



Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou



Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en science de gestion

Option : Audit Contrôle de Gestion

Thème :

**Le contrôle de gestion et son impact sur le
processus décisionnel : cas de l'ENIEM**

Présente par :

Diarra Coumba Mahamadou

Hama Boucar Ibrahim

Dirigé par :

Mr ARHAB Samir, MAA, UMMTO

Soutenu devant le jury composé de :

Président : Pr TESSA Ahmed, Professeur, UMMTO

Examineur : Mr LHADJMOHEND Moussa, MAA, UMMTO

Rapporteur : Mr ARHAB Samir, MAA, UMMTO

Année universitaire : 2022/2023

REMERCIEMENT

Nous remercions d'abord le tout puissant de nous avoir donné de la force et la volonté de réaliser ce projet de fin d'étude.

Nos vifs remerciements à nos encadreurs professeur Tessa Ahmed et professeurs Arhab Samir pour la qualité de leurs encadrements exceptionnels, leurs patiences et leurs disponibilités et également nos remerciements vont à l'encontre de Mlle Sabrina Amellal et Farouk Guindou de leurs suivis pour la préparation ce mémoire.

Notre gratitude à l'ensemble du personnel de « l'unité climatisation » de l'ENIEM plus précisément à notre cher encadreur Mr Kamal Hamid pour son aide pratique, et le temps accorde.

Nous remercions sincèrement les membre du jury Professeur Tessa Ahmed, Mr Lhadjmohend Moussa et Mr Arhab Samir qui ont accepté d'évaluer notre travail.

En fin nos chaleureux remerciements à tous ceux qui ont rendu possible ce travail et qui ont participé de près ou de loin.

Dédicace

C'est avec un grand plaisir que je dédie ce modeste travail à ma défunte grande mère Noumoutenin Diakité merci pour tout l'amour puisse Allah accepte ton âme au paradis.

A l'homme à qui je dois ma réussite, ma profonde gratitude mon très cher père.

A ma mère, qui s'est dévouée pleinement à mon éducation, ma principale source de motivation.

A mes frères, sœurs, cousins et cousines qui m'ont beaucoup soutenu tout au long de mes études

A mes ami(e)s, pour leurs assistances et soutiens moral.

Coumba

Dédicace

Je dédie ce travail

À mes parents et ma tante qui m'ont soutenu et encouragé durant ces années d'études. Qu'elles trouvent ici le témoignage de ma profonde reconnaissance.

À mes frères, mes sœurs, mes cousins, mes cousines, ma grande mère paix à son âme et ceux qui ont partagé avec moi tous les moments d'émotion lors de la réalisation de ce travail. Ils m'ont chaleureusement supporté et encouragé tout au long de mon parcours.

À ma famille, mes proches et à ceux qui me donnent de l'amour et de la vivacité

À tous mes amis qui m'ont toujours encouragé, et à qui je souhaite plus de succès.

À tous ceux que j'aime.

Hama Boucar Ibrahim

La liste des abbreviation

ABC	Activity-based costing
ABM	Activity-based management
PCG	Plan comptable générale
CO	Centre opérationnels
CS	Centre de Support
CS	Centre de Structure
ROI	Return on investissement
R	Résultat
A	Le capital investis
RE	Rentabilité économique
K	Capitaux propres de l'organisation
R'	Impôt
Rf	Rentabilité financière
EVA	Valeur économique
t	Période
ENIEM	Entreprise nationale de l'industrie des électro-ménager
CAM	Complexe d'appareils ménagers
ISO	Organisation internationale de normalisation
KDA	UNITE MONETAIRE EN DINARS

La liste des figures

N	LIBELLEES	Page
1	Les étapes de la finalisations	11
2	Les modes de contrôle	14
3	Synthèses de processus de contrôle de gestion	16
4	Affectation des couts directs et indirects	17
5	Le principe de la comptabilite a base d'activité	21
6	Représentation d'une structure fonctionnelle	26
7	Représentation schématique d'une structure fonctionnelle étoffée	27
8	Représentation schématique d'une structure divisionnelle	28
9	Représentation schématique d'une structure matricielle	29
10	La logique d'évaluation de la performance	50

Liste des tableaux

N	Libelles	N Page
1	les mécanismes de contrôle	9
2	Les modes d'administration	10
3	Le bilan comptable	24
4	Synthèse des différents niveaux de décision	37
5	Les biais cognitifs	38
6	Les présentation synthétique des modèles théoriques de la prise de décision	42

Sommaire

Introduction

Chapitre 1 : Les concepts et définition

Introduction

Section 1 : les notions de bases et les principaux fondements

I.	Historique et définition.....	3
II.	Les principaux fondements du contrôle de gestion.....	4
III.	Les différents types de contrôle de gestion.....	8
IV.	Les processus du contrôle de gestion.....	11

Section 2 : Les outils et méthode de contrôle de gestion.....17

I.	Méthodes de calcul de couts.....	17
II.	La comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	22
III.	L'organisation et typologie de centre de responsabilité.....	26
IV.	Tableaux de bords de gestion et indicateurs de suivi.....	32

Conclusion

Chapitre II : La prise de décision et performance de l'entreprise.....35

Section 1. Prise de décision.....35

I.	Décider dans l'organisation.....	35
II.	Les modèles théoriques de prise de décisions.....	39
III.	Décisions et processus stratégique.....	43
IV.	Le processus de management de décision.....	47

Section 2. Concepts de performance et pilotage.....48

I.	Concepts de performance.....	48
II.	Typologie de la performance.....	50
III.	Pilotage de la performance.....	53

Conclusion

Chapitre 3 : Cas de l'ENIEM.....57

Introduction

Section 1 : Présentation de l'ENIEM.....57

I.	Aperçu général sur l'entreprise ENIE.....	57
----	---	----

Section 2 : La pratique du contrôle de gestion et son impact sur le processus décisionnel au sein de l'ENIEM.....	62
I. Analyse des écarts Au sein de l'ENIEM.....	62
II. Analyse et discussion des résultats (réponses aux questionnaires).....	64
III. Analyse du bilan d'activité annuel.....	66
IV. L'analyse de tableau de bord.....	71

Conclusion

Conclusion	74
------------------	----

Introduction

Depuis ses origines, le contrôle de gestion est une clé du gouvernement des entreprises et de bien d'autres organisations. Modèle générique adaptable au-delà de la grande entreprise privée, il structure et médiatise les relations entre les dirigeants et d'autres parties prenantes, spécialement les managers auxquels la direction délègue. Le contrôle de gestion d'aujourd'hui est né du besoin de manœuvrer efficacement des organisations complexes pour en préserver la performance économique. La plupart des entreprises, comme d'autres organisations, publiques et privées, se trouvent confrontées depuis longtemps à un environnement qu'elles doivent anticiper, choisir, sinon tenter d'influencer, pour survivre et remplir leurs missions. *Leurs dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation.* Le contrôle de gestion est une fonction d'appui à la décision par ses dispositifs d'alerte (tableaux de bord), d'analyse et d'anticipation (simulations financières, plans et budgets), de suivi. Toute organisation est une division du travail et la croissance oblige à déléguer des pouvoirs de décision. Les dirigeants doivent donc coordonner les décisions et actions déléguées. La supervision hiérarchique directe peut y parvenir, au prix élevé du temps des dirigeants. Rapidement, la taille de l'entreprise, l'éloignement, la complexité interne ne permettent plus à la hiérarchie de s'en remettre à l'observation directe. *Les dirigeants ont besoin de dispositifs non hiérarchiques d'aide à la délégation.* Des règles, des systèmes d'information vont aider ceux qui reçoivent délégation à agir et ceux qui délèguent à savoir. Les relations verticales et transversales sont concernées. Le contrôle de gestion est un appui à la délégation, par ses processus de cadrage des objectifs et des moyens confiés, par la remontée d'informations (*reporting*), par le rôle qu'y joue la notion de responsabilité. La définition du contrôle de gestion par R.N. Anthony, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, a accédé au rang de définition conventionnelle : « Le ¹contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation » (R.N. Anthony, 1965). La question qui en découle est de savoir « comment le contrôle de gestion peut-il avoir un impact sur le processus décisionnel ? » Une analyse approfondie de notre problématique nous mène à poser d'autres questions secondaires :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion ?
- Quels sont les principaux outils du contrôle de gestion ?
- Quel est l'impact du contrôle sur le processus décisionnel ?

Pour répondre à notre problématique, nous avons émis les hypothèses de recherche suivant :

¹ Les fondements du contrôle de gestion, Par Henri Bouquin, Année : 2011, Pages : 1, Collection : Que sais-je ?, Éditeur : Presses Universitaires de France

Hypothèse 1 : la prise de décision s'effectue en suivant certaines étapes, allant de la recherche d'information au choix d'une solution la plus adoptée.

Hypothèse 2 : le contrôle de gestion contribue à la prise de décision à travers ses outils notamment les tableaux de bord.

Pour répondre à notre problématique, nous avons suivi la démarche méthodologique suivante : d'abord, nous avons réalisé une recherche basée sur des ouvrages, des thèses et mémoires, des revues, des communications, des sites internet et le sndl à notre thème. De plus, afin de mieux cerner notre problématique, nous avons réalisé un stage auprès de l'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENIEM), au niveau de Oued-Aissi, Wilaya de Tizi-Ouzou. Nous avons réparti notre mémoire en trois (3) chapitres :

Constituant une partie du cadre théorique, le premier chapitre nous a permis d'aborder de connaître les notions de bases et les principaux fondements du contrôle de gestion, et les outils et méthodes de contrôle de gestion comme le centre de responsabilité et le tableau de bord.

Le deuxième chapitre nous a permis de présenter LA PRISE DE DECISION ET LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE telle que le processus de management de décision, et typologie de performance.

Le troisième chapitre enfin, concerne une étude de cas, effectuée auprès de l'entreprise ENIEM.

Chapitre 1 : Les concepts et définition

Avant d'entrer dans le vif de notre sujet, il est primordial de faire comprendre que le contrôle de gestion est un ensemble de système mise en œuvre, qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont et ont toujours été cohérentes. Pour maîtriser la complexité, les entreprises ont donc décidé d'adopter la pratique de contrôle de gestion dont la vocation est d'être un système d'animation du personnel en développant ses motivations. La notion de contrôle de gestion permet d'organiser les activités visant à atteindre les objectifs de l'entreprise avec efficacité et efficience.

Dans ce chapitre, nous allons évoquer les différents fondements du contrôle de gestion dans la première section ensuite dans la seconde consacrée la prise de décision et la performance de l'entreprise, enfin la troisième section portera sur les outils et méthode de contrôle de gestion.

Section 1 : les notions de bases et les principaux fondements

La notion de contrôle de gestion est la mise en place des processus et les méthodes et outils de gestion nécessaires au pilotage économique de l'organisation, également un moyen de garantir la cohérence entre la stratégie de l'organisation et son fonctionnement quotidien.

I. Historique et définition

1. Historique de contrôle gestion

Afin de maintenir l'efficacité et le dynamisme, le contrôle de gestion est apparu dans les grandes entreprise en 1815 à cause de la comptabilité industrielle. C'est entre la première et la seconde guerre mondiale des Etats-Unis que la fonction de contrôle de gestion a fait son apparition, la création de l'industrie des contrôleurs de gestion en 1931 est la date officielle de son apparition. Le contrôle de gestion apparaît comme étant l'un des instruments de mise en œuvre d'une stratégie donnée, il s'est retrouvé aux Etats-Unis et en Allemagne chez Siemens. Quelques années plus tard il fut son apparition chez Dupont de Nemours et Général Motors, ces deux personnages furent les pionniers du contrôle de gestion.

La mise en place d'un reporting pour but d'évaluer la performance par l'historien Chandler qui a été conclu vers la fin des années 1890.

Le plan comptable a été conçu dans les années 1982 dans lequel, le vocabulaire de la comptabilité de gestion a été défini. La comptabilité fut donc l'un des outils de contrôle de gestion que les entreprises ont connu vers la fin du XIXe siècle. Le contrôle de gestion est un terme uni avec l'évolution de la comptabilité dont aujourd'hui certains tentent de le démarquer, ce qui a permis aux dirigeants de mesurer la performance des processus gérer et donc celle des produits. Les difficultés auxquels les entreprises ont eu à faire face a été la source de son adoption même chez les pionniers.¹

Le contrôle de gestion apparaît également comme étant un système vigoureux des organisations, son rôle aujourd'hui est d'assister les dirigeants dans leurs choix organisationnels ; le contrôle de gestion est un processus de management pour tout type d'organisation.²

¹ PL. BESCOS, management et gestion des organisation, introduction générale

² Henri Bouquin, contrôle de gestion, 4 -ème édition ; Page 5-7

2. Définition du contrôle de gestion

Contrôler veut certes dire vérifier, mais cependant ne se limite à la vérification mais plus largement maîtriser. Le contrôle de gestion est une définition pauvre du management control qui signifie pour le dirigeant d'avoir une maîtrise de l'organisation.

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion qui ont été proposées par les auteurs, nous allons citer quelques-unes :

- 2.1 Selon A Boyer en 2001 « le contrôle de gestion est le processus par lequel les responsables opérationnels s'assurent que les ressources sont effectivement utilisées pour atteindre les objectifs à long terme, de programme d'action pluriannuel, des objectifs de l'année, du plan d'action annuel suivi de son exécution de la mesure des résultats et des performances et des décisions correctives »³
- 2.2 Selon d'A.Bunlout et c. Simon 1997 : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »
- 2.3 En 1965, Anthony définit le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel , le managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente afin d'atteindre les objectifs de l'organisation »⁴ ; Dans les années 1980 , il modifia cette définition en faisant le lien entre la stratégie et le contrôle de gestion ; le contrôle de gestion devient alors « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation de façon de mettre en œuvre les stratégies de cette organisation »⁵ cette définition récente de Anthony est plus proche de ce qu'est devenue le contrôle de gestion moderne.
- 2.4 Le plan comptable général (PCG) en 1982 définit le contrôle de gestion comme « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise leurs comparaisons avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées »

Nous pouvons définir le contrôle de gestion comme un ensemble de mécanismes visant à maîtriser et vérifier les actions des managers tout en assurant l'efficacité et l'efficience de l'organisation en vue d'atteindre ses objectifs à long terme.

II. Les principaux fondements du contrôle de gestion

³ A. Boyer « l'essentielle de gestion » Edition d'organisation 2001, p2

⁴ RN Anthony [33, p17]

⁵ RN Anthony [33, p17]

Le contrôle de gestion repose sur plusieurs aspects dans l'organisation, il s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour atteindre les objectifs fixés.

1. Le rôle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion n'est pas seulement chargé de résoudre les problèmes de paradoxe, mais il joue également un rôle crucial dans la gestion de management de l'entreprise. Le contrôle de gestion est conçu pour aider le management à réaliser de la meilleure manière les activités de l'entreprise. Il s'assure que les comportements des individus sont en corrélation avec les objectifs de l'entité. Le contrôle de gestion maîtrise les risques de l'entreprise face aux problèmes environnementaux. Relever les écarts entre ce qui a été prévu et ce qui effectivement été réalisé, proposer des actions correctives par la suite il assure la rentabilité financière de l'entreprise. Son rôle est également le déploiement de la stratégie et la motivation des acteurs de l'entreprise ; il permet aux managers de surveiller et corriger la pertinence stratégique.

1.1 L'objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a les mêmes résultats dans chaque entreprise quel que soit sa dimension, mais dans les grandes entreprises sont particulièrement de diriger de loin une organisation. Il a pour objectifs de s'assurer du bon fonctionnement des actions en cours et procède aux corrections éventuelles nécessaires, rendre les objectifs cohérents juger les résultats obtenus après l'analyse des budgets et des écarts. ⁶Le contrôle de gestion doit collecter les informations pour aider la direction générale à prendre des décisions, déterminer le degré d'atteinte des objectifs et leurs cohérences avec la stratégie de l'entreprise.

1.2 Le rôle du contrôleur de gestion

Le principal rôle du contrôleur de gestion est d'aider le management à prendre les bonnes décisions dans le but d'atteindre les objectifs dans l'organisation, pour ce faire il doit mettre à la disposition de chaque fonction de l'entreprise les moyens nécessaires pour l'atteinte de ses objectifs. Il a l'ultime responsabilité d'informer, former et conseiller, son rôle de formation et d'information qu'il détient au sein de l'organisation est pour convaincre les responsables de l'intérêt des outils de pilotage et leurs moyens d'utilisation. Il doit s'assurer de l'utilisation de ses ressources de manière efficace. Son rôle de conseiller, est un facteur clé dans l'obtention des résultats satisfaisants, il doit faire comprendre aux responsables l'utilité des outils de pilotage de la performance et d'apporter une aide pour orienter leurs décisions.

