

**UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU**  
**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DE GESTION ET DES**  
**SCIENCES COMMERCIALES**

**DEPARTEMENT DES SCIENCES ECONOMIQUES**

**Mémoire**

**En vue de l'obtention du diplôme**  
**De Magister en sciences économiques**  
**Option : Management des entreprises**

***Thème***

***Mutation de l'entreprise et évolution des outils et  
instruments de gestion au sein de l'entreprise  
industrielle algérienne  
Cas de l'ENIEM***

Dirigé par :  
Mr : BIA Chabane

Présenté par  
Mme : DJADOUR Messade

Jury composé de :

Présidente : Mme AISSAT Amina, Professeur, UMMTO.

Rapporteur : Mr BIA Chabane, Professeur, UMMTO.

Examineurs : Mr AIT TALEB Abdelhamid, Maitre de conférences classe « A », UMMTO.

Mme RACHEDI Akila, Maitre de conférences classe « B », UMMTO.

## ***Remerciements***

*J'exprime, tout d'abord, mes profonds remerciements à mon Directeur de mémoire, Monsieur BIA Chabane, pour sa grande disponibilité, son écoute et son soutien tout au long de ce travail, ainsi que pour sa patience et sa compréhension dans des situations diverses et ses encouragements qui m'ont poussé à finir ce travail.*

*J'exprime également ma gratitude aux membres du jury pour l'honneur qu'ils m'ont fait en acceptant de consacrer leurs précieux temps à la lecture de ce mémoire pour m'éclairer davantage par le biais de leurs remarques et critiques enrichissantes.*

*Je tiens à remercier aussi les cadres dirigeants de l'ENIEM pour toutes les commodités qu'ils ont mis à ma disposition en matière d'orientation et d'accès à l'information. Ces remerciements s'adressent particulièrement à Mr GUERS et Mr DJEBALI contrôleur de gestion au niveau de l'unité cuisson.*

*Mes remerciements s'adressent finalement à tous ceux qui m'ont soutenu moralement et financièrement afin d'accomplir ce travail. Je vise particulièrement mes parents, mon époux, mes frères et sœurs.*

# *Dédicaces*

*Je dédie ce travail à tous ceux qui me sont chers.*

# *Sommaire*

## Sommaire

<b>Introduction générale</b> .....	<b>01</b>
<b>CHAPITRE I : Facteurs conduisant à la mutation de l'entreprise</b> .....	<b>06</b>
Introduction au premier chapitre.....	06
Section 1 : Mutation de entreprise selon les différentes théories des organisations.....	08
Section 2 : Evolution de l'entreprise selon les différentes approches.....	37
Section 3 : Les facteurs qui révolutionnent l'entreprise.....	44
Conclusion du premier chapitre .....	71
<b>CHAPITRE II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion</b> .....	<b>73</b>
Introduction au deuxième chapitre.....	74
Section 1 : Définition et caractéristiques des outils de gestion.....	76
Section 2 : Naissance et évolution du contrôle de gestion et de la fonction du contrôleur.....	87
Section 3 : Evolution des outils et instruments du contrôle de gestion.....	98
Conclusion du deuxième chapitre.....	141
<b>CHAPITRE III : Les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM</b> .....	<b>142</b>
Introduction du troisième chapitre.....	143
Section 1 : Mutation de l'entreprise industrielle algérienne.....	145
Section 2 : Présentation du cadre méthodologique et du terrain de l'enquête.....	160
Section 3 : Le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance au sein de l'ENIEM.....	168
Section 4 : Résultats et discussions.....	200
Conclusion du troisième chapitre .....	206
<b>Conclusion générale</b> .....	<b>208</b>
<b>Bibliographie</b> .....	<b>211</b>
<b>Liste des tableaux et figures</b> .....	<b>218</b>
<b>Liste des abréviations</b> .....	<b>221</b>
<b>Annexe</b> .....	<b>224</b>
<b>Tables des matières</b> .....	<b>229</b>

# *Introduction générale*

Depuis les années 1980, l'environnement de l'entreprise a radicalement changé, il est caractérisé par une crise de surproduction à laquelle s'ajoute un marché turbulent où toute activité de gestion implique des efforts de réactivité, de flexibilité et d'adaptation. Ces mutations ont des effets sur l'entreprise et apportent de nouvelles perspectives, mais surtout de nouveaux défis à cause des nouvelles contraintes.

Dans ce contexte, il devient primordial pour l'entreprise d'accroître la précision de son système d'évaluation de manière à ce qu'elle puisse prendre des décisions stratégiques visant l'amélioration de sa performance. Les entreprises sont contraintes de remettre en cause leurs pratiques de gestion, ainsi que leur modèle d'organisation afin d'améliorer leur performance et d'être compétitives, condition nécessaire à leurs pérennités.

C'est ainsi que des outils et des instruments sont appropriés au fur et à mesure par les responsables des différentes fonctions de l'entreprise. Le contrôle de gestion, une fonction de base, a connu le développement d'un ensemble important d'outils et d'instruments qui permettent de fournir aux managers une information pertinente et fiable.

Le contrôle de gestion a connu des évolutions importantes, si dans les années soixante 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 »<sup>1</sup>, il devient dans les années quatre-vingt « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »<sup>2</sup>. D'une fonction de vérification, on est passé à une fonction de pilotage.

Les outils de contrôle de gestion se sont constitués en fonction des besoins des entreprises, ils se sont différenciés selon la taille de l'entreprise, les domaines d'activités des organisations ainsi qu'avec de nouvelles représentations des entreprises. De nouveaux instruments et outils qui intègrent de nouvelles variables, le découpage de l'organisation en activités, processus, en projet conduits à de nouveaux outils de calculs des coûts ou de nouvelles démarches de Management : la comptabilité par activité ou la méthode ABC, la gestion par activité ou la

---

1 R .Anthony cité par N. Berland, F-X. Simon « Le contrôle de gestion en mouvements » Éd, d'Organisation.2010.

2 Bouquin. H « Les Fondements du contrôle de gestion », édition PUF, Paris, 2005 .

méthode ABM, le contrôle budgétaire, le tableau de bord prospectif, etc. Nous assistons donc à l'émergence de nouveaux outils et instrument de contrôle de gestion, comme moyen de pilotage de la performance de l'organisation.

Ces nouveaux outils permettent, à l'entreprise d'adopter les principes de calcul, la décomposition des produits et d'intégrer de nouvelles variables qualitatives, organisationnelles, et humaines. Ces outils évoluent principalement en fonction des nouvelles structures organisationnelles, de la place accordée aux acteurs de l'organisation et aux orientations stratégiques des entreprises.

A l'instar des entreprises des autres pays, l'entreprise algérienne a connu au fil du temps des mutations importantes. Avec le passage vers l'économie de marché, l'entreprise a procédé à des transformations de toutes natures y compris l'évolution de ses outils de contrôle de gestion. Ces changements peuvent être considérés comme un effort d'adaptation à l'environnement qui se caractérise de plus en plus par la turbulence.

L'Entreprise Nationale de l'Industrie Electroménagère (ENIEM) qui est une entreprise publique économique a connu depuis sa création de profondes mutations afin de faire face à l'évolution de l'environnement. A sa création, cette entreprise a évolué dans un environnement stable, son objectif était plus social qu'économique. Aujourd'hui, face à la concurrence l'ENIEM se trouve dans l'obligation de prendre en considération les éléments et les informations externes.

Il semble intéressant de se demander si les évolutions théoriques en matière d'outils et d'instruments de contrôle de gestion ont le même impact sur les pratiques de l'entreprise algérienne. C'est à dire de savoir est ce- que la mutation de l'entreprise algérienne a engendré la mise en place de nouveaux outils et instruments de contrôle de gestion et l'abandon des outils traditionnels de mesure de la performance ?

Suite à ce constat et dans le cadre de notre recherche, nous tenterons d'apporter des éléments de réponse à la problématique portant sur le questionnement principal suivant :

***La mutation de l'entreprise algérienne a-t-elle entraînée une évolution des outils et des instruments de contrôle de gestion ?***

De cette question principale de recherche découlent plusieurs sous-questions explicitant davantage notre problématique :

- Quelles sont les caractéristiques de l'environnement de l'entreprise algérienne ?
- quelle est la place du contrôle de gestion dans l'entreprise algérienne ?
- Les outils et instruments du contrôle de gestion dont l'analyse des coûts, le contrôle budgétaire et le tableau de bord ont-ils connu des évolutions dans l'entreprise algérienne ?

Pour répondre à la problématique et aux questions qui en découlent, nous avons posé des hypothèses qui sont les suivantes :

**Hypothèse 1 :** Le contrôle de gestion a une vision classique de vérification à posteriori des ressources engagées comparativement aux objectifs fixés.

**Hypothèse 2 :** L'entreprise continue toujours à utiliser les outils classiques de contrôle de gestion dans la mesure de sa performance.

### ➤ **Objectifs de la recherche**

L'objet de notre travail de recherche porte sur l'analyser de l'évolution des outils et des instruments de contrôle de gestion au sein d'une entreprise algérienne qui est l'ENIEM ,la réalisation de ce mémoire vise un double objectif, théorique et pratique :

**Sur le plan théorique :** il s'agit, en premier lieu de présenter l'évolution de l'entreprise selon l'effet des différentes théories et approches, ainsi que les différents facteurs qui ont transformé l'entreprise. En second lieu, il s'agit de présenter les limites des outils du contrôle de gestion traditionnel et de présenter les nouveaux outils et instruments qui sont développés pour répondre aux besoins des entreprises .

**Sur le plan pratique :** cette recherche consiste à étudier l'évolution des outils et instruments de contrôle de gestion dans le contexte de l'entreprise algérienne à travers le cas de l'ENIEM.

### ➤ **Méthodologie de recherche**

Pour pouvoir répondre à notre problématique, confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons opté pour une étude analytique qui a suivi une méthodologie de recherche basée sur :

- Une recherche bibliographique et une étude documentaire qui nous ont permis de comprendre l'évolution des outils de gestion face à la dynamique de l'environnement.

- Une étude sur le terrain au sein de l'entreprise ENIEM. A ce titre une enquête est réalisée sur la base d'un entretien et l'exploitation des différents documents internes de l'ENIEM, dans le but de collecter, d'analyser et d'interpréter les résultats.

### ➤ **Le plan du travail**

Pour bien mener notre travail de recherche nous avons structuré notre travail en trois chapitres :

Le premier vise à analyser la mutation de l'entreprise selon les différentes théories et approches et selon les différents facteurs contribuant à son évolution.

Le deuxième chapitre, aussi organisé en trois sections, analyse l'évolution du contrôle de gestion, de ses outils et instruments tout en expliquant les limites des différents outils traditionnelles de mesure de la performance de l'entreprise.

Le troisième chapitre, quant à lui, portera sur l'évolution des outils et instruments de contrôle de gestion au sein d'une entreprise algérienne (ENIEM),

# ***CHAPITRE I***

***Facteurs conduisant***

***à la mutation de l'entreprise***

### Introduction du chapitre I

Les approches théoriques de l'entreprise ont connu des mutations importantes à travers le temps : selon l'approche néoclassique, l'entreprise est une boîte noire, elle n'est pas considérée comme un objet d'intérêt légitime, seul le marché existe. L'entreprise doit combiner au mieux les différents facteurs de production par rapport à un niveau de production et pour un moindre coût.

L'entreprise se transforme et devient une organisation afin de répondre aux bouleversements de l'environnement. La théorie comportementaliste de la firme « ne considère plus l'entreprise comme une boîte noire, elle devient, à cause de l'imperfection des informations disponibles et selon la théorie de rationalité limitée de H.SIMON (1960), une forme de coordination alternative au marché. R .COASE (1937) intègre dans l'entreprise tous ses échanges pour réduire les coûts de transactions, et elle devient par la suite un nœud de contrat. L'interaction entre l'entreprise et son environnement la transforme, selon les évolutionnistes, en une compétence foncière »<sup>3</sup>.

Au-delà de l'analyse néoclassique de l'entreprise, les théories modernes du management prennent en compte les besoins et les motivations des salariés pour une meilleure gestion des ressources humaines.

L'approche par les ressources et compétences contribue à renouveler et à compléter la réflexion sur le management stratégique de l'entreprise. Plusieurs grands courants de pensée se dessinent, chacun privilégiant une approche particulière de l'organisation. De l'école classique à l'école de la gestion par les systèmes, chaque mouvement se développe en réaction à celui qui le précède en l'intégrant plus ou moins partiellement. De ce fait, les différents mouvements forment un tout.

Actuellement, toute entreprise ou organisation est confrontée à la mondialisation, à l'ouverture des marchés, aux progrès techniques et technologiques, ainsi qu'aux nouveaux modes de communication et pratiques managérielles. Les entreprises ne restent pas stables face à leurs environnements. Cet environnement est caractérisé par l'instabilité et la turbulence. D'ailleurs, les approches et les théories des organisations ont connu une évolution

---

<sup>3</sup> MELBOUCI .L « Le modèle des entreprises algériennes, échec ou fin de mission », éd, El Amel, 2008

## *Chapitre I : Facteurs conduisant à la mutation de l'entreprise*

---

par rapport à l'évolution de cet environnement. Depuis sa création jusqu'à l'heure d'aujourd'hui, l'entreprise évolue en fonction des théories et des approches et sous l'effet des différents facteurs. En effet, l'entreprise effectue divers chemins, elle passe de l'entreprise boîte noire à l'entreprise managerielle.

Dans ce chapitre, nous essayerons d'exposer la mutation de l'entreprise et son évolution dans le temps, à travers les différentes théories et approches ainsi que l'influence des différents facteurs sur son évolution.

### **Section 1 : Mutation de l'entreprise selon les différentes théories des organisations**

Plusieurs théories sont nées dans le but de proposer aux entreprises des outils, des méthodes et des instruments pour maintenir ou améliorer leurs performances. « Ces écoles de la plus ancienne à la plus récente, ont toutes tenté de fournir les outils pour la maîtrise du contexte, en terme de modèles et de méthodes d'adaptation, et ce, surtout en définissant des comportements adéquats pour la gestion des changements »<sup>4</sup>. Chaque théorie donne une représentation à part de l'entreprise.

#### **1-1 L'entreprise dans la théorie néoclassique**

##### **1-1-1-Contexte général**

Les recherches sur la fonction de l'entreprise et son évolution se sont multipliées dès la fin de 19<sup>ème</sup> siècle, mais cela ne signifie pas l'absence de travaux sur l'entreprise avant le 19<sup>ème</sup> siècle. En effet, au courant du 18<sup>ème</sup> siècle, les économistes classiques dont A.SMITH, D.RICARDO et J.B.SAY<sup>5</sup> jettent un premier regard extérieur sur l'entreprise. Pour ces économistes, l'entreprise est considérée comme un acteur économique sans pouvoir sur le reste des autres agents économiques.

Dans la théorie néoclassique, l'entreprise est une boîte noire, l'entreprise n'est pas un objet d'intérêt légitime, seul le marché existe. Le marché est, pour cette théorie, un système de prix qui donne aux entreprises les informations nécessaires pour ajuster leur niveau de production.

L'équilibre de l'offre et de la demande s'effectue en fonction de la production. Cette théorie considère la stratégie comme une discipline marginale puisque l'entreprise fixe son niveau de production en fonction de la variation du niveau de prix.

L'objectif de la théorie néoclassique est d'analyser en régime de la concurrence pure et parfaite les conditions d'équilibre sur les différents marchés.

---

<sup>4</sup> MELBOUCI .L Op cit.

<sup>5</sup> GUERRIEN .B « La théorie économique néo classique »éd, La découverte, Paris 2008.

### **1-1-2Hypothèses de la théorie néoclassique**

La théorie néoclassique présente un certain nombre d'hypothèses :(H)

#### **H<sub>1</sub>-La concurrence pure et parfaite**

Le modèle de la concurrence pure et parfaite se définit par un certain nombre d'hypothèses essentielles et constitue l'un des fondements de la théorie néoclassique. Ces hypothèses permettent de comprendre la détermination du prix sur le marché, le comportement de la firme ainsi que le fonctionnement des mécanismes des marchés. Ce modèle repose sur cinq conditions :

**-L'atomicité du marché :** Cette condition signifie qu'il existe un grand nombre d'agents économiques, tant du côté de l'offre que du côté de la demande, et qu'aucun d'entre eux ne dispose, sur le marché, d'une dimension ou d'une puissance suffisante pour exercer une action quelconque sur la production et sur le prix considéré.

**-L'homogénéité du produit :** Cette condition suppose que toutes les entreprises livrent des produits et des services que les acheteurs jugent identiques ou homogènes ; ils n'ont pas de raison de préférer le produit d'une firme que celui d'une autre firme. Les produits et les services sont identiques.

**-La transparence du marché :** Suppose que les offreurs et les demandeurs soient parfaitement informés des caractéristiques des produits et des prix auxquels ils sont proposés.

**-La libre circulation des facteurs de production :** Signifie que le capital et le travail doivent pouvoir se déplacer librement à la recherche de la meilleure opportunité de rémunération. Cela suppose donc la libre circulation des capitaux dans le monde ainsi que l'ouverture des frontières aux flux migratoires.

**-La fluidité des facteurs de production :** Signifie la parfaite mobilité des facteurs de production, les agents et les biens doivent pouvoir librement circuler.

### **H2-Rationalité parfaite**

Parmi les hypothèses fondatrices du modèle néo-classiques figure le principe de la rationalité des agents économiques. Mais cette rationalité va être remise en cause par l'analyse de H. SIMON.

La vision néo-classique<sup>6</sup> de l'agent rationnel suppose que celui-ci dispose d'une capacité cognitive illimitée qui lui procure l'opportunité d'opérer des choix maximisant sous, contraintes, ses décisions.

La firme est personnifiée dans une seule personne qu'on appelle le producteur, ce dernier a une rationalité complète, c'est-à-dire qu'il connaît les résultats de ses décisions. Une rationalité parfaite signifie que l'agent :

- A des préférences qu'il peut ordonner ;
- Est capable de maximiser sa satisfaction en utilisant au mieux ses ressources : il maximisera son utilité (et non pas son profit) ;
- Sait analyser et anticiper le mieux possible la situation et les événements du monde qui l'entoure afin de prendre les décisions permettant cette maximisation.

### **H3-Information parfaite**

Dans l'hypothèse de la concurrence pure et parfaite, les producteurs et les consommateurs ont une connaissance parfaite de l'ensemble des transactions sur le marché, de plus, les agents disposent du même niveau d'information à l'intérieur de l'entreprise.

#### **1-1-3 Caractéristiques de la firme néoclassique**

La firme dans la théorie néoclassique présente un certain nombre de caractéristiques qui sont :

- L'entreprise est assimilée à un agent économique individuel ; rien n'est dit sur le fonctionnement interne de l'entreprise et en particulier sur les conflits d'intérêts ;
- Le comportement de l'entreprise est assimilé à celui de l'entrepreneur. Celui-ci comme tout agent économique possède un comportement parfaitement rationnel ;
- L'objectif poursuivi est unique : la maximisation du profit.

C'est l'irréalisme de ces hypothèses qui va justifier la remise en cause de cette vision de la firme et le développement des conceptions alternatives de l'entreprise. Mais au final, on

---

<sup>6</sup> LAHLOU .J « La théorie de la rationalité limitée » éd, DUNOD .Paris ,2001 .

retiendra aussi que la firme néoclassique est avant tout un acteur des échanges sur les marchés et qu'elle n'a pas vocation à être elle-même sujet de l'analyse néoclassique.

La théorie néoclassique est définie par une démarche, l'individualisme méthodologique : toute explication des phénomènes économiques (et sociaux) doit pouvoir être ramenée aux comportements des individus qui forment la société.

Cette théorie ne prend en compte qu'un seul trait de la psychologie individuelle : celui qui consiste à « préférer plus que moins » et qui conduit donc à chercher à obtenir le maximum de satisfaction ou de profit pour des ressources données ou à dépenser le moins possible pour atteindre un objectif donné, l'Homme est réduit à cette seule dimension.

La théorie néoclassique se distingue des autres théories, en économie, par le fait qu'elle commence par considérer des individus isolés : le consommateur et le producteur.

### **1-1-4 Représentation de l'entreprise dans la théorie néoclassique**

Pour cette théorie, la firme s'identifie à une fonction de production que le producteur cherche à maximiser, au maximum, son profit à partir d'une combinaison de différents facteurs de production sous contraintes des capacités et moyens disponibles.

C'est une firme automate, c'est une firme point. L'objectif de la firme dans cette théorie est la maximisation du profit, différences entre les ventes réalisées et le coût des facteurs de production.

Le comportement du producteur se base sur l'hypothèse de la rationalité parfaite, cette hypothèse signifie que l'entrepreneur est capable de trouver un ensemble de solutions aux problèmes qui s'ouvrent à lui, il n'y a pas de contraintes ;

- L'entrepreneur possède toutes les informations nécessaires, dans cette théorie, l'accès à l'information est gratuit ;
- L'entrepreneur n'est pas limité par ses capacités de calcul, ni par celle du matériel utilisé, cela signifie que le choix de l'alternative correspond au niveau le plus élevé de ses préférences, les firmes sont indépendantes les unes des autres.
- L'entrepreneur est capable d'ordonner les différentes alternatives envisageables selon un ordre de préférences.

### **1-1-5 Limites de la théorie néoclassique**

La théorie néoclassique présente un certain nombre de limites au regard de la réalité des firmes, chacune de ses hypothèses est discutable et va faire l'objet de diverses critiques qui donneront lieu à des développements théoriques par la suite.

Ces critiques constitueront un point de départ pour les théories contractuelles et modernes de l'organisation : la théorie néoclassique repose sur des hypothèses réductrices.

Dans cette théorie, le comportement de l'entreprise est assimilé à celui du propriétaire dont son objectif principal la maximisation du profit. « La théorie néoclassique standard traite comme un agent individuel ce qui est clairement une entité collective, en lui prêtant de plus un principe de comportement, la maximisation du profit, qui est hétérogène au principe d'utilité censé fonder l'ensemble des comportements individuels »<sup>7</sup>

- **Propriété et gestion sont dissociées** : Avec le développement de l'économie, la plus part des entreprises sont gérées par des dirigeants nommés par un conseil d'administration qui représente les différents propriétaires de l'entreprise. La fonction objective de la firme est remise en cause, la théorie des droits de propriété et celle de l'agence tenteront d'apporter des réponses à ce problème.
- **Le travail** : Cette théorie ne s'intéresse pas à la nature des matières premières de la fonction de production, de ce fait, le travail est considéré comme étant une marchandise. Or que le travail ne peut être considéré comme une marchandise car la firme se caractérise par une relation d'autorité entre l'agent et l'entrepreneur.
- **La rationalité parfaite** <sup>8</sup> : la rationalité parfaite n'existe pas, H.SIMON (Prix Nobel 1978), est le premier à introduire cette notion : il remarque que les individus prennent leurs décisions sous l'influence de nombreux facteurs, parmi eux, la raison et le calcul, mais également le sens de l'équité, la loyauté, l'expérience, la tradition et l'habitude, ce qui rend ce type d'approche infiniment complexe. L'introduction de la rationalité limitée et la prise en compte du temps permettent d'expliquer les raisons qui poussent les agents à mettre en place des structures alternatives au marché afin de produire certains biens, or le recours au marché engendre des coûts.

### 1-1-6 Le perfectionnement de la théorie néoclassique

---

<sup>7</sup> B.CORIAT, O.WEINSTEIN « Les nouvelles théories de l'entreprise » Livre de poche, 1995.

<sup>8</sup> GUERRIEN .B « La théorie économique néo classique » éd, La découverte, Paris 2008.

L'importance croissante du rôle du management et l'évolution de l'environnement présente l'entreprise comme une organisation complexe, plusieurs hypothèses de la théorie néoclassique ont été reformulées.

**H-1 Hypothèse de la concurrence parfaite :** L'atomicité de l'offre et de la demande est l'une des caractéristiques de la concurrence pure et parfaite, selon cette hypothèse, une décision individuelle n'a pas d'influence sur le marché, l'entreprise n'a pas de stratégie de prix. Dans la réalité, les décisions prises par un agent peuvent affecter la satisfaction des autres agents

**H-2 Hypothèse du profit maximum :** L'hypothèse néoclassique postule que, toujours, le profit est maximisé. Cette hypothèse a été remise en cause dès 1933. A.BERLE et G.MEANS avaient montré que l'une des caractéristiques de la firme moderne était la dissociation entre les propriétaires et les dirigeants.

Cette séparation croissante engendre des effets sur le niveau du profit atteint ; si les propriétaires du capital cherchent la maximisation du profit, les managers peuvent chercher leurs propres intérêts.

Depuis que la maximisation du profit n'est plus l'unique hypothèse ou l'unique l'objectif de l'entreprise, de nouvelles hypothèses vont être suggérées pour démontrer la multitude d'objectifs recherchés par les différentes parties prenantes de l'entreprise.

**H-3 Hypothèse de l'information parfaite :** Dans l'hypothèse de la concurrence pure et parfaite, les producteurs et les consommateurs ont une connaissance parfaite de l'ensemble des transactions sur le marché, or, l'accès à l'information n'est pas gratuit. De plus les agents ne disposent pas du même niveau d'information à l'intérieur de l'entreprise, certains étant mieux informés que d'autres.

### **1-2 La théorie comportementaliste «behavioriste»**

#### **1-2-1 Contexte générale**

C'est à R.M. CYERT et J.G. MARCH<sup>9</sup> que l'on doit le passage définitif de la firme "boite noir" à une organisation où interviennent de nombreux groupes d'intérêt, impliquant des processus de prise de décision complexes.

La théorie est dite behavioriste ou comportementaliste, car elle s'intéresse aux comportements des individus qui composent l'organisation.

### **1-2-2 Hypothèses de la théorie behavioriste**

Deux hypothèses traditionnelles des théories économiques de la firme sont remises en cause par les behavioristes :

**H<sub>1</sub> - Celle de la rationalité parfaite :** à laquelle SIMON oppose l'idée d'une rationalité "limitée", en raison des imperfections de l'information et des limites humaines de capacité de traitement, de stockage et l'explication de l'information.

**H<sub>2</sub> - Celle de la maximisation du profit :** Présentée comme objectif unique de l'entreprise, les comportementalistes pensent que cette hypothèse ne tient pas compte de la réalité des comportements réels des agents et de leurs objectifs propres qui ne coïncident pas toujours avec ceux de l'organisation. Chaque agent a ses propres intérêts.

### **1-2-3 Représentation de la firme dans la théorie behavioriste**

La théorie behavioriste élaborée principalement par R.M. CYERT et J.G. MARCH<sup>10</sup> représente un changement de paradigme par rapport au référentiel néo-classique traditionnel. La théorie behavioriste privilégie la méthode inductive qui s'appuie sur l'observation et sur la description des processus de décision internes aux organisations. Elle recourt en outre à la notion de rationalité limitée telle qu'elle a été formulée par H. SIMON qui prône également, la substitution de l'objectif de satisfaction à celui de maximisation. La notion de rationalité limitée des individus est liée aux capacités limitées des individus dans la réception, le stockage et le traitement de l'information et dans la communication

La théorie comportementaliste de la firme se distingue par l'adoption d'un point de vue institutionnel de la firme. Pour cette théorie, la firme est y définis en terme organisationnel. Il s'agit de la remise en cause de la boite noire de la théorie néoclassique. Ceci dit que la firme

---

<sup>9</sup> COASE. R « La théorie de la firme » Revue française d'économie, Hiver, 1987.

<sup>10</sup> CHARREAUX. G et al « De nouvelles théories pour gérer l'entreprise »éd, Economica ,1987.

constitue une organisation regroupant des individus ou des groupes d'individus avec des intérêts communs ou divergents.

Dans ce cas, une organisation est un système de comportements sociaux reliés d'un certain nombre d'individus qui y participent et dont les intérêts sont divers.

Trois points essentiels caractérisent l'analyse de la firme behavioriste :

- La firme est une organisation complexe : cette complexité s'explique par le fait que la firme apparaît comme une coalition de groupes dont le destin est commun, mais qui manœuvrent chacun pour son propre compte, chacun a ses propres intérêts.
- La firme est le lieu d'apprentissage collectif et de processus de prise de décision : L'entreprise est définie comme un lieu de négociations implicites ou ouvertes. Les auteurs behavioristes soulignent l'importance des procédures organisationnelles et les "routines" mises en place pour faciliter la prise de décision.
- Le fonctionnement de la firme suppose un " biais managérial " et un " budget discrétionnaire " : Les dirigeants disposent d'une certaine réserve de gestion destinée à convaincre les employés à adhérer aux objectifs de l'entreprise.

La firme est analysée comme un ensemble de processus de décisions prises pour résoudre les problèmes qui se posent.

### **1-2-4 Les objectifs dans la théorie behavioriste**

Cette théorie critique l'hypothèse néoclassique de l'unique objectif de la firme qui est la maximisation du profit, elle remet en cause ce concept, car l'environnement complexe de la firme et la perception de cette dernière comme une coalition d'individus, induit que ces derniers poursuivent des objectifs multiples et différents. Cette multitude et diversité des objectifs constituent l'objectif général de la firme.

### **1-2-5 Les comportements des individus dans la firme**

La complexité de l'environnement de la firme et la diversité des objectifs des individus caractérisent le comportement des individus dans l'organisation. Ces deux variantes induisent une multitude de comportements dans l'organisation.

Chaque agent qui poursuit ses propres objectifs va se heurter aux objectifs des autres membres de l'organisation, ceci peut créer des situations conflictuelles, car la rationalité des individus n'est pas parfaite mais limitée.

### **1-2-6 Le rôle de l'organisation**

Selon la théorie comportementale de la firme, le rôle de l'organisation consiste à mettre en œuvre un système d'incitations et de motivations qui permettront de maintenir ces contributions.

L'analyse de la théorie behavioriste de la firme constitue une deuxième étape importante dans l'histoire des théories de la firme. C'est grâce à elle que s'affirme la vision de l'entreprise comme une organisation complexe, composée d'un groupe d'individus aux intérêts différents dans des rapports simultanés de conflits et de coopération.

Aussi, dans cette théorie, la firme est considérée comme étant un lieu d'apprentissage. « Ainsi apparaissent les deux dimensions clés autour desquelles vont se construire les théories actuelles de la firme : d'un côté l'analyse des modes de gestion des conflits d'intérêts, de l'autre les conditions d'une capacité collective à produire »<sup>11</sup>.

### **1-3 L'entreprise et les théories contractuelles**

L'approche contractuelle se développe avec la volonté de dépasser certaines limites de l'approche néoclassique de la firme, sans pour autant la remettre radicalement en question. Elle a pour objectif de proposer une représentation plus réaliste de la firme.

L'approche contractuelle vise à définir la forme d'organisation la plus efficiente, en tenant compte, en particulier, du contexte informationnel.

Les approches contractuelles présentées, diffèrent en fonction de leur analyse des comportements des agents et de leurs interactions et en fonction des hypothèses sur l'information dont les agents disposent. Mais l'unité entre ces travaux vient d'une conception commune des rapports économiques : ce sont des rapports contractuels entre des individus

---

<sup>11</sup> Cahier français n° 345, quelques controverses théoriques.

libres. Dans cette perspective, la firme s'analyse comme un système particulier de relations contractuelles. La firme est un «nœud de contrats».

### 1-3-1 La théorie des coûts de transaction

#### 1-3-1-1 Contexte générale

L'article de R.COASE (1937) est fondateur de la théorie des coûts de transaction. R.COASE suppose qu'il existe des arrangements institutionnels qui permettent de définir la firme comme un nœud de contrats dans un système de relations entre les différents partenaires. De ce point de vue, la transaction reste le cœur des arguments en termes d'arbitrages en coûts de transactions.

L'apport analytique d'O.WILLIAMSON<sup>12</sup> est important pour la théorie des coûts de transaction. Pour cet auteur, la firme est appréhendée comme un système de règles et d'arrangements organisationnels conçus par les individus qui réalisent l'importance des coûts de transactions. Nous pouvons présenter la comparaison entre la micro économie et l'économie des couts de transaction à l'aide du tableau suivant :

Tableau n° 1 : Comparaison entre la micro-économie et l'économie des coûts de transaction :

Informations	Microéconomie néoclassique	Économie des coûts de transaction
Unité d'analyse	Prix, quantités	Transactions
Objet d'étude	Marché, équilibre partiel	Organisation, structure de gouvernance
Cadre d'analyse	Équilibre général	Frontière entre marché et firme
Méthode d'analyse	Méthode monolithique (optimum de Pareto)	Méthode contingente et comparative

Source : B. QUELIN « les frontières de la firme » ,2002

#### 1-3-1-2 Fondement de la théorie des coûts de transaction

---

<sup>12</sup> SAUSSIER S. et YVRANDE-BILLON.A « Economie des coûts de transaction » éd, La Découverte, collection Repères.2007.

Tout débute par les interrogatoires de R. COASE (1937) sur la nature de la firme, d'où il conclut que la firme est une forme particulière d'organisation économique et un arrangement institutionnel alternatif au marché.

La théorie des coûts de transaction est fondée sur l'observation suivante: l'utilisation du mécanisme des prix sur un marché engendre des coûts qui peuvent être évités en réalisant ces activités au sein même de l'entreprise au lieu de les acheter ou de les louer à des tiers sur un marché. Par contre, à l'intérieur de la firme, cette coordination et cette coopération économiques se fait d'une manière réfléchie et consciente par l'entrepreneur. Ceci implique la suppression du système de prix comme coordinateur de la firme. Ainsi, R. COASE <sup>13</sup>(1960) est parvenu à séparer le concept de la firme de celui du marché comme deux alternatives distinctes de coordination et de coopération économiques.

Pour R.COASE, la coordination par le marché, engendre des coûts liés la négociation des différents contrats. Ces coûts sont causés par les difficultés d'accès à l'information et par l'incertitude. Pour cela, il propose de substituer le marché par la firme qui se caractérise par sa capacité à coordonner en réduisant ces coûts.

### 1-3-1-3 Comportements et transaction

Selon O.WILLIAMSON <sup>14</sup> l'entreprise peut être appréhendée à partir des attributs comportementaux et des éléments qui déterminent la transaction.

O.WILLIAMSON pose des hypothèses relatives aux comportements des agents et les caractéristiques des transactions.

Dans un contexte d'information incomplète, les comportements des agents sont supposés engendrer des problèmes de compatibilité ; l'opportunisme des agents et la rationalité limitée définissent ces comportements.

**H1-la rationalité limitée :** C'est H .SIMON (1947)<sup>15</sup> qui a développé le concept de rationalité limitée, c'est-à-dire l'incapacité à être totalement informé et à comprendre et prévoir les

---

<sup>13</sup> Coeurderoy R., Quelin B., « L'économie des coûts de transaction, un bilan des études empiriques sur l'intégration verticale », *Revue d'économie politique*, mars-avril 1997.

<sup>14</sup> M .Ghertman, « O .Williamson et la théorie des coûts de transaction » *Revue française de gestion* ,2003/1 (n° 142)

<sup>15</sup> H .SIMON cité par M .Ghertman, « O .Williamson et la théorie des coûts de transaction » *Revue française de gestion* ,2003/1 (n° 142) .

réactions des employés, des fournisseurs, des clients et des concurrents. En effet, eux-mêmes ne savent pas forcément à l'avance ce qu'ils vont faire.

La rationalité limitée dite aussi rationalité procédurale porte sur les procédures de prise de décision et considère les objectifs et les moyens de les atteindre comme objet de recherche dans le temps. Le principe de rationalité limitée suppose que, dans les relations que les agents nouent entre eux, il ne peut pas être prévu, à l'avance, l'ensemble des éventualités qui agiront sur les résultats des transactions. Les agents sont supposés effectuer des choix pour prendre de bonnes décisions, mais leurs capacités de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information est supposée limitée.

L'approche de la rationalité limitée permet une étude approfondie des processus de prise de décisions dans un environnement complexe. Le facteur temps est pris en compte, car dans cette approche, les processus d'apprentissage, l'expérience et la culture jouent un rôle déterminant dans la résolution des problèmes que la firme rencontrent.

Les agents ont des capacités cognitives limitées. Lorsque l'environnement est complexe, ils ne peuvent pas envisager tous les événements possibles et calculer parfaitement les conséquences de leurs décisions.

**H 2 - L'opportunisme des agents :** Une conséquence de la rationalité limitée. Comme les agents ne peuvent pas prévoir toutes les alternatives possibles, un agent peut être tenté d'adopter un comportement opportuniste pour favoriser ses intérêts au détriment de ceux des autres.

L'opportunisme consiste à la recherche d'intérêt personnel en recourant à diverses formes de tricherie, il repose sur une révélation incomplète de l'information par un agent concernant ses capacités, ses préférences ou ses intentions. Il existe deux types d'opportunisme à distinguer : <sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Ghertman .M . « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », *Revue française de gestion* 1/2003 (n° 142).

- L'opportunisme ex ante : Cet opportunisme se présente lorsque il y a tricherie avant passation du contrat .L'asymétrie d'information entre la firme et l'individu conduit dans ce cas au problème d'anti-sélection.
- L'opportunisme ex post : Cet opportunisme se présente lorsqu'il y a tricherie dans la phase d'exécution du contrat.

L'opportunisme augmente les coûts de transactions, il incite donc à personnaliser un certain nombre de relations contractuelles selon des schémas de contrôle.

**H 3 -La spécificité des actifs** : Un actif est dit spécifique, lorsqu'un agent économique y aura investi d'une façon volontaire pour une transaction donnée et qu'il ne pourra être redéployé pour une autre transaction sans un coût élevé. Comme l'indiquait GHERTMAN (1994) « Le concept de spécificité des actifs est particulièrement important puisqu'il influence de façon très substantielle les coûts de transaction, mais également la nature du produit et de la technologie qui feront l'objet de la transaction. La spécificité des actifs influence donc le résultat des transactions en termes de choix stratégiques et des coûts de production. Plus les actifs seront spécifiques à une transaction entre deux partenaires, plus l'un et l'autre seront prêts à faire des investissements importants qui permettront des choix technologiques d'avant-garde et donc des économies d'échelle et de champ. Un accroissement éventuel des coûts de transaction d'un contrat évolutif par rapport à un contrat récurrent ou une solution de marché pourra être largement compensé par le bon choix de la technologie et du produit qui permettront d'améliorer la position concurrentielle et/ou diminuer les coûts de production »<sup>17</sup>

**H 4 -l'incertitude** : Porte sur l'action des agents, ces derniers ont des comportements stratégiques et peuvent adopter des objectifs opportunistes à l'encontre des objectifs de la firme. L'incertitude se divise en deux composantes.

Le premier est l'incertitude interne qui recouvre la complexité et le caractère tacite des tâches que l'entreprise effectue en interne, elle peut aussi être caractérisée dans le cas où deux firmes différentes effectuent une transaction de transfert de technologie. La deuxième est l'incertitude externe qui comprend l'incertitude technologique, l'incertitude légale réglementaire et fiscale et l'incertitude concurrentielle.

---

<sup>17</sup> Ghertman .M .Op cit.

**H-5 La fréquence :** La fréquence est la troisième dimension d'une transaction, c'est le nombre de fois qu'une transaction se réalise. La mise en place d'un investissement spécifique engendre des coûts qui ne peuvent être supportés que si les transactions sont importantes.

### **1-3-1-4 Caractéristiques des coûts de transaction et de la transaction**

Aux différentes transactions correspondent des coûts divers.

- Typologie des coûts de transaction : Il existe deux types de coûts de transaction :
  - Les coûts de coordination (sur le marché) : La transition sur un marché engendre des coûts liés à la coordination des différentes parties concernées par cette transaction. Ces coûts sont de deux natures :

**-Les coûts de coordination à l'extérieur de la firme :** Il s'agit des coûts liés à l'étude du marché et au mauvais choix de la transaction la plus rentable.

**-Les coûts de coordination à l'intérieur de la firme :** Il s'agit des coûts liés à l'information à l'intérieur de la firme ; ça peut être des coûts de l'information du bas vers le haut de la hiérarchie ou du haut vers le bas.

- Les coûts de motivation : les coûts de motivation sont liés à l'asymétrie informationnelle et ceux découlant de l'obligation imparfaite.
- Caractéristiques des coûts de transaction :

-Les coûts de transaction varient selon la nature de la transaction impliquée et la manière avec laquelle ils s'organisent ;

-Les coûts de transaction correspondent aux coûts du fonctionnement du système, c'est-à-dire aux coûts de transaction et de motivation. Cela implique que ces coûts peuvent se répercuter sur la variation des coûts de transaction, et donc sur l'allocation des activités au sein de la firme ;

-Les coûts de transaction varient selon les formes d'organisation et donc selon la nature et le type de la transaction impliquée ;

- Les transactions possèdent des attributs dont l'intensité mesurée en coûts de transaction, varie selon les modes de gouvernance, ou institutions de l'économie, utilisés comme supports permettant de s'adapter aux variations de l'environnement institutionnel.

L'objectif normatif de l'entreprise est d'économiser sur les coûts de transaction, en choisissant le mode de gouvernance approprié. Le choix se fait entre plusieurs modes discrets

avec un classement ordinal de chacun des attributs. Les concepts utilisés sont nombreux : environnement institutionnel informel et formel, institutions de l'économie, opportunisme (*ex ante* ou *ex post*), asymétrie d'information, rationalité limitée, spécificité des actifs, incertitude et la fréquence.

### 1-3-2 L'entreprise dans la théorie des droits de propriété

#### 1-3-2-1-Contexte général

La théorie des droits de propriété est à la base de la théorie néoclassique renouvelée, elle est une nouvelle vision de la théorie néoclassique. Elle cherche à expliquer la supériorité de la firme capitaliste dans une économie de marché. Son objectif est de montrer comment les différents types et systèmes de droits de propriété agissent sur le comportement des agents individuels et donc sur l'ensemble du fonctionnement du système économique. Cette théorie cherche à répondre à la question suivante : comment justifier l'existence de la firme comme mécanisme d'allocation des ressources ?

#### 1-3-2-2 Définition des droits de propriété

Le point de départ de la théorie des droits de propriété consiste à considérer que tout échange entre agents peut être considéré comme un échange de droit de propriété sur des objets. Un droit de propriété peut être défini comme étant : « Un droit de propriété est alors défini comme un droit assigné à un individu spécifié et aliénable par l'échange contre des droits similaires sur d'autres biens. Deux caractéristiques sont essentielles pour que la propriété soit efficace : l'exclusivité et la transférabilité. Appliquée à la firme, la théorie des droits de propriété permet de concevoir l'entreprise comme un ensemble de contrats qui établissent une certaine structure des droits de propriété »<sup>18</sup>.

Cette définition induit que ce ne sont pas les choses qui sont échangées, mais des droits d'usage sur les choses. Sur une base juridique, les droits de propriété se définissent à partir de trois attributs :<sup>19</sup>

- Le droit d'utiliser cet actif (*usus*) ;
- le droit d'en tirer un revenu (*fructus*) ;
- le droit de le céder de manière définitive à un tiers (*abusus*).

---

<sup>18</sup> S.ROUSSEAU « théories contractuelle de la firme, théorie des droits de propriété »éd, DALLOZ, 2009.

<sup>19</sup> IDEM

Un droit de propriété est alors défini de manière générale comme :

- un droit socialement validé à choisir les usages d'un bien économique
- un droit assigné à un individu spécifié et aliénable par l'échange contre des droits similaires sur d'autres biens,
- le droit et le pouvoir de consommer, d'obtenir un revenu, et d'aliéner les biens ou les actifs qui sont soumis à ce droit.

### 1-3-2-3 Les hypothèses de la TDP

**H1 : La recherche d'intérêts individuels :** Quel que soit le droit de propriété qu'ils possèdent, les individus sont motivés par la recherche de leurs propres intérêts individuels et par la maximisation de leurs fonctions d'utilités.

**H2 : L'entreprise n'est pas une entité complète et indivisible :** Elle est constituée d'individus qui maximisent leurs utilités. Ceci implique que le centre d'analyse n'est plus la firme, mais les agissements des individus qui la composent et qui peuvent expliquer leurs préférences.

**H3 : Les rejets de la maximisation du profit comme unique objectif d'un agent :** Il s'agit de la maximisation de la fonction d'utilité et non seulement le profit.

### 1-3-2-4 Les formes de propriété

Les Caractéristiques des droits de propriété

- **Le droit de propriété est subjectif :** Ce principe signifie l'autonomie des agents, seul un individu peut se voir investir du droit ;
- **Le droit de propriété est exclusif :** Cette caractéristique signifie qu'il ne peut pas exister de propriété simultanée sur un même objet,
- **Les droits de propriété sont librement cessibles :** Cela signifie que l'individu est libre de ses droits de propriété. Ces derniers jouent le rôle de monnaie, en assurant des échanges sur la possibilité d'échanger des biens et non entre biens.

### 1-3-2-5 Concepts clés de la TDP

Pour cette théorie de l'entreprise, la gouvernance des relations contractuelles dépend de l'attribution des droits de propriété. La logique à suivre est la suivante : le titulaire d'un

droit de propriété conservant le contrôle résiduel d'un bien, doit pouvoir résoudre les différends qui résultent de l'incomplétude des contrats. « Pour définir plus précisément les droits de propriété, on doit mettre l'accent sur deux dimensions, le droit au rendement résiduel et le droit de contrôle. En effet, détenir le droit de propriété sur un actif, c'est détenir le droit au rendement résiduel résultant de la production ou, en d'autres termes, bénéficier du profit. Celui qui a droit à ce rendement est, dans le cas de l'analyse de la firme, le propriétaire de l'entreprise. Mais, il existe aussi le droit au contrôle résiduel, c'est-à-dire le droit de prendre toutes les décisions concernant l'utilisation de l'actif avec pour seule limite les spécifications légales ou contractuelles »<sup>20</sup>

En se basant sur cette citation, nous pouvons conclure que, l'analyse de la propriété porte sur deux points : la possession des droits de contrôle résiduel et l'allocation des bénéfices résiduels.

- Le droit du contrôle résiduel : Le contrôle résiduel est la propriété d'un actif. C'est le droit de prendre la décision sur l'utilisation de l'actif préétablie par le contrat ou par certaines règles.

Lorsque le contrat est complet, le droit résiduel n'aura pas le sens d'exister. Ce genre de contrat ne détermine pas les actions que doit mener chaque partie, mais il détermine dans quelle mesure elles auront la possibilité de prendre une décision. Dans le cas d'un contrat concernant des transactions complexes, il est impossible de déterminer toutes les éventualités, ainsi que les responsabilités de chaque partie.

- Le bénéfice résiduel : C'est le droit de posséder les revenus de l'utilisation de l'actif par son propriétaire.

### **1-3-2-6 La fonction des droits de propriété**

Selon la TDP, lorsque le transfère et l'exclusivité sont respectés, la fonction des droits de propriété est la création et la conservation des incitations et des motivations, et, aussi, la valorisation des actifs.

- Les incitations peuvent procurer des avantages ou des inconvénients (externalités) ;
- Les externalités sont positives, si elles sont la conséquence de la détention et de la jouissance d'un droit dont seule la propriétaire devrait bénéficier ;

---

<sup>20</sup> J.M.Plane « Théories des organisations » éd, Dunod, 4<sup>eme</sup> édition Paris ,2013.

- Les externalités sont négatives lorsque l'individu exerce son activité et jouit de son droit tout en faisant subir des coûts à autrui ;
- Ainsi, l'une des fonctions des droits de propriété est l'internationalisation des externalités.

### **1-3-3 La théorie de l'agence**

#### **1-3-3-1 Contexte général**

Cette théorie contractuelle s'inscrit dans le cadre de la nouvelle microéconomie et plus précisément dans le cadre de l'économie de l'information. C'est une critique interne à la théorie néoclassique, dont l'objectif est l'analyse des relations contractuelles.

Elle se distingue de la théorie des coûts de transaction car elle préserve l'hypothèse néoclassique de rationalité parfaite des agents. Elle place la détention de l'information et son partage entre contractants au cœur de son analyse de la firme. La théorie de l'agence s'inspire de la théorie des droits de propriété et s'inscrit dans les théories contractuelles des organisations.

Depuis la fin du siècle dernier, le système a connu plusieurs évolutions, dont le développement des entreprises du type managérial caractérisées par la diffusion de l'actionnariat et la séparation des fonctions de propriété et de décision.

#### **1-3-3-2 Présentation de la firme dans la théorie de l'agence <sup>21</sup>**

- La firme n'a pas d'existence véritable (c'est une «fiction légale»). Elle n'est pas assimilée à un individu comme dans l'approche néoclassique. Ce qui est important pour comprendre la firme, ce sont les caractéristiques des différentes relations contractuelles liant les individus.
- La question de la propriété de la firme est sans objet. Chaque facteur dans une firme est la propriété d'un individu. La firme est un ensemble de contrats portant sur la manière dont les inputs sont associés pour créer les produits, et sur la manière dont les recettes sont partagées entre les propriétaires de ces inputs.
- Il n'y a pas une différence fondamentale entre firme et marché. Les relations contractuelles au sein de la firme ne supposent aucune relation d'autorité. Dans ce

---

<sup>21</sup> CORIAT B. et O.WEINSTEIN, « Les théories de la firme entre «contrats» et «compétences» », une revue critique des développements contemporains, Revue d'Economie Industrielle, n°129-130, 2010.

sens, la relation d'emploi n'est en rien spécifique, le contrat de travail est comparable au contrat commercial, il met en relation le propriétaire d'un input (l'employé) et le demandeur de ce travail (l'employeur).

### .1-3-3-3 La relation d'agence

La relation d'agence peut être définie comme suit : La définition la plus classique d'une relation d'agence est donnée par JENSEN et MECKLING, dans un article de 1976 : « nous définissons une relation d'agence comme un contrat par lequel une (ou plusieurs) personne (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent". Cette relation recouvre en fait "toute relation entre deux individus telle que la situation de l'un dépende d'une action de l'autre" : l'individu qui agit est l'agent, la partie affectée est le principal. Les problèmes qu'étudie la théorie de l'agence n'apparaissent cependant que dans la mesure où les intérêts des deux parties peuvent diverger, et surtout où il y a information imparfaite et asymétrie d'information entre les parties. »<sup>22</sup>.

De cette définition, nous dégageons les caractéristiques de la relation d'agence :

- Elle met en jeu des droits de propriété ;
- Elle repose sur la relation d'autorité ;
- Elle pose le problème d'information imparfaite des contractants ;
- Elle conduit aux opportunistes, risque moral et sélection adverse.

Définition de l'opportunisme :

L'opportunisme est un comportement qui consiste à rechercher l'intérêt personnel en recourant aux diverses formes de tricherie.

Il existe deux types d'opportunisme à distinguer

- Sélection adverse : l'opportunisme ex -ante (tricherie avant conclusion du contrat).  
Conduit aux problèmes de sélection adverse : les transactions risquent de se réaliser incorrectement.
- Risque moral : l'opportunisme ex- poste conduit au problème du risque moral : impossible ou coûteux de savoir si l'agent respecte ou non ses engagements.

Il existe plusieurs définitions et représentations des relations d'agence :

---

<sup>22</sup> J.M.Plane « Théories des organisations » éd, Dunod, 4<sup>ème</sup> édition Paris ,2013

- **Le cadre principal- agent**

Cette représentation des relations d'agence se limite à définir la relation d'agence comme une relation entre le principal qui délègue la décision et l'agent qui l'exécute. Elle est aussi réductrice, du fait que seuls les intérêts du principal sont pris en considération. Cette relation est asymétrique, car il est difficile à l'agent de choisir l'action optimale qui augmente l'utilité du principal du point de vue incitatif. C'est aussi une relation d'autorité.

