. In : 29 e Congrès de l'Association francophone de comptabilité" *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*". 2008, p17.

²CHANEGRIH, Tarek. *Les changements en contrôle de gestion: quelle nature et quelles finalités?* *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 13, n° 1, mars 2010, p.32.

³*Ibid.*, 34.

Tableau N° 04 : les différents systèmes qui décrivent la localisation**Les systèmes de planification**

Les budgets

Planification des opérations (production)

Plan d'investissement (gestion budgétaire des investissements)

Planification stratégique

Autres systèmes de planification

Les systèmes de mesure de la performance

Mesure de la performance individuelle ou par équipe

Mesure de la performance organisationnelle

Mesure de la performance en termes de qualité

Mesure de la performance en termes de satisfaction des clients

Autres mesure de la performance

Les systèmes de coût

Allocation directe des frais généraux de fabrication

Allocation directe des coûts de marketing

Allocation directe des autres frais généraux

Prix de cession interne (département ou division)

Autre systèmes de coûts

Les systèmes de rémunération

Les systèmes de primes – bonus

Les systèmes de primes – paiement au résultat

Autres systèmes de rémunération

Les systèmes de reporting

Les systèmes qui permettent un reporting plus fréquent de l'information

Mesure de la performance non financière

Les systèmes qui permettent un reporting plus large de l'information

Autres changements dans les systèmes de reporting

Autres changements qui n'apparaissent pas dans cette liste

Source: CHANEGRIH, Tarek. *Op.cit.* p. 30.**b- La fréquence des changements par catégorie de location**

La méthode ABC (Activity-based costing), développée dans le sillage de l'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987), permet d'améliorer la précision des calculs des coûts en identifiant de nouvelles causes à l'origine des coûts. Même si les solutions techniques mises en œuvre sont multiples, elles recherchent toute l'amélioration de l'allocation des charges aux objets de coûts. Evraet (1997) a pronostiqué que la méthode ABC aura du mal à se diffuser et qu'une longue période d'apprentissage lui sera nécessaire compte tenu de l'absence de normalisation de la comptabilité de gestion, des conflits possibles avec la gestion participative et la porte ouverte à la discussion des modes de gestion discrétionnaires. A contrario, les changements

dans les systèmes de rémunération, de mesure de la performance, de reporting semblent plus fréquents¹.

D'abord, Sire (1998), qui a comparé les pratiques et les politiques de rémunération des entreprises françaises, canadiennes et anglaises, observe que la France est le pays qui pratique le plus les augmentations au mérite individuel. Les entreprises françaises utilisent les outils de rémunérations variables de manière plus globale et les généralisent à une large partie du personnel. Pour sa part, péretti (2007) relève l'accroissement de la part variable dans la rémunération et le remplacement des augmentations de salaire de qualification par l'introduction d'un salaire de performance. Les entreprises multiplient ainsi les mesures de performances individuelle et organisationnelle tant en termes de qualité que de satisfaction du client. Enfin, l'intensification de la concurrence et l'exigence de réactivité incitent les entreprises à un reporting plus large et plus fréquent de l'information pour une meilleure prise de décision. Ce reporting plus large et plus fréquent est facilité par le recours accru aux ERP (entreprise ressource planning)².

2-1-2-2-2 La nature des changements en contrôle de gestion

Pour bien expliquer la nature des changements en CG, on va cerner les éléments suivants tels que :

a- L'enrichissement de la typologie de Sulaiman et Mitchell (2005)

Malgré la grande diversité des formes de changements en CG, mises en évidence par les multiples études de cas, la nature de ces changements a été peu explorée. La définition de changement a été parfois éludée et les tentatives de classification de ses différentes formes souvent négligées. L'absence d'une catégorisation de la nature des changements réduit le potentiel d'explication et de compréhension des développements dans ce domaine et compromet ainsi les possibilités de comparaison et de généralisation. Sulaiman Mitchell (2005) a développé une typologie (tableau) de la nature des changements qu'ils ont ensuite mobilisée pour étudier la fréquence d'apparition et la localisation de chaque type de changement. Leur recherche, effectuée auprès de 92 entreprises Malaisiennes entre 1997 et 2001, montre que le nombre annuel de changements est de 1.90 et que les différents types de changements concernant toutes les catégories de localisation, à l'exception de l'élimination, qui n'a été observée dans aucune des entreprises interrogées.³

¹ *Idem*

² *Idem*

³ *Idem*

Tableau N° 05 : les différents types de changement

Addition : introduction de nouvelles techniques comme extension du système de CG (la première introduction d'un ensemble d'indicateurs non financiers de mesure de la performance ou d'un système de coût de la non-qualité).

Remplacement : introduction de nouvelles techniques en remplacement de celles qui existaient (le remplacement de la méthode des centres d'analyse par la méthode ABC ou d'un système de budget fixe par un système de budget flexible).

Modification de l'information : modification de l'information fournie par le CG.

Modification opérationnelle : modification technique du système de CG (utilisation d'un ratio prédéterminé de charges indirectes par opposition au calcul d'un pourcentage ou le changement d'une clé de répartition).

Réduction (élimination) : Elimination d'une technique de CG sans remplacement (abandon du processus d'élaboration du budget par exemple).

Source: CHANEGRIH, Tarek. *Op. cit.*, p. 32.

b- La fréquence des changements par nature

Les changements en CG peuvent être de deux types¹ :

La révolution ou l'évolution ; cela peut se présenter de manière brutale en remettant en cause un équilibre d'ensemble stable avec ses règles et ses pratiques, ou bien se faire dans la avec un processus dialectique de modifications des règles et d'ajustement de pratiques. Les récents travaux, qui s'inscrivent dans une optique institutionnaliste, montrent que le changement en CG est souvent assimilable à un processus dans lequel les règles et les routines organisationnelles évoluent. Les entreprises semblent donc conserver un cadre général et les changements apparaissent plutôt comme une évolution qu'une révolution. Il paraît ainsi logique de s'attendre à observer une plus grande fréquence d'apparition de changements de nature incrémentale (remplacement, modification de la fréquence et de la représentation de l'information et modification opérationnelle) par rapport aux changements radicaux. Plus particulièrement, les notions d'engagement et de légitimité qui incitent les entreprises à conserver longtemps les pratiques existantes, devraient limiter considérablement la suppression d'outils de CG.

¹Idem

2-2 Le contrôle de gestion, pratique d' « aide à la décision » dans les organisations

« Les personnes pratiques sont souvent des personnes prisonnières de théories dépassées » : l'avertissement est de J-K. Keynes, le grand économiste anglais. C'est une invitation à interroger les fondements conceptuels des pratiques de contrôle de gestion.¹

Conception de ratios et de tableaux de bord, établissement de prévisions, calcul des coûts de revient ou encore des écarts entre budgets et réalisations, le contrôle de gestion se présente notamment comme une pratique consistant à produire et traiter de l'information. Précisons que les notions de production et de traitement sont à prendre au sens large : il s'agit de tout ce qu'il concerne la collecte, l'analyse, la synthèse, la présentation, la création, la diffusion de chiffres, de tableaux, d'étude et de rapports, etc. l'enjeu de cette pratique, c'est la décision : « *le Sion* ». Produire et traiter de l'information afin d' « *aide à la décision* » dans et de l'entreprise, tel est un des impératifs majeurs qui fondent la pratique qu'on appelle contrôle de gestion.

La relation information-décision et la notion d'aide à la décision sont au cœur de l'idée de contrôle de gestion. Interroger les fondements du contrôle de gestion suppose notamment d'explicitier et discuter la théorie de la relation information-décision à la base de l'idée de contrôle de gestion. Dans ce cas on va présenter quelques points essentiels qui sont comme suit :²

2-2-1 La « vision informationnelle du monde »

Un des grands postulats fondateurs de la notion de contrôle de gestion peut, en termes simples, être ainsi énoncé : la décision étant la fonction de l'information, il est essentiel d'améliorer l'information du « *décideur* » concrètement, il s'agit de produire et de communiquer une information toujours plus à jour, plus rapide, plus précise, mieux présenter plus, plus « *adéquate* », c'est-à-dire répondant toujours mieux aux « *besoins* », à l' « *évolutions des stratégies* » et des situations d'entreprises.

Le postulat et le langage en question ne sont absolument pas propres au contrôle de gestion. Nous avons affaire à « *quelque chose* » de plus fondamentale, Le contrôle de gestion trouve son fondement et sa légitimité dans « *quelque chose* » qui le dépasse considérablement.

Ce postulat est devenu si évident, ce langage a fini par être si naturel dans les entreprises, nous en sommes finalement si prisonniers, que nous pouvons avoir de mal à comprendre et à admettre que nous avons affaire à une « *vision du monde* ». Ce postulat nous est de et ce langage constituent une manière particulière de voir, de comprendre, de sentir, de juger le monde, d'agir dans et sur le monde. Cette « *vision du monde* » contient notamment une « *vision* » particulière de l'entreprise, de l'organisme, et de l'homme.³

¹ HELENE, Lônia. VERONIQUE, Malleret. YVON, Pesques. *Le contrôle de gestion : organisations, outils et pratiques*. 3^{ème} Edition, paris : DUNOD, 2008, p. 215.

² HELENE, Lônia. VERONIQUE, Malleret. YVON, Pesques. *Le contrôle de gestion : organisations, outils et pratiques*. Op. cit. p.216.

³ Idem. P.216

C'est parce qu'elle postule que l'« *essence du monde* » est désormais l'information et la communication (ces deux notions étant indissociables pour elle) que cette « *vision de monde* » mérite d'être qualifiée d'« *informationnelle* ». La « *vision informationnelle de monde* », celle qu'est devenu en quelque sorte l'air que nous respirons, pose que : La société actuelle est une « *société d'information* », une « *société de communication* », et Les organisations « *modernes* » sont d'abord et sur tout des flux et des systèmes d'information et de communication.

Rappelons le mathématicien américain N. Wiener (habituellement présenté comme « *le père de la cybernétique* ») qui dans les années 1950, fut le premier à formuler aussi clairement et vigoureusement cette nouvelle « *vision de monde* », expliquant en particulier que « *vivre efficacement est de vivre l'information adéquate* » (N. Wiener, 1962).

C'est plus précisément un triple postulat qui font ce « *schéma mental* », un raisonnement qui se veut à la fois explicatif et normatif :

A- Postulat de déterminisme informationnel

La décision doit être, essentiellement fonction de l'information. C'est l'information qui détermine, et par conséquent explique la décision. On postule que si l'information est erronée, incomplète ou obsolète, la décision sera « *mauvaise* » alors que si, au contraire, l'information est « *bonne* », la décision sera « *bonne* ».

B- Postulat de séquentialité

L'information précède, doit précéder la décision : avant de prendre une décision, il convient d'analyser la situation, de réaliser une étude, d'étudier les conditions et les conséquences des choix envisageables, etc. Pour « *bien* » décider, il faut commencer par recueillir et traiter l'information nécessaire.

C- Postulat de l'information pertinente

On postule qu'une information est-elle-même plus ou moins adéquate, plus ou moins « *pertinente* » on suppose que pour être la plus « *pertinente* » possible, le degré de pertinence d'une information exprimant son degré d'adéquation à la réalité en jeu : plus l'information est un « *miroir* », une « *image objective* » de réalité, plus l'information est jugée « *pertinente* » par contre, plus une information est subjective, moins elle est considérée comme « *pertinente* ».

2-2-2 Deux « univers » de décision

Dans les entreprises, les effets pervers du besoin d'information, de la recherche de l'information « *pertinente* » sont de plus en plus visibles : que l'on pense au phénomène de « *surinformation* » en particulier. Une critique de plus en plus fréquente, et de plus en plus forte, faite aux contrôleurs de gestion est justement de demander trop d'informations (aux services, aux agences, aux usines) et d'en produire également trop (multiplication des tableaux de bord, des ratios, des indicateurs). Cette « *surinformation* » peut gêner les personnes

à tous les niveaux de l'entreprise, ralentir, voire paralyser les processus de décision. Mais, il semble que les esprits demeurent trop prisonniers de la « *vision informationnelle du monde* » pour pouvoir réagir.

Concernant la relation information-décision, deux « *univers* » méritent d'être distingués. Un parallèle avec la physique permet de mieux comprendre la notion d'« *univers* » telle que nous l'employons : les physiciens distinguent l'univers à échelle humaine (notre univers journalier) et l'univers de l'infiniment petit (celui de la physique quantique). Que l'on pense par exemple au problème de l'espace et du temps). Ces deux « *univers* » diffèrent en nature : les théories, les concepts, les méthodes qui sont valides dans l'un ne le sont pas dans l'autre.

Les deux « *univers* » de décision que nous proposons de distinguer sont :¹

« *L'Univers 1* » (U1), celui dans lequel il est possible de réduire l'incertitude. Dans cet « *univers* », le « *décideur* » peut – grâce à l'information – réduire de manière significative l'incertitude inhérente à ses décisions. Dans le meilleur des cas, l'incertitude peut tendre vers zéro. U1 peut être un « *univers* » quasi certain, il n'est jamais totalement certain. Le fondement de cet « *univers* » réside dans la définition traditionnelle et l'étymologie du concept d'information : ce qui, en mettant en forme son « *univers* », réduit l'incertitude du « *décideur* ».

« *L'Univers 2* » (U2), celui dans lequel il est impossible de réduire l'incertitude. Quoiqu'il fasse – il peut réfléchir longuement, chercher à analyser la situation sous tous les angles, multiplier les études, tester les prévisions, recourir aux techniques les plus sophistiquées de traitement de l'information –, il est impossible pour le « *décideur* » de réduire, même de manière limitée, l'incertitude. L'information et la connaissance ne peuvent absolument pas réduire l'incertitude, celle-ci demeure constante car infinie. L'« *univers* » du décideur demeure « *informe* ».

Comme pour ce qui concerne la physique, il existe deux « *univers* » totalement disjoints car différents en nature. Dans l'« *Univers 1* », l'essentiel, c'est l'information. Dans l'« *Univers 2* », l'information intervient, mais n'est pas un facteur essentiel dans la prise de la décision. U1, c'est l'« *univers* » de l'évolution des choses et des situations, c'est celui dans lequel il s'agit le plus souvent de « *faire plus et mieux la même chose* » pour reprendre l'expression de P. Watzlawick (1988). Dans U1, on peut raisonnablement prévoir certaines composantes de l'« *univers* » dans lequel on intervient. U2 est l'« *univers* » des ruptures, de la création, de l'innovation radicale, c'est-à-dire des discontinuités majeures. Dans U2, il est impossible de véritablement prévoir : on peut espérer, parier, mais absolument ne pas prévoir.

Pour illustrer cette distinction, considérons d'abord deux décisions fortes dans la vie : celle d'acheter une maison, celle d'accueillir un enfant. Dans le premier cas, nous sommes dans U1 : grâce à des hypothèses sur l'évolution de chaque salaire par rapport au montant des prêts à rembourser, en tenant compte de la localisation des écoles et du problème du temps de transport entre les différents lieux de travail et les projets de maison retenus, en intégrant une

¹ Ibid. p. 218.

possible augmentation du nombre d'enfants par rapport à la superficie et au plan de la maison, etc., le couple peut réduire de manière significative l'incertitude inhérente aux répercussions et implications de sa décision. Bien entendu, cette incertitude ne peut pas être réduite à zéro, mais la réduction peut être significative. Cependant, si nous pouvons dire que la décision d'accueillir un enfant se situe dans U2, c'est parce que le couple pourra réfléchir autant qu'il le pourra, il est humainement impossible de réduire, de manière significative, l'incertitude liée à l'arrivée d'un nouvel être humain. Croire qu'il est possible de réduire l'incertitude liée à une telle décision, c'est s'illusionner : c'est ce que tous les parents savent, ou découvrent.

Examinons à présent deux situations types de prise de décision dans l'entreprise concernant le contrôle de gestion.

2-2-3 La « boîte noire » du décideur

L'U2 réclame un modèle conceptuel spécifique. Au schéma de la « boîte transparente » qui fonde U1, nous opposons celui de la « boîte noire » qui repose sur trois postulats alternatifs qui sont : ¹

A- Le postulat du non déterminisme informationnel

L'information ne détermine pas la décision. Comme le montre la figure n° la relation entre l'information et la décision n'est pas directe : entre l'information et la décision s'interpose la « boîte noire » du « décideur ».

B- Le postulat de la boucle

La relation entre information et décision n'est pas une séquence, mais une boucle. Souvent, l'information vient après la décision. Une manifestation inversion des relations information-décision, de cette boucle, c'est par exemple le fait pour le contrôleur de gestion de produire l'information nécessaire après coup, l'objectif étant d'expliquer et de justifier la décision prise par le « décideur » sur la base d'une conviction ou d'une « intuition personnelle ». La décision est produite par la « boîte noire » personnelle du « décideur ».

C- Le postulat de « la boîte noire »

L'information est un élément important mais non essentiel de la décision. C'est la « boîte noire » personnelle du « décideur » qui est essentiel pour comprendre sa décision. La « boîte noire » choisit des informations qui l'arrangent, elle rejette les autres. L'information pertinente n'est pas une « image objective » de la réalité, il s'agit de l'information qui arrange la « boîte noire » du « décideur » : c'est l'information qui le rassure, qui lui donne une raison, qui lui permet de s'expliquer, de se justifier, de l'emporter. Précision que tel qu'il est utilisé ici, aucune connotation péjorative ou critique n'est associée au verbe arranger.

Parler de « boîte noire », c'est insister sur l'impossibilité de la rendre transparente. C'est adopter une position modeste : on ne peut pas expliquer la « boîte noire » d'une personne (l'expliquer, ce serait la rendre transparente), on peut seulement chercher à la comprendre, ce

¹ Ibid. p. 221.

qu'est très différent comme démarche de réflexion et d'action. Chercher à comprendre la « boîte noire » du « décideur » c'est formuler des hypothèses sur son contenu, en sachant qu'il s'agit seulement de conjonctures.

Ce que nous appelons « boîte noire » n'est pas de l'information stockée dans la tête du « décideur ». Alors que le modèle de la « boîte transparente » propose une approche cognitive de la prise de décision, celle de la « boîte noire » constitue une approche que l'on peut qualifier d'« existentielle » : les décisions essentielles ne découlent pas de l'information et des connaissances. L'ensemble de raisonnements implicites, de certitudes, d'hypothèses ou encore de points aveugles que nous appelons « boîte noire » constitue une manière d'exister.

La « boîte noire » du « décideur », c'est sa manière personnelle d'« être au monde ». Manière d'exister et manière d'« être au monde » sont des expressions qui appartiennent au langage philosophique et donc peuvent paraître bien abstraites. Pourtant, elles ont l'avantage d'éclairer une dimension majeure de la vie dans l'entreprise : lorsque le « patron » change, les cadres et le personnel n'ont-ils pas, la plupart du temps, le sentiment diffus mais fort que c'est le monde – le monde que constitue leur entreprise, leur usine, leur service – qui change ? Ne serait-ce pas la preuve que c'est essentiellement avec sa manière d'« être au monde », et non avec son information, que le PDG dirige l'entreprise, que le directeur d'usine dirige l'usine ?¹

2-2-4 La réalité, le possible et l'impossible

La question des rapports entre l'information et la décision pose, en dernière analyse, celle de la réalité. Le modèle de la « boîte transparente » et celui de la « boîte noire » représentent deux réponses opposées à la question : qu'est-ce que la réalité ? Nous avons affaire à deux postulats épistémologiques antinomiques.²

Dans le modèle de la « boîte noire », la réalité est considérée comme une donnée extérieure qui s'impose au « décideur », une donnée dont celui-ci peut se faire une représentation fidèle, une image objective. Est « pertinente » l'information permettant de lire la réalité comme dans un miroir il s'agit de la position épistémologique dite réaliste : croire que la réalité s'impose par elle-même à nos sens et à notre esprit, que nos sens et notre esprit peuvent en produire une image exacte, c'est être réaliste.

Qu'est-ce que décider ? Nous l'avons vu, la théorie de la « boîte transparente » répond : décider, c'est traiter de l'information. On postule un processus conscient consistant à analyser la situation, à calculer, à étudier les chiffres, à comparer, à prévoir, la théorie de la « boîte noire » répond : décider, c'est, essentiellement, se créer des possibles et des impossibles. L'idée de création de possibles et d'impossibles est le point majeur de la théorie de la décision que nous avons élaborée.³

Résumer en terme simple, cette idée peut être ainsi formulée : face à une situation, quelle qu'elle soit, tout humain avant de se mettre à réfléchir et à analyser, avant même de

¹ Idem P.221.

² Ibid. 225.

³ Ibid. 226.

parler (de parler aux autres ou même de se parler intérieurement), a déjà « choisi » ses possibles et impossibles (techniques, économiques, sociaux, politiques, moraux...). Ce sont les possibles et impossibles dans lesquels nous nous situons préalablement qui constituent notre décision essentielle. Essentielle, car ce sont nos possibles et impossibles qui orientent et conditionnent nos décisions conscientes et réfléchies. Nos possibles et impossibles peuvent évoluer et changer, mais il ne s'agit pas d'un acte conscient, voulu ; ce n'est pas le résultat de la réflexion, de l'analyse, de l'information. Nos possibles et impossibles fondent notre manière d'exister, notre manière d'« être au monde ». Dire que nous « choisissons » nos possibles et

Impossible est une formulation problématique car il s'agit d'un acte qui n'est ni conscient ni volontaire, ni maîtrisé. Nos décisions conscientes (celles que nous nous voyons prendre) découlent de notre point aveugle, à savoir ce que, a priori, nous estimons possible et impossible pour nous même personnellement, et pour les autres (avec qui nous vivons, avec qui nous travaillons...).