1.3 La fonction du contrôle de gestion

Il a pour mission la production d'information et participe également dans la prise de décision ; il analyse les informations recueillies et la conception des systèmes de gestion sur le plan hiérarchique, sa fonction de fournir l'information devient prépondérante. Il s'applique particulièrement dans l'établissement des budgets et d'analyse des écarts. Cette fonction est assurée soit par la direction générale ou par le responsable financier de l'entreprise

⁶ PL. BESCOS, contrôle de gestion et management ,2^{ème} édition, page 36-51

notamment le service comptable, la fonction du contrôleur renvoie également à la notion d'influence.

2. Les concepts associés au terme contrôleur de gestion

L'idée du contrôle de gestion est associée à d'autres termes, qui font également l'objet de vérification au sein de l'organisation ; Dont nous citerons entre autres

2.1 Le contrôle organisationnel

Le contrôle organisationnel également appelé le contrôle d'entreprise est au service des dirigeants de la hiérarchie, il aide les dirigeants à gérer au mieux les fonctions de l'entreprise, concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnels et opérationnels).il permet de restaurer et de maîtriser les relations qui existent entre les dirigeants de la hiérarchie.⁷

2.2 Le contrôle interne

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. bien qu'il soit chargé d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et d'améliorer la performance de l'organisation ; le contrôle interne assure également le traitement et la vérification de la qualité de l'information. Il représente l'ensemble des dispositifs mise en œuvre pour maîtriser les risques auxquelles sont confrontées l'entreprise, il organise la procédure de chaque activité de l'entreprise enfin d'assurer la pérennité de celle-ci.⁸

Les principaux objectifs du système de contrôle de gestion sont d'assurer :

- La conformité aux lois et règlements en vigueur
- La qualité de l'information : fiabilité, exhaustivité,
- L'utilisation des ressources avec efficacité et économie,
- Sécuriser les actifs de l'entreprise

2.3 L'audit interne

L'audit interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Bien qu'il soit chargé d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et d'améliorer la performance de l'organisation ; le contrôle interne assure également le traitement et la vérification de la qualité de l'information.

3. Mesure de la performance

La mesure de la performance⁹ en contrôle de gestion sont évalués en trois domaines :

L'économie, l'efficacité, l'efficience.

- L'économie : c'est le l'acquisition des ressources au juste cout, ceci concerne les responsables charges d'achats, ventes, embauche ...
- L'efficacité : elle est la capacité d'atteindre les objectifs fixés, il mesure le rapport entre les objectifs visées et les réalisations.
- L'efficience : elle est la capacité à atteindre les objectifs en consommant les moyens prévus, minimiser les moyens. Cet aspect est fondamental dans la mesure de la

⁷ Henri bouquin , contrôle de gestion , 4^{ème} édition , page 36

⁸Henri bouquin, contrôle de gestion , 4 -ème édition ; page 37-

⁹ Henri bouquin, fondement du contrôle de gestion , page 10-33

performance, car il consiste à vérifier si le résultat atteint a consommé les ressources prévues.

La mesure de la performance permet de garantir que les ressources sont pleinement utilisées de façon économique, efficace et efficiente, d'en mesurer les résultats et de porter un jugement et sanctionner les responsables.¹⁰ La performance est mesurée par les indicateurs financiers, qui permettent de mesurer l'aspect financier de l'entreprise. Sa mesure permet d'avoir une idée sur la santé financière de l'entreprise et par conséquent prendre des décisions éclairées pour améliorer la situation.

3.1 Le pilotage de l'action :

Il s'agit de mettre en place une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise, c'est-à-dire d'organiser un suivi du déroulement, d'anticiper et d'entreprendre les actions correctives appropriées afin d'atteindre le but fixe ; le système de pilotage est une mise en œuvre des moyens et prévoir des régulations assurant l'adéquation objectifs-moyens. Il est celui qui prend les décisions et pilote le système opérant et il spécifie les rôles de chaque intervenant dans leurs mises en œuvre.

3.2 La maîtrise

La maîtrise est la pièce maîtresse de l'évaluation du contrôle de gestion, il s'agit là, de la définition des voies et moyens de suivi mise en œuvre pour la régulation des actions permettant à l'entreprise et aux différents acteurs de :

- ❖ Savoir où ils en sont, par rapport aux objectifs
- ❖ Déclencher au plus tôt des actions correctives
- ❖ Connaître et anticiper la situation globale

Maîtriser le système de pilotage, c'est mettre en pratique et créer les occasions où les différents actionnaires auront l'occasion d'établir une mise en place de leurs actions par rapport à leurs objectifs.

4. Les finalités du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'assure de la bonne utilisation des ressources pour parvenir aux objectifs de l'entreprise, pour ce faire il anime le processus de pilotage afin d'inciter les responsables à prendre des décisions souhaitées, et cohérentes avec la stratégie de l'organisation.

4.1 Permettre la décentralisation des responsabilités

La décentralisation est un facteur pour motiver les acteurs, il est surtout nécessaire dans la complexité de l'organisation. La mise en place d'un système formel de contrôle de gestion prend tout son sens dans une entreprise décentralisée. Le contrôle de gestion motive les acteurs en leur accordant une plus grande autonomie décisionnelle. Son objectif est de donner à chaque centre de responsabilité une vision claire de son rôle dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise.¹¹

4.2 La maîtrise de la gestion et la coordination des actions

¹⁰ P.L BESCOS ,P.DUBLER , contrôle de gestion et management ,2^{ème} édition page 59

¹¹ Henri bouquin , contrôle de gestion , page 18-33

Le contrôle de gestion constitue en effet un instrument de pilotage permanent au service de chaque centre de responsabilités ; analyser les écarts afin que les responsables prennent des actions correctives adaptées. Cette démarche consiste à identifier les facteurs clés de la réussite de la stratégie de l'entreprise et à rattacher ces actions aux centres de responsabilités. Ce système de pilotage fixe au niveau de chaque centre de responsabilité des objectifs à atteindre et s'assure de leur réalisation, chaque responsable doit développer une réflexion sur les moyens mise en œuvre l'atteinte des objectifs fixés, ceci implique une bonne maîtrise de gestion.

La coordination des actions¹² permet de s'assurer de la cohérence de l'ensemble des actions planifiés, le contrôle de gestion a pour but d'examiner la cohérence entre les objectifs prévus et les actions mise en place pour leurs réalisations

4.3 Le contrôle de gestion doit fournir des informations :

Le contrôle de gestion organise, saisit, diffuse toute l'information pourrait être utile pour l'amélioration de la performance de l'organisation. L'information doit être exhaustive et fiable il faut s'assurer de la fiabilité de l'information dès la mise en place de la stratégie d'évaluation de la performance. Les informations recueillies permettent d'optimiser la coordination des tâches au sein de l'organisation. L'information fournit par le contrôleur de gestion doit être fiable, pertinent et surtout précis, permet de faciliter la prise de décision.

III. Les différents types de contrôle de gestion

1. Les moyens de contrôle

Les moyens mis en œuvre par les organisations pour exercer un contrôle sur leurs membres sont fonction du caractère plus ou moins programmable des tâches effectuées et du degré de prévisibilité des résultats à obtenir¹³ une tâche est programmable si elle est assez simple pour être décrite de manière précise et si sa réalisation peut être directement observable. Par ailleurs, il est nécessaire qu'elle soit suffisamment répétitive pour que cela justifie des efforts d'organisation. En croisant ces deux dimensions, il est possible de distinguer quatre types de situations, avec des mécanismes de contrôle spécifiques, ainsi que l'illustre le tableau suivant Il est nécessaire qu'elle soit suffisamment répétitive pour que cela justifie des efforts d'organisation.

Tableau 1 : les mécanismes de contrôle

¹² P.L BESCOS , P.DUBLER, controle de gestion et management 2^{ème} édition page 70-71

¹³ Voir Mintzberg H, « Structure et dynamique des organisation », Les éditions d'organisation, Paris, 1982

MÉCANISME PRINCIPAL DE CONTRÔLE		CONTENU DE LA TÂCHE	
		PROGRAMMABLE	NON PROGRAMMABLE
RÉSULTAT	PRÉVISIBLE	STANDARDISATION DES TÂCHE 1 obligation d'exécution	STANDARDISATION DES RÉSULTAT 3
	NON PRÉVISIBLE	DÉFINITION DE RÈGLE ET DE PROCÉDURES 2 obligation de moyen	SOCIALISATION 4

Source : Le contrôle de gestion et management, P.-L Bescos/P.Dobler,
C.Mendoza/G.Naulleau, Editions 2, Paris, 1993

Les quatre types de contrôle distingués sont les suivants :

1.1 Type n° 1

Une tâche programmable dont les résultats peuvent être prévus avec précision sera contrôlée au travers d'une définition détaillée du poste. C'est le cas de la plupart des tâches de production. Un mécanisme de contrôle supplémentaire pourra être mis en place : la définition de normes de rendement permettant de garantir l'atteinte des résultats escomptés.

1.2 Type n° 2

Lorsque le contenu de la tâche peut être programmé, mais que son résultat n'est plus prévisible ni mesurable, le contrôle s'exercera par l'établissement de règles et procédures créant ainsi une obligation de moyen.

1.3 Type n° 3

Le contrôle s'exerce alors par une comparaison entre les résultats envisagés. Néanmoins, il sera tenu de satisfaire des objectifs de chiffre d'affaires, de contribution aux résultats, etc. On parlera alors de contrôle par les résultats.

1.4 Type n°4

Le mécanisme de contrôle à l'œuvre s'apparente à une régulation sociale, encore appelée socialisation. Le passage de la situation de type 1 à la situation de type 4 est marqué par une complexité croissante des mécanismes de contrôle. En réalité, les instruments qui viennent d'être présentés correspondent aux processus de contrôle utilisés de manière privilégiée dans des situations types. Il est impossible d'avoir recours à des mécanismes simples standardisation des tâches, définition de règles et de procédures pour des situations complexes. En revanche, des mécanismes de contrôle sophistiqués, comme la régulation sociale, peuvent être mis en œuvre dans des situations simples.

2. Typologie des organisations

Dans toutes les organisations, les différents modes de contrôle évoqués sont utilisés. Cependant, nous pouvons constater qu'une organisation donnée a généralement tendance à privilégier l'un d'entre eux. Ainsi, Ouchi « identifie trois grands modes d'administration : le marché, la

bureaucratie et le clan. A chacun d'eux correspond l'utilisation privilégiée d'un type de contrôle.
Tableau 2 : Les modes d'administration.

Mode d'administration	Mécanisme de contrôle privilégié
Le marché	Contrôle par les résultats
Le bureaucratie	Contrôle par les règles
Le clan	Contrôle par la régulation sociale

Source : Le contrôle de gestion et management, P.-L Bescos/P.Dobler, C.Mendoza/G.Naulleau, Editions 2, Paris, 1993

Une solution est cruciale pour assurer une bonne coopération des membres de l'organisation, cette entente étant nécessaire à l'efficacité, à l'efficience, voire à la survie. Une forme d'organisation fondée sur le marché résout ce problème grâce à un mécanisme de prix dans une situation concurrentielle. Des contrats sont passés entre les différentes parties, par exemple entre une organisation et des individus sur le marché du travail. Du fait de la compétition, ces acteurs sont conduits à proposer un prix considéré comme équilibré ; c'est-à-dire un prix concurrentiel établi sur un marché estimé pur et parfait. Il s'agit nécessairement d'un contrat à court terme, rompu dès que l'une des parties a le sentiment qu'il est devenu inéquitable. Par exemple, le cadre travaillant dans une société de bourse sera soumis à une pression forte pour obtenir des résultats. L'administration par le marché rencontre alors ses limites. Le mode bureaucratique apporte alors une réponse en mettant en place une relation contractuelle à moyen terme (contrat à durée indéterminée). Le contrôle par les règles et les procédures permet alors à l'organisation de réduire l'incertitude liée au comportement des agents, notamment celle due aux éventuelles divergences d'intérêt. En effet, il est alors impossible, ou beaucoup trop coûteux, d'élaborer les règles ou les procédures requises pour encadrer l'action des acteurs. L'équité du contrat, en grande partie implicite, est garantie sur le long terme. Un exemple évident, est fourni par les grandes entreprises japonaises (emploi à vie, rémunération à l'ancienneté, sentiment d'appartenance à une communauté renforcé par l'envahissement des membres du clan dans la vie personnelle, etc. Ces trois modes d'administration sont à l'œuvre dans toute organisation. Une entreprise donnée peut être décrite comme un marché, une bureaucratie ou un clan. Dans le cadre général d'une réflexion sur les modes de contrôle dans les organisations, la typologie d'Ouchi fournit une grille d'analyse intéressante.

3. Le contrôle de gestion, support privilégié du contrôle par les résultats

Le contrôle de gestion est un processus de management utile dans tout type d'organisation : marché, bureaucratie ou clan. Cependant, le contrôle de gestion trouve pleinement sa raison d'être dans le mode d'administration par le marché. Il constitue le support privilégié d'une logique de contrôle par les résultats. En tant que processus et ensemble de procédure, le contrôle de gestion sera plus ou moins riche et complet suivant le type d'organisation dans lequel il s'exerce. Mais c'est dans les firmes privilégiant le mode d'administration par le marché qu'il atteindra le mieux toutes ses finalités¹⁴.

¹⁴ Le contrôle de gestion et management, P.-L Bescos/P.Dobler, C.Mendoza/G.Naulleau, Editions 2, Paris, 1993, page 78-82

IV. Les processus du contrôle de gestion

Nous allons présenter de façon précise le processus de contrôle dans cette partie.

1. Les différentes étapes d'un processus de contrôle

Par définition, un processus est un enchaînement d'étapes ou d'activités organisées dans le temps grâce auxquelles un état est atteint. Ces différentes phases peuvent être regroupées en trois macro-activités qu'il désigne sous les termes de finalisation, pilotage et post-évaluation. Chaque étape peut être positionnée chronologiquement par rapport à l'action, sachant que la phase de finalisation précède l'action, le pilotage est réalisé durant l'action et la post-évaluation est réalisée après l'action.

1.1 La finalisation

L'étape de finalisation est réalisée en amont de l'action. Très souvent considérée comme une étape visant à exprimer des objectifs chiffrés avec échéancier, cette phase s'avère plus complexe et importante dans le cadre d'un processus de contrôle. Elle recouvre un ensemble d'activités en vue d'atteindre l'objectif.

Figure 1 : Les étapes de la finalisation



Source : DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications, Par Alain Donadio, Patrick Dumas, Laurent Giraud, Christophe Godowski, Sara Nyobe, Caroline Tahar, Année : 2017, Collection : Expertise comptable, Éditeur : Vuibert

1.1.1 De la finalité aux objectifs

Cette finalité peut être imposée ou il peut exister plusieurs finalités, ce qui nécessitera alors un accord préalable dans le but de les faire converger entre elles. Elles se doivent d'être quantifiées mais il faut aussi en définir un échéancier afin de les décliner dans le temps. Il faut donc identifier les personnes bénéficiant d'autonomie, pouvant avoir une influence sur l'atteinte ou non de la finalité, et détecter dans leur espace les facteurs qui auront une influence sur les résultats. Il s'agit ici, dans le cadre des résultats, de restituer ce qu'il faut attribuer aux mérites des responsables et ce qui est la conséquence de facteurs externes.

1.1.2 L'allocation des moyens ou des ressources

Cette étape consiste à définir les ressources qui seront attribuées aux personnes dans le but de leur permettre d'atteindre les objectifs, et donc la où les finalités. En fonction des actions que

ces personnes auront à mener, elles se verront dotées de moyens (un budget). Il s'agit d'une étape durant laquelle des arbitrages devront être pris afin de respecter l'enveloppe globale des ressources, mais aussi de façon à mettre en cohérence les ressources avec les modalités de leur engagement.

1.1.3 La définition de la mesure des résultats

Il faut traduire la contribution attendue au travers d'un système de mesure des performances, c'est-à-dire un ensemble d'indicateurs quantifiables. Ces indicateurs pour évaluer les résultats doivent être en cohérence avec l'allocation des objectifs et des moyens. Il faut également s'assurer que les normes fixées ne sont pas rédhibitoires pour la motivation des acteurs. Il faut alors être capable de mesurer l'effet de l'objectif sur la motivation des managers pour l'atteindre. Le risque principal est de favoriser la source extrinsèque de façon disproportionnée en cadrant le comportement des personnes par des règles et des stimuli externes, en annihilant de fait la dynamique naturelle d'engagement des acteurs dans l'organisation.

1.2 Le pilotage

L'étape du pilotage se situe au moment de l'action. Bouquin avance l'idée de vigilance dans l'action de manière à pouvoir intervenir de façon corrective en cas d'écarts significatifs constatés, des événements en cours d'action étant susceptibles de survenir. Pour bien assimiler ce concept, il est fréquent de comparer le manager à un navigateur de voilier.

1.2.1 Les modalités de suivi de l'action

Le suivi de l'action est susceptible de prendre deux formes : l'observation directe des actions ou le recours à un système d'information focalisé sur le système opérant.