- **La relation d'agence coopération**

La représentation de la relation d'agence principal-agent s'inscrit plus dans la théorie normative que dans la théorie positive de l'agence. La relation d'agence dite de coopération qui va permettre de dépasser l'approche traditionnelle de l'agence se caractérise par :

- Cette représentation de la relation d'agence implique qu'il ne s'agit plus, comme dans la théorie néoclassique, de maximiser l'utilité du principal, mais, il s'agit, plutôt, de la satisfaction d'un seuil minimal d'utilité pour l'agent.
- Dans cette relation d'agence ou de coopération, les acteurs sont parfois dans une situation d'inégalité qui se manifeste sous forme de pouvoir lorsque l'un d'entre eux détient un différentiel de pouvoir appelé «dépendance envers les ressources». L'utilisation de ce pouvoir va entraîner l'opportunisme, dû à leur comportement stratégique et adaptatif qui tend à acquérir des positions favorables dans la relation de coopération.

### 1-3-3-4 Les relations d'agence comme un nœud de contrat

Cette approche propose d'inclure d'autres acteurs qui prennent parti dans l'organisation. Ainsi, les relations d'agence ou de coopération prennent une forme plus complexe et dépassent les relations simples principal- agent à principaux multiples. C'est un nœud de contrat qui se tisse entre les différentes parties prenantes d'une organisation.

### 1-3-3-5 Types des théories d'agence : il existe deux théories d'agence à distinguer :<sup>23</sup>

- **La théorie positive** : les firmes et les organisations sont considérées comme «**nœuds de contrats**».

Les organisations constituent des fictions légales qui servent comme «noyaux» pour l'ensemble des relations contractuelles entre les individus. Ils existent, dans la firme, des relations entre les complexités, les processus de décision et les assomptions du risque :

---

<sup>23</sup> CORIAT B. et O.WEINSTEIN .op cit.

-La séparation entre l'assomption des risques et la fonction de gestion conduit à des systèmes de décision où les fonctions de gestion sont séparées du contrôle de décision,

-La combinaison de la fonction de gestion et de la fonction de contrôle sur un petit nombre d'agents conduit à une concentration des créances résiduelles chez ces mêmes agents. L'argumentation repose sur la notion de complexité de l'organisation.

- **La théorie normative** : plusieurs auteurs se sont intéressés à l'élaboration des mécanismes de contrôle et d'incitation visant à réduire les coûts d'agence.

Dans ce contexte, il existe une multitude de stratégies de contrôle disponibles pour les organisations :

-La première consiste à concevoir un emploi simple, de sorte que les comportements puissent être facilement observés et rémunérés en conséquence.

-La seconde stratégie consiste à concevoir un emploi plus complexe et plus intéressant. Elle consiste aussi à investir dans le système d'information, notamment dans les systèmes de budgétisation et les audits afin de mieux connaître les comportements.

-La troisième solution possible consiste, comme la précédente, à concevoir un emploi complexe et intéressant mais, à recourir à une évaluation plus simple telle que la rentabilité ou les bénéfices.

### **1-3-3-6 Limites de la théorie d'agence**

Comme toute théorie, la théorie d'agence a ses limites. Elle refuse toute idée selon laquelle la firme reposerait sur un principe hiérarchique.

Les coûts d'agence ne peuvent être optimaux car, ils sont destinés à être contestés par les parties prenantes lorsqu'elles prennent conscience qu'ils existent des formes concurrentes supérieures.

- La firme est réduite à des relations interindividuelles qui ont conduit à une dilution complète de la notion même de la firme.
- La notion de conflit ne doit pas être prise dans un sens agressif comme l'a pris la théorie d'agence. Le fait que les intérêts ne coïncident pas dans une relation ne signifie pas pour autant qu'un des acteurs cherche à exploiter l'autre partie.
- La minimisation de coût d'agence peut être non applicable soit parce que les contrats ne peuvent pas être informés soit ces parties ne cherchent même pas à s'informer en raison des coûts de l'information.

La théorie d'agence met en cause la pensée néoclassique qui considère l'entreprise comme une firme point et une firme automate. La théorie d'agence est, ainsi, une nouvelle approche néoclassique qualifiée d'approche contractuelle : l'entreprise est présentée comme un système de relations à caractère contractuel entre des agents économiques individuels. Cette relation contractuelle est caractérisée souvent par des divergences d'intérêts et asymétrie d'information amenant à l'opportunisme.

### **1-4 L'entreprise et les nouvelles théories des organisations**

#### **1-4-1 La théorie évolutionniste**

##### **1-4-1-1 Contexte général**

À l'instar des théories des organisations qui conçoivent la firme comme " un processeur d'information ", Un ensemble de nouvelles théories prend, aujourd'hui, de l'épaisseur en portant un regard différent sur la constitution des firmes et en privilégiant une hypothèse commune : l'attribut essentiel de la firme est constitué par "ses compétences" ou ses "capacités organisationnelles" qui se construisent avec le temps.

La théorie évolutionniste de la firme offre un cadre dynamique de l'analyse des réalités économiques, son objectif est d'expliquer le changement économique.

##### **1-4-1-2 Les principes de la firme évolutionniste <sup>24</sup>**

La théorie évolutionniste de la firme se caractérise par :

- Les routines : qui représentent les véritables gènes biologiques de la firme ; ils sont assimilables à des programmes ou des modèles d'activités répétitifs assurant le lien entre les comportements individuels ;
- La variation ou la mutation des comportements des individus à l'intérieur des firmes : qui sont à la base des mécanismes générateurs de diversité ; plus particulièrement à travers la mise en œuvre de processus d'innovation ;
- Des filtres de l'évolution, des mécanismes de "sélection" agissant sur les «gènes-routines" ces mécanismes de mutation dépendant de la nature de l'environnement dans lequel la firme évolue.

##### **1-4-1-3 Les hypothèses de la théorie évolutionniste**

S'opposant aux hypothèses de la théorie néoclassique, la théorie évolutionniste avance comme hypothèses :

---

<sup>24</sup> Eparvier .P, « L'évolutionnisme face à un carrefour méthodologique : Du travail empirique à la formalisation mathématique », Université Lumière Lyon 2, Avril 2003

### **H 1 : Ultra individualisme et rationalité limitée**

En raison du niveau des connaissances et des techniques, les acteurs ne sont pas en mesure de stocker et traiter toutes les informations de manière fiable. Aussi, « les individus et les organisations ont tout à apprendre, particulièrement dans le monde de la complexité, de l'incertitude et de l'économie du savoir <sup>25</sup>». Par conséquent, ils retiennent les solutions les plus satisfaisantes. Nous rappelons que l'approche néoclassique considère que les individus sont capables d'étudier toutes les options offertes et en choisissent la plus optimale. En

### **H 2-La sélection**

Cette hypothèse est propre à la théorie évolutionniste puisqu'elle s'inspire du modèle biologique. La sélection fait que la firme affronte la sanction de l'environnement. Les différents acteurs ont intérêt à intégrer les leçons des étapes des sélections passées. Dans ce sens, « les variétés de firmes, de technologies, d'industries ou d'institutions obtenant les meilleurs résultats économiques vont être sélectionnées, au sens où leur « population » va croître au détriment des variétés les moins viables <sup>26</sup>»

### **H 3-L'incertitude**

Confronté à un environnement en mutation, l'entreprise se trouve incapable de maîtriser l'ensemble de ses composantes.

Les décisions qui engagent l'avenir de l'entreprise relèvent de l'incertain. Dans cette situation, l'entreprise se trouve dans l'obligation de mettre en place des méthodes, des règles organisationnelles pour mieux gérer et contrôler les conséquences liées à cette situation d'incertitude.

### **H 4-La dépendance du sentier**

Selon les évolutionnistes, l'évolution de la firme n'est ni lente et graduelle, ni libre et aléatoire, mais une évolution qui suit un chemin bien déterminé par les compétences organisationnelles. « Un pas effectué conditionne le pas suivant, et certains pas particuliers conditionnent l'ensemble du développement futur, ces derniers sont désignés comme irréversibles »<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> El-Filali El-Youssefi M., « Comparaison des théories économiques et sociologiques de l'entreprise dans le cadre des nouveaux modèles de production » dans Cahiers du CRISES N°7, Avril 2000

<sup>26</sup> Eparvier .P, « L'évolutionnisme face à un carrefour méthodologique : Du travail empirique à la formalisation mathématique », Université Lumière Lyon 2, Avril 2003

<sup>27</sup>R.DURAND, B.QUELIN « comment envisager l'évolution économique sans concevoir une firme évolutionniste : contribution de la théorie des ressources à une théorie évolutionniste de la firme » groupe HEC, 1998.

### **1-4-1-4 La perception de la firme dans la théorie évolutionniste**

L'objectif de la théorie évolutionniste de la firme est de donner une base microéconomique à la notion de la concurrence fondée sur l'innovation.

La firme évolutionniste se définit, ainsi, à partir des connaissances obtenues par l'apprentissage, qui constituent la mémoire organisationnelle stockée dans les routines.

Selon les évolutionnistes, cette cohérence se réalise avec les points suivants :

- **Apprentissage**

Les évolutionnistes définissent l'apprentissage comme étant un «processus par lequel la répétition et l'expérimentation font que, au cours du temps, des tâches sont effectuées mieux et plus vite, et que de nouvelles opportunités dans les modes opératoires sont cesser expérimentés»<sup>28</sup>.

Ce processus d'apprentissage qui s'accumule au sein de la firme et qui donne lieu à des compétences technologiques et organisationnelles fonde son identité. La firme devient « comme un bloc de compétences, une équipe compétente ayant ses propres connaissances tacites, et exerçant un effet de levier sur la productivité de tous les facteurs à partir de la sélection et de la répartition des moyens de production »<sup>29</sup>

- **Les routines**

La coordination entre les différents individus se réalise par l'existence des routines acquises. Les routines sont comparées à un programme ou un répertoire qui organisent et coordonnent les activités et les compétences. Pour faire face à des situations particulières. Les routines acquises à travers le temps sont enracinées comme des gènes et sont à l'origine de leur comportement et sont dépourvus de toute préméditation.

Les routines dynamiques s'enrichissent à travers le temps, elles sont tacites et donc non-transférables. Ce sont elles qui font la différence entre les firmes en termes de choix de portefeuille d'activité, de performance et de la logique de l'évolution et de transformation. À partir de la notion de routines, l'approche évolutionniste peut définir le concept central de « compétences » qui met en évidence les aspects stratégiques de la firme et son degré de pertinence par rapport à l'environnement extérieur.

---

<sup>28</sup> A. Alcouffe, S. Kammoun, « Une approche économique des compétences de la firme : Vers une synthèse des théories néo-institutionnelles et évolutionnistes », Les notes du LIHRE, N° 307 (Laboratoire Interdisciplinaire de recherche sur les Ressources Humaines et l'Emploi), Université des Sciences Sociales de Toulouse, 2000 .

<sup>29</sup>Idem

Les compétences constituent à la fois des ensembles de connaissances et des capacités de combinaisons de ces connaissances.

- **Les compétences foncières**

Toute la dimension stratégique de l'entreprise revient alors à constituer et à sélectionner les compétences foncières sur la base des connaissances productives préalablement acquises dans la résolution de problèmes auxquels l'entreprise est confrontée, Celles-ci sont sélectionnées selon la vision ou la représentation mentale que l'entrepreneur a de l'environnement de la firme.

La notion de compétence tient donc une place centrale dans la théorie évolutionniste de la firme. Selon la théorie évolutionniste, la firme se structure autour des éléments suivants :

- L'évolution de la firme repose sur sa capacité à produire, gérer et innover. Les évolutionnistes accordent une place importante aux processus d'apprentissage et à l'accumulation des compétences et des connaissances individuelles et collectives.
- Le dynamisme de la firme montre en quoi l'introduction des nouvelles technologies influe sur les processus d'apprentissage et les systèmes d'information.
- La firme, selon les évolutionnistes, accumule des compétences par les relations qu'elle met avec son marché. Ces compétences sont considérées comme facteur d'innovation et permettent à la firme d'être plus compétitives.

### **1-4-1-5 Limites de la théorie évolutionniste de la firme**

Comme toute théorie, la théorie évolutionniste présente un certain nombre de limites :

- Le manque de références aux conditions historiques dans le processus d'innovations organisationnelles.
- Les compétences et capacités organisationnelles de la firme sont ramenées aux limites cognitives des individus qui composent la firme et qui y agissent.
- Dans l'approche évolutionniste il n'y a pas de prise en compte ni des oppositions d'intérêts entre managers et actionnaires ni de celles existant entre capital et salariat.
- La théorie évolutionniste représente plus une théorie du secteur industriel qu'une théorie de la firme. Par ailleurs, le caractère déterministe des routines

conduit à sous-estimer la latitude et le comportement proactif des dirigeants en matière stratégique.

Cependant, ce courant se développe de façon à proposer une véritable théorie de la firme, au sein de laquelle la notion d'apprentissage occupe une place centrale.

### **1-4-2 La théorie des ressources et compétences**

#### **1-4-2-1 Contexte général**

Nous assistons depuis quelques années à l'émergence d'un nouveau courant de pensée. Si l'analyse classique de l'entreprise étudie l'industrie pour positionner l'entreprise et lui permettre d'obtenir un avantage concurrentiel, l'approche par les ressources, quant à elle, s'intéresse à la création d'un avantage concurrentiel à partir des ressources rares dont dispose l'entreprise. « La théorie des ressources et compétences (ressource based view) est considérée par ses promoteurs (BARNEY, WERNERFELT) comme une rupture avec les approches classiques de la stratégie. La firme n'est plus conçue comme un portefeuille de produits /marché, mais comme un portefeuille de ressources. Ce ne sont plus les besoins des clients qui déterminent la stratégie. La rupture provient du fait que ce ne sont plus les conditions externes à l'entreprise qui déterminent sa stratégie, mais l'inverse. L'avantage concurrentiel repose sur la capacité de la firme à valoriser ses ressources. Il faut donc chercher les sources de l'avantage concurrentiel à l'intérieur de la firme. Le point de départ de toute formation stratégique est de clarifier l'identité de l'entreprise et de déterminer son avantage concurrentiel. Dans l'approche classique, l'entreprise cherche à identifier ses clients et les besoins qu'elle cherche à satisfaire. Mais dans un contexte où les goûts des consommateurs évoluent très rapidement, il devient périlleux de bâtir la stratégie selon une orientation externe, laquelle ne peut garantir une formulation stratégique à long terme. Quand l'environnement devient trop turbulent, les ressources et les compétences de l'entreprise constituent une base plus stable pour définir l'identité de l'entreprise. L'analyse stratégique a besoin de se fonder sur une base plus stable pour définir l'entreprise comme elle a besoin de se fonder sur une base aussi permanente que possible. Les ressources et compétences (savoir distribuer, savoir usiner, savoir maîtriser un haut niveau de qualité ...) offrent un meilleur niveau de stabilité que les besoins des clients »<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> O.TORESS « économie de l'entreprise » éd, Economica, Paris, 2003.

### **1-4-2-2 L'entreprise dans cette théorie**

Cette théorie considère l'entreprise comme un ensemble de ressources « regroupant une multiplicité d'approches et de théories ». Elle s'est développée dès le milieu des années quatre-vingt (1980). Aussi appelée « approche ressource », elle se réfère à un ouvrage ancien qui est celui d'EDITH PENROSE édité en 1959 et qui soulignait déjà l'importance des ressources internes de l'entreprise contre l'approche, plutôt, déterministe de l'avantage concurrentiel, proposé par M. PORTER .

« L'approche par les ressources renouvelle, donc, l'analyse des sources de l'avantage concurrentiel, celui-ci ne résulte pas tant des factures externes (caractéristiques de l'industrie) que des ressources, compétences, connaissances, capacité dynamique que l'entreprise est capable de mobiliser et d'agencer pour distinguer de ses concurrents et rendre son imitation difficile »<sup>31</sup>.

### **1-4-2-3 Les origines de la théorie des ressources et compétences**

Cette approche s'est construite à partir de trois sources :

- L'approche behavioriste : Cette vision rejette l'hypothèse de rationalité substantielle et celle qui lui est attachée de la maximisation de comportement . Cette vision écarte la capacité de la firme de produire des réponses automatiques et rationnelles à leur environnement.
- La contribution de PENROSE (1958) : Selon cet auteur, la firme est une collection de ressources, que le management doit créer, gérer, et combiner pour permettre une meilleure performance.
- L'approche évolutionniste : Selon les évolutionnistes, la firme est considérée comme « nœud de compétences ». Pour eux, la firme doit être posée comme « répertoire » de connaissances et de compétences.

---

<sup>31</sup>A. DIETRICH « management des compétences » éd, VUIBERT ,2013 .

### 1-3-2-4 Hypothèse et différences avec l'approche contractuelle de la firme

Nous pouvons distinguer les approches par ressources et compétences des approches contractuelles de la firme par les points suivants :<sup>32</sup>

- **Rationalité substantive versus rationaliste limitée :** Selon les approches par compétences, les firmes n'ont pas la possibilité de réaliser des calculs optimaux. Les décideurs recourent à des solutions satisfaisantes.
- **Allocation des ressources versus création des ressources :** On abandonne, dans les approches par les compétences, l'idée que les entreprises ont accès aux mêmes facteurs de production. Par contre, les ressources sont largement spécifiques à la firme et ne peuvent être acquises directement sur le marché. La croissance de l'entreprise repose sur un processus endogène de création des ressources (apprentissage, routines), donc la création des ressources ne peut faire l'objet d'un contrat.
- **Efficienc e statique versus efficienc e dynamique :** Alors que les approches contractuelles privilégient l'efficienc e statique, les approches par les compétences, quant à elles, se focalisent sur l'efficienc e dynamique, parce que, pour elles, ce sont les connaissances et les compétences qui différencient les entreprises.
- **Information versus connaissance :** Les conceptions contractuelles mettent l'accent sur les problèmes informationnels au détriment des connaissances grâce à l'hypothèse de la rationalité substantive des individus. Dans les approches fondées sur les connaissances, l'accent mis sur les individus est centrale, la connaissance est une capacité d'apprentissage, et une capacité cognitive.

Nous pouvons résumer les questions centrales des différentes théories et les objectifs poursuivis à l'aide du tableau suivant. :

---

<sup>32</sup> B. BERNARD « Economie de l'entreprise » éd, la Découverte, PARIS, 2003.

## *Chapitre I : Facteurs conduisant à la mutation de l'entreprise*

Tableau n° 2 : Questions centrales des différentes théories et les objectifs poursuivis par l'entreprise :

<b>Approches de l'entreprise</b>	<b>Questions centrales</b>	<b>Objectifs poursuivis</b>
Fonction de production « Boîte noire »	- Efficience du marché	-La maximisation du profit
-Organisation complexe -Lieu de production de richesse, d'innovation	-Etude des processus de décision (béhavioriste)	-Principe de satisfaction
	-Etude de l'évolution de la firme (théorie des ressources, théorie évolutionniste)	-Objectifs variés des groupes constituant l'organisation (le profit reste toujours la base) -Réponse à des routines
	-Structure du pouvoir (théorie managériale)	-Objectifs de la technostructure : autonomie, croissance, virtuosité technique (le profit reste la base)
Structure de gouvernance « Hiérarchie »	- Raison d'existence de la firme et étude des transactions (théorie des coûts de transaction)	-Possibilité d'opportunisme du fait des contrats incomplets
Nœud de contrat « fiction légale »	- Problème de coordination et d'incitation (théorie de l'agence)	-Répartition des droits de propriété (théorie des droits de propriété) -Pas d'objectif propre de l'organisation. -Maximisation de l'utilité

**Source :** B.LAPERECHE « la responsabilité sociale de l'entreprise et le profil pour une approche renouvelée de l'entreprise »,2008 .

### Section 2 : Evolution de l'entreprise selon les différentes approches de l'organisation

#### 2-1 Définition et caractéristiques de l'entreprise

##### 2-1-1 Définition de l'entreprise

###### Définition 1

«L'entreprise est un organisme vivant qui a la volonté consciente et explicite de réaliser son projet en transgressant les contraintes (internes et externes)»<sup>33</sup>.

###### Définition 2

«Elle est le produit même du processus de l'entreprenance, qui consiste à créer quelque chose de différent, possédant une valeur, en lui consacrant le temps et le travail nécessaires, à assumer les risques financiers, psychologiques et sociaux correspondants et à en recevoir les fruits sous forme d'argent et de satisfaction personnelle»<sup>34</sup>.

L'entreprise est d'abord une réalité polymorphe et protéiforme en ce sens qu'elle apparaît sous des aspects différents et changeants, de sorte qu'elle peut être appréhendée au travers d'une multitude de critères que sont notamment son domaine d'activité, sa dimension, son statut juridique, ou encore son cycle de vie, et plus généralement son positionnement stratégique, concurrentiel et organisationnel.

##### 2-1-2 Détermination de ses caractéristiques

Les économistes ont constaté que les entreprises partagent les cinq caractéristiques suivantes<sup>35</sup> :

- Une gouvernance solide : les entreprises offrent des mesures incitatives liées à la performance environnementale et sociale à leurs administrateurs et aux membres de la direction.
- Un fort engagement à l'égard des parties prenantes les entreprises offrent des formations sur les pratiques de gestion des parties prenantes à leurs gestionnaires locaux, permettent aux parties prenantes d'exprimer leurs préoccupations et leur offrent une rétroaction.
- Des perspectives à long terme : les entreprises instaurent des communications à long terme avec les analystes et les autres parties prenantes et attirent ainsi des investisseurs à long terme, tels que des institutions.

---

<sup>33</sup> Mrabet .R « La décision d'investissement de l'entreprise » édit in consulting. 1996.

<sup>34</sup> D-Hisrich et Michæl, P.Peters, « Entrepreneur Ship : Lancer élaborer et gérer une entreprise » éd, economica 1991.

<sup>35</sup> BELACHOUÏ .A « Le système d'information à l'épreuve de l'organisation cas de l'entreprise de telecommunication » thèse de magister, Tlemcen, 2014.

- Des mesures détaillées : les entreprises sont davantage susceptibles de mesurer des indicateurs clés tels que les accidents du travail, la performance environnementale et sociale de leurs fournisseurs ainsi que la performance de l'entreprise par rapport aux normes internationales.
- Un niveau de transparence élevé : les entreprises partagent leurs mesures avec les parties prenantes, intègrent la performance sociale et environnementale dans leurs rapports financiers et font appel à des vérificateurs externes spécialisés en matière de développement durable.

### **2-2 Les approches de l'entreprise**

Contrairement à l'approche traditionnelle qui considère l'entreprise comme une unité de production et de répartition, l'approche systémique considère l'entreprise comme étant une organisation dotée d'un ensemble d'éléments organiques et non - organiques en vue d'atteindre ses objectifs. Nous pouvons illustrer la différence entre ces deux approches à l'aide du tableau n ° 3.

Tableau n°3 : Comparaison entre l'approche traditionnelle et l'approche systémique de l'entreprise

Approches	Approche traditionnelle	Approche Systémique
L'entreprise	-Unité de production et de répartition.	-Est un système.
Finalité	- Production des biens et services en combinant les différents facteurs de production. - Distribuer les revenus en partageant les richesses réelles (valeur ajoutée)	- Prise de décision par un ensemble d'hommes organisé et hiérarchisé. - Elle poursuit des buts recherche de profit, de rentabilité.
Environnement	-Pas de relation.	-Un système ouvert L'entreprise est en relations avec son environnement extérieur.

Source : BELACHOUILA « Le système d'information a l'épreuve de l'organisation cas de l'entreprise de télécommunication » thèse de magister, Tlemcen, 2014.

Ce tableau montre nous montre l'évolution des finalités et de l'environnement de l'entreprise à travers le temps. Si la finalité de l'entreprise était de produire des biens en combinant différents facteurs de production pour l'approche traditionnelle, elle devient un centre de décision pour l'approche systémique. Et contrairement à l'approche traditionnelle, pour l'approche systémique l'entreprise noue des relations avec son environnement.

### **2-2-1 L'approche traditionnelle de l'entreprise**

Selon cette approche, une entreprise est une unité de production qui transforme les inputs en out put. Elle peut être définie comme « une unité économique et juridique produisant des biens et services pour les vendre sur un marché afin de dégager une valeur ajoutée »<sup>36</sup>.

De cette définition, nous pouvons tirer les caractéristiques de cette approche :

#### **2-2-1-1 L'entreprise en tant qu'unité de production :**

Dans cette approche, l'objectif de l'entreprise est d'atteindre l'efficacité maximale à fin de minimiser les différents coûts liés à la production. Pour produire, l'entreprise doit combiner les différents facteurs de production qui sont :

- Le facteur travail : regroupe l'ensemble des capacités intellectuelles et professionnelles d'un individu lors de la production. Dit aussi capital humain.
- Le facteur capital : regroupe l'ensemble des moyens matériels ou moyen de production durable dont dispose l'entreprise.
- Le facteur naturel : représente l'ensemble des moyens que l'environnement procure pour l'entreprise, ce facteur peut être défini comme l'ensemble des moyens que l'entreprise transforme pour obtenir un produit fini destiné à être vendu sur le marché.

L'entreprise supporte des coûts correspondant à la rémunération des différents facteurs de production : facteur travail, facteur capital et facteur naturel donc elle doit produire une valeur excédant ses coûts .Il faut que sa valeur marchande de sa production lui permette de réaliser un profit, ce profil dite aussi une valeur ajoutée.

Donc l'entreprise, unité de production de biens et de valeurs, doit assumer deux fonctions:

- La combinaison des facteurs de productions pour obtenir des produits (fonction de production),
- Le renouvellement de la combinaison productive et de produits (fonction création et innovation).

---

<sup>36</sup> Dictionnaire d'économie Gilbert Abraham-Froid, Guy Caire Philippe Hugon, Pierre Liau.

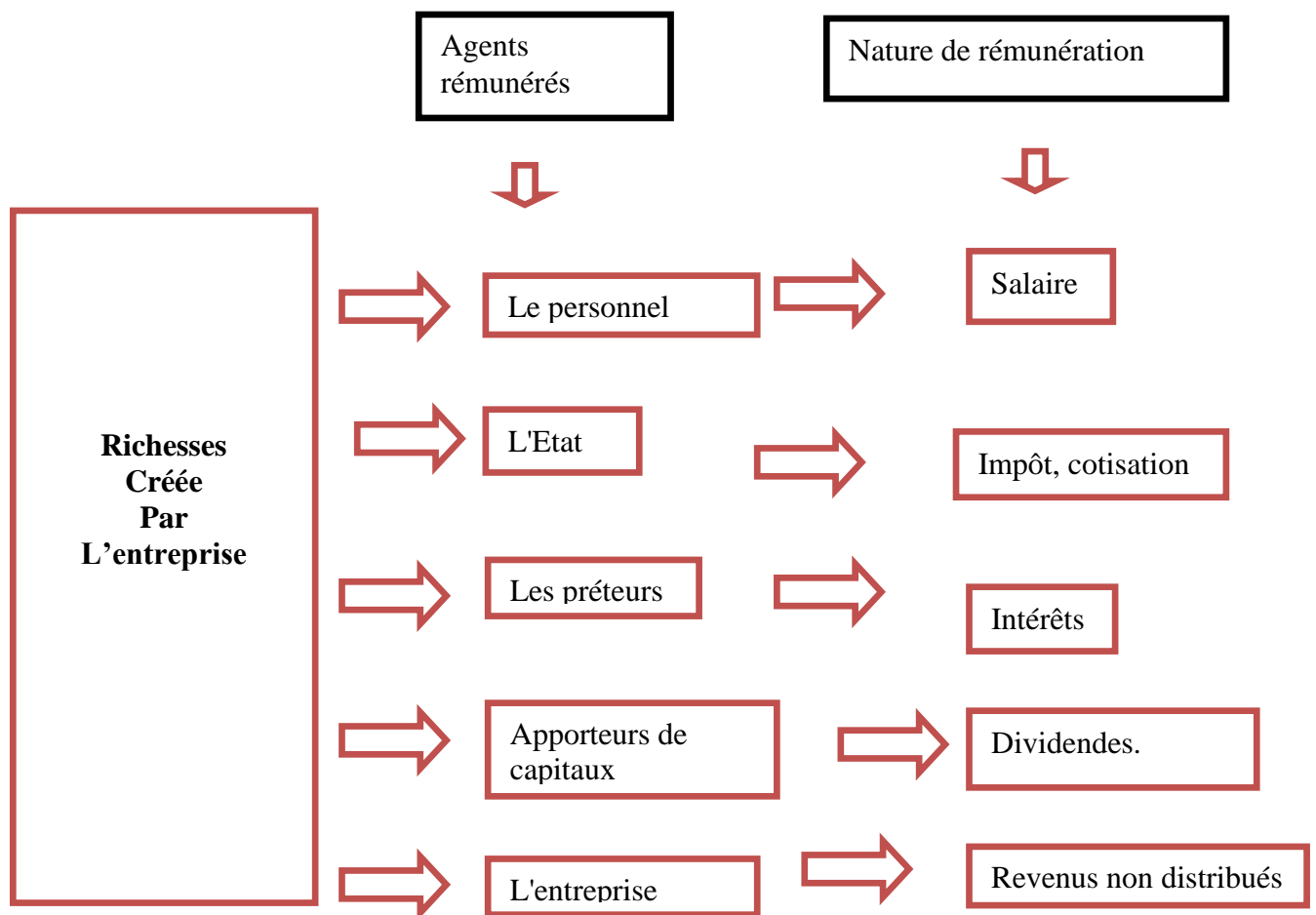
## 2-2-1-2 L'entreprise en tant qu'unité de répartition

La valeur ajoutée réalisée lors de la production ou bien les richesses créées par l'entreprise servent à rémunérer l'ensemble des agents économiques participant à la production des différents biens et services.

En fait, la valeur ajoutée a été créée par de nombreux acteurs qui en tireront un revenu. L'entreprise, centre de création de la richesse, va se charger de son partage en rémunérant chacun pour sa contribution : les salariés, les banques, l'Etat, apporteurs de capitaux et l'entreprise elle-même.

La part de chaque agent de la valeur ajoutée, dépend du degré de participation de ce dernier à la réalisation de l'opération de production.

**Figure1** : ce schéma montre la part de chaque agent à la richesse créée en fonction du degré de sa participation à l'activité économique :



Source : R.LEURION, S.A.R.L HAMMOUMI, A.HAFAOUI « économie et organisation des entreprises »éd, Foucher, Paris. 2000.

Les richesses créées servent par la suite à rémunérer l'ensemble des agents économiques ayant participé à l'activité de production de l'entreprise. La part de chaque agent dans la richesse créée dépend du degré de participation de celui-ci dans l'activité économique.

« La part de chaque agent à la richesse créée dépend du degré de participation de celui-ci à l'activité économique »<sup>37</sup> :

- **La part du personnel** : dépend d'un ensemble de facteurs :
  - Le marché de travail qui détermine un prix pour les diverses qualifications ;
  - Le rapport entre le travail et le capital employé ;
  - La qualification du personnel ;
  - Politique de rémunération de l'entreprise.
- **La part de l'Etat** : ces prélèvements ont un caractère obligatoire et dépendent de la réglementation en vigueur. Ils sont généralement composés des impôts et des cotisations sociales.
- **La part des apporteurs des capitaux** : c'est l'**excédent brut d'exploitation (EBE) qui sert à rémunérer les capitaux et aussi à les attirer.**
- **L'entreprise** : les revenus non distribués servent pour d'autres investissements.

### 2-1-3 L'entreprise en tant que cellule sociale

Pendant longtemps, la fonction économique occupait la place la plus importante. Aujourd'hui à côté de la fonction économique, est reconnue, aussi, la fonction sociale de l'entreprise.

Concernant l'entreprise cellule sociale nous pouvons distinguer deux visions :

- L'entreprise vue de l'extérieur : L'entreprise en tant qu'unité de production et de répartition
- L'entreprise vue de l'intérieur : L'entreprise est un groupement humain auquel on doit assigner des tâches et des responsabilités.

### 2-1-4 L'entreprise en tant que centre de décision

L'entreprise peut être définie comme un centre autonome de décision car son activité et son évolution sont la conséquence de décisions prises à une date donnée, qui engagent l'avenir et déterminent les performances.

---

<sup>37</sup> Kirimi Brahim, « Le management théorie et processus »éd,Dunod ,2004.

« L'entreprise est un édifice de délégations d'autorité successives, constituée par la ligne hiérarchique, coordonnées par un centre de décision supérieur constitué par la direction générale»<sup>38</sup> .

La procédure de décision : prendre une décision comporte un certain nombre d'étapes :<sup>39</sup>

- Perception de la nécessité de la décision,
- Détermination de l'objectif poursuivi,
- Inventaire des choix possibles,
- Evaluation des conséquences des choix possibles,
- Comparaison de l'objectif aux conséquences des choix possibles,
- Sélection d'une décision.

### 2-2-2 L'approche systématique

L'approche système ne représente pas l'entreprise comme un ensemble de fonctions et de services, mais comme un système ouvert, finalisé, régulier et composé d'un ensemble de sous-systèmes.

#### 2-2-2-1 Définition d'un système

Un système est un ensemble d'éléments en interaction dynamique organisé dans le but d'atteindre un objectif.

L'approche systématique définit l'entreprise comme étant une organisation structurée, comportant un ensemble d'éléments qui sont en interaction les uns aux autres en vue d'atteindre un objectif, cette organisation est dite aussi système.

#### 2-2-2-2 Caractéristiques d'un système

Un système présente un certain nombre de caractéristiques qui sont les suivants :

- **Une ouverture sur l'environnement** : Tout système est lié à son environnement qui lui permet de prendre des actions et des décisions, de cette caractéristique demeure la définition de cette approche, définie aussi l'entreprise comme étant un système finalisé.

La notion de finalité implique que l'entreprise a la capacité de choisir des objectifs et des moyens ainsi que des logiques de raisonnements qui influenceront ses comportements dans l'avenir, cela signifie que l'entreprise n'est pas entièrement déterminée par son environnement. Les comportements sont à la fois le résultat de l'évolution de l'environnement et les choix effectués par le système qui est l'entreprise.

---

<sup>38</sup> Kirmi Brahim, Op.cit.

<sup>39</sup> BELACHOUJA Op cit.

La notion d'adaptation signifie que l'entreprise possède la faculté de transformer ses structures, de modifier ses buts et moyens pour les adapter à l'évolution de l'environnement.

- **La complexité** : Le système est une unité complexe car l'on ne peut prédire son comportement uniquement à partir des éléments qui la constituent.
- **Son interdépendance** : L'entreprise ou le système est composé d'un sous-ensemble de systèmes, nous pouvons distinguer :

- \* Le système de décision: ensemble d'éléments intervenant dans le processus de prise de décision.

- \* Le système d'information: ensemble de moyens et de procédures permettant une représentation de l'état et du fonctionnement de l'entreprise face à son environnement.

- \* Le système opérationnel : on trouve dans ce système, par exemple, le système financier, le système de production.

- **La dynamique** : Le système n'est pas stable, il change sous contrainte pour s'adapter aux évolutions de son environnement.

Donc un système est défini comme étant un ensemble d'éléments en interaction ouvert (en relation avec son environnement) et finalisé (orienté vers la réalisation d'objectifs fixés).

### 2-2-2-3 L'entreprise selon l'approche systématique

#### A-L'entreprise est un système socio-économique ouvert qui comporte

- **Des relations** : Sous forme d'interaction qui s'effectue par la circulation des flux dans l'entreprise :
  - Des flux physiques : Combinaison des facteurs de production pour avoir un produit fini.
  - Des flux financiers : Sous forme de recettes, ils ont pour fonction d'assurer la régulation du système et de mesurer ses performances.
- **Une structure** : Comporte un ensemble d'éléments matériels, incorporels, financiers et humains.

#### B-L'entreprise est un système finalisé

La finalité de l'entreprise est sa raison, c'est-à-dire pourquoi cette entreprise existe ?  
L'entreprise poursuit une double finalité :

- Une finalité à caractère personnel : la recherche d'objectifs personnels. Cette finalité se traduit par les objectifs tracés par les dirigeants et les fondateurs de l'entreprise,

c'est-à-dire l'obtention du maximum de profit et la réalisation du meilleur taux de rentabilité.

- Une finalité à caractère institutionnel : La définition de l'entreprise comme une institution conduit à distinguer deux finalités :
  - La créativité : Signifie la fabrication et le renouvellement continu des biens et services destinés au marché.
  - Satisfaction des différentes parties prenantes,

Ces deux finalités sont caractérisées par des objectifs qui sont fixés au niveau de la direction générale. Ils peuvent être d'ordre stratégique consistant à introduire un changement pour agir sur l'environnement comme ils peuvent être d'ordre tactique afin de s'adapter aux changements imposés par l'environnement.

### **C-L'entreprise est un système organisé**

« L'entreprise est une unité structurée, constituée d'organes hiérarchisés et spécialisés, et d'un certain nombre de liaisons les reliant »<sup>40</sup>.

- **Les organes** : nous distinguons plusieurs types d'organes, entre autres :
  - Les organes permanents : Directeur, service personnel, comptable...
  - Les organes non permanents : comités d'études d'information et de coordination, commissions d'enquête.
  - Les organes réglementaires : conseil d'administration
- **Les liaisons** : Les types de liaisons entre les organes permanents peuvent être :
  - Hiérarchiques : autorité d'une personne sur la totalité de l'activité.
  - Fonctionnelles : autorité de compétence d'une personne sur une autre, cette autorité doit être limitée à son domaine de spécialité.
  - De conseil : il s'agit de spécialistes assistant un membre de la hiérarchie dans ses décisions.

### **Section 3 : Les facteurs qui révolutionnent l'entreprise**

Aujourd'hui, les entreprises, avec des temporalités et des rythmes différents, vivent des perpétuels changements de nature et d'ampleur différentes. Pour faire face à ces changements, et rester compétitives, suivre et se développer, les entreprises doivent améliorer leurs performances d'une manière permanente.

---

<sup>40</sup> Lasary « Economie de l'entreprise » éd, Distribution, Alger, 2007.

En effet, les entreprises sont dans l'obligation de changer et s'adapter à un environnement très fluctuant et très turbulent : mutations technologiques, nouvelles exigences des clients, la mondialisation ou globalisation, évolutions culturelles et personnelles.

Face à cette nouvelle situation qui est irréversible, l'entreprise doit s'adapter continuellement, en optant pour des changements plus prononcés, plus importants et plus essentiels à sa survie et à la pérennité de son organisation. L'entreprise se tourne vers de nouveaux systèmes de gestion et de nouvelles structures pour assurer sa pérennité et pour s'adapter continuellement aux exigences de son environnement.

### 3-1 Définitions du changement

Le changement peut prendre des formes multiples<sup>41</sup> selon son étendue, sa profondeur et son rythme. Il peut être globale, en touchant toute l'entreprise ou partiel, en touchant simplement une partie de l'organisation (division, atelier, ...).

Le changement est un concept varié qui peut prendre différentes formes et couvrir plusieurs définitions.

#### Définition 1

Le changement peut être défini comme une « modification significative d'un état, d'un système de relation ou d'une situation de l'entreprise, dont les éléments affectent les différents acteurs de l'organisation (**actionnaires – dirigeants – manager – collaborateur**). Il peut aussi bien concerner l'évolution des métiers ; l'activité, la structure et des modes de gestion que la transformation des dimensions culturelle humaine et sociale »<sup>42</sup>.

#### Définition 2

« Le changement est un processus de transformation des structures, des modes de gestion des composantes physiques et humaines et que sa perception génère un stress au niveau des individus »<sup>43</sup>

#### Définition 3

« Un changement est remis en cause de l'existence au plan opérationnel (les pratiques), manageriel (mode de gestion et outils) et stratégique de manière volontaire »<sup>44</sup>.

#### Définition 4

« Le changement est un processus de transformation radicale ou marginale des structures et des compétences qui ponctue le processus d'évolution des organisations »<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> MEIER.O « la gestion du changement » éd, DUNOD, Paris, 2007.

<sup>42</sup> MEIER.O Op cit.

<sup>43</sup> A.BASSETI « Gestion du changement, gestion Projet » 2002, thèse de doctorat.

<sup>44</sup> J.M.MOUTOT « Guide méthodologique de la conduite du changement »éd, DUNOD, Paris, 2010.

### 3-2 L'entreprise et son environnement

#### 3-2-1 Définition de l'environnement

L'environnement de l'entreprise est un ensemble de facteurs extérieurs à l'entreprise qui exercent une influence sur elle. Ils sont à la fois source de contraintes et d'opportunités pour l'entreprise. Il faut noter que chaque entreprise a un environnement qui lui est propre et qui évolue en permanence, l'environnement de l'entreprise est susceptible de modifier sa performance.

#### 3-2-2 Les composantes de l'environnement

##### 3-2-2-1-Le macro-environnement

Le macro -environnement peut être défini comme « l'ensemble des grandes tendances de la société dans sa globalité »<sup>46</sup>, c'est l'environnement général de l'entreprise. Il est composé de l'environnement économique, financier, juridique, social, technologique, culturel et politique. Ces composantes constituent des normes, des valeurs et des tendances que l'entreprise doit intégrer dans sa stratégie.

##### ➤ Composantes du macro- environnement

- **L'environnement économique :** Se caractérise par l'évolution du capitalisme moderne. On ne peut plus parler d'un capitalisme, mais de « plusieurs capitalismes ». Nous assistons aujourd'hui à une transformation complète de la concurrence, celle-ci se déplace sur d'autres terrains que les prix, et se joue également sur la qualité, les services et l'innovation.
- **L'environnement politique :** Il est bien évident que les entreprises sont étroitement dépendantes des contraintes politiques.
- **L'environnement socioculturel. :** Il s'agit, ici, de l'évolution du style de vie des consommateurs ainsi que des valeurs sociales, des goûts et des besoins.
- **L'environnement technologique :** Le rythme de l'innovation a changé. Au cours des périodes précédentes, une entreprise pouvait se construire puis se développer autour d'une innovation, aujourd'hui ce n'est plus le cas. L'innovation est devenue une composante essentielle de la compétitivité de l'entreprise.

Dans ce domaine de nombreux changements peuvent affecter l'entreprise tant sur le

---

<sup>45</sup> H.HAFSI et B.FABI « Les fondements du changement stratégique »1997.

<sup>46</sup> F.COCULA « Introduction générale à la gestion »éd, DUNOD, Paris, 2008.

plan de la fabrication que sur celui de la gestion ou encore de l'approvisionnement.

- **L'environnement géographique** : se caractérise, quant à lui, par la nécessité d'appréhender un certain nombre d'éléments pour permettre à l'entreprise de procéder à des choix de localisation.
- **L'environnement démographique** : correspond aux caractéristiques de la population.

### 3-2-2-2 Le méso environnement

Méso signifie intermédiaire, c'est donc l'environnement qui se trouve entre le niveau macro et le niveau micro. Le méso-environnement<sup>47</sup> est une notion issue de l'économie industrielle permettant de mieux comprendre la façon dont s'intègre l'unité économique qu'est l'entreprise dans l'économie en général, en tenant compte de l'existence de relations techniques, économiques ou organisationnelles privilégiées entre différents groupes d'acteurs. Les principales unités d'analyse pour comprendre le méso-environnement sont d'une part, les secteurs, les branches et les filières et d'autre part, les groupes.

Le méso environnement correspond à un niveau d'analyse intermédiaire des secteurs d'entreprise, des branches et des filières. Il peut être défini comme « l'ensemble des acteurs qui, par leurs décisions, sont en mesure d'influencer spécifiquement les relations économiques dans un secteur, une branche ou une filière »<sup>48</sup>.

- Le secteur : désigne l'activité principale de l'entreprise.
- La branche : regroupe les entreprises ou les unités fabricantes le même produit.
- La filière : regroupe les entreprises qui contribuent à la production d'un même bien. Ensemble d'activités complémentaires d'amont en aval.

### 3-2-2-3 Le micro environnement

Il est constitué des partenaires directs de l'entreprise : des clients, fournisseurs, concurrents, marché du travail et autres partenaires, banques, organismes sociaux...

« L'environnement est constitué de l'ensemble des forces extérieures à l'entreprise qui agissent et réagissent au profit ou à l'encontre de l'entreprise »<sup>49</sup>.

---

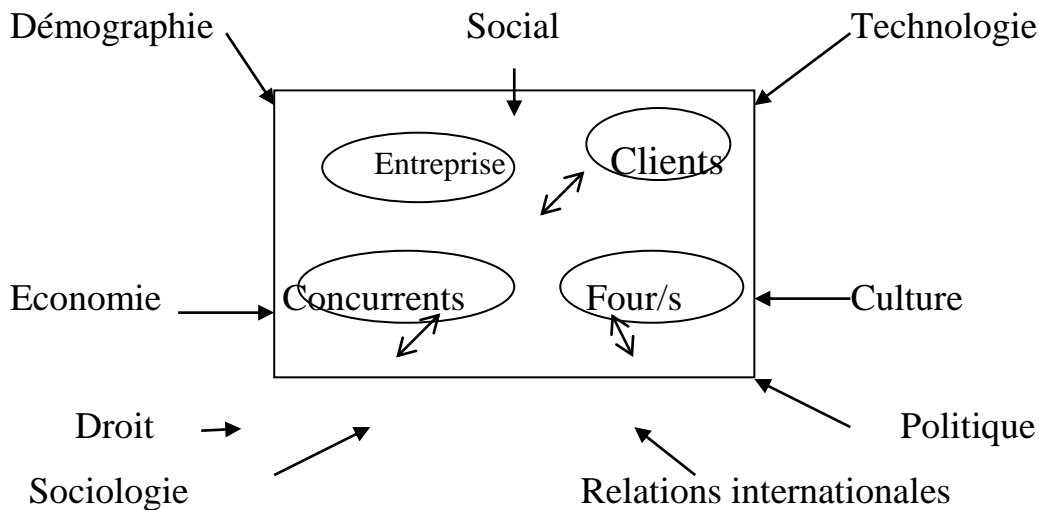
<sup>47</sup> Longatte. J, Muller. J, « Economie d'entreprise », éd, Dunod, Paris, 1999.

<sup>48</sup> F.COCULA « Introduction générale à la gestion »éd, DUNOD, Paris, 2008

<sup>49</sup> M. Jean-Pierre, « L'entreprise et son environnement économique », éd, Ellipses 2001.

Nous pouvons illustrer les composantes du macro et du micro environnement à l'aide de ce schéma.

Figure n°2 : composantes de l'environnement de l'entreprise.



Source : F.COCULA « Introduction générale à la gestion »éd, DUNOD, Paris, 2008

Les composantes de l'environnement des entreprises évoluent : la concurrence se mondialise, la demande des consommateurs change rapidement, les technologies, les sciences progressent, les événements politiques et économiques s'enchaînent et la réglementation se modifie.

Afin de faire face à ces évolutions, les entreprises doivent adapter leur stratégie en fonction de l'évolution des composantes de l'environnement. Les entreprises ne peuvent pas rester passives face à ces évolutions.

Afin d'assurer sa survie et son développement, chaque fois que l'environnement de l'entreprise évolue, l'entreprise élabore une stratégie pour en faire face. Nous pouvons résumer les différentes stratégies qu'adoptent les entreprises face à chaque évolution de l'environnement à l'aide du tableau suivant:

Tableau n° 4 : Les stratégies de l'entreprise face à l'évolution de l'environnement

	Comportement de l'entreprise	Stratégie de l'entreprise
Evolution de l'environnement	Ignorer les modifications de l'environnement	Absence de stratégie particulière
	Faire face aux évolutions défavorables	Stratégie défensive
	Anticiper les évolutions pour ne pas se laisser surprendre	Stratégie offensive

Source : F.COCULA « Introduction générale à la gestion » éd, DUNOD, Paris, 2008

### 3-3 Les principaux facteurs qui ont transformé l'entreprise

A l'orée du XXI siècle, l'environnement dans lequel les entreprises luttent pour survivre et prospérer a beaucoup changé et le rythme des changements n'est pas près de se ralentir.

Les différentes analyses sur la mutation de l'entreprise tournent autour de quelques éléments clés. Ces éléments concernent les mutations du système de gestion et sa gouvernance en relation avec les transformations de la finance, de la concurrence, les bouleversements technologiques, la mondialisation, l'économie de flexibilité et les transformations des modes de production sur lesquels reposent le système productif.

Les mutations de l'entreprise industrielle sont dues à un nombre de facteurs dont certains sont plus importants que d'autres pour les économistes, ces facteurs sont les suivants :

- Evolution des modes de production,
- La mondialisation,
- L'évolution de la technologie,
- Le système de gouvernance de l'entreprise,
- Evolution du comportement du consommateur.

### **3-3-1 Evolution de l'organisation de la production**

L'entreprise, afin d'assurer sa survie et sa pérennité, est dans l'obligation d'améliorer ses performances, sur le plan des coûts de production, en particulier et aussi sur le plan des délais de livraison, de la qualité des produits, de la rapidité de la mise sur le marché des produits nouveaux qui peuvent être soit des biens ou des services.

Les systèmes productifs qui ont la vocation à organiser la production sont incontournables dès que l'on parle de l'entreprise et plus précisément de l'entreprise industrielle.

La fonction de production a connu d'importantes évolutions dans les produits que dans les procédés de production, ces évolutions ont entraînés avec elles l'évolution de l'entreprise industrielle, ainsi ses outils et ses instruments de gestion.

Les modèles productifs ont connu une évolution importante tout au long de l'histoire vue que les contraintes posées, les produits fabriqués et la demande affectée à la production ont beaucoup changé avec le temps. Les modèles productifs ont dû faire preuve d'adaptation à leur environnement, technique, social, humain et économique.

#### **3-3-1-1 La production de masse**

Le taylorisme est un modèle de production de masse et de fabrication de produits standardisés, il est fondé sur des préoccupations techniques, et considéré comme le résultat d'une longue évolution de l'organisation des ateliers et des chantiers.

Face à l'évolution de l'environnement de l'entreprise ces dernières décennies, le modèle taylorien a, cependant, montré ses limites.

Au début du XX<sup>e</sup> siècle, l'entreprise assiste à une augmentation des opérations industrielles et commerciales. La production passe de la manufacture à l'entreprise organisée par fonction. Cette situation de croissance pose quelques questions concernant l'organisation et la décision dans l'entreprise.

- **F.W.TAYLOR**<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> B.GHOZLAN, P.RIOU « L'évolution des modèles productifs » Paris ,2000.

Frederick Taylor est le fondateur de l'Organisation Scientifique du Travail (OST)<sup>51</sup> dont la préoccupation était la rationalisation de la production dans les ateliers. Taylor a retenu trois principes clés :

- Ergonomie pour perfectionner, organiser les postes de travail, réduire la pénibilité ;
- Chronométrage de la production ;
- Amélioration de la productivité.

### ✓ **Le taylorisme et ses applications**

L'auteur de l'Organisation Scientifique du Travail (OST) est le premier théoricien du management. Cet auteur décrit sa réflexion afin de résoudre les problèmes d'organisation et d'administration des entreprises causés par les transformations institutionnelles et sociétales.

Son objectif principal était de rationaliser le travail afin d'augmenter la productivité.

L'industrialisation de cette époque été en plein essor, elle s'est caractérisée par une demande largement supérieure à l'offre, la main d'œuvre est sans formation, et sans expérience pour travailler dans l'industrie.