Qu'est-ce que le contrôle de gestion ? C'est une pratique d'« aide à la décision ».

C'est cette définition du contrôle de gestion que nous avons cherché à situer, à comprendre et à discuter. Il s'agit d'une définition ambiguë, l'ambiguïté se situant en particulier dans la fausse évidence de la notion de décision : qu'est-ce que décider ? Afin de clarifier le débat, nous avons proposé de distinguer deux « univers » de décision (que nous avons baptisés U1 et U2) qui renvoient à deux théories de la décision : le modèle de la « boîte transparente » et celui de la « boîte noire ».

Le contrôle de gestion étant donné la théorie de la décision qui le fonde, les concepts, le langage, les outils, les techniques et méthodes qu'il s'est donné et qu'on lui a attribués – assurer le rôle traditionnel qu'il se fixe : réduire l'incertitude du « décideur ». Contrôler, c'est chercher à réduire l'incertitude. Mais, la conception traditionnelle du contrôle de gestion a de sérieuses limites : la pratique habituelle du contrôle de gestion peut « aider » les décisions importantes dans l'entreprise, mais, trop prisonnière de la « vision informationnelle du monde » (du modèle conceptuel de la « boîte transparente » et du réalisme), elle n'est pas de nature à fournir une contribution significative aux décisions essentielles pour l'entreprise (celles de type U2).

Si son intervention se limite à U1, s'il est absent de U2, le contrôle de gestion risque d'apparaître – aux yeux des décideurs « en particulier – de plus en plus comme une pratique, certes nécessaire, mais de second plan, voire secondaire. Dépasser son champ traditionnel d'intervention, est-ce possible pour le contrôle de gestion, à quelles conditions, avec quelles implications ? Que signifie, pour le contrôle de gestion, « intervenir » dans U2 peut-il « aider » les décisions essentielles de l'entreprise ? Ce sont les fondements conceptuels et épistémologiques, le statut, le pouvoir, et finalement l'avenir du contrôle de gestion dans l'entreprise qui sont en jeu.

2-2-5 Les décisions «essentielles» de l'entreprise

Le contrôleur de gestion aimerait ne pas être considéré comme un simple « producteur de chiffre » dans l'entreprise. Il aspire à ce que son travail soit reconnu en tant qu' « aider à la décision ». Son idéal n'est-il pas de voir sa pratique acquérir le noble statut d' « aide à la décision stratégique », pour reprendre une formule que l'on entend dans les entreprises, et pas seulement dans la bouche des contrôleurs de gestion ? Le rêve du contrôleur de gestion (rêve plus ou moins avoué et avouable, rêve qui ne lui est pas spécifique) n'est-il pas d' « aider ». Directement et personnellement, les dirigeants dans leurs décisions « stratégiques » ?

Une telle approche présuppose notamment que : L'entreprise ne peut pas exister sans stratégie, et le fondement d'une entreprise, c'est sa stratégie, ainsi que l'élaboration de la «*stratégie d'entreprise*» est l'acte premier et primordial pour une entreprise.¹

Les décisions « *stratégique* » sont les décisions essentielles car, déterminant et conditionnant toutes les autres (le langage stratégique distingue décisions stratégiques et décisions opérationnelles), ce sont elles qui font la réussite ou l'échec de l'entreprise.

Si les décisions « *stratégiques* » celles fixant la stratégie de l'entreprise (les options fondamentales concernant les produits, les marchés, les structures, les alliances, la culture...) ne sont pas essentielles, quelles sont les décisions pouvant être qualifiées d'essentielles ? Notre recherche sur les décisions des dirigeants d'entreprise montre que les décisions « stratégiques » ne sont ni premières, ni primordiales, pour tenter de formuler ce constat avec un minimum de rigueur et de précision, il convient de préciser que les décisions « stratégiques » sont, non pas secondaires, mais secondes ; elles sont importantes, mais secondes au sens où elles viennent après, elles découlent, elles procèdent de décisions que l'on peut qualifier de premières. Les décisions essentielles d'une entreprise, celles donc premières et primordiales, sont les possibles et impossibles personnels du dirigeant d'entreprise.²

2-2-6 Le contrôleur et le décideur

Qu'est ce qui autorise l'hypothèse d'une contribution du contrôleur de gestion à ce nécessaire travail sur les possibles ? la recherche-action que nous avons conduit les fortes limites de l'introspection : en réfléchissant isolément à ses possibles et impossibles, le dirigeant ne fait que tourner en rond dans sa prison mentale. Travailler les possibles et impossibles, c'est en prendre conscience, les expliciter, les remettre en cause.³ C'est par conséquent dans l'échange, le dialogue, le débat avec d'autre que s'effectue ce travail. Pour quelle raison le contrôleur de gestion s'écarterait-il des protagonistes et se jouent les décisions « essentielles » de l'entreprise ?

Dans U1, nous sommes dans un « univers » que l'on peut qualifier de dépersonnalisant : il s'agit grâce à l'information et à l'analyse de réduire le plus possible la subjectivité dans les

¹ Idem. p.227.

² Ibid. p.228.

³ Ibid. p.230.

décisions. U2 est, au contraire, un « univers » éminemment personnel : les possibles et impossibles majeurs d'une entreprise sont essentiellement les possibles et impossibles personnels du dirigeant. «Travailler» sur les décisions « essentielles », c'est pour le contrôleur de gestion entre dans une relation intime avec le « numéro un ».

Quelle est la nature, quel est le sens de cette relation ? Que signifie « aider » les décisions essentielles ? Concrètement, quelle attitude avoir par rapport aux possibles et impossibles du dirigeant ? Deux options majeures, deux grands rôles, s'offrent au contrôleur de gestion : il peut jouer au conseiller du prince ou décider d'assumer le rôle de fou de roi.

Jouer au conseiller du prince, c'est décider d'épouser la cause personnelle du prince, c'est choisir de soutenir ses possibles et impossibles personnels. Le contrôleur de gestion peut vouloir aider le dirigeant parce qu'il croit sincèrement en lui, parce qu'il est convaincu que sa démarche, sa conception de l'entreprise, sa vision du futur sont les « bonnes » ; parce qu'il est persuadé que les possibles et impossibles du dirigeant sont « bons » pour l'avenir de l'entreprise. Il peut aussi vouloir aider le dirigeant, parce qu'il est fasciné par sa personne (son charisme par exemple) ou par le pouvoir en général. Il peut décider de soutenir les possibles et impossibles du dirigeant par calcul carriériste. Quelle que soit sa motivation profonde, le contrôleur de gestion choisit de servir les intérêts personnels du dirigeant. Par exemple dans le cas de l'entreprise B, un contrôleur de gestion jouant au conseiller du prince soutiendra le possible et les deux impossibles du président (il est possible de continuer ainsi, il est impossible que l'entreprise soit menacée à moyen terme, il est impossible de mettre en cause la paix sociale ; il cherchera à fournir à celui-ci des chiffres et des études l'aidant à justifier son possible et ses deux impossibles, il lui adressera des conseils sur la manière de présenter tel ou tel argument dans le débat.¹

Pour tenter de préciser le rôle de fou du roi, et afin d'échapper au risque des clichés, nous nous appuyons sur le beau livre de J. Kross intitulé *Le Fou du tzar* (1989). C'est l'histoire tragique d'un noble, Timothée von Bock, qui, proche conseiller du tzar Alexandre Ier lors de l'avènement de celui-ci, est rapidement jeté en prison et brisé par le souverain. Au départ, la confiance entre les deux hommes est telle qu'Alexandre demande à Timothée de jurer de lui dire toujours la vérité. Quand la politique de tzar change de cap, fidèle à sa promesse, il lui adresse un mémoire contenant un réquisitoire contre le changement de politique ainsi qu'un projet de constitution pour la Russie. La vérité qu'il lui dit est telle qu'accusé de folie, l'ancien conseiller est emprisonné. ²Malgré les longues années passées au cachot, et les souffrances endurées par sa famille, Timothée ne renie pas ses convictions. Timothée est-il fou ?

Ainsi, il faut notamment comprendre que le fou du roi n'est pas forcément contre le roi. En fait, il n'est ni pour ni contre lui. Alors que le conseiller du prince épouse les intérêts personnels du souverain, le fou du roi se réfère à des intérêts supérieurs (liberté, respect de la loi...). Sa démarche consiste à renvoyer l'homme de pouvoir à sa liberté et à sa responsabilité personnelle (face à la nation, à l'histoire, à dieu...). Le fou du roi cherche à être, sinon un

¹ Ibid. p.231.

² Ibid. p.232.

homme libre (quelle prétention !), du moins un homme plus libre. Pour beaucoup d'humains, cette plus grande liberté dont il use à l'égard du détenteur du pouvoir suprême est non pas du courage mais de la folie.

Reprenons-leca de l'entreprise. Assurer le rôle de fou du roi, c'est, pour le contrôleur de gestion, non pas servir les possibles et impossibles du président, mais les interroger, les soumettre à la question (à travers ses chiffres, dans ses études et rapports, dans les réunions de travail au sein de l'entreprise, à l'occasion d'échanges directs qu'il peut avoir avec lui). Celui dot la démarche se rapproche le plus de ce que pourrait être l'attitude du fou du roi dans ce type de situation, c'est le directeur de la division « produits nouveaux » : même s'il ne s'en rend pas compte, s'il ne vit pas les choses de cette manière, l'usage qu'il fait de sa liberté – sa désobéissance en fait – oblige le président à expliciter, à justifier et à assumer ses possibles et ses impossibles personnels vis-à-vis de l'ensemble de l'entreprise. Pourquoi ce directeur prend-il un tel risque personnel ? il craint sincèrement pour l'emploi, pour la vie de la région, convaincu qu'il est que si l'entreprise ne se lance pas dans les produits nouveaux, si elle ne change pas culture, sa pérennité sera très vite en péril.¹

Une ambiguïté demeure, celle liée à la notion de vérité. Le fou du roi ne possède pas la vérité, pas plus et pas moins que quiconque. Sa démarche consiste à rappeler directement à l'intéressé, que ce n'est pas parce qu'on est le roi que l'on possède la vérité. Ce n'est pas de la vérité dont est porteur le « contrôleur de gestion-fou du roi », sinon de l'exigence du débat portant sur les intérêts supérieurs ; supérieurs aux intérêts personnels du dirigeant, supérieurs aux intérêts de l'entreprise. Dans U1, le contrôleur de gestion raisonne en termes de budgets, coûts, cash flow, productivité, parts de marché, qualité de service... dans U2, les intérêts supérieurs, auxquels il se réfère et renvoie le dirigeant, concernent non pas la performance de l'entreprise, mais les relations entre l'entreprise et la société. Sont en jeu : l'emploi, la vie des régions, la qualité de l'environnement, l'espoir des jeunes, la durée de travail, la qualité de la vie quotidienne, la citoyenneté, la liberté, la justice, la démocratie... en tant que fou du roi, le contrôleur « aider » le dirigeant à prendre conscience de ses possibles et impossibles, l'obligeant à assumer ses décisions vis-à-vis de l'entreprise et de la société. Il l' « aide », ou plutôt l'oblige, à être responsable finalement.

Rappelons, en guise de conclusion, que, partant d'une citation de J.M. Keynes, nous avons cherché à savoir si la pratique du contrôle de gestion étant prisonnière d'une théorie dépassée, mais restrictive ; une théorie réductrice de la relation information-décision, et finalement de la réalité. Le risque pour le contrôle de gestion est de demeurer une pratique de second plan, voire secondaire. Nous avons suggéré que son avenir réside dans sa capacité à élargir son domaine d'intervention, à dépasser sa pratique traditionnelle, à intervenir plus amont dans le processus de décision. Mais, pour avoir une chance sérieuse de travailler sur les décisions essentielles, le contrôleur de gestion a besoin d'un autre modèle conceptuel, d'une autre épistémologie, d'un autre langage, et finalement d'autres valeurs.²

¹ Idem. P.232

² Ibid. p.233.

2-3 La relation entre le système de contrôle de gestion et le système d'information et le contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information (et sa base informatisée, et le système informatique) dans une logique de moyen : le système d'information offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle et il effectue les traitements qui lui sont demandés ; elle contribue ainsi de façon essentiel à la relation « information – décision – contrôle » ; la relation entre le système du contrôle de gestion et le système d'information ainsi que le contrôleur de gestion sont élaborer comme suit :

2-3-1 Le système du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion apparaît comme un système de régulation, des comportements des individus et des groupes dont les actions influencent la vie et le choix de l'organisation. Il s'appuie sur ¹:

- Des objectifs précis à atteindre sur la période après avoir évalué les conséquences des choix.
- Les ressources déjà mobilisée ou à mobiliser sur cette période : techniques, humains, financières, etc.
- Les performances visées ou résultats des actions lancées.

Les travaux théoriques sur les modèles de décision et sur les présentations de l'entreprise comme système (c'est-à-dire dotée de finalités, d'une structure et soumise à des mécanismes de régulation) ont conduit les chercheurs en gestion à élaborer une représentation de l'entreprise que l'on appelle le système managérial ou encore le système de gestion. Il peut être découpé en trois sous-systèmes qui sont :

2-3-1-1 Système de finalisation (SF)

Le rôle de SF est de déterminer des objectifs de l'entreprise à tous les niveaux de l'organisation et pour toutes fonctions (productions, commerciale, ressources humaines). On passe ainsi d'objectifs très généraux à toute une hiérarchie de sous objectifs de plus en plus précis et délimités.

2-3-1-2 Système d'organisation (SO)

Il qualifie tout ce qui a trait à la structure de l'entreprise et donc aux relations entre les éléments qui la composent, la raison d'être du SO est l'agencement des activités et des ressources humaines, technologique, financières et informationnelles en vue de réaliser les objectifs prévus.

¹[Introduction au contrôle de gestion \(slideshare.net\)](http://www.slideshare.net)

2-3-1-3 Système d'animation (SA)

Le rôle du système d'animation est de générer l'action, de faire exécuter par les membres de l'organisation, le travail nécessaire à la réalisation des objectifs de l'entreprise ; mener l'organisation à une meilleure efficacité. Chaque sous-système se caractérise par des caractéristiques politiques, culturelles et informationnelles, que nous appelons composantes génétiques et historiques.

Les composantes génériques sont propres aux personnes en interaction au sein de l'organisation à savoir :

- Les caractéristiques du pouvoir.
- Les caractéristiques culturelles.
- Les caractéristiques d'informations.

Le bon fonctionnement du contrôle de gestion nécessite la mise au point d'un système d'information.

2-3-2 Le système d'information (SI)

L'entreprise est un rouage qui possède en son sein un ensemble de sous-système interconnectés, les uns aux autres pour lui permettre de bien fonctionner comme système, on a : l'entreprise comme système comptable ; système financier, etc. Et surtout le point essentiel à soulever ici est le côté informationnel (SI).

2-3-2-1 L'information

L'information est un bien public qui doit être accessible à tous et n'exclure aucun domaine de la vie économique, sociale et politique¹.

a- Définition de l'information

Il existe plusieurs définitions de l'information selon plusieurs économistes tels que :

Mc Kay (1997) définit l'information « *comme une connaissance qui change la représentation actuelle d'une entité (quelconque). Et selon DAVIS ; l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit, elle a une valeur pour ses décisions et ses actions* ». ²

b- Les caractères de l'information

Ils permettent de définir l'information et d'en évaluer c'est-à-dire le coût et l'utilité ; ces caractères dépendent de plusieurs aspects tels³ :

¹[Définition : Information \(toupie.org\)](http://toupie.org)

²MOUTCHOU, Imad .*Contrôle de gestion: tableau de bord outil de performance et de pilotage*. Mémoire de master MBA audit et contrôle de gestion, MAROC : ESG, 2009 p 16

³*Ibid.*, p 17

La forme :

- Quantité globale de l'information.
- Intelligibilité : facilité de compréhension.
- Pertinence : utilité par rapport au besoin.
- Fiabilité : assurance que l'information est bonne.

Le délai :

- Age : de quand date de l'information !
- Durée de vie : temps de fiabilité et de pertinence.
- Vitesse d'accès/réponse : temps pour obtenir l'information.

Le lieu :

- Condition physique d'accès : mode technique d'utilisation.
- Conditions juridiques d'accès : accès pour tous ou réservé à certains.

Le contenu :

- Contenu sélectif : ce que l'on retient de l'information.
- Contenu structurel : comment l'information est décomposée' structurée.
- Contenu métrique : quel est le degré de précision nécessaire de l'information.

La valeur de l'information dépend donc de tous ces paramètres pondérés différemment selon les besoins de l'utilisateur et les spécificités du contexte.

2-3-2-2 Définitions du système d'information

Plusieurs définitions peuvent être reprises pour mieux cerner la notion : pour H. Lucas (1986) : Le SI « *est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise décision et/ou au contrôle de l'organisation.* »¹

Une définition simple est donnée par C. Dumoulin (1986) « *ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements* ».²

¹ LUCAS, Himsel, (1986), *système d'information pour le management*, Edition d'organisation, Davis. P.214.

² DUMOULIN, Clément (1986), *management de système d'information*, Edition d'organisation, paris, p. 248

a- La fonction de système d'information

A partir de ces définitions, elle ressort que la fonction première d'un SI est de produire de l'information. Le système d'information dispose de quatre autres fonctions : la collecte d'information, la saisie, le traitement et la diffusion.

- **La collecte d'information**

Pour toute organisation, l'information est précieuse et indispensable pour sa pérennité. Elle permet à l'organisation de prendre des décisions de surveiller et piloter son activité et même de créer de la valeur. Cette information peut avoir deux provenances distinctes¹ :

Une provenance interne : c'est le flux d'information qui est généré par les entités internes à l'organisation (approvisionnement, production, gestion des salaires, comptabilité, vente...), par son fonctionnement mais aussi le flux d'information informelles, moins simple à mettre en évidence les déterminants.

Une provenance externe : elle s'agit de flux d'information généré par des parties prenante externe à l'entreprise, et qui essentiel pour anticiper les mutations et l'adaptation de système d'information pour servir l'organisation par la mise en place de veilles, l'entreprise prend en conscience qu'il est fondamental pour elle d'être particulièrement attentif aux informations des sources externes.

- **La mémorisation de l'information**

Une fois collecter et saisie, l'information doit être stocké de manière durable, stable et sécurisé afin de pouvoir être ultérieurement utilisée ou tout simplement pour répondre à des obligations légales.

- **Le traitement de l'information**

Le traitement de l'information consiste à produire de nouvelle information à partir d'information existante grâce à des programmes informatiques ou des opérations manuelles.

Le traitement de l'information peut prendre quatre formes différentes. On peut ²:

Consulter l'information : il s'agit de traitement le plus simple puisqu'il consiste à accéder à l'information telle qu'elle a été enregistrée.

Organiser l'information : ce traitement consiste à structurer l'information selon les critères spécifiques. Cela peut être par exemple regroupé l'information par clients, par zone géographiques, par activités et bien d'autres encore.

Mettre à jours l'information : ce traitement va consister à reprendre une information précédemment enregistrée et à l'actualiser.

¹<https://openclassrooms.com/fr/courses/2100086-decouvrez-le-mon>

²<https://openclassrooms.com/fr/courses/2100086-decouvrez-le-mon>

Produire de nouvelles informations : à partir d'informations existantes, ce traitement va permettre la création de nouvelles informations.

- **Diffuser l'information**

Quelque soit son origine ou ce qu'elle représente une information n'a pas de valeur que si elle est communiquée au bon destinataire, au bon moment et sous une forme directement exploitable.

b- Les qualités d'un système d'information

Après cette analyse ALAZARD a essayé de dégager les qualités d'un bon système d'information, c'est-à-dire opérationnel pour la prise de décision. Le système d'information doit permettre de :

- Connaître le présent
- Prévoir
- Comprendre
- Informer rapidement

Le système d'information doit être :

- Adapté à la nature (taille et structure) de l'organisation
- Efficace (rapport qualité/coût)
- Le système d'information (contrôle de gestion) doit remplir ces conditions.

c- Les besoins de l'entreprise en information

La gestion des entreprises dans toutes les décisions de court et long terme pour piloter l'entreprise nécessite des informations sur l'environnement extérieur et sur le fonctionnement interne. Par exemple¹ :

Variable externe : le taux de base du marché bancaire, les pourcentages de part de marché des différents concurrents, le taux de croissance du secteur, l'élasticité de la demande au prix et au revenu.

Variable interne : les capacités de production, le taux d'endettement, les plans marketing.

Mais l'évolution essentielle qu'il faut mettre en avant porte sur les caractéristiques de la variable information et non sur son existence intrinsèque. En effet, ce qui est nouveau pour l'entreprise c'est le prodigieux élargissement de l'horizon spatial et temporel des

¹[LIEN AVEC LES DISCIPLINES PLUS GENERALES PARTIE 17 ~ Formation de contrôle de gestion gratuit en ligne \(controle2gestion.blogspot.com\)](http://controle2gestion.blogspot.com)

informations. Les entreprises comme les individus sont impressionnés devant la masse, la rapidité et la diversité de ces informations. Les entreprises actuelles se préoccupent donc davantage de l'importance et des difficultés de traitement de ces informations.

Face à ce besoin d'information inhérent au fonctionnement de l'entreprise, J.L. Peaucelle identifie les trois finalités essentielles d'un système d'information:

Le contrôle : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation, en traitent les données passées.

Coordination : ici le système d'information doit permettre de suivre les actions présentes.

Décision : le système d'information traite des données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion qui doit être un système d'information représentant le fonctionnement de l'entreprise pour le contrôler, pour le coordonner et pour l'aider à la prise de décision.

2-3-3 Le contrôleur de gestion

La concurrence sur les marchés oblige les entreprises à incorporer en leur sein un service de contrôle de gestion qui a à sa tête un contrôleur de gestion.