1.2.2 Les mesures correctives

Les actions correctives peuvent porter sur de nombreux éléments. Le constat d'un écart significatif constaté ou de manière quasi-certaine par le biais de l'observation directe et/ou du système d'information peut aboutir à une révision des moyens employés, à une nouvelle affectation des responsabilités par rapport à l'action, à une révision des finalités ou des objectifs retenus ou, de façon plus drastique, à un changement d'action. La sélection de l'intervention corrective implique d'identifier les conséquences prévisibles des changements opérés, ce qui nécessite de recourir à des outils de simulation.

1.3 La post-évaluation

Comme son nom l'indique, l'étape de post-évaluation intervient une fois l'action achevée de manière à porter un regard sur la performance finalement obtenue. Le choix de cette fréquence est source de risque en focalisant les managers sur l'horizon de court terme au détriment du long terme. En effet, les managers peuvent ainsi avoir tendance à gérer ces chiffres comptables et à se focaliser en conséquence sur les actions susceptibles d'impacter ces chiffres. Si les écarts sont significatifs, il convient également d'envisager des changements qui pourront porter pour

la future période sur les finalités, objectifs, moyens à engager ou sur une refonte de la façon de procéder.

1.4 Des écarts au modèle

Nous venons de décrire les étapes du processus normatif de contrôle. Il n'est pas évident que toutes les conditions soient réunies pour pouvoir suivre cet enchaînement. Il en résulte des adaptations dessinant un processus de contrôle sur mesure et qui, par conséquent, dressent des écarts par rapport à ce modèle de référence. Après avoir identifié les raisons des écarts à ce processus normatif, le thème du paradoxe du contrôle sera abordé.

1.4.1 Les raisons des écarts au modèle

Le modèle général de contrôle présenté précédemment nécessite deux conditions pour être appliqué tel quel.

- D'une part, il faut que chaque étape (finalisation, pilotage et post-évaluation) soit réalisable
- D'autre part, si l'on admet que les trois étapes ne peuvent pas être toutes réalisables, il faut que la défaillance dans l'une puisse être compensée par un renforcement de l'une des deux autres.

1.4.2 Les solutions

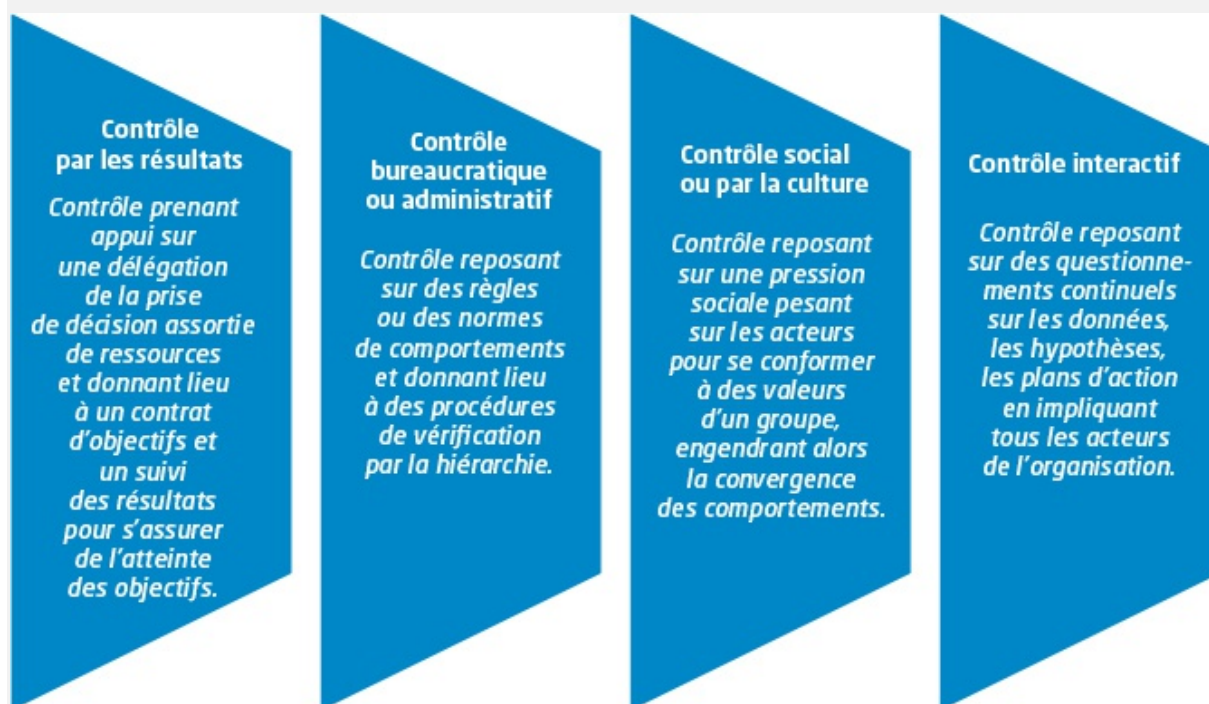
Vouloir contrôler nécessite l'établissement des conditions de la faisabilité du contrôle. Si plusieurs étapes de ce processus sont remises en cause, la probabilité que le contrôle ne puisse s'opérer est forte.

2. Du contrôle des résultats aux autres modes de contrôle

Le processus de contrôle défini caractérise un mode de contrôle dominant, c'est-à-dire un contrôle par les résultats dont le principe consiste à analyser le comportement des individus sur la base du résultat des décisions/actions que les acteurs ont pu prendre. Les résultats sont appréhendés par des métriques, elles-mêmes comparées à des objectifs, c'est-à-dire des niveaux de résultat souhaité à un horizon donné.

Figure 2 : les modes de contrôle

LES MODES DE CONTRÔLE



Source : DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications, Par Alain Donadio, Patrick Dumas, Laurent Giraud, Christophe Godowski, Sara Nyobe, Caroline Tahar, Année : 2017, Collection : Expertise comptable, Éditeur : Vuibert

2.1 Les limites du contrôle par les résultats

Le mode de contrôle par les résultats est dans la pratique le plus courant, parce qu'il est notamment fortement instrumentalisé. Néanmoins, ce dernier fait l'objet de nombreuses critiques et a ouvert la porte à d'autres modes de contrôle visant à pallier pour partie les limites d'un contrôle par les résultats. Trois principales critiques peuvent être mentionnées concernant l'application de ce mode de contrôle par les résultats.

- Même s'il existe une phase de pilotage, le contrôle de gestion par les résultats est souvent un contrôle a posteriori, les résultats font donc l'objet d'une mesure trop tardive pour pouvoir en rectifier la trajectoire. Ce mode de contrôle se révèle peu anticipateur. Il s'avère ainsi mal adapté dans le cadre des activités de service ou dans les activités industrielles dont la gestion relève de flux tendus.
- Adossé à un système d'incitation pour les managers dont l'évolution de carrière dépend des résultats, ce mode de contrôle donne souvent lieu à une focalisation sur le court terme, voire très court terme, au détriment des objectifs et nécessités de l'entreprise à plus long terme tels que les investissements, la qualité, la pérennité.
- Enfin, ce mode de contrôle et le système d'incitation associé mettent en avant presque exclusivement des indicateurs financiers et comptables dans les systèmes de mesure. Ces indicateurs ont un caractère a posteriori qui interdit d'anticiper les résultats (nous retrouvons ici la première critique). Par ailleurs, ces indicateurs comptables et financiers conduisent à une gestion sans lien avec la compréhension des causes ni avec l'action.

Un indicateur financier n'a pas vocation à permettre d'identifier les actions à prendre pour corriger. L'indicateur financier traduit très rarement les objectifs stratégiques principaux.

2.2 Les autres modes de contrôle

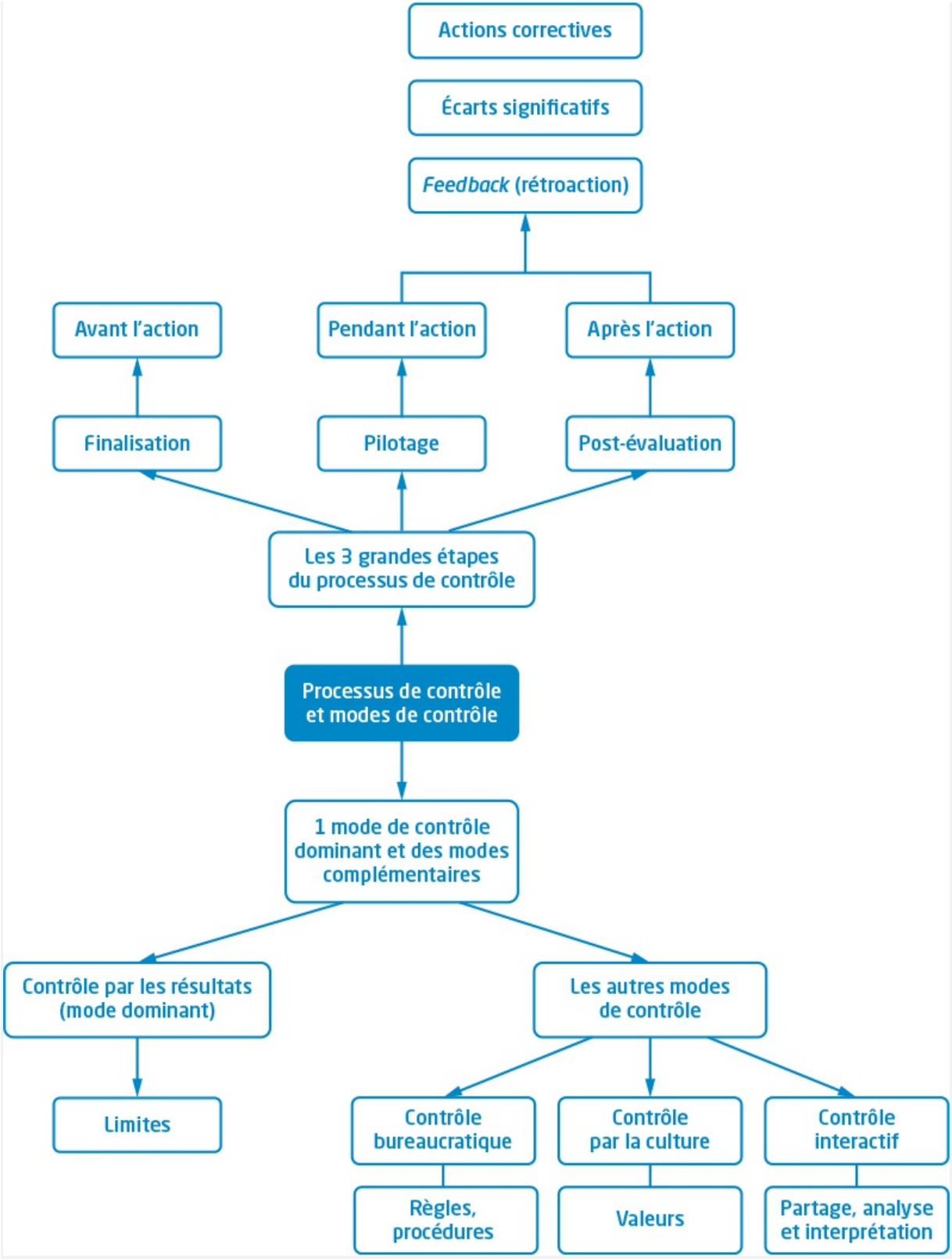
Il existe différentes typologies pour décrire d'autres modes de contrôle. Parmi celles-ci, nous pourrions faire référence à la typologie de Mintzberg (1979), relative à la distinction de mécanismes de coordination possibles du travail au sein d'une organisation. Cet auteur distingue cinq mécanismes de coordination qui sont entre autre: l'ajustement mutuel, supervision directe, la standardisation des procédés de travail, la standardisation de résultats, la standardisation des qualifications.

Nous lui avons préféré la typologie d'Ouchi (1979), convergeant avec celle de Merchant (1985), qui distingue trois formes principales de contrôle : le marché, la bureaucratie, le clan.

Cette typologie révèle en réalité deux grandes catégories de contrôle : un contrôle de type externalisé avec le marché, un contrôle de type internalisé avec les deux autres modes¹⁵.

Figure 3 : Synthèses de processus de contrôle de gestion

¹⁵ **DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications, Par Alain Donadio, Patrick Dumas, Laurent Giraud, Christophe Godowski, Sara Nyobe, Caroline Tahar, Année : 2017, Pages : 41-54 , Collection : Expertise comptable, Éditeur : Vuibert**



Source : DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications, Par Alain Donadio, Patrick Dumas, Laurent Giraud, Christophe Godowski, Sara Nyobe, Caroline Tahar,
Année : 2017, Collection : Expertise comptable, Éditeur : Vuibert

Section 2 : Les outils et méthode de contrôle de gestion

Selon le dictionnaire un outil est un objet fabriqué qui sert à faire un travail et une méthode est un ensemble de démarches suivant un ordre exécuté. Pour piloter la performance de l'entreprise et prendre des décisions à court moyen et long terme, le gestionnaire a besoin d'élaborer et analyser les coûts et a besoin des informations appropriée pour pouvoir prendre des décisions.

I. Méthodes de calcul de couts

Le calcul de coûts joue un rôle fondamental dans tous les systèmes de contrôle de gestion. Le calcul des coûts est une combinaison du coût complet et du direct et de l'imputation rationnelle. Les méthodes de calcul des coûts est une aide à la prise de décision à court terme et à long terme en faisant ce qu'il faut « efficacité » et en le faisant bien « efficience » et également un outil de pilotage de la performance de l'entreprise ; il permet quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mise en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus.

1. Concepts et définition

1.1 Un coût : c'est une accumulation des charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration

1.2 Une marge : c'est la différence entre le prix de vente et un coût

1.3 Un résultat : Est une différence entre un prix de vente et un coût de revient

1.4 Un coût de revient est une accumulation des charges sur un produit au stade final de son élaboration.¹⁶

2. La méthode des couts complets :

Cette méthode est la seule fournissant un résultat analytique final par produit (perte ou profit) ; la méthode de coût complet considère l'ensemble des charges comme des coûts produit. Calculer le coût complet consiste à rattacher tous les coûts aux objets de coût, après l'analyse des coûts complets le calcul des autres coûts sont soit un approfondissement ou généralement des techniques d'aide à la décision. On peut distinguer 2 types technique soit par « centre d'analyse » soit par « activité ».

Schéma d'affectation des couts directs et indirects



Source : Hamid CERBAH, « Gestion des couts dans la comptabilité de management »

2.1 Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse ou section :

En 1957, le PCG défini la section homogène comme « *un compartiment* d'ordre comptable dans lequel sont groupés préalablement à leurs imputations aux coûts et le prix de revient intéressées, les éléments de charges qui ne peuvent directement imputer à des coûts au « prix de revient » et en 1986 il remplace la notion de section homogène par le « centre d'analyse ».

¹⁶ Goguet, comptabilité analytique et contrôle de gestion 3édition, page 9

Le centre d'analyse doit être choisi de telle manière que les charges indirectes qu'il regroupe présentent un caractère d'homogénéité.

Du point de vue du traitement comptable, il existe deux grandes catégories de centre d'analyse : les centres principaux et les centres auxiliaires.

2.1.1 Les centres principaux

Les centres principaux ou section d'exploitation sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et vente de l'entreprise : Ils correspondent notamment au cycle « approvisionnement, production, distribution, services commerciaux, et stockage de produit finis » ils sont directement dans le processus. Il existe une relation entre les activités et les produits, leurs coûts est imputés directement aux coûts de produit.

2.1.2 Les centres auxiliaires

Ils correspondent à des fonctions opérationnels (entretien, transport, administration) ; cette méthode permet de prendre en compte une partie des prestations fournies par les centres auxiliaires aux centres de responsabilité, leurs rôles est de gérer les factures de production mise en œuvre par l'entreprise, ils n'ont pas de relation entre leurs activités et les produits obtenus. Ils assurent essentiellement des fonctions de coordination et d'organisation interne de l'entreprise.

Coût de l'unité d'œuvre = coût du centre d'analyse / nombre d'unité d'œuvre du centre d'analyse

2.2 Les centres de structures

C'est un centre d'analyse par lequel aucune unité d'œuvre physique ne peut être défini, dans ce cas l'unité qui permet l'imputation des coûts est une unité monétaire.

En absence d'unité d'œuvre, on calcule un taux de frais en fonction d'une base exprimée en franc ; en effet il s'agit en réalité d'une base monétaire. Ils regroupent en général les coûts de la fonction (direction administration et financière).

En absence d'unité d'œuvre, on calcule un taux de frais en fonction d'une base (ou assiette) en unité monétaire

Taux de frais =	$\frac{\text{Coût du centre d'analyse}}{\text{Assiette de répartition en franc}}$
-----------------	---

3. L'imputation rationnelle des charges fixes

L'imputation rationnelle consiste à n'imputer que les coûts fixes aux produits qu'aux prorata du ratio entre le niveau réel de fonctionnement.