### ✓ **Idées de F.W.TAYLOR :<sup>52</sup>**

Elles portent essentiellement sur quatre points :

- La « flânerie systématique » et le système différentiel de salaire institué pour la combattre ;
- Le chronométrage : les bases du chronométrage telles que les conçoit Taylor, se résument en un certain nombre d'impératifs :
  - diviser le travail en temps élémentaires ;
  - repérer tous les mouvements inutiles et les éliminer ;
  - étudier, la façon dont les ouvriers habiles, exécutent chaque opération ;
  - décrire chaque mouvement élémentaire et enregistrer son temps ;
  - étudier le pourcentage qu'il convient d'ajouter aux temps enregistré pour couvrir les retards inévitables.
  - fixer le pourcentage qu'il faut ajouter pour les repos et étudier les intervalles auxquels ceux-ci doivent être accordés pour réduire la fatigue.

---

<sup>51</sup> F.Taylor cité par BELACHOUI.A Op cit.

<sup>52</sup> Idem

- reconstituer les combinaisons de mouvements élémentaires que nous retrouvons le plus souvent dans les travaux de l'atelier, et enregistrer les temps de ces groupes de mouvements et les classer.
- la sélection de l'ouvrier.
- une maîtrise fonctionnelle chargée, essentiellement, de préparer le travail.

Dans l'OST quatre principes de direction scientifiques :

- Dissociation entre travaux de conception et d'exécution, il faut décharger l'ouvrier de toute initiative.
- Une étude scientifique du travail doit être réalisée par une équipe de spécialistes : les ingénieurs.
- Entraînement de l'ouvrier en fonction de ses aptitudes.
- Couplage de l'étude scientifique du travail et de la sélection scientifique de l'ouvrier = changement des méthodes de management.

### ➤ **Les limites du taylorisme**

Dans les années 60-70, les gains de productivité obtenus dans la période précédente accroissent le niveau de vie des individus (accroissement du pouvoir d'achat des individus par la baisse relative des prix des biens des produits). Cet accroissement du niveau de vie combiné à des phénomènes sociologiques, se traduit par une demande excédant l'offre, mais plus diversifiée et plus personnalisée.

Pour satisfaire les clients et répondre à cette demande personnalisée, les producteurs doivent diversifier leur production par l'introduction de la technologie : les produits ont une durée de vie réduite du fait de l'évolution de la demande ; les producteurs doivent anticiper les évolutions grâce au marketing.

Les concepts de cycle de vie des produits et du portefeuille de produits deviennent des références et poussent à l'innovation pour bénéficier d'un avantage concurrentiel. Avec la naissance du marketing, la production suit, sous le contrôle de la finance, grâce aux outils (dont la comptabilité industrielle et le contrôle de gestion) mis au point au cours de la période précédente. Au fur et à mesure que la concurrence augmente, la production connaît des problèmes de productivité.

Les attentes des clients et les exigences de production ont évolué et le modèle taylorien a révélé ses limites, c'est pourquoi il a fallu définir de nouvelles attentes en termes d'organisation, de production et d'outils de gestion.

Les innovations d'organisation ont contribué à donner aux processus de production plus de forces et de poids dans le système afin d'offrir aux clients un produit de meilleure qualité, des délais plus courts et des coûts plus bas, ce qu'on appelle les nouvelles méthodes de production. Ces évolutions ont conduit à la création de modèles mieux adaptés à ces attentes : le MRP, la qualité totale et le juste à temps.

### **3-3-1-2 Les méthodes actuelles de production**

Ces méthodes sont les suivantes :

#### **2-2-1 Le modèle du « juste à temps » (JAT)**

##### **✓ Définition du modèle « juste à temps »**

Par définition, « le juste-à-temps est une philosophie qui permet de livrer les produits juste au moment voulu, en quantité suffisante pour la micro période et à l'endroit voulu »<sup>53</sup>.

Cette méthode consiste à ne commander les matières premières qu'au moment de leurs utilisations. Le principe consiste à livrer au client sans délai, une commande et à considérer chaque poste de travail aval comme client de l'amont, avec élimination des stocks intermédiaires. Ces méthodes entraînent de nombreux changements dans les entreprises.

##### **✓ Caractéristiques du modèle JAT**

Pour répondre à une demande de plus en plus segmentée, les producteurs élargissent les gammes de produits. La demande est perçue comme une juxtaposition de niches.

Dans ce contexte, la logique fordiste de production de masse, de consommation standardisée devient insuffisante pour assurer la compétitivité, il faut produire à la commande et coller aux variations, quantitatives et qualitatives, de la demande. En d'autres termes, une double exigence doit être satisfaite : satisfaire le client et équilibrer l'exploitation.

Cette méthode repose sur l'idée que les pièces doivent être fabriquées au moment où l'on en a besoin. Donc, il s'agit d'une méthode d'appel par l'aval ce qui signifie que le flux de production est « tiré » (ou encore flux tendus), alors qu'il est « poussé » de l'amont vers les

---

<sup>53</sup> J-P. Durand, « Le langage des achats », Ed, Méthodes et Stratégies, 1995.

magasins dans les méthodes traditionnelles. C'est un système de pilotage de la production à court terme.

Cette méthode a pour conséquence de réduire les stocks, puisqu'elle a pour objectif le zéro stock, ainsi que les en-cours.

### **B- La qualité**

Pour se démarquer de la concurrence, il est désormais nécessaire de respecter les impératifs posés par la qualité totale ou les cinq zéros « 0 » (0 défaut, 0 papier, 0 délai, 0 stock, 0 panne).

#### **✓ Définitions de la qualité totale**

La qualité totale, expression française retenue comme traduction de « total quality management ». La qualité totale peut être définie comme « une méthode de management, qui vise le succès à long terme grâce à la satisfaction du client, basé sur la participation de tous les membres d'une organisation à l'amélioration des processus de production, des services et de la culture de leur organisation ». <sup>54</sup>

« La qualité totale (Total Quality Management, TQM en anglais) est une démarche de gestion de la qualité dont l'objectif est l'obtention d'une très large mobilisation et implication de toute l'entreprise pour parvenir à une qualité parfaite en réduisant au maximum les gaspillages et en améliorant en permanence les éléments de sortie (output). » <sup>55</sup>

#### **✓ Éléments de la qualité**

##### **• La flexibilité**

La flexibilité devient impérative pour apporter la réponse la plus rapide possible et la plus adaptée à la demande et à la concurrence.

##### **• L'apprentissage**

L'apprentissage permet de développer la polyvalence et ainsi de mieux faire face à des changements d'objectifs stratégiques dictés par la présence d'aléas techniques, sociaux (restructuration) ou commerciaux (repositionnement).

---

<sup>54</sup> J.BRILMAN « l'entreprise réinventée » éd, Organisation, Paris, 1995.

<sup>55</sup>J.BRILMAN Op cit .

### **C- Le modèle MRP**

Ce modèle est dans une logique inverse du modèle du juste à temps, c'est-à-dire celle des « flux poussés ». Le modèle MRP a été mis au point aux Etats-Unis dans les années 1960, est à la base de la plupart des logiciels de gestion de la production assistée par ordinateur. Il permet de calculer les besoins nets en matières à fabriquer ou à acheter, en fonction du carnet de commandes, des stocks et des en-cours.

Ce modèle, en actualisant quotidiennement les données et en fonction des informations commerciales reçues, permet d'anticiper la demande.

### **3-3-1-3 Les mutations techniques dans la production : la productique (L'usine sans Homme)**

L'évolution des technologies a entraîné des mutations des systèmes de production, L'intégration d'équipements automatisés bouleverse l'approche de la gestion et de la production et apporte une souplesse accrue ainsi qu'un gain de productivité. Ces évolutions s'expliquent par :

-La conception assistée par ordinateur : Afin de simplifier la tâche des concepteurs (la diminution du temps d'étude et du nombre de calculs ainsi que la possibilité de modifier et de corriger des dessins).

-La fabrication assistée par ordinateur : L'automatisation de la production assure une qualité finale supérieure, la réduction des délais de fabrication et des coûts de production :

- Les machines à commandes numériques : Ce sont des machines qui peuvent être commandées grâce à des informations préenregistrées.
- La robotique : les robots sont des machines qui exécutent une multitude d'opérations différentes.

L'organisation des stratégies productives a beaucoup évolué puisqu'en un siècle, on a connu pratiquement 50 ans de domination du modèle classique adapté à l'économie d'abondance.

Nous avons alors vu émerger beaucoup de nouveaux modèles caractérisés par de nouveaux concepts : production en flux tendus, intégration des notions de qualité, coûts, délais et flexibilité.

L'environnement est un facteur essentiel de remise en cause du modèle classique et réciproquement l'organisation de la production influe sur l'environnement tant du point de

vue technique et économique que social et humain. Cette influence se traduit par l'évolution des outils et instruments de mesure de la performance de l'entreprise.

### 3- 3-2 La technologie

On assiste depuis plusieurs années à des changements radicaux dans les environnements de l'entreprise qu'ils soient économiques, technologiques, juridiques ou sociaux. Face à ces défis, la question de survie et de pérennité se pose aux entreprises, qui doivent s'adapter ou mourir.

Parmi les facteurs les plus déterminants dans la capacité de l'entreprise à se développer se trouvent les technologies de l'information et de communication.

L'entreprise quelle que soit sa taille, sa forme juridique ou son activité, se trouve au centre de l'activité économique et ne pourrait rester à l'écart de l'évolution et de la technologie. Elle doit réagir en temps réel et être en mesure de faire face à ces mutations technologiques.

Avant d'exposer les rôles des technologies de l'information et de communication dans l'évolution de l'entreprise, nous allons commencer par la définition de quelques mots- clés :

#### 3-2-2-1-Définitions

- ❖ La science : « Relève de la connaissance fondamentale que produit la recherche, elle vise à repérer, décrire et caractériser puis modéliser les mécanismes de base du monde qui nous entoure, dans ses différentes dimensions physiques, chimiques, biologiques, médicales et sociales »<sup>56</sup>
- ❖ La technique : « Relève du savoir - faire construit empiriquement dans l'action, dans l'accumulation d'expériences concrètes par l'apprentissage »<sup>57</sup> .
- ❖ La technologie : « Fait référence à une activité de conception et de production, souvent industrielle, mais aussi de service, en réponse à des besoins de marché »<sup>58</sup> .

La technologie combine les pratiques, techniques et connaissances scientifiques, au service de finalités économiques explicites.

- ❖ Les nouvelles technologies de l'information et de communication (NTIC) :

Les NTIC aident à rendre « toute information accessible aux hommes, sous forme verbale ou symbolique, existera également sous forme lisible par ordinateur ; les livres et mémoires seront stockés dans les mémoires électronique ... »<sup>59</sup> .

---

<sup>56</sup> T.DURAND « management de la technologie et de l'innovation »éd, DALLOZ, 1999.

<sup>57</sup> T.DURAND « management de la technologie et de l'innovation »éd, DALLOZ, 1999.

<sup>58</sup> T.DURAND Idem

- ❖ L'innovation : C'est la réalisation de la nouveauté, l'innovation est définie comme étant le changement réalisé, qu'il soit limité ou radical, qu'il porte sur le concept de produit, sur les étapes de réalisation ou sur l'organisation.

L'environnement technologique comprend les nouvelles avancées technologiques, les dépenses de recherche et développement publiques ou privés qui augmenteront la productivité des entreprises.

L'environnement technologique se produit par l'évolution des nouvelles technologies de l'information et de communication (NTIC), l'innovation est devenue une composante clé de la compétitivité de l'entreprise. Dans ce domaine, de nombreux changements affectent l'entreprise sur le plan de la production et sur celui de la gestion.

De nos jours, l'entreprise quelle que soit sa forme ou son activité, connaît une véritable mutation avec l'arrivée des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC).

### **3-3-2-2 Effets des nouvelles technologies de l'information et de communication sur l'entreprise :**

- Les TIC ont un poids important dans le développement de la capacité de l'entreprise à répondre aux défis de l'environnement. Ces technologies procurent des avantages pour l'entreprise, elles lui permettent de s'adapter aux évolutions du marché, de ses clients et ses concurrents par sa flexibilité. « Les gains de productivité sont également mis en avant comme l'une des conséquences directes du déploiement de ces technologies facilitant notamment la réduction des temps morts vécus par les collaborateurs »<sup>60</sup>.
- L'accélération et la généralisation de rythme et l'ampleur des nouvelles TIC, crée, autour des entreprises, un environnement turbulent. Les TIC ont pris, au cours de ces dernières années et particulièrement depuis l'avènement de l'internet, une place importante.

---

<sup>59</sup> E.A.PATEYRON, R.SALMON « les nouvelles technologies de l'information et l'entreprise » éd, ECONOMICA, 19996.

<sup>60</sup> CH.H.BESSEYRE « l'entreprise mobile » éd, Pearson éducation, Paris, 2008.

- Sur le plan économique, le bouleversement des flux de « l'information autour de l'entreprise apparaît à la fois comme une menace et une opportunité, une firme qui gère bien cette situation, peut bénéficier d'une flexibilité et d'une capacité pouvant lui permettre de s'adapter sur son marché en assurant sa compétitive »<sup>61</sup>.

Les TIC conduisent l'entreprise, le plus souvent, à les rendre plus efficaces et donc plus performantes. La technologie joue aussi un rôle important dans le développement de la communication et du partage des connaissances au sein de l'entreprise.

« Par ailleurs, dans la recherche qualitative et des études quantitatives, la réduction des coûts de structure de fonctionnement est mise en avant par les répondants comme l'une des principales conséquences positives de l'utilisation de ces technologies qui permettent à l'entreprise de renforcer son image de marque en exprimant les signes d'une entreprise moderne en avance sur ses concurrents »<sup>62</sup>.

Le système est considéré, aussi, comme étant le moteur de développement et de l'évolution de nouveaux couples produits/marchés, sur des nouveaux modes de gestion stratégique dans un environnement de plus en plus commercial. A travers les NTIC, le gestionnaire maîtrise et interprète l'information, ce qui permet à l'entreprise de contrôler ses systèmes productifs, de gestion commerciale, financière et humaine. La technologie est un des facteurs clé de succès pour l'entreprise, les mutations technologiques, quelle soient subies par l'entreprise ou provoquées ont un effet décisif sur la situation de l'entreprise face à ses concurrents.

### **3-3-2-3-Effet stratégique de la technologie sur l'entreprise**

PIERRE DUSSAUGE et BERNARD RAMANABTSOA distinguent trois effets de la technologie sur la stratégie d'une entreprise :

#### **A - L'effet de la technologie sur l'activité :**

L'évolution technologique peut affecter, en profondeur, le développement d'un secteur d'activité par son effet sur sa maturité et sur sa croissance.

---

<sup>61</sup> P.DUSSAGE, B RAMANANTSOA « technologie et stratégie »Harvard –l'expansion /été 1987.

<sup>62</sup> CH.H.BESSEYRE op cit

La technologie peut aussi modifier le repositionnement des entreprises dans leurs univers concurrentiel par la modification des frontières entre activités, segments stratégiques et métiers. Les évolutions technologiques sont capables de relancer la croissance de l'entreprise.

L'effet de la technologie sur la segmentation stratégique est important, en effet, les évolutions technologiques peuvent atténuer les frontières entre les différentes industries et elles peuvent effectuer une segmentation de l'activité en domaines plus limités.

### **B-Effet de la technologie sur les positions concurrentielles**

La technologie peut être à l'origine d'un avantage du coût et source de différenciation.

« Le recours à des technologies plus performantes peut d'abord permettre à l'entreprise d'améliorer sa position sur certains éléments de sa structure de coûts et lui donner ainsi un avantage sur ses concurrents au niveau des coûts ». <sup>63</sup>

La maîtrise de la technologie permet d'offrir un produit dont les caractéristiques sont supérieures à celle des produits des concurrents.

### **C - Effet de la technologie sur la structure de la concurrence :**

« Entraînent une notification des facteurs clefs de succès dans une activité, les évolutions technologiques sont capables d'altérer les barrières à la mobilité propres à cette activité, et de provoquer la disparition de certains concurrents existants comme de faciliter l'entrée dans le secteur de nouveaux concurrents ». <sup>64</sup>

Le progrès technique se développe à un rythme, tel que le domaine qui peut suivre une entreprise se rétrécit années après année. Les évolutions de la technologie entraînent une augmentation de la variété des produits et des procédés de production.

Ces évolutions amènent des bouleversements de l'environnement de l'entreprise, car elles font, désormais, partie des moyens de production de toute l'entreprise dans l'administration comme dans les services.

---

<sup>63</sup> P.DUSSAGE, B. RAMANANTSOA « technologie et stratégie » Harvard –l'expansion /été 1987.

<sup>64</sup>P.DUSSAGE, B. RAMANANTSOA Op cit.

Les innovations d'organisation ont contribué à donner aux processus de production plus de forces et de poids dans le système afin d'offrir aux clients un produit de meilleure qualité, des délais plus courts et des coûts plus bas, ce qu'on appelle les nouvelles méthodes de production.

### **3-3-3 Gouvernance d'entreprise**

La gouvernance de l'entreprise s'est imposée depuis deux décennies pour une double raison :

- Montée de nouveaux acteurs financiers dans le capital des grandes entreprises,
- Crise de perte de légitimité des entreprises publiques et politiques de privatisation, le caractère central des systèmes de gouvernance est fondé sur la relation système de gouvernance et la stratégie de l'entreprise

Les pratiques relevant de la gouvernance de l'entreprise ont des origines anciennes dans la mesure où elles sont indissociables du concept même d'entreprise.

La notion de gouvernance d'entreprise se réfère au dispositif institutionnel et comportemental régissant les relations entre les dirigeants d'une entreprise et les différentes parties prenantes.

#### **3-3-3-1-composante d'un système de gouvernance**

Le système de gouvernance comprend un ensemble d'éléments qui peuvent être regroupés en trois séries de composantes : des structures, des procédures et des comportements.

- Les structures : Les structures mobilisées par le système de gouvernance sont multiples. Certaines de ces structures sont propres à l'entreprise et d'autres sont externes et interviennent sur la base de missions contractuelles.
- Les procédures : Les procédures peuvent concerner tant les modalités de collecte et de diffusion de l'information sur le fonctionnement des entités concernées que les voies et moyens pour effectuer les différentes opérations.
- Les comportements : L'efficacité des systèmes de gouvernance à l'instar de tout système humain repose sur le comportement des agents qui les composent.

L'origine de la théorie de gouvernance se trouve dans les travaux de BERLE et MEANS dans les années 1932.

Le débat sur la gouvernance de l'entreprise repose sur l'hypothèse selon laquelle, les dirigeants d'une entreprise sont capables d'attribuer des rentes au détriment des actionnaires et les différentes parties prenantes.

### **3-3-3-2-Définitions de la gouvernance d'entreprise**

#### **Definition1**

« Les systèmes de gouvernance ont pour fonction de réduire les coûts d'agence entre les apporteurs de capitaux (actionnaires et créanciers financiers) et les dirigeants de façon implicite le facteur déterminant de la création de valeur, donc de l'efficacité, et la sécurisation de l'investissement des apporteurs des capitaux »<sup>65</sup>.

#### **Definition2**

Le système de gouvernance est l'ensemble de mécanismes qui délimitent l'espace discrétionnaire entre les différentes parties prenantes.

#### **Definition3**

"Le gouvernance d'entreprise renvoie au système par lequel, les activités d'une entreprise sont conduites et surveillées. Il organise la répartition des droits et des responsabilités entre les différents participants à la vie de l'entreprise dont le conseil d'administration, les dirigeants, les actionnaires et les autres parties prenantes et fixe les règles et les procédures régissant la manière dont sont prises les décisions concernant la conduite des affaires, il constitue donc la structure par laquelle, sont définis les objectifs de l'entreprise ainsi que les moyens de les atteindre et de suivre les résultats"<sup>66</sup>.

La gouvernance de l'entreprise trouve ses origines dans l'article de JENSEN et MEKLING, ces économistes renferment la théorie de l'agence, la théorie des droits de propriété, la théorie de structure de propriété de la firme.

La maximisation de la richesse de l'actionnaire et l'obligation de contrôler le dirigeant est le principal objectif assigné au dirigeant afin d'éviter les conflits.

Dans les années 1883, le concept de gouvernance d'entreprise se développe par la prise en compte de toutes les parties prenantes et non pas seulement les actionnaires afin d'orienter en mieux la stratégie de l'entreprise.

Dans les années 1990-2000, les actionnaires ont incontestablement vu leur pouvoir augmenter, d'autres parties prenantes parviennent, d'où l'évolution du concept de gouvernance d'entreprise.

---

<sup>65</sup> CHARRAUX.G « La gouvernance des entreprise : théories et faits »Éd, ECONOMICA, Paris 1997.

<sup>66</sup> OCDE "Principes de l'OCDE relatifs au gouvernement d'entreprise" cahier de recherche n°2002-04,2002.

« Selon PEREZ, la gouvernance d'entreprise signifie : le dispositif institutionnel et comportemental régit les relations entre les dirigeants d'une entreprise et les parties concernées par le devenir de cette dernière »<sup>67</sup>.

Les évolutions de la gouvernance de l'entreprise, ont des origines et des conséquences tant micro économiques (L'émergence de nouveaux outils de gestion ainsi que de nouvelles pratiques liées à ces derniers) que macro- économique.

Les évolutions de la gouvernance de l'entreprise constituent un facteur majeur de mutation des entreprises et du contexte dans lequel elles évoluent.

### **3-3-3-3 Conséquence d'évolution des pratiques de gouvernance sur l'entreprise**

Parmi les conséquences de l'évolution de la notion de gouvernance de l'entreprise, nous trouvons :

#### **A -Apparition du manager salarié et la naissance du contrôle de gestion financière**

Dans le but de reporter aux nouveaux problèmes rencontrés par l'entreprise dans sa gestion, apparu le manager salaire à qui, désormais, la gestion de l'entreprise est confiée.

Au début du XX<sup>e</sup> siècle, l'augmentation de la taille des entreprises et leur internationalisation complexifient leur gestion. Ces évolutions dans l'environnement des entreprises participent au déclin de l'entreprise familiale et "appelant un management de plus en plus décentralisé et délégoire".

Deux questions très importantes vont se poser :<sup>68</sup>

À qui déléguer la gestion des entreprises et des nombreuses divisions qui vont les composer ?

Comment vérifier que la confiance placée dans des personnes non -propriétaires de l'entreprise soit bien utilisée par ces derniers ?

La réponse à la première question, par les propriétaires de l'entreprise, est de déléguer la gestion de leurs entreprises à des managers salariés.

La réponse à la deuxième question par le développement d'un système de vérification du bon usage des délégations d'où l'émergence du contrôle de gestion.

---

<sup>67</sup>PEREZ.R "La gouvernance de l'entreprise" éd, la Découverte, Paris, 2003

<sup>68</sup>PEREZ.R Op cit.

Dans cette période, les économies d'échelle constituent un facteur de succès par la réduction des coûts de production. L'augmentation de la taille des entreprises rend leurs gestions de plus en plus complexes et légitiment une séparation de plus en plus marquée entre les dirigeants salariés et l'actionnariat.

### **B- Le retour de l'actionnaire**

Le retour de l'actionnaire va se matérialiser par l'émergence de nouveaux outils de gestion, bien que trouvant leurs origines dans des outils souvent préexistants.

"La reconquête de leur pouvoir par les actionnaires s'accompagne dans les années 1990, de l'apparition de nouveaux outils de gestion centrés sur une conception financière de la performance. Le contrôle de gestion retrouve alors certaines de ses caractéristiques originelles essentiellement dans les grands groupes cotés dans lesquels s'impose l'EVA (Economic value added) »<sup>69</sup>.

Cette formule présente la simplicité qui caractérise les outils de gestion destinés à calculer la rémunération des dirigeants.

$$EVA = REAI - C \times AE$$

Signification EVA : " economic value added, est un surprofit évalué relativement à la norme constituée par le coût du capital"<sup>70</sup>. valeur économique ajoutée

REAI : résultat économique après impôt doit être en régression.

C : coûts moyen pondéré des fonds propres.

AE : actif économique doit être en diminution afin de dégager une EVA positive.

Le développement de la valeur actionnariale à engendrer l'émergence de nouveaux modèles de contrôle de gestion.

Deux modèles de contrôle de gestion à distinguer :

Le premier modèle se base sur la maîtrise de la relation valeur-coût. Ce modèle utilise par exemple les méthodes ABC-ABM.

---

<sup>69</sup> D.COLLE " un monde d'entreprise " presses universitaires, France, 2009.

<sup>70</sup> G. Charreaux " gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale " 1998.

## Chapitre I : Facteurs conduisant à la mutation de l'entreprise

Le deuxième modèle se caractérise par son caractère financier en cohérence avec la domination du critère de rentabilité. Le tableau suivant montre les différences entre les deux modèles de contrôle de gestion (le premier et le second).

Tableau n° 5 : comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion

	Premier modèle	Deuxième modèle
-Finalité de contrôle de gestion	-Maitrise de compétitivité	-Maitrise de rentabilité
-Fondements Théoriques	-Approches en termes de chaine de valeur et d'avantage concurrentiel	-Théorie de l'agence
-Stakeholder pour lequel la création de valeur est recherchée	-Le client	-L'actionnaire
-Indicateur privilégié	-La différence valeur-coût	-MVA ou EVA
-Horizon temporel	-Long terme	-Court terme

Source : D.COLLE " un monde d'entreprise " presses universitaire, France, 2009.

### 3-3-4 La mondialisation et ses effets

La Mondialisation ou globalisation signifie d'une part l'intégration des productions et l'interconnexion des marchés de biens et de services et des marchés financiers au plan mondial, et d'autre part ; la définition de la stratégie des acteurs et des entreprises au plan mondial également.

A l'ordre d'aujourd'hui, la notion de globalisation est très fréquemment étudiée, aussi bien par la politiques, les médias, les dirigeants d'entreprise et aussi par les chercheurs en économie ou en sciences sociales.

Dans la plupart du temps, la notion de globalisation est définie d'une façon abstraite et manquant d'une définition précise et propre, elle est souvent assimilée à une force quasi-naturelle et extrapolitique ; de telle sorte que l'on éprouve les plus grandes difficultés à distinguer ce à quoi elle renvoie précisément dans la réalité et à évaluer ses conséquences sur le monde du travail et sur l'entreprise.

Pourtant, la mondialisation engendre des manifestations et des conséquences directes sur les entreprises, que ce soit sur le côté financier, économique ou même sur leurs stratégies.

Elle recouvre tous les domaines de l'économie et du monde de l'entreprise, ainsi, elle modifie des politiques économiques spécifiques et des réformes financières, elle change des institutions économiques internationales, elle amplifié l'internationalisation des échanges de biens et de services, et aussi elle discute des structures du capital des entreprises et de leurs stratégies productives typiques ou encore une progression de l'incertitude de l'activité.

### **3-3-4-1 Définition de la mondialisation**

- ✓ « C'est à dire à la fois l'ouverture des marchés et l'apparition de marchés nouveaux »<sup>71</sup>. Cette mondialisation se caractérise par l'accroissement de la compétition avec un effet plus rude sur les prix et les quantités importées et la difficulté de surveiller la concurrence.
  
- ✓ La mondialisation désigne une interdépendance croissante des économies entre elles pour former une économie globale ou une économie monde dans laquelle les frontières s'effacent progressivement au nom des bienfaits du libre échange. Ce phénomène s'est accéléré à partir des années 90 pour conduire à une intégration non seulement des échanges commerciaux, mais également de la production et des capitaux.

---

<sup>71</sup> J.BRILMAN « l'entreprise réinventée, organisation par processus, structure plates »éd, Organisation, paris, 1995.

## *Chapitre I : Facteurs conduisant à la mutation de l'entreprise*

Le tableau suivant montre les principaux facteurs accélérant la mondialisation et ses conséquences sur l'économie en générale et sur l'entreprise en particulier

Tableau n°6 : la liste des facteurs accélérant l'internationalisation des marchés et de la concurrence.

Facteurs	Conséquences de ces facteurs
Ouverture des frontières	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Circulation des produits</li> <li>- Multiplication des implantations et achat d'entreprise.</li> <li>- Multiplication du nombre des multinationales</li> <li>- Accroissement des voyages de business men</li> <li>- Services internationaux aux entreprises</li> </ul>
Communication	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Réseaux de télécommunications mondiaux</li> <li>-Circulation des images</li> <li>-Transformation rapide des modes</li> <li>-Mondialisation des goûts</li> <li>-Segments de clientèle transnationales</li> <li>-Reproduits mondiaux</li> <li>-Marques mondiales</li> <li>-Messages universels</li> <li>-Satellites et sans fils</li> </ul>
Produits Mondiaux	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Coûts de la technologie, amortissement de recherche et développement des investissements.</li> <li>- Usine à vocation mondiale.</li> <li>- International sourcing ou achats hors frontière.</li> <li>-Internationalisation des composants et équipements.</li> </ul>
Distribution mondiale	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Transport international rapide.</li> <li>- réseaux de transmission de données</li> <li>- Equipement de télécommunication</li> <li>- Standards mondiaux</li> <li>- Internationalisation des services</li> </ul>
Voyage tourisme	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Client-voyageur</li> <li>- Découverte de Produits dans d'autres pays</li> <li>- Nécessité de présence des produits dans les autres pays</li> <li>- standards mondiaux de qualité.</li> <li>- Internationalisation des services aux voyageurs</li> <li>- Internationalisation des hôtels, banques, ...</li> </ul>

Source : J.BRILMAN « l'entreprise réinventée, organisation par processus, structure plate »éd, organisation, paris, 1995.

La mondialisation recouvre des politiques économiques spécifiques, des réformes financières, un accroissement de l'internationalisation des échanges de services et de marchandise et des modifications de la structure de capital des entreprises.

Cette mondialisation se manifeste par l'intensification de la circulation des marchandises, des capitaux et des personnes

Elle repose sur une ouverture des frontières entraînant une forte interdépendance entre les économies des pays.

### **3-3-4-2 Conséquences de la mondialisation**

Cette mondialisation a pour conséquences :

- Une compétition plus rude <sup>72</sup>:

La globalisation augmente le nombre de concurrents, mais aussi les progrès incessants dans l'organisation des entreprises qui arrivent à faire des gains de productivité très supérieures à la période des trente glorieuses par des innovations dans l'organisation interne, combinées avec les nouvelles technologies de l'information et de nouvel équipement de production.

- Une obsolescence plus rapide des produits et des équipements :

Le temps nécessaire pour qu'une technologie nouvelle, un nouveau produit, une nouvelle méthode de management ou un nouvel outil de gestion se diffusent aux autres pays diminue chaque année.

- Les vagues de privatisations d'entreprises

La privatisation du capital de grandes entreprises auparavant publiques constitue la conséquence la plus immédiate et la plus tangible de la globalisation au niveau des organisations productives. Le phénomène de privatisation est considéré à la fois, comme un instrument et une conséquence de la globalisation.

- La transformation des structures de financement des entreprises.

Dans le contexte de la mondialisation, les mutations du mode de financement des entreprises financières peuvent être présentées comme le passage d'un régime d'endettement bancaire, à

---

<sup>72</sup> J.BRILMAN « L'entreprise réinventée, organisation par processus, structure plates » éd, organisation, Paris, 1995.

un régime de fonds propres. Cela signifie en substance que les entreprises se financent désormais de plus en plus sur leurs fonds propres, au détriment de l'endettement bancaire.

La mondialisation permet un accès plus facile à l'ensemble des marchés par l'ouverture des frontières, mais, elle provoque dans le même temps une organisation de la concurrence sur ces mêmes marchés.

### **3-3-5 Evolution des comportements des consommateurs**

L'évolution des modes de consommation vers des biens de plus en plus différenciés et personnalisés s'est accompagnées de transformations des modes de concurrence, orientées vers la qualité des produits, le renouvellement des produits et l'innovation continue. La société de consommation qui se développe depuis une quarantaine d'années a produit l'homo economicus, un client qui achète en se documentant, en comparant et en cherchant à satisfaire des besoins de plus en plus évolutifs.

L'environnement dans lequel les entreprises luttent pour survivre a beaucoup changé, cet environnement se caractérise par le passage d'une économie de l'offre à une économie de la demande ou l'offre est supérieure à la demande.

Ce passage à engendrer une demande plus différenciée et l'émergence de la notion du client-roi.

#### **3-3-5-1 Caractéristiques de la demande**

- **une offre souvent supérieure à la demande solvable**

La logique est devenue celle de l'économie, selon laquelle l'offre crée le besoin, à l'inverse de ce qui a été enseigné pendant des décennies sur le thème (l'offre est une réponse à des besoins). Dans cette situation, l'entreprise doit innover sans cesse afin de satisfaire ses clients et répondre à leurs attentes.

- **Les nouvelles exigences et caractéristiques du client-roi**

« Il faut distinguer le consommateur final du client « entreprise ou organisation » qui n'expriment pas obligatoirement leurs exigences de la même manière. Mais il est bien évident que les clients « entreprises ou organisations » répercutent sur la filière en amont, les attentes du consommateur, sous des formes toutefois différentes. »<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> J.BRILMAN « L'entreprise réinventée, organisation par processus, structure plates » éd, Organisation, Paris, 1995.

### **3-3-5-2 Les nouvelles attentes du consommateur**

- Un consommateur plus inquiet et plus réfléchi :
- Un consommateur vivant dans un espace -temps de plus en plus : nécessité de concevoir vite, produire vite, vendre vite.
- un consommateur plus compétent, plus sérieux.
- Le temps est devenu la valeur individuelle essentielle :
  - Un consommateur déçu par l'écart entre le produit réel et sa valeur symbolique forgée par l'image ;
  - Innovations et augmentation des signes entraînant un risque de saturation ;
  - Le consommateur est prêt à payer le prix de la vraie qualité, c'est-à-dire de la valeur ajoutée ou du service ;
  - Changements importants dans les classes de consommateurs et de leurs décisions.

Les années 80 ont été l'ère de la diversité, les consommateurs exigeant et obtenant plus de variété. C'est la logique du changement et de la vitesse.

Au début du XXI siècle, seul un quart de la population sera constitué de travailleurs permanents, qualifiés et bien payés ; un autre quart sera constitué de travailleurs périphériques, vacataires ou employés dans des entreprises de sous-traitance, dans des emplois peu qualifiés ou mal payés et précaires ; et la seconde moitié sera composée de travailleurs marginaux faisant des travaux occasionnels ou saisonniers.

Cette configuration conduit à des consommations de qualité, chères et élitistes pour les riches, à une consommation à des coûts faibles ou au bricolage, à l'auto-organisation et au troc pour les plus pauvres.

### **3-3-5-3 Autres caractéristiques du consommateur**

Il faut également ajouter tous les changements liés aux possibilités offertes par le multimédia et plus généralement les nouvelles technologies de l'information, par exemple la présentation virtuelle de l'objet, la simulation des désirs, le télé-achat, etc.

Pour l'entreprise qui fournit des produits ou des prestations de services non pas au consommateur final, mais à d'autres entreprises, les entreprises ou organismes qui sont en contact direct avec les réseaux de détaillants ou la grande distribution, non seulement répercutent sur leurs fournisseurs ou sous-traitants les exigences du consommateur-roi, telles que prix bas, valeur d'usage, mais demandent aussi à leurs fournisseurs de mettre en place une ou plusieurs des méthodes d'organisation ou de management suivantes :<sup>74</sup>

- Le zéro défaut, zéro délai, et le juste-à-temps,
- L'assurance qualité,
- La certification ISO 9000,
- La Qualité Totale,
- La conformité aux critères de fournisseur de classe mondiale
- La prise en charge par le fournisseur de la gestion des approvisionnements de son client, c'est-à-dire les prévisions de consommation du client final,

Le consommateur-roi entraîne en cascade tout au long de la chaîne des fournisseurs une série d'exigences nouvelles qui mettent un nombre croissant d'entreprises dans l'obligation d'adapter de nouvelles méthodes de management ou de changer leur organisation, voire de réinventer leurs entreprises.

---

<sup>74</sup> J.BRILMAN « l'entreprise réinventée » éd, l'organisation, Paris, 1995.

### Conclusion du chapitre I

L'entreprise a connu au fil du temps des mutations importantes sous l'effet des différentes théories et les différents facteurs de l'environnement, dont certains facteurs sont plus importants que d'autres.

La théorie néo-classique a longtemps considéré la firme et les organisations, comme des "boîtes noires". Ainsi, dans l'analyse néo-classique traditionnelle, la firme constitue une entité ; les actionnaires ne sont pas distingués des dirigeants ; l'objectif poursuivi a été la maximisation du profit.

La théorie béhavioriste quant à elle, représente un changement de paradigme par rapport au référentiel néo-classique traditionnel. Il y a, en effet, rejet simultané du raisonnement de la rationalité.

Les approches contractuelles analysent la firme comme un système particulier de relations contractuelles ; la firme est un «nœud de contrats».

La firme évolutionniste se définit, à partir des connaissances obtenues par les apprentissages qui constituent la mémoire organisationnelle stockée dans les routines de l'entreprise comme nœud de contrats qui se transforme, selon la théorie des ressources et compétences, à un « nœud de compétences ».

Les mutations de l'entreprise ont résulté aussi de la conjonction de plusieurs évolutions qui ont progressivement transformé l'environnement économique, technologique, politique et social. La mondialisation et l'internationalisation de la concurrence caractérisent le nouvel environnement économique des entreprises.

L'entreprise évolue dans un environnement instable. En effet, la mondialisation exige de cette dernière d'être compétitive et performante. Ainsi, l'environnement actuel est caractérisé par une crise de surproduction à laquelle s'ajoute un marché très turbulent.

L'ensemble de ces facteurs qu'ils soient d'ordre théorique ou d'ordres environnementaux ont conduit à des mutations dans les outils et les instruments de gestion afin de répondre aux changements dans les organisations.

Dans ce contexte, il devient primordial pour l'entreprise d'accroître la finesse et la précision de son système d'évaluation de manière à ce qu'elle puisse prendre des décisions

stratégiques visant l'amélioration de sa performance. Les entreprises sont contraintes de remettre en cause leurs pratiques de gestion, ainsi que leur modèle d'organisation afin d'améliorer leur performance et d'être compétitives, condition nécessaire à leurs pérennités.

C'est ainsi que des outils et des instruments sont appropriés au fur et à mesure par les responsables des différentes fonctions de l'entreprise. Le contrôle de gestion, une fonction de base, a connu le développement d'un ensemble important d'outils et d'instruments qui permettent de fournir aux managers une information pertinente et fiable.

# ***CHAPITRE II***

***Evolution des outils***

***et instruments de contrôle***

***de gestion***

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### Introduction du chapitre II

La discipline de contrôle de gestion a déjà beaucoup évolué au fil du temps, évolution qui peut s'expliquer à travers de plusieurs facteurs. L'histoire de contrôle de gestion 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 contrôle de gestion : celui de pilotage de performance. Contrôler 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 contrôle de gestion devient, alors, rétrospectif mais également proactif.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion 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 des actions engagées par les différentes entités de sa structure »<sup>1</sup> ; 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 de coercition.

Le contrôle de gestion est l'objet de profondes mutations. , de nouveaux outils de contrôle de gestion apparaissent régulièrement .L'introduction de la dimension stratégique et la focalisation sur la valeur ont suscité le développement de nouvelles méthodes et de nouveaux outils comme l'ABC, le budget à base zéro, l'ABM, le tableau de bord prospectif,.....

---

<sup>1</sup> Giraud, F, Saulpic, O, Nauleau .G « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd, Gualino Editeur, Paris, 2004.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

Leurs promoteurs les présentent comme des révolutions managériales qui devraient bouleverser une méthode de management théorisée dans les années 1960 par <sup>2</sup> R.N Anthony.

Plusieurs innovations ou courants de réflexion sont venus alimenter ce renouveau :

- La comptabilité à base d'activités (ABC) est apparue aux Etats-Unis au milieu des années 1980 par Cooper et Kaplan, en raison de l'évolution de l'environnement concurrentiel et technologiques notamment.<sup>3</sup>
- toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle de gestion sur des finalités qui avaient, peut-être, été perdues de vue ;
- le tableau de bord prospectif est l'une des dimensions essentielles du management stratégique ;
- Evolution de la notion du budget.

Tout au long de ce chapitre nous essayerons :

En premier lieu : d'exposer l'évolution de la notion de contrôle de gestion sous l'influence des différentes théories et différents facteurs. En deuxième lieu, d'exposer l'évolution des différents outils et instruments de contrôle de gestion : la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

---

<sup>2</sup> Chatelain-Ponroy .S, Sponem S « Evolution et performance du contrôle de gestion », Revue Economie et Management, n° 123,2007, P13.

<sup>3</sup> Wegmann .G, Nozile S. (2010), Op. cit.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **Section 1-Définitions et caractéristiques des outils de gestion**

L'entreprise, quelque soit sa taille et son activité, n'est pas seulement constituée d'humains, de machines et d'objets, mais, elle est aussi constituée de savoirs, de règles et d'informations permettant d'orienter ses comportements afin de survivre et de se développer.

#### **1-1 Définitions**

##### **1-1-1Objet de gestion**

Un objet de gestion peut être défini comme « tout signe technique ou savoir-faire local ou élémentaire dont le but est d'orienter ou de faciliter une action collective et microsociale ». <sup>4</sup>

##### **1-1-2Une règle de gestion**

« Correspond au discours ou pratiques internes et externes à destination des membres de l'organisation et dont la visée est explicitement normative, règles comptable règles fiscales règlement intérieurs, principes managériaux, conventions diverses portées par des parties prenantes dominantes internes ou externes..., les règles de gestion obéissent ainsi à une logique de régulation, de codification, voir de rectification de l'ordre social » <sup>5</sup>.

##### **1-1-3 Un dispositif de gestion**

« Un ensemble d'éléments de design organisationnel porté par une intention stratégique, produit et géré par le centre ou le pivot d'un collectif organisé, et qui vise à intégrer les outils de façon cohérente et dans le respect de certaines règles de gestion » <sup>6</sup>.

##### **1-1-4 Un outil de gestion**

Les outils de gestion recouvrent des définitions multiples selon les auteurs :

- Un outil de gestion est défini comme étant « un ensemble de raisonnement et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation, qu'il s'agisse de quantités, de prix, de niveaux de qualité ou

---

<sup>4</sup> J.C.MOISDON « du mode d'existence des outils de gestion »éd, Seli - Arslan, Paris, 1997.

<sup>5</sup> J.C.MOISDON Op .cit.

<sup>6</sup> J.C.MOISDON Op .cit.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

instruire les divers classiques de la gestion ; que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler »<sup>7</sup>.

- Un ensemble d'objets de gestion intègre de façon systématique et codifiée dans une logique fonctionnelle ou toute autre logique d'acteur, et respectant un certain nombre de règles de gestion.

### **1-2 La place des outils de gestion dans l'entreprise**

Le monde des entreprises et celui des organisations, sont, tous les deux, animées par de multiples outils et instruments de gestion. Chaque acteur dans l'entreprise utilise ses propres outils : les financiers utilisent des méthodes de scoring, des plans d'affaire ou des méthodes d'analyse de bilan, les gestionnaires, quant à eux, mettent en œuvre des intranets, des logiciels de gestion des connaissances, des tableaux de bord, les chefs de produit utilisent les techniques d'analyse de marché, de logiciels de datamining.

Les directeurs des ressources humaines et leurs assistants actionnent de multiples outils de gestion allant des bilans de compétences aux techniques de prévision de la masse salariale.

Le champ d'application des instruments et outils de gestion dans l'entreprise est très important ; il concerne tous les actes de gouvernement d'une entreprise. Il peut s'agir d'allocation des ressources, de planification des tâches, ou de système d'évaluation de la performance de l'entreprise.

Sur un peu plus d'un siècle, les organisations n'ont cessé de s'ouvrir à l'extérieur et de s'inscrire dans des réseaux de plus en plus complexes.

Nous sommes passés d'une entreprise familiale voir unipersonnelle, plongée dans des tissus socio- économiques où les objets et outils de gestion sont plutôt locaux et produits par ceux qui les utilisent à des entreprises mondialisées pour certains ou internationalisées pour d'autres où les outils de gestion sont abondants.

Les transformations dans l'entreprise s'accompagnent par la mise en place de nouveaux outils et instruments de gestion. En effet, ces derniers viennent enrichir les pratiques de gestion à un

---

<sup>7</sup> J.C.MOISDON Op cit .

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

rythme de plus en plus élevé. Nous pouvons illustrer l'évolution de l'entreprise ainsi que la place qu'elle donne aux outils et instruments de gestion à l'aide du tableau suivant :

Le tableau suivant illustre la place des outils de gestion dans l'entreprise traditionnelle et l'entreprise moderne sous l'effet de l'évolution de l'environnement et la relation d'agence.

**Tableau n ° 7** : Evolution de l'entreprise et la place des outils et instruments de gestion.

<b>Critères</b>	<b>Entreprise du XIX<sup>e</sup> siècle</b>	<b>Entreprise moderne</b>
Propriétés et relation d'agence	- Familiale - Unipersonnelle	Basé soit sur l'actionnariat soit sur des modes de fonctionnement distribués
Environnement institutionnel	-Peu de discours managérial au plan institutionnel. - Peu d'organismes de formation -Peu d'objets et d'outils de gestion institutionnalisés	-Présence d'un discours managérial médiatisé ainsi que de nombreux organismes de formation -Existence de nombreux objets et outils de gestion institutionnalisés qui sont parfois tellement mêlés à des éléments de l'organisation qu'il est difficile de dissocier le sectoriel du local.
Nature des objets et outils de gestion	-Les objets et outils de gestion sont rares, plutôt locaux et produits par ceux qui les utilisent.	Les objets et outils de gestion abondants, sont à la fois produits par ceux qui les utilisent et par de multiples parties prenantes externes à l'entreprise.

Source : F.X .VAUJANY « Les outils de gestion : de la conception à l'usage » ,2005 .

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **1-3 Caractéristiques des outils de gestion**

Les outils de gestion présentent un certain nombre de caractéristiques :

- **La flexibilité** : Le rythme de fabrication et de modification des outils tente de s'adapter aux transformations qu'ils sont censés réguler.
- **La fragilité** : Le processus de naissance et de mort des outils de gestion s'accélère, l'entreprise se trouve dans la situation de mécanismes résistants à des forces de stabilisation, et conduisant à des résistances contre productives de l'organisation face à des changements nécessaires, quand la nécessité fait loi, l'entreprise se trouve dans l'obligation de se débarrasser des anciens instruments. Cette caractéristique est due au bouleversement de l'environnement dont se trouve l'entreprise.
- **La simplicité** : La conception de l'appareillage gestionnaire est caractérisée par la recherche systématique de la facilité d'usage.
- **L'interactivité** : La construction des outils de gestion consiste à les inclure dans un dispositif dynamique, où ils ne constituent que l'initialisation d'un processus de rétroaction et de révision des choix effectués dans le cadre d'une temporalité définie à l'avance.
- **La décentralisation** : Cette caractéristique signifie que les outils de gestion ne sont plus systématiquement conçus et utilisés au niveau du management supérieur de l'entreprise. Dans certains cas, ce sont les niveaux opérationnels qui décident de se munir de représentation de leurs activités.
- **L'outil de gestion comme véhicule de savoir** : L'outil de gestion est inventé en laboratoire, la raison pour laquelle certains outils portent le nom de leurs inventeurs : la matrice BCG, les méthodes de division du travail de Tylor, le tableau de bord associé à KAPLAN et NORTON,...C'est dans la définition même de l'outil de gestion que se trouvent les influences des théories .J.C.Moisdon (1997) attribue le terme d'outil de gestion à « un ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation ,qu'il s'agisse de quantités, de prix, de niveaux de qualité ou de tout autres paramètres ,et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion ,que l'ont peut regrouper dans le terme de la trilogie classique :prévoir ,décider, contrôler »<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> J.C.MOISDON Op. cit.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **1-4 Le contrôle de gestion et le contexte de gestion : apparition et évolution**

Le contrôle de gestion est un outil important de la gestion de l'entreprise, il est constitué d'un ensemble d'outils et d'instruments qui permettent à l'entreprise de prendre de bonnes décisions.

#### **1-4-1 La notion de contrôle**

Selon Alazard .C : « Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu »<sup>9</sup>. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Pour une entreprise, le contrôle est compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :

Figure n°2 : Processus de la gestion



Source : Alazard C. Separi. S « contrôle de gestion : manuel et application »éd, DUNOD ,2001 .

Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou à tout le moins, d'avoir une certaine emprise sur un système<sup>10</sup> . Le mot contrôle a donc deux sens :

- Vérifier : Pourquoi les coûts ont-ils augmenté ? Pourquoi le budget prévu pour la publicité d'un nouveau produit n'a-t-il pas été encore dépensé ?
- Maîtriser : Des actions correctives permettant de revenir vers la situation désirée (lorsque la surveillance montre des écarts entre situation réelle et situation désirée)<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup>Alazard .C. Separi. S « contrôle de gestion : manuel et application »éd, DUNOD ,2001 .

<sup>10</sup>Laucate. P, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Guide V3, 2012.

<sup>11</sup> Malo J.L, Mathe J.C. « L'essentiel du contrôle de gestion », éd, d'Organisation, Paris, 2002.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **1-4-2 Définition du contrôle de gestion**

En 1965, Anthony, père de la discipline, propose d'organiser le contrôle de gestion traduction française du management control autour de trois niveaux<sup>12</sup> :

- Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement de ces ressources »<sup>13</sup>.
- Celui du contrôle de gestion, « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation des objectifs de l'organisation »<sup>14</sup>.
- Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiques sont effectuées de manière efficace et efficiente »<sup>15</sup>.

A fin de tenir compte des évolutions qu'a connu la fonction du contrôle de gestion, il faut faire le point sur les définitions existantes, ce qui permettra, en suite, de préciser les objectifs du contrôle de gestion.

#### **Définition 1**

«Ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables, les données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, les comparer avec les données passées, des mesures correctives appropriées. »<sup>16</sup>.

Cette définition porte sur les outils de gestion qui permettent aux dirigeants de prendre connaissance des évolutions de l'organisation.

#### **Définition 2**

Le contrôle de gestion peut être défini « comme un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel. Il convient alors d'aborder le pilotage de

---

<sup>12</sup> Anthony R.N. (1965) cité par Mesbah .Y « Les changements des systèmes de contrôle de gestion :cas d'un échantillon des entreprises algériennes » thèse de doctorat,2014 ,université de Tlemcen.

<sup>13</sup> Ibid

<sup>14</sup> ibid

<sup>15</sup> Ibid

<sup>16</sup> PCG 1982.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

l'organisation non seulement dans une approche fonctionnelle, mais aussi dans une approche globale »<sup>17</sup>.

### **Définition 3**

«Processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie de l'organisation».<sup>18</sup>.

Dans cette définition nous pouvons noter un contrôle de gestion qui est à la croisée des chemins entre la stratégie et l'opérationnel.

### **Définition 4**

«Le contrôle de gestion traditionnel est défini comme un contrôle exercé par l'organisation ; portant sur les résultats ; s'appuyant sur la volonté des personnes contrôlés de maximiser leurs propres intérêts ; ayant lieu pendant mais surtout après l'action ; faisant appel à des processus cybernétique ; également à des moyens de contrôle organisationnels tels les règles administratives, les procédures les systèmes de sanctions »<sup>19</sup>.

### **Définition 5**

«Le contrôle de gestion est un contrôle organisationnel mais exercé essentiellement par chacun des membres de l'organisation sur lui-même, axé sur l'apprentissage, s'appuyant sur l'implication positive des personnes par rapport à l'organisation, ayant lieu après mais surtout pendant l'action, faisant appel à des processus non cybernétiques. Faisant appel à des moyens du contrôle organisationnel mais inter individuels et culturels. »<sup>20</sup>.