2-3-3-1 Définition du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion peut être considéré comme une personne qui assume et assure la responsabilité de contrôle de gestion dans une organisation. Dans l'analyse des activités de différentes organisations ou entreprise ; le terme contrôleur de gestion peut avoir plusieurs appellations similaires. Selon JaquesFettu (2000), l'appellation « contrôleur de gestion » n'est pas l'unique appellation qui désigne la fonction dans la pratique des organigrammes des banques et établissements financières. Ainsi, dans certains établissements, les appellations de cadre de gestion, de conseiller de gestion, de contrôleur financier, voire de correspondant de gestion sont utilisés pour désigner le contrôleur de gestion. On trouve aussi des appellations à priori plus restrictives comme « contrôleur budgétaire » ou moins précises comme « chargés d'études » et qui recouvrent des fonctions de contrôle de gestion¹.

2-3-3-2 Evolution de métier d contrôleur de gestion

L'évolution du métier de contrôleur de gestion est une conséquence directe des évolutions de contexte dans lequel doit travailler le contrôleur de gestion² :

- Le choix de structure transversale ou plate.
- Le partenariat extérieur et les réseaux.

¹ Ibid., p 21

² Ibid., p 22

- La forte concurrence et la mondialisation des marchés.
- L'importance des activités de service.

2-3-3-3 Les rôles du contrôleur de gestion

L'exercice de la fonction contrôle de gestion comporte deux rôles bien distincts¹ :

- Le premier rôle consiste en un travail d'architecte sur la collecte et d'analyse d'un grand nombre d'information, dans le cadre spécifique de la stratégie et de la structure de l'organisation. Il repose sur un large recours à l'informatique, tant pour constituer une base des données historiques que pour assurer le recueil, la circulation et le traitement des informations. Un double objectif oriente ce travail :
- Sélectivité et pertinence des informations traitées. Il faut prendre le nombre des variables fini car trop d'information tue l'information. Le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que la procédure sera utilisée par les interlocuteurs n'ayant pas les mêmes préoccupations et compétences que lui, ni le même temps à y consacrer, ni même parfois l'envie de s'y soumettre.

Le second rôle du contrôleur de gestion est l'animation au sens large, du processus de contrôle de gestion. Les meilleurs systèmes d'informations peuvent être utilisés dans les logiques passives de justification des actions conduites. C'est le cas des organisations et des entreprises où les responsables ne perçoivent pas les enjeux de progrès pour leur organisation, ni les marges de manœuvre dans le pilotage de leur activité. Ici le service de contrôle de gestion doit aussi se préoccuper à expliquer et justifier les résultats obtenus plutôt qu'analyser des modalités alternatives et des ajustements possibles et réalistes dans la conduite des activités et projets².

2-3-3-4 Les qualités du contrôleur de gestion

Dans son livre ; contrôle de gestion bancaire et financier (2000), Jacques Fétu, décrit le contrôle de gestion comme un métier qui nécessite une qualification technique mais aussi des qualités humaines d'animation et de communication. Sur le plan technique, outre une grande rigueur, le contrôleur de gestion doit être disposé de forte culture générale, analytique, et sur une maîtrise satisfaisante de l'outil micro-informatique, en particulier de l'usage des tableaux. Plus généralement, il doit posséder une capacité à poser et à analyser en termes économiques les différentes dimensions de l'activité de l'entreprise. Il doit être en fin de compte multidisciplinaire et omniscient. Sur le plan humain, les qualités requises du contrôleur de gestion sont principalement des qualités de contacts et de communication. Il a, en effet un rôle de « catalyseur » au sein de l'entreprise. Rigueur et pragmatisme sont d'autres qualités importantes des contrôleurs de gestion. Ils doivent en effet élaborer des procédures et des schémas de traitement de diffusion et d'analyse de l'information qui soient utilisés plutôt que parfaits. En fin, comme tout fonctionnaire, le contrôleur de gestion doit disposer d'une

¹ Ibid., p 22

² Ibid., p 23

certaine autorité personnelle pour être écouté des opérationnels, en particulier quand il en dépend hiérarchiquement, comme c'est souvent le cas sur ce point la compétence constitue sa meilleure arme¹.

2-3-3-5 La mission du contrôleur de gestion

Selon Isabelle CALME. (2003), le contrôleur de gestion doit mettre en place des moyens efficaces pour assurer la régulation interne et le pilotage de l'organisation. Il s'attache à la réalisation de deux objectifs généraux : d'une part mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation, et d'autre part, rendre cohérent les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation d'objectifs communs. La mission du contrôleur de gestion s'axe autour de 5 tâches essentielles : prévoir, conseiller, contrôler, faire remonter l'information vers la direction générale (reporting), et mettre au point les procédures (systèmes d'information)².

a- La prévision

La prévision est mise en œuvre pour chacun des services de l'entreprise avec l'aide du service de contrôle de gestion.

- Au niveau des responsables opérationnels, les tâches de prévisions concernent :
 - L'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers.
 - La définition des moyens à engager pour chaque objectif.
 - La mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leur implication financière.
- Au niveau de la cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de ³:
 - S'assurer de la comptabilité et de la cohérence des budgets entre eux.
 - S'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise.
 - Faire confronter les différents services lors de leur élaboration.
 - Proposer à la direction générale les éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes options.

Le contrôleur de gestion joue donc un rôle important en tant que concepteur et animateur du processus budgétaire. L'élaboration des budgets, leur exécution et leur suivi peut être distinguées d'un point de vue théorique, mais en pratique ces phases sont indissociables et

¹Ibid., p 23

²Ibid., p 24

³ Ibid., p 24

font partie d'un même processus « gestion prévisionnelle », entièrement centré sur la prise de décision et l'action des dirigeants opérationnels¹.

b- La définition des moyens à engager pour chaque objectif

La mise en évidence des changements d'hypothèses possible et leur implication financière.

Au niveau de cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de :

- S'assurer de la comptabilité et de la cohérence des budgets entre eux.
- S'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise.
- Faire confronter les différents services lors de leur élaboration.
- Proposer à la direction générale les éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes options.

c- Le conseil

Cette fonction de conseil est exercée pour différents responsables opérationnels comme auprès de la direction générale. Elle a pour but de² :

- Fournir aux responsables des renseignements permanents chiffrés susceptibles de déterminer des actions correctives immédiates.
- Les aider à réserver en permanence leur gestion en fonction :
 - Des résultats qu'ils ont obtenus.
 - Des résultats des autres services (conjoncture interne à l'entreprise).
 - De la conjoncture économique générale.

d- Le contrôle

Il s'agit du suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un « tableau de bord » dans lequel figurent les données significatives de production, d'activité commerciale, de pilotage ou de situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions. Ce travail doit ensuite être complet par une analyse approfondie des causes des déviations constatées. Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable opérationnel concerné. Le contrôleur de gestion intervient en tant que conseiller en organisation du système de contrôle. La comparaison des données réelles aux données préétablies permet la mesure des performances des entités de gestion et de leurs responsabilités³.

¹Ibid., p 25

² Idem

³Idem

e- Le reporting

Il s'agit de la conception et de la rédaction de rapport de synthèse. Ils sont conçus dans un but d'aide à la décision. Concrètement, il s'agit de faire remonter l'information vers la direction générale ou la maison mère. L'information doit donc être synthétique, pertinente et normalisée.

f- La mise au point des procédures

C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir :

- Les indicateurs de gestion significatifs
- Les procédures communes qui sont utilisées pour que les mesures soient faites sur une base homogène.

Le contrôleur de gestion permet à l'entreprise de maîtriser sa propre conduite tout en s'efforçant également de prévoir les événements futurs pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Conclusion

Le contrôle de gestion est système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession, et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation, cette définition met en évidence le rôle important du contrôle de gestion dans la coordination des comportements des individus au sein d'une organisation, cette dernière est un ensemble d'êtres humains poursuivant leurs propres objectifs qui sont généralement divergents de ceux de l'organisation.

Ainsi que, le contrôle de gestion entant qu'un instrument d'aide à la décision, s'explique essentiellement sur le système d'information qui vise à procurer des informations complètes, pertinents et précises sur les performances et les fonctionnements de l'organisation, et en vue de perfectionner le processus de décision dans tous les domaines de gestion.

Cependant, les systèmes d'information jouent un rôle important dans toutes les opérations de contrôle de gestion qui aide à la préparation au choix de décision, et qui s'avère indispensable au pilotage de l'entreprise.

Chapitre 3 :

Essaie d'analyse des pratiques du
contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Introduction

« Le contrôleur de gestion,

Est le pilote de la performance de l'entreprise ».

STEPHEN, Clark.

Certaines entreprises intègrent en elle-même une cellule de contrôle de gestion pour qu'elles leur viennent en aide pour planifier leur avenir et s'assurer du bon fonctionnement des processus mises en place.

Le contrôle de gestion permet à l'ENIEM de se situer par rapport aux objectifs visés, c'est de la direction générale, une raison pour laquelle nous jugeons utile de présenter cette fonction, ses missions et ses outils qui ont une importance dans les contrôles périodiques après la mise en œuvre du plan stratégique de l'entreprise.

Ainsi que, le service de contrôle de gestion occupe une place importante dans le fonctionnement de l'ENIEM, il n'est pas considéré comme un simple outil de contrôle, il est bien plus que ça. Le contrôle de gestion est une fonction importante pour piloter l'organisation. Il assure la tâche de conseil et de prévision, il constitue un élément d'aide à la prise de décision, le contrôleur de gestion est particulièrement un garant des techniques de contrôle de gestion.

Pour évaluer les pratiques de l'ENIEM, le contrôle de gestion nous a proposé des outils tels que le budget et le tableau de bord, ce dernier est juger plus efficace du fait qu'il permet à l'entreprise d'être particulièrement plus flexible.

Dans ce cadre, le présent chapitre expliquera d'abord, de la présentation générale de l'organisme d'accueil et ensuite, nous allons étudier le cadre méthodologique de l'étude, et enfin, nous allons analyser les pratiques de contrôle de gestion de notre enquête de terrain au sein de l'entreprise publique économique cas ENIEM.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

associés) auprès d'AFAQ, certificat qu'elle vient de renouveler avec QMI (Canada). Elle détient maintenant les certifications ISO 9001/2008 QUALITE et ISO 14001/2004 ENVIRONNEMENT.

EN 2007. L'ENIEM figurait parmi les treize entreprises nationales que la banque d'affaires espagnoles Santander était chargée de privatiser, mais en l'absence d'éventuels repreneurs parmi le privé, national ou étranger, le gouvernement a décidé de la garder dans son giron du coup, l'entreprise qui a frôlé la fermeture en 1999 faisait partie des 250 entreprises publiques sélectionnés par le gouvernement pour effacer leurs dettes, une dette évaluée à 17.5 milliards de dinars dont 14.5 milliards de découvert auprès des banques en ce qui concerne l'ENIEM.

Au fil des années et après avoir surmonté à des crises ininterrompues, l'ENIEM a récupéré l'image de marque de ses produits. Une tâche « herculéenne ». Pour celle qui fut le fleuron de l'industrie des produits blancs en Afrique, l'ENIEM dispose aujourd'hui d'à peu près 2000 travailleurs et l'hégémonie dans le pays de marques étrangères.

B- La situation géographique

L'ENIEM regroupe la plus grande partie de son activité au niveau de la wiliya de Tizi-Ouzou et concentrée au niveau de la zone industrielle d'Oued-Aissi :

- Son siège social (direction générale) est situé au boulevard STITI Ali de Tizi-Ouzou.
- Le CAM (Complexe d'Appareils Ménagers) situé à Oued-Aissi segmenté en CAS (Centre d'Activité Stratégique).
- L'unité commerciale se localise à Oued-Aissi.
- L'unité lampe de Mohammedia, actuellement finalisée en FILAMP, et l'unité EIMS Miliana de production sanitaires (lavabos, baignoires, éviers).

C- Métabolisme de l'ENIEM

L'organisation structurelle selon les centres d'activités stratégiques de l'ENIEM se présente comme suit :

- Le siège social (stratégie globale).
- Le complexe d'appareils ménagers (CAM).
- L'unité commerciale.
- La filiale FILAMP (production de lampes électriques).
- La filiale EIMS de production de sanitaires (Production de lavabos, baignoires, éviers).

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

La restructuration du complexe industriel d'appareils ménagers 1998 a donné lieu à son recentrage stratégique, organisation en trois unités de production spécialisées par produit et une unité de prestation technique de tous services UPT:

➤ **Unité froide**

L'unité froide est spécialisée dans la fabrication de réfrigérateurs Tables TOP, de réfrigérateurs grands modèles, de congélateurs et de conservateurs.

➤ **Unité cuisson**

L'unité cuisson est spécialisée dans la fabrication de différentes cuisinières. Les modèles fabriqués sont des cuisinières tout gaz 4 feux en tôle inox et en tôle émaillée et des cuisinières 5 feux en tôle émaillée.

➤ **Unité climatisation**

L'unité climatisation est spécialisée dans la fabrication de différents climatiseur et armoires de climatisation, en plus de ses produits elle fabrique aussi la machine à laver, le chauffe eau et le radiateur à gaz naturel.

➤ **Unité prestations techniques**

L'unité prestation technique assure les fonctions de soutiens aux unités de production ainsi qu'à l'unité commerciale.

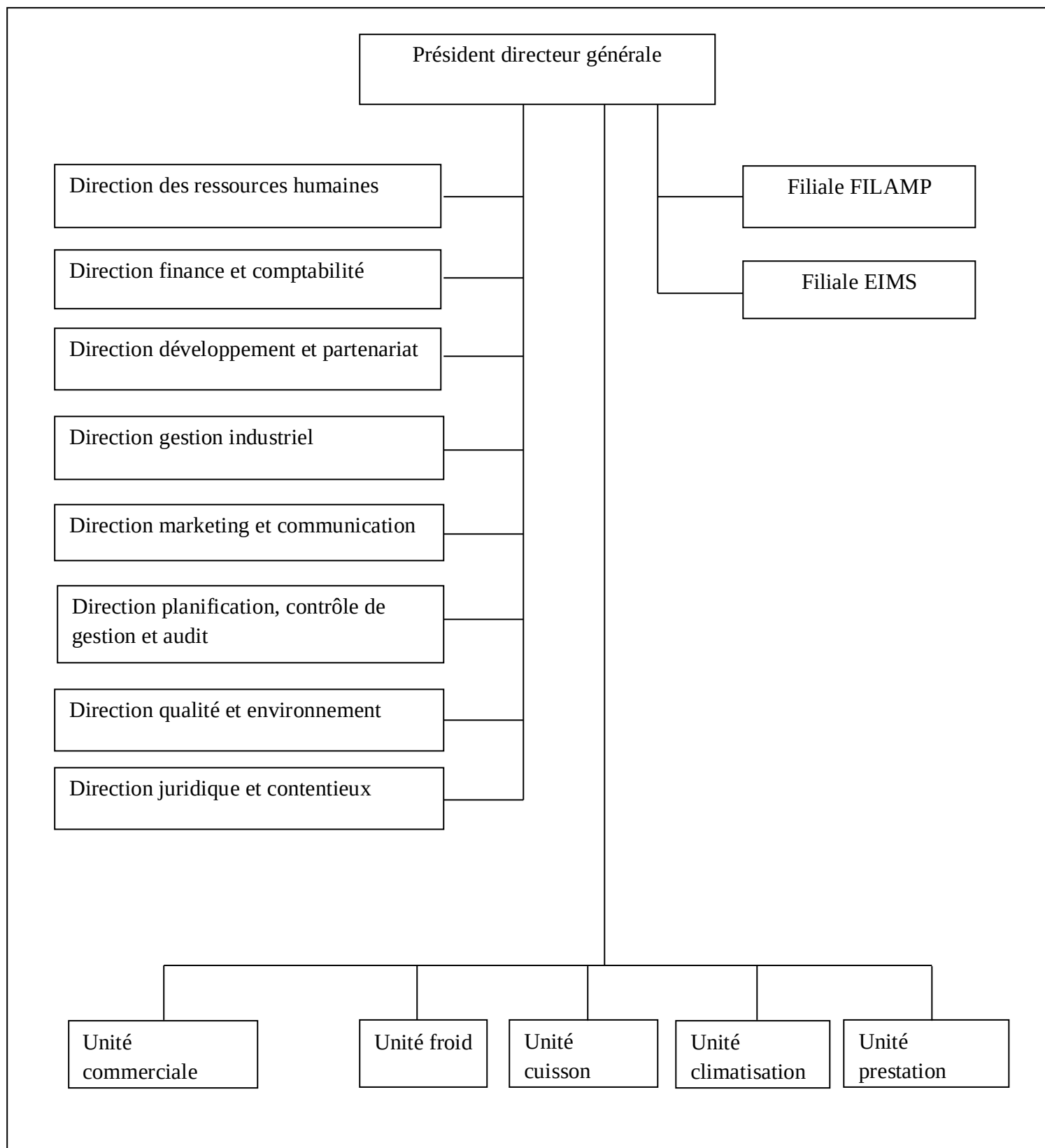
Doté d'une solution logicielle CAO 3D SolidWorks, le bureau d'engineering est composé d'une équipe d'ingénieurs et techniciens dynamiques expérimentés qui assurent et développent des moyens de production pour l'entreprise avec un effectif de 459 travailleurs. Outre ses activités inter unités, elle assure également pour le compte des clients externes (publics et privés) des prestations en matières de conception et réalisation d'outils, de modules et différents composants mécaniques ainsi que les pièces de rechange.

➤ **Unité commerciale**

L'unité commerciale assure la distribution des produits ENIEM, fabriqués dans les ateliers des unités de production, sur le marché national et international (exportation) et assure aussi, le service après vente par ses propres moyens et à travers ceux, du réseau d'agents agréés réparateurs implantés à travers tout le territoire national.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de **contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

Figure N°16 : organigramme de l'ENIEM



Source : www.ENIEM.dz

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

de gaz (cyclopentane, azote, argon), contrôle et analyse, chimie, métallurgie, essais produits, fabrication mécanique, traitement thermique, fonctions de soutien technique.

Pour faire face à ses problèmes d'ordre organisationnels et financiers, l'ENIEM a opté pour une stratégie globale de recentrage sur le métier de base qui permet d'orienter les ressources disponibles et des efforts sur un domaine restreint que l'entreprise maîtrise.

Permettant le renforcement des activités maintenues dans le portefeuille. Dans la segmentation stratégique d'une entreprise ces sous-ensembles sont appelés domaines d'activités stratégiques (DAS). Ces derniers sont des sous ensemble d'activités d'une entreprise qui ont des facteurs clés de succès semblables et qui partagent des ressources et des savoir-faire :

- Le froid
- La cuisson
- La climatisation

Aujourd'hui, l'ENIEM a concentrée ses efforts sur le renforcement de sa stratégie de recentrage en se focalisant sur les domaines d'activités maintenus et en suivant une politique rigoureuse en matière de réduction des coûts :

- L'élargissement de la gamme des produits qui se fait surtout en faveur des produits de montage qui génèrent des marges bénéficiaires plus importantes dû aux coûts de revient moins élevés.
- L'utilisation optimale des capacités de production.
- De profiter du taux d'intégration atteint dans certains de ses produits.
- Les économies d'échelle de fabrication et les économies monétaires d'approvisionnement qui peuvent être générées par la grande taille de l'entreprise.
- La réduction des volumes de stock.
- La réduction des coûts de non qualité (rebut, coûts de la garantie, les retouches, les coûts de prévention).

3-1-1-1-3 Les missions principales de l'ENIEM

Les missions principales de l'ENIEM sont la conception, le développement, la fabrication, l'assemblage et la commercialisation des produits électroménagers, ainsi que la prise en charge de la fonction service après vente.

L'ENIEM est organisée selon le schéma «staff and line» autour de ses activités principales à savoir : le froid – la cuisson – la climatisation – le lavage – le chauffage ; elles mêmes structurées en centre de profits.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Ses effectifs arrêtés au 31/12/2013 sont de 1884 travailleurs, filiales non comprises. Le chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice 2013 est de 5798 MDA.

L'ENIEM dispose de trois (03) unités de fabrication spécialisées, d'une (01) unité de prestations techniques, d'une (01) unité commerciale ainsi que de deux (02) filiale dont le capital est à 100% ENIEM.

A- Le développement

L'ENIEM, à l'écoute de son marché a entrepris une série d'actions de développement visant à répondre aux exigences des consommateurs.

B- Garantie et service après vente

La garantie et le service après vente (SAV) des produits fabriqués et vendus par ENIEM sont pris en charge par le réseau SAV composé de 200 agents réparateurs agréés implantés à travers le territoire national.

Ce service n'est pas seulement assuré pour s'inscrire en conformité avec la loi relative à la protection du consommateur mais aussi, dans le souci de satisfaire la clientèle et surtout pour suivre le comportement de nos produits chez l'utilisateur.

C- La sous-traitance

L'ENIEM dispose d'ateliers spécialisés qui lui permet d'assurer la sous-traitance dans différents domaines de fabrication de pièces mécaniques, d'outils de découpe, d'emboutissage, d'injection plastique et des essais de produits dans ses laboratoires.

D- La position sur le marcher

Grace à une expérience de 37 ans et à ses moyens matériels et humains importants, l'ENIEM est à la fois LEADER et le plus important fabricant dans le domaine de l'électroménager sur le marché National.

Par ses activités et les caractéristiques de sa clientèle, l'ENIEM se place en opérateur important dans l'économie Nationale. Cette place est confortée grâce à la qualité de ses produits, de son réseau de vente et service après vente implantés à travers tout le territoire national, de la compétitivité des prix de ses produits et de la garantie effective de ses produits (24 mois).