Cette méthode a pour objectifs de rendre le coût de revient unitaire indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise ; il consiste à ajouter aux frais variables unitaires le total des frais divisé par la production normale. Dans une méthode rattachant des charges fixes à un produit, le coût unitaire ainsi calculé du niveau d'activité, son principe consiste à imputer au produit seulement la part des coûts fixes correspondant à un niveau normal d'activité

préalablement défini. Elle s'applique aux charges directs et indirects, lorsque l'entreprise fabrique plusieurs produits.

4. La méthode des couts partiels : ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des problèmes à traiter.

Ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des problèmes à traiter.

4.1 Le coût variable :

Ce sont des coûts qui varient en proportion direct avec le changement de mesure et qui sont agréés en tant que coûts variable total.¹⁷ Le coût variable également appelé coûts opérationnels, sont des coûts constitués seulement par les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise.

4.2 Le coût fixe

Les coûts qui ne varient pas avec les changements de niveau d'activité sont des coûts fixes. Les coûts fixes correspondent aux charges engendrées par l'administration ou les investisseurs durable, ils ne sont pas proportionnels aux quantités fabriquées.¹⁸ Ils sont liés avec la capacité de produire ou de vendre les produits au service de l'organisation, l'évolution du coût fixe peut-être indépendant du niveau d'activité et il peut être seulement due à une hausse de prix.

4.3 Le coût direct

Les coûts qui sont directement rattachés à un objet de coût sont appelés coût direct ; les coûts directs sont ceux qu'ils sont possibles d'affecter immédiatement, c'est-à-dire sans calcul intermédiaire. Dans une entreprise de production, les coûts qui sont fréquemment utilisés sont les coûts de matière première et les coûts de main d'œuvre, ces coûts sont généralement appelés le coût de revient.

4.4 Le coût marginal

Le coût marginal également appelé coût moyen est issu de la comptabilité analytique, il est défini comme le coût de la dernière unité produite.

Son analyse permet de savoir le coût d'une unité supplémentaire ; il permet d'analyser les variables des charges selon la fluctuation d'activité (augmentation ou diminution). L'acceptation du coût marginal conduit à accepter ou refuser une commande supplémentaire.¹⁹

$\text{Coût marginal} = (\text{coût } n + 1) - (\text{coût } n)$
--

4.5 Coût d'opportunité

Un concept étroitement lié aux couts/revenus différentiels est celui des couts d'opportunité qui est défini comme le bénéfice potentiel (économie de cout ou profit) qui est sacrifié en

¹⁷ Hamid CERBAH, « Gestion des couts dans la comptabilite management », page 26-27

¹⁸ Hamid CERBAH, « Gestion des couts dans la comptabilite management », page 26-27

¹⁹ C.RAULET, Tome 1 , calcule des couts complets , page 183

choisissant une alternative par rapport à une autre. Les couts d'opportunités découlent de situation de décision et ne sont pas traités par la comptabilité financière.

4.6 Le coût spécifique

C'est la combinaison de tous les charges directs, variables et fixes, elle impute à chaque produit les charges directes fixes qui lui sont propre pour calculer une marge sur cout fixe également appeler la marge sur cout variable. C'est un indicateur qui permet de juger la rentabilité d'un produit en examinant la valeur crée par celle-ci.

4.7 Le seuil de rentabilité ou le point mort

Le point mort ou seuil de rentabilité est le niveau d'activité pour le quel résultat est nul. Au-delà de ce seuil, l'entreprise fait des bénéfices. Engager Dans toutes les entreprises on sait que pour « faire du chiffre d'affaire » sur un produit, il faut des « dépenses » des coûts

C'est le prolongement de la méthode des couts variables (direct costing) ; pour un chiffre d'affaires égal au seuil de rentabilité, on a donc :

$$\text{Marge sur coût variable} = \text{charges fixes}$$

Il est aussi un outil de pilotage son calcul vise à atteindre :

- 4.7.1 Un objectif de sécurité : produire et vendre au moins la quantité permettant d'atteindre le seuil critique.
- 4.7.2 Une tactique à triple détente : en effet, dans les hypothèses simplifiées, on peut augmenter le bénéfice en agissant de 3 manières :
 - Compression des couts de structure ;
 - Diminution des frais opérationnels par unité produite et vendue ;
 - Augmentation du prix unitaire de vente en fonction de l'élasticité de la demande.

Dans la pratique l'accroissement du bénéfice sera obtenu en combinant au mieux les 3 possibilités d'actions.

5. La méthode ABC

La méthode ABC permet une gestion de la performance de l'entreprise, elle met l'accent sur l'explication des coûts et les causes de leurs variations.

BESCOS et MENDOZA défini la méthode a base activité comme étant « *une nouvelle méthode de calcul des coûts complets qui permet d'aller plus loin que le simple calcul de coût de revient en privilégiant une logique de causalité : les produits consomment les ressources, cette logique permet d'assurer la traçabilité des coûts et conduit à une imputation fiable des charges indirect* »

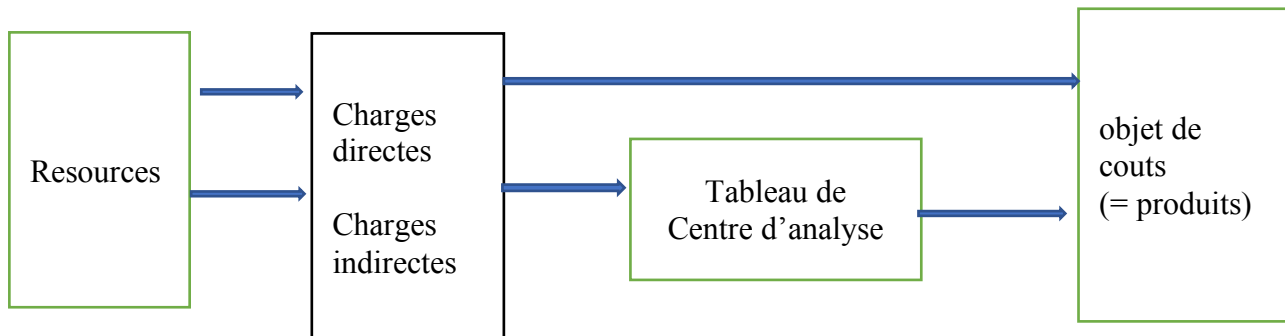
La méthode ABC va permettre de stabiliser le coût complet, de telle sorte qu'il soit un indicateur de gestion variable. C'est un outil d'analyse des coûts par activité, l'avantage de cette analyse par activité constitue l'une des phases essentielles de la réflexion stratégique.

5.1 Les principes de la méthode ABC

Le principe de la méthode ABC les activités consomment les ressources et les produits consomment les activité, l'importance de ce principe est le lien entre les couts et les objets de couts. Ce principe repose sur une vision transversale qui fait abstraction des centres de

responsabilité ; existaient auparavant (méthode classique). Avec la méthode ABC, l'entreprise identifie dans sa chaîne de valeur. Dans la mesure où les activités consomment, il convient de déterminer les inducteurs de coûts qui permettent de les répartir.

Schéma de principe de la comptabilité à base d'activité



Source : Hamid CERBAH, « Gestion des coûts dans la comptabilité de management »

5.2 Les concepts de bases de la méthode ABC

Plusieurs concepts accompagnent la mise en œuvre de la méthode ABC et qui en constituent la colonne vertébrale :

5.2.1 Une activité : « l'activité est l'ensemble des tâches élémentaires réalisés par un individu ou un groupe, permettant de fournir un output à partir d'un panier d'inputs, et homogènes du point de vue de leurs comportements de performance » elle est l'ensemble d'action mené par une entreprise dans le but de réaliser l'activité de production, de vente etc...

5.2.2 Une tâche est l'élément de base qui constitue une activité comme réceptionner une livraison, stocker une marchandise reçue.

5.2.3 Les inducteurs de coût ou d'activité est une mesure de la fréquence et de l'intensité avec lesquelles un objet influence les niveaux d'activité.

5.2.4 Les inducteurs de ressources est une mesure réelle de ressources utilisée par une activité car il actionne la consommation la consommation de ressources.

5.3 Objectifs de la méthode ABC

Elle est destinée :

5.3.1 A donner des informations pertinentes sur les coûts et les marges, l'imprécision des coûts peut conduire l'entreprise à prendre des décisions dangereuses en matière de tarification et de développement des produits ;

5.3.2 A identifier les causes de coûts réelles ainsi que les économies de coûts potentielles,

5.3.3 A présenter la rentabilité de chaque vente (par produit, par client, par segment, etc...) en identifiant ceux qui influencent sur le profit,

5.3.4 A offrir aux décideurs la possibilité de suivre et de repenser leur organisation et leur stratégie dans l'optique d'améliorer la rentabilité de l'entreprise.

Par conséquent, les objectifs d'une telle comptabilité conduisent à faire une analyse des charges et des produits, à calculer des coûts et à évaluer les stocks apparaissant au cours du processus de fabrication.

5.4 Forces et faiblesses de la méthode ABC :

Cette technique, objet de polémiques, apparaît comme les autres, comme une technique nouvelle alors qu'elles ne font qu'exprimer différemment des possibilités offertes et même recommandées de tous par la gestion.

Sur le thème du management, les avantages fondamentaux de activity based costing ne viennent pas de l'analyse comptable qu'elle propose, qui reste lourde comme toute méthode axée sur les unités d'œuvre, mais du contexte qu'elle met en évidence et que nous avons souligné par ailleurs et qui se résume par ce qui suit : l'entreprise est un ensemble de processus continus avec relations client /fournisseurs internes et dont la finalité est de servir au mieux le client final.

L'approche ne devrait pas s'appeler « activity based costing » mais « activity based value » parce qu'à la limite, peu importe de savoir ce que coûte le facteur chef de succès le plus fort de l'entreprise si on sait ce qu'il est et ce qu'il apporte par contre, il est essentiel de pouvoir connaître sa valeur pour le client et de pouvoir connaître sa valeur pour le client et de prévoir le temps que cette rente sera supérieure à celle des concurrents. Ainsi le « costing » peut être réduit à une étude économique diagnostique.

5.5 ABC/ABM : Assistance au management

La méthode ABC est souvent complétée par la méthode ABM qui signifie Activity-Based Management, qui permet aux managers d'agir ensuite en fonction des points soulevés pour définir les Objectifs et planifier. Ces utilisations de ABC comme outils de gestion et d'analyse prennent le nom ABM. Cette vision du pilotage de l'entreprise (management) s'est imposée face notamment à la mondialisation des marchés économiques et partant l'évolution des rapports marchands.

II. La comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité fut l'outil majeur de contrôle de gestion qu'ont connu les entreprises de la fin du XIX^{ème} siècle ; c'est un système d'organisation qui traduit dans les comptes d'une entité les flux et opérations qui l'ont concernée.

1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est le système de classement des charges et des produits par natures.

Le plan comptable général PCG donne la définition de la comptabilité générale comme étant « un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture »; elle peut aussi être définie comme un système d'information permettant de saisir classer et traiter des informations en vue de prendre des décisions par des différentes parties prenantes. La comptabilité générale est une obligation légale, il est principalement un outil d'information financière à usage externe et éventuellement un outil de gestion à usage interne.

Les principaux comptes produits appelés documents de synthèse sont :

- Le bilan la situation du patrimoine de l'entreprise
- Le compte de résultat, il établit la contribution des différentes opérations (financière, exploitation ou exceptionnelle)

En comptabilité générale, la comptabilisation doit être au niveau de deux comptes (compte débit et compte crédit) avec une somme égale pour garder l'équilibre au niveau du bilan comptable. La « comptabilité générale » également appelée « comptabilité analytique » s'intéresse à la globalité de l'organisme et à son équilibre financier général entre et emplois ressources.

1.1 Le rôle de la comptabilité générale

Le rôle de la comptabilité générale est essentiellement destiné à fournir des informations de nature financière à l'extérieur de l'entreprise et se souci constamment de leurs exactitudes. Son rôle est d'enregistrer les opérations qui concernent la vie d'une organisation.

Elle évalue régulièrement les actifs et dettes et détermine la situation patrimoniale de l'entreprise, c'est-à-dire l'ensemble de ses droit et obligation.

1.2 Les caractéristiques de la comptabilité générale

La comptabilité générale également appelé comptabilité financière à les caractéristiques suivantes :

- Elle est principalement destinée pour les utilisateurs externes tels que les actionnaires, les investisseurs potentiels, les prêteurs et les organes de régulation.
- Elle doit suivre les principes comptables généralement reconnues et peut être influence par les organisations professionnelles comptables.
- Ses nombres découlent de donnée historiques (couts historique) et peuvent contenir des estimations.
- Ses nombres sont essentiellement monétaires.
- On y présente résultats pour toute l'entreprise.
- Les intervalles de présentation des comptes sont essentiellement les trimestres ou l'année.²⁰

1.3 Les principes fondamentaux de la comptabilité générale

1.3.1 Le bilan

Le bilan est un document comptable que chaque entreprise doit produire au moins une fois par an, il doit obéir à des normes de présentation légales.

Le bilan propose une récapitulation des éléments de situation, complétée aux besoins par le résultat de la période. Il décrit ainsi l'état de cet élément a un instant donne. Tout bilan sera donc date, faute de quoi il n'aurait aucun sens, de même que par exemple, un relevé de compte non daté. C'est un tableau dont la partie des ressources est appelé « passif » et celle des emplois est dénommée « Actif ». Dresser le bilan, ce sera finalement rapprocher les éléments de la situation et du résultat de la manière à obtenir une vision complète et équilibre de l'ensemble des origines des ressources et des emplois de ces ressources.

- Le passif du bilan

²⁰ Hamid CERBAH, « Gestion des couts dans la comptabilité de management » page 14

Il indique l'origine des ressources dont dispose l'entreprise telles que les capitaux propres, les emprunts, les dettes etc.... La récapitulation de l'origine des ressources financière, obtenues « par le passé », autrement dit les éléments qui ont permis le financement de l'activité de l'entreprise, et restant à sa disposition, est appelée passif.

- L'Actif du bilan

La présentation des emplois des ressources est désignée par le mot Actif, compris comme l'ensemble des éléments qui permettent l'action, l'exercice de l'activité économique, la distribution dans l'exemple. Autrement dit, l'actif « ra-compte » les moyens que s'est donnée l'entreprise. Il traduit l'utilisation des ressources, c'est-à-dire les emplois des capitaux en biens, titres, créances.

Tableau 3 : Du bilan comptable

Actif du bilan (Emplois)	Passif du bilan (ressources)
Ensemble des biens que l'entreprise possède	Origine de financement des biens figurant a l'actif

- Principe de la comptabilité en partie double

La partie double est le principe de base de la comptabilité, elle est l'une des grands principes qui dictent l'enregistrement des transactions dans les pièces comptables, et prévoit la création d'une colonne débit et d'une colonne crédit sur tout le journal.

Elle obéit à la règle de l'équilibre et de la réciprocité, le total « débit » doit être égal au total « crédit ».

$\text{Total actif} = \text{total passif}$
--

1.3.2 Le résultat

La qualité du résultat qu'il soit bonne ou mauvaise, laisse forcément une trace dans la situation financière de l'entreprise. IL décrit en quelque sorte un « enrichissement » ou un « appauvrissement » de l'entreprise.

Dans un cadre comptable cohérent et conforme à ses objectifs, un « bon » résultat doit ainsi être associé à une amélioration de la situation et inversement pour un « mauvais » résultat.

- Les analyses des comptes de résultats

Le comptes « 80. Exploitation générale » est le tableau des charges et produits de l'entreprise pour une période avec les stocks initiaux et finaux. Le compte de résultat est aussi un document indispensable dans l'évaluation de la performance de l'entreprise. Cette analyse permet d'identifier le lieu où sont consommées les ressources produites par l'entreprise ; l'exploitation générale est suffisante pour la détermination du résultat a produit multiples.

- L'annexe

Depuis la rédaction du plan comptable en 1982, l'annexe est obligatoire pour la plupart des entreprises selon certains seuils. C'est la conclusion par un document écrit incluant les informations au bilan et au compte de résultat, nécessaire pour la bonne compréhension des états financiers. Toutes les entreprises ont l'obligation de produire une annexe comptable ; elle

complète, précise ou corrige le compte de résultat et le bilan et facilite la lecture et apporte à la fois des informations comptables et extra comptable. L'annexe comptable est établie à la fin de l'exercice comptable, elle est réalisée à partir du plan comptable général. Il existe trois sortes d'annexes : l'annexe de base, l'annexe simplifiée ou l'annexe abrégée.

2. La comptabilité analytique

La comptabilité de gestion ou la comptabilité analytique, est un système d'information comptable (exprimée en unités monétaire) qui permet d'informer les dirigeants (ou managers) dans une entreprise afin de prendre des décisions de gestion.

Elle peut être aussi être définie comme un processus qui vise à ce que les objectifs fixés par une organisation (généralement une entreprise) soient atteints par l'intermédiaire des acteurs qui agissent au sein de cette entreprise. Elle est souvent présentée comme une méthode générale d'évaluation des coûts supportés et des avantages obtenus compte tenu des caractéristiques de l'entreprise concernée.