### **1-5 Types des contrôles dans l'entreprise**

Il existe plusieurs formes de contrôle à distinguer :<sup>21</sup>

- **Contrôle stratégiques (planification stratégique)**

Le contrôle stratégique signifie la détermination des objectifs de l'organisation et la formule d'une stratégie permettant d'atteindre les objectifs, en fonction des forces et faiblesses de l'entreprise.

- **Le contrôle opérationnel (contrôle d'exécution)**

Le contrôle opérationnel est focalisé sur les tâches répétitives permettant aux responsables de garantir que les règles d'exécution de ces tâches sont observées.

---

<sup>17</sup> C. Lesnard, S. Verrughe « Organisation et gestion de l'entreprise »éd, DUNOD, Paris, 1995.p 13

<sup>18</sup>H .Loning, Col « Le contrôle de gestion et sa mise en ouvre »éd, DUNOD, Paris ,2003.p 12

<sup>19</sup>H .Loning et Co Op cit .p 12

<sup>20</sup> M .Gervais « stratégie de l'entreprise »éd, ECONOMICA, Paris, 2003.

<sup>21</sup> P. Boisselier « contrôle de gestion » éd, Vuibert, Paris, 2001.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- **Contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion peut être placé entre les deux contrôles cités là-dessus, le stratégiques et l'opérationnels, il assure la cohérence du contrôle organisationnel. Il contribue à répondre aux besoins des managers.

### **1-6 Finalités et objectifs du contrôle de gestion<sup>22</sup>**

#### **1-6-1 Finalités du contrôle de gestion**

##### **-Le contrôle de gestion doit fournir des informations :**

- nécessité de surveiller l'organisation décentralisée, afin de vérifier l'utilisation de la délégation d'autorité.
- Le contrôle de gestion est un système, il doit permettre d'analyser les causes des écarts entre les objectifs et les résultats, il doit permettre, d'identifier la responsabilité réelle d'un centre lorsque celui-ci n'a pas atteint ses objectifs.
- Le contrôle de gestion se situe, à la croisée de la stratégie et l'opérationnel. Il a pour objectifs de fournir, à la direction générale, les éléments à partir des quels seront définies les orientations stratégiques de l'entreprise. C'est donc un instrument de pilotage permanent.
- Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens vertical comme dans le sens horizontal. La finalité du contrôle de gestion est de concevoir, de formaliser et de traiter l'ensemble des informations dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise.

##### **-Le contrôle de gestion fournit des instruments de pilotage :**

Dans un environnement décentralisé, deux niveau de pilotage de la performance à distinguer :

- Le premier niveau est centralisé afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des actions, la planification et le reporting sont les principaux instruments de pilotage.
- Le deuxième niveau, depuis quelques années la direction générale ne se limite pas à constater les résultats, elle cherche à comprendre les causes de la performance obtenue, elle a recours à de nouveaux outils et instruments de gestion tels que le tableau de bord prospectif.

##### **-Le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation**

La décentralisation permet la motivation des acteurs .Elle est surtout nécessaire s'il y a complexité de l'organisation, elle encourage les responsables opérationnels, à prendre les

---

<sup>22</sup> N, BERLAND, Y, DE RONGE « contrôle ce gestion »éd, Pearson, France ,2013

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

décisions qui servent le mieux les intérêts de l'entreprise ; d'où la mission essentielle du contrôle de gestion qui sont :

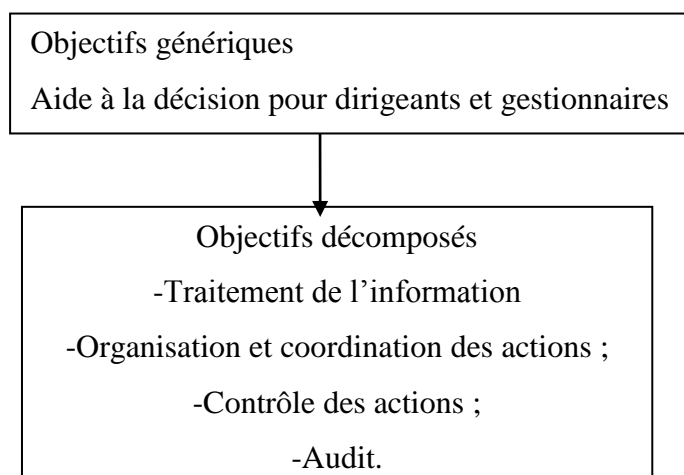
- Veiller à la cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie ;
- Faire converger les buts de l'organisation ;
- Minimiser les conflits entre les objectifs des individus ou de différentes parties de l'entreprise.

Pour cela le système de contrôle de gestion doit être total, il doit englober tous les aspects des diverses activités de l'entreprise. Le contrôle de gestion doit répondre aux besoins de coordination des organisations décentralisées.

### **1-6-2 Objectifs du contrôle de gestion <sup>23</sup>**

Le contrôle de gestion a pour objectifs d'évaluer les résultats et les conséquences de toutes les actions de manière rapide et chiffrée. Il permet de fournir aux responsables des informations objectives qui leurs sont nécessaires pour prendre des décisions. Le contrôle de gestion est un système d'information finalisé qui cherche à améliorer le rendement des acteurs de l'entreprise par une gestion efficace et efficiente. En utilisant différentes procédées de gestion, le contrôle de gestion a pour objet de mesurer des phénomènes globaux tel que la productivité et la rentabilité afin de tendre vers une amélioration de la gestion de l'entreprise, le contrôle de gestion utilise différentes procédées de gestion. Nous pouvons illustrer les objectifs du contrôle de gestion à l'aide du schéma et du tableau suivants :

Figure n°3 : Les objectifs de contrôle de gestion



Source : E. margotte "contrôle de gestion » éd, DUNOD, 2001, P.456.

---

<sup>23</sup> E. margotte "contrôle de gestion » éd, DUNOD, 2001 .

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Tableau n° 8 : Objectifs du contrôle de gestion

Définir et atteindre des objectifs	A travers l'action des autres personnes
En organisant le système d'information de gestion	En définissant pour les centres de responsabilités et les processus des couples : ressources/résultats
En organisant le cycle de planification	En mesurant les contributions locales aux résultats globaux
En organisant le suivi	En organisant la décentralisation pour la réactivité et la gestion stratégique.

Source : B.SOLTANI « le contrôle de gestion et de suivi » séminaire. Alger. Mai ,2014.

### **1-7 Missions du contrôleur de gestion**

#### **1-7-1 Le contrôleur de gestion central**

Les rôles du contrôleur de gestion consistent à :

- Définir les méthodes et animer le processus d'élaboration du plan opérationnel et des budgets,
- Assister la direction générale dans la définition des objectifs stratégiques,
- Coordonner l'activité dans l'élaboration des plans opérationnels et des budgets,
- S'assurer de la cohérence des plans opérationnels et des budgets,
- Concevoir et définit les méthodes de prévision,
- Définir les méthodes ainsi et les procédures d'évaluation de la rentabilité des investissements,
- Assurer la consolidation des plans opérationnels, des plans d'investissement et des budgets,
- Définir les procédures d'établissement des prix de cession interne entre les divisions et les filiales,
- Définir les méthodes ainsi que le processus de suivi du plan opérationnel et des budgets,
- Concevoir le tableau de bord stratégique,

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Concevoir et définir les méthodes de suivi, les procédures et leurs calendriers,
- S'assurer de l'état d'avancement des plans opérationnels et des réactions budgétaires,
- S'assurer de la mise en œuvre des actions correctives et évaluer l'impact de celles-ci,
- Définir les méthodes et les procédures de suivi des investissements des prix de cession interne et participe à la commission d'arbitrage.
- Effectue toutes études économiques demandées par la direction générale.

### **1-7-2 Le contrôleur de division**

- Anime le processus d'élaboration du plan opérationnel et des budgets de la division,
- Assiste le directeur de division dans l'élaboration du plan d'action opérationnel et des budgets,
- S'assure de la cohérence d'ensemble, veille au respect des délais et des procédures,
- Agis comme conseiller :
  - Sur les méthodes de prévision ;
  - Sur la validité des raisonnements économiques ;
  - Sur le niveau et la qualité des moyens à mettre en œuvre.
- Conçoit et faire évaluer les méthodes de contrôle de la division ;
- S'assure que les réalisations sont transmises aux opérationnels dans la forme et les délais fixés ;
- Participe au comité de la divisions ou sont examinés les réalisations ;
- Fait préciser si nécessaire :
  - La cause des écarts.
  - Les actions correctives envisagées.
  - Les résultats exempts par ces actions correctives.
  - Effectue une prévision des résultats probables en d'exercice.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **Section 2 : Naissance et évolution du contrôle de gestion et de la fonction du contrôleur de gestion**

La discipline de contrôle de gestion a déjà beaucoup évolué au fil du temps, évolution qui peut s'expliquer à travers de plusieurs facteurs. L'histoire de contrôle de gestion 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 font apparaître un nouvel aspect du contrôle de gestion : celui de pilotage de performance. Contrôler signifie, alors selon Anthony, 1965: vérifier, inspecter, surveiller mais ,il signifie aussi maîtriser et orienter les actions individuelles afin d'atteindre les objectifs que se sont fixés les organisations. Le contrôle de gestion devient non seulement rétrospectif mais aussi proactif.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'entend plutôt par « le pilotage de la performance ». Il est défini comme<sup>24</sup> : « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de sa structure ». Ces changements sémantiques ne sont pas neutres car ils témoignent de l'évolution de la fonction du contrôle de gestion vers plus d'assistance à l'opérationnel, au stratégique et vers moins de coercition.

#### **2-1 Evolution du contrôle de gestion à travers les théories des organisations.**

Le contrôle a toujours existé d'une manière ou d'une autre. Il existait par ailleurs en tant qu'outil de surveillance de l'organisation (H, FAYOL 1918). Il a toutefois trouvé sa forme moderne grâce à la mise au point des techniques de contrôle dans l'industrie, il est né en particulier avec « l'organisation scientifique du travail ».

---

<sup>24</sup> Giraud, F, Saulpic .O, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd, Gualino Editeur, Paris, 2004.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Le contrôle de gestion a connu une évolution importante depuis le rôle initial de contrôle sanction qui lui était attribué à celui de contrôle de la gestion de l'entreprise.

Les changements dans l'organisation sont concomitants dans le temps suivant trois écoles de pensée correspondent à trois périodes différentes: l'école classique, l'école des relations humaines et l'école des behavioristes. Ces trois écoles ont posé les fondements en matière de théories des organisations. D'autres approches ultérieures sont venues compléter, affirmer les théories de ces différentes écoles. Il s'agit d'une part des approches systématiques et managériales et des approches contractuelles.

### **2-1-1 L'école classique**

Cette école est représentée traditionnellement par des auteurs tels que : F.W. TAYLOR, M. WEBER et H.FAYOL chacun d'entre eux peut être considéré comme illustrant de l'un des courants dominants de cette école.

- **L'organisation scientifique du travail** :<sup>25</sup>

Les théories de F.W Taylor (1856-1915) s'inscrivent dans le contexte du développement industriel, ce sont les théories les plus importantes que connaît la seconde moitié du XIX siècle.

En effet, c'est face à un système de production artisanale au départ et peu organisé qui empêche les entreprises de fabriquer de très grandes quantités c'est-à-dire une production de masse, que F. W. TAYLOR a posé les fondements de son «organisation scientifique du travail» à partir d'un certain nombre de principes qui sont :

- Le développement des méthodes de production standardisées pour rendre chaque tâche performante,
- La sélection des ouvriers en fonction de leurs aptitudes particulières pour un travail donné ;
- L'entraînement des ouvriers à la méthode standard,
- L'aide des ouvriers en planifiant le travail et en éliminant les interruptions ;
- La mise en place des systèmes de primes incitantes à augmenter la productivité.

---

<sup>25</sup> Margotteau. E « Contrôle de gestion »éd, DUNOD, Paris, 2001.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

La caractérisation du travail telle que la concevait F. W. TAYLOR, été la systématisation de la division du travail. Contrairement aux idées reçues et à la signification prise par la notion de «Taylorisme».

Les idées de F.W Taylor ont apporté un plus à l'organisation moderne du travail dans la mesure où elles ont démontré l'importance de l'incitation au travail pour améliorer la productivité, initialisé la création de bureaux d'étude et des méthodes, et enfin mettre en évidence l'importance de la sélection et de la formation des ouvriers.

Concernant la notion du contrôle de gestion, les méthodes préconisées par F.W Taylor ont permis l'éclosion de la notion de contrôle à partir des mesures précises et de comparaisons. L'introduction du chronométrage et des standards de fabrication a favorisé le calcul moderne des coûts et de la gestion par les écarts. Il s'agit de la première approche moderne du contrôle dans sa version la plus primitive « le contrôle sanction » et plus technique via le calcul de standard et d'écarts.

- **Les organisations bureautiques** <sup>26</sup>

M .Weber (1864.1920) a posé les principes essentiels de cette organisation. Pour cet auteur, une organisation ne peut être efficace qu'a condition d'être fondée sur un modèle rationnel de fonctionnement, c'est-à-dire gouvernée par des règles écrites et impersonnelles et structure au tour d'une hiérarchie dont les taches et les pouvoir sot clairement défini.

Selon cet auteur, les principaux éléments peuvent être mis en place pour mettre en place un système bureaucratique, ces principes peuvent être réduit au nombre de six éléments qui sont les suivants :

- Le travail de chacun est clairement défini et l'autorité comme la responsabilité doivent être reconnus comme légitimes,
- Les positions de chacun sont organisées suivant une logique d'autorité hiérarchique ;
- Le personnel est sélectionné et promu sur la base de qualification technique évaluée elle-même soit à partir de diplôme ou d'examen, soit en fonction de l'expérience ;
- Les actes et les décisions administratives sont consignés par écrit de manière à conserver la mémoire des événements de l'organisation et à assurer une continuité ;

---

<sup>26</sup> A. Khemaklem, « La dynamique de contrôle de gestion » éd, DUNOD, 1999.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

- Le management est séparé de la propriété de l'entreprise ;
- Les dirigeants doivent se plier aux règles et à la procédure, afin d'assurer de part leur comportement fiable et prévisible, les règles et à procédure, afin d'assurer de part leur comportement fiable et prévisible, les règles doivent être impersonnelles et uniformes et s'appliquer à tous les employés sans distinction.

L'ensemble de ces prescriptions a eu un impact extrêmement grand en termes d'efficacité pour de nombreuses organisations.

Les principes énoncés par M. Weber ont eu une très forte influence sur l'évolution du contrôle de gestion car ils en mirent en évidence le besoin de procédure pour assurer la sécurité et le bon fonctionnement des organisations notamment sur le plan de la survie.

Il entre précisément dans les attributions de contrôle de mettre en place des règles et des procédures écrites et de s'assurer de leur pertinence et de leur fiabilité.

Le contrôle a aussi pour tâches d'aider à préciser les fonctions et les pouvoirs de chacun, afin d'éviter de placer les individus dans des situations floues, voire conflictuelles.

- **Administration d'entreprise<sup>27</sup>**

Le troisième courant concerne la direction et la gestion de l'organisation dans sa globalité. Il est incarné en France par H. Fayol (1841-1925), il existe dans son ouvrage « administration industrielle et générale en (1916) » les principes de commandement : prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler. Cet auteur développe quatorze principes de gestion de l'entreprise industrielle. Certains d'entre eux restent encore d'actualité à titre d'exemple, nous pouvons, à titre d'exemple, citer :

- La division du travail : la gestion et la production doivent pouvoir être spécialisées en tâches, de manière à produire plus et mieux et mieux avec les mêmes efforts ;
- L'unité de commandement : chaque subordonné est censé ne recevoir d'ordre que d'un seul supérieur ;
- L'unité de direction : les activités de même nature doivent être regroupées sur la direction d'un seul supérieur et fonctionner sur un seul et même programme.

---

<sup>27</sup> Henri Fayol cité par P. Morin « Administration industrielle et générale »éd, Dunod, Paris ,1979.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- La chaîne d'autorité : une chaîne d'autorité doit être en place dans l'entreprise du bas vers le haut et inclure chaque employé, H.F Fayol fait cependant observer que les communications latérales sont aussi nécessaires «lorsque le succès repose sur une exécution rapide.

L'apport de H. Fayol aux théories de l'organisation est considérable, dans la mesure où il a formalisé les grands principes du «management» et les schémas d'organisation existants à son époque, H .Fayol a développé de manière détaillée la fonction de contrôle en définissant le rôle et la place de ce dernier dans l'entreprise.

L'apport de H.Fayol est, aussi, essentiel et complémentaire en même temps par apport aux deux autres tendances de l'école classique : il situe la fonction du contrôle et la précise dans ses aspects humains sur le plan technique, il faudra, par contre, attendre les travaux de l'école des relations humaines pour voir évaluer la fonction dans un sens plus ouvert.

### **2-1-2 l'école des relations humaines**

Les auteurs de l'école classique, ont mis en évidence trois traits majeurs du contrôle : des actions par l'établissement de standards et la mesure des écarts (contrôle sanction) ;la mise au point de règles et de procédures, la reconnaissance du contrôle en tant que fonction au sien de l'entreprise. L'école des relations humaines va prendre en compte le facteur humain.

- **Les origines de cette école : E. MAYO**

L'école des relations humaines trouve sa source dans les études menés par E. Mayo (1880-1949).Visaient à déterminer l'influence des conditions de travail sur la productivité de l'entreprise.

Les conclusions de E.Mayo, consistaient à lier le rendement de l'ouvrier non plus aux conditions de travail mais plus au changement dans les relations sociales entre la direction et le personnel c'est-à-dire que les facteurs les plus importants en matière n'étaient pas la rémunération ou l'avantages matériels, mais les relations confiantes tissées entre la direction et le personnel au sein du groupe de travail lui même.

L'amélioration de la productivité ne suffisait pas pour l'introduction d'une technologie nouvelle car cette dernière dépendait aussi de la manière dont les groupes se formaient autour

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

de cette technologie. De plus, et contrairement à certaines idées reçues, la technologie laissait une assez grande flexibilité aux hommes pour s'organiser.

Le contrôle de gestion peut tirer un certain nombre d'enseignements liés aux effets de groupe et à l'utilisation de la technologie. L'amélioration de la productivité ne peut ainsi se fonder uniquement sur la mise en place de systèmes de production plus performants, mais elle doit s'appuyer aussi sur une organisation adéquate qui tienne compte des aspirations individuelles.

### **2-1-3 La théorie comportementale de la firme (la théorie béhavioriste)<sup>28</sup>**

Les behavioristes ont introduit un élément essentiel dans la compréhension du fonctionnement de l'entreprise : la technologie.

R.M. Cyert (1921) et J.M. March (1928) ont tous les deux travaillé sur les idées de H.A. Simon. Ils ont, ainsi, et ont développé une approche originale, fondée sur l'idée que l'entreprise est avant tout un centre de décisions (1963-1970).

Les comportementalistes, à travers leurs recherches, tentaient d'expliquer le comportement global de l'entreprise trouver un certains variables autres que le marché. Ils proposent, ainsi, de baser leur théorie comportementaliste sur principes suivants:

- L'organisation est constituée d'individus dont les buts sont différents, les objectifs de la firme dépendent par conséquent des conditions entre ses membres ;
- Les entreprises sont constamment le jouet de l'incertitude et ne tente de résoudre celle-ci que l'ors qu'elles y sont confrontées ;
- La résolution d'un problème donné dans l'entreprise se fait souvent au détriment des pôles de pouvoir les plus faibles ;
- Le processus d'apprentissage influe sur le comportement de la firme.

Il existe trois modalités de détermination des objectifs de la coalition :

---

<sup>28</sup>M. GERVAIS, « contrôle de gestion », éd, ECONOMICA ,2005 .

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Le processus de discussion par lequel la composition et les termes généraux de la coalition sont fixés ;
- Le processus interne de contrôle par lequel les objectifs sont définis, élaborés et révisés ;
- Le processus d'ajustement d'après l'expérience, par lequel les accords du groupe sont altérés et révisés en fonction de l'environnement.

Nous remarquons, à l'énoncé de ces différents modes combien le rôle du contrôle de gestion peut être important, puisqu'il intervient à chaque niveau. Le contrôle apparaît comme un outil d'aide à la décision dans la mesure où il participe aux choix final grâce aux informations qu'il livre. Ces dernières influencent la validation des décisions prises. Observons toute fois que le contrôle de gestion prend le risque de devenir lui-même un lieu de pouvoir, une telle situation peut être très préjudiciable au bon fonctionnement de l'entreprise.

### **2-1-3 Le contrôle de gestion dans les théories récentes**

Trois mouvements essentiels expliquent l'évolution du contrôle de gestion :

- Le premier mouvement est lié à l'idée du management scientifique et s'inscrit dans une forme de continuité sur le plan des outils vis-à-vis de « l'organisation scientifique du travail », avec une vision plus large et plus complète de la théorie des systèmes.
- Le deuxième mouvement quant à lui considère l'organisation comme dépendante de variables environnementales et comme un moyen stratégique.
- Le troisième mouvement, lui, tente de comprendre le fonctionnement de la firme à travers le monde de la théorie des contrats.

#### **2-1-3-1 Le management scientifique des organisations**

Le management scientifique est un courant important de l'après guerre, il est né avec l'émergence d'une société plus complexe et plus mouvementée. Il ne s'agit pas, proprement dit, d'une théorie de l'organisation, mais il est difficile de ne pas évoquer ce courant dans la mesure où la recherche opérationnelle développée durant la guerre a permis l'éclosion de modèles quantitatifs utilisés d'une manière fréquente de nos jours pour établir des prévisions.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Le management scientifique est né avec l'essor de la société de communication et avec le besoin d'outils de planification développés ; les entreprises ont désiré disposer à ce moment là d'outils de modélisation et d'instruments de prévision plus riches et plus adaptés à leur époque.

### **2-1-3-2 La théorie de la contingence**

La théorie de la contingence représente également une étape importante dans l'évolution du contrôle de gestion, dans le sens où elle l'amène à une réflexion sur les structures même de l'entreprise.

Selon cette théorie, les firmes se structurent en fonction de l'état d'incertitude au quel elles sont confrontées. En effet, dans la mesure où une organisation est soumise à un environnement instable, elle fait, logiquement agencer ses parties en fonction du degré d'incertitude au quel chacune d'entre elles est confrontée.

### **2-1-3-3 Les approches contractuelles**

Les théories contractuelles regroupent un ensemble de réflexions et de propositions dont l'objet est d'expliquer l'existence et le fonctionnement de la firme, nous pouvons distinguer :

#### **-La théorie des coûts de transaction**

La théorie des coûts de transaction trouve son origine dans l'article de R. COASE publié en 1937, où s'interrogeait sur les raisons de l'existence de la firme.

Cet auteur formule l'hypothèse que la firme constitue un mode alternatif d'allocation de ressources plus efficace en certaines circonstances que le marché.

L'entreprise en internalisant une partie de son échange, permet de minimiser une partie des coûts mieux que ne le fasse le marché.

La problématique de l'internationalisation ainsi posée, sera reprise quarante ans plus tard par O.E Williamson qui la développera et la précisera grâce à la notion de couts de transactions.

O.E Williamson s'appuie entre autres sur les travaux de H.A Simon pour expliquer que compte tenu de la rationalité limitée des acteurs du système économique ; toute transaction a un coût lié à la recherche du partenaire, à l'établissement du contrat, au suivi et au contrôle de son exécution et de sa bonne fin.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Le contrôle de gestion doit à l'heure actuelle se poser fréquemment la question de l'externalisation ou de l'internalisation de ses coûts.

➤ **Rapport au contrôle de gestion**

- Dans cette théorie le contrôle de gestion est destiné à surveiller le déroulement des opérations de transaction ;
- Le contrôle interne est défini comme l'ensemble des systèmes de sécurité ou des plans dont l'objectif est la protection de la qualité de l'information ;
- Lorsque les résultats des opérations apparaissent, l'entreprise par son système de contrôle doit pouvoir évaluer les écarts par rapport aux objectifs et prendre des mesures de correction. L'entreprise peut faire recours à deux modalités de contrôle :
  - Un contrôle ex post : consiste à utiliser les informations passées afin d'améliorer pour les périodes à venir les moyens et les objectifs.
  - L'audit : est l'un des moyens qui permettent d'effectuer un contrôle d'évaluation des capacités.

### **-La théorie de l'agence**

La théorie d'agence analyse les liens qui régissent les relations entre une ou plusieurs personnes (appelés le principal) et une autre personne (appelé l'agent) pour exécuter une tâche quelconque qui implique la dégradation d'un certain pouvoir de décision.

Cette relation est très générale puisqu'elle concerne tous les individus qui sont, d'une manière ou d'une autre, amenés à coopérer ensemble sur la base d'une délégation.

A l'origine, la théorie de l'agence s'est surtout intéressée aux relations existant entre actionnaires et dirigeants ou entre actionnaires prêteur de l'entreprise.

De ce fait, la comptabilité financière est plus particulièrement concernée à travers les signaux qu'elle donne au marché en tant que outil de dédouanement des dirigeants vis-à-vis des actionnaires.

La théorie de l'agence pourrait constituer ainsi une nouvelle approche du contrôle de gestion, dans une perspective plus conceptuelle qui permet de modéliser et de mieux comprendre les relations existant entre les contrôleurs et le contrôle.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **2-2 Facteurs conduisant à l'évolution du contrôle de gestion**

A l'origine, avec l'émergence de l'activité industrielle au XIX<sup>ème</sup> siècle, la notion de contrôle de gestion est assimilée à un « contrôle-sanction » c'est -à-dire une forme de contrôle ayant d'autres objectifs que de vérifier. Par la suite le contrôle a évolué dans le sens d'un « contrôle budgétaire » avec l'analyse des écarts, dépassant ainsi le rôle qui lui était attribué, à savoir, la surveillance de la provisionnelle de l'entreprise.

Puis la complexité croissante des organisations et les mutations du management liées à la compétition économique, la globalisation des marchés, l'évolution rapide des technologies de l'information et de la communication ont progressivement redimensionné la notion de contrôle de manière à la fois plus large et plus complexe. Désormais le contrôle de gestion se rattache au domaine des sciences humaines et il représente l'ensemble des procédures et des techniques permettant à chaque responsable de contrôler son action par rapport aux objectifs préalables.

Cette discipline ne traite donc pas, un objet qui s'offrirait objectivement à l'observateur mais une construction intellectuelle cherchant à décrire les pratiques tout en essayant de prescrire les règles de comportement qui seraient meilleures que d'autres.

Cette discipline est le produit du travail des chercheurs et des praticiens qui projettent leurs conceptions, leurs expériences et leurs préférences. L'ensemble des facteurs contribuant à l'évolution du contrôle de gestion et de ses pratiques ont été l'objet de la troisième section du premier chapitre de cette thèse.

### **2-3 Evolution du rôle du contrôleur de gestion**

La fonction du contrôleur de gestion a connu au fil du temps une évolution importante passant d'une fonction technique traditionnelle à une fonction de conseil et de communication.

#### **2-3-1 les fonctions classiques : le Rôle du contrôleur de gestion dans la fonction classique se résume à :**

- Etablir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion afin de créer les outils et procédures appropriés à ses besoins ;

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Superviser le fonctionnement technique des outils de prévision ;
- Etre en mesure d'expliquer la formation du résultat en analysant les couts, les résultats et en comparant les écarts prévisionnelles aux réalisations ;
- Assurer le reporting (post-évaluer) et rendre compte à la direction générale.

### **2-3-2 le rôle novateur du contrôleur de gestion**

Face aux évolutions du contexte dans lequel doit travailler le contrôleur de gestion de nouveaux rôles sont associés à cette fonction :

- Prendre en considération la forte concurrence et la mondialisation des marchés ;
- Le choix de structures transversales ou plates ;
- Le partenariat extérieur et les réseaux ;
- L'importance des activités de service,
- La participation et l'implication des acteurs de l'organisation

Les missions du contrôleur de gestion sont développées, ce dernier doit être polyvalent. En effet ,il doit être à la fois un spécialiste et généraliste (maîtriser les outils pointus, organiser, coordonner les procédures), opérationnel et fonctionnel (gérer l'exécution et conseiller les décideurs) et enfin technicien et humain (intégrer la dimension technique et gérer les hommes et les groupes). La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les compétences tant techniques lqu'organisationnelles et humaines requises par la fonction<sup>29</sup>.

Ces nombreuses missions portant sur les procédures de travail, des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de gestion de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire. Le contrôleur de gestion ne contrôle plus, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité<sup>30</sup>. Nous pouvons résumer le rôle du contrôleur de gestion de nos jours comme suit :

---

<sup>29</sup> Alazard .C. Separi. S « contrôle de gestion : manuel et application »éd, DUNOD ,2001 .

<sup>30</sup> Alazard .C. Separi. S Op .cit.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Participer aux activités du conseil et aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et des responsables opérationnels sur des problèmes de gestion courante ;
- Conception d'indicateurs non financiers ;
- Réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs et la communication avec les opérationnels pour les former aux outils de gestion.

### **Section 3 : Evolution des outils et instruments du contrôle de gestion**

L'évolution de la fonction du contrôle de gestion a engendré l'évolution de ses outils et de ses instruments afin de répondre aux besoins de l'entreprise.

Nous essayerons dans cette section de présenter les limites des outils traditionnels du contrôle de gestion à savoir la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord. Comme nous parlons de l'émergence de nouveaux outils et instruments de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise.

#### **3-1 Contexte général et limites des méthodes traditionnelles de contrôle de gestion**

##### **3-1-1 Contexte général**

Le contrôle de gestion a subi, au fil du temps, des évolutions importantes dans sa pratique. Elles s'expliquent partiellement par le changement des conditions générales de la gestion et par les changements importants de l'environnement social et des normes culturelles des entreprises. Cette évolution montre la capacité du contrôle de gestion à s'adapter à l'environnement de l'entreprise.

En effet, l'instabilité de l'environnement technologique, politique, économique et social a accru considérablement les différents niveaux d'incertitude en matière de gestion. Réduire cette incertitude est devenue une préoccupation du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est né dans les années 1920, il avait pour but, durant cette période d'aider les dirigeants à maîtriser la gestion de l'entreprise en mutation. Il s'est servi du langage financier et comptable « pour présenter une image commune de la contribution des

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

différentes composantes de l'entreprise à la performance globale »<sup>31</sup>. Les différents outils et instruments de gestion développés dans cette période étaient en phase avec le modèle de l'organisation, inspiré des principes tayloriens dominant à cette période.

A la suite des bouleversements rapides de l'environnement économique et concurrentiel, de l'accélération du changement technologique et de la mondialisation croissante de l'économie, les entreprises étaient confrontées à de nouveaux défis, elles ont dû s'adapter et développer de nouvelles stratégies. Elles étaient aussi amenées à modifier leurs structures organisationnelles pour mieux adapter, à la réalité du monde économique, la fonction du contrôle de gestion. Cette dernière a également dû évoluer pour continuer à jouer son rôle au sein de l'entreprise. « De nouveaux outils et instruments ont été conçus (méthodes ABC-ABM, balanced scorecard, etc.), d'autres modes de contrôle personnels et culturels ont vu leur influence se renforcer, et une articulation nouvelle entre le langage opérationnel et fonctionnel et sa traduction comptable et financière est en cours de construction »<sup>32</sup>.

### **3-1-2 Caractéristiques et limites des outils traditionnelles du contrôle de gestion**

#### **3-1-2-1 Caractéristiques des outils de gestion classiques**

Les principaux outils du contrôle de gestion classique se sont construits pour répondre à des besoins de contrôle, ils sont nés du mode d'organisation taylorien des entreprises qui se caractérisent par : <sup>33</sup>

- Une organisation hiérarchique, séparant services fonctionnels et ateliers, conception et fabrication, exécution et contrôle ;
- Une main d'œuvre abondante et disponible, avec un niveau de connaissance relativement bas ;
- Une organisation séquentielle de la production en sections, de techniques homogènes, optimisant leur fonctionnement indépendamment les unes des autres.

---

<sup>31</sup> [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

<sup>32</sup> N, BERLAND, Y, DE RONGE « contrôle de gestion » éd, Pearson, France, 2013.

<sup>33</sup> Zaidi. J « Du contrôle de gestion au pilotage des organisations : continuité ou rupture, le CAS des entreprises tunisiennes », thèse de Doctorat d'Etat en science de gestion, université Sophia Antipolis NICE, 1996.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **3-1-2-2 Limites des outils traditionnels du contrôle de gestion<sup>34</sup>**

Une autre façon d'appréhender le contrôle de gestion est de le décrire à travers ses outils les plus traditionnels. Cette démarche pose toutefois de nombreux problèmes :

- Adaptation d'une perspective technicienne sans une véritable cohérence d'ensemble. Le contrôle se résume à un ensemble de pratiques que l'on ne sait ordonner les unes par rapport aux autres.
- La diversité des pratiques du contrôle de gestion n'est pas immuable. De nouveaux outils apparaissent régulièrement. Le contrôleur de gestion s'en saisit comme par exemple pour les outils de la création de valeur. La liste des outils du contrôle n'est donc pas définie de façon fermée.
- Les outils du contrôle de gestion sont implicitement ceux utilisés par le contrôleur de gestion ou ceux présentés dans les ouvrages de contrôle de gestion. Mais le contrôle de gestion, en tant que processus, peut utiliser des outils, comme la gestion de la qualité, qui ne sont pas des outils du contrôleur.

Nous pouvons illustrer la distinction entre le système de contrôle classique et le système de contrôle de gestion moderne à l'aide du tableau suivant qui présente les caractéristiques relatives au système de contrôle de gestion dans sa conception classique et dans sa conception moderne en fonction des données relatives aux éléments suivants :

- La conception
- Les objectifs
- Les outils
- Les missions et les rôles

---

<sup>34</sup> [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

Tableau n° 9 : Tableau de comparaison entre le système de contrôle de gestion classique et le système de contrôle de gestion moderne.

	Système de contrôle de gestion	
<b>Caractéristiques</b>	<b>Le Système de contrôle de gestion classique</b>	<b>Le système de contrôle de gestion moderne</b>
<b>Conception</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-un système de contrôle budgétaire</li> <li>-un système de vérification et de contrôle comptable.</li> <li>-un système de surveillance</li> <li>-un système de contrôle budgétaire et contrôle opérationnel (calcul et analyse des Ecart).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-un système d'orientation et de régulation des comportements.</li> <li>-un système de pilotage de la performance</li> <li>-un système d'aide à la prise de décision</li> <li>-un système de motivation</li> <li>-un système de coordination</li> <li>-un système de contrôle stratégique.</li> </ul>
<b>Objectifs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-évaluation de la performance économique</li> <li>-le calcul et l'analyse des écarts.</li> <li>-surveillance (inspection)</li> <li>-la décentralisation des responsabilités</li> <li>-la coordination</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-pilotage de la performance</li> <li>-gérer de façon dynamique un écart</li> <li>-faire évoluer le système de motivation</li> <li>-orientation des comportements</li> <li>-développer des modes de</li> <li>-gestion réactive et transversale</li> </ul>
<b>Outils</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-la comptabilité générale</li> <li>-la comptabilité analytique</li> <li>-les techniques budgétaires</li> <li>-un système de sanction-récompense baser sur les primes de rendement et les sanctions</li> <li>-des TB avec des Indicateurs Financiers et Economiques</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-le TB prospectif</li> <li>-la méthode ABC/ABM</li> <li>-le management de la qualité totale</li> <li>-le benchmarking</li> <li>-l'utilisation des NTIC pour le système d'Information (Intranet, ERP Internet, Extranet...)</li> </ul>

Source : Ziadi .J « Du contrôle de gestion au pilotage des organisations : continuité ou rupture, le CAS des entreprises tunisiennes », thèse de Doctorat d'Etat en science de gestion, université Sophia Antipolis NICE ,1996 .

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Concernant la distinction entre les rôles et les missions du contrôleur de gestion classique et moderne, nous pouvons la présenter à l'aide du tableau N ° 10.

Tableau n° 10 : Missions et rôles du contrôle de gestion dans le système classique et dans le système moderne.

	Le système de gestion classique	Le système de gestion moderne
<b>Missions et rôles du contrôle de gestion</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-La coordination Economique</li> <li>-La communication des objectifs et des réalisations aux chefs des centres.</li> <li>- Evaluation des performances des centres.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Animer la cellule de l'intelligence économique de la firme</li> <li>-Encadrer et orienter les coopérations et les discussions entre les responsables.</li> <li>-Communiquer les objectifs à tout le personnel.</li> <li>-Assurer l'auto-direction et l'autocontrôle.</li> <li>-Arbitrage et résolution des conflits de la firme</li> </ul>

Source : Ziadi .J « Du contrôle de gestion au pilotage des organisations : continuité ou rupture, le CAS des entreprises tunisiennes », thèse de Doctorat d'Etat en science de gestion, université Sophia Antipolis NICE ,1996 .

### **3-2 La comptabilité analytique**

Le calcul des coûts ou du moins sa diffusion semble apparaître dans les années 30, même si le problème du calcul des coûts de revient se pose de façon beaucoup plus précoce. A cette

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

époque, les entreprises sont des firmes dont les caractéristiques essentielles sont les suivantes<sup>35</sup>:

- Une vente de produits homogènes, fabriqués en grandes séries ;
- Des procédés de fabrication stables et homogènes ;
- Une prépondérance de la fonction de production au sein de l'entreprise ;
- L'importance des consommations directes dans le coût des produits ;
- La gestion taylorienne qui dissèque le travail humain dans des gammes opératoires
- La notion de la performance de l'entreprise identifiée à la minimisation du coût du produit.

Dans les années 1980, deux outils ont été proposés pour aider les entreprises américaines à faire face aux entreprises japonaises :<sup>36</sup> l'activity based costing (ABC) et le Target Costing.

### **3-2-1 Définition de la comptabilité analytique**

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement de l'information qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »<sup>37</sup>.

La comptabilité analytique est une comptabilité d'exploitation interne aux entreprises et qui ne revêt aucune obligation légale.

Elle permet de localiser les zones de performance et de non-performance au sein d'une société en se focalisant sur le calcul de la rentabilité par poste, par produit, par atelier, par centre de décision.

La comptabilité analytique est essentiellement tenue par les moyennes et les grandes entreprises. Ces dernières l'utilisent comme un outil de pilotage stratégique. Ainsi, elle est davantage destinée aux chefs de projet et aux cadres qu'aux comptables.

En fonction de l'information recherchée, elle peut utiliser différentes méthodes comptables (méthodes ABC, du direct costing, des coûts complets ou encore des coûts standards).

---

<sup>35</sup> Alazard. C, Separi. S. (2001), Op.cit

<sup>36</sup> Chatelain-Ponroy S, Sponem S « Evolution et performance du contrôle de gestion », Revue Economie et Management, n° 123, 2007.

<sup>37</sup> L.Dubulle, D.Jourdain « La comptabilité analytique »éd, ECONOMICA, 2003.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **3-2-2 Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts**

#### **3-2-2-1L a méthode du coût complet**

Le coût complet d'un produit est un coût qui incorpore toutes les catégories de charges : fixes et variables, directes et indirectes. La principale difficulté de calcul réside dans la repartitions des charges indirectes.

La méthode des coûts complets repose sur la distinction fondamentale existant entre les charges directes et les charges indirectes. Toutes les charges issues de la comptabilité générale doivent être ventilées entre :<sup>38</sup>

- Les charges non -incorporables : ce sont principalement les charges exceptionnelles et les charges qui n'ont aucun rapport avec l'activité courante de l'entreprise. Elles ne doivent pas être prises en compte dans cette méthode de calcul.
- Les charges incorporables : ces charges vont servir de base aux calculs des coûts. Il conviendra d'y distinguer les charges directes des charges indirectes.

Les charges directes pourront être attribuées directement au coût d'un produit.

Les charges indirectes devront, quant à elles, faire l'objet d'une répartition entre plusieurs produits. Elles nécessitent des calculs préalables dans des centres d'analyse :

- Les centres auxiliaires (activités fonctionnelles communes aux différentes fonctions de l'entreprise),
- Les centres principaux (fonctions propres de l'entreprise),
- Les centres opérationnels

L'activité peut être mesurée par une unité physique appelée unité d'œuvre :

Coût d'une Unité d'Œuvre = coût du centre / nombre d'Unités d'œuvre.

#### **3-2-2-2La méthode du direct costing ou du coût variable**

Cette méthode repose sur l'idée que le coût de revient comprend d'une part des charges variables proportionnelles au niveau d'activité et d'autre part des charges fixes indépendantes des niveaux d'activité. Cette méthode s'est constituée pour faire face à la complexité du coût complet.

---

<sup>38</sup> Christian .L « Gestion des PME, guide pratique du chef d'entreprise et de son conseil »éd ,Francis Lefebvre ,2013 .

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Aujourd'hui, la problématique de l'évaluation de la performance d'une entreprise s'est enrichie. La problématique du contrôle de gestion devient celle de la création de la valeur ajoutée et de sa capacité à influencer les acteurs pour qu'ils mettent en œuvre des actions concrètes permettant d'exploiter les ressources dégagées, donc le rôle de contrôle de gestion s'attache non seulement à la réduction des coûts mais aussi à la réallocation des ressources.

### **3-2-3 Limites des méthodes traditionnelles de calcul des coûts**

- Le contrôle de gestion traditionnel s'intéresse peu au potentiel d'une entreprise, car il est fondé sur les états financiers et comptables.
- Les états financiers ne fournissent pas de variables d'actions, ces dernières sont lourdes et inefficaces pour les praticiens et les consultants, car ils sont concentrés à l'intérieur de l'entreprise.
- Le système traditionnel de la comptabilité analytique est influencé par les règles et les procédures de la comptabilité financière.
- Le système de gestion traditionnel est orienté vers la production des rapports financiers qui prennent du temps pour être exploités et qui n'aident pas beaucoup la prise de décision.
- Les méthodes (Méthode du coût complet, coût direct,...) traitent seulement les ressources directes utilisées comme la main d'œuvre, les matières premières et les différentes composantes du produit.

L'intégration de nouvelles technologies qui se caractérise par l'apparition des machines gérées par ordinateur d'une part et l'accroissement de la concurrence engendre des investissements en recherche et développement qui sont à caractère indirects d'une autre part.

En effet, la montée de la concurrence incite de plus en plus les entreprises à réduire leurs coûts de production tout en offrant des produits de bonne qualité pour le consommateur. L'adoption de nouvelles méthodes de contrôle et de production, comme : la gestion de qualité, le juste à temps ont rendu caduques les anciennes modalités de répartition des coûts fondées sur la répartition des coûts.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Aujourd'hui, les machines ont remplacé la main d'œuvre et les frais généraux représentent une portion de plus en plus importante.

Il devient donc obligatoire d'adopter un système de calcul de coût qui soit capable de répondre aux objectifs assignés au contrôle de gestion et aux besoins des gestionnaires.

### **3-2-3 Evolution de la méthode de calcul des coûts <sup>39</sup>**

#### **3-2-4-1 La method A.B.C (ACTIVITY BASED COSTING)**

Des praticiens d'entreprise et d'universitaires, ont lancé durant les années quatre-vingt d'importants travaux de réflexion sur les méthodes de calcul de coûts. Il était apparu que les systèmes de comptabilité de gestion misent en place induisaient des problèmes de pilotage sévères.

Alors qu'ils renvoyaient une image positive de l'entreprise, les performances de cette dernière se dégradait globalement. La pertinence des calculs économiques réalisée n'apparaissait plus suffisante.

Selon Bescos et Mendoza<sup>40</sup>, « l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources » ; le concept clé de cette méthode est l'activité.

La méthode ABC vise à améliorer l'exploration des charges indirectes de plus en plus importantes dans l'ensemble des coûts.

#### **3-2-4-2 Présentation de cette méthode <sup>41</sup>**

Les coûts indirects et leur traitement par la comptabilité de gestion sont particulièrement en cause. En effet, leur part dans les coûts de l'entreprise prenant de plus en plus d'importance, leur traitement devient critique et souffre de faire l'objet d'une analyse trop grossière. Cette augmentation du poids des charges indirectes est due à plusieurs phénomènes :

- ✓ Les fonctions de support (marketing, qualité, informatique, logistique...) prennent de

---

<sup>39</sup> Berland. N « Mesurer et piloter la performance »éd, d'Organisation, Paris, 2009.

<sup>40</sup> Bescos P.L , Mendoza .C « Le management de la performance », éd, ECM, Paris. 1994.

<sup>41</sup> Berland. N op cit.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

plus en plus d'importance et contribuent davantage à la performance de l'entreprise.

Le rattachement de ces charges au coût des produits est toutefois plus complexe que pour les coûts de production proprement dit,

- ✓ Les fonctions en aval de la production (administration des ventes, service après-vente par exemple) sont devenues des facteurs clés de succès dont il est difficile de maîtriser les coûts. Leur modélisation est souvent insatisfaisante,
- ✓ Les fonctions en amont de la production se sont complexifiées. Au lieu de simplement approvisionner l'entreprise en matières premières pondérables, les acheteurs adoptent de plus en plus souvent des logiques d'optimisation globales tenant compte de l'insertion des produits achetés dans la chaîne de valeur de l'entreprise.

Cela nécessite des études accrues, dont les coûts sont indépendants des volumes achetés,

- ✓ L'environnement étant de plus en plus turbulent, l'entreprise doit produire des séries de plus en plus courtes qui ne permettent plus de répartir les coûts indirects sur des volumes importants.

De même, le cycle de vie des produits se réduit, augmentant le poids relatif des charges indirectes (notamment les dépenses de conception).

Au final, l'entreprise devient plus complexe ;

La performance de l'entreprise ne dépend plus uniquement des volumes produits (modèle fordien) mais de paramètres plus complexes comme la diversité de la gamme de produits, le nombre d'options, l'adéquation du produit au besoin du client.

Le fond du problème est le passage d'une production de masse à une production individualisée pour le client.

- Les objets de coûts sont plus complexes. Non seulement, ils ne sont plus limités aux seuls produits fabriqués, mais ils doivent intégrer d'autres dimensions (clients ou catégories de clients, processus, réseaux de vente, sous-ensembles de production).

Ils doivent intégrer des coûts qui dépassent le produit pour intégrer de plus en plus de services.

- Les unités d'œuvre traditionnelles se trouvent ne correspondent plus aux conditions de l'activité des entreprises. Elles sont traditionnellement volumiques, c'est-à-dire qu'elles dépendent du volume produit.

Les unités d'œuvre classique, comme le nombre d'unités fabriquées, les heures de

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

main d'œuvre directe, sont devenues inadaptées aux nouvelles règles de la concurrence et induisent des effets pervers.

- Ces effets pervers se traduisent par des subventionnements croisés entre produits. Avec les méthodes traditionnelles de calcul de coûts, les produits à fort volume reçoivent relativement plus de charges indirectes que les autres alors que les produits fabriqués en petites quantités, peuvent être plus complexes à traiter et générer ainsi plus de charges.

- **Définition d'une activité et d'un « cost driver »**

Afin de comprendre le raisonnement à adopter pour la mise en place de la méthode ABC, il faut connaître la signification des mots employés.

**Activité** : Ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe. Des tâches homogènes en termes de performance permettant de fournir un produit ou un service à un client (externe ou interne).

Une activité est donc un ensemble de tâches élémentaires reliées entre elles (elles sont souvent décrites par des verbes).

Il faut donc repérer toutes les activités qui concourent à améliorer la valeur du produit ou du service. Chaque activité contribue à la valeur du produit ou du service.

Exemple d'activités pour une entreprise industrielle.

Tableau n°11 ; activité pour une entreprise industrielle

<b>Fonctions</b>	<b>Activités</b>
Approvisionnement	-Etablir la commande -Gérer les fournisseurs -Contrôler les livraisons
Production	-Entretien du matériel -Planifier le travail -Produire -Contrôler la production

Source : Exemple pour une entreprise industrielle

L'ensemble des activités menant à la réalisation d'un produit ou d'un service forme un **Processus**.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- **Cost drivers ou inducteur de coûts**

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC. Ils remplacent les traditionnelles unités d'œuvre. Dans les premiers écrits sur l'ABC, les auteurs parlent d'inducteurs de coûts (*cost drivers*) qui sont les facteurs expliquant la consommation des ressources par les produits ou les objets de coûts.

La nouveauté, par rapport aux unités d'œuvre des méthodes traditionnelles de comptabilité en coût complet, est la diversité de ces inducteurs de coûts. La plupart des unités d'œuvre employées avant l'ABC étaient volumiques.

Les inducteurs de coûts cherchent quant à eux à prendre en compte une réalité plus complexe. Ils ne sont plus de simples facteurs de corrélation permettant de rattacher les charges aux produits ; mais donnent une information concernant les relations qui existent entre les différents composants du réseau de coûts.

Ils expliquent les coûts autant qu'ils permettent d'allouer les coûts, A titre d'exemple, citons quelques inducteurs de coûts souvent rencontrés :

- Le nombre de lots ou de séries
- La surface
- Le nombre de références
- Le nombre de clients
- L'heure de main d'œuvre
- Le nombre de produits

Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux la consommation de ressources.

Un inducteur est un indicateur de volume d'activité. Il traduit une relation de causalité entre la consommation des ressources et les activités.

Tableau n° 12 :Exemple d'inducteur d'activité

<b>Activités</b>	<b>Inducteurs d'activité</b>
-Réceptionner les approvisionnements	-Nombre d'approvisionnements reçus
-Contrôler les approvisionnements stocker	-Nombre de références
-Transformer des madères	-Temps de fabrication
-Distribuer des commande	-Nombre de lots expédiés

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **3-2-5 Principes de la méthode ABC**

#### **3-2-5-1 Identifier les activités**

A chaque poste de travail doivent être associées un certain nombre d'activités clairement définies. Leur nombre ou leur niveau de détail dépend de la finesse et de la qualité du système d'information recherché.

L'ensemble des charges relatives à une même activité sont regroupées dans un même compte d'activité.

Cette analyse est faite à partir de la documentation existant dans l'entreprise et par enquête auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques.

#### **3-2-5-2 Affecter les ressources aux activités**

Les ressources sont les charges consommées par chaque activité ; elles sont directes par rapport aux activités définies.

L'évaluation des ressources consommées par les activités permet donc d'éviter la répartition arbitraire des charges indirectes entre les différentes divisions de l'entreprise. Les produits consommant les activités vont donc consommer les ressources correspondantes.

#### **3-2-5-3 Identifier les inducteurs d'activités**

Pour chaque activité, il faut rechercher un facteur explicatif des variations de son coût.

Toutes les activités ayant le même inducteur de coût sont regroupées dans un même « centre de regroupement ».

Par exemple, des activités comme l'expédition d'une marchandise et la facturation peuvent avoir le même inducteur de coût. Elles seront donc regroupées dans un seul centre de regroupement.

#### **3-2-5-4 Le regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs**

Le total des charges d'un centre de regroupement divisé par le nombre d'inducteurs de coûts associés à ce centre donne un coût unitaire. Le coût de l'inducteur est déterminé selon la

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

formule suivante :

$\text{Coût de l'inducteur} = \frac{\text{Ressources consommées par l'activité ou centre de regroupement}}{\text{Volume de l'inducteur}}$
---

Le coût d'un produit est obtenu en cumulant la valeur des consommations de charges directes et des inducteurs de coûts.