3-1-1-1-4 Objectifs de l'entreprise ENIEM

A- Production

- La satisfaction des besoins de la demande intérieure avec adaptation des produits aux conditions du marché Algérien.
- La diminution des coûts, réduire les rebuts, augmenter la valeur de la production.

Chapitre 3 : Essaie d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

- La modernisation de la production, utiliser les capacités de sous-traitance, transformer les relations de négociation avec les firmes étrangères en véritable relations industrielle via les licences ou le partenariat.

B- Commercialisation

Couverture du territoire nationale, proximité, organisation des ventes, améliorer les efforts au niveau des services après vente, formations dans la maîtrise du circuit commerciale, notoriété des marques, pérennité de l'image, une plus grande disponibilité des ressources commerciales et du management.

Accroître la satisfaction des clients, diversifier les produits, améliorer les compétences du personnel, améliorer le chiffre d'affaire.

C- Marketing

Adaptation du Marketing aux réalités Algériennes et pas seulement un prolongement du marketing international des firmes étrangères, meilleure connaissance du marché Algérien qui ne doit pas se résumer au marché de proximité assimilé à un marché de type relationnel, l'électroménager est un créneau fortement dépendant de la maîtrise commerciale.

3-1-2 Unité commerciale

3-1-2-1 Présentation de l'unité commerciale

Avant d'aborder la présentation et le rôle de l'unité commerciale à l'ENIEM, il est nécessaire de préciser que jusqu'à l'année 1987, la commercialisation des produits « ENIEM » était assurée par l'exclusivité et le monopole de la (SONACAT).

Cette dernière a donné naissance à l'entreprise nationale des produits électroménagers (ENAPEM) après la restructuration des entreprises publiques, de ce fait la fonction commerciale était inexistante à l'ENIEM et les différentes entreprises commercialisaient de sa production.

Après l'avènement de l'autonomie des entreprises, l'ENIEM a décidé de prendre en charge la fonction commerciale, en établissant des relations directement avec les revendeurs, et cela à partir de juin 1998, voir la naissance de l'unité commerciale.

3-1-2-2 Mission de l'unité commerciale

L'unité commerciale de l'ENIEM a pour mission d'assurer la commercialisation, la distribution, le service après-vente et la promotion des produits au niveau du marché local et du marché extérieur.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Pour promouvoir ses ventes, l'unité commerciale a mis en place la fonction marketing (réalisation d'une étude du marché, entamer des actions promotionnelles et publicitaires et la création de la force de vente).

3-1-2-3 L'organigramme de l'unité commerciale

3-1-2-3-1 Tâche principales

- Elaborer le budget annuel.
- Conduire les actions de prospection des marchés.
- Mener les négociations en vue de la conclusion des contrats.
- Participer aux manifestations commerciales au niveau national et international.
- Veille à la constitution du fichier clients.
- Veille au suivi des clients en termes de respect des engagements.
- Etablir systématiquement les revues de contrat.
- Veille à l'application des conditions de livraison.
- Traiter efficacement les doléances des clients.
- Participer à tous les travaux relatifs à la conception de la stratégie, plan d'action et tout autre choix de l'entreprise.
- Conduire les travaux d'études, d'analyse et de synthèse relatifs aux tendances, modifications et évolution des marchés intérieurs.
- Initier et proposer à l'entreprise toute action à l'élargissement des marchés.
- Concevoir et proposer la politique de l'entreprise en matière de garantie service après-vente (SAV).
- Elaborer et proposer à l'entreprise toute action concernant les schémas de distribution et d'implantation au niveau national.
- Proposer, par le biais d'études appropriées, la prise en charge de toute activité compatible avec son plan stratégique pouvant contribuer à améliorer la rentabilité de l'entreprise (SAV, achat et revente en l'état).
- D'initier et de promouvoir une politique de communication en direction de la clientèle et des consommateurs potentiels.

Chapitre 3 : Essaie d'analyse des pratiques de **contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

3-2 Le cadre méthodologique de l'étude

Pour que le contrôle continu sa gestion, les structures de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM se réfèrent à différent types d'outils de contrôle. Ces derniers sont utilisés pour contrôler la gestion de l'entreprise dans les situations de gestion courante.

3-2-1 Présentation de la fonction de contrôle au sein de l'ENIEM

La fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM est intégrée à la direction planification, contrôle de gestion et audit (DPCGA) au niveau de la direction générale.

Néanmoins, toutes les autres unités composant l'ENIEM dispose d'un service contrôle de gestion.

Cette décentralisation est due à la volonté de la direction générale de faire implanter des antennes dans les axes de l'entreprise qui faciliteront les opérations de reporting et de feed-back. Cela permettra une parfaite et une meilleur gestion de ces unités et de l'entreprise d'une manière générale.

L'ENIEM dispose aussi d'un système d'information à boucle fermée qui assure non seulement la qualité de l'information, mais aussi sa disponibilité et sa fiabilité, ce qui constitue pour la direction générale un atout majeur. La fonction contrôle de gestion a donc un rôle fonctionnel au niveau de la structure de l'ENIEM.

3-2-2 Le rôle de contrôleur de gestion à l'ENIEM

Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'ENIEM est celui de médiateur entre toutes les directions et la direction générale qui le consultera à tout moment. Le contrôleur de gestion est considéré comme le conseiller économique de l'entreprise.

Il est le seul a prendre en charge toutes les tâches qui en résulte et a pour mission de mettre à la disposition de la direction les outils de pilotage. Ainsi, il est concepteur du système budgétaire et l'animateur du système de contrôle de gestion.

La structure de contrôle de gestion se charge de l'élaboration des plans stratégiques de l'entreprise ENIEM, des apports d'activités, des apports de gestion ainsi que les plans stratégiques des pratiques.

Les missions principales de contrôleur de gestion à l'ENIEM consistent en :

- La supervision et le contrôle de toutes les activités de l'entreprise (Production, commercialisation, approvisionnement, ressources humaines,...).
- La participation avec l'équipe dirigeante pour la définition de la stratégie, des budgets, des plans d'action de l'entreprise.
- La réalisation et la présentation de tous les travaux et les documents permettant de produire une information complète, fiable et cohérente de toutes les activités de l'entreprise.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

- La conception et la mise en œuvre des supports d'informations les plus appropriés pour le recueil et le suivi des situations périodiques de toutes les activités de l'entreprise.
- L'exploitation et l'analyse de toutes les informations relatives aux agrégats de gestion afin de préconiser les actions correctives nécessaires avec toute l'attention attendue.
- L'élaboration de tableau de bord de gestion de l'entreprise.
- La mise à la disposition de l'équipe dirigeante de toutes les informations relatives aux agrégats de gestion nécessaires pour la prise de décision.
- Le contrôle et la consolidation des rapports périodiques d'activités de l'entreprise.
- La préparation, l'établissement et le suivi des budgets de l'entreprise.
- L'établissement des bilans d'exécutions des budgets.
- Les contrôles périodiques visant l'assurance de l'application des règles et des procédures ainsi que le respect normes.
- L'analyse des situations comptables et financières des activités de l'entreprise.

Enfin, le contrôleur de gestion a pour but d'atteindre les objectifs SMART de l'entreprise ENIEM qui s'est présenté comme suit au sein de cette dernière :

Pour faire un plan marketing efficace, il faut fixer ses objectifs correctement. Il s'agit d'un élément essentiel de l'exécution des tâches et de la concrétisation de la planification. Ils permettent de tirer le meilleur parti du potentiel de l'entreprise.

Par conséquent, il est nécessaire d'évaluer la pertinence et la viabilité de chaque objectif. Certaines méthodologies offrent cette vision claire pour aider à mettre en place les objectifs les mieux adaptés.

En fait, les objectifs SMART sont un excellent moyen de guide dans la stratégie et la réalisation de plan d'action.

Les objectifs SMART sont des critères développés pour fixer des buts plus précis et efficaces.

En effet, fixer des objectifs ne s'improvise pas et n'est pas si évident, car ils peuvent être irréalisables, mal structurés peuvent même conduire à des problèmes futurs.

Les objectifs SMART doivent être formulés dans un langage clair. C'est la raison pour laquelle les critères de la méthodologie SMART doivent être établis pour permettre de les définir de les atteindre.

SMART est l'acronyme de spécifique (specific), mesurable (measurable), atteignable (attainable), réaliste (realistic), temporel (time bound).

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Nous allons expliquer chacun de ces mots et comment ils contribuent au bon fonctionnement de chaque objectif comme suit :

a- Spécifique (specific)

Fixer des objectifs flous, non mesurables, non contrôlables vous empêchera d'avancer. C'est pourquoi un objectif doit être spécifique, clairement défini et personnalisé.

Avoir un objectif spécifique au cours des tâches, aidera l'équipe à être alignée et consciente de ce qu'il faut faire pour réussir.

b- measurable (measurable)

Un objectif mesurable est un objectif qui permet d'évaluer les résultats et vérifier s'ils ont été atteints avec succès. Choisir des objectifs qui peuvent être mesurés, si ils connaissent le nombre de nouvelles conversions sur le site web, et sachant également quelles mesures font partie des objectifs.

c- atteignable (attainable)

Est de définir les objectifs en fonction de la réalité, fixer uniquement des objectifs qui sont complètement hors de portée qui sera impossible de les atteindre. Il faut apprendre à faire face aux erreurs de l'entreprise et aux échecs de l'équipe de l'entreprise, aussi aux limitations pendant le processus afin de mettre en place un plan d'action efficace.

d- temporel (time-bound)

Il est essentiel de fixer des échéances pour qu'un objectif soit réellement atteint, au risque de voir les projets s'éterniser.

Lorsque le temps est clairement défini, organiser et mobiliser est l'essentiel dans cette étape cela permet d'économiser du temps et de l'argent.

Les objectifs SMART accélèrent les processus au sein de l'entreprise et permettront de poser des bases solides et claires. Avec des objectifs plus réalistes et bien conçus, il sera plus facile de les mettre en place et de les exécuter au sein de l'équipe de l'entreprise, la planification sera plus simple et les résultats plus satisfaisants. Ce qui rend l'équipe motivée dont elle recevra des conseils plus concrets sur ses tâches et saura également prévoir les résultats et les éventuels retours de situation, en outre, les objectifs SMART sont mesurables et facilitent l'analyse commerciale, contribuant ainsi à l'amélioration et à l'augmentation des performances de la marque.

Chapitre 3 : Essaie d'analyse des pratiques de **contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

3-2-3 Les outils de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Pour le contrôle continu sa gestion, les structures de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM se réfèrent à différents types d'outils de contrôle. Ces derniers sont utilisés pour contrôler la gestion de l'entreprise dans les situations de gestion courante.

Comme ils sont des moyens efficaces et indispensables pour le contrôle de gestion des réalisations des objectifs visés par la mise en place des différentes mesures du plan stratégique des pratiques que ce soit sur le niveau interne ou externe. Ces outils consistent principalement en :

A- Les tableaux de bord de gestion

Les tableaux de bord de gestion à l'ENIEM se positionnent comme des outils de contrôle de niveau opérationnel et leur horizon est à court terme. Ils sont orientés sur le fonctionnement de l'ENIEM.

L'ENIEM dispose de tableaux de bord hebdomadaires, mensuels, trimestriels et annuels. Ils sont généralement établis pour permettre aux centres responsables d'agir rapidement en cas de dérive par des actions par des actions correctives, voir même d'anticiper certains évènements.

Le tableau de bord de gestion est un outil d'évaluation de l'organisation d'une entreprise ou d'une institution constitué de plusieurs indicateurs de sa performance à des moments données ou sur des périodes donnée.

Et par des informations données par l'ENIEM on constate les éléments suivants :

Le Tableau de Bord de Gestion (TBG) est un outil utile à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage. Il doit former un ensemble adapté aux besoins de chacun et cohérent dans son orientation générale et dans son contenu, fournissant un langage commun de gestion aux différents acteurs de la collectivité.

Le TBG est un échantillon réduit d'indicateurs peu nombreux permettant à un gestionnaire de prendre de l'état et de suivre l'évolution des résultats, les écarts par rapport à des valeurs de référence (objectifs fixés, normes internes ou externes, références statistiques), le plus possible en temps réel, en se concentrant sur ceux qu'il considère comme les plus significatifs, sur un horizon cohérent.

Un indicateur est un paramètre ou une combinaison de paramètres qui représente l'état d'avancement ou l'évolution d'un système, il est choisi en fonction des leviers d'action qui seront utilisés pour prendre d'éventuelles mesures correctives et donc en fonction de décisions à prendre dans le futur

Le TB est un outil de pilotage à la disposition d'un responsable ou de son équipe pour prendre des décisions et agir en vue de l'atteinte d'un but qui concourt à la réalisation d'objectifs stratégiques. C'est un outil d'aide au management pour piloter (orienter les

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

évolutions et les effets du fonctionnement d'un système), animer une équipe en développant une réflexion collective, et organiser dans le but d'utiliser au mieux les ressources.

Le tableau de bord prospectif permet de valider et d'ajuster la stratégie, le tableau de bord de pilotage permet de mettre l'opérationnel au service de la stratégie

Le contrôle de gestion joue un rôle important comme suit :

- L'utilisation de l'outil de TB viens compenser les insuffisances des outils comptables d'ordre purement financière notamment avec sa souplesse et pouvant toucher toutes les activités de l'entreprise dans un délai raisonnable.
- Le TB, instrument de contrôle, de comparaison et d'aide à la décision.
- Le TB permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire, par rapport à la situation et aussi par rapport des référentiels et normes nationales ou internationales, sectorielles ou branches d'activité.
- il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.
- la connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le TB peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.
- le TB, outil de dialogue et de communication entre les différents niveaux hiérarchiques mais également horizontaux :

- sur le plan hiérarchique, il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

- sur le plan horizontal, il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

B- Les rapports de la gestion

Les rapports de la gestion sont des documents légaux. Ils sont élaborés annuellement et ils consistent en des bilans des activités et des présentations des résultats comptables des exercices.

Pour le rapport de gestion, trois versions sont élaborées et examinées en réunions du comité exécutif du conseil d'administration et de l'assemblée générale. Ils se présente sous forme

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

d'une synthèse générale qui fait ressortir les réalisations sur les principaux objectifs et paramètres d'activités en référence aux objectifs fixés dans le budget consolidé de l'ENIEM et la présentation des comptes de gestion à laquelle sont adjointes les annexes détaillées sous forme de livret pour l'ensemble des unités.

C- Les budgets prévisionnels et les rapports d'activité au sein de l'ENIEM

Les budgets prévisionnels sont des documents où sont préparées des prévisions des activités de l'entreprise en termes de planification et d'objectifs à attendre. Ils peuvent porter sur l'exploitation : les prévisions des ventes, de production, des approvisionnements,...

L'investissement et le développement de l'entreprise comme ils peuvent concerner l'ENIEM dans son ensemble lorsqu'il s'agit du budget prévisionnel de trésorerie et de tableau des comptes de résultats.

Les budgets prévisionnels sont suivis par l'élaboration des rapports d'activités. Ils sont élaborés chaque mois et visent à fournir les informations nécessaires sur toutes les activités de l'ENIEM, en comparant ainsi les réalisations du mois par rapport aux prévisions de ce mois-même et déterminer les écarts et les analysées. Les rapports d'activités sont destinés à tous les services de l'ENIEM afin qu'ils soient informés sur les situations périodiques de ses activités et sur l'évolution des principaux agrégats de gestion et son impact sur l'ENIEM.

Voici quelques informations données par l'ENIEM en présentant le budget d'une façon générale :

Le budget est un plan qui spécifie combien d'argent sera disponible pendant une période donnée et à quelles dépenses il sera affecté. Généralement établi pour une durée d'un an, il indique dans quelle situation financière se retrouvera le gouvernement au terme de cette période si tout se passe comme prévu. C'est l'essentiellement un document prévisionnel.

Deux parties, fortement dépendantes l'une de l'autre, composent le budget : recettes (ce qui sera encaissé), et les dépenses (ce qui sera dépensé). Les ressources dégagées par les recettes serviront à financer les dépenses prévues, le niveau de celles-ci étant généralement fixé à partir du niveau de celles-là. Conséquemment, moins de recette peut entraîner une difficulté à maintenir un certain niveau de dépenses, voir mener à une diminution des dépenses ou à déficit, tandis que davantage de recettes rendent la dépense prévue plus facile à soutenir et conduit soit à un surplus, soit à une augmentation de la dépense ou aux deux. Un déséquilibre entre les deux parties de l'équation provoquera une réaction, un ajustement, particulièrement si les recettes sont insuffisantes pour soutenir les dépenses.

Le dépôt d'un budget est un exercice obligatoire, prévu dans des lois, auquel aucun gouvernement démocratique ne peut se soustraire contrairement aux ménages et aux entreprises pour lesquels il n'existe aucune obligation de préparer un budget et bien sur de le rendre public. Les budgets publics, par ailleurs, requièrent une autorisation formelle pour tout prélèvement et toute dépense. Autrement dit, leur portée n'est pas qu'indicative, elle est

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

également impérative juridiquement : aucune dépense ne peut se faire tant que le budget n'a pas été adopté, selon procédure préétablie. Par ceux qui ont le pouvoir de le faire et sans dépasser les montants autorisés. Le secteur privé, même si le budget fait partie de ses outils de gestion financière, s'en sert principalement comme instrument de pilotage.

La préparation consiste à rassembler toute l'information nécessaire à l'appréciation des ressources dont l'administration aura besoin pour fonctionner et atteindre ses objectifs. Une estimation des recettes et des dépenses est effectuée et validée à différents niveaux. L'information est ensuite colligée consolidée et mise dans la forme appropriée. Cette étape s'accomplit dans l'année qui précède la période visée par le budget et nécessite de huit à dix mois de travaux.

Une fois le budget accepté par l'autorité gouvernementale, il est soumis pour adoption aux instances législatives. Il donne alors lieu à un examen attentif de la part de parlementaires, lesquels ont en général la possibilité, à cette étape, d'interroger directement les ministres responsables sur les crédits qui leur seront octroyés et d'obtenir les éclaircissements qu'ils souhaitent. Un vote vient ensuite sanctionner le tout et en autoriser l'exécution.

Enfin, dernière étape, le contrôle d'exécution et la reddition de comptes. Les données définitives sur les recettes et les dépenses de l'année qui vient de ce terminer sont rassemblées et vérifiées à l'interne par les organisations publiques et leur consolidation donne lieu à la production des états financiers gouvernementaux ou comptes publics. Ceux-ci seront ensuite soumis à une vérification externe par une instance publique indépendante. Mandatée à cette fin. Le dépôt des rapports annuels des ministères et des organismes publics faisant état des réalisations et des difficultés rencontrées en cours d'exécution permet également aux parlementaires d'apprécier la gestion faite des derniers publics.

Il existe plusieurs types de budget tels que :

a- Le budget de fonctionnement

Il s'agit des dépenses et des recettes nécessaires à la gestion courante des activités de production et de service. Le budget de fonctionnement est divisé en programmes ou unités d'exploitation regroupant les activités et services fournis à des fins spécifiques. Il indique aussi la nature des dépenses effectuées : rémunération, location et achat des services, transport, transferts, etc. les sommes nécessaires au remboursement de la dette et les contributions à des fonds de réserve figurent aussi au budget de fonctionnement. En somme, il permet d'acquérir des biens consommables et de payer l'ensemble des dépenses ordinaires de l'administration.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

b- Le budget d'investissement

Le budget d'investissement est constitué des recettes et des dépenses qui touchent le patrimoine public. Les opérations inscrites dans le budget d'investissement ont une durée d'usage et aussi une durée de réalisation qui excèdent souvent le cadre de l'exercice budgétaire. S'il fournit une liste des besoins prioritaires en immobilisation (bâtiments, aménagements, aéroports, etc.). Pour les années avenir, le budget d'investissement identifie aussi d'autres catégories de biens durables : mobilier, matériel de bureaucratique, véhicule, équipements divers, etc. regroupant les dépenses en capital, il constitue un outil de planification visant à fournir l'infrastructure nécessaire au maintien ou à l'amélioration des niveaux de services publics.

c- Le budget de trésorerie

La trésorerie c'est l'ensemble des capitaux liquides (argents disponible immédiatement) requis pour faire face à toutes les charges courantes. Les problèmes de trésorerie se posent surtout lorsque les rentrées d'argents arrivent après la réalisation d'une activité alors qu'il a fallu engager des frais pour procéder à son exécution. Dans ce cas, il faut établir un plan ou un budget de trésorerie, c'est-à-dire une prévision chiffrée des rentrées et des sorties d'argents en temps réel. Un budget équilibré ne suffit pas pour bien gérer l'année à venir. Il faut payer les sommes dues aux échéances prévues et au fur et à mesure qu'elles se présentent, ce qui signifie soit avoir encaissé au préalable assez de liquidités pour y faire face, soit avoir les lignes de crédit suffisantes.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

3-3 Analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Dans cette section on va viser sur les états de ventes qui ont été exercé à l'ENIEM

3-3-1 Etat des ventes cumul décembre : 2017

L'entreprise ENIEM à réaliser un total des ventes de 3 837 584 629.66 de dinars algérien en (HT) durant l'exercice décembre 2017, suivant des activités de ventes des produits fini et prestations fournies, le tableau suivant montre l'état des ventes en cumul décembre 2017 :

Tableau N°07 : Etat des ventes cumul en décembre 2017

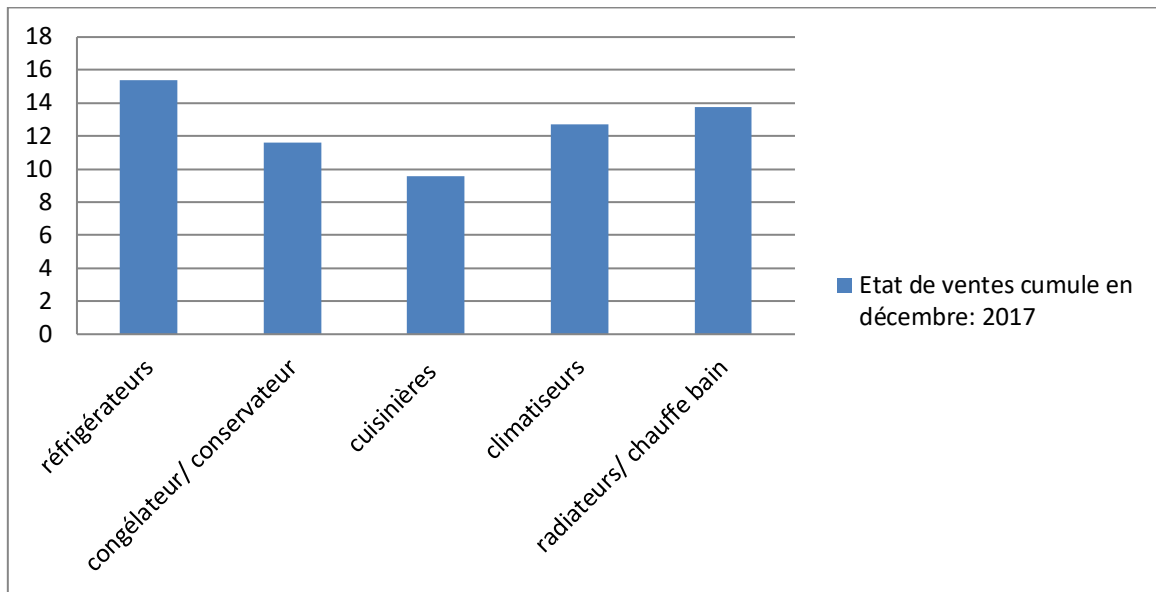
Produits	Quantité	VAL	Taux d'évolution
S /total réfrigérateurs	28 449	937 509 982.68	15.39%
S / total congélateur/conservateur	19 474	705 567 727.89	11.58%
S /total cuisinières	22 606	583 357 657.38	9.58%
S /total climatiseurs	18 889	774 000 889.31	12.71%
S / total radiateurs/chauffe bain eau	47 605	837 148 372.40	13.74%
Total en DA (HT)	137 023	3 837 584 629.66	63%

Source : Etabli par nos soins à travers les données de l'ENIEM.