2.1 L'objectif de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une approche organisationnelle qui prend de l'importance dans l'organisation et la croissance économique de l'entreprise.

La comptabilité analytique est conçue pour²¹

- 2.1.1 Analyser les résultats et faire apparaître leurs constitutifs ; ce faisant, elle permet des contrôles de rendement et fournit un grand nombre d'éléments pour la gestion de l'entreprise.
- 2.1.2 Compléter la comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actifs (stocks de produit fabriqués, immobilisations créées par l'entreprise).
- 2.1.3 Fournir des bases afin d'établir les prévisions de charges et de produits, et en assurer le contrôle.

Par conséquent, les objectifs de cette comptabilité conduisent à faire une analyse des charges et des produits, à calculer des coûts et à évaluer les stocks apparaissant au cours du processus de fabrication.

2.2 La différence entre la comptabilité de générale et la comptabilité analytique

La comptabilité financière et la comptabilité de gestion sont utilisées comme synonyme, ils semblent similaires et servent presque le même objectif ; mais elles sont différentes l'une de l'autre.

Leurs fonctions et leur portée sont différentes même si, elles sont liées les unes des autres ; la comptabilité de gestion par rapport à la comptabilité financière signifie qu'il y a beaucoup de différences entre deux, ainsi que les domaines où elles semblent identiques. Entre autres nous citons quelques différences entre la comptabilité financière et la comptabilité analytique :

- 2.2.1 La comptabilité générale est un instrument d'analyse du passé, et la comptabilité financière est un instrument du présent vers le futur.
- 2.2.2 La comptabilité générale mesure le montant des transactions en terme monétaire

²¹ C .Coujet, C.Raulet 3edition , page 3

- 2.2.3 La comptabilité générale est obligatoire, et la comptabilité de gestion est facultative.
- 2.2.4 L'optique de la comptabilité générale est financière et celui de la comptabilité analytique est économique et managériale.
- 2.2.5 Les documents de la comptabilité générale sont utilisés par des parties externes à l'entreprise, et la comptabilité analytique produit des informations qui sont utiles au sein de l'entreprise.

III. L'organisation et typologie de centre de responsabilité

Le contrôle de gestion a été défini comme une fonction essentielle de coordination au sein de l'entreprise. Il doit permettre la décentralisation des responsabilités, tout en assurant une convergence satisfaisante des objectifs de chacun des responsables vers ceux de l'entreprise.

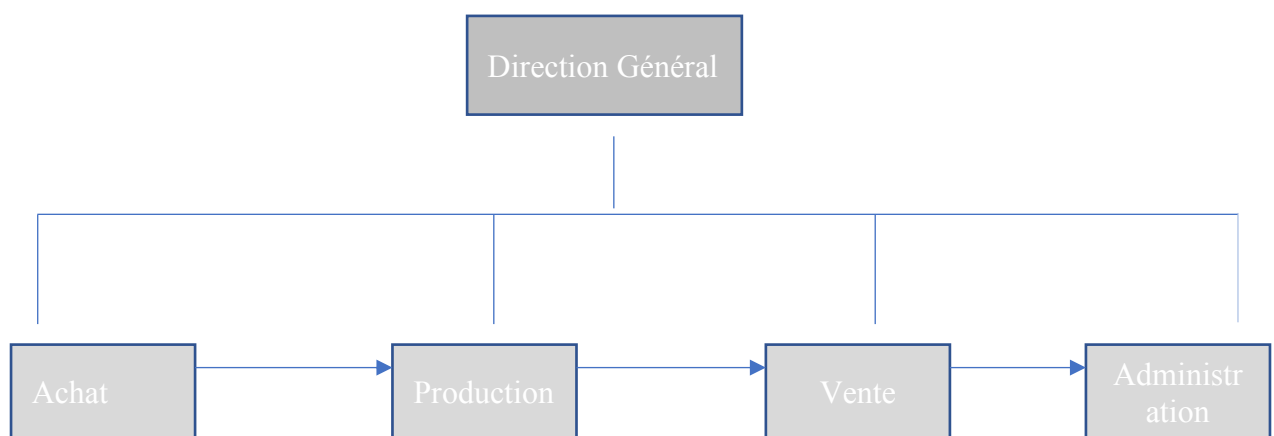
1. Structure de l'entreprise et centres de responsabilité

Il est d'usage de distinguer trois structures fondamentales d'organisation : la structure fonctionnelle, la structure divisionnelle et la structure matricielle.

1.1 La structure fonctionnelle

C'est le flux des opérations qui organise la structure. Dans une entreprise industrielle et commerciale, nous pouvons ainsi avoir une organisation comprenant la fonction achat, la fonction production, la fonction vente et la fonction administration.

Figure 6 : Représentation schématique d'une structure fonctionnelle

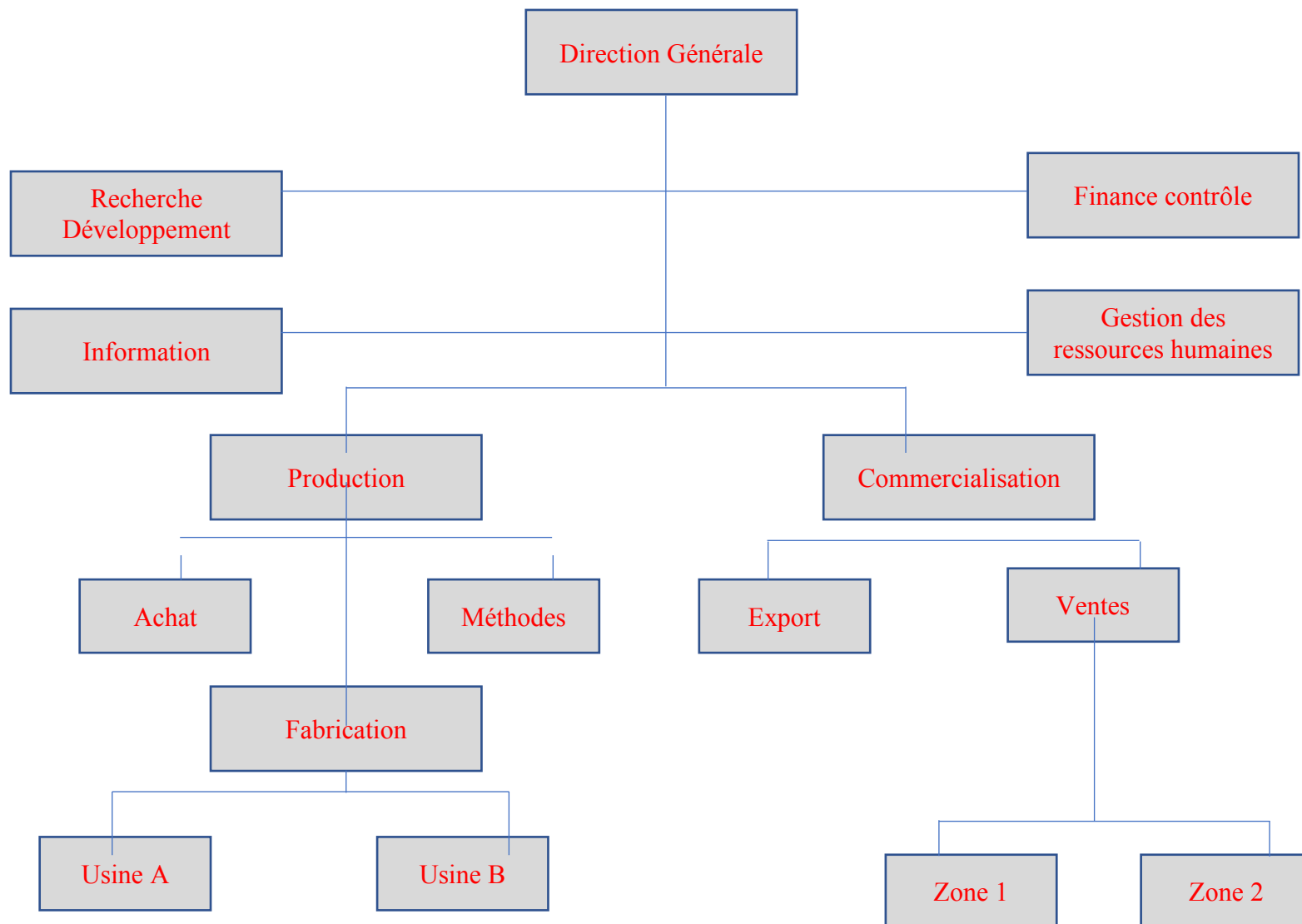


Source : Contrôle de gestion et management, P.-L. Bescos- Ph. Dobler, C.Mendoza-G.Naulleau, F.Girand- V. Lerville Anger, 4eme édition, Paris, Page 265-284

Dans ce modèle simplifié, un flux intégré est découpé horizontalement en unités opérationnelles spécialisées, ce qui privilégie l'autonomie de chaque unité.

Ce type de structure concerne plutôt des entreprises de taille moyenne ou de entreprises en monoactivité. Les niveaux d'activité sont définis d'amont en aval et la coordination se fait directement par le flux des opérations.

Figure 7 : Représentation schématique d'une structure fonctionnelle étoffée.



Source : Contrôle de gestion et management, P.-L. Bescos- Ph. Dobler, C.Mendoza-G.Nauleau, F.Girand- V. Lerville Anger, 4eme édition, Paris, Page 265-284

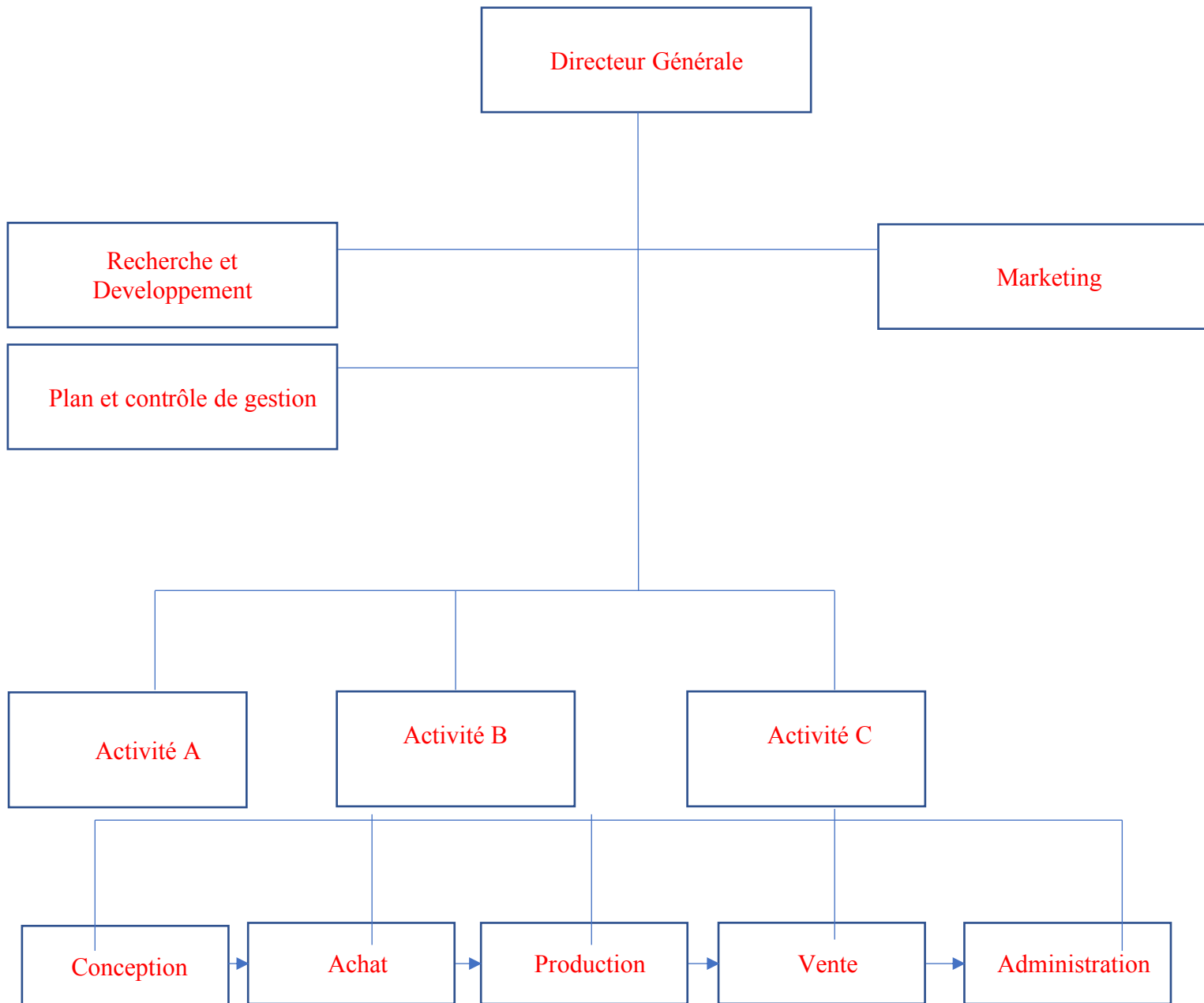
Ce type de structure reste cependant fondamentalement une structure centralisée, c'est-à-dire coordonnée par le recours à la hiérarchie et non pas par les objectifs généraux. Sur le plan du contrôle de gestion, ceci se traduit par une limitation des procédures à un suivi de l'exécution des dépenses prévues par les budgets.

Dans ce type de structure, la mise en place de véritables centres de responsabilité est rare. Elle est souvent de pure forme. Les objectifs négociés peuvent être remis en cause en permanence à la demande du centre aval, ces modifications étant arbitrées par la hiérarchie.

1.2 La structure divisionnelle

L'organisation divisionnelle se caractérise par la coexistence de plusieurs flux intégrés distincts les uns des autres. Le cycle conception/achat/production/vente/administration peut être largement autonome pour chaque activité tout en s'appuyant sur quelques services communs au groupe, notamment pour des fonctions comme la recherche-développement et le marketing.

Figure 8 : Représentation schématique d'une structure divisionnelle



Source : Contrôle de gestion et management, P.-L. Bescos- Ph. Dobler, C.Mendoza-G.Naulleau, F.Girand- V. Lerville Anger, 4eme édition, Paris, Page 265-284

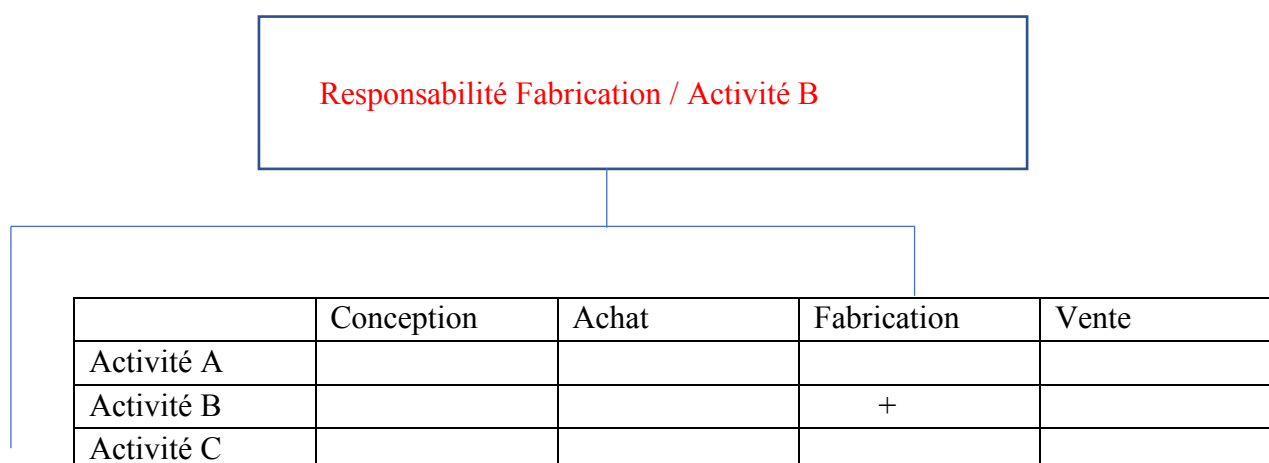
Dans ce type de structure, qui concerne les entreprises de taille importante et les firmes multiactivités, le rôle des services fonctionnels est essentiel. Chaque division (ou activité) peut être organisée en centre de responsabilité négociant des objectifs et des moyens sur une base annuelle avec un système de pilotage et de reporting qui rend compte de son fonctionnement et de sa performance. La coordination globale des divisions est alors effectuée essentiellement par le biais des plans et de la négociation budgétaire, permettant ainsi de planifier les besoins en ressources en fonction des niveaux d'activité prévisionnels de chaque entité. Dans le cadre de

cette structure d'organisation, il peut se produire qu'une division n'ait pas la maîtrise locale de la fonction vente. Le service contrôle de gestion a alors la responsabilité de l'organisation du système de valorisation interne des productions de l'unité.