**Tableau n° 13 :** Distinction entre la méthode de centres d'analyse et la méthode ABC

<b>Méthode des centres d'analyse</b>	<b>Méthodes ABC</b>
<b>Traitements des charges indirectes</b>	
Les charges indirectes transitent dans des centres pour analyse, pour être ensuite imputées aux produits à l'aide d'U.O	Les charges indirectes sont regroupées dans les activités et le coût de chaque activité est déterminé. Ce coût est ensuite réparti entre les produits à l'aide d'inducteurs.
<b>Centre d'analyse et d'activité</b>	
Un centre d'analyse correspond le plus souvent à une division comprenant des activités non homogènes	Une activité correspond à un ensemble de tâches homogènes. Le fonctionnement de l'entreprise est appréhendé à travers une variable.
<b>Unité d'œuvre et inducteur</b>	
L'unité d'œuvre est souvent liée à un volume de production.	L'inducteur de coût traduit une relation de causalité entre l'activité et la ressource consommée (ou charge).

Source : Berland. N « Mesurer et piloter la performance »éd, d'Organisation, Paris, 2009.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **3-3 La planification au sein de l'entreprise**

#### **3-3-1 Définition de la planification**

Dans une entreprise ; la planification peut être considérée comme : « un système de données sur son futur. La planification s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles dans des plans à horizon de plus en plus restreint »<sup>42</sup> .

#### **3-3-2 Les niveaux du processus de la planification**

##### **3-3-2-1 Le plan stratégique**

Le plan stratégique se préoccupe de la viabilité de l'entreprise et de sa rentabilité à long terme, il reprend les points clés de la stratégie, à savoir :<sup>43</sup>

- Les marchés/ produits/ technologies de l'entreprise ;
- Les objectifs de cette dernière : buts quantifiés, par exemple : part de marché ;
- Les moyens pour les atteindre : par exemple croissance interne, externe.

Le plan stratégique retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise pour les cinq-sept ans à venir (les grands objectifs et les grands choix). Il est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise. Ce plan est confidentiel et comporte peu de chiffres.

##### **3-3- 2-2 Le plan opérationnel**

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et son financement. Ce plan introduit le diagnostic à court terme à identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines de l'entreprise : commercial, production, finance, logistique.....etc. Mais contrairement au plan stratégique, qui a un caractère global et qualitatif, en définissant de grandes orientations en termes généraux. Il est élaboré en ou sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de deux à trois ans les modalités pratiques de mise en œuvre <sup>44</sup>de la stratégie.

Le plan opérationnel correspond donc, au chiffrage à moyen terme (trois ans en général) des objectifs du plan stratégique, déclinés entre les centres de responsabilités.

##### **3-3-2-3 Les budgets**

La dernière étape de planification est celle des prévisions à moins d'un an formalisé dans les budgets. «Le budget est la traduction monétaire du programme ou du plan d'action retenu pour chaque responsable. Il définit les ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les

---

<sup>42</sup> Alazard C. & Separi S. (2001), Op.cit, P 273.

<sup>43</sup> Alazard C. & Separi S. (2001), Op.cit, P 273.

<sup>44</sup> Alazard C. & Separi S. (2001), Op.cit, P 274

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

objectifs qu'il a négociés »<sup>45</sup>. Ils sont généralement annuels et détaillés selon une périodicité plus ou moins fine (trimestrielle, mensuelle, etc) Ces différents plans touchent des niveaux organisationnels et des horizons temps différents.

### **3-4 Le contrôle budgétaire**

« Le contrôle budgétaire est déjà une technique ancienne dont « l'invention » remonte au début des années vingt pour les Etats-Unis et aux années 1930 pour la France. C'est une technique de gestion largement répandue dans les entreprises qui toutes ou presque la pratique aujourd'hui. Toutefois, les entreprises ne mettent que rarement les mêmes usages derrière le concept. Le contrôle budgétaire se révèle extraordinairement différents d'une entreprise à l'autre. De plus, les critiques sont nombreuses aujourd'hui à l'encontre des budgets. A tel point que de sérieuses réformes de cet outil de gestion sont régulièrement proposées. »<sup>46</sup>.

#### **3-4-1 Définitions et objectifs du contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire occupe une place centrale au sein du système de contrôle de gestion, il permet de décliner la stratégie et sa mise en œuvre par les opérationnels.

L'utilisation du budget a pour objectif d'apporter une réflexion sur les écarts mis en évidence entre les prévisions et réalisations afin d'initier les actions correctrices permettant un pilotage et une mesure de la performance de l'entreprise.

Le contrôle budgétaire est défini par H. Bouquin comme « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels »<sup>47</sup>.

Le système budgétaire est un instrument du contrôle de gestion, il est constitué par les différents programmes d'action ou budgets établis en termes de quantités, de valeurs et de délais.

---

<sup>45</sup> Doriath B. & Goujet C. (2007), "Gestion prévisionnelle et mesure de la performance", Dunod, Paris, P198.

<sup>46</sup> WWW.management.Free.fr

<sup>47</sup> Bouquin H. « Le contrôle de gestion », éd, PUF, Paris. 2004.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **3-4-1-1 Définitions du contrôle budgétaire**

Il existent plusieurs définitions pour la gestion budgétaire, elle diffèrent selon les auteurs et les économistes :

#### **Définition 1**

« La gestion budgétaire est un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévision chiffrée des budgets »<sup>48</sup>.

#### **Définition 2**

« La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés ».<sup>49</sup>

#### **Définition 3**

« La gestion budgétaire est une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre »<sup>50</sup>.

#### **Définition 4**

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de :

- rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. »<sup>51</sup>

### **3-4-1-2 Objectifs du contrôle budgétaire**<sup>52</sup>

Les budgets obligent à planifier et à exécuter les plans, donnent des critères d'évaluations des résultats de l'entreprise

La gestion budgétaire à pour objectif de permettre à l'entreprise :

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;

---

<sup>48</sup> Hamini.A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001.

<sup>49</sup> J. Forget, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005.

<sup>50</sup> A. Mohamed El-Amine, cours de la gestion budgétaire, office de la formation professionnelle et de la promotion du travail, Royaume du Maroc, Janvier 2005, P 9.

<sup>51</sup> M. Gervais cité par Berland. N, « le contrôle budgétaire en question » éd, La Découverte, Paris, 2002.

<sup>52</sup>H. HUTIN, « toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2002.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

Le contrôle budgétaire est un instrument du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. La comparaison de ces résultats est une étape importante du processus de contrôle de gestion pour cela ce dernier doit :

- Définir les centres de responsabilité ;
- Définir les liaisons entre les centres ;
- Mettre en place des unités de mesures connues et acceptables par les responsables.

En cours d'année, les contrôleurs de gestion calculent les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts renseignent les contrôleurs et les managers sur la performance.

L'analyse de ces écarts peut-être plus ou moins complexe. Leur composition analytique permet d'analyser leurs causes et permet de mettre en place les actions correctives.

Définition : les écarts budgétaires sont des comparaisons chiffrées entre des réalisations et des prévisions.

L'analyse des écarts permet d'atteindre différents objectifs dont :

- La recherche des causes des écarts,
- L'identification des responsabilités,
- L'Information des acteurs afin qu'ils prennent des mesures correctives.

### **3-4-2 Facteurs conduisant à l'émergence et au développement du contrôle budgétaire**

Plusieurs facteurs ont conduit à l'émergence et au développement du contrôle budgétaire ils sont d'ordre : organisationnels, économiques et sociologiques.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **3-4-2-1 Des facteurs d'ordre organisationnels**

Les premières apparitions du budget dans le secteur privé sont liées à l'augmentation de la taille des entreprises et à la complexification de leur gestion. La croissance de la taille des entreprises américaines et l'évolution de leur structure vers une configuration divisionnaire a généré un besoin de contrôler des divisions décentralisées.

Cependant, pour les entreprises européennes, c'est la mise en place d'un contrôle budgétaire et la création de centres de responsabilités qui ont conduit aux transformations organisationnelles. Le budget a permis de contrôler le management délégué, mais également de planifier et d'aider à la prise de décision des managers des divisions.

### **3-4-2-2 Des facteurs d'ordre économiques**

« Le contexte économique joue un rôle particulier dans le développement du contrôle budgétaire en conditionnant la performance de l'outil de gestion »<sup>53</sup>.

La croissance d'après-guerre et le marché structurellement caractérisé par une demande supérieure à l'offre permettaient des prévisions assez précises de l'évolution de l'environnement. Ces caractéristiques garantissaient une certaine fiabilité du budget ainsi qu'une crédibilité.

### **3-4-2-3 Des facteurs d'ordre sociologiques**

La diffusion de la pratique budgétaire s'explique également par le contexte social. Dans cet esprit, « les outils de gestion ne répondent pas seulement à des exigences d'efficacité, mais [...] ils portent en eux également des projets de société, et [...] leurs promoteurs savent s'appuyer sur ces projets pour rendre les outils qu'ils défendent encore plus séduisants. »<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Berland N « L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine, 1999.

<sup>54</sup> Berland .N « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 7, n° 4, 2004.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **3-4-3 Rôles du contrôle budgétaire**

La distinction de Burrell et Morgan (1979) relative à la nature de la science (objective/subjective) et de la nature de la société (régularité/changement radical) a permis l'émergence de quatre types d'approche en sociologie des organisations : les approches classiques (fonctionnalistes), néo-institutionnelles, marxistes et foucaaldiennes du budget.

Chaque courant met en exergue une facette du contrôle budgétaire. Alors que certains voient le budget et son utilisation comme un instrument de performance ou de légitimation de l'organisation, d'autres le considèrent comme un instrument d'aliénation des travailleurs ou des disciplinaires. Ces courants de pensée ont essayé de définir le rôle du contrôle budgétaire.

#### **3-4-3-1 Approche fonctionnaliste <sup>55</sup>: le budget comme instrument d'optimisation du fonctionnement des entreprises**

Cette approche regroupe un ensemble d'écoles qui sont :

- **L'école de HARVARD : le contrôle budgétaire est un outil au service des managers.**

La théorie managériale de la firme souligne l'importance des managers professionnels, qui remplacent l'entrepreneur capitaliste du courant classique. Pour R. Anthony, le budget est un outil au service des managers qui a pour objectif d'orienter le comportement des contrôlés afin qu'ils agissent dans le sens de la stratégie.

Les typologies des pratiques de contrôle proposées par Anthony et Simons permettent une classification des pratiques budgétaires en fonction de la manière dont les dirigeants utilisent le budget.<sup>56</sup>

**-Le modèle d'Anthony :** le rôle du contrôle budgétaire selon ce modèle est d'atteindre l'efficacité et l'efficience. Et pour les atteindre le rôle du budget est primordial car il permet :

- Le pilotage des activités : transformation des programmes à long terme en projets d'actions à court terme,

---

<sup>55</sup> Berland. N « le contrôle budgétaire en question »éd, La Découverte, Paris, 2002.

<sup>56</sup> Berland. N op cit.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

- La coordination : la prise de décision et de faire converger les buts des individus et les objectifs stratégiques de l'organisation,
- La motivation des acteurs,
- La modélisation : la réduction de l'incertitude et analyse des écarts.

**-Le modèle de Simons**<sup>57</sup>: Selon cet auteur, le contrôle budgétaire est divisé en deux types :

- Le contrôle diagnostique qui correspond aux systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et pour corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance.
- Le contrôle interactif, quand à lui ,correspond aux systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés.

En fonction du but managérial de l'entreprise, un même système de contrôle peut être utilisé de manière interactive ou de manière diagnostique.

➤ **L'école des relations humaines : Le contrôle budgétaire pour l'école des relations humaines est un outil de régulation psychosociale.**

Pour les chercheurs du courant des relations humaines en contrôle de gestion, le budget est un outil qui doit permettre un fonctionnement efficient de l'organisation en motivant les contrôlés, en les faisant participer, en leur fixant des objectifs et en les récompensant lorsque ces objectifs sont atteints.

Ce courant se différencie de l'école de Harvard dans la mesure où, chez les behavioristes, la satisfaction des managers est l'élément central qui permet de les considérer comme efficaces. Le budget est un outil de gestion, qui en fonction de son utilisation peut faire naître des sentiments positifs ou négatifs chez les personnes contrôlées.

---

<sup>57</sup> Berland. N op cit.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

### **➤ La théorie de la contingence : le contrôle budgétaire est un outil à utilité relative**

L'école de la contingence est une forme de fonctionnalisme, elle prolonge en partie les travaux de l'école des relations humaines sur les pratiques budgétaires. Dans cette approche, l'entreprise adopte les systèmes de contrôle de gestion qui lui sont les plus adaptés.

Les auteurs mettent en avant certains facteurs de contingence en reliant les caractéristiques budgétaires avec des caractéristiques organisationnelles. La performance de la structure organisationnelle dépend alors de facteurs de contingence tels que :<sup>58</sup>

- L'incertitude de l'environnement : La complexité de l'environnement rend les prévisions difficiles et la fixation d'objectifs budgétaires problématique.
- La technologie : l'évolution de la technologie implique un suivi des écarts plus importants et une utilisation plus importante des données budgétaires.
- La stratégie de l'entreprise : La stratégie évolue pour assurer la cohérence entre l'organisation et son environnement afin d'assurer sa performance et sa survie.
- La structure de l'organisation et son niveau de décentralisation : Plus l'entreprise n'est pas décentralisée, plus elle accorde une plus grande importance au contrôle budgétaire.
- La taille de l'entreprise : Plus la taille de l'organisation est importante plus la gestion par exception du contrôle budgétaire est stricte.

Ce courant montre l'importance de prendre le processus budgétaire dans sa globalité et entraîne des modifications dans la vision initiale du budget au sein du contrôle de gestion. Cependant, la place centrale du budget dans le système de contrôle de gestion ne change pas considérablement.

### **3-4-3-2 L'approche néo-institutionnelle : Cette approche considère le budget comme étant un outil de légitimation**

Contrairement à la théorie fonctionnaliste (école d'Harvard, école des relations humaines et la théorie de la contingence du contrôle de gestion) qui postule que le budget, à l'instar des autres instruments du contrôle de gestion, est un outil au service des managers qui

---

<sup>58</sup> Berland. N op cit

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

influence la prise des décisions rationnelles assurant la performance de l'organisation, l'approche néo-institutionnelle considère le budget comme étant un outil de légitimation

Selon les néo-institutionnels, l'organisation ne doit pas être appréhendée qu'en termes de systèmes de production, mais qu'il faut, aussi, prendre en compte l'environnement institutionnel, c'est-à-dire les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations. L'environnement joue un rôle important dans l'élaboration du budget.

### **3-4-3-3 Approche marxiste du budget : le contrôle budgétaire est un instrument de domination**

Le budget ainsi que le contrôle budgétaire n'est pas neutre. Le budget est un outil de contrôle de la force de travail qui ne sert pas uniquement à la recherche de performance de l'organisation, mais il permet aussi de légitimer des intérêts partisans en contribuant au contrôle et à la domination du travail et en renforçant le mode dominant de production.

Selon cette approche, le contrôle budgétaire permet d'exploiter les travailleurs en fournissant des informations aux managers sur le degré d'atteinte des objectifs permettant la satisfaction des propriétaires de capitaux.

### **3-4-3-4 Approche foucauldienne du budget : un instrument disciplinaire**

Quels que soient la distance géographique et le domaine d'activité, le contrôle budgétaire reposant sur le savoir comptable permet de surveiller l'activité des autres. Selon la théorie foucauldienne, le contrôle budgétaire est une technique disciplinaire qui rend gouvernable les individus dans une organisation.

Le budget dans cette approche apparaît comme une prison mentale permettant de contrôler, et de surveillé à tous moment sans être vu.

### **3-4-4 La démarche budgétaire**

L'analyse des écarts est au cœur du processus de contrôle budgétaire, elle constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats. Les comparaisons périodiques des prévisions

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

et d'objectifs budgétaires avec réalisations au moyen de l'analyse des écarts, visent à un double Objectifs :

- Un objectif d'attribution de responsabilité, il s'agit de déterminer le responsable de l'écart constaté,
- Un objectif de pilotage : il s'agit d'identifier les lieux de déviation par rapport aux objectifs fixés.

L'analyse des écarts fait apparaître trois grands types d'écart :

- Écarts sur quantité : qui traduisent des problèmes de rendement et de productivité ;
- Ecarts de prix qui sont déterminés par l'environnement externe de l'organisation ;
- Ecarts provenant de variation dans l'utilisation des capacités installée disponible.

Les Fonctions attribuées au contrôle budgétaire sont diverses ;, selon Malo et Mathé .Le contrôle budgétaire doit remplir les rôles suivants<sup>59</sup> :

- prévision et planification,
- autorisation des dépenses,
- communication pour mieux coordonner les activités,
- motivation,
- évaluation de la performance des subdivisions et des dirigeants.

De ces différentes fonctions nous pouvons isoler les points critiques qui font aujourd'hui l'objet de discussions quant à leur efficacité du processus budgétaire :<sup>60</sup>

- Comment s'assurer de la pertinence de l'articulation stratégie/budgets ?
- L'environnement étant de plus en plus turbulent, les prévisions et les plans d'action du processus budgétaire ne risquent-ils pas de devenir rapidement obsolète ?
- Comment définir des centres de responsabilité adéquats ?
- Entre l'élaboration ascendante ou descendante des budgets, comment choisir ?
- Comment affecter les écarts à des responsables ? Qu'est-ce que la contrôlabilité ?
- Quelles conséquences doivent avoir les résultats budgétaires ?

---

<sup>59</sup> Malo J.L. et Mathé J.C. « L'essentiel du contrôle de gestion », Ed, d'Organisation, 1998.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Depuis plusieurs années les pertinences du suivi budgétaire en tant que outil d'aide à la prise de décision et au pilotage se voit progressivement remise en cause pour ces raisons :

- Délais d'obtention des résultats trop importants :

Le suivi budgétaire repose sur la méthode de calcul des écarts, qui est par la suite décomposés de manière plus fine :

- Calcul d'un nombre considérable d'écarts,
- Contraintes du temps,
- Recours aux formules de calcul complexe
  - Un outil tournant vers le passé
- Le suivi budgétaire constate des problèmes passés dont les conséquences négatives ont déjà été enregistrées
- Une focalisation sur les données et une valorisées les informations fournies par le suivi budgétaire qu'a comme caractéristique d'être traduit en unité monétaire.

### **3-4-5 Limites du contrôle budgétaire**

Les premières critiques du contrôle budgétaire apparaissent, d'abord aux États-Unis, à la fin des années 1960 avec l'instauration du budget-base zéro ou « BBZ ». Puis ces critiques prennent une dimension plus importante au cours des années 1990.

L'environnement actuel est caractérisé par la fin de la production de masse classique, une offre supérieure à la demande, une concurrence sur le prix mais aussi sur les produits et leur adaptation aux exigences des clients, des clients de plus en plus exigeants.

Les besoins et les problématiques des entreprises ne sont donc plus ceux du début du siècle dernier dont on trouvait le reflet dans le contrôle budgétaire classique.

Les critiques s'adressent principalement à l'approche fonctionnaliste, l'ensemble de ces critiques sont :<sup>61</sup>

- Un manque de fiabilité des prévisions ;

---

<sup>61</sup> Berland N. « Comment peut-on gérer sans budget ? » Actes de conférence : Sciences de Gestion et Pratiques Managériales, éd, ECONOMICA, Paris, 2002.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

- Une critique des effets pervers du budget et de son incapacité à piloter et à évaluer les performances ;
- Des utilisations contradictoires.

### **3-4-5-1 Manque de fiabilité**

Selon l'approche fonctionnaliste, le budget a été considéré comme étant un outil permettant d'optimiser le fonctionnement des entreprises. Cependant, le manque de fiabilité des prévisions budgétaires handicape le manager dans l'assurance des équilibres financiers. Plusieurs causes expliquent cette vive critique du contrôle budgétaire, parmi elles, nous retrouvons :

- ✓ **Le comportement des prévisionnistes** : trois sources de biais aux prévisions<sup>62</sup>
  - une minimisation des prévisions résultant d'un système d'évaluation fondé sur le respect des prévisions ;
  - des prévisions trop optimistes afin d'être conformes à l'accroissement continu et attendu de la performance ;
  - des prévisions également trop optimistes de la part de salariés insécurisés par de médiocres performances et qui souhaitent regagner l'estime de leur hiérarchie.
- ✓ **La turbulence et l'incertitude de l'environnement** : la gestion budgétaire s'est développée dans des environnements stables. Alors comment faire des prévisions fiables en extrapolant des tendances actuelles ou passées si l'environnement des entreprises est impossible à prévoir.

### **3-4-5-2 Une incapacité à piloter et à évaluer les performances de l'entreprise**

L'incapacité à intégrer toutes les dimensions de la performance et à gérer la création de valeur s'explique par :

- ✓ **L'incapacité à intégrer tous les facteurs de performance**
  - Le budget est un outil comptable et financier. Or, la performance de l'entreprise ne s'exprime pas uniquement en termes financiers, elle doit intégrer les variables non-financières. La complexité des facteurs clés de succès et des leviers d'action ne peut être correctement traduite.

---

<sup>62</sup> Berland N Op.cit.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Le budget est un outil de gestion et d'aide à la décision pour les managers, mais il se focalise sur des données de court terme alors que la performance managériale nécessite d'être mesurée sur le long terme.

### ✓ **L'incapacité à gérer la création de valeur par les budgets**

Cette incapacité s'explique par un accroissement des actifs incorporels difficilement évaluables par la comptabilité et donc pour les budgets. Par exemple, le budget ne prend en compte ni la compétence des salariés, ni la fidélité de la clientèle, ni la force des marques ou encore moins la maîtrise des processus créant de la valeur ajoutée.

### ✓ **Une source de démotivation<sup>63</sup>** : cette démotivation liée à plusieurs facteurs qui sont les suivants :

- Une évaluation (système de sanctions / récompenses) : le manque de fiabilité des prévisions budgétaires, souligné ci-dessus, décrédibilise toute évaluation fondée sur le seul respect du budget. Cela entraîne des sentiments de démotivation.
- Une lourdeur bureaucratique : le processus budgétaire est tellement complexe que même le manager, dans certains cas, ne le maîtrise plus.
- Des objectifs trop ambitieux : tout budget non -réalisable agit négativement sur les motivations des managers générant un sentiment d'inefficacité personnel.

### **3-4-5-3 slack budgétaire**

Le slack budgétaire peut être défini comme « le résultat de la fixation d'objectifs atteignables pour que les individus reçoivent des rémunérations organisationnelles pour une performance inférieure à celle qui aurait pu être atteinte si les objectifs avaient été fixés de manière serrée »<sup>64</sup>. Cela s'explique par la divergence des intérêts des parties prenantes souhaitant maximiser leurs ressources.

### **3-4-5-4 Une multiplication de rôles parfois contradictoires**

Certaines fonctions attribuées au budget seraient incompatibles entre elles et entraîneraient des effets pervers que nous pouvons résumer comme suit :<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> H. B. Bendaoud « Budget et contrôle budgétaire : doit-on s'en passer ? » revue gestion et finance, 2014.

<sup>64</sup> R. Simons cité par H. B. Bendaoud

<sup>65</sup> H. B. Bendaoud op cit

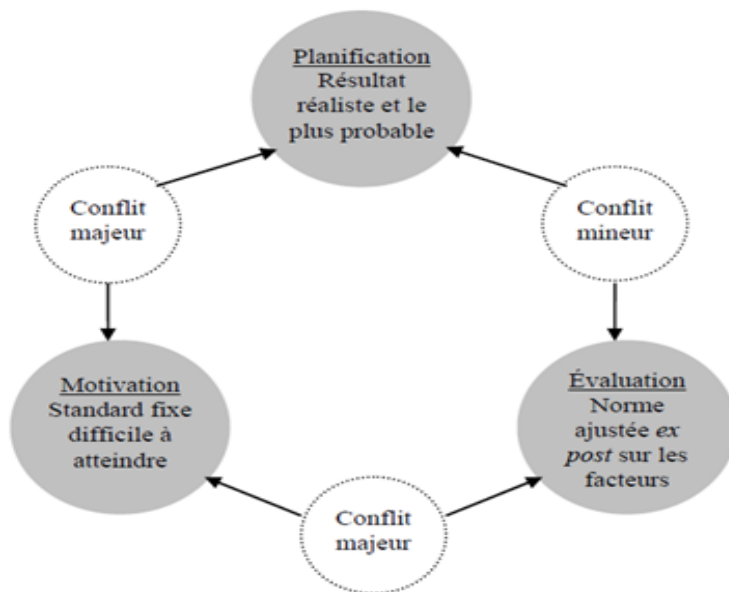
## Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion

---

- Entre la planification et la motivation : Il est difficile d'imaginer une norme pour un élément budgétaire assez réaliste pour la planification des performances et dans le même temps assez ambitieuse pour motiver les collaborateurs ;
- Entre la motivation et l'évaluation : La motivation risque d'être diminuée par l'usage d'un standard dans le processus d'évaluation ;
- Entre la planification et l'évaluation : La direction devrait préparer un budget réaliste (planification), l'effet sur la fonction d'évaluation peut cependant être réduit, car ce n'est qu'à la fin de la période budgétaire que celui-ci servira à l'évaluation.

Nous pouvons résumer l'ensemble des différents conflits à l'aide du schéma suivant :

Figure n° 4 : Conflits entre les fonctions budgétaires



Source : Komarev. I « La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu - Bordeaux IV, 2007.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

Les critiques adressés au budget peuvent être résumé à l'aide du tableau suivant.

Tableau n° 14 : Critiques du contrôle budgétaire

Thèmes	Préconisation	Critiques
Les objectifs	Battre la concurrence, pas le budget	Le budget n'est qu'un référentiel interne
La stratégie	Développer continuellement la stratégie, pas annuellement	La stratégie ne se fait pas une fois par an
L'amélioration	Changer radicalement, pas par étapes	Le budget renforce le conformisme
Les ressources	Gérer les ressources à long terme, ne pas les allouer	Le budget est souvent construit sans lien avec la stratégie
La coordination	Gérer les causes et les effets, pas les budgets	Le budget donne lieu à des négociations stériles
Les coûts	Gérer la valeur, pas les coûts	Le budget est un exercice de minimisation des charges
Les prévisions	Créer le futur, ne pas chercher à rester dans les rails	Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée
Le contrôle	Utiliser quelques indicateurs et pas une somme de données	Le budget est trop complexe et uniquement financier
L'amélioration	Changer radicalement étape par étape	Le budget renforce le conformisme
La délégation	Donner des responsabilités et de la liberté aux managers	Le budget enferme les managers dans des contraintes trop fortes

Source : Berland. N « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », revue Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 7, n° 4, 2004.

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

Ces insuffisances du contrôle budgétaire expliquent pourquoi les budgets sont souvent critiqués. Le contrôle budgétaire n'est donc pas parfait, neutre, objectif et transposable d'une organisation à une autre, ou au sein d'une même organisation d'une utilisation à une autre. Alors que faire ? Faut-il l'abandonner ? Si oui, pour quel autre outil ?

Le contrôle budgétaire ne peut pas satisfaire tous les besoins de l'entreprise. De multiples rôles sont attribués au contrôle budgétaire. Les fonctions lui sont attribuées donc en lien avec les problèmes rencontrés. Un contrôle budgétaire, pensé afin de répondre à un besoin de planification stratégique et qui serait, sous la même forme, utilisé pour motiver les contrôlés, ferait naître vraisemblablement des incohérences. Suite aux critiques du contrôle budgétaire, plusieurs solutions ont été posées.

### **3-4-6 Evolution du contrôle budgétaire**

Face aux dysfonctionnements constatés dans la pratique des budgets, des études ont été menées pour essayer de pallier ces dérives. A ce titre H.Zimnovitch<sup>66</sup> parle du recours au budget base zéro (BBZ) et des prix de cession internes (PCI) Remettant en cause la procédure budgétaire, la technique des budgets à base zéro (BBZ) s'intéresse à la budgétisation des frais généraux. Plus précisément, le BBZ est une technique qui a pour but de réduire des frais généraux et de réallouer des ressources plus rationnelle.

#### **3-4-6-1Le budget à base zéro (BBZ)**

##### **➤ Définition**

Ce modèle propose une technique pour la budgétisation des frais généraux .Le BBZ est une procédure budgétaire qui structure l'entreprise sans tenir compte du passé.

La construction des budgets se fait à partir de zéro, c'est-à-dire sans référencer au montant des dépenses précédentes, mais en fonction du besoin présent.

Cet outil diffère totalement des outils traditionnels qui prennent le budget passé et le corrigent par des variations mineurs. Il signifie que le budget doit être cohérent avec la stratégie de l'entreprise indépendamment du passé, chaque fonction, chaque dépense doit être évaluée en fonction de la stratégie de l'entreprise.

---

<sup>66</sup> Zimnovitch. H « La recherche historique en contrôle de gestion », éd, Vuibert, FNEGE, 1999, P167

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### ➤ **Etapes de la procédure budgétaire BBZ**

- La décomposition : L'entreprise est découpée en activités et pour chacune d'entre elles sont déterminées les missions principales et les missions secondaires.
- La budgétisation : un ensemble budgétaire est constitué pour chaque activité comprenant des budgets mutuellement exclusifs correspondant à plusieurs options et dont la plus adéquate est la plus retenue, et en suit le classement ;
- Prendre en compte de l'incertitude dans les budgets.

L'évolution de l'environnement rend difficiles les prévisions dans l'entreprise, or le contrôle budgétaire a été introduit dans des entreprises ayant des environnements stables.

Pour faire face à l'évolution de l'environnement les théoriciens ont relevé les pratiques suivantes :<sup>67</sup>

- ✓ **L'approche réactive des budgets** : L'environnement étant incertain, les budgets sont utilisés seulement sur une partie de l'organisation afin de recréer « des îlots d'ordre et de certitude » où l'application de procédure rationnelle sera possible.
- ✓ **L'approche proactive de la planification** : Les budgets sont surtout utilisés afin d'établir une planification ambitieuse. Ils servent à simuler les résultats des actions à entreprendre pour atteindre les objectifs de l'entreprise, ils ont une base de discussion et de communication entre les différentes parties prenantes à l'organisation. Dans ce cadre, les budgets perdent leur fonction d'évaluation.
- ✓ **L'approche décisionnelle** : L'incertitude de l'environnement oblige les entreprises à prendre rapidement certaines décisions afin de répondre aux attentes du marché.  
L'organisation des budgets dans le cadre de processus permet aux entreprises de reconfigurer rapidement leur offre, d'améliorer leurs prestations.

### **3-4-6-2 Réformer le budget : Le budget à base d'activité Activity Based Budgeting (ABB)**

Les budgets fondés sur l'activité ou ABB (activity based budgeting) s'appuient sur la démarche de l'ABC, mais avec plusieurs différences. Le principe général de cette méthode consiste à calculer les coûts prévisionnels d'une activité à partir des consommations prévues

---

<sup>67</sup> Berland . N « Mesurer et piloter la performance », 2009.

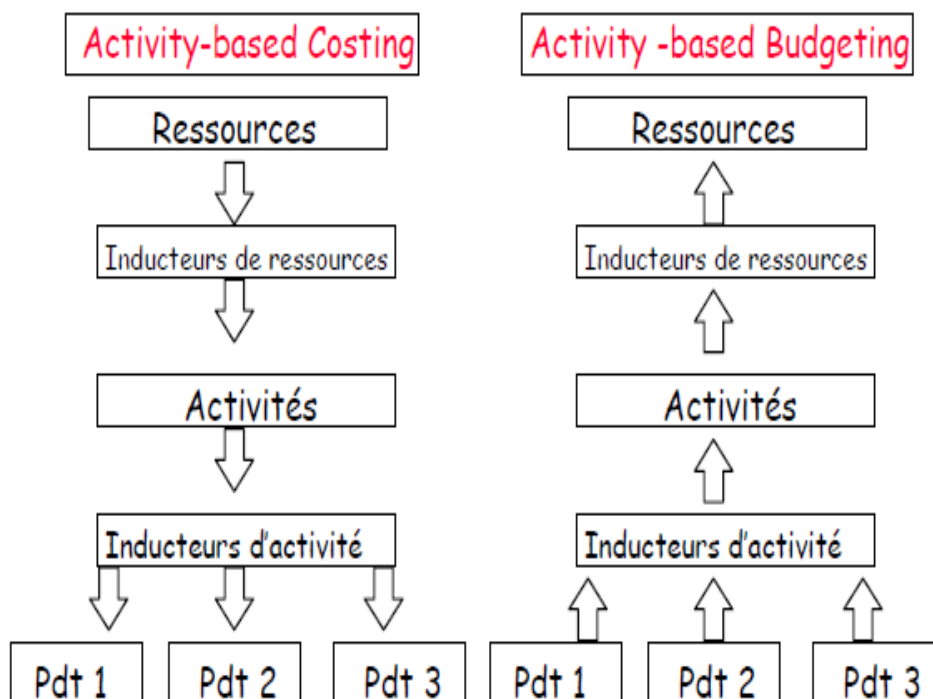
## Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion

de cette activité. L'ABB fait partie du processus global de planification stratégique. Elle est donc de nature prévisionnelle puisqu'il s'agit de déterminer le montant des ressources nécessaires à l'atteinte d'un niveau souhaité de production de biens ou de services.

Cette méthode permet une meilleure compréhension des écarts en remontant à l'origine des coûts (les inducteurs l'activité). Ceci permet, en cas d'écart défavorable, des actions correctrices clairement identifiables.

Par sa volonté de transformer les plans stratégiques en activités à mettre en place, l'ABB apparaît en quelque sorte comme un ABC à l'envers<sup>68</sup>. Nous pouvons montrer la différence entre la méthode ABC et la méthode ABB à l'aide de la figure qui suit :

Figure n° 5 : ABC versus ABB



Source : H. B. Bendaoud « Budget et contrôle budgétaire : doit-on s'en passer ? » revue gestion et finance, 2014.

<sup>68</sup> Berland N, « A quoi sert le contrôle budgétaire ? » Finance, Contrôle, Stratégie, Vol. 2, N° 3, septembre, 1999.

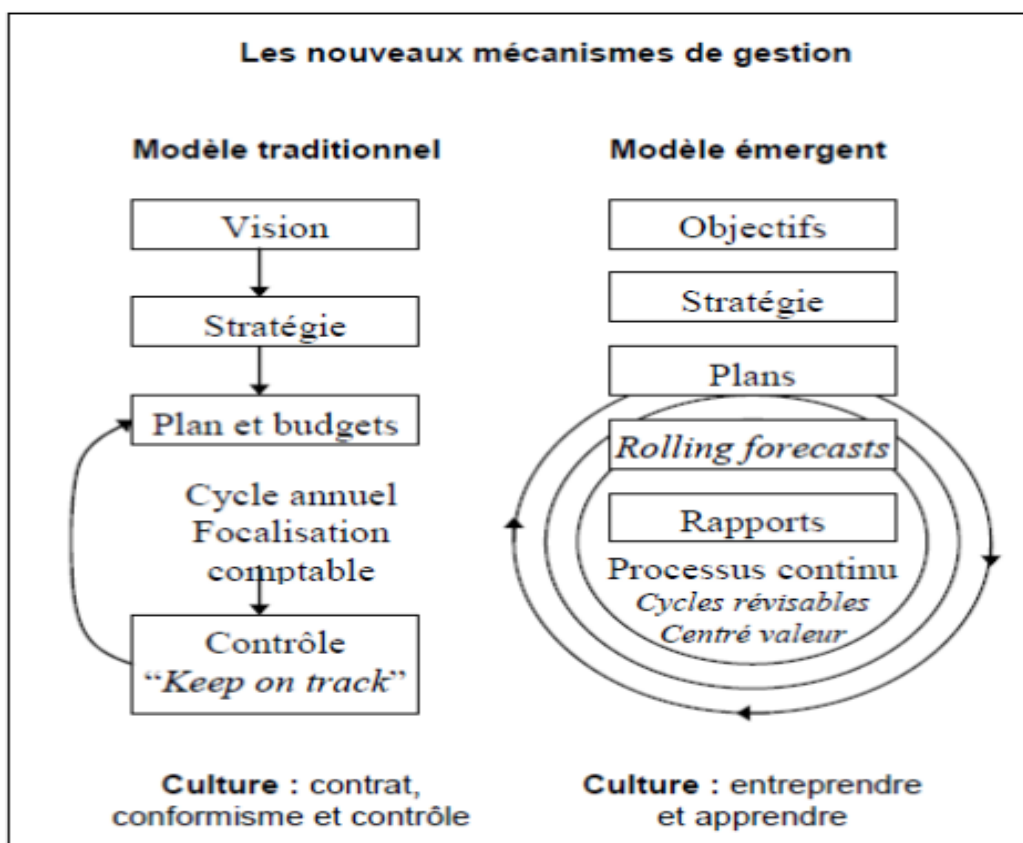
## Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion

### 3-4-6-3 Supprimer le budget (gestion sans budget)

Les entreprises recherchent constamment la flexibilité, or le contrôle budgétaire n'est pas conçu pour cela. Le contrôle budgétaire a été pensé pour optimiser la capacité de production des entreprises afin de répondre à une demande croissante. Par conséquent, la suppression du contrôle budgétaire devrait s'imposer d'elle-même.

Les budgets doivent être supprimés afin d'être remplacés par d'autres outils tels que le tableau de bord prospectif. Ce dernier regroupe les principaux indicateurs stratégiques et leurs dérivées pour transmettre les objectifs stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise, en formulant également les actions à réaliser et les indicateurs de mesure pour chaque objectif stratégique.

Figure n °6 : Le modèle de la « gestion sans budgets »



Source : Komarev I. « La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu - Bordeaux IV, 2007.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **3-5 Le tableau de bord**

#### **3-5-1 Définitions et objectifs d'un tableau de bord**

##### **3-5-1-1 Définitions**

###### **Définition 1**

Le tableau de bord traditionnel est établi sur la base des données financières et sur un horizon temporel d'une année, selon M.GERVAI<sup>69</sup>, le tableau de bord de gestion est un système d'information qui reprend des données importantes et nécessaires afin de contrôler la démarche de l'entreprise à court terme

Cependant, les tableaux de bord traditionnels ne suffisent plus puisqu'ils sont le plus souvent limités aux calculs des indicateurs financiers.

###### **Définition 2**

Le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions »<sup>70</sup>. Le tableau de bord est composé d'un certain nombre d'indicateurs.

##### **3.5.1.2 Objectifs de tableau de bord**

Le tableau de bord est un outil d'aide au pilotage de l'entreprise et la mesure de sa performance ; il est constitué d'indicateurs qui ont pour objectif :<sup>71</sup>

- De mesurer des états et des évolutions : ils sont donc de deux natures complémentaires ;
- De piloter un système, c'est-à-dire un ensemble d'éléments en interaction compris dans des frontières clairement définies ;
- D'agir dans un cadre temporel en lien avec les obligations du manager. Il ne sert donc à rien d'avoir des indicateurs annuels de performance car, ils ne permettent pas au manager d'agir de façon appropriée.

---

<sup>69</sup> M.GERVAI « contrôle de gestion » éd, Economica, Paris, 2005.

<sup>70</sup> Berland N. op cit

<sup>71</sup> Berland N. op cit

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### **3.5.2 Les axes d'un tableau de bord :<sup>72</sup>**

- **L'axe financier** : vise à maximiser la valeur (rendement) pour les actionnaires. Différentes stratégies de croissance des revenus et de la productivité sont implémentées. Cet axe est prioritaire dans les sociétés à but lucratif.
- **L'axe client** : Permet à l'entreprise de trouver des mesures qui permettent de devenir le meilleur fournisseur de produits et/ou services de grande valeur pour ses clients ciblés de son segment de marché sélectionné (proposition de valeur différenciée).
- **L'axe processus** : identifie les processus dans lesquels l'entreprise doit exceller afin d'atteindre ses objectifs et satisfaire les différents besoins.
- **L'axe apprentissage organisationnel** : il permet d'analyser le facteur humain dans l'entreprise. Ce facteur implémente les stratégies de l'entreprise. Cet axe supporte et rend possible tous les autres axes du tableau de bord.

Les gestionnaires ont cherché, durant les années quatre-vingts dix, à améliorer la mesure des performances des entreprises, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières. Les diverses propositions ont donné lieu à de nombreuses réflexions.

La performance de l'entreprise a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, résultat de l'exercice...). Les seuls indicateurs de la performance ont été les données financières et comptables.

Ces indicateurs traditionnels ont fait l'objet de nombreuses critiques qui ont amené une double proposition d'amélioration des outils de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise.

Ces propositions sont<sup>73</sup> :

- Définir des indicateurs financiers plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise ;

---

<sup>72</sup> Kaplan R. S, Norton D.P « Le tableau de bord prospectif », Ed, d'Organisation, Paris.1998.

<sup>73</sup> [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Utiliser des indicateurs non- financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatérielle.

Cette double proposition fait l'objet de débats. Concernant les indicateurs non financiers, un outil de gestion est apparu durant les années quatre-vingts dix et a connu un succès, le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard (BSC).

### **3.5.3 Le tableau de bord prospectif**

#### **3.5.3.1 Limites du tableau de bord traditionnel**

Plusieurs facteurs expliquent le recours à l'utilisation des indicateurs non -financiers .Ce sont :<sup>74</sup>

##### **➤ Les limites des indicateurs comptables et financiers**

- ils sont trop historiques et induisent une gestion rétroviseur ;
- ils ne permettent pas d'appréhender correctement la performance future ;
- ils récompensent des comportements incorrects ;
- ils ne sont pas actionnables car ils ne fournissent pas d'information sur les causes ;
- des phénomènes ;
- ils n'informent pas sur les changements clés ;
- ils sont trop agrégés pour aider les managers ;
- ils reflètent des fonctions plus que des processus ;
- ils ne permettent pas de valoriser l'immatériel.

##### **➤ La pression concurrentielle**

L'incertitude de l'environnement s'est accrue et les offres des entreprises sont de plus en plus complexes et sophistiquées d'où le besoin d'élargir la mesure de la performance.

- ##### **➤ Le développement de systèmes concurrents** : Les programmes de qualité totale, gestion de la chaîne logistique.

---

<sup>74</sup> Berland. N op cit.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

L'approche financière de mesure des performances d'une entreprise n'est désormais plus suffisante. Les systèmes des mesures financières sont généralement axés sur la performance annuelle à court terme en fonction de certains critères d'évaluation comptable.

Les mesures traditionnelles de la performance ne tiennent pas compte des facteurs non-financiers, intangibles et importants comme la satisfaction des clients, la valeur de la marque, la capacité à innover et la qualité des processus de production. ,mais ont un lien plus critique avec la vision de l'entreprise. En associant aux mesures comptables des données non financières sur la performance et la mise en œuvre des plans stratégiques, les entreprises peuvent propager et communiquer leur vision et inciter les cadres à s'intéresser à la stratégie à long terme

Les limites présentées par l'utilisation des indicateurs financiers pour la mesure de la performance ont donné naissance à l'utilisation d'un nouvel outil de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise dite tableau de bord stratégique.

Les indicateurs non-financiers ont trouvé un lieu dans lequel s'exprimer ces dernières années le balanced scorecard (BSC).

### **3-5-3-2 Définition d'un tableau de bord prospectif**

Le tableau de bord prospectif est défini comme un outil de contrôle de gestion qui ne se limite pas aux indicateurs financiers, il permet ainsi aux organisations de clarifier leurs visions globales et leurs stratégies en les transformant en actions réalisables et quantifiables. Il permet aux exécutants de transformer les objectifs stratégiques en indicateurs mesurables. Il peut être un outil de réalisation de stratégie ou d'élaboration et conception de stratégie.

Kaplan et Norton définie le tableau de bord prospectif comme « Le tableau de bord prospectif est un outil de management stratégique récent.. Son objectif et de traduire la mission, les objectifs et les stratégies liées à ceux-ci, en un ensemble d'indicateurs de performance »<sup>75</sup>.

Le tableau de bord prospectif est un outil de gestion utilisé dans une entreprise à orientation stratégique. Ses principes sont les suivants :

---

<sup>75</sup> Kaplan R. S, Norton D.P Op cit .

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- la traduction de la stratégie en termes opérationnels ;
- aligner toute l'organisation avec la stratégie ;
- rendre la stratégie une tâche quotidienne de tout le monde ;
- transformer la stratégie en un processus continu ;
- mobiliser le changement via le leadership des dirigeants.

La mission et la stratégie globale sont donc traduites en mesures. Il constitue la base d'un système de définition, de communication, de mise en œuvre, de pilotage de cette stratégie, ainsi que de mesure de la performance de l'entreprise. Il se compose de 4 axes : financier, clients, processus internes et apprentissage organisationnel.

Les objectifs et les stratégies de l'entreprise sont classés dans ces axes. Ils sont cependant reliés par des liens de cause à effet et des boucles de rétroactions.

Le TBP gagne du terrain dans de nombreuses sociétés. Il passe d'un simple outil de mesure à un outil de management apprécié et recherché.

### **3-5-3 Causes d'évolution du tableau de bord**

L'ère industrielle était caractérisée par la production de masse et la standardisation des produits. Le but premier des entreprises était la réalisation du profit et la satisfaction des actionnaires. Elles utilisaient essentiellement des indicateurs financiers.

Dans les années 80, nous passons à l'ère informationnelle grâce à l'évolution des technologies de l'information et de la communication. En effet, le client devient le centre des attentions des entreprises, l'émergence de la notion du client roi et de nombreux changements apparaissent :<sup>76</sup>

- Les opérations de l'organisation dépendent de la demande (commandes des clients) et non de l'offre (programmes de production). Il s'agit d'un système inversé où on part de la commande des clients pour remonter en amont jusqu'aux fournisseurs. Ceci provoque des gains en termes de coûts et de qualité ;

---

<sup>76</sup> Kaplan R. S, Norton D.P op cit

## ***Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion***

---

- Les clients sont de plus en plus difficiles à satisfaire. Sous l'ère industrielle, les entreprises inondaient le marché de produits et de services standardisés à bas prix. Maintenant, une fois les besoins fondamentaux satisfaits, les attentes des clients se déplacent vers des produits et services personnalisés ;  
N ?
- Les frontières nationales disparaissent au profit d'un marché mondial où il y a de nombreux concurrents, mais également un bon nombre de débouchés. Il ne faut cependant pas négliger le marché local, mais au contraire resté attentif à ce dernier ;
- La durée de vie des produits diminue.

Le tableau de bord prospectif est appréhendé comme un moyen d'évaluation de la performance. C'est un instrument de contrôle, un outil apte à améliorer le changement au sein des entreprises par l'introduction des indicateurs non- financiers. Par conséquent, le tableau de bord a pour finalité une représentation synoptique des performances passées, présentes et futures de l'organisation.

Il fournit aux dirigeants un cadre de travail complet pour traduire le projet d'avenir et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de la performance.

### **3-5-3-3 Les origines du tableau de bord prospectif**

Le tableau de bord prospectif propose un nouveau mode de management et de pilotage de l'entreprise en se basant sur la mise en place d'une stratégie garantie par l'équilibre des quatre axes d'un tableau de bord. Il est issu des travaux menés par Robert S. Kaplan et David P. Norton dans les années 1990. Ces derniers partent du constat que seuls, les indicateurs financiers ne permettent pas de créer de la valeur à long terme et qu'ils ne sont donc plus adaptés à l'entreprise moderne (Kaplan et Norton, 2010). Ils cherchent un système permettant de clarifier et diffuser la stratégie.

Kaplan et ont proposé dans la première moitié des années 90 de construire des tableaux de bord stratégiques :<sup>77</sup>

- En prenant en compte les différents aspects de la performance et non plus seulement la performance financière ;
- En mettant en évidence des indicateurs de résultat et des indicateurs avancés, ces derniers étant plus ou moins prédictifs de la situation future de l'entreprise.

---

<sup>77</sup> [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

L'un des problèmes essentiels pour ces auteurs est la prise en compte et le pilotage des éléments incorporels qui sont de plus en plus importants aujourd'hui. Or, plusieurs facteurs empêchent la mesure des incorporels :

- L'effet des incorporels est indirect et n'a que rarement un effet direct sur le chiffre d'affaires ou le résultat. D'où le besoin de connaître leurs effets sur la performance financière ;
- La valeur des incorporels est très dépendante du contexte stratégique et organisationnel ;
- Les actifs incorporels ne valent rien en eux-mêmes, leur combinaison pèse lourd.

Ces deux auteurs estiment que les entreprises peuvent gérer ce qu'elles peuvent décrire ou mesurer. Mesurer les incorporels exige alors de baser l'évaluation des performances sur autre chose que des indicateurs strictement financiers.

### **3-5-3-5 La méthode OVAR**

#### ➤ **Définition de la méthode OVAR**

La méthode OVAR est une méthode française qui a été inventée et enseignée dès 1981. Comme le Balanced Scorecard de Norton et Kaplan elle est enseignée et utilisée par de nombreuses organisations à travers le monde.

La méthode OVAR (Objectifs-Variabiles d'Action responsabilités) est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins d'une entreprise ;

- **Piloter** la performance de l'entreprise : Il s'agit d'un processus de management visant à relier la stratégie aux plans opérationnels concrets conduits par les responsables.
- Offrir une **méthodologie** favorisant le dialogue interhiérarchique et/ou fonctionnel dans l'organisation.
- Concevoir les tableaux de bord de l'entreprise en s'appuyant sur une **démarche formalisée de** l'entreprise à partir des besoins clés d'information pour les décisions concrètes opérationnelles aux différents niveaux de responsabilités.

Pour construire un tableau de bord avec la méthode OVAR, nous commençons par la haute direction (niveau N) qui est responsable de formuler les objectifs généraux et les

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

variables d'action (OVA) de l'entreprise. Cependant, les responsabilités (R) sont données à la N – 1 (un niveau plus bas), qui, à son tour, développe ses propres OVAR, et ainsi de suite, jusqu'au niveau le plus bas possible.

Alors l'objectif principal de cette méthode, est de permettre la déclinaison des objectifs dans l'organisation en identifiant pour chacun des niveaux ses propres variables clés d'action ayant un impact fort sur l'objectif global.

Ce qui va conclure des plans d'action principaux mis en œuvre par des responsables clairement identifiés, et ceux-ci en formant des équipes travaillant en groupe de projet.

Selon les fondateurs de la méthode OVAR, cette dernière peut s'appliquer comme une démarche à l'organisation dans son ensemble mais aussi à une partie précise (une direction, une division, un service, un groupe de projet...).

### ➤ **Construction d'un tableau de bord selon la méthode OVAR**

Cette méthode est composée de 4 étapes importantes <sup>78</sup> :

- **Première étape** : englobe deux phases du processus décisionnel : la phase d'intelligence et la phase de la conception. Elle est inclut une discussion de la vision et des objectifs globaux de l'entreprise afin de déterminer les objectifs globaux de l'entreprise au premier niveau.  
Par la suite, faut passer l'identification des variables d'action de l'entreprise toujours du premier niveau (Niveau N) et enfin choisir les indicateurs de l'entreprise (Niveau N). À la fin de cette étape on serait en mesure de déduire les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation.
- **Deuxième étape** : Il consiste à l'attribution des responsabilités, cette phase sert à déclencher une réflexion sur l'identification et la définition des relations de cause à effet entre les paramètres qui vont conditionner la performance de l'organisation.
- **Troisième étape** : il s'agit dans cette phase de la conception des grilles objectifs / variables d'action : les variables d'action de l'entreprise deviennent des objectifs des gestionnaires.