La figure suivante donne une vision claire des données de tableau précédent, ainsi que, montre le taux d'évolution des ventes pendant la période décembre 2017 :

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Figure N°17: Etat des ventes en cumul à fin décembre 2017



Source : Etablie par nous même à partir des données du tableau n°07

D'après cette présentation graphique nous pouvons constater qu'en décembre 2017 le taux de réalisation est différent d'un produit à l'autre, il a mis en état de ventes qui sont comme suit : le taux de ventes de réfrigérateurs est 15.39%, le taux de ventes de congélateurs / conservateurs / armoires est de 11.58%, le taux de ventes de cuisinières est de 9.58%, le taux de ventes de climatiseurs est de 12.71%, et le taux de ventes de radiateurs et de chauffe bain eau est de 13.74%, on constate que le taux de ventes de réfrigérateurs est plus élevé par rapport aux autres produits.

3-3-2 Etat des ventes à fin décembre : 2018

L'entreprise ENIEM a réalisé un total de 4 719 580 380.77 des ventes de dinars algérien en (HT) durant l'exercice décembre 2018, suivant des activités de ventes des produits fini et prestations fournies, le tableau suivant montre l'état des ventes en cumul de décembre 2018 :

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Tableau N°8 : Etat des ventes en cumul à fin décembre 2018

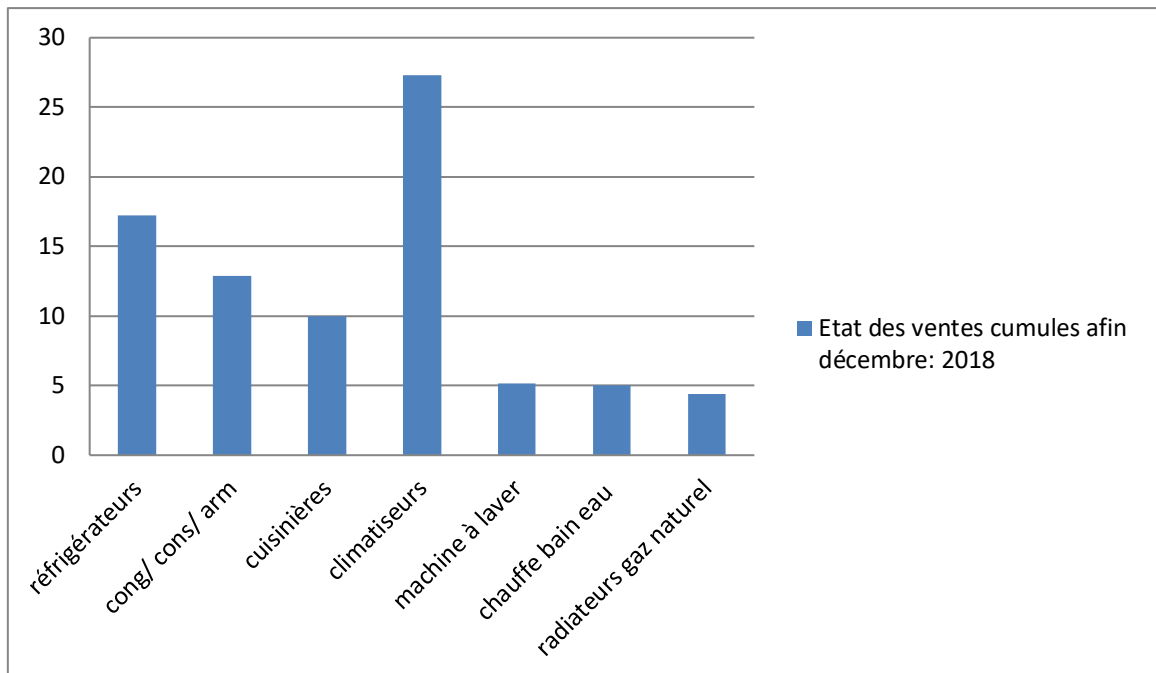
Produits	Quantité	VAL	Taux d'évolution
S/ total réfrigérateurs	28 623	990 150 158.49	17.21%
S/ total congélateurs/ conservateurs/ armoire	20 798	743 324 582.16	12.91%
S/ total cuisinières	21 730	574 694 584.37	9.98%
S/ total climatiseurs	35 144	1 570 044 767.45	27.28%
S/ total machine à laver	8 932	298 495 720.41	5.19%
S/ total chauffe bain eau	28 226	289 693 140.46	5.03%
S / total radiateurs gaz naturel	12 351	253 177 427.43	4.40%
Total en DA (HT)	155 804	4 719 580 380.77	82%

Source : conçu par nous même à travers des données de l'ENIEM.

La figure suivante donne une vision claire des données de tableau précédent, ainsi que, montre le taux d'évolution des ventes pendant la période décembre 2018:

Chapitre 3 : Essaie d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Figure N°18: Etat des ventes en cumul à fin de décembre 2018



Source : Conçu par nous même à partir des données du tableau n°08

D'après cette présentation graphique nous pouvons constater qu'en décembre 2018 le taux de ventes total est amélioré en comparant à l'année précédente (2017) de 63% jusqu'à 82%, en remarquant à travers ce graphe en-dessus les taux de ventes se différencient d'un produit à l'autre, on voit une baisse de taux de produits (radiateurs : 5.03% ; chauffe bain eau : 4.40%) et une augmentation des taux remarquable dans le reste de produits.

3-3-3 Etat des ventes cumul à fin décembre : 2019

L'entreprise ENIEM a réalisé un total de 4 754 358 466.88 des ventes de dinars algérien en (HT) durant l'exercice décembre 2019, suivant des activités de ventes des produits fini et prestations fournies, le tableau suivant montre l'état des ventes en cumul de décembre 2019 :

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Tableau N°9 : Etat des ventes en cumul à fin de décembre 2019

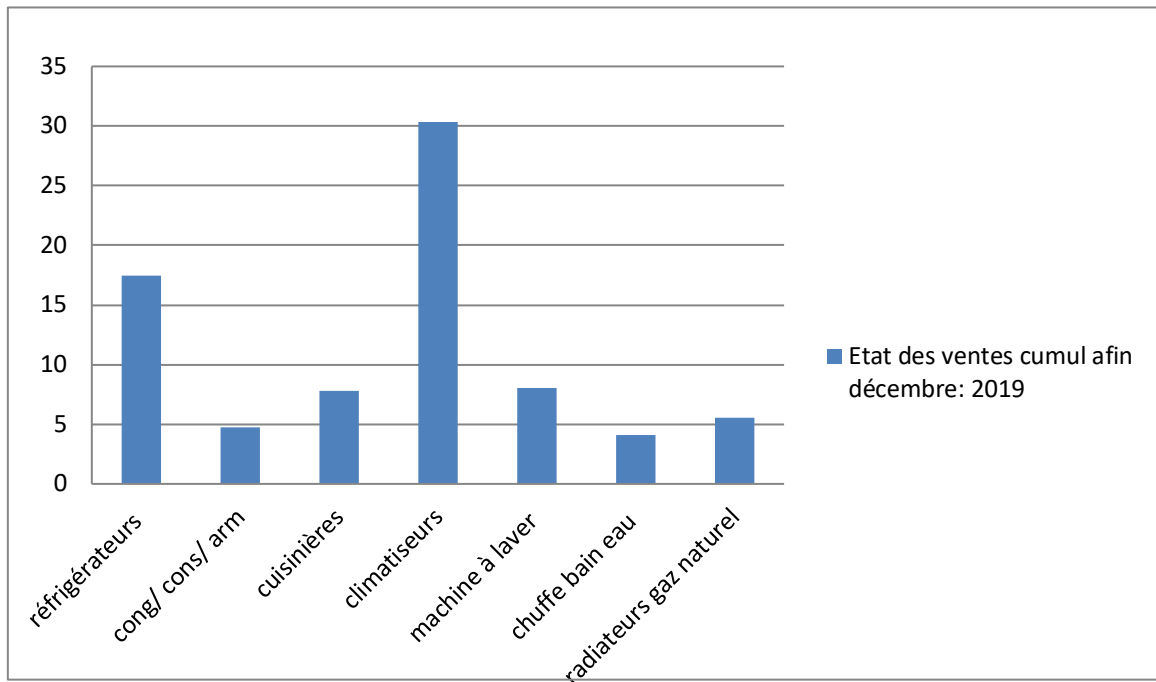
Produits	Quantité	VAL	Taux d'évolution
S/total réfrigérateurs	25 520	1 063 697 996.30	17.45%
S / total congélateurs/ conservateurs/ armoire	7 891	291 048 066.16	4.77%
S /total cuisinières	18 052	475 193 059.86	7.80%
S /total climatiseurs	36 333	1 847 321 730.15	30.31%
S /total machine à laver	14 008	490 162 293.96	8.04%
S / total chauffe bain eau	23 124	248 397 732.62	4.08%
S /total radiateurs gaz naturel	15 198	338 537 588	5.55%
Total en DA (HT)	140 126	4 754 358 466.88	78%

Source : conçu par nous même à travers des données de l'ENIEM.

La figure suivante donne une vision claire des données de tableau précédent, ainsi que, montre le taux d'évolution des ventes pendant la période décembre 2019:

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Figure N°19 : Etat des ventes en cumul à fin de décembre 2019



Source : Conçu par nous même à partir des données du tableau n°09

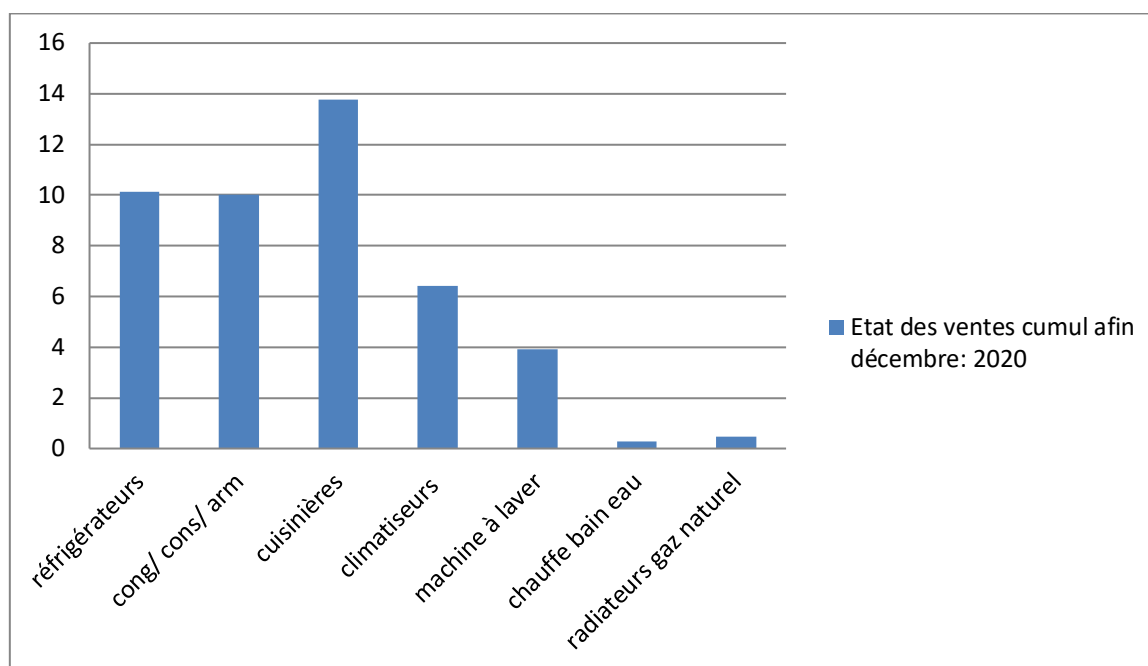
D'après cette présentation graphique nous pouvons constater qu'en décembre 2019 le taux de ventes total est un peu baissé (78%) par rapport en 2018 (82%), à travers de ce graphe en-dessus, les taux de ventes défèrent d'un produit à l'autre, où on trouve une baisse et hausse des produits.

3-3-4 Etat des ventes cumul afin décembre : 2020

L'entreprise ENIEM a réalisé un total de 19 723 264.78 des ventes de dinars algérien en (HT) durant l'exercice décembre 2020, suivant des activités de ventes des produits fini et prestations fournies, le tableau suivant montre l'état des ventes en cumul de décembre 2020 :

Chapitre 3 : Essaie d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Figure N°20 : Etat des ventes en cumul à fin de décembre 2020



Source : Conçu par nous même à partir des données du tableau n°10

3-3-5 Prévision et réalisation annuelle : 2017 – 2018 – 2019 - 2020

Cette analyse des ventes nous permet d'étudier les taux des réalisations et des prévisions des produits.

De ce fais, nous analyserons les réalisations par rapport aux prévisions pendant les périodes 2017-2018-2019-2020, dans ce cas on va présenter ce tableau suivant :

Tableau N°11 : Présentation les prévisions et les réalisations annuelle de 2017 jusqu'à 2020.

Année	Prévision	Taux de prévision	Réalisation	Taux de réalisation
2017	6 058 962	100%	3 837 584.63	63%
2018	5 751 291	100%	4 719 580.38	82%
2019	6 115 319.71	100%	4 754 358.47	78%
2020	6 413 777	100%	2 903 039.20	45%

Source : conçu par nous même a partir des données de l'ENIEM.

Chapitre 3 : Essaie d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

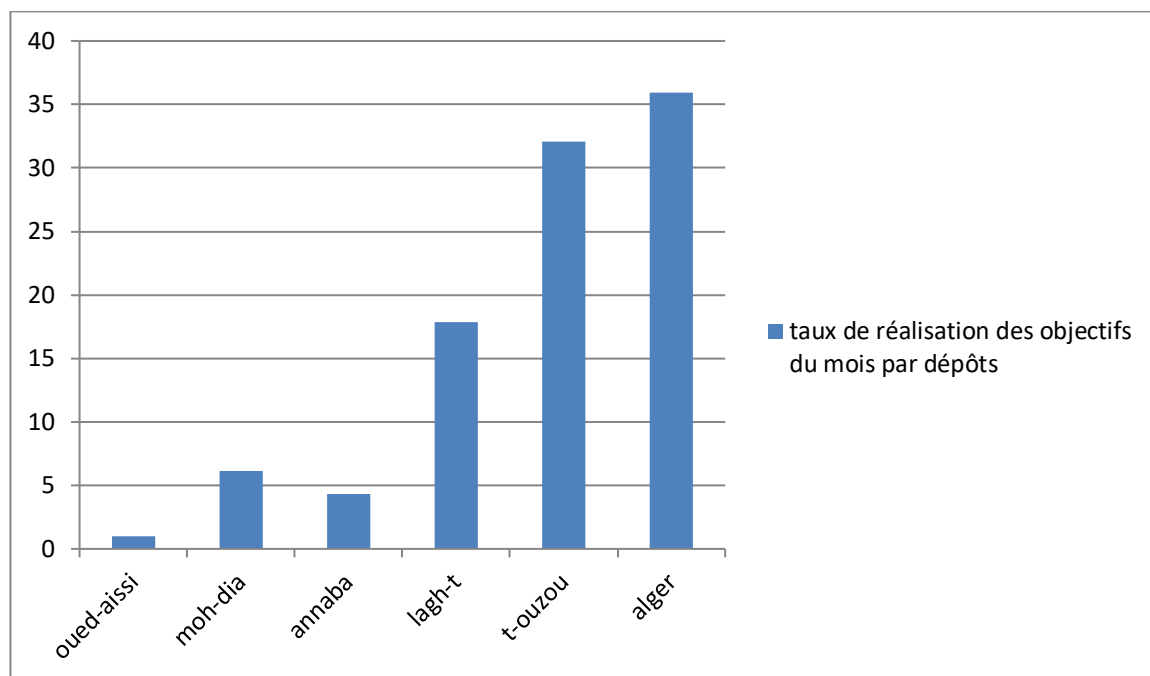
Tableau N°12 : taux de réalisations des objectifs du mois par dépôts

dépôts	Oued-Aissi	Moh-Dia	Annaba	Lagh-t	T-Ouzou	Alger	Total
Désignations							
Prévisions du mois	328 077	36453	36453	36453	9113	9113	455663
Réalisations du mois	3211	2239	1582	6482	2922	3272	12723
Taux d'atteinte	0.98%	6.14%	4.34%	17.82%	32.06%	35.9%	4.33%

Source : conçu par nous même à travers des données de l'ENIEM

Cette figure donne une idée sur les réalisations des objectifs du mois par dépôts, ainsi que, montre l'évolution des taux de ce dernier selon le tableau précédent qui se présente comme suit :

Figure N°22: présentation des taux de réalisation des objectifs du mois par dépôts



Source : conçu par nous même à partir des données du tableau n°12

Ce graphe représente les taux de réalisation par dépôt, qui se défèrent d'un dépôt à l'autre, à propos de notre lieu de stage (oued-Aissi) le taux de réalisation est totalement faible qui revient à une grève au niveau de dépôt.

Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Conclusion

Le cas pratique nous a permis de comprendre l'organisme général de l'ENIEM, ainsi que sa fonction contrôle de gestion centralisée et décentralisée, et ses principales missions et outils de suivi et de coordination pour assurer la remontée de l'information au niveau hiérarchique.

Le contrôle de gestion joue un rôle très important et l'entreprise ENIEM ne peut pas renoncer à cette fonction, au contraire jour après jour le contrôle de gestion assis sur le trône dans l'entreprise, car ce service au sein de l'entreprise ENIEM vise à concevoir et à gérer les outils qui permettant de piloter et d'aider à la prise de décision stratégique.

Durant notre stage nous avons reçu les informations suivantes ; le tableau de bord est instrument qui permet à l'ENIEM, de faire face à l'environnement à travers l'aide qu'il offre à la prise de décision a tous les services de l'ENIEM, et cet outil est un élément efficace pour les responsables, car elle leur permet de comprendre facilement la situation de l'ENIEM dans les meilleurs délais.

Conclusion générale

Conclusion générale

*« Patience et longueur de temps, font
plus que force ni que rage »*

Jean de la fontaine

Notre étude de recherche a porté sur l'analyse des pratiques de contrôle de gestion au niveau de l'ENIEM. Pour atteindre cet objectif, nous avons tenté de mieux comprendre comment les pratiques de contrôle de gestion sont appliquées au sein de cette dernière. Dans cette perspective, nous nous sommes appuyés sur une revue de la littérature où nous avons présenté le concept de contrôle de gestion, ainsi que le rôle et les outils du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM, et le contrôle de gestion comme pratique d'aide à la décision.