1.3 La structure matricielle

Le principe d'organisation matricielle introduit un niveau de responsabilité spécifique qui correspond au croisement d'une responsabilité sur une activité (produit, prestation) avec une responsabilité sur une fonction (conception, achat, production, vente). Chaque point de ce croisement identifie une responsabilité précise dans le flux de mise à disposition d'un produit ou d'une prestation par rapport à la fonction à laquelle il recourt, comme l'illustre la figure.

Figure 9 : Représentation schématique d'une structure matricielle.



Source : Contrôle de gestion et management, P.-L. Bescos- Ph. Dobler, C.Mendoza-G.Naulleau, F.Girand- V. Lerville Anger, 4eme édition, Paris, Page 265-284

Suivant ce schéma d'organisation, le responsable (X) est chargé de la mise en œuvre des moyens de production nécessaires à la réalisation de la partie de l'activité B dont il a la charge. Un tel responsable a souvent le titre de responsable de projet ou de programme. Ce type de structure a pour principal avantage de permettre de profiter des économies d'échelle induites par une gestion coordonnée des fonctions et donc des moyens. Les activités peuvent ainsi recourir en temps partagé à des moyens dont le coût global n'en assurerait pas la rentabilité s'ils étaient affectés pleinement à une seule activité.

Sur le plan du contrôle de gestion, il est possible de distinguer trois niveaux spécifiques de coordination :

1.3.1 Un niveau de coordination vertical correspond à la gestion d'un ensemble homogène de moyens ou de ressources.

Le responsable a pour objectif de rationaliser et d'optimiser l'utilisation des moyens sous son contrôle. Il a donc un objectif essentiel d'efficacité. Il lui faut d'une part arbitrer en permanence entre le dimensionnement et l'affectation des ressources par rapport à la demande, et d'autre part veiller à la productivité dans l'utilisation de ses ressources et de ses moyens. Pour cela, il doit s'enquérir en permanence des prévisions de charge de ses interlocuteurs - les responsables d'activité - et disposer d'un outil de pilotage lui donnant des indications rapprochées sur l'utilisation de son potentiel (par exemple, par le biais d'un indicateur lui donnant des taux d'utilisation de ses capacités sur un tableau de bord hebdomadaire).

1.3.2 Un niveau de coordination horizontal correspondant à la gestion d'une affaire ou d'une activité.

Dans ce contexte, le responsable a essentiellement un objectif d'efficacité. Il s'agit pour lui d'optimiser l'enchaînement des différentes fonctions concourant à la mise à disposition de la prestation (recours aux fonctions conception, production, vente, etc.). Ceci, afin de respecter des objectifs de délai, de qualité et de coût global qui peuvent faire l'objet de définitions contractuelles. Aussi, l'outil de pilotage d'un responsable d'activité accorde-t-il une large place aux indicateurs d'état d'avancement. Pour ce responsable, le coût final de mise à disposition n'est qu'un aspect de l'arbitrage dans la mesure où les impératifs de délais et de qualité peuvent avoir un poids prépondérant dans l'évaluation de sa performance. En tout état de cause, c'est le résultat entre ces différents objectifs qui fera la bonne ou la mauvaise performance

1.3.3 Un niveau de coordination correspondant à une cellule Fonction/ Activité.

Son responsable doit gérer un compromis permanent entre efficacité et efficience afin de respecter les impératifs de la coordination horizontale et la coordination verticale. Il se trouve en effet contraint, d'une part par le fait de rendre compte de l'objectif d'avancement qui lui est imparti par le responsable d'activité, d'autre part, par le fait de respecter la dotation en moyens qu'il a négociés auprès du responsable de fonction.

2. Typologie des centres de responsabilité

La typologie la plus générale des faits selon la nature des flux financiers délégués. Trois niveaux homogènes sont ainsi distingués : les coûts, les recettes, et les actifs engagés.

- Centre de coût : la délégation porte sur les charges engagées pour la mise à disposition d'un produit ou d'une prestation. Elle peut concerner tout simplement le respect d'un budget global de fonctionnement. Pour le responsable, il s'agit donc de maîtriser au mieux ses dépenses.
- Centre de profit : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et éventuellement la négociation commerciale. Pour le responsable, il s'agit de réaliser un chiffre d'affaires, permettant de dégager une marge (résultat d'exploitation, contribution, etc.). L'évaluation des résultats se fait en terme de rentabilité de l'activité.
- Centre d'investissement : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et les actifs engagés par le centre. L'évaluation des résultats se fait sur la rentabilité de l'activité, mais aussi sur la rentabilité des actifs gérés.

Voyons maintenant de façon plus détaillée quelles sont les caractéristiques de chacune de ces familles.

2.1 Les centres de coût

Parmi les centres de coûts, il est possible de distinguer des différences importantes suivant les missions et les indicateurs de performance concernés. Trois catégories de centres de coût disposent de caractéristiques homogènes :

- #### 2.1.1 Les centres Opérationnels : (CO) qui réalisent des prestations répétitives dont le mode opératoire est formalisé (exemple : un atelier de fabrication industrielle)

- 2.1.2 Les Centres de Support :(CS) qui effectuent des prestations non répétitives (le mode opératoire est complexe mais peut être formalisé pour une part significative). Ces prestations sont identifiables suivant leur nature et leur destination (exemple : un service informatique)
- 2.1.3 Les Centres de Structure : (CS), qui effectuent des missions générales et diffuses de soutien aux autres centres et dont les prestations ne sont ni répétitives, ni identifiables systématiquement suivant leur nature et leur destination. Les modes opératoires des prestations fournies par ces centres ne peuvent pas être formalisés (exemple : une direction générale).

2.2 Les centres de profit

Deux niveaux différents de délégation peuvent être distingués parmi les centres de profit : la délégation sur le volume d'activité, c'est le cas des centres de revenu ; la délégation sur les volumes et les conditions commerciales (prix, conditions de paiement, etc.), c'est le cas des centres de résultat

2.2.1 Les centres de revenu

L'objectif d'un centre de revenu est essentiellement de réaliser un volume de ventes, exprimé par un chiffre d'affaires. Les principaux coûts gérés par ces centres, en dehors de leurs charges directes de fonctionnement courant (loyer, rémunération, etc.), sont des coûts commerciaux comme les dépenses de promotion ou de publicité locale. Ces coûts sont généralement budgétés assez précisément et ne donnent pas lieu à des marges de manœuvre importantes.

Le chiffre d'affaires est réalisé suivant une tarification centralisée sur laquelle le centre n'a pas, ou très peu, d'influence. Le taux de marge est standardisé, c'est-à-dire qu'il ne constitue pas un paramètre délégué au responsable.

Il est donc difficile de dénommer centre de profit un tel échelon. En fait, il s'agit souvent de centres de responsabilité de taille limitée, comme les agences locales ou régionales de commercialisation de produits vendus selon un tarif centralisé.

Le suivi des performances est concentré sur le chiffre d'affaires. Cet objectif peut être éclaté en sous-objectifs très précis par type de produit, par catégorie de clientèle, ou encore par région ou par secteur. Le suivi de la composition des ventes (le mix) suivant les critères précités complète alors le suivi du chiffre d'affaires. Le profit en tant que tel n'est pas nécessairement calculé, étant donnée la part généralement faible des coûts maîtrisés par l'activité de commercialisation. Le respect du budget de fonctionnement, joint à la réalisation du chiffre d'affaires et au respect de sa composition prévisionnelle, constituent alors les principaux critères de performance.

2.2.2 Les centres de résultat

La mise en œuvre de centres de résultat, couramment appelés centres de profit, correspond à une étape réellement significative dans la décentralisation d'une entreprise. En effet, le responsable d'un tel centre dispose d'une délégation importante d'autorité dans la détermination :

- du niveau d'activité;

- des conditions de négociation commerciale de ses produits, comme les remises, ristournes, délais et conditions de paiement accordés à ses clients;
- du montant des charges allouées à l'action commerciale, mais aussi à l'exploitation et au fonctionnement du centre
- le cas échéant, de la politique d'achat ou de fabrication des produits vendus.

Le responsable d'un centre de résultat peut chercher à augmenter son chiffre d'affaire en octroyant remises, s'il estime contenir ses charges dans une proportion inférieure d la progression du chiffre d'affaires. Au contraire, il tâchera de limiter son activité, s'il estime dégrader son résultat en acceptant certains types de commande très coûteuses pour le centre. Il peut également ajuster sa politique produit en fonction de sa connaissance du marché.

La mesure de sa performance s'exprime principalement par un résultat d'exploitation ou par une contribution. Son objectif est d'optimiser ce résultat, en combinant au mieux les éléments sur lesquels il a délégation.

Les centres de profit sont des instruments puissants de décentralisation pour la grande entreprise. Ils se rencontrent principalement dans les firmes organisées en structure divisionnelle ou matricielle. Ils correspondent alors à une ligne de produit ou d'activité, à une zone de commercialisation, voire à un centre de production ou de mise en œuvre de moyens.

Ces deux derniers centres devraient être considérés comme des centres de coûts, dans la mesure où ils n'ont pas d'accès direct au marché. Ils peuvent cependant être transformés en centre de profit par le biais d'un système de prix de cession internes. Cela permet de faire apparaître une marge pour de tels centres productifs et il leur revient alors de gérer cette marge. Ces unités se transforment alors en centres de profit et sont engagés dans un processus de gestion plus dynamique.

2.3 Les centres d'investissement

En plus des éléments précédents concernant les centres de profit, la délégation conférée au responsable d'un centre d'investissement inclut la gestion des actifs engagés. Il doit arbitrer, outre ses charges et ses recettes, sur le niveau des actifs concourant à l'exploitation de son centre. A la différence d'un chef d'entreprise indépendant, le responsable d'un centre d'investissement a cependant rarement autorité sur la totalité des actifs à sa disposition. Il a généralement la maîtrise de la majeure partie des actifs circulants, comme les stocks, les créances, etc. Une autre différence importante a trait à la limitation de la délégation concernant les moyens de financement du centre. En simplifiant, il est possible de dire que le responsable d'un centre d'investissement a délégation, outre les charges et les recettes, sur le besoin en fonds de roulement nécessaire à son activité et sur certains postes d'immobilisation²².

IV. Tableaux de bords de gestion et indicateurs de suivi

Le tableau de bord est un outil de pilotage d'une entreprise constitué de plusieurs indicateurs de performance et qui a pour principales vocations d'anticiper les évolutions prévisibles et d'inciter le chef d'entreprise à prendre des décisions.

²² Contrôle de gestion et management, P.-L. Bescos- Ph. Dobler, C.Mendoza- G.Naulleau, F.Girand- V. Lerville Anger, 4eme édition, Paris, Page 265-284

1. Le tableau de bord

Il est délicat de donner une définition des tableaux de bord de gestion. La notion est souvent utilisée dans un sens trop large. Aussi, pour s'entendre sur une définition, convient-il de présenter les caractéristiques que nous attachons à cette notion :

- L'appellation tableau de bord de gestion renvoie à des documents présentant une information dynamique. Cela signifie que l'information présentée doit mettre en perspective les résultats obtenus par rapport à des références, que ce soient des objectifs prévus ou des résultats passés obtenus par le centre de responsabilité ou par d'autres entités comparables. Le tableau de bord de gestion permet à un responsable d'avoir connaissance, à intervalles rapprochés, des caractéristiques de sa gestion.
- Le tableau de bord de gestion ne doit pas être assimilé au système d'information opérationnel. Ce dernier a pour caractéristique de diffuser tout un ensemble d'informations nécessaires au fonctionnement des opérations : production, ventes, recouvrement, trésorerie, etc. En effet, la réalisation de ces opérations nécessite un échange permanent et exhaustif d'informations, en grande partie latérales, c'est-à-dire échangées directement entre les centres d'activité. Ainsi, le service production a besoin en permanence d'informations sur le niveau des ventes et des stocks afin d'adapter au mieux son activité quotidienne et ainsi d'actualiser son plan de charge hebdomadaire ou mensuel. A leur tour, les services des approvisionnements et de la paie ont besoin d'informations en provenance du service production afin d'établir les commandes à passer et les bulletins de paie pour le personnel (heures supplémentaires, suivi des congés, etc.).

2. Mise au point d'indicateurs de suivi

Pour les centres de responsabilité, les indicateurs peuvent être définis comme des mesures permettant de suivre les Facteurs Clés de Succès ainsi que la consommation de ressources et la réalisation des activités.

Ces mesures doivent être mises au point en tenant compte d'un certain

- Les indicateurs doivent être en nombre réduit. Ceci afin d'être exploitables directement par le responsable d'une entité de gestion. D'après la théorie de l'information, un individu doté de capacités cognitives moyennes ne peut se concentrer simultanément que sur un nombre limité de signaux. Les chiffres de six ou sept sont régulièrement cités. L'expérience montre effectivement qu'un tableau de bord comporte généralement un nombre d'indicateurs inférieurs à la dizaine.
- Les indicateurs doivent être bien compris. Ils ne doivent pas entraîner de discussion sur ce qu'ils représentent. Pour cela, il est souhaitable que les utilisateurs soient associés à leur définition et aux changements à réaliser dans leur mode de calcul.
- Les indicateurs doivent être dynamisants pour les utilisateurs. Pour cela, il est nécessaire d'inclure dans le tableau de bord des références et des cibles par rapport auxquelles le centre de responsabilité peut se situer en permanence
- Les indicateurs doivent être perçus comme un contrat. Suivant la conception classique du contrôle de gestion et du management, les utilisateurs sont jugés à partir des chiffres produits par les indicateurs.

Une typologie des différents indicateurs susceptibles d'être mis en place au niveau d'un tableau de bord de gestion distingue :

- Les indicateurs d'activité. Ils sont définis pour une période comme des mesures statiques représentant un niveau d'activité
- Le chiffre d'affaires réalisé - ou un niveau de consommation de ressources - les heures de connexion informatique consommées.
- Les indicateurs de performance. Ce sont des ratios visant à qualifier l'activité.

Lorsqu'un niveau d'activité est comparé à un objectif, un rapport du type réalisé/ objectif peut être calculé. Cet indicateur évalue l'efficacité. Lorsqu'un niveau d'activité est rapporté à une consommation de ressources, nous avons alors un indicateur de productivité ou d'efficacité comme par exemple chiffre d'affaires réalisé dans le mois/nombre d'heures de connexion informatique consommées pendant le mois.

Ces deux notions - efficacité et efficacité - éclairent deux dimensions différentes de la performance. Par exemple, un responsable de service peut se montrer très efficace s'il dépasse systématiquement ses objectifs commerciaux. Mais il est peu efficace s'il consomme beaucoup de ressources pour atteindre ses résultats.

A niveau d'activité comparable, ce sera le cas s'il utilise plus d'effectifs que dans les autres services, ou encore s'il fait un usage plus intensif de l'informatique centrale.

En tant que mesures, les indicateurs peuvent prendre différentes formes : Des valeurs et des ratios ²³.

Conclusion

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline de gestion et un métier, en tant que discipline il repose sur des méthodes et outils qui constituent l'essentiel du domaine. Ces outils ont connu eux aussi dans la dernière décennie des profondes évolutions.

Le système du contrôle de gestion constitue l'ensembles des procédures et des règles qui contribuent à l'exercice au sein de l'entreprise, il rassemble l'ensemble des facteurs pour assurer la pérennité de l'entreprise, et en toute circonstance d'assurer la cohérence d'ensemble du contrôle d'entreprise.

²³ Contrôle de gestion et management, P.-L. Bescos- Ph. Dobler, C.Mendoza- G.Naulleau, F.Girand- V. Lerville Anger, 4eme édition, Paris, Page 342-353

Chapitre II : La prise de décision et performance de l'entreprise

La prise de décision efficace est fondamentale pour le leadership. C'est même l'une de ses fonctions premières. Les décisions permettent aux dirigeants de répondre aux conditions changeantes du marché, aux menaces et aux opportunités, afin d'assurer le succès futur de l'entreprise. Avec la vitesse croissante de l'information, les changements dans l'environnement commercial et les événements extérieurs, la prise de décision efficace devient chaque jour plus compliquée.

Section 1. Prise de décision

La décision est un acte clé du processus de management des entreprises et des organisations : c'est la marque du pouvoir et l'apanage du chef. Prendre des décisions, c'est avant tout appliquer un processus simple, un cheminement intellectuel quasi universel mais dont toutes les étapes sont importantes si l'on souhaite ne pas se tromper.

I. Décider dans l'organisation

Des choix sont opérés à tous les niveaux dans les organisations, en matière de stratégie de structure, d'allocation des ressources, etc. La configuration des processus décisionnels dépendra donc de nombreux paramètres comme l'horizon temporel des choix opérés, la nature des objectifs poursuivis, le niveau de risque qu'il impliquent, les acteurs associés, les caractéristiques cognitives des décideurs. De plus, faire des choix dans l'organisation suppose le recours à une matière première l'information, dont la qualité, la fiabilité et le caractère plus au moins complet sont des déterminants essentiels des processus décisionnels.

1. L'information, matière première de la décision

Faire des choix dans l'organisation suppose le recours à une matière première l'information, dont la qualité, la fiabilité et le caractère plus au moins complet sont des déterminants essentiels des processus décisionnels.