---

<sup>78</sup> SARI .A « Comparaison de deux méthodes de conception du BSC (OVAR et la méthode de Kaplan et Norton) » revue de science de gestion, Mai-2008.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

- **Quatrième étape :** cette étape consiste à mettre en forme du tableau de bord : c'est la phase de la conception et de l'implantation, elle se caractérise par le choix de la forme sous lesquelles les indicateurs seront présentés.

La finalisation d'un tableau de bord est importante afin de mettre en place des avertisseurs et d'une présentation adéquate qui permettent de faciliter l'analyse des données.

### ➤ **Comparaison entre le tableau de bord prospectif et la méthode OVAR**

#### ✓ **Les points communs**

Il existe de nombreux points communs entre la méthode OVAR et le BSC de Norton et Kaplan.

- Elles partagent le même objectif, elles visent la mise au point d'un certain nombre d'indicateurs afin d'avoir un meilleur contrôle de gestion et de mieux piloter et mesurer la performance de l'entreprise et de s'assurer de l'atteinte des objectifs de l'organisation ;
- A côté des indicateurs financiers, ces méthodes utilisent des indicateurs non financiers. Elles mettent l'accent sur les autres indicateurs autres que les indicateurs financiers dans un tableau de bord ayant comme objectif le support à la décision ;
- Les deux méthodes ont tendance à recommander la sélectivité des mesures visant à éviter les surplus de l'information ;
- Les deux méthodes respectent un facteur critique de succès des tableaux de bord, qui est le choix des indicateurs les plus pertinents et le filtrage des données afin d'éviter un tableau de bord encyclopédique.

#### ✓ **Les différences :**<sup>79</sup>

- Le tableau de bord basé sur la méthode OVAR se construit au fur et à mesure qu'il passe d'un niveau hiérarchique à un niveau plus bas ;
- L'approche Balanced Scorecard de Kaplan et Norton aide davantage à promouvoir et diffuser la vision multidimensionnelle de la performance tandis que la méthode OVAR met en avant la notion de communication intra organisationnelle des tableaux de bord.

---

<sup>79</sup> SARI .A op cit

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

- Le BSC de Norton et Kaplan permet de lier des récompenses salariales à la mesure du rendement. Il donne des données quantitatives sur des objectifs qualitatifs (la qualité, le service à la clientèle, l'implication du personnel ...). La méthode française, quant à elle, met l'accent sur l'apprentissage
- L'objectif dans la méthode OVAR n'est pas de rendre les employés responsables des résultats, mais plutôt de fournir des informations utiles sur ce qui se passe et ce qui se passe. Aussi, le processus de conception OVAR est utile pour améliorer la gestion par résultat de l'entreprise.

Nous pouvons résumer les points communs et les différences entre la méthode OVAR et le tableau de bord prospectif à l'aide du tableau suivant:

Tableau n° 15 : Comparaison entre les deux méthodes

	BSC de Kaplan et Norton	La méthode OVAR
La prise de décision	Inspiré des phases de Simon.	Le processus de prise de décision est à la fois pris et exécuté par le groupe de travail
Le déploiement hiérarchique	Tous les processus à l'interne doivent s'aligner à la stratégie globale.	-La conception est collective et la responsabilité partagée en plus d'une cohérence des objectifs d'un niveau hiérarchique à un autre. -Tableau de bord qui peut être généré est composé d'un ensemble de tableaux de bord.
Relation entre tableau de bord et stratégie globale	C'est la stratégie de l'organisation qui donne naissance à un tableau de bord.	C'est la conception du tableau de bord qui va donner naissance à une stratégie globale plus claire et opérationnelle
La création des indicateurs	Créé à partir des quatre axes qui composent le BSC	Créés à partir des variables objectifs et des variables actions
Lien entre les récompenses salariales et les indicateurs	Lien important entre les salaires et les indicateurs.	Pas de lien entre les récompenses et les indicateurs

Source : **SARI .A** « Comparaison de deux méthodes de conception du BSC (OVAR et la méthode de Kaplan et Norton) » revue de science de gestion, Mai-2008.

## *Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion*

---

### Conclusion du chapitre II

Face à une économie mondiale caractérisée par l'ouverture des marchés, la libéralisation des économies et l'avènement des technologies de l'information et de télécommunication, les entreprises sont contraintes de remettre en cause leurs pratiques de gestion, ainsi que leur modèle d'organisation afin d'améliorer leur performance et d'être compétitives, condition nécessaire à leur pérennité.

A travers ce chapitre, nous remarquons que le contrôle de gestion a connu des évolutions sous l'effet des différentes théories et des différents facteurs de l'environnement.

Afin de maîtriser les informations et atteindre ses objectifs, l'entreprise doit mettre en place un système de contrôle de gestion qui utilise les nouveaux outils et instruments.

Le contrôle de gestion met à la disposition des praticiens et des chefs d'entreprise de nouveaux outils et instruments de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise.

En effet, les prises de décision sont influencées par les signaux émis par les systèmes d'information et, spécialement par celui qui est animé par le contrôle de gestion.

Les outils de contrôle de gestion contribuent à l'élaboration d'un système d'information de gestion en fournissant des référentiels d'évolution de la performance qui aident l'organisation à prendre des décisions.

# ***CHAPITRE III***

## ***Les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### Introduction du chapitre III

L'entreprise algérienne évolue dans un environnement instable, en effet la mondialisation exige de cette dernière d'être compétitive et performante. Ainsi, l'environnement actuel est caractérisé par la libéralisation des économies.

La transition vers l'économie de marché a engendré des réformes importantes dans l'entreprise algérienne afin de corriger le dysfonctionnement de sa gestion et s'adapter à ce nouvel environnement qui se caractérise par l'instabilité et la turbulence. « L'économie de marché est l'appellation de l'approche orthodoxe désignant l'issue obligée des transformations en cours dans les économies sorties de l'ancien système d'économie centralisée, administrée et planifiée »<sup>1</sup>.

L'entreprise algérienne a connu depuis sa création à nos jours de profondes mutations, elle a procédé à des transformations de toute nature : sa forme juridique, sa taille, son organisation et son mode de gestion.

Les caractéristiques de l'environnement institutionnel en Algérie ont contribué au développement du secteur de l'industrie de l'électroménager. Ce secteur passe d'une structure monopolistique où l'Etat détient le monopole à un secteur qui regroupe un ensemble important d'opérateurs. Plusieurs marques étrangères se trouvent sur le marché algérien.

L'entreprise Nationale de l'Industrie et de l'Electroménager ENIEM qui est une entreprise publique économique, a aussi connu depuis sa création de profondes mutations pour faire face à l'évolution de l'environnement. A sa création, cette entreprise a évolué dans un environnement stable, son objectif était plus social qu'économique. Aujourd'hui, face à la concurrence l'ENIEM se trouve dans l'obligation de prendre en considération les éléments et les informations externes.

---

<sup>1</sup> W.ANDREFF « la mutation des économies postsocialiste »éd, l'Harmattan, Paris, 2003.

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Bien gérer ces dernières lui permet de décider des objectifs, programmes et actions à mettre en œuvre. En effet, les prises de décision sont influencées par les signaux émis par les systèmes d'information et tout spécialement par celui qui est animé par le contrôle de gestion.

Dans ce chapitre, nous essayerons de répondre à la question suivante : est-ce que la mutation de l'ENIEM a engendré avec elle une évolution dans les outils et les instruments de contrôle de gestion ?

Par le biais du stage que nous avons effectué à l'ENIEM, nous allons tenter de mettre en application ce que nous avons développé dans la partie théorique et d'apporter des éléments de réponse à un certain nombre de questions posées au début de ce travail. Pour le faire, nous avons structuré le présent chapitre en quatre sections :

Section 1 : Mutation de l'entreprise industrielle algérienne

Section 2 : Présentation du cadre méthodologique et du terrain de l'enquête

Section 3 : Le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance au sein de l'ENIEM

Section 4 : Résultats et discussions.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **Section 1 : Mutation de l'entreprise industrielle algérienne**

Dans l'objectif d'étudier l'évolution du contrôle de gestion et de ses outils dans la mesure de la performance d'une entreprise algérienne, nous avons effectué une étude qualitative dans l'entreprise ENIEM qui est une entreprise publique économique (EPE/ENIEM).

Avant de présenter l'organisme d'accueil et la méthodologie de l'enquête, il est nécessaire de faire un aperçu historique sur les conditions d'évolution de l'entreprise algérienne en générale et l'entreprise publique économique en particulier, ses mutation, son environnement et l'analyse selon les théories contractuelles.

#### **1-1 Mutation de l'entreprise industrielle algérienne**

L'entreprise algérienne subit, depuis l'indépendance (1962) des mutations importantes dans son organisation, sa forme juridique, sa taille et son mode de gestion.

La connaissance de l'évolution historique de l'entreprise algérienne et de ses composantes nous permet de la mieux comprendre.

Les premières configurations organisationnelles de l'industrie en Algérie étaient constituées principalement de sociétés nationales, d'établissements publics à caractère industriel et commerciale (EPIC). Ces formes visaient à la réalisation d'un double objectif tant économique que social, où l'Etat détient le monopole dans sa gestion. L'intervention de l'Etat dans la gestion et la fixation des objectifs provoquaient une complexité dans la gestion de ces sociétés, ces dernières étaient considérées comme des simples agents d'exécution de la politique de l'Etat.

Certaines réformes subites par l'entreprise algérienne sont relatives à la période où prévalait l'économie planifiée, les autres ont vu le jour depuis l'amorce de la transition vers l'économie de marché.

Durant la première période, les principales réformes consistaient en l'autogestion, la gestion socialiste et la restructuration organique et financière des entreprises, cette dernière opération se voulait une étape préparatoire à la phase de l'autonomie qui est considérée comme étant la pierre angulaire de la réorganisation de l'économie nationale.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

L'entreprise algérienne a connu plusieurs réformes suivant les époques qu'elle a vécues. La notion d'entreprise publique était couramment utilisée dès l'indépendance, cette notion était empruntée au droit administratif français : il s'agissait des entreprises assujetties au contrôle de la commission de vérification des comptes des entreprises.

Plusieurs types d'entreprises publiques à distinguer :

- Les entreprises d'Etat,
- Les entreprises autogérées du secteur industriel,
- Les établissements publics à caractère industriel et commercial.

Cependant, les diverses formes juridiques de l'entreprise publique algérienne sont :

- les sociétés nationales ;
- les offices et Etablissements Publics à caractère Industriel et Commercial (E.P.I.C) ;
- les entreprises industrielles autogérées ;
- les sociétés d'économie mixte ;
- Les Etablissements Publics Administratifs (E.P.A).

### **1-1-1 La première phase de réformes (l'autogestion)**

L'autogestion est défini comme « une organisation de la société telle que, dans tous les domaines de l'activité sociale, celle-ci s'accomplisse sans aucune distinction entre les hommes qui commandent et ceux qui obéissent, une organisation qui assure donc l'abolition permanente, réelle et constitutionnelle de toute séparation entre gouvernants et gouvernement »<sup>2</sup>.

Cette phase d'autogestion était très courte, cette opération a été considérée comme une tentative des travailleurs d'assurer la continuité de l'activité économique.

L'entreprise auto gérée a été imposée dans les faits, au lendemain de l'indépendance, suite à la prise en main spontanée, par les travailleurs algériens des usines et domaines agricoles abandonnés par les colons. Ces entreprises industrielles autogérées ont progressivement disparu au profit d'entreprises étatiques.

---

<sup>2</sup> MELBOUCI. L « Le model des entreprises algériennes, échec ou fin de mission », éd, el Amel, 2008.

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Ces entreprises ont fait l'objet de plusieurs textes :

- Le premier étant le décret du 23/11/1962 qui institue les comités de gestion dans les entreprises minières industrielles et artisanales reprises par les travailleurs.
  
- Le décret du 22/03/1963 va réglementer l'autogestion ; les entreprises vacantes « s'autogèrent par les organes suivants : l'assemblée générale des travailleurs, le conseil des travailleurs, le comité de gestion et le directeur »<sup>3</sup> :
  
- ✓ L'assemblée générale des travailleurs regroupe l'ensemble des travailleurs permanents de l'entreprise de nationalité algérienne et âgés de plus de 18ans.  
Cette assemblée se réunit une fois tous les trois mois sur convocation du conseil des travailleurs ou du comité de gestion. Elle élit le conseil des travailleurs. Cet organe adopte le plan de développement et les programmes annuels de production et d'équipements. Elle adopte aussi le règlement en matière d'organisation du travail. Elle est l'organe suprême.
  
- ✓ Le conseil des travailleurs est composé de 10 à 100 membres, les 2/3 doivent être engagés dans la production .Il se réunit une fois par mois sur convocation du comité de gestion. Il élit et contrôle le comité de gestion, il décide des emprunts et examine les comptes de fin d'exercice, il adopte le règlement intérieur de l'entreprise.

Avant l'indépendance, il existait 1585 entreprises qui employaient plus de 96000 travailleurs, seulement 345 ont pu être mise en autogestion. On peut illustrer le nombre d'entreprises autogérées à l'aide du tableau suivant :

---

<sup>3</sup> BOUYACOUB.A : « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie »-volume II, éd. OPU- Alger - 1987.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Tableau n°16 : nombre d'entreprise autogérée

BRANCHES	Nombre d'entreprises Existantes	Nombre d'entreprises mises en autogestion	Taux de reconversion en %
Métallurgie, Mécanique et électricité	109	49	45
Bâtiments et matériaux de constructions	163	114	70
Alimentaires	477	85	18
Textiles	119	8	7
Chimie	109	17	15
Bois et lièges	194	37	19
Divers	195	35	18
Totaux	1586	345	21.75

Source : N. Redjem « L'entreprise publique algérienne » éd OPU- Alger- 1987- p 35.

Le secteur autogéré industriel disparaît statistiquement, il ne subsiste que le secteur autogéré agricole en 1974. La logique de la grande entreprise a prédominé et un mouvement important de concentration industrielle apparaît partir de 1969.

### **1-1-2 La deuxième phase (sociétés nationales)**

Cette phase dite phase de sociétés nationales. M. Bouhezza définit cette phase comme « une opération qui a commencé dès 1963, avait pour but plusieurs objectifs. Tout d'abord, celui de l'intervention directe de l'Etat dans la gestion des affaires économiques, et cela pour instaurer le socialisme ; ensuite la réduction de la puissance du secteur autogéré ; à cela s'ajoute, en même temps que cette phase, la création de nouvelles entreprises (sociétés à l'époque), ainsi que la nationalisation des compagnies détenues par le capital étranger, particulièrement français. Le mode de gestion qui a caractérisé cette phase était plutôt autocratique »<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> M. Bouhezza « la privatisation de l'entreprise publique algérienne », *Revue des Sciences Économiques et de Gestion* N°81 .2004

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

La logique de la grande entreprise est devenue prédominante durant la décennie 1970, durant cette période l'économie planifiée a été progressivement mise en œuvre. Le nombre de sociétés nationales industrielles dans cette période est passé de trente en 1969 à dix-huit en 1973<sup>5</sup> :

- L'énergie comptait deux entreprises :
  - ✓ SONATRACH
  - ✓ SONELGAZ ou Société Nationale de l'Electricité et du Gaz.
- L'industrie lourde était constituée de cinq entreprises :
  - ✓ la S.N.S ou Société Nationale de Sidérurgie
  - ✓ la SONACOME ou Société Nationale des Constructions Mécaniques
  - ✓ la SONAREM ou Société Nationale de Recherche et d'Exploitation Minière
  - ✓ la SN.METAL ou Société Nationale des industries Métalliques
  - ✓ la SONELEC ou Société Nationale des industries Electriques et Electroniques.
- L'industrie légère était constituée de 11 entreprises qui sont les suivantes :
  - ✓ la SONIC ou Société Nationale des industries de la cellulose et du papier
  - ✓ la SONIPEC ou Société Nationale des industries des peaux et cuir
  - ✓ la SONITEX ou Société Nationale des Industries Textiles
  - ✓ SNIC ou Société Nationale des Industries Chimiques
  - ✓ SNERI ou Société Nationale d'Etudes de gestion et de Réalisation et d'applications Industrielles
  - ✓ SNMC ou Société Nationale des Matériaux de Construction
  - ✓ SNLB ou Société Nationale des Lièges et Bois
  - ✓ SN SEMPAC ou Société Nationale de Semoulerie Meunerie et fabrique de Pâtes alimentaires et Couscous
  - ✓ la SNTA ou Société Nationale de Tabac et Allumettes
  - ✓ SNEMA ou Société Nationale des Eaux Minérales
  - ✓ SOGEDIA ou Société Nationale de Gestion et de Développement des Industries Alimentaires.

---

<sup>5</sup> BOUYACOUB.A « Quelques hypothèses concernant les nouveaux mécanismes de l'entreprise publique » et « Activité économique et taille des entreprises »- revue du CREAD- n°12- 4<sup>eme</sup> trimestre 1987.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Nous pouvons résumer le nombre de ces sociétés à l'aide du tableau suivant :

Tableau n°17 : Industrie et entreprises de production

Industrie	Entreprises
L'énergie	- SONATRACH
	- SONELGAZ ou Société Nationale de l'Electricité et du Gaz
L'industrie lourde	-la S.N.S ou Société Nationale de Sidérurgie
	- la SONACOME ou Société Nationale des Constructions Mécaniques
	- la SONAREM ou Société Nationale de Recherche et d'Exploitation Minière
	- la SN.METAL ou Société Nationale des industries Métalliques
L'industrie légère	- la SONIPEC ou Société Nationale des industries des peaux et cuirs
	-la SONITEX ou Société Nationale des Industries textiles
	- SNIC ou Société Nationale des Industries Chimiques
	- SNERI ou Société Nationale d'Etudes de gestion et de Réalisation et d'applications Industrielles
	- SNMC ou Société Nationale des Matériaux de Construction
	-SNLB ou Société Nationale des Lièges et Bois
	- SN SEMPAC ou Société Nationale de Semoulerie Meunerie et fabrique de Pâtes alimentaires et Couscous
	- SOGEDIA ou Société Nationale de Gestion et de Développement des Industries Alimentaires.
	la SNTA ou Société Nationale de Tabac et Allumettes
	- SNEMA ou Société Nationale des Eaux Minérales
	- la SONIC ou Société Nationale des industries de la cellulose et du papier

Source : établie à partir de BOUYACOUB, revues du CREAD- n°12- 4eme trimestre 1987.

Le nombre d'entreprises n'a pas changé jusqu'en 1983 date d'application de la restructuration organique des entreprises. « La concentration des entreprises s'est faite sur la base de l'appartenance à la même branche d'activités. Ce regroupement devait favoriser la réalisation de l'intégration de l'économie qui était un objectif essentiel des plans de développement de la décennie 1970 »<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup>SAADOUN .R « Privatisation des entreprises industrielles en Algérie : analyse, histoire et développement »  
Thèse de doctorat.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **1-1-3 La troisième phase de transformation**

Cette phase fut celle de la gestion socialiste des entreprises (G.S.E) ; cette opération a débuté dès l'année 1971, par l'apparition de la loi 71/ 74 dans ce domaine.

Cette loi avait comme but de faire participer les travailleurs des entreprises à la gestion de l'entreprise et de sauvegarder leurs intérêts. Avec la GSE (Gestion Socialiste des Entreprises), l'entreprise publique est devenue essentiellement un lieu de répartition des revenus.

#### **❖ Caractéristiques de la gestion socialistes des entreprises<sup>7</sup>**

- La promulgation de la G.S.E le 16/11/1971 a coïncidé avec plusieurs décisions concernant les structures de l'économie nationale : l'adoption d'une planification systématique depuis le premier plan quadriennal (1970/1973), la nationalisation des hydrocarbures (24/02/1971), la promulgation des textes portant révolution agraire, le 08/11/1971.

Après la confirmation du choix socialiste pour le développement<sup>8</sup>, la charte socialiste a simplement remplacé la direction de ces entreprises. Citant l'ordonnance N° 71-74 du 16-11-1971 relative à la gestion socialiste des entreprises, ses différents articles montrent l'encadrement de l'activité de l'entreprise par un aspect juridique. A titre d'exemple nous pouvons citer les articles suivants :

- article 5 : « l'entreprise socialiste est créée par décret à l'exception de celles d'importance nationale, lesquelles doivent être créées par loi ».
- article 6 : « la dénomination de l'entreprise, son siège, la nature et l'étendue de ses activités ainsi que le patrimoine initial qui lui est affecté sont définis dans l'acte constitutif qui doit en outre, déterminer la tutelle ».
- article 61 : « le directeur général de l'entreprise agit sous l'autorité de la tutelle et est responsable du fonctionnement général de l'entreprise dans le cadre de ses attributions fixées par les textes législatifs et réglementaires et dans le respect des prérogatives confiées à l'ensemble des travailleurs ».

---

<sup>7</sup>SAADOUN .R Op cit p 32

<sup>8</sup>MELBOUCI .L « l'entreprise algérienne face à quel genre d'environnement »Revue des sciences de gestion, 2008, n° 234.

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- article 62 : « Le directeur général est nommé par décret sur proposition de l'autorité de tutelle. Il est mis fin à ses fonctions dans les mêmes formes. Il est assisté, dans l'entreprise d'importance nationale, du directeur adjoint et d'un ou plusieurs directeurs ».
- article 73 : « les programmes d'investissement de l'entreprise ou de l'unité sont soumis par le conseil de direction à l'autorité de tutelle, après avis de l'assemblée des travailleurs. Le programme d'investissement de l'entreprise est décidé par le gouvernement ».
- article 75 : « le fonds de roulement déterminé selon la nature de l'activité de l'entreprise, doit être consacré exclusivement au financement des approvisionnements et aux charges courantes d'exploitation, à l'exception des dépenses d'immobilisation et des amortissements ».
- article 78 : « la politique du crédit, notamment en matière d'approvisionnement et dans le domaine de la commercialisation, fera l'objet de dispositions légales et réglementaires, par branche d'activité ».
  - La charte de la G.S.E (ordonnance N° 71-74 du 16/11/1971) n'a connu un début d'application test qu'à partir de 1973 dans des unités de la SN.METAL (Société Nationale des industries Métalliques). Ce texte a commencé à être appliqué en 1975/1976. Selon lui, le travailleur n'est plus qu'un simple salarié, mais un producteur gestionnaire par le biais d'organes représentatifs des travailleurs.
  - Les organes de l'entreprise sont désormais les suivants (ordonnance N° 75-23 du 29/04/1975 portant statut et type des entreprises socialistes à caractère économique) :
    - ✓ l'Assemblée des Travailleurs de l'Entreprise (A.T.E) ou de l'Unité (A.T.U).
    - ✓ L'A.T.E est élue par les A.T.U de l'entreprise, ces assemblées sont élues pour trois ans. L'unité est le deuxième niveau de décision après le siège central ;
    - ✓ les commissions spécialisées ;
    - ✓ le conseil de direction.

Ces assemblées (A.T.E) et (A.T.U) sont responsables devant le collectif qui les a élues, elles ont aussi pour rôle de participer à la gestion et de représenter les travailleurs.

« Leurs attributions vont du contrôle de la gestion de l'entreprise, à l'émission d'avis et de recommandations sur les projets de plan de développement au droit de se prononcer sur la validité des comptes de l'entreprise. Ces assemblées sont associées à la décision pour la politique du personnel et de la formation professionnelle, le règlement intérieur, l'affectation

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

des résultats. Elles décident de l'affectation du budget des œuvres sociales et de la répartition de la part des résultats destinée au collectif de travailleurs ».<sup>9</sup>

- L'entreprise socialiste, est un simple démembrement de l'Etat, sa personnalité morale et son autonomie financière étaient factices ; en effet, selon l'article 2 de l'ordonnance 71-74, l'entreprise socialiste est celle « dont le patrimoine est constitué intégralement de biens publics » lesquels sont « inaliénables, insaisissables et imprescriptibles ».
- depuis la G.S.E, l'entreprise publique algérienne est devenue « un espace de répartition non seulement des revenus, mais de l'ensemble des ressources gérées par l'Etat. La répartition des revenus n'a pas toujours été le résultat du processus de production de l'entreprise publique comme l'attestent ses déficits financiers permanents ».<sup>10</sup>

### **1-1-4 La quatrième phase de mutation (entreprise publique économique)**

A partir de ces réformes, l'entreprise publique algérienne passe de la forme d'entreprise socialiste caractérisée par la maîtrise de sa pérennité et la perte d'autonomie, vers une forme d'entreprise appelé entreprise publique économique (EPE) qui est une société commerciale ou l'Etat détient la majorité du capital social, et elle est régit par le code de commerce.

L'article du décret exécutif 01-283 définit l'entreprise publique économique comme étant « toute entreprise dont le capital social est détenu en totalité, directement ou indirectement par l'Etat ou toute autre personne morale de droit public »

Après l'abrogation du statut général du travailleur et la gestion socialiste des entreprises (par la loi 90-11), l'entreprise publique, devenue formellement autonome, pouvait théoriquement<sup>11</sup> :

- Etablir librement son organigramme ;
- Fixer des prix plus appropriés pour ses produits ;
- Choisir ou organiser ses circuits de distribution ;
- Négocier la rémunération des travailleurs au moyen de convention collective.

---

<sup>9</sup> Articles 28 à 39 de l'ordonnance n° 71-74 du 16 /11/1971 relatives à la GSE.

<sup>10</sup> BOUYACOUB.A : « Activité économique et taille des entreprises »- revue du CREAD- n°12- 4eme trimestre 1987

<sup>11</sup> Lamiri .A « Restructuration et management des entreprises stratégique des entreprises algériennes » OPU, Alger ,1995 .

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Conclure tout contrat faisant partie de l'objet de l'entreprise, sans autorisation préalable de la tutelle et de la banque, le code des marchés ne s'applique plus aux entreprises publiques
- Choisir les investissements conformes a son objet social

L'entreprise publique est devenue formellement du moins une personne morale distincte de l'Etat, possédant son autonomie financière .L'Etat crée dans un premier temps des structures spécialisées, dénommées « Fonds de Participation » auxquels il délègue la gestion de ses participations (08 fonds de participation avaient été créés)

Vu la grande taille de l'entreprise publique économique en terme de quantité, d'unités de production, de nombre d'employés et de chiffre d'affaires, et dans le but de surmonter leurs difficultés de gestion en tous genre (financières, organisationnelles, de production, etc.), les responsables ont décidé de restructurer ces entreprises en suivant deux formes de restructuration : restructuration organique et restructuration financière.

La restructuration organique des entreprises publiques a été mise en application suite à la promulgation du décret n°80-242 du 04/10/1980 relatif à la mise en œuvre de la restructuration des entreprises et a été réalisée selon les critères suivants :<sup>12</sup>

- spécialisation par fonction (commercialisation, production, engineering)
- délocalisation des sièges sociaux des entreprises publiques pour les rapprocher des unités de production ; auparavant, toutes les directions générales étaient installées à Alger.
- autonomisation des noyaux mûrs ayant atteint un niveau de maturation suffisant ;
- répartition des activités entre les entreprises à vocation nationale et les entreprises locales à vocation communale ou régionale.

Les objectifs visés par cette opération étaient selon le professeur M.H. Benissad :<sup>13</sup>

- L'amélioration des conditions de fonctionnement ;
- La maîtrise de l'appareil de production ;

---

<sup>12</sup> SAADOUN .R op cit, p 68.

<sup>13</sup> Benissad M.H « Algérie restructurations et réformes économiques » éd, OPU, Alger, 1994.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- L'obligation de résultat des activités des entreprises au regard des objectifs assignés par le plan national.

### **1-2 Caractéristiques des entreprises publiques économiques (EPE)**

- Le nouveau statut juridique des EPE relève du droit commercial régissant les SPA ou Société par Action et les SARL ou Société à Responsabilité Limitée<sup>14</sup>.
- L'Etat et/ou les collectivités locales détiennent, directement ou indirectement, la totalité des actions des SPA et ou parts sociales (SARL).
- Le capital social de l'entreprise publique est la propriété de l'Etat qui en confie la gestion aux fonds de participation ou à d'autres EPE.
- Le patrimoine de l'EPE ne peut être acquis que par des organismes d'Etat ; ce qui exclut la privatisation.
- La mise en faillite d'une entreprise publique n'intervient que si elle se retrouve dans un état durable d'illiquidité due à une insolvabilité constatée.

### **1-3 Organisation des EPE**

La structure organisationnelle des entreprises publiques économiques doit consacrer la séparation entre la fonction des associés et des dirigeants. La loi 88-01 de l'article 22 distinguent les prérogatives afférentes :

- au droit de propriété des actionnaires
- au droit et à la responsabilité des actionnaires
- à la fonction et à la responsabilité des gestionnaires .Chaque sphère étant représentée par un organe différent.

### **1-4 L'entreprise algérienne et la théorie contractuelle**

L'entreprise été une unité de production, et la planification ne visaient pas nécessairement à réaliser un optimum économique, soit la réalisation d'un équilibre parfait entre production et consommation comme le montrent certains agrégats macro-économiques de la comptabilité nationale, notamment le PIB .Il ne s'agissait pas de réaliser un output industriel total maximal

---

<sup>14</sup> Loi 88- 01 article 5.

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

en mesure de satisfaire la demande sociale en cette période de démarrage de l'industrialisation.

A partir des différentes phases de restructurations qui ont touchées l'entreprise industrielle algérienne, cette dernière passe de la forme d'entreprise socialiste caractérisée par la perte d'autonomie et de la maîtrise de son environnement, vers une autre forme dite EPE qui est une société commerciale ou l'Etat détient directement ou indirectement la majorité du capital social.

Les lois sur l'autonomie de l'entreprise publique ont été promulguées en janvier 1988. Les anciennes entreprises publiques socialistes (EPS) ont été transformées en entreprises publiques économiques (EPE), lesquelles sont, désormais, régies par les règles de la commercialité. Cette réforme s'est fondée sur le principe de la séparation des droits de propriété et de gestion. Les entreprises sont dotées d'un capital social et l'Etat tout en restant propriétaire des actions de ces entreprises, il délègue ses droits de propriété à des sociétés financières, les fonds de participation créés à cet effet. La propriété publique est celle pour laquelle les pouvoirs publics détiennent les droits résiduels, cette propriété est organisée et contrôlée sous forme d'une pyramide. Au sommet nous trouvons l'Etat, au centre nous trouvons les intermédiaires et à la base nous trouvons les EPE.

A partir de ces différentes vagues de restructurations qui ont touchées les EPE algériennes, nous constatons que les rapports de propriétés n'ont pas changés. L'Etat reste le seul propriétaire. Il y a eu changement de forme et pas de fond. « L'idée de séparer la propriété de la gestion a conduit aux innovations organisationnelles par la création des diverses strates : les fonds de participation, les holdings publics et les SGP. Cette situation n'a fait que multiplier le nombre d'intervenants sur l'entreprise, tous liés par des relations d'agence au sens de Jensen et Mackling 1967 »<sup>15</sup>.

Les relations d'agence liant les entreprises publiques économiques peuvent être schématisées dans la figure suivante :

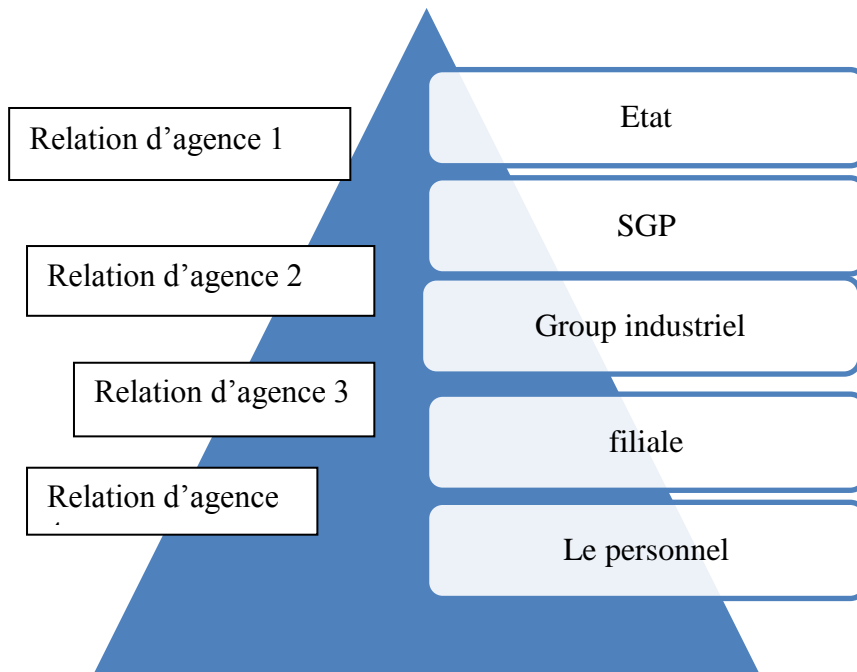
---

<sup>15</sup> MAHMOUDIA .M « l'application d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne » thèse de magister, UMMTO.2012.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Figure n° : Les relations d'agence liant les EPE à l'Etat



Source : MAHMOUDIA .M « l'application d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne » thèse de magister, UMMTO.2012.

Le nombre important des relations d'agence rend le système de prise de décision plus difficile pour les raisons suivantes :

- Le management de la décision et contrôle de la décision sont pas repartie ;
- L'analyse de la performance se caractérise par la prédominance des variables financières, chaque dépense engagée doit être contrôlé par le responsable hiérarchique.

### **1-5 Environnement de l'entreprise algérienne**

Durant les années de l'économie planifiée, les industries algériennes ont été dominées par des entreprises publiques intervenant dans un environnement stable où la concurrence n'existait pas. Cette situation a été remise en cause au début des années 80 avec l'entrée de

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

l'Algérie dans une phase de mutation afin de mettre en place les mécanismes d'une économie de marché.

Les années quatre-vingt sont caractérisées par des vagues de restructuration provocantes des vastes reformes dans le but d'améliorer la performance des entreprises et une meilleure organisation du travail selon Y.BOUDJENEH « une plus grande maîtrise de l'appareil de production ou la commercialisation ,une utilisation maximale des capacités et une meilleure organisation du travail une condition pour un développement accéléré privilégiant d'industrie moderne dans un environnement caractérisé par un potentiel humain incapable de gérer les technologies avancées »<sup>16</sup>.

Avec la transition vers l'économie de marché en 1990, les entreprises algériennes ont augmenté leur taille et diversifié leurs productions, elles se sont restructurées organiquement et à partir de 1997, elles se sont recentrées sur leur métier de base.

Actuellement, étant influencé par divers facteurs, l'environnement de l'entreprise algérienne a changé : la mondialisation de l'économie, le développement des technologies de l'information et de la communication (TIC) et leurs évolutions permanentes, le développement de la concurrence, l'exigence accrue des clients imposent aux entreprises d'être de plus en plus compétitives en offrant des produits compétitifs et à moindre coût.

La diversité de ces évolutions oblige les entreprises algériennes à réagir face à la concurrence et pouvoir être performantes nécessite des reformes dans la gestion.

Pour Michel Crozier « le problème que pose aux organisations l'évolution accélérée de nos sociétés dépasse le management classique »<sup>17</sup>.

Les entreprises algériennes sont passées brutalement d'un environnement stable, dans lequel l'objectif des entreprises étaient chargées de satisfaire les objectifs sociaux et économiques de l'Etat, à un environnement turbulent où l'entreprise doit être compétitive et performante pour survivre.

---

<sup>16</sup> Y.BOUDJENEH « l'Algérie décomposition d'une industrie » éd, l'Harmattan, 2002, France, p.77

<sup>17</sup> M. Crozier « L'entreprise à l'écoute : apprendre le management postindustriel ». Ed.Inter-Edition, 1989.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

Les turbulences de l'environnement sont dues à l'association des caractéristiques de complexité, d'évolution et de l'incertitude. La distinction entre le nouveau et l'ancien environnement peut se faire à l'aide du tableau ci-dessous : ce tableau décrit les conséquences du passage de l'ancien à l'actuel environnement de l'entreprise en se basant sur plusieurs critères.

Tableau n° 15 : Caractéristiques de la nouvelle économie.

	L'ancien environnement Economique	Le nouvel environnement économique
<b>-Caractéristiques économiques</b> -marché -conception -organisation	Stable nationale hiérarchisée bureaucratique	Dynamique globale et locale en réseau
<b>-Industrie</b> -organisation de la production -facteurs de production -facteurs de compétitivité -source d'avantages comparatifs -relation, entre entreprises	-Production de masse -Capital en travaux -Mécanisation -Baisse des coûts et économie d'échelle -Solitaire	Production flexible -Innovation et connaissance -Numérisation -Innovation : qualité, coût -Alliance et collaboration
<b>Masse salariale</b> -buts politiques -compétences -éducation -management du personnel - nature de l'emploi	-Plein emploi -Compétences spécifiques -Une compétence ou un diplôme -Adversité -Stable	Adaptativités et plus hauts revenus -Compétences variées et transdisciplinaires -Un apprentissage à vie Collaboration -Risque et opportunité
<b>Gouvernement</b> -relations aux affaires - régulation	-Régulariser -Commande et contrôle	-Encourager la croissance -Outils de mesure du marché Flexibilité

Source : MELBOUCI. L « le model des entreprises algériennes, échec ou fin de mission », éd, El Amel, 2008.p .243.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **SECTION 2 : Présentation du cadre méthodologique et du terrain de l'enquête**

A sa création en 1974, la SONELEC était le seul opérateur en Algérie, son objectif a été de répondre à la stratégie adoptée par l'Etat : cette dernière consiste à satisfaire les besoins du marché locale et éliminer la dépendance vis-à-vis de l'extérieur en matière premières. En 1983, cette société s'est faite restructurée pour donner naissance à plusieurs entreprises.

Actuellement beaucoup de ces dernières ont disparues. Il ne reste que trois entreprises publiques opérant dans le domaine de l'électroménager à savoir : ENIEM (entreprise nationale de l'électroménager), SONARIC (société national de réalisation des industries connexes) et ENAPEM (entreprise nationale d'électricité et électroménager).

L'ENIEM est une entreprise publique économique qui fera l'objet de notre étude. L'environnement de cette entreprise à sa création été stable et peut turbulent, actuellement, les conditions de l'environnement oblige l'entreprise de mener une stratégie afin d'assurer sa survie et sa pérennité.

A l'instar des autres entreprises publiques économiques nationales, l'ENIEM a connu une restructuration industrielle en 1983 après lesquelles elle devient autonome. Cette entreprise a été touché par l'ensemble des réformes économiques engagées par les pouvoir publique.

L'ENIEM a été transformée en société par action et fut dotée de tous les organes de gestion et de contrôle (assemblée générale, conseil d'administration et conseil de direction).

Aujourd'hui, grâce à une expérience de 37 ans et à ses moyens, 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.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **2-1 Présentation du terrain d'enquête « ENIEM »**

L'ENIEM est l'une des entreprises nationales performante qui a pu rester et s'imposer malgré les difficultés qu'elle a rencontrées. Dans cette section, nous allons présenter cette entreprise à travers son historique, son organisation, ses objectifs, ses missions, ses divers produits et ses concurrents.

#### **2-1-1Création et mutation de l'ENIEM**

##### **2-1-1-1 Création de l'ENIEM**

La politique industrielle en Algérie, durant les années 70, a donnée naissance à des grandes entreprises dites sociétés qui ont connu des difficultés de gestion vus leurs tailles .afin de faire face a ces problèmes, ces grands pôles industriels ont fait l'objet d'une restructuration au début des années 80.

La restructuration organique, d'un de ces grands pôles consistant en la société nationale de fabrication et de montage du matériel électronique et électrique SONELEC créée en 1974, elle a donnée naissance à huit entreprises dont l'entreprise ENIEM.

La SONELEC (société nationale de fabrication et de montage de matériel électrique et électronique) signera alors avec un consortium allemand une convention pour la réalisation d'un complexe d'appareils ménagers à Tizi-Ouzou, ceci au terme de plusieurs négociations avec le constructeur DIAG (groupe allemand de construction de Génie Civil).

##### **2-1-1-2 Mutation de l'ENIEM**

L'Entreprise nationale des industries de l'électroménager est issue de la restructuration de la société nationale de fabrication et de montage du matériel électronique (SONELEC), par décret présidentiel N° 83-19 du 02/01/1983, dont le siège social est à Tizi-Ouzou.

En 1986, elle a procédé à l'extension de son entreprise par l'acquisition d'une nouvelle usine de production et de réfrigération de grand modèle ainsi que la cuisinière modèle pour passer à un chiffre d'affaires de 500 millions de dinars et un effectif de 3500 travailleurs en 1977.

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Le complexe d'appareils électroménagers à accumulé plus de deux décennies d'expérience industrielle, de développement, de savoir faire technologique en matière de froid, de cuisson et de climatisation.

En 1988, compte tenu de l'importance des activités de l'entreprise, l'ENIEM a procédé à la restructuration du complexe d'appareils ménagers en 06 unités : dont trois unités de production, deux unités de prestation et une unité commerciale qui sont les suivantes :

- ✓ La direction générale
- ✓ Unité froide
- ✓ Unité climatisation
- ✓ Unité cuisson
- ✓ Unité prestation de service
- ✓ Unité prestation Technique
- ✓ Unité commerciale

En 1989, l'ENIEM est passée à l'autonomie, les premières reformes ont été engagées et dans ce cadre, l'ENIEM fut doté de tous les organes de gestions légaux :

- ✓ Une assemblée générale
- ✓ Un conseil d'administration
- ✓ Un capital social

Depuis 1996, l'entreprise est organisée en unités et a filialisé l'unité lampes de Mohammedia.

En juin 1998, l'ENIEM fut la première entreprise à l'échelle nationale à obtenir la certification pour la norme Internationale ISO 9002/ 94 auprès de l'AFAQ, certificat qu'elle vient de renouveler avec QMI (Canada).

L'ENIEM est confrontée à la concurrence directe des plus grands producteurs mondiaux d'électroménager. Les importateurs, bénéficiant de puissants réseaux de soutien et de protection, lui livrent une concurrence que ses cadres qualifient souvent de déloyale.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **2-1-2 Evolution du capital social**

Depuis le 08/10/1989, l'ENIEM est transformée juridiquement en société par actions, avec un capital de 40.000.000,00 DA, celui-ci a été augmenté à 70.000.000,00 DA. Dans le cadre des mesures d'assainissement arrêtée par la direction centrale du trésor public.

En juillet 1993, le capital de l'entreprise a été porté à 2.957.500,00 DA dont les actions sont réparties comme suit :

- 76,82 % fonds de participation.
- 21,93 % fonds de participations diverses.
- 1,25 % fonds de participation en bien d'équipement.

Depuis mars 1994, la totalité des actions est détenue par le fond de participation électronique télécommunication et informatique (ETI), ce fonds a été érigé en holding depuis le 04 juillet 1996.

La troisième opération d'assainissement a été finalisée en octobre 1996, elle est traduite par une augmentation du capital social de 20.000,00 DA par un rapport du trésor.

Le capital social actuel de l'entreprise est de 30000000000 DA, détenu en totalité par la société de gestion et de participation INDELEC (industries électrodomestique) son siège est à Tizi-Ouzou.

### **2-1-3 Organisation générale**

L'ENIEM est dotée de tous les organes légaux :

- Un conseil de contrôle
- Un conseil d'administration
- Une direction générale

L'ENIEM est organisée en unités. Les unités sont organisées en départements qui sont composés de divers services, chaque service est devisé en section.

Les différentes unités de l'ENIEM sont en nombre de cinq :

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Une unité siège (direction générale) à Tizi-Ouzou. Elle est assurée par un directeur général, assisté d'une équipe de cadres dirigeants ayant chacun la charge des directions centrales fonctionnelles suivantes :

⇒ Direction des finances et comptabilité

⇒ Direction de développement industriel

⇒ Direction de la planification et de contrôle

⇒ Et une direction de l'administration générale prenant en charge les activités de logistique de l'entreprise.

- Une unité commerciale à Oued-Aissi.
- Une direction de production rattachée à la direction d'exploitation, composée de plusieurs unités issues de la restructuration de l'ex CAM sise à Oued-Aissi. Ces unités sont des unités de production et des unités de prestation :
  - ✓ Unité froid
  - ✓ Unité cuisson
  - ✓ Unité climatisation
  - ✓ Les unités de prestation
- La filiale EIMS (Miliana)
- La filiale lampe.

### **2-1-4 Capacité de Production et principaux produits de l'ENIEM**

La capacité de production de l'ENIEM et les principaux produits peuvent être résumé dans le tableau suivant :

Tableau n°16 : produits et capacité de production de l'ENIEM

Unité/année

Produits	Capacité de production
Cuisinières	137000
Réfrigérateurs	520000
Climatiseurs	65000
Chauffe-eau	50000
Machine à laver	25000
Radiateur a gaz naturel	25000

Source : Données de l'ENIEM

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Les produits de l'ENIEM sont fabriqués sous licence des entreprises étrangères, pour cette raison l'ENIEM ne peut pas répondre elle-même à l'augmentation et la différenciation des produits par rapport aux concurrents.

### **2-1-5 Mission et objectifs de l'ENIEM**

#### **2-1-5-1 Mission de l'ENIEM**

La mission de l'ENIEM est la fabrication, le montage, le développement et la commercialisation des appareils ménagers, le développement et la recherche dans le domaine des branches clés de l'électroménager à savoir :

- Appareils de réfrigération,
- Appareils de congélation,
- Appareils de climatisation,
- Appareils de cuisson,
- Petits appareils ménagers (PAM).

#### **✓ Mission de différentes unités**

- **Direction générale** : C'est une unité responsable de la stratégie de développement de l'assistance et de contrôle de l'entreprise. Elle exerce son autorité hiérarchique et fonctionnelle sur l'ensemble des autres unités.
- **Unité cuisson** : sa mission principale est de produire et de développer les produits de technologie similaires. Exemple : cuisinière à gaz de 04 et 05 feux.
- **Unité froide** : sa mission globale est de produire et développer les produits de froid domestique. Exemple : réfrigérateurs petits modèles (100L à 240L), grands modèles (300L à 520L).
- **Unité prestation technique** : elle est chargée de gérer, d'exploiter et de maintenir les moyens techniques communs utilisés dans le processus de production des autres unités, ainsi que la gestion de la totalité des infrastructures communs (bâtiments, éclairage...).
- **Unité climatisation** : sa mission est de produire et développer les produits de climatisation et autres produits. Exemple : équipement de climatisation individuel et collectif.
- **Unité commerciale** : elle est chargée de la commercialisation des productions de l'unité froide, cuisson et climatisation.

#### **2-1-5-2 Objectif de l'ENIEM**

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

L'ENIEM s'est assigné plusieurs objectifs afin d'assurer un impact plus performant au niveau de ses fonctions à savoir :

- L'amélioration de la qualité des produits ;
- L'augmentation des capacités d'études et de développement ;
- L'amélioration de la maintenance d'outils de production et des installations ;
- La valorisation des ressources humaines ;
- La réduction des coûts et la relance d'autres sources de revenus ;
- L'augmentation du volume de production en corrélation avec les variations de la demande (marché local, externe) ;
- Le renforcement de la sécurité du patrimoine et des installations ;
- La restriction comme processus irréversible et impératif à la survie de l'entreprise ;
- Réduire les charges de structure ;
- Le placement de ses produits à l'échelle internationale.

### **2-2Présentation de l'enquête**

Notre enquête s'est faite à l'aide d'un entretien semi -directif et l'étude des divers documents relatifs à notre problématique.

#### **2-2-1La méthode de recherche**

L'objectif de notre recherche est de faire une analyse sur les outils et instruments de contrôle de gestion utilisés par l'ENIEM et répondre à la question suivante : est -ce que ces outils ont connu une évolution face à l'évolution de l'environnement des EPE ?

Pour mener notre étude, nous avons opté par une méthode qualitative et l'étude des différents documents, cela en essayant de tester les hypothèses à base des faits observés sur le terrain dans une EPE qui est l'ENIEM.

#### **2-2-2 La collecte des données**

Pour l'étude de cas, les données collectées sont de deux types :

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Des sources documentaires internes (organigrammes, évolution des effectifs, cahier des charges, les budgets, bilan, tableau de bord).
- Des entretiens semi- directifs menés dans l'entreprise : pour mener ce travail, nous avons décidé d'opérer par des entretiens semi -directifs ceci pour plusieurs raisons :
  - a- Cet outil est plus indiqué pour collecter des informations qualitatifs sur la problématique d'évolution des outils et instruments de contrôle de gestion ;
  - b- Ces entretiens constituent le moyen le plus rapide pour la recherche d'information ;
  - c- Le déroulement des entretiens au moment du stage nous permet de constater la dimension psychologique des responsables.

Les entretiens effectués à l'aide d'un guide sont structurés en trois thèmes :

- ✓ Le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance au sein de l'ENIEM
- ✓ Le contrôle de gestion dans l'entreprise,
- ✓ Les outils de contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

### **2-2-3 Construction des guides d'entretien**

Nous avons procédé pour la collecte des données à plusieurs entretiens semi -directifs. Ces entretiens ont été préparés auparavant avec l'élaboration d'un guide d'entretien qui a permis de cerner le sujet de recherche.

- ✓ **Thème 1** : Le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance au sein de l'ENIEM

Les questions posées dans ce premier thème ont pour objectif de faire un diagnostic stratégique de l'ENIEM, ses forces et faiblesses, opportunités et menaces.

- ✓ **Thème 2** : la performance de l'entreprise

Dans le second thème, les questions posées sont destinées à comprendre la manière dont elle est perçue la performance au sein de cette entreprise.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **✓ Thème 3 : le contrôle de gestion**

Les questions abordées dans le troisième thème sont destinées à avoir une meilleure compréhension sur le rôle du contrôleur de gestion au sein de cette entreprise.

### **✓ Thème 4 : les outils de contrôle de gestion dans l'organisation**

Enfin, le quatrième thème de cette série d'entretiens est relatif à l'évolution des outils de contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Nous essayons de comprendre quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés par cette entreprise dans la mesure de sa performance. Est-ce que cette entreprise se limite aux instruments traditionnels ou bien, elle utilise les nouveaux outils de contrôle de gestion.

### **Section 3 : Le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance au sein de l'ENIEM**

Dans le but d'identifier le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance de l'ENIEM, nous essayerons dans cette section, de suivre son système de gestion depuis sa finalisation jusqu'à sa mise en œuvre et son évaluation afin de déterminer les outils et instruments de mesure de la performance utilisés dans cette EPE.

Dans cette section nous commençons tout d'abord de situer l'ENIEM par rapport à son environnement, ensuite, nous essayerons de dégager les indicateurs de performance de cette EPE et nous terminons cette section par une illustration des outils de suivi et de mesure de la performance dans cette entreprise.