En effet, pour confronter le cadre théorique avec la réalité du terrain, nous avons opté pour l'ENIEM comme terrain de notre étude. De ce fait, nous avons opté pour une méthode d'étude de cas que nous avons jugé adéquate, tout en réalisant des entretiens non directifs avec le contrôleur de gestion de cette entreprise. Cette étude nous a permis, de déterminer la place accordée au contrôle de gestion, le rôle de contrôle de gestion et les outils de contrôle de gestion utilisés au niveau de l'ENIEM pour atteindre les objectifs fixés au préalable. Nous retenons ces quelques conclusions :

- La fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM est intégrée à la direction planification, contrôle de gestion et audit (DPCGA) au niveau de la direction générale. Néanmoins, toutes les autres unités composant l'ENIEM dispose d'un service contrôle de gestion.
- La structure de contrôle de gestion se charge de l'élaboration des plans stratégiques de l'entreprise ENIEM, des apports d'activités, des apports de gestion ainsi que les plans stratégiques des pratiques.
- Pour le contrôle continu sa gestion, les structures de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM se référant à différents types d'outils de contrôle. Ces derniers sont utilisés pour contrôler la gestion de l'entreprise dans les situations de gestion courante.
- Parmi ces outils en distingue :
 - ✓ Les tableaux de bord de gestion à l'ENIEM se positionnent comme des outils de contrôle de niveau opérationnel et leur horizon est à court terme. Ils sont orientés sur le fonctionnement de l'ENIEM. De ce fait, l'ENIEM dispose de tableaux de bord hebdomadaires, mensuels, trimestriels et annuels. Ils sont généralement établis pour permettre aux centres responsables d'agir rapidement en cas de dérive par des actions correctives, voir même d'anticiper certains événements. Il est un outil de pilotage à la disposition d'un responsable ou de son équipe pour prendre des décisions et agir en vue de l'atteinte d'un but qui concourt à la réalisation d'objectifs stratégiques.
 - ✓ Les rapports de la gestion sont des documents légaux. Ils sont élaborés annuellement et ils consistent en des bilans des activités et des présentations des résultats comptables des exercices.

Conclusion générale

- ✓ Les budgets prévisionnels sont des documents ou sont préparées des prévisions des activités de l'entreprise en termes de planification et d'objectifs à attendre. Ils peuvent porter sur l'exploitation : les prévisions des ventes, de production, des approvisionnements, L'investissement et le développement de l'entreprise comme ils peuvent concerner l'ENIEM dans son ensemble lorsqu'il s'agit du budget prévisionnel de trésorerie et de tableau des comptes de résultats.

Toutefois, lors de la réalisation de notre recherche nous avons rencontré plusieurs difficultés qui sont les suivantes :

- Suite à la place accordée au contrôleur de gestion au niveau plus particulièrement au niveau de la direction générale, nous avons réalisé des entretiens inachevés.
- Vue l'indisponibilité de l'interviewé, plusieurs entretiens ont été annulés.
- Difficulté d'accéder à toutes les statistiques de l'entreprise sous prétexte de confidentialité.
- Le sujet réalisé en soi, demande beaucoup de temps pour analyser toutes les pratiques de contrôle de gestion.

Enfin, en termes des perspectives les plus importants que nous pouvons proposer à partir de notre recherche sont comme suit :

- Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au niveau des entreprises algériennes : étude comparative entre des entreprises privées et publiques.
- Les apports des pratiques de contrôle de gestion au niveau des entreprises publiques algériennes sur le plan stratégique.
- Le contrôle de gestion comme outil d'aide à la prise de décision au niveau des entreprises algériennes : étude comparative entre des entreprises privées et publiques.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage :

1. ALAZARD. C, SEPARI. S(2001). *Contrôle de gestion : manuel et application*. 5^{ème} : DUNOD. P. 15.
2. ARNOUD. H. *Le contrôle de gestion... en action*. Edition : LIAISON. 2001. P. 64.
3. ALAZARD, Claude. SEPARI, Sabine, *DCG11 contrôle de gestion*. Paris : DUNOD, 2007, p.8.
4. ARDOIN, Arnaud. *Le contrôle de gestion*. Paris: Edition FLAMMARION, 1976, p. 22.
5. ABD DAYEM, Sidi Mohamed nounou. *Contrôle de gestion cas de la société de construction et de gestion immobilière*, Université de Nouakchott, Mauritanie - Maîtrise en gestion ; 2010.
6. ALAZARD, Claud., SEPARI, Sabine. *Le contrôle de gestion et applications*, 2^{ème} Edition, Paris : DUNOD, 2010, P. 225.
7. ALAIN, Fernandez. *L'essentiel du tableau de bord, méthode complète et mise en pratique*, 5^{ème} Edition, paris : EYROLLES. P.15.
8. BENSIMON. Larry, TORSET. Christophe. *Management et contrôle de gestion*. 3^{ème} Edition, paris : DUNOD, 2013.
9. BEN YUCEF, Walid. *Le pilotage de la performance et contrôle de gestion*, Paris : ESLSCA, 2017-2018, p. 29.
10. CAUSSE, Genevière. *Chapitre introductif au le manuel de gestion*. Paris : Edition ELLIPSES/AUF, 1999, p. 20.
11. CAPET. Marcel., CAUSSE, Genevière. *Diagnostic, Organisation, Planification de l'entreprise*. Paris : Edition ECONOMICA, 1983, p. 50.
12. CHANEGRIH, Tarek. *Les changements dans les outils de contrôle de gestion: une analyse comparative*. In : 29 e Congrès de l'Association francophone de comptabilité" *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*". 2008, p17.
13. CHANEGRIH, Tarek. *Les changements en contrôle de gestion: quelle nature et quelles finalités? Finance Contrôle Stratégie*, vol. 13, n° 1, mars 2010, p.32.
14. DAHAK. Abdenmour. KARA. Rabah. *Le mémoire de master : du choix du sujet à la soutenance, méthodologie de la recherche appliquée au domaine des sciences économiques, de gestion et des sciences commerciales*. 2^{ème} Edition, EL-AMEL 2022, p. 107.
15. DUMAS, Guy., ARUE, Daniel. *Contrôle de gestion*. 2^{ème} édition, Paris: LITEC, 2005, P.15.
16. DUBRULLE, Louis., JOURDAIN, Didier. *La comptabilité analytique de gestion et contrôle des coûts*. 3^{ème} Edition, paris : DUNOD, 1994.
17. DORIATH, Brigitte., *Le contrôle de gestion en 20 fiches*, 5^{ème} Edition, paris : DUNOD, 2008, p. 1.

18. DUMOULIN, Clément (1986), *management de système d'information*, Edition d'organisation, paris, p. 248.
19. EMMANUEL. C, OTLEY. D. *Accountin for management contrôl*. 2^{ème}, Edition, London HALL.P.57.
20. Franck, BAZUREA, *Dictionnaire d'économie, et de science sociale*, 2^{ème} édition. Paris: BERTI, 2007, P.465.
21. FORGET, Jack. *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise*, Paris : Organisation, 2005, P. 9.
22. FARNANDEZ, Alain. *Les nouveaux tableaux de bord des managers*, 3^{émé}Edition, paris : ORGANISATION, 2003.
23. FERNANDEZ, Alain. *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs. Les éditions de l'organisation*, 2000, p.64.
23. GIRAUD. F, SAULPIC. O. *Le contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Edition : DUNOD. P. 401.
24. GILLES David. *Les rôles du contrôle de gestion et contrôleurs de gestion dans les grandes entreprises : gestion management. Thèse doctorat université paris DAUPHINE*, paris IX, 2006, p.21.
25. GRANDGUILLOT. Béatrice. *L'essentiel de comptabilité de gestion*. 6^{ème}Edition, paris : GUALINO, 2014, p. 15.
26. GRANDGUILLOT, Béatrice. *La comptabilité de gestion*, 23^{ème}Edition, GUALINO, 2018, p. 23.
27. GRANDGUILLOT, Béatrice., GRANDGUILLOT, Francis. *L'essentiel du contrôle de gestion*, 10^{émé}Edition, GUALINO, 2018, p. 87.
28. GERVAIS, Michel. *Le contrôle de gestion*, 6^{ème}Edition, paris : ECONOMICA, 1997.
29. HENRI, Bouquin. *Les fondements du contrôle de gestion*. Presse universitaire de France : Que sais-je ? 1994, p.24.
30. HENRY, Mintzberg. *Structure et dynamique des organisations*, 5^{ème}Edition, paris : édition d'organisation, p.160.
31. HELENE, Lônia. VERONIQUE, Malleret. YVON, Pesques. *Le contrôle de gestion : organisations, outils et pratiques*. 3^{ème} Edition, paris : DUNOD, 2008, p. 215.
32. H - HENRI. Bouquin., PESQUEUX Yvon, *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/3*, 5^{ème} édition. p.93.
33. JACQUOT Thierry, *comptabilité de gestion : analyse et maitrise des coûts*, Paris : Edition DARIOS, 2007, P. 73.
34. KERVIER, Isabelle. *Le contrôle de gestion à la portée de tous*. 5^{ème} Edition, paris : ECONOMICA, 2000, p. 12.
35. KHERRI, Abdenacer. *Cours : Gestion budgétaire, Ecole supérieure de commerce*, 2011-2012, P. 2.
36. LAUCATE, Port. *Les principes et outils du contrôle de gestion, audit et contrôle de gestion quelle complémentarité ?*, 12-13-14 septembre 2012, Edition : ACORRG RG, p. 8.
37. LAUZEL. Pierre, *La comptabilité analytique*. Paris : SIREY, 1971, p. 384.

38. LUCAS, Himsel, (1986), *système d'information pour le management*, Edition d'organisation, Davis. P.214.
39. MOUSSA, Awaleh Osman. *Le contrôle de gestion et tableau de bord*. Thèse doctorat, science de gestion, université de NANTES, p.2.
40. MALO, Jean-Louis., MATHE, Jean-Charles. *L'essentiel du contrôle de gestion*, 3^{ème} Edition, Paris : ORGANISATION, 2002, p.208.
41. MOUTCHOU, Imad .*Contrôle de gestion: tableau de bord outil de performance et de pilotage*. Mémoire de master MBA audit et contrôle de gestion, MAROC : ESG, 2009 p 16
42. NSENGIYUMVA, Edison. *L'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité et l'efficacité des entreprises : cas des entreprises publiques*. Thèse doctorat, économie et finance, université Adventiste d'Afrique centrale, 2007, p.10.
43. OBERLAND Nicolas, *Mesurer et piloter la performance*, 2^{ème} édition. Paris : e-ebook, 2009, P.15.
44. OLFA, Turki. *Les pratiques du contrôle de gestion face au changement*. In : *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S)* ", May 2006, Tunisie, p.28.
45. PHILIPPE, Lorino, *le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, 2^{ème} édition. Paris : DUNOD, 2003, p.10.
46. RAVIGNON.L, BESCOS.P-B, JOALLAND.M, BOURGOIS.S, MALEJAC.A. *La méthode ABC /ABM*, Paris : Edition ORGANISATION, 1998, p.65.
47. SÉPARI, Sabine, SOLLE, Guy, *al. DSCG 3: management et contrôle de gestion*. DUNOD, 2018, p.4.
48. T - TOUCHAIS, Lionel., HERRIAU, Christophe. *Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : définition d'un cadre conceptuel et application à la relecture d'un processus de transmission*. *Revue management et avenir*, 2009, vol.2, no 2, p. 70-91.

Travaux universitaires

49. MIROIR-LAIR, Isabelle Miroir. *L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière*. Thèse de doctorat en science de gestion spécialité conservatoire national des arts et métiers-CNAM2012, p.84.

Sites internet :

50. [Introduction au contrôle de gestion \(slideshare.net\)](https://slideshare.net).
51. [Définition : Information \(toupie.org\)](http://toupie.org).
52. <https://openclassrooms.com/fr/courses/2100086-decouvrez-le-mon>.
53. [LIEN AVEC LES DISCIPLINES PLUS GENERALES PARTIE 17 ~ Formation de contrôle de gestion gratuit en ligne \(controle2gestion.blogspot.com\)](http://controle2gestion.blogspot.com).
54. www.ENIEM.dz.

Annexe

01

ETAT DES VENTES CUMULE A FIN DECEMBRE 2017

ANTENNES	TOTAL	
PRODUITS	QTES	VAL
REF. 160L PB	1 837	32 127 997,85
REF. 240L PB	1 711	29 474 968,40
REF. 240L PB BLANC AVEC POIGNEE	1 736	30 841 148,43
REF. 240L PB GRIS	1 071	19 389 844,17
REF. 300D PB	1	23 781,51
REF. 350S P.B	335	7 633 621,96
REF. 350S P.B Nelle poignee	755	17 213 207,24
REF. 350STA	1 205	35 116 730,39
REF. 320 L BP	8 050	199 981 449,10
REF. 320 L A/POIGNEE	0	0,00
REF. 320 L A/POIGNEE-TECH	47	1 163 592,26
REF. 340STA	1 793	55 798 032,21
REF. 520L A.D E	69	2 451 961,55
REF. 520L S.D.E PB	23	824 485,40
REF NO FROST 4506K	49	2 174 135,11
REF NO FROST BLANC	1 709	76 893 958,27
REF NO FROST SILVER	1 917	87 612 980,31
REF NO FROST P/INTEGREE	245	11 125 303,49
REF NO FROST P/INTEGREE S	690	32 072 222,90
REF NO FROST TN 2000 W	929	45 409 574,63
REF NO FROST TN 2000 S	1 260	62 897 152,87
REF NO FROST TN 2000 BK	2 212	116 252 066,65
REF NO FROST TN 1600 W	201	8 727 236,58
REF NO FROST TN 1600 S	179	7 972 357,60
REF SBS U 20 GA	102	10 586 483,57
REF SBS HC 666 WE	2	210 997,46
REF RS 218	321	43 534 692,78
S/TOTAL REFRIGERATEURS.	28 449	937 509 982,68
CONG. 220F PB	1 396	39 479 233,78
CONG. 220F PB 025 S	6 174	173 306 521,18
CONG B.1301	1 433	52 349 292,21
CONG B.1301 CR	237	8 530 047,12
CONG.B.1686	3 255	128 916 820,59
CONG.B.1686 CR	1 959	77 383 016,81
CONG BAHUT 230 C7	1 011	31 377 360,50
CONG BAHUT 570 C7	31	1 283 279,72
CONSERVATEUR VITREE CHG 420 TV	348	14 309 497,83
CONSERVATEUR D 300	46	2 058 693,28
CONSERVATEUR D 400	680	31 355 929,82
CONSERVATEUR D 500	589	25 861 320,65
CONSERVATEUR FR 1400 VB	0	0,00

CONSERVATEUR FR 1600 VB	286	9 095 386,88
CONSERVATEUR HD 439 C	446	18 519 566,78
ARM VITREE SC 505	21	1 563 643,64
ARM VITREE SC 600	53	4 082 784,36
ARM VITREE 1597N	1	54 859,68
ARM VITREE 1597N AV AFFICHEUR	535	29 684 599,18
ARM VITREE 1597 W	894	47 167 833,13
ARM VITREE 1597 W AVEC HABILLAGE	9	506 656,11
ARM VITREE 3700 VBG	70	8 681 384,62
S/TOTAL CONG/CONSERV.	19 474	705 567 727,89
CUISINIERS 6120	1 437	29 908 125,25
CUISINIERS 6520 Luxe	6 589	159 154 669,64
CUISINIERS 6520 NCV	2 431	64 487 058,74
CUISINIERS 6520 NCT	1 404	37 339 749,10
CUISINIERS 6520 BCV	305	7 391 104,65
CUISINIERS 6525	2 657	65 945 024,12
CUISINIERS 6525 BCV	249	6 724 647,91
CUISINIERS 6535	2 411	67 022 961,38
CUISINIERS 6540 Inox	2	56 819,90
CUISINIERS 6545 Inox	1 187	35 076 370,96
CUISINIERS 6550	1 543	44 149 727,47
CUISINIERS 6555	509	14 727 748,33
CUISINIERS 6560	970	29 177 600,02
CUISINIERS 8 210	781	21 324 668,08
PLAQUE DE CUISSON	131	871 381,82
S/TOTAL CUISINIERES.	22 606	583 357 657,38
Clim.Split TAC 7000 BTU	306	6 526 378,15
Clim.Split ASTW /KRC 7000 BTU	23	480 919,93
Clim.Split TAC 9 000 BTU	1 124	31 500 227,65
Clim.Split ASTW 9000 BTU	2 799	72 721 232,34
Clim.Split TAC 12 000 BTU	215	6 670 137,96
Clim.Split ASTW 12 000 BTU	12	375 284,15
Clim.Split R 410 12 000 BTU	2 637	94 529 898,76
Clim, CSH3- 12 CQ/R410	2 727	86 956 504,66
Clim.Split TAC 18 000 BTU	1 965	81 454 512,95
Clim.Split ASTW 18 000 BTU	148	6 038 886,93
Clim.Split R 410 18 000 BTU	2 848	116 771 287,49
Clim. 18 000 MONO BLOC	13	566 974,85
Clim.Split 18 000 BTU 60 HZ	669	32 745 885,25
Clim, AWT - 18000 B4-YD 50 HZ	0	0,00
Clim, CSH3- 18 CQ/R410	1 144	47 568 378,38
Clim.Split TAC 24 000 BTU	750	40 472 860,66
Clim.Split ASTW 24 000 BTU	816	43 028 953,22
Clim.ASTH 48 AS/N	322	46 864 958,56
Clim.AST FH 60	371	58 727 607,42
S/TOTAL CLIMATISEURS.	18 889	774 000 889,31
M.A.L 7 KG DWD F 1011	0	0,00
M.A.L 7 KG MGF 70 ES 1202	6 242	207 031 076,32

M.A.L 7 KG MGF 70 GRISE	2 030	72 576 912,47
Chauffe Bain 10L GN	19 080	202 711 047,50
Chauffe Bain 10L GB	483	5 105 829,97
Chauffe Eau JSD 6 L	5 060	36 038 681,24
RADIATEUR GN M 127	119	2 543 156,17
RADIATEUR GN M 128	10 457	222 156 535,75
RADIATEUR GN JK 2788	4 133	88 966 502,89
RADIATEUR GN 2,98 ASQ	1	18 630,09
<i>S/T ANNEXES.</i>	<i>47 605</i>	<i>837 148 372,40</i>
TOTAL EN DA (HT)	137 023	3 837 584 629,66

137 023

0

3 837 584 630

0

Annexe

02

ETAT DES VENTES A FIN DECEMBRE 2018

	Codes Produits	ANTENNES	TOTAL	
		PRODUITS	QTES	VAL
Réf PM	205 936	REF 240 L PB	1 617	32 381 054,41
	206 002	REF 160 L PB BLANC	4 467	91 965 715,57
	207 245	REF 240 L PB GRIS	844	17 809 496,65
	207 692	REF 240 L PB Avec poignée	64	1 378 637,68
	209 087	REF 160 L PB NOIR	14	301 677,09
Réf GM	205 193	REF 520L ADE	0	0,00
	205 785	REF 350 S PB Nelle Peinture	0	0,00
	205 850	REF 300 D PB	50	1 356 858,27
	206 050	REF 520L SDE	0	0,00
	206 928	REF R- Solaire 218	3	409 330,29
	207 070	REF 320L PB	2 647	80 397 567,02
	207 150	REF 350 S PB Nelle Poignée	2 979	68 871 996,19
	208 327	REF FB1 -350 ST-A	2 059	59 915 070,41
	208 328	REF FB2 -340 ST-A	2 414	74 106 374,48
Réf NO FROST	206 469	REF NO FROST 4506 K	0	0,00
	207 726	REF NO FROST HD 520 FW W	208	9 409 242,32
	207 909	REF NO FROST HD 520 FW S	16	761 134,74
	208 586	REF NO FROST TN 2000 S	236	11 729 585,77
	208 604	REF NO FROST TN 2000 W	149	7 240 037,88
	208 605	REF NO FROST TN 1600 S	10	451 652,66
	208 606	REF NO FROST TN 1600 W	7	303 970,60
	208 643	REF NO FROST TN 2000 BK	453	23 608 375,84
	208 822	REF NO FROST HD 520 FW W P.INT	2 836	129 225 220,18
	208 899	REF NO FROST HD 520 S.P.INT	2 429	117 097 574,12
	208 977	REF NO FROST TMF.360 W	955	43 747 436,30
	208 978	REF NO FROST TMF.360 S	1 181	55 616 174,09
	208 991	REFRIGERATEUR NO FROST HD 520 FW	892	43 514 010,20
	209 008	REF NO FROST TN 2000 (BK) R600A	1 023	54 835 433,70
	209 009	REF NO FROST TN 2000 (S) R600A	654	33 626 751,84
	209 088	REF NO FROST TN 2000 (W) R600A	253	12 743 903,43
Réf SB	206 418	REF SBS U 20 GA	163	17 345 876,76
	207 420	REF SBS CH-666-WE (N)	0	0,00
S/ REFRIGERATEUR			28 623	990 150 158,49
Armoires Vitrées	206 317	ARMOIRE VITREE 1597	1	54 894,18
	207 895	ARMOIRE VITREE 1597 A - AFFICHEUR	79	4 415 626,47
	208 201	ARMOIRE VITREE SC 600	24	1 757 276,44
	208 262	ARMOIRE VITREE SC 505	38	2 642 255,46
	208 613	ARMOIRE VITREE VGB 3700	12	1 510 001,24
	208 633	ARMOIRE VITREE VBG 1597 W	488	26 906 784,32
	208 842	ARMOIRE VBG 1597W AV/HABILLAGE	540	31 425 313,02
Congélateurs	205 196	CONG . BAHUT 1686	4 503	176 059 355,32
	205 202	CONG . BAHUT 1301	1 549	56 846 178,13
	205 852	CONGE. 220 F PB	372	10 510 403,39
	207 731	CONG BAHUT CH AL 570 C7 T	0	0,00
	207 821	CONG BAHUT AL -230 -C7	270	8 424 587,83
	208 693	CONG . BAHUT 1686 CR	260	11 279 715,20
	208 696	CONG . BAHUT 1301 CR	316	11 821 913,92