1.1 L'information dans les organisations

Dans le cadre de son activité, chaque intervenant au sein d'une organisation utilise, produit et diffuse des informations. Dans une organisation, on trouve des informations de toute nature, commerciale, économique, technique, financière, sociale, culturelle, se rapportant à son activité, à son fonctionnement, à son environnement, à ses performances. Les caractéristiques attachées à l'information constituent un critère fondamental de classement des décisions et l'une des hypothèses centrales des modèles théoriques.

1.2 Les systèmes d'information

L'information constitue la matière première de tous les choix de gestion : prévisions, planification, organisation, coordination, contrôle, animation : elle est à la base de toutes les activités de management. D'où l'intérêt de les gérer efficacement : c'est l'objectif des systèmes d'information. Ces derniers peuvent se définir comme des ensembles organisés de ressources (données, individus, matériels, procédures) permettant de collecter, traiter, stocker, diffuser des informations sous formes de données, de textes, d'images, de sons, etc. Dans les organisations, il existe une multitude de systèmes d'information. Certains sont peu formalisés et circonscrits à un individu ou un poste de travail, d'autres sont plus élaborés et couvrent l'activité d'un ensemble plus vaste, un service, une fonction, voire l'organisation dans son ensemble. On les

classe généralement en trois catégories : les systèmes supports d'opération, les systèmes d'information de gestion, les systèmes d'aide à la décision

1.3 Les technologies de l'information

Un système d'information peut être manuel et utiliser des supports classiques. Le traitement automatisé des informations a contribué non seulement à accroître les performances des systèmes, mais aussi transformer les organisations elles-mêmes. Les technologies de l'information désignent les modalités de traitement électronique des données, permettant de collecter, traiter, stocker et diffuser des informations. Bases de données, logiciels, stations de travail fixes ou mobiles, réseaux de communication liés ou non à internet se sont largement substitués aux composantes traditionnelles des systèmes d'information. Leur développement rapide s'est traduit par la multiplication de nouvelles applications (bureautique, multimédia, télématique, télétravail...) qui ont contribué aux mutations du travail, du fonctionnement des organisations, des relations internes et des liens entre l'organisation et les différents acteurs de son environnement (fournisseurs, clients, partenaires, organismes sociaux, administration...). De nombreux domaines du management sont concernés par les évolutions incessantes de ces technologies.

2. Les niveaux de décision dans l'organisation

La classification des décisions est nécessaire pour analyser les processus de prise de décision, mais aussi pour comprendre sur quel critère pour se fonder la répartition des responsabilités et des pouvoirs dans l'organisation. En dehors des caractéristiques de l'information, plusieurs aspects de la décision permettent de construire une typologie :

- Son horizon temporel : court, moyen ou long terme
- Son degré d'incertitude : avenir certain ou aléatoire
- Son d'application : organisation de son ensemble, une fonction, un service
- Le degré de structuration du problème : ce dernier n'est pas toujours aisément identifiable, ce qui suppose une analyse préalable permettant de le cerner avant d'envisager des solutions possibles...

Dans sa typologie élaborée dans les années 1960, Igor Ansoff a donné une vision synthétique et dynamique de ces critères. Travaillant sur la stratégie d'entreprise, il a distingué trois niveaux de décision dans l'ordre décroissant d'importance : les décisions stratégiques, administratives et opérationnelles.

1.1 Les décisions stratégiques

Elles engagent l'avenir de l'organisation en définissant les modalités d'allocation de ses ressources : choix des objectifs de politique générale, des activités, des marchés, des manœuvres et armes stratégiques. Les décisions stratégiques ont plusieurs caractéristiques

- Elles s'inscrivent dans un horizon temporel de long terme
- Elles sont uniques et ne se reproduisent jamais à l'identique
- Elles sont quasi irréversibles et, de ce fait, très risquées ; revenir sur une décision de diversification ou un choix technologique est, sinon impossible, du moins excessivement coûteux ; on le vérifie aujourd'hui en observant la difficulté de Daimler, sous la pression de ses actionnaires, à se séparer de sa filiale américaine Chrysler acquise il y a à peine plus d'une dizaine d'années.

Tableau 4 : Synthèse des différents niveaux de décision

Caractéristiques des décisions	Décisions stratégiques	Décisions administratives	Décisions opérationnelles
Horizon temporel	Long terme	Moyen terme	Court terme
Fréquence et degré de répétitivité	Décisions uniques	Fréquence faible, décision peu répétitive	Décisions très nombreuses et répétitives
Nature de l'information	Exogène, incomplète, marquée par une forte incertitude	Endogène mais aussi en partie exogène, à peu près complète et faible	Endogènes, complètes et fiables
Degré de reversibilité	Quasi nul	Faible	Élevé
Niveau décisions	Direction générale	Direction fonctionnelles	Décisions

Source : Management et gestion des organisations, Armand Colin, Paris, 2007

1.2 Les décisions administratives ou tactiques

En cohérence avec des décisions stratégiques, les décisions administratives concernent le type de structure de l'entreprise, l'organisation et de développement de ses ressources. Elles ont des implications fortes pour l'entreprise, mais comportent un risque moindre que les décisions stratégiques.

1.3 Les décisions opérationnelles ou de gestion courant

Elles opérationnalisent les options stratégiques et les choix d'organisation : détermination des plannings et des niveaux de production, fixation des prix, élaboration des politiques de marketing, de recherche et de développement... Elles sont plus fréquentes, plus de répétitives, moins risquées et des implications plus localisées que les décisions stratégiques ou administratives.

2. La décision comme processus de résolution de problème

2.1 Les différentes phases d'un processus de décision

Importante ou non, une décision s'apparente à un processus de résolution de problème comprenant au moins quatre étapes :

2.1.1 Définition du problème

Celui-ci est détecté quand un écart est perçu entre ce qui existe et ce qui devrait exister ; cette phase est capitale, car le choix final va dépendre des objectifs des décideurs et de la manière dont ils analysent la situation et interprètent le problème ; de plus, l'information n'est pas toujours immédiatement disponible peut être affectée d'incertitude

2.1.2 Évocation de solutions au problème

On inventorie les solutions possibles afin de pouvoir ensuite évaluer chacune d'entre elles

2.1.3 Choix d'une solution sur la base de cette évaluation et au regard des critères d'efficacité correspondant aux objectifs des décideurs

2.1.4 Planification des différentes actions indispensables à la mise en œuvre de la solution retenue.

Cette étape permet à la fois de vérifier si la solution s'applique aisément et de préparer les critères de performance destinés à évaluer son fonctionnement.

2.2 La complexité des processus de prise de décision

À chacune de ses étapes, le processus de résolution de problèmes peut être influencé par plusieurs facteurs : qualité de l'information disponible, personnalité des décideurs, composantes sociale et politique de l'organisation.

2.2.1 Les problèmes d'information

En effet, l'entreprise engage des ressources à long terme sur la base de prévisions affectées d'un haut degré d'incertitude : pari sur l'évolution de l'activité économique, sur les prévisions de flux de trésoreries générés, sur l'évaluations de la valeur résiduelle de l'équipement... Par ailleurs, pour rigoureuses qu'elles paraissent a priori, les méthodes d'évaluation ont leurs propres limites, la plus évidente étant l'accent mis sur les critères purement financiers. Une évolution approfondie supposerait une mesure de toutes implications, économique, sociales, financières de la mise en œuvre du projet, ce qui est rarement fait en amont des démarches d'investissement.

2.2.2 Les biais cognitifs

La manière dont les décideurs perçoivent l'environnement de la décision, analysent les informations, interprètent les problèmes à résoudre, n'est évidemment pas neutre. Il n'y a que dans certains modèles théoriques (voir ci-après) que l'on peut faire l'hypothèse d'une science parfaite des décideurs. Dans la réalité, il est difficile d'affirmer que ces derniers ont une maîtrise totale du processus et des schémas mentaux de raisonnement, au sens où ils ne pourraient pas se tromper. Leur raisonnement est entaché de biais cognitifs ; leurs caractéristiques psychologiques les conduisent à une perception parfois erronée de la réalité. Ce dérives subjectives peuvent intervenir à chaque phase du processus de décision, comme le montre le tableau ci-dessous [SCHWENK, 1988] :

Phase de processus	Biais cognitif	Effet
Identification et analyse des problème	Ancrage : le décideur est attaché à son jugement initial. Engagement et escalade, il poursuit l'action d'autant plus qu'elle ne produit pas les résultat tant attendu	Non-perception d'écarts Minisation des écart Simplification excessive
Evocation de solution	Focalisation sur une solution préférée d'emblée. Le décideur ne voit que les avantages à la solution qu'il préfère.	Mauvais évaluation des solution Rejet prémature de solution
Le choix d'une solution	Une fausse représentativité : généralisation abusive de la situation présent à partir d'expérience passée. Illusion de contrôle : le décideur surestime son contrôle sur le cours des choses.	Mauvaise appréciation des implication de la solution retenue Mauvais appréciation des risques.

Source : Management et gestion des organisations, Armand Colin, Paris, 2007

2.2.3 Les dimensions sociale et politique des processus de décision

Même lorsqu'elle est prise individuellement, la décision est influencée par les interactions sociales caractérisant toute organisation. L'existence de règles et procédures interne de prise de décision, la constitution éventuelle de groupes de pression interdisent de considérer la décision comme un processus relevant d'un seul individu. Les décisions, notamment celles qui engagent l'avenir de l'entreprise, supposent un relatif consensus et donc la construction de compromis satisfaisants pour les membres de l'organisation. C'est tout l'intérêt des modèles théoriques de conceptualiser cette complexité des processus décisionnels.

II. Les modèles théoriques de prise de décisions

La prise de décision est un phénomène complexe qui ne se réduit pas à un problème de traitement d'information plus ou moins complètes et fiable. Dans les organisations, les choix sont influencés par des règles et procédures internes, mais aussi par les jeux de pouvoirs entre acteurs internes ou situés à l'extérieurs de l'organisation.

1. Le point de départ : la théorie de l'acteur rationnel

1.1 Les hypothèses du modèle mono-rationnel

L'information est parfaitement exhaustive et immédiatement accessible à coût nul à tous les agents sur le marché. Ces derniers sont parfaitement rationnels et cherchent à maximiser leur utilité tout en minimisant les moyens mis en œuvre. Dans ce modèle, la décision suit la séquence présentée précédemment : formulation du problème, recherche de solutions, évaluation de celles-ci en fonction des objectifs, choix final. Par hypothèse, le décideur a une connaissance parfaite du problème et des conséquences de toutes les actions possibles ; comme ses objectifs sont clairs et qu'il sait parfaitement décider, la solution issue du processus est nécessairement optimale.

1.2 Limites et intérêt du modèle

Le caractère irréaliste de ses hypothèses restreint la portée explicative du modèle mono-rationnel. De plus, ce dernier nie la complexité du processus de prise de décision. Les objectifs de l'entreprise étant assimilés à ceux d'un décideur unique, les dimensions socio psychologiques de l'organisation sont évacuées.

Malgré ces limites, il présente plusieurs avantages. Il est imprégné de pensée cartésienne, et présente donc un caractère familier. Il a d'ailleurs inspiré la plupart des modèles de raisonnement en économie et en sciences de gestion. Sa configuration, séquentielle, rationnelle et logique est applicable à n'importe quel type de décision, choix d'un investissement, recrutement etc.

2. L'enrichissement du modèle rationnel : la théorie des jeux

2.1 Les choix en situation d'interdépendance de décideurs multiples

La première des hypothèses du modèle mono-rationnel remise en cause est celle du décideur unique. Le cadre théorique est proposé par la théorie des jeux, courant l'économie qui s'intéresse aux décideurs et aux conséquences des décisions prises par les individus en interaction. Elle s'applique à des joueurs dans un jeu classique, mais aussi, par extension, à d'autres situations comme celles d'entreprises dans un système de concurrence imparfaite. Dans ce cas, en effet, les agents mettent en œuvre des stratégies à partir des rationnels intégrant

les comportements et les choix des autres acteurs du jeu concurrentiel. C'est un enrichissement notable du modèle à acteur unique et les choix sont opérés sur la base de seuls objectifs individuels du décideur. Pour le reste les hypothèses de base en théorie de jeux sont celles du modèle précédent : la rationalité des acteurs et l'information sont parfaites, les règles et les actions possibles sont connues, leurs conséquences évaluées sur la base de critères communs à tous les participants...

2.2 L'intérêt de la théorie des jeux

En mettant en évidence la supériorité de la solution non coopérative sur la solution coopérative, le dilemme du prisonnier montre comment des choix individuels parfaitement rationnels conduisent parfois à des situations sous-optimales, et donc collectivement peu rationnelles, pour l'ensemble des acteurs. La théorie des jeux permet ainsi de décrire le comportement des membres d'un oligopole qui profitent de la constitution d'un cartel tout en ayant individuellement intérêt à en enfreindre les règles.

3. De nouvelles hypothèses pour analyser les processus de décision

Les artisans du renouveau des théories de la décision sont Simon (l'hypothèse de rationalité limitée), Cyert et March (la théorie du comportementale de l'entreprise). Ces auteurs ont réalisé, séparément ou en commun, des travaux sur l'analyse des processus de prise de décision dans les organisations. Ils se démarquent du modèle classique « à acteur unique » en reformulant deux hypothèses fondamentales de celui-ci : La rationalité parfaite des acteurs et l'absence de conflits au sein de l'entreprise sur ses objectifs. Ces travaux seront prolongés par ceux de Crozier et Friedberg sur les stratégies des acteurs et influence des jeux de pouvoir sur les processus décisionnels.

3.1 Le modèle « organisationnel » de prise de décision

3.1.1 H. Simon, R. Cyert et J. March : la rationalité limitée et la théorie comportementale des organisations

Simon critique l'hypothèse de rationalité parfaite de la TES et formule l'hypothèse de rationalité limitée, celle-ci se justifiant pour plusieurs raisons :

- L'information est imparfaite et incertaine
- Les capacités de traitement de l'information par les individus sont limitées
- Les agents sont en situation d'interdépendance et ne peuvent pas évaluer parfaitement les conséquences de leurs choix en raison de l'incertitude relative aux actions des autres agents.

Les procédures de prise de décision dans les organisations complexes ont alors pour vocation de réduire les limites de la rationalité humaine. Cyert et March ont développé les travaux de Simon en les appliquant à l'ensemble des décisions de gestion. Pour eux, ces décisions n'assurent pas automatiquement une parfaite adéquation avec les buts de l'entreprise, en raison, d'une part, de la rationalité limitée des décideurs, et, d'autre part, du fait que le comportement de l'entreprise ne peut pas être assimilé à celui de son décideur, comme s'il n'y avait pas de conflit sur l'élaboration des objectifs. Le fait d'avoir divisé l'Organisation en sous-unités spécialisées ayant des missions et des buts spécifiques induit une division du processus décisionnel lui-même entre groupes aux objectifs en partie divergents. Toute prise de décision résulte alors de compromis, de médiations et de négociations entre les différents groupes participants.

3.1.2 Le poids de l'organisation dans les processus de décision

Dans le modèle organisationnel, on considère l'organisation comme un ensemble de sous-unités ayant leurs objectifs spécifiques et des règles propres de fonctionnement. Pour arriver rapidement et sans coût excessifs à une solution satisfaisante du point de vue de ses généraux, l'entreprise fractionne chaque problème à résoudre et traite les sous-problème ainsi identifiés de manière séquentielle. Par cette division du travail de décision et la mise en place de procédures et de « routine », elle recherche la solution du compromis susceptible de satisfaire toutes les sous-unités de l'entreprise.

3.2 Le modèle « politique »

3.2.1 Décision et jeux internes de pouvoir

Les conflits de logiques dans l'organisation n'ont pas pour seule origine les oppositions d'objectifs entre sous-ensembles du système. Viennent s'y ajouter les antagonismes liés aux jeux de pouvoir. Le cadre théorique est bien sûr celui de la sociologie des organisations. L'hypothèse de base est un prolongement de celle du modèle précédent l'organisation est composée d'acteurs individuels et collectifs cherchant à atteindre leurs objectifs propres à travers leur participation à l'organisation. Loin de considérer les managers comme des décideurs sûrs de leurs objectifs et remplis de convictions, l'approche politique de la décision suggère au contraire que les buts des dirigeants sont en fait beaucoup moins clairs et explicites qu'on ne l'imagine a priori : ils se construisent petit à petit, par « incrémentation », en fonction des consensus internes qui peuvent se dégager. Ils résultent en grande partie des jeux de pouvoir, de la capacité des décideurs à résoudre les conflits internes, à négocier entre les coalitions d'acteurs. Les processus de prise de décision dépendent ainsi de la répartition des pouvoirs dans l'organisation et sont en permanence affectés par les stratégies d'influence, voire de ruse, des acteurs.