#### **3-1 L'environnement de l'ENIEM**

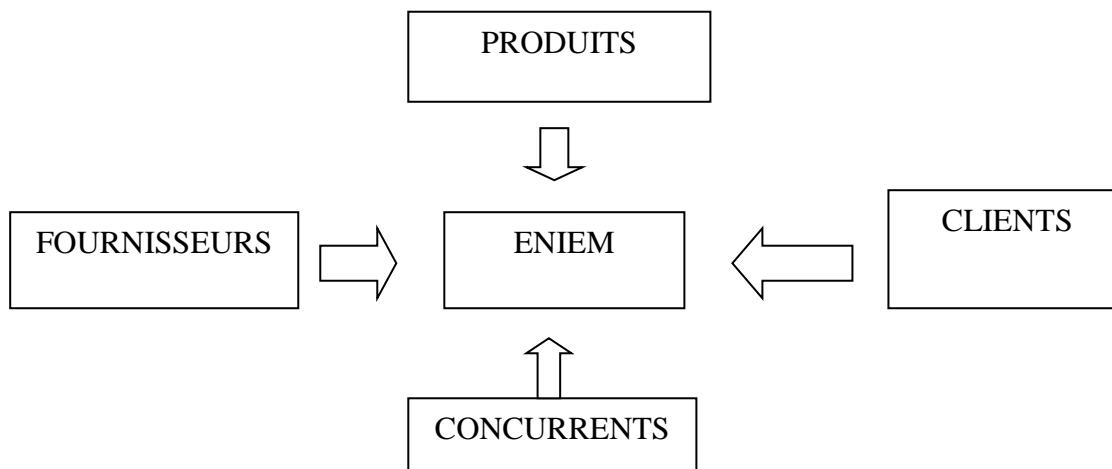
Avant de faire une analyse de l'entreprise ENIEM en termes de marchés, de la concurrence, des ressources et des compétences, nous essayerons d'abord de situer cette EPE par rapport à son environnement.

L'entreprise ne vit pas en autarcie, elle entretient des relations avec son environnement immédiat qui la met face aux nouvelles données de marché, caractérisé par une forte concurrence.

L'environnement immédiat externe de l'ENIEM est constitué de ses partenaires commerciaux (clients et fournisseurs) et de ses concurrents qui peuvent influencer la survie et le développement de l'entreprise, et son environnement interne consistant en ses produits. Nous allons illustrer les composantes de l'environnement immédiat à l'aide du schéma suivant.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

Figure n 8° : L'environnement immédiat de l'ENIEM



### **3-1-1 L'environnement immédiat**

#### **3-1-1-1 La clientèle**

La clientèle affiche sa satisfaction envers les produits de l'ENIEM grâce au niveau de qualité reconnu, une gamme de produits offerts assez large ainsi qu'au rapport qualité-prix appréciable.

Mais malgré ça, le marché de l'ENIEM est très concurrentiel : politique des prix concurrentiels, la qualité de l'emballage, la qualité du service après-vente SAV...etc.

Ce qui met toujours l'ENIEM face au risque de perdre sa clientèle. Les produits de l'ENIEM sont destinés aux ménages, au secteur commercial, collectivité et administrations. Nous allons illustrer la contribution de chaque type de clientèle au chiffre d'affaires de l'ENIEM à l'aide du tableau suivant.

Tableau n° 17 : Le chiffre d'affaires par type de clientèle

	CA (2011)	%	CA(2012)	%
Réseaux de distribution	4220	77,25	4053	72,15
Œuvres sociale	382	7,00	677	12,05
Marché public	26	4,67	351	6,25
Autre	605	11,07	536	9,54
Chiffre d'affaires	5463	100	5617	100

Source : département marketing

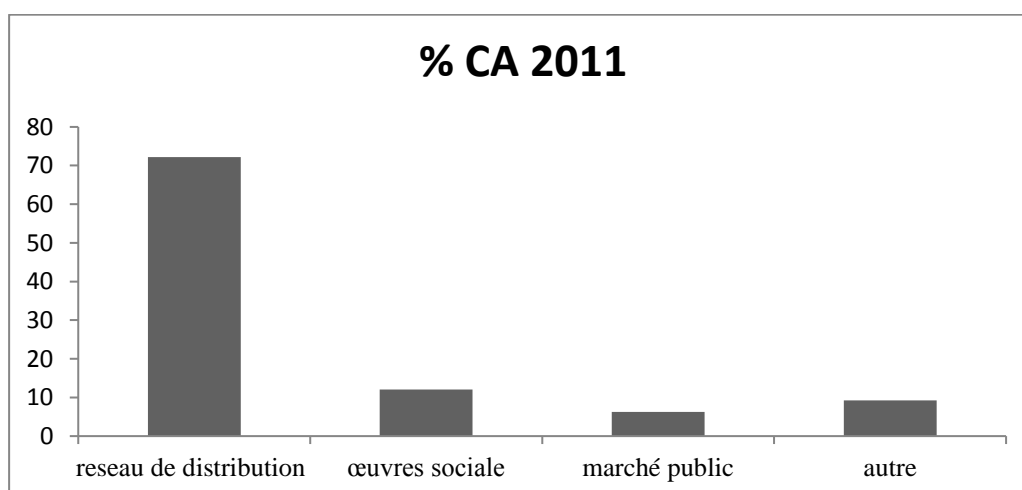
- Réseaux de distribution occupent une place importante dans les ventes de l'entreprise. Ces réseaux sont composés d'agents de distribution publics et privés agréés par

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

l'ENIEM à l'échelle nationale. Ils occupent une place importante dans les ventes de l'entreprise.

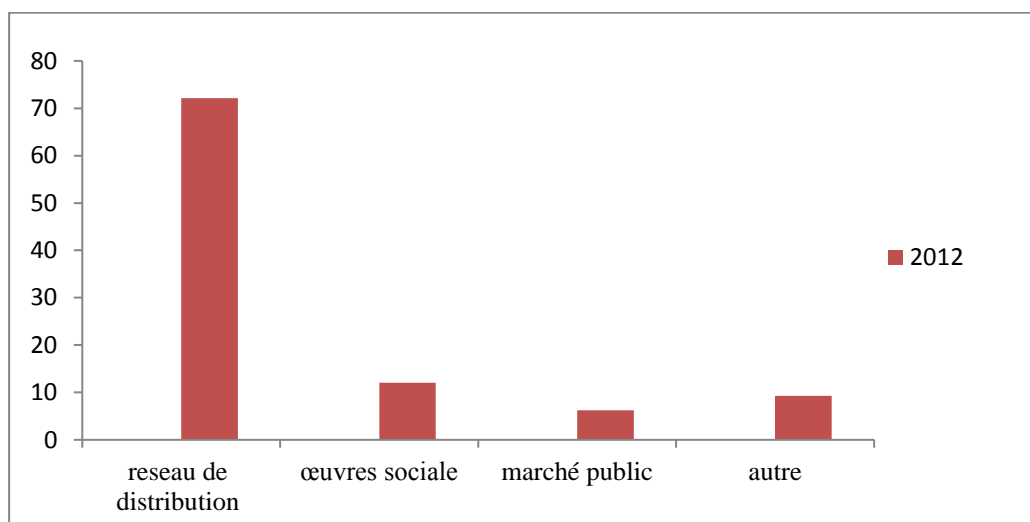
- Œuvres sociale : ventes des produits aux travailleurs avec facilité de paiement, une évolution importante qui passe de 7% à 12,07% en 2012.
- Autre : ventes directes aux consommateurs finals, diminution de 1,53% par rapport à l'année 2011. Cette dernière s'explique par la concurrence et l'existence de multitude de ces produits sur le marché national. Nous allons illustrer la contribution de chaque type de clientèle au chiffre d'affaires de l'ENIEM à l'aide de ces histogrammes des années 2011 et 2012 suivant :

Figure n° 9: La contribution de chaque type de clientèle pour l'année 2011.



Source : Etablie à partir des données du tableau ci-dessus

Figure n° 10 : la contribution de chaque type de clientèle pour l'année 2012



Source Etablie à partir du tableau ci-dessus

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **3-1-1-2 Les fournisseurs**

La production est une activité principale de l'ENIEM, qui consiste en l'acquisition des matières premières, composants et pièces de rechange (compresseurs, plaques évaporatoires, tubes aluminium, tôles et fils d'acier, robinetteries à gaz...etc.) utiles au fonctionnement des unités dans des conditions meilleures de coûts, délais, et qualité conformément aux exigences de production.

Dans le but de satisfaire ses besoins et vu son ancienneté, et son expérience qui remonte à plus de 30 ans, elle a pu entretenir des relations solides avec plusieurs fournisseurs locaux et étrangers (Algérie, France, chine, Italie, Espagne, Japon, Allemagne.....etc.).

### **3-1-1-3 La concurrence**

Depuis les années quatre- vingt- dix, grâce à l'ouverture et à la mobilité des facteurs de production, le marché algérien est inondé de plusieurs sorte de produits émanant de pays étranger. En effet, en plus des marques locales plusieurs marques étrangères opèrent sur le marché algérien.

L'environnement dans lequel évoluent les fabricants de l'électroménager est extrêmement concurrentiel sous l'effet de : l'arrivée à maturité de nombreux segments de marché, l'ouverture internationale des marchés, l'arrivée de nouveaux concurrents de pays d'Asie.

Malgré ces turbulences, l'ENIEM a pu maintenir sa position de leader sur le marché algérien des réfrigérateurs et des cuisinières qui croit à un rythme de 4 à 5 % par an .Elle a pu maintenir sa place grâce à une gamme de produits de qualité avec de bonnes positions sur les produits de l'électroménager.

La concurrence subite par l'ENIEM s'attaque à tous les segments de marché en proposant des produits de capacités et de puissances identiques aux siens. Mais, cette compétition avec les leaders étrangers peut être avantageuse en terme de développement des produits (design, conception de nouveaux produits, nouvelles technologies). Les principaux concurrents de l'ENIEM peuvent être illustrés à l'aide du tableau suivant :

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Tableau n° 21 : Principaux concurrents de l'ENIEM et la capacité de leur production

Unité : nombre d'appareils

Concurrents	Produits et capacité de production	
	Produits	Capacité de production
LG	Tous produits confondus	200000
CONDOR	Réfrigérateur	100000
	Climatiseurs	40000
SAMSUNG	Machine à laver	100000
	Réfrigérateurs	200000
	Climatiseur	100000
CRISTOR	CRISTOR	800000

Source : Données des entreprises

L'environnement de l'ENIEM est instable et dynamique, et pour maintenir sa position, elle doit faire face à la concurrence tout en s'adaptant aux nouvelles données de l'environnement.

Le marché de l'électroménager dominé par l'importation a abouti à compromettre dangereusement le secteur productif national en général et celui de l'ENIEM en particulier qu'il soit privé ou public, en réduisant fortement ses capacités d'emploi.

Les écarts étaient en faveur des multinationaux comptes tenus :

- De leur avance technologique,
- Des traditions concurrentielles et de l'expérience de la gestion,
- De la qualité des produits industriels et des services de sous-traitance.

Cette compétitivité était perçue sous les critères de :

- Fiabilité technique ;
- Design et emballage ;
- De prix et de services offerts : la production nationale d'électroménager ne couvrait qu'environ 40% du marché national.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Nous pouvons faire une comparaison entre les ventes de l'ENIEM et les ventes des concurrents à l'aide du tableau suivant:

Tableau n° 22 : ventes de l'ENIEM par rapport à ses concurrents (réfrigérateurs)

Prix En DA	<30000	30000-34000	34000-36000	36000-41000	>41000	Total
CONDOR	11,3	17,8	67	11,2	52,4	22,2
BEKO	2,7	48,8	16,1	26,4	4	20,5
ENIEM	43,8				5,2	8,8
SAMHA	8,7	16,6	9,6	18,3	16,9	14,2

Source : <http://www.electromenager-algerie.com>

Pour les réfrigérateurs dont les prix sont inférieurs à 30 000 DA, ENIEM se trouve dans la première position suivi par Condor. Dans d'autres types de réfrigérateurs, l'ENIEM se trouve dans la dernière position avec un total des ventes de 8,8.

Cette situation s'explique par une importation massive, avec une concurrence de plusieurs marques qui tentaient de dominer le marché en la baisse privilégiant des prix au détriment de la qualité.

### **3-1-1-4 Les produits**

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager est chargée de la conception, de la production et de la commercialisation des produits électroménagers.

Les perspectives de croissance annuelle du marché algérien de l'électroménager sont de l'ordre de 5% pour les réfrigérateurs, les appareils de cuisine, de 8% pour les appareils de climatisation.

Les principaux facteurs soutenant la demande sont :

- La livraison de nouveaux logements ;
- L'amélioration du pouvoir d'achat des ménages liés à la croissance économique ;

## **CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

Pour répondre à cette demande, l'ENIEM a lancé la fabrication de nouveaux produits tels que les machines à laver, les chauffe-bains et de nouveaux modèles de réfrigérateurs. Cette fabrication vient de compléter la gamme existante comme le montre le tableau suivant, qui représentent les différents types de produits fabriqués par l'ENIEM.

Tableau n° 23 : Gamme et capacités de production

(Unité : nombre d'appareils)

Unité	Produits	Capacités installées en deux équipes	Capacités utilisées en une équipe
Froid	Réf 160 litres	41 000	12 000
	Réf 40 litres	124 000	40 000
	s/totale	165 000	52 000
	Réf 350 S	137 000	90 000
	Réf 300 S	128 000	50 000
	Réf 290 C	45 000	1 000
	Réf 200 f	45 000	5 000
	S/totale	335 000	147 000
	Réf 52 litres	110 000	5 000 8000 nouveaux produits
Cuisson	Cuisinière 4 feux	91 000	66 000
	Cuisinière 5 feux	46 000	4 000
	s/total	137 000	70 000
Climatisation	Clim individuels		5 000
	Machine à laver		6 000
	s/ totale	550 000	4 000
			15 000

Unité : nombre d'appareils

Source : document interne de l'entreprise

### **3-1-2Le macro- environnement**

Plusieurs facteurs exercent une influence sur la performance et l'évolution de l'ENIEM, ces facteurs sont d'ordre technologique, juridique et social.

#### **3-1-2-1La technologie**

Avec de faibles marges et une technologie de pointe, les parts de marché de l'ENIEM se rétrécissent ; ces derniers sont difficiles à maintenir avec la liberté d'entrer et sortie. Le retard

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

technologique pousse l'ENIEM à s'intégrer verticalement pour suivre l'évolution technologique.

### **3- 1-2-2 L'environnement social**

Le but de l'ENIEM n'est pas seulement la réalisation des profits, mais aussi la participation à la création de l'emploi.

### **3-1-2-3 L'environnement juridique**

Le caractère juridique de cette entreprise, c'est-à-dire l'appartenance des moyens de production à l'Etat l'oblige à se diriger dans le sens de l'intérêt général qui peut constituer une contrainte donc le non -liberté de sa gestion.

## **3-2Le diagnostic stratégique de l'ENIEM**

### **3-2-1La segmentation stratégique de l'ENIEM**

La restructuration du complexe d'appareil ménager CAM a donné naissance à trois domaines d'activité stratégique ;

- Le centre d'activité « FROID »
- Le centre d'activité « CUISSON »
- Le centre d'activité « CLIMATISATION »

#### **3-2-1-1Le centre d'activité froid**

Ce centre d'activité est composé de trois lignes de montages

- Une ligne pour les réfrigérateurs, petit modèle,
- Une ligne pour les réfrigérateurs grands modèles,
- Une ligne pour les congélateurs et les conservateurs.

En plus des lignes de fabrication, ce domaine d'activité compte les ateliers de fabrication suivants :

- Le reformage et coupe en longueur de la tôle,
- La presse et soudure ;
- Les pièces métalliques ;
- Traitement et le revêtement de surfaces et le thermoformage et moussage.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **3-2-1-2 Le centre d'activité CUISSON**

Composé de deux lignes de montages et trois ateliers de fabrication

- La tôlerie,
- La mécanique,
- Traitement et revêtement des surfaces.

**3-2-1-3 Le centre d'activité CLIMATISATION :** ce centre d'activité contient des produits hétérogènes .Il est constitué d'un atelier presse pour tôlerie et tris lignes de montage.

Les trois centres d'activité partagent des métiers communs notamment le traitement de la tôle, le revêtement des surfaces et le montage. Ces métiers communs sont gérés par l'unité « FROID ».

La division par centre d'activité stratégique faisait partie du programme de privatisation de l'entreprise .Cependant, cette organisation a engendré :

- Une complexité dans la gestion ;
- Des coûts supplémentaires à cause de la non -exploitation des synergies entre les différentes unités.

### **3-2-2 l'analyse SWOT**

L'analyse stratégique de l'ENIEM en terme des marchés, de la concurrence des ressources et compétences a montré que malgré l'existence d'une multitude de problèmes financiers, de distribution, de personnel, d'approvisionnement .Ces problèmes qui font office à l'évolution de l'entreprise et de sa performance en générale, cette EPE possède des forces considérables sur son marché cible en raison de son expérience et de sa notoriété. Les principales caractéristiques de ce diagnostic sont résumées dans le tableau suivant :

### **CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

Tableau n° 24 : Forces et faiblesses de l'ENIEM

Les forces	Les faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Une forte position sur le marché algérien des réfrigérateurs et des cuisinières qui croit à un rythme de 4% à 5% par an.</li> <li>• Une gamme de produits de qualité avec de bonnes positions sur les produits de gamme moyenne.</li> <li>• Une couverture nationale du marché avec 4 centres régionaux de stockage de distribution et un réseau d'agents agréés chargés service après vente.</li> <li>• Un outil de production intégré comprenant de vastes ateliers de tôlerie, d'injection plastique d'assemblage et de montage.</li> <li>• Des équipements en bons états, flexibles permettant l'introduction de nouveaux produits.</li> <li>• Un personnel qualifié dans les métiers de l'électroménager et la maintenance des équipements.</li> <li>• Un site industriel adapté doté de ses propres installations techniques « réseau électrique, eau et fluides, entrepôt sous douane, infrastructure de transport (voie routière et voie ferrée). »</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'absence de contrôle de la chaîne de distribution jusqu'aux détaillants.</li> <li>• Sous utilisation des capacités installées (travail en 1 équipe au lieu de 2 avec un taux d'engagement de 80% pour les réfrigérateurs et les cuisinières) compte tenu de l'offre et de la demande du marché nationale.</li> <li>• Absence de tissu industriel pouvant prendre en charge les sous-traitants.</li> <li>• Absence de bureaux d'étude pouvant prendre en charge la recherche et le développement.</li> <li>• Augmentation salariale décidée par les pouvoirs publics.</li> </ul>

Source : à partir des documents internes de l'ENIEM

Concernant l'analyse externe (opportunités et menaces), l'étude montre que l'ENIEM est très menacée par la concurrence qu'elle que soit direct ou indirecte. Cette dernière est due

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

à l'ouverture et à la mobilité des facteurs. Les innovations sont assurées non seulement par les produits nouveaux, mais aussi par leur qualité, leur confort et la facilité de l'utilisation par le consommateur.

Le tableau n° 25 synthétise les opportunités et les menaces les plus importantes que rencontre l'ENIEM.

Tableau n°25 : Opportunités et menaces de l'ENIEM

Les opportunités	Les menaces
<ul style="list-style-type: none"><li>• Croissance soutenue (+5%) sur le moyen terme qui relancera l'équipement des ménages, notamment la climatisation et les machines à laver.</li><li>• Possibilité d'exportation en Europe.</li><li>• Possibilité d'exportation en Afrique (réfrigérateurs, cuisinières)</li><li>• Un marché porteur en croissance.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Croissance limitées et segmentation du marché algérien de réfrigérateur et cuisinière qui demandera de nouvelles gammes de produits.</li><li>• Emergence de la croissance privée avec une puissance financière et opérationnelle pour la conquête de nouveau marché.</li><li>• Concurrence déloyale et marché destructeur.</li></ul>

Source : document interne de l'entreprise.

Les tableaux n °24 et n° 25 synthétisent les forces que l'entreprise doit maintenir, et les faiblesses qu'elle doit améliorer, ainsi que les opportunités qu'elle doit saisir et les menaces qu'elle doit surmonter selon l'analyse SWOT ( internes : forces et faiblesse. externes : opportunités et menaces).

### **3-2-3 Diagnostic de quelques fonctions clés de l'entreprise**

Cette analyse portant sur quelques fonctions de l'entreprise à savoir :

- ✓ La production
- ✓ La qualité
- ✓ Les approvisionnements
- ✓ La recherche et e développement

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

L'objectif de ce diagnostic est de détecter les forces et les faiblesses de l'entreprise dans ses principaux facteurs : savoir faire, moyens et organisation.

Tableau n°26 : Forces et faiblesses de quelques fonctions

Fonctions	Forces	Faiblesse
La production	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Potentiel de production important</li> <li>-Compétences individuelles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Sous utilisation de la capacité production</li> <li>-Sur consommation des matières premières</li> <li>-Cycle de production très long</li> <li>-Faible productivité du matériel</li> </ul>
Achat	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Utilisation de la source de financement externe</li> <li>-Disponibilité des moyens informatiques de gestion</li> <li>-Magasin opérationnel qui réduira les délais d'approvisionnement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Méthodes et outils de gestion traditionnels</li> <li>-stocks élevés</li> <li>-manque d'études de marché</li> </ul>
La qualité	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Existence des laboratoires permettant la maintenance de la qualité</li> <li>-certification ISO 9002</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Manque de suivi de la gestion des déchets</li> <li>-culture qualité insuffisante</li> </ul>
La maintenance	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Organisation générale de la maintenance adaptée</li> <li>-suivi technique des équipements</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Les coûts de la maintenance ne sont pas gérés</li> <li>- Suivi technique insuffisant</li> </ul>
Recherche et développement	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Acquisition d'outils modernes de développement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-une simple étude technique</li> </ul>

Source : établie à partir des documents de l'ENIEM

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **3-2-4 Diagnostic de l'organisation et des ressources humaines**

#### **3-2-4-1 la structure de l'entreprise**

L'ENIEM est structurée autour d'une structure hiérarchie –fonctionnelle regroupant les fonctionnelles et les opérationnelles comme la montre l'organigramme suivant (figure n°11), qui va nous permettre de décrire comment les tâches sont réparties.

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager est dotée de tous les organes légaux :

- Un conseil de contrôle
- Un conseil d'administration
- Une direction générale

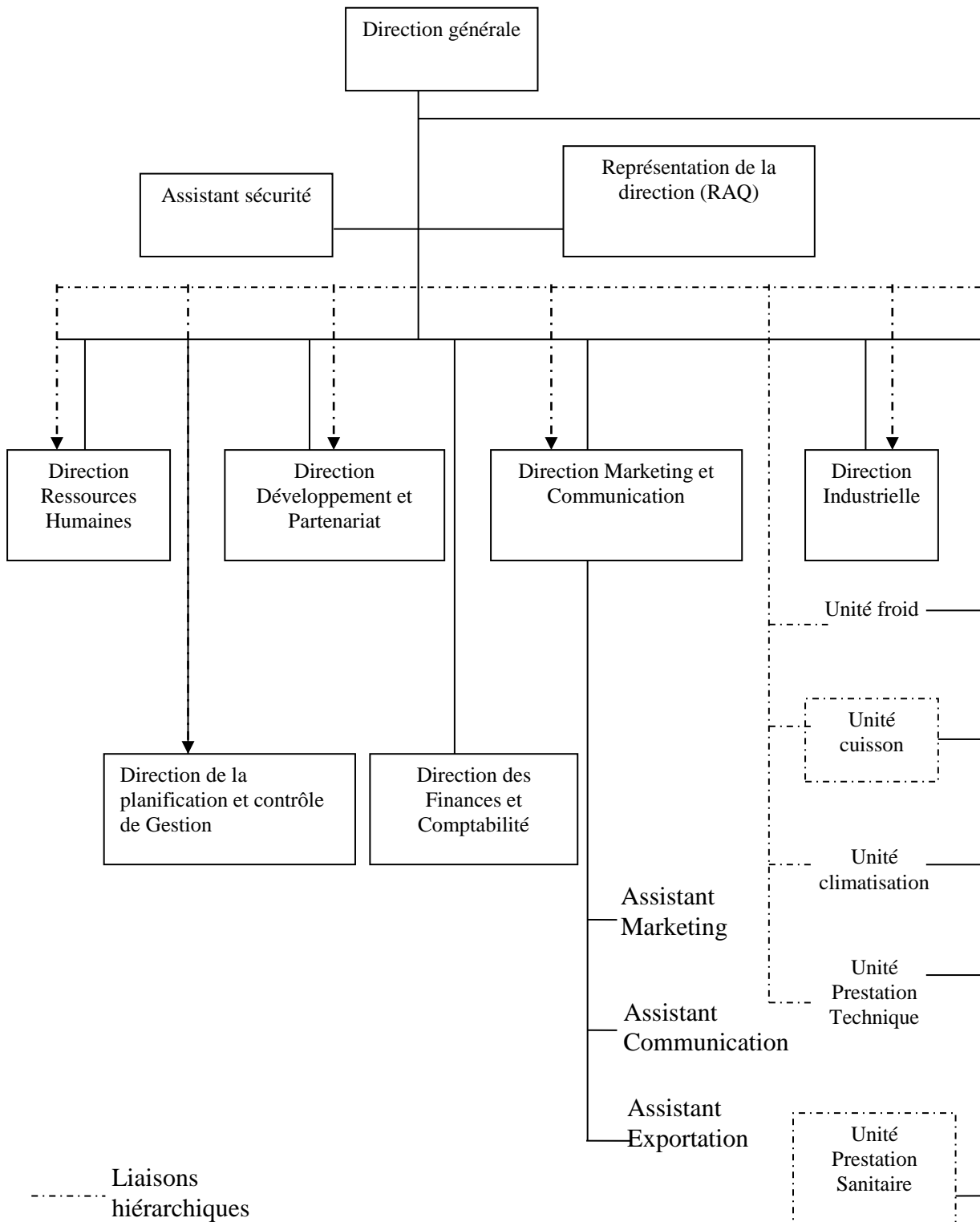
L'ENIEM est organisée en unités. Ces unités sont organisées en départements qui sont composés de divers services, chaque service est divisé en section. Les différentes unités de l'ENIEM sont en nombre de cinq :

- Une unité siège,
- Une unité commerciale,
- Une direction de production rattachée à la direction d'exploitation, composée de plusieurs unités issues de la restructuration de l'ex CAM sise à Oued-Aissi. Ces unités sont des unités de production et des unités de prestation :
- La filiale EIMS (Miliana)
- La filiale lampe.

L'organigramme suivant (figure n°11)-nous permettre de décrire la façon dont les tâches sont réparties .

## *CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM*

**Figure n° 11 : Organigramme général de l'ENIEM**



----- Liaisons hiérarchiques

———— Liaisons fonctionnelles

**Source : document ENIEM, année 2013**

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

### **3-2-4-2 Les moyens humains**

L'évolution des effectifs de l'ENIEM est illustrée à l'aide du tableau suivant :

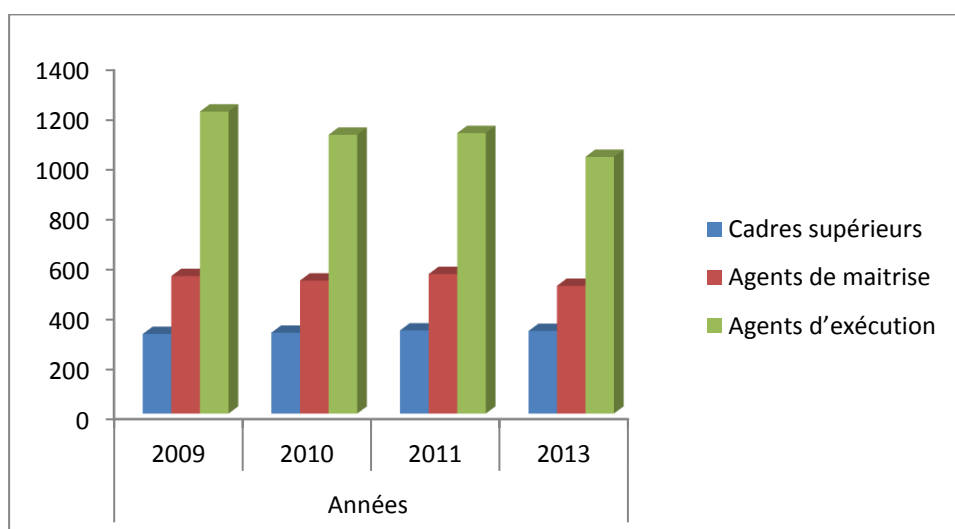
Tableau n° 27 : Evolution des effectifs de l'ENIEM selon les catégories socioprofessionnelles (CSP)

CSP	Années			
	2009	2010	2011	2013
Cadres supérieurs	323	328	337	335
Agents de maîtrise	556	538	564	517
Agents d'exécution	1213	1120	1127	1032
Total	2092	1986	2028	1884

Source : document de l'ENIEM

Nous remarquons à travers ce tableau que l'effectif total a connu une baisse de 2011 à 2013, cette situation s'explique par les départs à la retraite. Nous pouvons illustrer cette évolution à l'aide du diagramme suivant :

Figure n° 12 : Evolution des effectifs de l'ENIEM selon la catégorie socioprofessionnelle (CSP)



Source : à partir du tableau ci- dessus

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **3-2-3 La structure du contrôle au sein de l'ENIEM**

L'étude de la structure générale de l'ENIEM est faite à partir de son organigramme, ce dernier décrit la façon dont les tâches sont réparties, savoir comment le pouvoir est exercé entre les différents responsables.

La structure de l'ENIEM se présente comme une structure ayant l'unité de commandement, en plus du sommet stratégique qui est le directeur général, les cadres sont regroupés dans deux catégories :

**3-2-3-1 Les fonctionnels** : disposent d'une autorité de spécialité, mais ne décident pas, ce staff est composé de :

- Directeur des finances et de la comptabilité
- Directeur de la planification et contrôle de Gestion

**3-2-3-2 Les opérationnels** : ils sont en ligne hiérarchique, disposent d'une autorité sur les niveaux inférieurs, ce staff regroupe les directeurs : ressources humaines, du marketing et de la communication et le directeur de production.

De cette structure, nous pouvons déduire que :

- L'ENIEM est dotée d'un département de planification et contrôle de gestion cela signifie que le contrôle de gestion occupe une place importante au sein de l'entreprise, dans plusieurs EPE la fonction du contrôle de gestion est attachée au service finance et comptabilité ;
- L'ENIEM dispose d'une structure complexe, d'une organisation décentralisée ;
- Les décisions : la prise de décision au niveau des directions se limite uniquement au fonctionnement interne de l'entreprise, cependant les décisions relatives à l'exercice de l'activité doivent avoir l'aval du supérieur hiérarchique.
- Dans cette EPE, chaque transaction, chaque flux doit générer un document signé par les deux parties de la transaction. De là, le contrôle de gestion synthétise l'ensemble des informations relatives à ces transactions.
- Chaque année, la planification du processus de production se fait à l'aide d'un plan annuel dont chaque direction présente ses propres objectifs.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

- Les centres de responsabilité : dans cette entreprise l'élément prédominant demeure le sommet stratégique (le président directeur général), et a un degré moins les différentes technostructures

### **3-2-4 Indicateurs de la performance de l'ENIEM**

Pour mesurer sa performance et connaître sa situation financière, cette entreprise se limite uniquement aux indicateurs quantitatifs à savoir :

- Evolution des ventes en valeur et en volume ;
- Analyse de la situation financière en utilisant le bilan et le TCR ;
- Fait sortir les principaux soldes de gestion.

#### **3-2-4-1 Evolution de la production**

Nous allons illustrer l'évolution de la production de l'ENIEM à l'aide du tableau suivant : (tableau n° 28) ensuite, nous allons mesurer l'écart entre la production réelle et la production prévue.

Tableau n° 28 : Evolution de la production de l'ENIEM en valeur

P : prévisions                      R : réalisations

Années	2010		2011		2012	
	P	R	P	R	P	R
Froid	3959151	3508164	4087336	2835382	2766734	2811245
Cuisson	898435	1033863	1214963	1038376	1071832	1092328
Climatisation	464344	460126	410303	239911	1158862	1099498
Total	5321930	5001153	5783899	3952695	4997431	5003071

Source : bilan d'activité de l'ENIEM

La comparaison de la production réalisée et la production prévue a donné les écarts suivants :

Tableau n° 29 : écarts relatifs au programme de production

Années	2010	2011	2012
Ecart globale	-319777	-1831204	+5640

Source : établie à partir du tableau ci- dessus

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

A travers la lecture du tableau ci-dessus, nous remarquons que l'écart est négatif pour les deux premières années. Cette situation peut s'expliquer par plusieurs facteurs :

- Les pannes techniques,
- Le non -qualité,
- Les ruptures de stocke,
- Les absences et grèves,
- Le changement de modèle.

Cependant en 2012, l'entreprise a réalisé un écart positif qui est le résultat des efforts déployés et l'amélioration des conditions de travail.

### **3-2-4-2 la performance financière**

Nous allons essayer d'analyser la performance de l'ENIEM en se basant sur les informations fournis par le bilan et le TCR.

#### **a- La performance à partir du bilan**

Après retraitement des bilans comptables des années 2010 ,2011 ,2012 et 2013. Nous allons analyser l'équilibre financier de l'ENIEM sur le long de cette période.

Tableau n ° 30 : Bilans de l'ENIEM

#### **ACTIF**

<b>Années</b>	<b>Valeurs immobilisées</b>	<b>Valeurs d'exploitations</b>	<b>Valeurs réalisables</b>	<b>Valeurs disponibles</b>	<b>Total</b>
<b>2009</b>	10 080 203 177,05	3 161 287 508,37	1 229 148358,86	799 957391,79	15 27596436,07
<b>2010</b>	9 820 332 388,50	4 189 759 287,80	1 228 773932,64	393 528400,67	15 63394009,61
<b>2011</b>	9 605 441 457,88	4 388 922 725,87	1 012 927049,97	560 210808,67	15 567 502042,39
<b>2012</b>	9 435 805 593,89	4 842 828 300,94	501 712 587,69	643 719513,66	16 388 29122,57
<b>2013</b>	9 386 044 005,49	4 966 016 550,98	560 241 893,31	238 020775,25	16 200 95138,38

## **CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

---

### **PASSIF**

<b>Années</b>	<b>Fonds propres</b>	<b>DLMT</b>	<b>Capitaux permanent = (fonds propres + DLMT)</b>	<b>DCT</b>
2009	11 243 65909,55	2 610 094 537,78	13853746447,33	1 416 849 988,74
2010	11 576 937 158,21	2 530 127 669,25	14107064827,46	1 525 329 182,15
2011	13 614 89714,05	1 238 287 377,57	14853179091,62	678 974 172,04
2012	13 621 271 130,84	508 662 696,18	14129933827,02	358 929 537,53
2013	13 669 346 281,23	522 731 922,48	14192078203,71	109 369 222,18

Source : Etablie à partir des bilans comptables

#### ➤ **Les valeurs immobilisées**

Ces valeurs ont connu une diminution durant l'année 2009 à l'année 2013, et ce, en raison d'investissements réalisés par l'ENIEM durant cette période.

#### ➤ **Les valeurs d'exploitation**

À travers la lecture des bilans, nous remarquons une augmentation dans les valeurs d'exploitation, et ce, en raison de la difficulté pour l'entreprise d'écouler ses produits sur le marché. Cette situation a été expliquée par la forte concurrence et le marché déloyal. L'augmentation des stocks engendre des frais supplémentaires de stockage.

#### ➤ **Les valeurs réalisables**

Ces valeurs ont suivi une tendance à la baisse, cela est dû à la diminution des ventes de l'entreprise. Les valeurs réalisables sont constituées des clients qui préfèrent de payer leurs achats en comptant. Le paiement à terme se pratique seulement dans le cadre du marché public.

#### ➤ **Fonds propres**

L'assainissement dont a bénéficié l'ENIEM, lui a permis de reconstituer ses fonds propres en 2009, après les pertes qui ont épuisé ses bilans. A partir de 2009 ses fonds propres ont connu une augmentation considérable.

#### ➤ **Les dettes**

Cette rubrique est constituée principalement des dettes fournisseurs.

## **CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

### **b- L'équilibre financier de l'entreprise**

A partir des bilans des exercices précédents, nous pouvons calculer l'équilibre financier de l'entreprise que se soit à long terme, à court terme et immédiat.

Avant de calculer les équilibres financiers de l'ENIEM, définissant d'abord ce qui l'équilibre financier. Ce dernier permet à l'entreprise de déterminer sa marge de sécurité et sa capacité de poursuivre son objectif et son activité à long, à moyen, et à court terme.

**a- L'équilibre financier à long terme :** il s'agit de mesurer le degré de financement de l'actif immobilisé par des ressources permanentes, le principal outil de mesure est le fond de roulement (FR). Ce dernier est un indicateur de l'équilibre financier à long terme. Le FR est calculé comme suit :

$$\text{FR} = \text{Capitaux permanents} - \text{valeurs immobilisées}$$

**b- L'équilibre financier à court terme :** le principal outil de mesure de l'équilibre financier à court terme est le besoin en fond de roulement (BFR).le BFR est défini comme étant le niveau de besoin de financement que les dirigeants d'une entreprise souhaitent couvrir avec les ressources longues, il est calculé comme suit :

$$\text{BFR} = (\text{valeurs d'exploitation} + \text{valeurs réalisables}) - \text{dettes à court terme.}$$

$$\text{BFR} = (\text{VE} + \text{VR}) - \text{DCT.}$$

**c- L'équilibre financier immédiat (la trésorerie) :** la trésorerie représente l'ensemble des disponibilités qui permettent de faire face aux exigibilités immédiates de l'entreprise, la trésorerie est calculée comme suit :

$$\text{TN} = \text{FRN} - \text{BFR}$$

Tableau n ° 31 : Les équilibres financiers à long, à moyen et à court terme pour la période de 2009 à 2013.

Indicateurs	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Fonds de roulement (FR)</b>	3773543270,28	4286732438,96	5247737633,74	4694128233,13	4806034198,22
<b>Besoin en fonds de roulement (BFR)</b>	2973585878	3893204038	4722875604	4985611351,1	5416889222,11
<b>Trésorerie nette (TN)</b>	799957392,28	393528400,96	524862029,74	-291483117,97	-610855023,89

Source : établie à partir des bilans de l'exercice

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- **FRN** : l'entreprise dégage un fond de roulement positif cela signifie que l'entreprise est en équilibre financier à long terme.
- **BFR > 0** l'entreprise est en équilibre financier à court terme.
- **TN** : durant les trois premières années, l'entreprise réalise une trésorerie positive. Pour les années 2012 et 2013 l'entreprise est en déficit de trésorerie ; cela signifie qu'elle doit recourir à l'emprunt pour financer son exploitation .

### **c- Analyse de la performance de l'ENIEM à partir des tableaux de compte de résultats (TCR)**

#### **a- Présentation des TCR**

Tableau n°32 : Les TCR de l'ENIEM pour la période de 2009 à 2013.

Indicateurs	2009	2010	2011	2012	2013
valeur ajoutée	1538880817,01	1837550869,24	1667133339,58	1 765 266 420,16	1 953 232 186,41
Excédent brut d'exploitation	277185 448,74	558 480 787,03	202 646 637,02	230 057 802,79	266 963 613,76
Résultat opérationnel	167863 828,32	327202 373,82	57 529 876,19	-162 157 122,65	50 586 234,10
Résultat financier	-36 422 015,02	-7 277 191,81	-12 624 715,97	-8 688 223,30	-20 147 077,59
Résultat hors exploitation	131 441 813,30	319 925 182,01	44 905 160,22	-162 157 122,65	30 439 156,51
Résultat net de l'exercice	131 441 813,30	335 510 294,48	59 494 722,23	60 696 275,56	35 822 173,18

Source : Elaboré à partir des TCR de l'ENIEM

#### ➤ **La valeur ajoutée**

La valeur ajoutée créée permet de couvrir les frais du personnel et les impôts et taxes ce qui a donné un excédent brut d'exploitation (EBE) positif.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### ➤ **L'excédent brut d'exploitation**

L'excédent brut d'exploitation permet de couvrir les frais divers et les dotations aux amortissements, mais il ne permet pas de couvrir les frais financiers. Ce qui a donné un résultat financier négatif ceci tout au long des cinq années.

### ➤ **Le résultat hors exploitation**

Le résultat hors exploitation réalisé était positif durant les trois années, ceci est dû à la couverture de certaines créances relatives aux exercices précédents.

### ➤ **Le résultat net de l'exercice**

Le résultat net de l'exercice est positif pendant les cinq années.

### **b-Calcul de rentabilité de l'ENIEM**

La rentabilité est une notion fondamentale dans tous les investissements, car elle exprime la capacité d'une entreprise à générer un revenu à partir des ressources qu'elle emploie. Plusieurs indicateurs existent pour mesurer la rentabilité d'une entreprise. Les plus utilisés sont les suivants :

- ❖ **Rentabilité commerciale** : calculée à partir du ratio **EBE/CA**
- ❖ **Rentabilité économique** : calculée à partir du ratio **résultat d'exploitation/capitaux investis**
- ❖ **Rentabilité financière** : calculée à partir du ratio **résultat comptable/capitaux propres**

Tableau n° 33 : La rentabilité de l'ENIEM pour la période allant de 2009 à 2013, en %

Rentabilité	2009	2010	2011	2012	2013
Commerciale	4,89	1,93	3,82	3,96	4,60
Economique	0,85	2,09	0,36	/	0,30
Financière	11,6	2,89	4,36	0,44	0,26

Source : documents internes de l'ENIEM

- La rentabilité commerciale de l'ENIEM, est positive pour les 05 années.
- La rentabilité économique de l'entreprise, calculée à partir du ratio résultat d'exploitation/chiffre d'affaire est positive, sauf pour l'année 2012 où l'entreprise réalisé une rentabilité économique négative car le résultat d'exploitation enregistré était négatif. Mais elle reste faible.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- La rentabilité financière : l'entreprise dégagne une rentabilité financière positive, mais elle reste tout de même faible.

### **3-3 Les outils de mesure et de suivi de la performance**

Pour suivre sa performance qui est expliquée par son efficacité dans la réalisation des objectifs fixés et son efficience dans l'optimisation du budget alloué, l'ENIEM utilise uniquement les outils traditionnels dont la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les différents tableaux de bord.

Avant d'exposer ces différents outils de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM ; nous essayerons d'indiquer le rôle du contrôleur de gestion dans cette EPE.

#### **3-3-1 Rôles et missions du contrôleur de gestion au sein de l'ENIEM**

Le rôle du contrôleur de gestion se limite au rôle classique qui consiste à :

- Mesure des objectifs fixés et les réalisations, puis déterminer les causes des écarts et enfin, élaboration des plans correctifs ;
- Elaboration de rapports par rapport aux budgets pluriannuels, lors du redressement interne devenu business plan qui va en 2020 chose demandée par la tutelle. A cet effet, il y a une enveloppe pour la mise à niveau, et ce, pour le développement de nouveaux projets dans le but d'accroître les parts de marché ;
- Anticipation sur le marché par rapport à la concurrence
- Détection des fournisseurs locaux pour lesquels il y a une préférence même à 25% plus chère (instruction émise pour stimuler la production nationale) ;
- La vérification de l'adéquation entre le prévu et le réel ;
- Elaboration de rapports (rapports hebdomadaires, rapports d'activité mensuels, rapports d'activité trimestriels, rapports d'activité annuels ;
- L'évaluation de la performance économique ;
- Le calcul et l'analyse des écarts,
- La décentralisation des responsabilités
- La coordination économique ;
- La communication des objectifs et des réalisations ;
- Evaluation des performances des centres.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **3-3-2 La comptabilité analytique**

La mise en place d'un système de comptabilité analytique au sein de l'ENIEM remonte à l'année de réalisation de l'usine, en 1977.

#### **3-3-2-1 Objectifs de la comptabilité analytique au sein d'ENIEM**

Suivant l'organigramme de cette entreprise, le service de la comptabilité analytique est placé hiérarchiquement sous le département finance et comptabilité. Ce service a pour objectif de :

- La valorisation des encours de production pour les besoins de bilan ;
- Le suivi de l'inventaire permanent des stocks ; des matières et des investissements ;
- La connaissance des coûts et des coûts de revient des différents produits fabriqués;
- L'élaboration des comptes de coût pour les différentes unités de l'entreprise par le biais des différents taux horaires des centres d'activité ainsi que les coûts des matières réalisées.

La comptabilité analytique au sein de l'ENIEM suit trois étapes dans le calcul des coûts de production, le suivi des stocks et la détermination du résultat :

- La comptabilité matière : consiste à un traitement analytique des différents flux des stocks, cette comptabilité a pour finalité d'avoir l'ensemble des informations concernant les stocks et l'établissement des coûts de production.
- Journaux auxiliaires : la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM comporte les mêmes journaux de la comptabilité générale à titre d'exemple :
  - Le journal des ventes : concerne les factures de vente ;
  - Le journal des consommations : enregistre l'ensemble des consommations en matière première.
- Récapitulation des charges par centre de coût : cette opération consiste à récapituler l'ensemble des charges ventilées sur les centres de coût

#### **3-3-2-2 Traitement des charges au niveau de l'ENIEM**

La répartition des charges se fait à l'aide d'un tableau devisé en deux parties. La première partie concerne les sections principales, la deuxième partie, quant à elle concerne les sections auxiliaires qui regroupent l'ensemble des charges de l'exercice que se soit directes ou indirectes réparties en sections homogènes.

## **CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM**

---

Cette opération de répartition nous permettra de déterminer le nombre d'unités d'œuvres et aussi les coûts de ces unités à chaque processus de production :

**a- Répartition primaire** : opération de répartition de toutes les charges liées à chacune des sections de l'entreprise.

**b- Répartition secondaire** : cette opération consiste à la répartition des charges des sections auxiliaires aux sections principales, tout en utilisant un coefficient de répartition.

### ❖ **La collecte des charges d'exploitation**

Le service de la comptabilité analytique utilise les pièces comptables enregistrées par la comptabilité générale. Les charges de la comptabilité analytique sont reprises mensuellement dans un registre de coût par nature et par centre de frais, afin de permettre une saisie facile et correspondant aux comptes de la classe 6 du PCN.

La répartition des charges dans les sections

Deux types de section sont à distinguer :

- Les sections principales
- Les sections auxiliaires

a- Les sections principales : ces sections regroupent les ateliers de production ; elles peuvent être présentées à l'aide du tableau suivant :

Tableau n ° 34 : Sections principales

<b>Sections</b>	<b>Intitulés</b>
741	Atelier de découpage
742	Atelier presses
743	Atelier peinture
744	Atelier assemblage pièces
745	Atelier plastique
746	Atelier pièces métalliques
747	Atelier remplissage avec mousse
748	Atelier assemblage grand modèle
749	Atelier assemblage petit modèle
770	Atelier assemblage final (produit fini)

Source : service de comptabilité et finance

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### **b- Les sections auxiliaires**

Ces sections regroupent un ensemble de centres de frais qui ont une même clé de répartition. Les clés de répartition servent à répartir les charges des sections auxiliaires dans les sections principales sont révisées pour chaque changement. Les sections auxiliaires sont les suivantes :

- Section administration : elle est composée du département ressources humaines et du département finance et comptabilité ;
  - Section soutien technique : cette section englobe le département technique ainsi que le département production et le département qualité ;
  - Section maintenance : cette section représente le département maintenance ;
- Les clés de répartition de ces trois sections à savoir la section administration, soutien technique et la section maintenance sont exprimées en fonction des effectifs et des heures de travail.
- Section approvisionnement: elle représente le département commercial ayant comme clé de répartition les coûts des matières premières.

Les unités d'œuvres sont choisies par la direction générale en collaboration avec les techniciens de production et le service de la comptabilité analytique.

### **3-3-2-3La méthode de calcul des coûts**

La méthode de calcul des coûts utilisée est celle du coût complet basé sur la notion des sections homogènes. Elle incorpore l'ensemble des charges fixes et variables, directes et indirectes.

Le processus de calcul des coûts et le calcul du coût de revient se résume comme suit :

$$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat} + \text{les charges d'approvisionnement}$$

Les charges d'approvisionnement sont imputées aux différents produits en fonction du cout de chacun. Nous distinguons dans les charges d'approvisionnement, les charges d'approvisionnement direct et indirect.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Le coût d'achat des matières premières se calcule comme suit :

Coûts d'achat des matières premières = prix d'achat + les charges d'approvisionnement directs et indirectes, fixes et variables

Le coût de production est calculé comme suit :

Coût de production = coût d'achat des matières premières utilisées + les coûts de production directs et indirects

Le coût de revient est calculé comme suit :

Coût de revient = coût de production des produits vendus + coût de distribution direct et indirect

Nous constatons que la méthode de calcul des coûts utilisée est la méthode du coût complet, le recours à cette méthode a été justifié par l'absence d'un plan spécifique de la comptabilité d'exploitation ainsi que par l'utilisation de nouvelles méthodes nouvelles engendrent des coûts de formations que l'entreprise ne peut supporter actuellement.

### **3-3-3 Le contrôle budgétaire**

Le budget désigne des prévisions chiffrées dans le cadre d'un plan à moyen et à long terme.

Le budget au sein de l'ENIEM comprend quatre budgets :

- Le budget d'investissement : ce budget prévoit les coûts et les recettes liés aux acquisitions et aux cessions d'actifs ;
- Le budget d'exploitation : regroupe les charges et les produits liés au budget des ventes et de production ;
- Le budget de trésorerie : englobe des flux monétaires liés aux encaissements et décaissements ;
- Le budget TVA : ce budget estime la TVA collectée et la TVA déductible.

Chaque fin du mois, le contrôleur de gestion reçoit un reporting des centres de responsabilités. Le contrôle budgétaire a pour objectif, la comparaison des réalisations par

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

rapport aux prévisions en premier lieu, la détermination des écarts et leurs corrections en deuxième lieu.

Nous prenons à titre d'exemple le budget prévisionnel de l'unité cuisson de l'année 2013.

Ce budget a été établi sur la base :

- Des données de clôture de l'exercice 2012
- Du niveau des stocks de produits finis et des matières premières au 31/12/2012
- Des tendances du marché de l'électroménager,
- Des capacités de production en une équipe.

Ce tableau est un exemple de production prévisionnel arrêté pour 2013, et valorisé sur la base des prix de cession 2012, il se présente comme suit :

Tableau n° 35 : Programme de production prévisionnel de l'ENIEM pour l'unité cuisson Unité/DA

Produits	Quantités	Valeurs
Cuisinières 6120	4000	60 261
Cuisinières 6520	53550	1 110 223
Cuisinières 6540	6200	1 410 928
Cuisinières08210	1900	41 252
Total	65650	1 353 664

Source : données de l'ENIEM

Le contrôle budgétaire, concerne le contrôle des réalisations par rapport aux prévisions, et aussi le suivi des réalisations par l'identification et la correction des divers écarts.

Le contrôleur de gestion en matière de budget a pour mission :

- ✓ La confrontation des dépenses réelles aux dépenses budgétées initiales et détermination des écarts ;
- ✓ Comparaison entre chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires, le CA est déduit des états de facturation ;
- ✓ La confrontation de la production réelle à la production théorique.

Une fois que le contrôleur de gestion fait une vérification des dépenses budgétées par rapport aux résultats prévisionnels il déduit les écarts :

- Ecart sur chiffre d'affaires,

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Ecart sur production,
- Ecart sur la valeur ajoutée.

Le contrôleur de gestion au sein de l'ENIEM compare les budgets prévus avec les réalisations à fin de dégager les écarts qui permettent de :

- Mesurer et évaluer la performance de l'entreprise ;
- Situer les responsabilités de ces écarts,
- Apporter des actions nécessaires de correction.

L'application de la gestion budgétaire au sein de l'ENIEM se limite à confronter les réalisations aux prévisions et à faire ressortir les écarts pour mettre en place les actions correctives conduisant à l'amélioration de la politique générale de l'entreprise.