Conservateurs	208 783	CONG. 220 F PB A/P S 025	9 421	263 432 799,35
	206 838	CONS FR 1600 VB	44	1 398 588,84
	206 839	CONS FR 1400 VB	13	391 749,02
	207 687	CONS D 500	1 739	82 215 783,95
	207 792	CONS VITRE CHG - 420- TV	797	37 002 709,52
	208 159	CONS D 400	265	12 400 952,70
	208 193	CONS D 300 DFSG	15	670 124,86
	208 536	CONS HD 439 C	52	2 157 569,00
S/ TOTAL CONG, CONS, ARM			20 798	743 324 582,16
S/TOTAL FROID.			49 421	1 733 474 740,65
Cuisinières Blanche	201 255	CUISINIERE. 6520 B C V	362	8 784 960,90
	205 276	CUISINIERE. 8210	437	13 524 466,08
	230 237	CUISINIERE. 6520 LUXE	2 534	61 190 573,03
	230 323	CUISINIERE. 6120	1 077	22 427 648,86
	230 515	CUISINIERE. 6525	2 267	56 852 203,19
	230 544	CUISINIERE. 6525 BCV	3 751	90 641 450,14
	230 549	CUISINIERE ,6555 4 FX	1 233	33 345 445,79
Cuisine res	230 480	CUISINIERE ,6550 4 FX	2 594	74 936 673,55
	230 527	CUISINIERE. 6520 N C V	1 183	31 787 714,58
	230 537	CUISINIERE. 6520 N C T	929	25 260 036,17
Cuisine res Inox	230 498	CUISINIERE. 6535 INOX	1 254	34 699 247,65
	230 516	CUISINIERE. 6545 INOX	1 045	30 576 585,39
	230 555	CUISINIERE. 6560 INOX	2 959	89 837 787,42
	230 356	PLAQUE DE CUISSON	105	829 791,62
S/TOTAL CUISINIERES.			21 730	574 694 584,37
7000	283 814	CLIMAT ASTW H 07 A4/K	18	456 797,70
	284 453	CLIMAT SPM TAC - 07 CHS / RT	10	251 089,01
9000	283 089	CLIMAT SPM TAC 09 CHS/ RT	21	525 374,43
	283 899	CLIMAT ASTW H 09 A4	1 528	41 028 621,51
	286 049	CLIMAT SPLIT CSH3- 09 QC (R410a)	577	19 214 318,50
12000 BTU	283 155	CLIMAT SPM TAC 12 CHS / RT	73	2 244 174,78
	284 823	CLIMAT ASTW H 12 A 4 /SUD/R1	103	3 564 365,07
	285 323	CLIMAT CSH3- 12 QC/R410	13 384	470 209 823,43
18000 BTU	283 221	CLIMAT SPM TAC 18 CHS / RT	23	969 627,10
	284 056	CLIMAT ASTW H 18 B4	0	0,00
	284 735	CLIMAT ASTW H 18 B4 / R 410 A	9	384 987,43
	283 379	CLIMAT ASTW H 18 AN/FQ 60 HZ	28	1 312 347,52
	285 404	CLIMAT CSH3- 18 QC/R410	15 828	709 202 241,37
24000 BTU	283 287	CLIMAT SPM TAC 24 CHS / RT	1 440	78 809 187,72
	284 138	CLIMAT ASTW H 24 B4	132	7 220 626,25
	286 124	CLIMAT CSH3- 24 QC/R410	715	43 416 833,69
à 50	284 214	ARMOIRE TCA - 48 FHR / U 3 T	204	27 640 779,23
	284 901	ARMOIRE ASTF - 48 FHR A5/HR22	111	16 086 938,52
	285 885	ARMOIRE CLIM ASTF-H 48 A5R1-HT3 R410	296	44 163 638,65
à 60	283 497	CLIMAT AST FH 60	6	894 257,70
	284 292	ARMOIRE TCC - 60 FHR	4	570 794,36
	284 985	ARMOIRE ASTF H60 A5 HR 22	203	30 947 224,57
	285 967	ARMOIRE CLIM ASTF-H 60 A5R1-HT3 R410	431	70 930 718,91
S/TOTAL CLIMATISEURS.			35 144	1 570 044 767,45
MAL	284 359	MA A LAVER MGF 70-ES 1202	2 712	92 218 549,41
	285 687	MA A LAVER AQUA 7002S-7KG12P BLANCHE	1 013	29 915 119,51
	285 787	MA A LAVER LUX F70210 MU.S BLANCHE	1 044	34 314 399,07
	285 061	MA A LAVER GRISE MGF 70-ES1202	2 050	74 001 865,90
	285 772	MA A LAVER AQUA 7002S-7KG12P SILVER	1 042	31 662 433,19
	285 778	MA A LAVER LUX F70210 MU.S SILVER	1 071	36 383 353,33

Chauf Eau 10 L GN		S/TOTAL MACHINES A LAVER	8 932	298 495 720,41
	282 598	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ NATUREL	10	107 607,73
	283 687	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ NAT CIB	1	11 282,29
	285 220	CH-EAU 10 L GAZ NAT PF 0116 A	0	0,00
	285 272	CH- BAIN 10 L GN JSD . FD	21	226 646,96
CB 10L	285 496	CH- BAIN 10 L GN JSD 20-10	18 850	214 050 732,50
	283 647	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ BUT CIB	0	0,00
CB 06L	285 483	CH- BAIN 10 L GB JSD . FD	830	8 919 540,31
GN	285 172	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6 CR	3	22 013,64
	285 583	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6	6 283	48 816 909,14
	285 635	CH-EAU 6L G N JSD 12-6 CR A-AFF	2 228	17 538 407,89
		S/TOTAL CHAUFFE BAIN/EAU.	28 226	289 693 140,46
RGN 1200	283 014	RADIATEUR GAZ NAT 2.98ASQ	125	2 329 371,31
	283 775	RADIATEUR GAZ NAT M 127	194	4 131 790,44
	284 568	RADIATEUR GAZ JK 2788	4 015	81 319 680,95
	285 156	RADIATEUR GAZ NAT M 128	416	9 010 206,38
	285 548	RADIATEUR GAZ NAT M 148	6 743	138 481 546,21
	286 198	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G	858	17 904 832,14
		S/TOTAL RADIATEURS DAZ NATUREL	12 351	253 177 427,43
		S/TOTAL PRDT UNITE CLIM	84 653	2 411 411 055,75
		TOTAL EN DA (HT)	155 804	4 719 580 380,77

155 804
0

4 719 580 380,77
-

Annexe

03

ETAT DES VENTES CUMUL A FIN DECEMBRE 2019

	Codes Produits	ANTENNES	TOTAL	
		PRODUITS	QTES	VAL
Réf PM	205 936	REF 240 L PB	678	15 271 577,31
	206 121	REF 240 L PB	827	18 805 805,19
	206 002	REF 160 L PB BLANC	1 971	43 065 544,73
	207 245	REF 240 L PB GRIS	206	4 578 657,52
	207 692	REF 240 L PB A/POIGNEE	31	690 646,51
	209 087	REF 160 L PB NOIR	1	23 109,24
	209 276	REF MINI BAR -BC-50.W	700	8 960 070,00
Réf GM	204 091	REF 350S VITREE	77	3 194 219,15
	205 193	REF 520L ADE	0	0,00
	205 850	REF 300 D PB	0	0,00
	206 050	REF 520L SDE	0	0,00
	207 070	REF 320L PB	1 113	39 919 903,97
	207 150	REF 350 S PB Nelle Poignée	1	22 990,33
	209 013	REF 350 S A/Poignée S025	2 617	79 362 738,36
	208 327	REF FB1 -350 ST-A	165	4 870 208,51
	208 328	REF FB2 -340 ST-A	1 197	36 696 081,87
Réf NO FROST	209 394	REF FB1 -350 ST-A+ avec poignée S025	21	609 477,12
	206 469	REF NO FROST 4506 K	9	398 842,56
	208 605	REF NO FROST TN 1600 S	0	0,00
	208 606	REF NO FROST TN 1600 W	0	0,00
	207 726	REF NO F HD 520 FW W	39	1 765 370,72
	208 822	REF NO F HD 520 FW W P.INT	1 712	78 531 699,87
	207 909	REF NO FROST HD 520 S	-1	-47 815,13
	208 899	REF NO FROST HD 520 S.P.INT	27	1 257 840,77
	208 977	REF NO FROST TMF.360 W	1 043	48 892 068,92
	208 978	REF NO FROST TMF.360 S	1 843	88 829 205,21
	208 991	REF NO FROST HD 520 FW,SS	2 222	110 646 216,98
	208 643	REF NO FROST TN 2000 (BK)	93	5 171 196,65
	209 008	REF NO FROST TN 2000 (BK) R600A	1 187	66 582 513,38
	208 586	REF NO FROST TN 2000 (S)	45	2 496 103,56
	209 009	REF NO FROST TN 2000 (S) R600A	834	44 629 015,51
	208 604	REF NO FROST TN 2000 (W)	68	3 560 479,14
	209 088	REF NO FROST TN 2000 (W) R600A	1 225	63 831 763,86
	209 163	REF NO FROST HD 663 FWEN W	1 500	79 060 573,36
	209 246	REF NO FROST HD 663 FWEN SS	1 502	82 230 432,76
Réf SB	209 329	REF NO FROST TMF.360 W R600a	600	28 410 683,57
	209 330	REF NO FROST TMF.360 S R600a	1 891	92 146 456,44
Réf SB	206 418	REF SBS U 20 GA	76	9 234 318,36
	207 420	REF SBS CH-666-WE (N)	0	0,00
S/ REFRIGERATEUR			25 520	1 063 697 996,30
Armoires Vitrées	206 317	ARMOIRE VITREE 1597	3	164 682,54
	207 895	ARM VITREE 1597 A - AFFICHEUR	4	219 576,72
	208 201	ARMOIRE VITREE SC 600	1	75 210,08
	208 262	ARMOIRE VITREE SC 505	82	5 608 090,80
	208 613	ARMOIRE VITREE VGB 3700	0	0,00
	208 633	ARMOIRE VITREE VBG 1597 W	54	3 029 010,88
	208 842	ARM VBG 1597W AV/HABILLAGE	780	46 213 003,31
0	205 196	CONG . BAHUT 1686	345	13 780 612,60
	205 202	CONG . BAHUT 1301	2 029	76 841 579,80
	205 852	CONGE. 220 F PB	0	-9 683,84
	208 783	CONGE. 220 F PB	3 811	110 363 246,60
	207 731	CONG BAHUT CH AL 570 C7 T	0	0,00
	207 821	CONG BAHUT AL -230 -C7	138	5 109 011,36
	208 693	CONG . BAHUT 1686 CR	60	2 413 912,56
	208 696	CONG . BAHUT 1301 CR	0	0,00
irs	207 687	CONS D 500	10	476 652,67

Conservateu	207 792	CONS VITRE CHG - 420- TV	552	25 749 537,49
	208 159	CONS D 400	15	683 928,60
	208 193	CONS D 300 DFSG	7	329 693,99
	208 536	CONS HD 439 C	0	0,00
	S/ TOTAL CONG, CONS, ARM		7 891	291 048 066,16
	S/TOTAL FROID.		33 411	1 354 746 062,46
Cuisinières Blanche	201 255	CUISINIERE. 6520 BCV	0	0,00
	205 276	CUISINIERE. 8210	19	557 635,53
	230 180	CUISINIERE. 6500 LUXE	1	19 644,81
	230 200	CUISINIERE. 6510 LUXE	3	62 099,28
	230 237	CUISINIERE. 6520 LUXE	1 514	37 026 287,22
	230 323	CUISINIERE. 6120	1 243	26 961 535,93
	230 515	CUISINIERE. 6525	971	24 209 750,71
	230 544	CUISINIERE. 6525 BCV	1 109	27 725 123,00
Cuisinières Inox	230 549	CUISINIERE ,6555 4 FX	2 669	77 020 390,77
	230 480	CUISINIERE ,6550 4 FX	2 161	62 178 867,36
	230 527	CUISINIERE. 6520 N C V	437	11 715 198,94
	230 537	CUISINIERE. 6520 N C T	263	7 142 946,59
	230 498	CUISINIERE. 6535 INOX	178	4 918 437,33
	230 516	CUISINIERE. 6545 INOX	1 128	32 628 295,62
	230 555	CUISINIERE. 6560 INOX	3 119	96 276 761,49
	231 005	CUISINIERE ,6560 INOX S-F	196	6 218 198,41
Encastrables	230 356	PLAQUE DE CUISSON	50	379 178,65
	230 640	HOTTE CASQUETTE	426	3 348 909,12
	230 670	HOTTE DECORATIVE	344	4 972 192,40
	230 690	HOTTE PYRAMIDE	250	2 646 953,99
	230 755	HOTTE EN VERRE	164	2 686 323,62
	230 760	PLAQUE DE CUISSON EN VERRE	295	5 925 294,40
	230 785	PLAQUE DE CUISSON EN INOX	145	2 440 613,51
	230 800	FOUR ENCASTRABLE	375	13 986 504,74
	285 885	FOUR ENCAS A GAZ EN INOX FGI-K	132	4 109 363,68
	230 940	FOUR ENCAS EN VERREX FGV-K	324	10 690 061,63
	230 948	PLAQUE DE CUIS EN VERRE PCV-K	425	7 797 293,58
	230 970	PLAQUE DE CUIS EN INOX PCI-K	111	1 549 197,55
	S/TOTAL CUISINIERES.		18 052	475 193 059,86
12000 BTU	283089/28389	CLIMAT ASTW / SPM TAC H 09 A4	5	126 610,96
	286 049	CLIMAT SPLIT CSH3- 09 QC (R410a)	4 536	158 405 509,89
	285 155	CLIM SPM TAC 12 CHS / RT	-20	-1 216 588,30
	285 323	CLIMAT CSH3- 12 QC/R410	12 821	482 681 593,57
18000 BTU	283 221	CLIMAT SPM TAC 18 CHS / RT	1	45 294,12
	284 056	CLIMAT ASTW H 18 B4	0	0,00
	284 735	CLIMAT ASTW H 18 B4 / R 410 A	1	45 294,12
	285 079	CLIMAT ASTW H 18 AN/FQ 60 HZ	0	0,00
	285 404	CLIMAT CSH3- 18 QC/R410	12 833	607 779 317,94
	287 046	CLIM SPLIT SCH3-18QC	2 800	178 248 543,50
24000 BTU	283 287	CLIMAT SPM TAC 24 CHS / RT	25	1 344 148,77
	284 138	CLIMAT ASTW H 24 B4	0	0,00
	286 124	CLIMAT CSH3- 24 QC/R410	1 154	72 540 328,31
48000 BTU	283 362	ARMOIRE AST H 48 AS/N	3	334 984,08
	284 214	ARMOIRE TCA - 48 FHR / U 3 T	1	130 812,32
	285 885	A.CLIM ASTF-H 48 A5R1-HT3 R410A	1 018	157 542 483,42
	286 337	ARMOIRE CLIM CFH3-48 LA	96	14 025 045,86
60000 BTU	283 497	CLIMAT AST FH 60	0	0,00
	284 292	ARMOIRE TCC - 60 FHR	0	0,00
	284 985	ARMOIRE ASTF H60 A5 HR 22	0	0,00
	285 967	A.CLIM ASTF-H 60 A5R1-HT3 R410A	960	159 095 820,74
	286 418	ARMOIRE CLIM CFH3-60 LA	99	16 192 530,85
	S/TOTAL CLIMATISEURS.		36 333	1 847 321 730,15
MAL BLANCHES	284 359	MAL MGF 70-ES 1202	13	436 366,46
	285 687	MAL AQUA 7002S-7KG12P BLANCHE	1 512	50 551 191,08
	285 787	MAL LUX F70210 MU.S BLANCHE	1 517	53 238 949,63
	286 335	MAL MFC70-ES1401/C1457E-W	610	23 496 476,30
	286 498	MAL 7KG MFE 70-S1202/A07-EU(A2-W)	790	23 535 760,53
	286 504	MAL DWD GNU 1231 -7KG	1 250	42 718 106,01

MAL GRISES	285 061	MAL GRISE MGF 70-ES1202	13	451 598,22
	285 772	MAL AQUA 7002S-7KG12P SILVER	2 586	88 746 181,65
	285 778	MAL LUX F70210 MU.S SILVER	3 119	113 079 112,01
	286 336	MAL MFC70-ES1401/C1457E-S	1 416	57 820 301,37
	286 499	MAL 7KG MFE 70-S1202/A07-EU(A2-S)	1 182	36 088 250,70
S/TOTAL MACHINES A LAVER			14 008	490 162 293,96
CH B 10L GN	282 598	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ NATUREL	0	0,00
	283 687	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ NAT CIB	3	37 285,70
	285 272	CH- BAIN 10 L GN JSD . FD	2	22 564,58
	285 496	CH- BAIN 10 L GN JSD 20-10	10 409	121 443 973,51
	286 502	CH- BAIN 10 L GN PF 0720A	3 039	37 774 636,94
CB10L GB	283 647	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ BUT CIB	0	0,00
	285 483	CH- BAIN 10 L GB JSD . FD	6	68 122,44
	286 800	CH-EAU 10L G BUT JSD 20 B-10	1 107	14 285 486,22
CB06L GB	285 172	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6 CR	0	0,00
	285 583	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6	5 781	47 506 706,96
	285 635	CH-EAU 6L G N JSD 12-6 CR A-AFF	33	257 391,91
	286 503	CH- BAIN 10 L GN PF 0512A	2 744	27 001 564,36
S/TOTAL CHAUFFE BAIN/EAU.			23 124	248 397 732,62
RGN 10000K	283 775	RADIATEUR GAZ NAT M 127	1	21 166,96
	286 896	RADIATEUR G N ZRB 02B A /AFF 10KW	764	17 696 308,04
RGN 12000K	284 568	RADIATEUR G N JK 2788	92	1 834 884,29
	285 156	RADIATEUR GAZ NAT M 128	98	2 074 362,08
RGN 14000KW	285 548	RADIATEUR GAZ NAT M 148	2 609	56 969 666,85
	286 198	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G	10 600	232 169 130,14
	286 854	RADIATEUR G N ZRB 02B A/AFF 14KW	955	26 034 506,66
	287 160	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G NOIR	79	1 737 562,82
S/TOTAL RADIATEURS DAZ NATUREL			15 198	338 537 588
S/TOTAL PRDT UNITE CLIM			88 663	2 924 419 344,57
TOTAL EN DA (HT)			140 126	4 754 358 466,88

140 126

0

4 754 358 466,88

0,00

CB06L C	285 583	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6	5 781
	285 635	CH-EAU 6L G N JSD 12-6 CR A-AFF	33
	286 503	CH- BAIN 10 L GN PF 0512A	2 744
	S/TOTAL CHAUFFE BAIN/EAU.		23 124
RGN 1000K	283 775	RADIATEUR GAZ NAT M 127	1
	286 896	RADIATEUR G N ZRB 02B A /AFF 10KW	764
RGN 1200K	284 568	RADIATEUR G N JK 2788	92
	285 156	RADIATEUR GAZ NAT M 128	98
RGN 1400KW	285 548	RADIATEUR GAZ NAT M 148	2 609
	286 198	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G	10 600
	286 854	RADIATEUR G N ZRB 02B A/AFF 14KW	955
	287 160	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G NOIR	79
	S/TOTAL RADIATEURS DAZ NATUREL		15 198
	S/TOTAL PRDT UNITE CLIM		88 663
	TOTAL EN DA (HT)		140 126

140 126
0

Annexe

04

ETAT DES VENTES DU MOIS DE Décembre 2020

	Codes Produits	ANTENNES	TOTAL	
		PRODUITS	QTES	VAL
Réf PM	206 002	REF 160 L PB BLANC	28	639 458,43
	205 540	REF 160 L PB BLANC	0	0,00
	209 087	REF 160 L PB NOIR	0	0,00
	205 936	REF 240 L PB	0	0,00
	206 121	REF 240 L PB	0	0,00
	207 245	REF 240 L PB GRIS	0	0,00
	207 692	REF 240 L PB A/POIGNEE	0	0,00
	209 276	REF MINI BAR	0	0,00
Réf GM	207 070	REF 320L PB	0	0,00
	204 091	REF 350S VITREE	0	0,00
	207 150	REF 350 S PB Nelle Poignée	0	0,00
	209 013	REF 350 S A/Poignée S025	0	0,00
	208 327	REF FB1 -350 ST-A	0	0,00
	208 328	REF FB2 -340 ST-A	0	0,00
	209 394	REF FB1 350 STA AVEC P S025	55	1 619 467,80
	205 850	REF 300 D PB	0	0,00
	206 050	REF 520L SDE PB	0	0,00
Réf NO-FROST	207 726	REF NO F HD 520 FW W P.INT	0	0,00
	208 822	REF NO F HD 520 FW W P.INT	0	0,00
	207 909	REF NO FROST HD 520 S	0	0,00
	208 899	REF NO FROST HD 520 S.P.INT	0	0,00
	208 991	REF NO FROST HD 520 FW,SS	0	0,00
	208 977	REF NO FROST TMF.360 W	0	0,00
	209 329	REF NO FROST TMF.360 W R600a	1	52 436,07
	208 978	REF NO FROST TMF.360 S	0	0,00
	209 330	REF NO FROST TMF.360 S R600a	0	0,00
	208 643	REF NO FROST TN 2000 (BK)	0	0,00
	209 008	REF NO FROST TN 2000 (BK) R600A	3	189 078,75
	208 586	REF NO FROST TN 2000 (S)	0	0,00
	209 009	REF NO FROST TN 2000 (S) R600A	0	0,00
	208 604	REF NO FROST TN 2000 (W)	0	0,00
	209 088	REF NO FROST TN 2000 (W) R600A	0	0,00
	209 163	REF NO FROST HD 663 FWEN W	0	0,00
	209 246	REF NO FROST HD 663 FWEN SS	7	439 999,98
	209 278	REF NO FROST HD 663 FWEN -BK	0	0,00
	208 606	REF NO FROST 1600 W	0	0,00
	209 505	REF NO FROST HD 520 FWW A/R600A	0	0,00
	209 506	REF NO FROST HD 520 FWSS A/R600A	13	711 904,80
S	206 418	REF SBS U 20 GA	1	137 731,09

R SB	209 331	REF SBS U 20 GA R600A	5	647 846,25
	209 332	REF SBS U 20 GA S R600A	0	0,00
S/ REFRIGERATEUR			113	4 437 923,17
Armoires Vitrées	206 317	ARMOIRE VITREE 1597	0	0,00
	207 895	ARM VITREE 1597 A - AFFICHEUR	0	0,00
	208 201	ARMOIRE VITREE SC 600	0	0,00
	208 262	ARMOIRE VITREE SC 505	0	0,00
	208 613	ARMOIRE VITREE VGB 3700	0	0,00
	208 633	ARMOIRE VITREE VBG 1597 W	0	0,00
	209 517	ARMOIRE VITREE VBG 1597 R600 A	3	227 668,85
	208 842	ARM VBG 1597W AV/HABILLAGE	0	0,00
Congélateurs	205 196	CONG . BAHUT 1686	56	2 680 734,50
	205 202	CONG . BAHUT 1301	12	555 032,64
	205 852	CONGE. 220 F PB	0	0,00
	208 783	CONGE. 220 F PB	19	693 277,39
	207 821	CONG BAHUT AL -230 -C7	0	0,00
	209 378	CONG BAHUT AL -230 -C7 R600a	0	0,00
	208 696	CONG BAHUT 1301 CR	0	0,00
Conservateurs	207 687	CONS D 500	0	0,00
	207 792	CONS VITRE CHG - 420- TV	5	238 364,60
	208 159	CONS D 400	0	0,00
	208 193	CONS D 300 DFSG	0	0,00
	208 536	CONS HD 439 C	0	0,00
S/ TOTAL CONG, CONS, ARM			95	4 395 077,98
S/TOTAL FROID.			208	8 833 001,15
Cuisinières Blanche	205 276	CUISINIERE. 8210	0	0,00
	230 180	CUISINIERE. 6500 LUXE	0	0,00
	230 200	CUISINIERE. 6510 LUXE	0	0,00
	230 237	CUISINIERE. 6520 LUXE	11	328 151,11
	230 323	CUISINIERE. 6120	1	28 487,39
	230 515	CUISINIERE. 6525	3	90 756,30
	230 544	CUISINIERE. 6525 BCV	0	0,00
	230 549	CUISINIERE ,6555 4 FX	3	94 537,83
	231 011	CUISINIERE. 6555 SF	0	0,00
Cuisinières Noire	230 480	CUISINIERE ,6550 4 FX	2	65 210,08
	230 527	CUISINIERE. 6520 N C V	10	313 445,40
	230 537	CUISINIERE. 6520 N C T	0	0,00
	231 008	CUISINIERE ,6550 4 FX SF	19	623 296,04
Cuisinières Inox	230 498	CUISINIERE. 6535 INOX	0	0,00
	230 516	CUISINIERE. 6545 INOX	0	0,00
	230 555	CUISINIERE. 6560 INOX	0	0,00
	231 005	CUISINIERE ,6560 INOX S-F	78	2 707 749,61
ables	230 356	PLAQUE DE CUISSON	1	7 780,11
	230 640	HOTTE CASQUETTE	0	0,00
	230 670	HOTTE DECORATIVE	0	0,00
	230 690	HOTTE PYRAMIDE	0	0,00
	230 755	HOTTE EN VERRE	8	143 790,87
	230 760	PLAQUE DE CUISSON EN VERRE	2	41 848,74

Encastré	230 785	PLAQUE DE CUISSON EN INOX	5	90 653,59
	230 948	PLAQUE DE CUIS EN VERRE PCV-K	0	0,00
	230 970	PLAQUE DE CUIS EN INOX PCI-K	14	208 235,26
	230 800	FOUR ENCASTRABLE	2	77 142,86
	285 885	FOUR ENCAS A GAZ EN INOX FGI-K	13	429 041,41
	230 940	FOUR ENCAS EN VERREX FGV-K	23	781 092,46
		S/TOTAL CUISINIERES.	195	6 031 219,06
9000 BTH	283 899	CLIMAT ASTW / SPM TAC H 09 A4	0	0,00
	286 049	CLIMAT SPLIT CSH3- 09 QC (R410a)	16	653 221,32
12000 BTH	284 823	CLIMAT SPLIT ASTW 12	0	0,00
	283 981	CLIM ASTW H12 A4/K	0	0,00
	285 155	CLIM SPM TAC 12 CHS / RT	0	0,00
	285 323	CLIMAT CSH3- 12 QC/R410	18	857 130,47
18000 BTH	283 221	CLIMAT SPM TAC 18 CHS / RT	0	0,00
	284 056	CLIMAT ASTW H 18 B4	0	0,00
	284 735	CLIMAT ASTW H 18 B4 / R 410 A	0	0,00
	285 079	CLIMAT ASTW H 18 AN/FQ 60 HZ	0	0,00
	285 404	CLIMAT CSH3- 18 QC/R410	21	1 305 555,51
	287 046	CLIMAT CSH3- 18 QC 60HZ R410 A	0	0,00
24000 BTU	283 287	CLIMAT SPM TAC 24 CHS / RT	0	0,00
	284 138	CLIMAT ASTW H 24 B4	0	0,00
	286 124	CLIMAT CSH3- 24 QC/R410	0	0,00
48000 BTH	283 362	ARMOIRE AST H 48 A5/N	0	0,00
	284 214	ARMOIRE TCA - 48 FHR / U 3 T	0	0,00
	285 885	A.CLIM ASTF-H 48 A5R1-HT3 R410A	0	0,00
	286 337	ARMOIRE CLIM CFH3-48 LA	0	0,00
	284 901	ARMOIRE CLIM ASTF H48 A5/H	0	0,00
60000 BTH	283 497	CLIMAT AST FH 60	0	0,00
	284 292	ARMOIRE TCC - 60 FHR	0	0,00
	284 985	ARMOIRE ASTF H60 A5 HR 22	0	0,00
	285 967	A.CLIM ASTF-H 60 A5R1-HT3 R410A	0	0,00
	286 418	ARMOIRE CLIM CFH3-60 LA	0	0,00
		S/TOTAL CLIMATISEURS.	55	2 815 907,30
MAL BLANCHES	284 359	MAL MGF 70-ES 1202	0	0,00
	285 687	MAL AQUA 7002S-7KG12P BLANCHE	0	0,00
	285 787	MAL LUX F70210 MU.S BLANCHE	0	0,00
	286 335	MAL MFC70-ES1401/C1457E-W	0	0,00
	286 498	MAL 7KG MFE 70-S1202/A07-EU(A2-W)	0	0,00
	286 504	MAL DWD GNU 1231 -7KG	0	0,00
	287 310	MAL 8KG FL 08G 11 BLANCHE	0	0,00
	287 419	MAL 7KG FL 07 G11 BLANCHE	1	42 857,14
MAL GRISES	285 061	MAL GRISE MGF 70-ES1202	0	0,00
	285 772	MAL AQUA 7002S-7KG12P SILVER	0	0,00
	285 778	MAL LUX F70210 MU.S SILVER	0	0,00
	286 336	MAL MFC70-ES1401/C1457E-S	0	0,00
	286 499	MAL 7KG MFE 70-S1202/A07-EU(A2-S)	0	0,00
	287 391	MAL 8KG INV FL 08G 11 GRISE	21	1 016 044,13
	287 498	MAL 7KG FL 07 G11 GRISE	9	394 242,18

	287 401	MAL 8KG INV FL 08G 11 NOIR	5	256 230,95
	S/TOTAL MACHINES A LAVER		36	1 709 374,40
CH B 10L GN	282 598	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ NATUREL	0	0,00
	283 687	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ NAT CIB	0	0,00
	285 272	CH- BAIN 10 L GN JSD . FD	0	0,00
	285 496	CH- BAIN 10 L GN JSD 20-10	0	0,00
	286 502	CH- BAIN 10 L GN PF 0720A	0	0,00
	286 938	CH- BAIN 10 L GN 20-10L	0	0,00
Chaudière	287 307	CHAUDIERE SL-DC 24	0	-6 218,49
CB10L GB	283 647	CH- BAIN 10 L 3 P GAZ BUT CIB	0	0,00
	285 483	CH- BAIN 10 L GB JSD . FD	0	0,00
	286 800	CH-EAU 10L G BUT JSD 20 B-10	0	0,00
CB06L GB	285 172	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6 CR	0	0,00
	285 583	CH-EAU 6L GAZ NAT JSD 12-6	4	45 378,16
	285 635	CH-EAU 6L G N JSD 12-6 CR A-AFF	0	0,00
	286 503	CH- BAIN 6 L GN PF 0512A	1	11 344,54
	286 992	CH-EAU 6L A GN JSD 12-6L	7	79 411,78
	S/TOTAL CHAUFFE BAIN/EAU.		12	129 915,99
RGN 10000K W	283 775	RADIATEUR GAZ NAT M 127	0	0,00
	286 896	RADIATEUR G N ZRB 02B A /AFF 10KW	2	49 579,84
RGN 12000KW	284 568	RADIATEUR G N JK 2788	0	0,00
	285 156	RADIATEUR GAZ NAT M 128	0	0,00
	287 123	RADIATEUR GAZ NAT S120 G	0	0,00
RGN 14000KW	285 548	RADIATEUR GAZ NAT M 148	2	46 890,76
	286 198	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G	0	0,00
	286 854	RADIATEUR G N ZRB 02B A/AFF 14KW	4	107 376,28
	287 160	RADIATEUR GAZ NAT S.145.G NOIR	0	0,00
	S/TOTAL RADIATEURS DAZ NATUREL		8	203 846,88
	S/TOTAL PRDT UNITE CLIM		111	4 859 044,57
	TOTAL EN DA (HT)		514	19 723 264,78

Annexe

05

EVOLUTION JOURNALIERE DU C - A DE DECEMBRE - 2020 (KDA) (PRODUITS FINIS)

DEPOT	O AISSI	MOH-DIA	AN-BA	LAGH-T	T-OUZOU	ALGER	TOTAL	Objectif/Cumul	Taux /	Reste	CUMUL ANNUEL N	CUMUL N-1	ECART N / N-1	Taux Evolut 3/2
DATE							C A/JOUR	Objectif/Mois	Réalisation	à Réalisé				
REPORT	2 532 853	57 544	56 381	145 578	46 992	43 967	2 883 316	5 958 114	48,39%	-3 074 798	2 883 316	4 286 233	- 1 402 917	-32,73%
01-déc	0	0	213	1 505	76	342	2 135	19 459	10,97%	-17 324	2 135	16 066	- 13 931	-87%
02-déc	0	318	59	385	86	275	1 123	19 459	5,77%	-18 336	1 123	10 213	- 9 091	-89%
03-déc	0	0	190	123	109	241	663	19 459	3,41%	-18 796	663	9 213	- 8 550	-93%
05-déc	0	0	0	0	240	100	340	2 025	16,79%	-1 685	340	509	- 169	-33%
06-déc	0	0	0	926	33	666	1 625	19 459	8,35%	-17 834	1 625	4 797	- 3 172	-66%
07-déc	0	0	87	617	209	152	1 065	19 459	5,47%	-18 395	1 065	9 206	- 8 141	-88%
08-déc	0	0	267	921	0	0	1 188	19 459	6,11%	-18 271	1 188	884	304	34%
09-déc	0	73	116	360	239	145	933	19 459	4,80%	-18 526	933	745	189	25%
10-déc	0	33	105	0	174	204	516	19 459	2,65%	-18 943	516	623	- 107	-17%
12-déc	238	0	0	0	114	52	405	2 025	19,99%	-1 620	405	71 107	- 70 702	-99%
13-déc	0	0	25	0	165	170	360	19 459	1,85%	-19 100	360	584	- 225	-38%
14-déc	0	0	71	270	0	148	488	19 459	2,51%	-18 971	488	-	488	#DIV/0!
15-déc	0	497	0	322	134	83	1 036	19 459	5,32%	-18 423	1 036	10 822	- 9 786	-90%
16-déc	0	204	79	0	80	0	363	19 459	1,87%	-19 096	363	16 324	- 15 961	-98%
17-déc	0	0	11	378	89	49	528	19 459	2,71%	-18 931	528	14 079	- 13 552	-96%
19-déc	503	0	0	0	141	63	708	2 025	34,94%	-1 318	708	14 848	- 14 141	-95%
20-déc	0	0	0	0	0	60	60	19 459	0,31%	-19 400	60	13 835	- 13 775	-100%
21-déc	0	0	48	0	359	0	407	19 459	2,09%	-19 052	407	-	407	#DIV/0!
22-déc	0	236	130	0	0	0	366	19 459	1,88%	-19 093	366	19 031	- 18 665	-98%
23-déc	0	209	11	0	31	0	252	19 459	1,29%	-19 207	252	63 621	- 63 369	-100%
24-déc	0	306	0	0	0	154	460	19 459	2,36%	-18 999	460	30 130	- 29 670	-98%
26-déc	0	0	0	0	318	52	370	2 025	18,28%	-1 655	370	45 083	- 44 713	-99%
27-déc	0	165	38	0	0	176	378	19 459	1,94%	-19 081	378	24 793	- 24 415	-98%
28-déc	0	0	37	0	32	72	140	19 459	0,72%	-19 319	140	-	140	#DIV/0!
29-déc	0	0	0	0	218	0	218	19 459	1,12%	-19 241	218	38 454	- 38 236	-99%
30-déc	0	198	31	690	0	0	919	19 459	4,72%	-18 540	919	15 625	- 14 706	-94%
31-déc	2 470	0	65	0	73	69	2 677	19 459	13,75%	-16 783	2 677	463 155	- 460 479	-99%
TOT-M	3 211	2 239	1 582	6 496	2 922	3 272	19 723	455 663	4,33%	-435 940	2 903 039	5 179 983	-2 276 944	-43,96%
TOT-CUM	2 536 065	59 783	57 963	152 074	49 914	47 239	2 903 039	6 413 777	45,26%	-3 510 738				

Notez Bien:

Encaissement Cache H.T au niveau de Oued Aissi du 01/12 au 31/12/
238 364,60

Encaissement Cache H.T au niveau des Dépôts et Antennes du 01/12
16 511 828,36

Cumul des Virements cache H.T au niveau ENIEM au 30/12
16 750 192,96

taux de réalisation des Objectifs du Mois par Dépôt

DEPOTS	OUED- AISSI	MOH-DIA	ANNABA	LAGH-T	T-OUZOU	ALGER	TOTAL
DESIGNATION							
Previsions du Mois	328 077	36 453	36 453	36 453	9 113	9 113	455 663
Realisations du Mois	3 211	2 239	1 582	6 496	2 922	3 272	19 723
TAUX D'atteinte	0,98%	6,14%	4,34%	17,82%	32,06%	35,90%	4,33%

CUMUL DES OBJECTIFS & REALISATIONS PAR DEPOT

DEPOTS	OUED- AISSI	MOH-DIA	ANNABA	LAGH-T	T-OUZOU	ALGER	TOTAL
DESIGNATION							
Cumul/Previsions	4 617 919	513 102	513 102	513 102	128 276	128 276	6 413 777
Cumul / Realisations	2 536 065	59 783	57 963	152 074	49 914	47 239	2 903 039
TAUX D'atteinte	54,92%	11,65%	11,30%	29,64%	38,91%	36,83%	45,26%

Tableau de matière

Remerciements

Dédicaces

Résumé

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Sommaires

Introduction générale

Chapitre 1 : le cadre conceptuel du contrôle de gestion

Introduction.....2

1-1 Définitions et objectifs du contrôle de gestion

1-1-1 Définitions du contrôle de gestion.....3

1-1-1-1 Définitions du contrôle 3

1-1-1-2 Définitions de la gestion.....6

1-1-1-3 Définitions du contrôle de gestion selon des économistes.....9

1-1-2 objectifs du contrôle de gestion 10

1-1-2-1 la performance du contrôle de gestion.....10

1-1-2-2 l'amélioration permanent de l'organisme.....10

1-1-2-3 la prise en compte des risques.....10

1-2 Rôles et place du contrôle de gestion dans les entreprises

1-2-1 Rôles du contrôle de gestion dans les entreprises.....12

1-2-1-1 rôle du contrôle de gestion au niveau interne.....12

1-2-1-2 rôle du contrôle de gestion au niveau externe.....12

1-2-1-3 rôle et importance du contrôle de gestion.....13

1-2-1-4 rôle du contrôle de gestion selon des organisations.....14

1-2-1-5 Les cinq principaux rôles de contrôle de gestion.....17

1-2-2 place du contrôle de gestion dans les entreprises.....18

1-3 Les outils et étapes du contrôle de gestion

1-3-1 Les outils du contrôle de gestion.....	23
1-3-1-1 la comptabilité analytique.....	23
1-3-1-1-1 Définition de la comptabilité analytique.....	23
1-3-1-1-2 Objectifs du la comptabilité analytique.....	23
1-3-1-1-3 Les différents méthodes du calcul des coûts.....	24
1-3-2 La gestion budgétaire.....	28
1-3-2-1 Définition de la gestion budgétaire.....	28
1-3-2-2 Les différents type du budget.....	29
1-3-3 Le tableau de bord.....	31
1-3-3-1 Définition du tableau de bord.....	31
1-3-3-2 Rôle de tableau de bord.....	31
1-3-3-3 objectifs de tableau de bord.....	32
1-3-3-4 Les types du tableau de bord.....	32
1-3-2 Les étapes du contrôle de gestion.....	34
1-3-2-1 Planification.....	34
1-3-2-2 Budgétisation.....	35
1-3-2-3 suivi des réalisations.....	35
1-3-2-4 Mesures des résultats.....	35
Conclusion.....	36

Chapitre 2 : Les pratiques du contrôle de gestion

Introduction	38
--------------------	----

2-1 Les pratiques du contrôle de gestion face aux évolutions et aux changements dans les organisations

2-1-1 Les pratique du contrôle de gestion face aux évolutions dans les organisations.....	39
2-1-1-1 L'apparition du contrôle de gestion.....	39
2-1-1-2 Evolutions du contrôle de gestion.....	41
2-1-1-3 Evolutions des pratiques du contrôle de gestion.....	41
2-1-2 Les pratiques du contrôle de gestion face aux changements.....	43
2-1-2-1 Le rôle et usage du contrôle de gestion face au changement.....	43
2-1-2-1-1 Un frein au changement.....	43

2-1-2-1-2 Un contrôle de source du changement.....	44
2-1-2-1-3 Un outil véhiculant du changement.....	44
2-1-2-1-4 Un outil de construction et de la structuration de changement.....	44
2-1-2-2 La localisation et la nature des changements en contrôle de gestion	45
2-1-2-2-1 La localisation des changements en contrôle de gestion.....	46
2-1-2-2-2 La nature des changements en contrôle de gestion.....	48
2-2 Le contrôle de gestion, comme pratique d'aide à la décision	
2-2-1 La vision informationnel du monde.....	50
2-2-2 Deux univers de décision.....	51
2-2-3 La boîte noire du décideur.....	53
2-2-4 La réalité, le possible et l'impossible.....	54
2-2-5 La décision essentielle de l'entreprise.....	56
2-2-6 Le contrôleur ou le décideur.....	56
2-3 La relation entre système contrôle de gestion, d'information et le contrôleur de gestion	
2-3-1 Le système de contrôle de gestion.....	59
2-3-1-1 Le système de finalisation.....	59
2-3-1-2 Le système d'organisation.....	59
2-3-1-3 Le système d'animation.....	60
2-3-2 Le système d'information.....	60
2-3-2-1 Définition de l'information.....	60
2-3-2-2 Définition du système d'information.....	61
2-3-3 Le contrôleur de gestion.....	64
2-3-3-1 Définition du contrôleur de gestion.....	64
2-3-3-2 Evolution de métier du contrôleur de gestion.....	64
2-3-3-3 Les rôles du contrôleur de gestion.....	65
2-3-3-4 Les qualités du contrôleur de gestion.....	65
2-3-3-5 La mission du contrôleur de gestion.....	66
Conclusion.....	69
Chapitre 3 : Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM	
Introduction	71

3-1 Présentation de l'organisme d'accueil

3-1-1 Généralité sur l'ENIEM.....	72
3-1-1-1 Création, missions de l'ENIEM	72
3-1-1-1-1 Création de l'entreprise ENIEM.....	72
3-1-1-1-2 Champ d'activité et stratégie globale de l'ENIEM.....	76
3-1-1-1-3 Les missions de l'ENIEM.....	77
3-1-1-1-4 Objectifs d'ENIEM.....	78
3-1-2 Unité commerciale	79
3-1-2-1 Présentation de l'unité commerciale.....	79
3-1-2-2 Missions d'unité commerciale.....	79
3-1-2-3 L'organigramme d'unité commerciale.....	80
3-2 Le cadre méthodologique de l'étude	
3-2-1 La fonction du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.....	81
3-2-2 Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'ENIEM.....	81
3-2-3 Les outils de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.....	83
3-3 Essai d'analyse des pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM	
3-3-1 Etats des ventes en cumul décembre 2017.....	89
3-3-2 Etats des ventes en cumul Décembre 2018.....	90
3-3-3 Etats des ventes en cumul décembre 2019.....	92
3-3-4 Etats des ventes en cumul décembre 2020.....	94
3-3-5 Prévisions et réalisations annuelle.....	96
3-3-6 Taux de réalisation des objectifs du mois par dépôts.....	97
Conclusion.....	99
Conclusion générale.....	101
Bibliographie.....	103
Les annexes	
Le tableau de matière	