### **3-3-4 Le tableau de bord**

Nous distinguons deux types de tableaux de bord :

- a- Un tableau de bord tenu par les différentes directions de l'ENIEM ;
  - ✓ La direction commerciale ;
  - ✓ La direction financière ;
  - ✓ La direction ressources humaine ;
  - ✓ La direction de production.
- b- Un tableau de bord tenu par le contrôleur de gestion, il s'agit d'une synthèse des tableaux de bord de différentes directions

#### **3-3-4-1 Les tableaux de bord des différentes directions**

##### **a- Le tableau de bord de production**

L'analyse du tableau de bord de l'activité de production nous permis de constater que le contenu de ce reporting contient les informations relatives à :

- Production de chaque unité ; déterminant les réalisations par rapport aux prévisions pour chaque type de produit
- Le stock des matières premières et des produits finis ;
- Les pièces de rechange ;
- Le taux de pannes en % ; expliquant les arrêts techniques et organisationnels par référence aux prévisions et les réalisations des années précédentes;

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Taux de rebuts en% : indiqué pour chaque famille de produit et avec une comparaison entre réalisations et prévisions.

Nous pouvons constater le manque d'indicateurs de décisions dans le tableau de production, puisque seuls les indicateurs d'état sont retenus.

### **3-3-4-1 -2 Le tableau de bord financier**

Ce tableau comporte essentiellement des indicateurs de résultat et des agrégats de gestion. La comparaison est faite par la confrontation des réalisations de l'année précédente avec les prévisions de l'année en cours, seul les indicateurs financiers sont utilisés dans l'analyse de la situation financière de l'entreprise. Le tableau de bord financier porte les indicateurs suivants : les indicateurs des résultats, les agrégats de gestion, le plan de financement et les ratios de gestion

Tableau n° 36 : Indicateurs des résultats

Désignation	Années			
	2010	2011	2013	2013
Valeur ajoutée	1 538 880 817,01	1837550 869,24	1 667 133 339,58	1 765 266 420,16
Excédent brute d'exploitation	277 185 448,74	558 480 787,03	202 646 637,02	230 057 802,79
Résultat net de l'exercice	131 441 813,30	335 510 294,48	59 494 722,23	60 696 275,56

Source : établi à partir des documents interne de l'ENIEM

- a- Les agrégats de gestion** : ces agrégats exprimés en valeur monétaire, ils concernent l'évolution du chiffre d'affaires, les stocks, les créances et la trésorerie .La comparaison est faite par la confrontation d'une

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

part, des réalisations de l'année précédente avec les prévisions de l'année en cours .l'objectif est de déterminer l'évolution entre l'année d'exercice est l'année précédente.

**b- Le plan de financement :** contient une comparaison entre les prévisions et la réalisation et leur évolution. Les agrégats retenus sont le solde des encaissements et les décaissements.

**c- Les ratios de gestion :** comme les principaux agrégats de gestion, ils expriment l'évolution entre N et N-1.

Nous pouvons constater que les informations fournies par la direction financière porte sur la performance passée sans indicateur de suivi

### **3-3-4-1 -3 Tableau de bord des ressources humaines**

Au niveau de la direction des ressources humaines, le tableau de bord utilisé regroupe un ensemble de tableaux séparés. Chaque mois le DRH établi un flash sur la situation générale du personnel notamment le nombre d'effectif et les frais du personnel .La plus part des tableaux présentent des indicateurs d'état. Ils portent sur :

- L'évolution des effectifs ;
- Frais de personnels ;
- Les heures travaillées et non travaillées ;
- Effectif en formation,
- Congés et formation ;
- Absentéisme.

Dans l'élaboration de son tableau de bord, le directeur des ressources humaines se limite aux informations quantitatives, malgré leur importance les indicateurs qualitatifs comme l'apprentissage et l'innovation ne sont pas pris en compte.

#### **b- Le tableau de bord commercial**

Le tableau de bord commercial contient les informations suivantes :

- ✓ Production vendue ;
- ✓ Marchandises vendues ;
- ✓ Prestation fournies ;
- ✓ Stock des produits finis.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Tableau n ° 37 : Indicateurs d'un tableau de bord commercial

Indicateurs	Ventes en unités	Ventes en KDA
Production vendu		
Marchandises Vendues		
Prestation fournies		
Total		
Stock des produits fini		

Source : Documents internes de l'ENIEM

- Le tableau de bord commercial porte sur la répartition du chiffre d'affaires pour chaque produit.
- Le tableau de bord commercial est un document qui permet de suivre l'évolution de l'activité commerciale au regard des objectifs fixés.
- Au niveau de la direction commerciale, le tableau de bord reprend l'ensemble de l'activité commerciale qui peut être plus ou moins ventilée par produits ou zones géographiques.
- Le tableau de bord commercial permet un contrôle et un suivi par les responsables des ventes (directeurs, inspecteurs des ventes, directeur point de vente,..) et permet de se situer dans la réalisation de leurs objectifs.

### **3-3-4-2 Tableaux de bord du contrôleur de gestion**

Le tableau de bord élaboré par le contrôleur de gestion constitue un simple reporting financier au profit du PDG .Ce tableau contient les informations relatives à :

- L'évolution du chiffre d'affaires ;
- La croissance des ventes ;
- Les données financières, exprimées en charges fixes et variables
- Le volume de la production ;
- L'évolution en matière d'effectifs.

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

En plus de ce tableau, un autre tableau mensuel est arrêté sur la base des informations fournies par les divers responsables de directions, il comporte les informations suivantes :

- Les indicateurs d'état en valeur comme la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires ;
- Les indicateurs d'état en physique liés à la production, à l'approvisionnement et à la commercialisation tels que ; la croissance des ventes, le volume de production et la variation d'effectifs ;
- Les indicateurs de suivi, notamment ceux relatifs à l'évolution des créances et les flux de trésorerie.

Nous pouvons remarquer que cette entreprise se limite aux indicateurs financiers dans la détermination de sa performance .L'analyse du résultat se fait par une comparaison des réalisations aux données prévisionnelles.

### **Section 4 : Discussions et analyse des résultats**

L'analyse des résultats se fait à l'aide de traitement des informations obtenues à travers l'analyse des différents documents et ceux obtenus via les entretiens semi -directifs.

Au niveau de l'ENIEM nous pouvons remarquer que le système de contrôle de gestion et d'analyse de la performance se caractérise par :

#### **4-1Le contrôle de gestion**

- Le contrôle stratégique obéît plus à une logique politique qu'à une logique économique, le contrôle budgétaire au niveau de l'ENIEM est un processus par lequel les responsables exercent la politique de l'Etat en s'assurant que les ressources publiques sont obtenues et utilisées d'une manière efficace et efficiente.

Le rôle du contrôleur de gestion se limite au rôle classique qui a pour objectif :

- Mesure des objectifs fixés et les réalisations, puis déterminer les causes des écarts et enfin, élaboration des plans correctifs ;
- La vérification de l'adéquation entre le prévu et le réel ;

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Elaboration de rapports (rapports hebdomadaires, rapports d'activité mensuels, rapports d'activité trimestriels, rapports d'activité annuels ;
- L'évaluation de la performance économique ;
- Le calcul et l'analyse des écarts ;
- Surveillance (inspection) ;
- La communication des objectifs et des réalisations ;
- Evaluation des performances des centres.

### **4-2 Les outils de mesure de la performance de l'ENIEM**

Le système de contrôle au sein de l'ENIEM qui est une entreprise publique économique n'est qu'un résultat de différentes mutations de l'environnement socio- économique algérien d'une part et l'influence d'autres variables déterminantes comme la technologie, la culture des dirigeants, la taille de l'entreprise d'autre part.

Le système de contrôle de gestion dans l'entreprise ENIEM est un système d'aide à la décision, doté d'un double objectif. Le premier réside dans l'évaluation de la performance. Quant au deuxième a pour objectif de réduire les dysfonctionnements de résultats jugés non satisfaisants.

L'ENIEM dispose d'un service de planification et contrôle de gestion, avec un rôle de conseil et d'orientation sans pouvoir manageriel. En effet le domaine d'intervention du contrôleur de gestion se limite à la vérification des comptes de gestion et le reporting financier. Dans certain cas il joue aussi le rôle d'auditeur financier.

La structure de l'ENIEM se présente comme une structure ayant l'unité de commandement qui est le PDG .Dans ce sens, le contrôleur de gestion au sein de l'ENIEM ne peut pas influencer le processus décisionnel .Ce dernier est du ressort du conseil d'administration. L'information produite par le contrôleur de gestion est ascendante, cette information porte essentiellement sur les indicateurs quantitatifs

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

résultant de la comparaison entre objectifs chiffrés et les réalisations .Le contrôle au sein de l'ENIEM Suit le budget et a pour objectif la vérification des objectifs par rapport aux réalisations.

La performance de l'ENIEM est expliquée par deux variables, la première représente son efficacité dans la réalisation des objectifs assignés, la deuxième représente son efficience dans l'optimisation du budget. Pour mesurer cette performance, l'ENIEM utilise uniquement les outils traditionnels dont la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les différents tableaux de bord.

L'utilisation de ces outils se caractérise par :

### **4 -3-1 La comptabilité analytique :**

La méthode de calcul des coûts est la méthode du coût complet. Cette méthode traite seulement les ressources directes utilisées comme la main d'œuvre, les matières premières et les différentes composantes du produit et elle ne prend pas en considération les actifs immatériels comme l'intégration de nouvelles technologies qui se caractérise par l'apparition des machines gérées par ordinateur et l'accroissement de la concurrence qui engendre des investissements en recherche et en développement qui sont à caractère indirect .

Le recours à cette méthode a été justifié par l'absence d'un plan spécifique de la comptabilité d'exploitation ainsi que le recours aux méthodes nouvelles engendre des coûts de formations que l'entreprise ne peut pas supporter actuellement.

En effet, la montée de la concurrence incite de plus en plus les entreprises à réduire leurs coûts de production tout en offrant des produits de bonne qualité pour le consommateur. L'adoption de nouvelles méthodes de contrôle et de production, comme : la gestion de la qualité, le juste à temps ont rendu caduques les anciennes modalités de répartition des coûts fondées sur la méthode du coût complet.

### **4-2-2 Le contrôle budgétaire**

Il se limite à la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions les écarts sont constatés et commentés.

L'élaboration du budget suit les étapes suivant :

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Le contrôleur de gestion établit un bilan d'activité, ce bilan vise à fournir l'ensemble des informations nécessaires pour l'élaboration du budget de l'année suivante .Ce bilan porte essentiellement sur :
  - L'évolution du chiffre d'affaires et la comparaison des réalisations aux prévisions ;
  - Le volume de ventes réalisées ;
  - Le besoin en fonds de roulement par rapport à l'exercice précédent ;
  - Le résultat de l'exercice par rapport à l'année précédente ;
  - Le degré de réalisation des investissements,
  - Les contraintes financières que l'entreprise subit et les mesures correctives projetées pour l'exercice prochain ;
  - La rentabilité de l'entreprise.

Cette étape consiste à faire un diagnostic sur l'état de l'entreprise en utilisant seulement des variables quantitatives .Elle se résume à une comparaison entre les prévisions et les réalisations afin de porter des mesures correctives.

- Dans la deuxième étape, le contrôleur de gestion en concertation avec le directeur général définit un plan opérationnel qui inclut les principales missions et objectifs que le directeur général propose à chaque centre de responsabilité.
- Dans la troisième étape le service du budget collecte l'ensemble des informations nécessaires pour l'établissement des prévisions budget pour chaque direction.
- Lors du conseil de la direction, le directeur général arbitre l'allocation des ressources en fonction de la capacité financière de l'entreprise.

### **4-3-3Le tableau de bord**

Durant notre stage à l'ENIEM, nous avons constaté que la gestion basée sur un tableau de bord se limite à un simple reporting établie par les différentes directions.

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

Dans la mesure de sa performance, cette entreprise se limite uniquement aux indicateurs financiers, les autres variables comme l'innovation, l'apprentissage ne sont pas présent en considération.

De la définition d'un tableau de bord prospectif « il permet aux dirigeants d'évaluer la contribution de chacune d'elles à la réponse aux attentes des clients actuels et futurs, les efforts à accomplir pour renforcer le potentiel interne et les investissements qu'il faut faire dans les hommes, les systèmes et les procédures pour améliorer la performance »<sup>18</sup>.

Pouvons conclure que le tableau de bord prospectif est né du constat que les systèmes de mesures basés sur les indicateurs financiers ne sont plus adaptés à l'économie du marché actuel.

---

<sup>18</sup> R. S. Kaplan, D. P. Norton « Le tableau de bord prospectif, », Editions d'Organisation, 2003

## ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

### Conclusion du chapitre III

En matière de contrôle de gestion, les systèmes de mesures de performance sont restés focalisés sur les données d'un contrôle de gestion traditionnel tourné vers une mesure de la performance passée, ils sont de peu d'utilité pour piloter la mise en œuvre d'une stratégie.

Nous avons constaté, aussi, durant ce stage, que cette entreprise continue d'appliquer la méthode du cout complet, comme nous avons remarqué l'absence totale d'une stratégie de coûts à long terme.

L'utilisation des budgets classiques comme moyen de gestion demeure insuffisante, de plus en plus obsolète et lente à appliquer. La budgétisation a montré ses limites dans les pratiques de gestion. Certains auteurs comme Nicolas Berland (professeur à l'Université Paris-Dauphine), proposent même une gestion sans budgets en utilisant le tableau de bord prospectif.

La performance de cette entreprise est analysée en fonction du chiffre d'affaires réalisé durant l'année et le degré de réalisation des objectifs. Ce dernier consiste à atteindre l'efficacité par un chiffre d'affaires maximum et l'efficacité réside dans l'optimisation du budget alloué.

A fin de faire face à la concurrence l'ENIEM doit dépasser le cadre de la gestion classique et développer une entreprise à orientation stratégique.

Dans une économie fondée sur la connaissance et les compétences, le tableau de bord prospectif demeure indispensable dans la gestion de l'entreprise.

Nous pouvons résumer ce chapitre à l'aide des points suivants :

- L'objectif de l'ENIEM est plus social qu'économique ;
- L'ENIEM pratique un contrôle de gestion traditionnel ;

### ***CHAPITRE III : les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM***

---

- Les interviewés n'ont pas une idée (non-connaissance savante) sur les nouveaux outils du contrôle de gestion tel que le tableau de bord prospectif, la méthode ABC, le budget à base zéro, la méthode ABM ;
- Dans la plupart des cas, la personne chargée du contrôle de gestion ne participe pas lors de l'élaboration de la stratégie de l'entreprise, cette dernière est programmée à haut niveau (SGP : société de gestion des participations) ;

# *Conclusion générale*

L'entreprise n'a pas cessé de connaître d'importantes transformations depuis les années 1980. La mutation de l'entreprise moderne qui constitue un système organisationnel et institutionnel complexe, se présente comme la combinaison de divers ordres de transformations touchant à ses différentes dimensions : sa structure, son mode de gestion, ses relations avec son environnement interne et externe.

L'utilisation du concept de mutation de l'entreprise reflète le changement et recouvre l'ensemble des facteurs qui affectent les entreprises, leur gestion, leurs emplois et leurs comportements.

Face à l'évolution de l'économie, à la concurrence et l'évolution des technologies de l'information et de télécommunication, l'entreprise, pour assurer sa survie et son développement, doit réagir. Afin de maîtriser les informations et les différentes actions pour atteindre ses objectifs, il est donc indispensable, pour l'entreprise, d'adopter le système de contrôle de gestion qui utilise les nouveaux outils et instruments de gestion, tout en sachant que la mise en place d'un outil de pilotage nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise, de son organisation et de sa stratégie.

Le contrôle de gestion offre aux entreprises des instruments et outils pour mesurer et piloter la performance de l'entreprise.

- La méthode de calcul des coûts ABC nous rappelle qu'il est primordial d'identifier les lois des coûts et de la recherche, au-delà de l'imputation des charges aux objets de coûts, aussi la méthode de calcul des coûts ABC permet de mieux saisir l'évolution des coûts et par conséquent de mieux les piloter.
- La gestion budgétaire connaît des dérives critiques depuis plusieurs années. Elle est devenue de plus en plus technicienne.
- Les tableaux de bord s'orientent de plus en plus vers une prise en compte globale de la performance de l'entreprise et ne s'orientent plus uniquement vers la mesure d'une performance financière. Leur mise en œuvre ne dépend pas tant de la qualité intrinsèque des indicateurs qui les composent que de l'intégration de ces tableaux de bord au processus de management de l'entreprise.

En guise de conclusion à notre travail de recherche nous pouvons dire que l'évolution des outils et instruments de contrôle de gestion permettant la mesure et le pilotage de la performance occupe une place importante dans la littérature managérielle.

L'entreprise algérienne, depuis sa création à l'heure actuelle, a relégué la stratégie dans la deuxième position. L'utilisation des instruments classiques de contrôle de gestion ne favorise pas et ne motive pas les dirigeants à mettre en œuvre une stratégie de changement afin de faire face à l'évolution de l'environnement.

La recherche de compétitivité et de performance oblige l'entreprise algérienne à s'adapter au nouvel environnement. Cette adaptation doit passer par l'adoption de nouveaux outils et instruments de contrôle de gestion permettant la mesure et le pilotage de la performance de l'entreprise.

L'analyse de l'entreprise algérienne d'aujourd'hui, montre que celle-ci, ne ressemble en rien à celle qui a prévalu durant la période de l'économie administrée, mais, aussi, elle n'est pas pour autant devenue une entreprise capitaliste à l'instar de celle des économies avancées.

L'ENIEM, grande entreprise nationale de l'électroménager, doit dépasser la gestion classique en optant pour les nouveaux outils et instruments de gestion pour opérer le changement.

Dans le contexte de l'EPE, les caractéristiques de ces derniers est qu'elles gèrent une propriété publique, elles procèdent un caractère de commercialité sur le marché.

Dans ces EPE le contrôle de gestion se limite à sa vision classique de vérification des ressources financières et le calcul des écarts entre les prévisions et les réalisations, nous constatons les limites du système de contrôle de gestion en matière d'appréciation de la performance de l'entreprise.

# *Bibliographie*

### OUVRAGE

- ALAZARD.C et SEPARI. S, « contrôle de gestion », édition, Dunod, Paris, 2004.
- ALAZARD. C et SEPARI. S, « Contrôle de gestion », édition, Dunod, Paris, 2006.
- ANCIAUX. J- P, « L'entreprise apparente : vers le partage des savoirs et des savoirs faire dans les organisations » édition d'Organisation, Paris ,1994 .
- ANDREEF.W, « La mutation des économies postsocialistes : une analyse économique alternative », édition l'HARMATTAN, Paris, 2003.
- ATAMER.T, CALORI.R, « Diagnostic et décisions stratégiques », édition, Dunod, Paris 2003.
- BAUDRY.B, « Les théories économique de l'entreprise », édition, La Découverte, Paris, 2003.
- BESSEYRE. CH-H, « L'entreprise mobile », édition, Pearson éducation, Paris, 2008.
- B. BERNARD « Economie de l'entreprise » éd, la Découverte, PARIS, 2003.
- Benissad M.H « Algérie restructurations et réformes économiques » éd, OPU, Alger, 1994.
- Y.BOUDJENEH « L'Algérie décomposition d'une industrie » éd, l'Harmattan, France, 2002.
- BOUCHHEZ. J-P, « Manager les travailleurs du savoir », édition, Liaison, Paris, 2006
- Bouquin .H «Les Grands Auteurs en contrôle de gestion », éditions, EMS, Paris, 2005.
- Bouquin. H « Les Fondements du contrôle de gestion », édition PUF, Paris, 2005.
- P. Boisselier « Contrôle de gestion » éd, Vuibert, Paris, 2001.
- BOUYACOUB.A : « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie »- volume II, éd. OPU- Alger -1987.
- BRISACIER. J-P et PERETTI-WATEL J-F, « Les mutations économiques à l'est : crise et transition vers le marché », édition Vuibert, Paris, 1992.
- J.BRILMAN « l'entreprise réinventée » éd, Organisation, Paris, 1995.
- BRUNEAU .J-M et PUJOS .J-F, « Le management des connaissances dans l'entreprise », édition d'organisation, Paris ,1992.
- Burlaud. A et Simon C-J, « Comptabilité de gestion », édition Vuibert, Paris, 2003.

- Burlaud. A et Simon. C-J, « Le Contrôle de gestion », édition La Découverte, Paris, 2006.
- N. Berland, F-X. Simon « Le contrôle de gestion en mouvements » Éd, d'Organisation.2010.
- CHARREUX.G, «Structure de propriété, relation d'agence et performance financière», Revue économique. 1987.
- CLOUDE.R, « Connaissance capitale», édition l'Harmattan, Paris, 2002.
- F.COCULA « Introduction générale à la gestion »éd, DUNOD, Paris, 2008.
- COLLE.D, « Un monde d'entreprise », édition PUF, France, 2009.
- CORIAT. B et O .WEINTEN, «Les nouvelles théories de l'entreprise», édition Librairie française, 1995.
- DELORM.P, « Théories et pratiques actuelles du management », presse de l'université de Québec, 1990 .
- DE RONGE.Y et CERRADA.C, « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2008
- DETRIE.J-P, « Politique Générale De L'Entreprise », édition, Dunod, Paris, 2005.
- DIETRICH. A. « Le management des compétences », édition Vuibert, Paris, 2010.
- DURAND.S, « Management de la technologie et de l'innovation », édition, Dalloz, Paris 1999.
- R.DURAND, B.QUELIN « Comment envisager l'évolution économique sans concevoir une firme évolutionniste : contribution de la théorie des ressources à une théorie évolutionniste de la firme »groupe HEC, 1998.
- DUSSAGE.P, RAMANANTSOA.B « Technologie et stratégie», université Harvard – l'expansion 1989.
- A.DIETRICH « Management des compétences »éd, VUIBERT ,2013 .
- Doriath B. & Goujet C. (2007), “Gestion prévisionnelle et mesure de la performance”, Dunod, Paris, P198.
- FERRAARY.M, « Management de la connaissance » éd, la découverte, Paris 2000
- FORAY .D, « L'économie de la connaissance », édition, la Découverte, Paris ,2000 .
- Forget. J, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'Organisation, Paris, 2005.

- Giraud. F, Saulpic. O, Nauleau .G « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », éd, Gualino Editeur, Paris, 2004.
- M .Gervais « Stratégie de l'entreprise »éd, ECONOMICA, Paris, 2003.
- GHERTMAN.G, « Stratégie de l'entreprise, théorie et action », édition Economica, Paris, 2004.
- Ghertman .M « Préface à Les institutions de l'économie de Williamson O.E. »,1994.
- GUEMDJ.N, « Contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », édition d'Organisation, Paris ,2008.
- GUERRIEN .B « La théorie économique néo classique »éd, La découverte, Paris 2008.
- Hamini .A, « Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition Berti, Alger, 2001.
- H. HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2002.
- M. Jean-Pierre, « L'entreprise et son environnement économique », éd, Ellipses 2001.
- JOFFRE.O, « stratégie », édition Dunod, Paris ,2010.
- Kirmi Brahim, « Le management théorie et processus »éd, Dunod ,2004.
- LABRUFF.A, « Indicateurs et tableau de bord », édition AFNOR, Paris, 2007.
- LAHLOU .J « La théorie de la rationalité limitée » éd, DUNOD .Paris ,2001 .
- LANGLOIS.G, « Contrôle de la gestion et gestion budgétaire », édition Pearson, Parie ,2006.
- LAUZEL.P et TELLER, « Contrôle de gestion et budget », édition Dalloz, Paris ,1994.
- Lasary « Economie de l'entreprise » éd, Distribution, Alger, 2007.
- Laucate. P, « Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion », Guide V3, 2012.
- LEROY.F, « Stratégies de l'entreprise », édition DUNOD, Paris, 2004.
- Longatte. J, Muller. J, « Economie d'entreprise », éd, Dunod, Paris, 1999.
- MARCHESNAY.M, «Management stratégique », édition Eyrolles, Paris ,1993.
- MARTEAU.P, « Contrôle de gestion et management », édition Montchrestien, Paris, 1997.
- MEBTOUL .A « L'Algérie face au défi de la mondialisation », édition OPU, Alger, 2002.
- MEBTOUL.A, « Réformes économiques et privatisation », édition OPU, Alger, 2002.
- MELBOUCI .L « Le model des entreprises algériennes, échec ou fin de mission », éd, El Amel, 2008
- MEIER .O « La gestion du changement » éd, DUNOD, Paris, 2007.

- MINTZBERG.H « Safari en pays stratégie », édition Village mondial, paris, 1999.
- NORTON.D et KAPLAN.K, « Les tableaux de bord prospectifs», édition d'Organisation, Paris, 2002.
- .M.MOUTOT « Guide méthodologique de la conduite du changement »éd, DUNOD, Paris, 2010.
- PATEYRON.E-A et SALMON.R, « Les nouvelles technologies de l'information et l'entreprise »édition ECONOMICA, Paris ,1995 .
- PEREZ.R "La gouvernance de l'entreprise" éd, la Découverte, Paris, 2003
- PICARD.J, « La gestion des compétences », édition Demas, Paris, 2006.
- J.M.Plane « Théories des organisations » éd, Dunod, 4<sup>eme</sup> édition Paris ,2013.
- ROUSSEAU .S « Théories contractuelle de la firme, théorie des droits de propriété »éd, DALLOZ, 2009.
- SAUSSOIS.J-M, « Théories des organisations », édition La Découverte, Paris, 2007.
- SAUSSIÉ S. et YVRANDE-BILLON.A « Economie des coûts de transaction » éd, La Découverte, collection Repères.2007
- Séguin .F, Hafsi. T, CH. Demers « Le management stratégique : de l'analyse à l'action » Les Éditions Transcontinental, 2008.
- TARONDEAU.J-C, «Produit et technologie: choix politique de l'entreprise industrielle » édition Dalloz, Paris, 1982.
- TARONDEAU.J-C, « Le management des savoirs » édition, PUF, Paris 1998.
- TORESS.O, « Economie d'entreprise », édition, Economica, Paris ,2004 .
- VERY.P, « Stratégies de diversification », édition Liaison, paris, 1991.
- F.X .VAUJANY « Les outils de gestion : de la conception à l'usage » ,2005 .
- ZARIFIAN.P, « Le modèle de la compétence » édition, Liaison, Paris ,2001.

### **THESES ET MEMOIRES**

- A.BASSETI « Gestion du changement, gestion Projet » 2002, thèse de doctorat .
- BELACHOUI .A « Le systeme d'information a l'épreuve de l'organisation cas de l'entreprise de telecommunication » thèse de magister, Tlemcen, 2014.
- Berland N « L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management

stratégique », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris-Dauphine, 1999

- MELBOUCI. L. : « Création, développement et croissance des entreprises algériennes en relation avec la dynamique de l'environnement politique, juridique et économique (1962-2005) », thèse de doctorat, Université de Tizi-Ouzou, Mai 2007.
- MAHMOUDIA .M « L'application d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne » thèse de magister, UMMTO.2012.
- GHOZLAN.B, RIOU.P, « L'évolution des modèles productifs » thèse de doctorat, université Panthéon-Sorbonne, Paris, 1992.
- SAADOUN .R « Privatisation des entreprises industrielles en Algérie : analyse, histoire et développement » thèse de doctorat.
- Zaidi. J « Du contrôle de gestion au pilotage des organisations : continuité ou rupture, le CAS des entreprises tunisiennes », thèse de Doctorat d'Etat en science de gestion, université Sophia Antipolis NICE, 1996.

### REVUES

- M. Bouhezza « La privatisation de l'entreprise publique algérienne » Revue des Sciences Économiques et de Gestion N°81 .2004
- BOUYACOUB.A : « Quelques hypothèses concernant les nouveaux mécanismes de l'entreprise publique » et « « Activité économique et taille des entreprises »- revue du CREAD- n°12- 4iem trimestre 1987
- CHARREUX.G, « Gouvernance des entreprise : valeur partenarial contre valeur actionnelle » Université de Bourgogne, 1998.
- Chatelain-Ponroy .S, Sponem S « Evolution et performance du contrôle de gestion », Revue Economie et Management, n° 123,2007, P13.
- M .Ghertman, « O .Williamson et la théorie des coûts de transaction » Revue française de gestion ,2003/1 (n° 142).
- COASE. R « La théorie de la firme » Revue française d'économie, Hiver, 1987.
- CORIAT B. et O.WEINSTEIN, « Les théories de la firme entre «contrats» et «compétences» », une revue critique des développements contemporains, Revue d'Economie Industrielle, n°129-130 , 2010

- HAMEL.G, «de l'avantage concurrentiel à la stratégie », université Harvard l'Expansion, 2013.
- MELBOUCI .L « L'entreprise algérienne face à quel genre d'environnement »Revue des sciences de gestion, 2008, n° 234.
- SARI .A « Comparaison de deux méthodes de conception du BSC (OVAR et la méthode de Kaplan et Norton) »revue de science de gestion, Mai-2008.
- Cahier français n° 345, quelques controverses théoriques.

### **Sites**

- <http://management.Free.fr>
- [www.cair.info](http://www.cair.info).
- [www.elwatan.dz](http://www.elwatan.dz)
- [www.google.fr](http://www.google.fr)

# *Liste des tableaux et figures*

## Liste des tableaux

Tableau	Intitulé	Numéro de page
1	Comparaison entre la micro économie et l'économie des couts de transaction	17
2	Question centrale des différentes théories et les objectifs de l'entreprise.	36
3	Comparaison entre l'approche traditionnelle et l'approche systémique de l'entreprise	38
4	Stratégies de l'entreprise face à l'évolution de l'environnement	49
5	Comparaison entre les modes de contrôle de gestion	64
6	Liste des facteurs accélérant l'internationalisation des marches et de la concurrence	66
7	Evolution de l'entreprise et place es outils et instruments de gestion	78
8	Objectif du contrôle de gestion	85
9	Comparaison entre le contrôle de gestion classique et le contrôle de gestion moderne	101
10	Rôles et missions du contrôle de gestion dans le système classique et le système modern	102
11	Exemple d'activité pour une entreprise industrielle	108
12	Exemple d'inducteur d'activité	109
13	Distinction entre la méthode du centre d'analyse et la méthode ABC	111
14	Critique du contrôle budgétaire	126
15	Comparaison entre le tableau de bord prospectif et la méthode OVAR	140
16	Nombres d'entreprises autogérées	148
17	Industrie et entreprises de production	150
18	Caractéristiques de la nouvelle économie	159
19	Produits et capacité de production de l'ENIEM	164
20	Le chiffre d'affaire par type de clientèle	169
21	Principaux concurrents de l'ENIEM	172
22	Ventes de l'entreprise par rapport à ses concurrents	173
23	Gamme et capacité de production de l'ENIEM	174
24	Forces et faiblesse de l'ENIEM	177
25	Opportunités et menaces de l'ENIEM	178
26	Forces et faiblesses e quelque fonction clés	179
27	Effectif de l'ENIEM selon la CSP	182
28	Evolution de la production de l'ENIEM en valeur	184
29	Ecart relatifs au programme de production	184
30	Bilans de l'ENIEM	185
31	Les équilibres financiers de l'ENIEM	187
32	Les tableaux de compte de résultat de l'ENIEM	188
33	La rentabilité de l'ENIEM	189
34	Sections principales	192
35	Programme de production provisionnel	195
36	Indicateurs de résultat	197
37	Indicateurs d'un tableau de bord commercial	199

## Liste des figures

Figure	Intitulé	Page
1	Rémunération des différents acteurs participant à la création de valeur ajoutée	40
2	Composante de l'environnement de l'entreprise	48
3	Objectif du contrôle de gestion	84

4	Conflits entre les fonctions budgétaires	125
5	ABC versus ABM	129
6	Le modèle de la gestion sans budget	130
7	L'environnement immédiat de l'ENIEM	169
8	Contribution de chaque type de clientèle pour l'année 2011	170
9	Contribution de chaque type de clientèle pour l'année 2012	170
10	Organigramme de l'ENIEM	181
11	Evolution de l'effectif selon CSP	182

# *Liste des abréviations*

## Liste des abréviations

H : Hypothèse

TNC : Théorie néoclassique

TCT : Théorie des couts de transaction

TDP : Théorie des droits de propriété

TA : Théorie de l'agence

TPA : Théorie positive de l'agence

TNA : Théorie normative de l'agence

TRC : Théorie des ressources et compétences

VA : Valeur ajoutée

NTIC : Nouvelles technologies de l'information et de télécommunication

ABC: Activity based costing

ABM: Activity based management

EVA: Economic value added

BSC: Balanced scorecard

BBZ : Budget base zéro

ENIEM : Entreprise nationale de l'industrie et de l'électroménager

CAM : complexe d'appareils ménagers

SONELEC : société nationale de fabrication et de montage de matériel électrique et électronique

INDELEC : industries électrodomestique.

Nb : nombre

SONAREM : Société Nationale de Recherche et d'Exploitation Minière

SN.METAL : Société Nationale des industries Métalliques

SONIC : Société Nationale des industries de la cellulose et du papier

SONIPEC : Société Nationale des industries des peaux et cuir

SONITEX : Société Nationale des Industries textiles

SNIC : Société Nationale des Industries Chimiques

SNERI : Société Nationale d'Etudes de gestion et de Réalisation et d'applications

Industrielles

SNMC : Société Nationale des Matériaux de Construction

SNLB : Société Nationale des Lièges et Bois

SN SEMPAC : Société Nationale de Semoulerie Meunerie et fabrique de Pâtes alimentaires et Couscous

SNTA : Société Nationale de Tabac et Allumettes

SNEMA : Société Nationale des Eaux Minérales

SOGEDIA : Société Nationale de Gestion et de Développement des Industries Alimentaires.

VA : valeur ajoutée

CA : chiffre d'affaires

# *Annexe*

## **Annexe**

### **Thème 1 : Présentation générale de l'entreprise**

1- comment l'entreprise a évoluée dans le temps ?

.....  
.....

2- Quels sont les objectifs (missions) de l'entreprise ? Sont-ils clairement définis ?

.....  
.....

3- L'entreprise s'assure-t-elle que ses objectifs et ses valeurs se traduisent dans ses activités courantes ? Si oui, a-t-on recourt pour cela à des mesures d'évaluation ?

.....  
.....

4- Quelle est la structure de l'entreprise (Par secteur d'activité, en équipe de projet, fonctionnelle...)?

.....  
.....

5- Quelles sont les principales directions de l'entreprise ?

.....  
.....

### **Thème 2 : Perception de la performance de l'organisation**

1- Comment percevez-vous la performance d'une entreprise ?

.....  
.....

2- Que cherche l'organisation à améliorer ?

.....  
.....

3- L'organisation possède-t-elle des indicateurs permettant de constater l'amélioration de la performance ?

.....  
.....

4- L'organisation est-elle ouverte à un changement dans ses outils de mesure de la performance?

.....  
.....

5- Ces dernières années, l'organisation a-t-elle introduit un ou plusieurs outils de gestion dans l'objectif d'améliorer la performance ?

.....  
.....  
.....

6-Si oui, pouvez-vous nommer un de ces outils ?

.....  
.....  
.....

7-Pouvez-vous constater une amélioration de la performance suite à l'introduction d'un nouvel outil de gestion ?

.....  
.....

**Thème 3 : Le contrôle de gestion dans l'entreprise**

1-quelles sont vos missions dans ce poste ?

.....  
.....

2-quelles sont les objectifs assignés à vous en tant que contrôleur de gestion ?

.....  
.....

3-Que signifie le contrôle de gestion selon vous ?

.....  
.....

4-comment vous suivez la réalisation de ces objectifs?

.....  
.....

5-Que signifie pour vous le terme de stratégie ? .Et quelles sont les conditions de la mettre en œuvre ?

.....  
.....  
.....

6-Votre entreprise a elle une orientation stratégique ?

.....  
.....  
.....

**Thème 4 : Les outils de contrôle de gestion**

1-quels sont les mécanismes de contrôle que vous utilisez dans cette entreprise ?

.....  
.....  
.....

2-Quels sont les outils de contrôle que vous utilisez ?

.....  
.....  
.....

3-Ces outils connus ils des évolutions, modification face au changement de l'environnement ?

.....  
.....

4-Si oui de quelle nature ?

.....  
.....  
.....

5- Comment élaborer-vous vos budgets ?

.....  
.....

6-Quelle est la démarche de calcul des coûts que vous utilisez ?

.....  
.....  
.....

7-Quels sont les principaux tableaux de bord dans votre entreprise ?

.....  
.....

8-Quelle est la nature des indicateurs que vous utilisez ?

.....  
.....  
...

9-Que signifie la performance d'une entreprise selon vous ?

.....  
.....

# *Table des matières*

## **Table des matières**

Introduction générale .....	1
Chapitre I : facteurs conduisant à la mutation de l'entreprise .....	7
Introduction du chapitre I.....	06
Section 1 : Mutation de l'entreprise selon les différentes théories des organisations.....	08
1.1 L'entreprise dans la théorie néoclassique .....	08
1.1.1 Contexte générale.....	08
1.1.2 Hypothèses de la Théorie néoclassique.....	10
1.1.3 Caractéristiques de la firme néoclassique .....	10
1.1.4 Représentation de l'entreprise dans la théorie néoclassique .....	11
1.1.5 Limites de la théorie néoclassique.....	12
1.1.6 Le perfectionnement de la théorie néoclassique.....	13
1.2 La théorie comportementaliste.....	14
1.2.1 Contexte générales.....	14
1.2.2 Hypothèses de la théorie comportementaliste.....	14
1.2.3 Représentation de la firme dans la théorie behavioriste.....	14
1.2.4 Objectifs dans la théorie behavioriste.....	15
1.2.5 Les comportements des individus dans la firme selon les behavioristes.....	16
1.2.6 Le rôle de l'organisation.....	16
1.3 L'entreprise et les théories contractuelles.....	16
1.3.1 La théorie des coûts de transaction.....	17
1.3.1.1 Contexte générale.....	17
1.3.1.2 Fondement de la théorie des coûts de transaction.....	18
1.3.1.3 Comportement et transaction .....	18
1.3.1.4 Caractéristiques des couts de transaction et de la transaction.....	21
1.3.2 La théorie des droits de propriété.....	22
1.3.2.1 Contexte générale.....	22
1.3.2.2 Définition des droits de propriété.....	22
1.3.2.3 Les hypothèses de la TDP.....	23
1.3.2.4 Les formes de propriété.....	23
1.3.2.5 Concept clés de la théorie des droits de propriété.....	23
1.3.2.6 Fonction des droits de propriété.....	24
1.3.3 La théorie de l'agence.....	25
1.3.3.1 Contexte générale.....	25
1.3.3.2 Présentation de la firme dans la théorie d'agence.....	25
1.3.3.3 La relation d'agence.....	26
1.3.3.4 Les relations d'agence comme nœuds de contrats.....	27
1.3.3.5 Type des relations d'agence.....	27
1.3.3.6 Limites de la théorie d'agence.....	28
1.4 L'entreprise et les nouvelles théories des organisations .....	29
1.4.1 La théorie évolutionniste.....	29
1.4.1.1 Contexte générale.....	29
1.4.1.2 Les principes de la firme évolutionniste.....	29
1.4.1.3 Hypothèses de la théorie évolutionniste.....	29

1.4.1.4 La perception de la firme dans la théorie évolutionniste.....	31
1.4.1.5 Limites de la théorie évolutionniste.....	32
1.4.2 La théorie des ressources et compétences.....	33
1.4.2.1 Contexte générale.....	33
1.4.2.2 L'entreprise dans la théorie des ressources et compétences.....	34
1.4.2.3 Origines de la théorie des ressources et compétences.....	34
1.4.2.4 Hypothèses et différences avec l'approche contractuelle de la firme.....	35
 Section 2 : Evolutions de l'entreprise selon les différentes approches de l'organisation.....	37
 2.1 Définition et caractéristiques de l'entreprise .....	37
2-1-1 Définition de l'entreprise .....	37
2-1-2 Déterminants de ses caractéristiques.....	37
2-2 Les approches de l'entreprise .....	38
2-2-1L'approche traditionnelle de l'entreprise .....	39
2.1.1-1 L'entreprise en tant qu'une unité de production .....	39
2.1.2-2 L'entreprise en tant qu'une unité de répartitions .....	40
2.1.3 L'entreprise en tant qu'une cellule sociale.....	41
2.1.4 L'entreprise en tant que centre de décision.....	41
2.2.2 L'approche systémique .....	42
2.2.2.1 Définition d'un système .....	42
2.2.2 Caractéristiques d'un système.....	42
2.2.2.3 L'entreprise selon l'approche systémique .....	43
 Section 3 : Les facteurs qui révolutionnent l'entreprise.....	44
3.1 Définition du changement.....	45
3.2.2 Les composantes de environnement.....	46
3.2.2.1 Le macro environnement.....	46
3.2.2.2 Le méso environnement.....	47

3.2.2.3 Le micro environnement .....	47
3.3 Les principaux facteurs qui transforment l'entreprise.....	49
3.2.1 Évolution de l'organisation de la production .....	50
3-3-1-1 La production de masse.....	50
3-3-1-2 Les méthodes actuelles de la production.....	53
3-3-1-3 Mutations technologiques dans la production.....	55
3.3.2 La technologie .....	56
3-3-2-1 Définition de la technologie.....	56
3-3-2-2 Effets de la technologie sur l'entreprise.....	57
3-3-2-3 Effets stratégiques de la technologie sur l'entreprise.....	58
3.3.3 La gouvernance de l'entreprise .....	60
3-3-3-1 Définition de la gouvernance de l'entreprise.....	61
3-3-3-2 Composantes d'un système de gouvernance .....	61
3-3-3-3 Conséquences d'évolution des pratiques de gouvernance.....	62
3.3.4 La mondialisation et ses effets.....	64
3.3.4.1 Définition de la mondialisation.....	65
3.3.4.2 Conséquences de la mondialisation .....	67
3.3.5 Évolution des comportements des consommateurs.....	68
3.3.5.1 Caractéristiques de la demande .....	68
3.3.5.2 Les nouvelles attentes du consommateur.....	69
3.3.5.3 Autres caractéristiques du consommateur .....	69
Conclusion du premier chapitre.....	71
Chapitre II : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion .....	73

Introduction au chapitre .....	74
Section 1 : Définitions et caractéristiques des outils de gestion .....	76
1.1 Définitions.....	76
1-1-1 L'objet de gestion.....	76
1-1-2 Règle de gestion.....	76
1-1-3 Dispositif de gestion .....	76
1-4 Définition d'un outil de gestion.....	76
1.2 Place des outils de gestion dans l'entreprise .....	77
1.3 Caractéristiques des outils de gestion .....	79
1.4 Le contrôle de gestion et le contexte de gestion .....	79
1 -4 -1 La notion de contrôle .....	80
1-4-2 Définitions du contrôle .....	82
1.5 Types des contrôles dans l'entreprise.....	82
1-6 Finalité et objectif de contrôle de gestion .....	83
1-6-1 Finalités du contrôle de gestion .....	83
1-6-2 Objectifs du contrôle de gestion .....	84
1-7 Mission du contrôle de gestion .....	85
1.7.1 Le contrôleur de gestion central.....	85
1.7.2 Le contrôleur de division.....	86
Section 2 : Naissance et évolution du contrôle de gestion et de la fonction du contrôleur de gestion.....	87
2-1 Evolution du contrôle de gestion à travers les différentes théories des organisations.....	87
2-1-1 L'école classiques .....	88
2- 1-2 L'école des relations humaines.....	91

2-1-3 Le contrôle de gestion dans les théories récentes.....	93
2.1.3.1 Le management scientifique des organisations.....	93
2.1.3.2 La théorie de la contingence.....	94
2.1.3.3 Les approches contractuelles .....	94
2-2 Facteurs conduisant à l'évolution de contrôle de gestion .....	96
2-3 Evolution du rôle de contrôleur de gestion .....	96
2-3-1 Les fonctions classiques .....	96
2-3-2 Le rôle novateur du contrôle de gestion.....	97
Section 3 : Evolution des outils et instruments de contrôle de gestion .....	98
3-1Contexte générale et limites des méthodes traditionnelles du contrôle de gestion.....	98
3-1-1Contexte générale .....	98
3-1-2 Caractéristiques et limites des outils traditionnels de contrôle de gestion .....	99
3.1.2.1 Caractéristiques des outils de gestion classique.....	99
3.1.2.2 Les limites des outils traditionnels du contrôle de gestion.....	100
3-2 La comptabilité analytique .....	102
3 2-1 Définitions de la comptabilité analytique.....	103
3-2-2 Les méthodes traditionnels de calcul des coûts .....	104
3-2-2-1La méthode du coût complet.....	104
3-2-2-2La méthode du coût variable.....	104
3-2-3 Limites des méthodes traditionnelles de calcul des coûts.....	105
3-2-4 Evolution de la méthode de calcul des couts.....	106
3-2-4-1La méthode ABC.....	106
3-2-4-2 Présentations de la méthode ABC.....	106

3-2-5 Principes de la méthode ABC.....	110
3-2-5-1 Identification des activités.....	110
3-2-5-2 Affecter les ressources aux activités.....	110
3-2-5-3 Identifier les inducteurs d'activité.....	110
3-2-5-4 Regroupement des activités et le calcul des coûts unitaire des inducteurs.....	110
3-3 La planification au sein de l'entreprise .....	112
3.3.1 Définition de la planification.....	112
3.3.2 Les niveaux du processus de la planification.....	112
3.3.2.1 Le plan stratégique .....	112
3.3.2.2 Le plan opérationnel.....	112
3.3.2.3 Les budgets.....	112
3.4 Le contrôle budgétaire.....	113
3- 4-1 Définitions objectifs du contrôle budgétaire.....	113
3-4-1-1 Définitions.....	114
3-4-1-2 Objectifs du contrôle budgétaire.....	114
3-4-2 Facteurs conduisant à l'émergence et au développement du contrôle budgétaire.....	115
3-4-2-1 des facteurs d'ordre fonctionnels.....	116
3-4-2-2 Des facteurs d'ordre économiques.....	116
3-4-2-3 Des facteurs d'ordre sociologiques.....	116
3-4-3 Rôles du contrôle budgétaire .....	117
3-4-3-1 Selon l'approche fonctionnaliste.....	117

3-4-3-2 Selon l'approche néo institutionnelle.....	119
3-4-3-3 Selon l'approche marxiste.....	120
3-4-3-4 Selon l'approche foucaldienne.....	120
3-4-4 La démarche budgétaire.....	120
3-4-5 Limites du contrôle budgétaire.....	122
3-4-5-1 Manque de fiabilité.....	123
3-4-5-2 Une incapacité à piloter et évaluer les performances de l'entreprise.....	123
3-4-5-3 Skack budgétaire.....	124
3-4-5-4 Une multitude de rôles parfois contradictoire.....	124
3-3-6 Evolution de la gestion budgétaires .....	127
3-3-6-1 Le budget à base zéro.....	127
3-3-6-2 Renforcer le budget.....	128
3-3-6-3 Supprimer le budget.....	130
3-5 Le tableau de bord.....	131
3-5-1 Définition et objectifs d'un tableau de bord .....	131
3-5-1-1 Définition d'un tableau de bord.....	131
3-5-1-2 Objectifs d'un tableau de bord.....	131
3-5-2 Les axes d'un tableau de bord.....	132
3-5-3 Le tableau de prospectif.....	133
3-5-3-1 Limites du tableau de bord traditionnel.....	133
3-5-3-2 Définitions d'un tableau de bord prospectif.....	134
3-5-3-3 Causes d'évolution du tableau de bord.....	135
3-5-3-4 Les origines d'un tableau de bord prospectif.....	136

3-5-3-5 La méthode OVAR.....	137
Conclusion au chapitre.....	141
Chapitre III : Les outils et instruments de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.....	142
Introduction au chapitre.....	143
Section 1 : Mutation de l'entreprise industrielle algérienne.....	145
1.1 Evolution de l'entreprise industrielle algérienne.....	145
1.1 .1 La phase de l'auto gestion.....	146
1.1.2 La phase des sociétés nationales .....	148
1.1.3 La gestion socialiste des entreprises.....	151
1.1.3 L'entreprise publique économique.....	153
1-2Caractéristiques des EPE.....	155
1-3Organisation des EPE.....	155
1.4 L'entreprise algérienne et la théorie contractuelle.....	155
1.5 Environnement de l'entreprise algérienne.....	157
Section 2 : Présentation du cadre méthodologique et du terrain de l'enquête.....	160
2-1 Présentations du terrain d'enquête.....	161
2-1-1Création et mutation de l'ENIEM.....	161
2-1-1-1 Création de l'ENIEM.....	161
2-1-1-2 Mutation de l'ENIEM.....	161
2-1-2Evolution du capital social.....	163
2-1-3Organisation générale.....	163
2-1-4Capacité de production et principaux produits de l'ENIEM .....	164
2-1-5Mission et objectif de l'ENIEM.....	165

2-1-5-1Missions de l'ENIEM.....	165
2-1-5-2Objectifs de l'ENIEM.....	165
2-2Présentation de l'enquête.....	166
2-2-1La méthode de recherche.....	166
2-2-2La collecte des données.....	166
2-2-3Construction des guides d'entretiens .....	167
Section 3 : Le système de contrôle de gestion et de mesure de la performance au sein de l'ENIEM.....	168
3-L environnement de l'ENIEM.....	168
3-1-1 L'environnement immédiat.....	169
3-1-1-1 La clientèle.....	169
3-1-1-2 Les fournisseurs.....	171
3-1-1-3 La concurrence.....	171
3-1-1-4 Les produits.....	173
3-1-2 Le macro- environnement.....	174
3-1-2-1La technologie.....	174
3-1-2-2 L'environnement social.....	175
3-1-2-3 L'environnement juridique.....	175
3-2 Diagnostics stratégique de l'ENIEM.....	175
3-2-1La segmentation stratégique de l'entreprise.....	175
3-2-1-1Le centre d'activité FROID.....	175
3-2-1-2 Le centre d'activité CUISSON.....	176
3-2-1-3 Le centre d'activité CLIMATISATION.....	176

3-2-2 Diagnostique stratégique de l'ENIEM.....	176
3-2-2-1 Analyse SWOT.....	176
3-2-2-2 Diagnostics de quelques fonctions clés.....	178
3-2-2-3 Diagnostics de l'organisation et des ressources humaines.....	180
3-2-3 La structure du contrôle au sein de l'ENIEM.....	180
3-2-3-1 Les opérationnels.....	183
3-2-3-2 Les fonctionnels.....	183
3-2-4 Indicateurs de l'analyse de la performance de l'ENIEM.....	184
3-2-4-1 Evolution de la production.....	184
3-2-4-2 La performance financière.....	185
3-3 Les outils de mesure et de suivi de la performance.....	190
3-3-1 Rôles et missions du contrôleur de gestion .....	190
3-3-2 La comptabilité analytique.....	190
3-3-2-1 Objectifs de la comptabilité analytique au sein de l'ENIEM.....	191
3-3-2-2 Traitement des charges au niveau de l'ENIEM.....	191
3-3-2-3 Méthodes de calcul des coûts.....	193
3-3-3 Le contrôle budgétaire.....	194
3-3-4 Le tableau de bord.....	196
3-3-4-1 Tableaux de bord des différentes directions.....	196
3-3-4-2 Tableaux de bord du contrôleur de gestion.....	199
Section 4 : Discussions et analyse des résultats.....	200
4-1 Le contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.....	200
4-2 Les outils de mesure de la performance.....	201

4-2-1 La comptabilité analytique.....	202
4-2-2 Le contrôle budgétaire.....	202
4-2-3 Le tableau de bord.....	203
Conclusion au chapitre III.....	206
Conclusion générale.....	208
Bibliographie.....	211
Liste des tableaux et figures.....	218
Liste des abréviations.....	221
Annexe.....	224
Table des matières.....	229