3.2.2 L'intérêt du modèle politique

Il complète le modèle organisationnel et suggère, ce que ce dernier n'envisage pas, que les individus peuvent transgresser les règles et les procédures internes pour satisfaire leurs objectifs propres. Les décisions de l'organisation sont la résultante de stratégies d'influence, de rapports de politiques, de jeux de pouvoir informels non reflétés par la structure formelle et l'organigramme.

La volonté des acteurs de préserver leur pouvoir peut être facteur d'immobilisme. Des changements radicaux d'orientation ne seraient alors possibles que dans des situations de crise remettant en question l'équilibre des pouvoirs. Les difficultés de modernisation des entreprises publiques françaises en constituent une bonne illustration. Mais elles suggèrent aussi que des valeurs communes à l'ensemble des acteurs, ou des objectifs généraux visant la survie de l'organisation peuvent transcender les buts et stratégies individuels ; ces derniers sont alors insuffisants pour expliquer à eux seuls la prise de décision. Cette limite du modèle politique renvoie aux critiques adressées à la sociologie des organisations qui analyse le fonctionnement de celle-ci au prisme exclusif des stratégies des acteurs et de leurs interactions.

3.3 De la rationalité limitée aux « anarchies organisées »

Les modèles organisationnel et politique soulignent le rôle de la structure d'organisation, des procédures, des compromis et des négociations propres aux processus de prise de décision. Certains auteurs [MARCH, COHEN, OLSEN] ont montré la dimension « anarchique » du fonctionnement de grandes organisations devenues trop complexes pour être pilotées de manière cohérente. Les décisions y sont assimilées au résultat de la rencontre fortuite, à

l'occasion d'une opportunité de décision, entre des problèmes, des solutions, et des décideurs. Elles sont issues des réunions comme si elles avaient été tirées de manière aléatoire dans un chapeau : les auteurs ont d'ailleurs désigné ces situations par l'expression très imagée de « modèle de la poubelle ». Contrairement à la vision classique de la décision, il n'y a pas nécessairement de lien direct entre les solutions retenues et les problèmes posés, ces derniers étant parfois même construits à partir de solutions préexistantes. L'informatique est un bon exemple de ces solutions toutes prêtes qui précèdent les problèmes et qui contribuent de fait à les pérenniser, voire à en créer de nouveaux.

3.4 Présentation synthétique des modèles théoriques de prise de décision

L'intérêt des modèles théoriques est évident : ils permettent d'entre dans la richesse des processus de décision, de les comprendre d'en identifier les phases et les acteurs déterminants procession, d'en anticiper le déroulement et, le cas échéant, de pouvoir en améliorer l'organisation. Ils illustrent le fait que le fait que les choix essentiels de l'organisation ne découlent jamais d'une pure démarche rationnelle de résolution de problème et que le processus même de décision, par les routines organisationnelles qu'il induit, a une influence non seulement sur le résultat espéré, mais aussi sur la nature des choix opérés. On en verra plus loin les implications, et en particulier le fait que tout changement d'orientations suppose une remise en cause préalable des processus de prise de décision et des systèmes de distribution des pouvoirs.

Tableau 6 : Les présentation synthétique des modèles théoriques de la prise de décision

	Modél monorationnel	Théorie des jeux	Modél des organisation	Modél politique	Modél de « arnaches organisée
Nombre d'acteur	Décideur unique Aucun conflit interne sur sur les objectifs	Plusieurs décideurs en interdependance : l'attitude de chacun influence celle des autres	Décision associant plusieurs sous ensemble de l'organisation porteur de logique propres	Décision associant plusieurs acteurs aux intérêts divergents en terme de pouvoir	Décision associant des acteurs sans buts partagés et cohérent
Information	Parfait	Parfait	Imparfaite	Imparfaite	Imparfaite
Rationalité des acteur	Parfait	Parfait	Limitée	Limitée	Au mieux limitée
Processus de prise de décision	Processus séquentiel de résolution de problème	Processus rationnel de résolution de problème	Processus itératif, routinier et concerté visant à élaborer un compris organisationnel entre les sous-ensembles	Processus itératif et négocié visant à résoudre les rapports de force et conflits d'intérêts interne et à élaborer un	Processus de décision non structuré et mal maitrisé par l'organisation

				compris politique	
Résultat	Optimal	Supériorité de solution non coopérative et collectivement sous-optimal	Satisfaisant	Satisfaisant	Souvent non visible, choix plus ou moins aléatoire d'une solution

Source : Management et gestion des organisations, Armand Colin, Paris, 2007

III. Décisions et processus stratégique

Au moment de l'identification du processus, de l'élaboration des objectifs et de l'examen des options possible, tout processus décisionnel complexe, même conduit de manière rationnelle, fait intervenir des déterminants organisationnels plus ou moins bien contrôlés, des jeux internes de pouvoirs, des phénomènes aléatoires. Le nombre de paramètres à prendre en considération, l'incomplétude des informations, la diversité des acteurs impliqués, l'incertitude sur les conséquences des choix, les évolutions imprévisibles de l'environnement : tous les facteurs contribuent à faire du processus de décision stratégique un exercice hautement délicat. Les modèles théoriques examinés plus haut offrent un cadre intéressant pour comprendre l'influence de ces paramètres très multiples sur les processus décisionnels, mais insuffisant pour assurer aux dirigeants le contrôle total de la formation de leur stratégie. Lorsque l'environnement était stable et prévisible, les managers pouvaient planifier le contrôle sur le long terme leur trajectoire stratégique. Dans un contexte incertain où la planification a montré ses limites les managers doivent trouver d'autres réponses pour garder la maîtrise de leurs processus stratégiques.

1. Rationalité et pertinence de la décision stratégique

Dans une optique purement rationnelle, toute décision, y compris de nature stratégique, est le résultat d'un raisonnement de type algorithmique permettant, à partir de l'énoncé du problème et d'un nombre fini d'opérations mentales, de trouver la solution la meilleure. Cette vision des choses suppose bien sûr que le décideur sache parfaitement décider et que l'information soit complète et fiable, conditions jamais vérifiées dans les processus décisionnels complexes.

La représentation d'un manager-stratège parfaitement rationnel repose aussi sur deux autres hypothèses implicites : d'une part, elle postule que les managers ont une volonté claire et une vision précise de leurs objectifs ; d'autre part, elle suggère l'existence d'un lien entre rationalité du processus et efficacité du choix opéré. Dans le cas de la décision stratégique, ces deux hypothèses sont contestables.

1.1 Le mythe du stratège parfaitement rationnel

Dans les années 1970, Mintzberg avait déjà contesté l'idée, admise à une époque où l'environnement était relativement simple et stable, selon laquelle le manager stratégique serait un individu disposant d'une perception claire du futur, et qui, à partir d'une analyse rationnelle de la situation, déterminerait les actions à engager en les organisant dans un système formel de planification.

- 1.1.1 Tout d'abord, la volonté stratégique peut être « construite » a priori, soit « déduite » en fonction des caractéristiques de l'environnement. Selon le pouvoir du marché dont il dispose, le manager pourra alors dans les premiers cas chercher à développer de manière volontariste de nouvelles opportunités en s'appuyant sur les ressources de son organisation, tandis que dans le second, il essaiera d'adapter ces dernières aux contraintes provenant de l'environnement.
- 1.1.2 Ensuite, même si elle a été construite a priori, la stratégie réalisée in fine n'est pas nécessairement celle qui a été « voulue » au départ. Les processus de décision stratégiques associent en effet des initiatives, des réponses à des problèmes inattendus, des saisies d'opportunités. Ils combinent ainsi les intentions explicites des managers et des éléments suscités fortuitement voire imposés par le contexte extérieur, par la vie de l'organisation ou par une de ses parties prenantes. Mintzberg distingue ainsi la dimension « délibérée » de la stratégie et la dimension « émergente ».
- 1.1.3 Enfin, la formation de la stratégie relève alors plus d'une série de petites décisions qui trouvent leur cohérence dans l'idée directrice donnée par la trajectoire et donc dans l'action. Ce flou relatif peut être nécessaire non seulement pour adapter les orientations en fonction des évolutions observées, mais aussi pour permettre aux membres de l'organisation de s'impliquer dans leur élaboration.

1.2 Rationalité du processus de décision et réussite de la stratégie

D'une part, il existe incontestablement un lien entre rationalité du processus et pertinence de la décision stratégique. C'est d'ailleurs pour cette raison que les managers mettent en place des outils d'analyse stratégique sophistiqués ou élaborent des dispositifs complexes de planification stratégique : cela correspond à un souci de rationalisation visant à conserver la maîtrise de la formation et de la mise en œuvre de la stratégie. La rationalité est donc un gage de pertinence de la décision : cette dernière découle en effet d'un diagnostic qui aura permis de dégager, parmi les pistes possibles, celles qui sont faisables au regard des ressources dont peut disposer l'organisation, et qui par ailleurs sont acceptables et légitimées par ses différentes parties prenantes. À défaut d'être suffisante, on voit que la rationalité du processus de prise de décision peut alors être considérée comme une condition nécessaire à la réussite de la stratégie.

Mais, d'autre part, on notera qu'il s'agit seulement là d'une « présomption » de réussite car, contrairement à l'approche théorique qui associe rationalité et optimalité du résultat, la réalisation effective de choix les plus rationnels possibles n'est pas une garantie d'efficacité, pour deux raisons :

- 1.2.1 Rien ne permet de postuler une supériorité intrinsèque et incontestable des choix résultant de démarches rationnelles sur les choix inspirés par

l'émotion, l'intuition ou même des croyances. D'ailleurs, il arrive que des décisions en apparence inspirées par la seule raison ne soient en réalité qu'une rationalisation a posteriori de processus qui ne l'étaient pas nécessairement au début ;

- 1.2.2 Une décision stratégique pertinente a priori, faisable et acceptable n'est pas nécessairement « bonne » au sens où elle donnera les résultats attendus. On ne doit pas sous-estimer l'importance de la phase de mise en œuvre : une décision stratégique ne sera considérée comme « bonne » que si l'organisation sait, une fois les orientations définies, les opérationnaliser de manière efficace et efficiente

2. Le contrôle de processus de formation stratégique par les managers

Derrière les débats sur la rationalité, la question de fond posée par l'analyse des décisions stratégiques est de savoir quelle maîtrise du processus global les dirigeants peuvent réellement avoir. Entre ceux qui disposent d'une capacité de contrôle élevée et ceux qui n'ont guère de marges de manœuvres dans un environnement complexe. On peut caractériser trois situations dans un ordre décroissant d'influence des managers : dans la première, la grande maîtrise du processus décisionnel permet l'utilisation d'outils formalisés d'élaboration de la stratégie (la planification stratégique), dans la deuxième, les managers gardent le contrôle du processus par « habileté managériale » (l'incrémentalisme), dans la troisième, les managers n'ont plus véritablement en mains les destinées de leur organisation (la gestion de l'incertitude).

2.1 La planification stratégique

La démarche de planification correspond au souci de mettre en place des processus séquentiels et logiques de prise de décision. Afin d'organiser leur réflexion stratégique de la manière la plus rationnelle possible et de l'épauler par des processus formalisés de prise de décision, les managers conçoivent ainsi la formulation de la stratégie comme un flux de décisions ordonnées et intégrées. Conçue moins comme un carcan impératif que comme un outil d'aide à la formation de la stratégie, la planification doit pouvoir concilier la rigueur formelle avec la souplesse nécessaire à la créativité et à l'initiative.

2.2 Processus stratégique et apprentissage : l'incrémentalisme logique

Dans les environnements complexes et mouvants, les managers savent qu'il leur faudra composer en permanence avec l'incertitude, d'une part, et l'incapacité à imposer une vision du futur en raison de la variété et de l'intensité des conflits d'intérêts qu'elle peut susciter, d'autre part. Ils savent qu'il est vain de s'évertuer à prévoir la manière dont l'environnement va évoluer, mais ont cependant une idée du futur à atteindre pour leur organisation. Ils procèdent alors par étapes, construisant progressivement leur processus stratégique en testant de options de développement d'ampleur modérée, portant dans un premier temps sur des sous-ensembles de l'organisation. Ils espèrent ainsi conserver la maîtrise des conflits d'intérêts susceptibles de surgir : les oppositions de logiques entre sous-systèmes sont peu à peu réduites par la démarche progressive, incrémentale. Ces situations renvoient au concept proposé au début des années 1980 « d'incrémentalisme logique » : cette expression désigne la mise en œuvre d'une stratégie délibérée, mais de manière progressive par l'action et par les apprentissages, ces derniers devenant eux. L'incrémentalisme logique est une démarche proactive qui suppose en réalité une double compétence : managériale pour gérer les conflits d'intérêt de toute nature et stratégique

pour construire une perspective cohérente de développement de l'organisation, même si dans un premier temps les objectifs sont énoncés de manière large. Ces dirigeants articulent ainsi dans le processus stratégique une approche rationnelle (les buts sont énoncés au regard de l'analyse de la situation et les moyens définis en cohérence), comportementale (maîtrise des conflits organisationnels et politiques) et bien sûr managériale (animation, coordination, contrôle des processus, utilisation des sources formelle et informelles de pouvoir).

2.3 Décider dans un contexte de forte contrainte

Dans de nombreuses Bandes gus les dirigeants ont un faible degré de maîtrise de la formation par de leur stratégie. Parce qu'ils sont en situation de sous-traitant, qui subissent la pression d'une tutelle, qu'ils sont confrontés à une culture forte et rétive au changement, ou que les évolutions de l'environnement découragent toute tentative de contrôle sur celui-ci, les managers disposent de marges de manœuvre décisionnelles parfois faibles, voire nulles. Le processus stratégique est déterminé soit par quelques acteurs influents soit par des éléments extérieurs à l'organisation. Plusieurs situations typiques sont envisageables.

- 2.3.1 dans certains cas, l'élaboration de la stratégie revêt un caractère très institutionnalisé. en raison du poids des contraintes culturelles locales Ces dernières orientent le développement de l'organisation qui a alors tendance à standardiser ses comportements, à reproduire des orientations ne présentant aucune dissonance cognitive avec ce que les acteurs en interne sont susceptibles d'admettre compte tenu de l'histoire et de la culture Le processus devient procédural et routinier, ce qui offre l'avantage de favoriser les marchandages et les négociations entre groupes ayant une influence sur la stratégie Celle-ci s'élabore ainsi de manière progressive, mais, contrairement au modèle de l'incrémentalisme logique, les buts de l'organisation sont définis moins sur une base rationnelle qu'à travers la prise en compte des équilibres politiques entre acteurs influents;
- 2.3.2 dans les situations où les organisations ont un pouvoir de marché réduit, leur faible marge de manœuvre stratégique les amène à mettre en place des options déjà expérimentées par le passé ou dont les effets sont aisément prévisibles. Par exemple, pour améliorer les performances, la firme peut annoncer un plan de restructuration avec réduction d'effectifs, ce qui laisse aussi le temps d'imaginer une reformulation plus profonde de ses orientations. Parfois, l'incapacité à anticiper le futur incite à imiter les orientations stratégiques des firmes concurrentes, ce qui a le double mérite de ne pas présenter de dissonance par rapport aux normes du secteur et de bénéficier de l'expérience des leaders Les firmes n'osent plus expérimenter des solutions réellement innovantes : l'inconvénient est l'appauvrissement de la réflexion stratégique qui tend alors vers une forme de pensée unique
- 2.3.3 dans le prolongement du point précédent, on peut estimer que les contraintes exercées de l'extérieur sur l'organisation sont telles que les choix stratégiques possibles sont extrêmement restreints. C'est l'hypothèse formulée par le courant de l'« écologie des populations ». En substance, l'environnement détermine les conditions du développement des organisations ; seules les

plus fortes et seules les firmes dont la culture organisationnelle est en cohérence avec les données extérieures ou susceptible de s'y conformer survivront. En d'autres termes, les contraintes imposées par l'environnement contribuent à une véritable sélection naturelle, valorisant les cultures organisationnelles adaptables, condamnant les autres à disparaître¹.

IV. Le processus de management de décision

La décision peut être définie comme un processus conduisant à un choix parmi plusieurs. Le choix pouvant être bon ou mauvais, il en résulte que la décision aussi. Par ailleurs, l'importance de la prise de décision pour une entreprise est clairement perceptible d'autant plus que si elle est mal menée, ses conséquences seront négatives.

1. Les types de décision

Trois critères sont utilisés pour classer des décisions : l'échéance, la finalité et la structure de décision.

1.1 Classement selon l'échéance ou l'horizon temporel

Ce classement permet de distinguer les décisions en fonction de leur portée dans le temps. On distingue ainsi

1.1.1 Les décisions de courts termes

Ce sont des décisions courantes dont l'effet est à court terme. Ce sont les décisions facilement réversibles en cas d'erreur.

1.1.2 Les décisions à moyen terme

Elles engagent l'entreprise sur une période pouvant aller de 1 à 5 ans. Elles sont aussi réversibles mais avec un coût plus élevé pour l'entreprise que dans le cadre d'une décision de court terme.

1.1.3 Les décisions de long terme

Elles donnent des orientations sur l'activité de l'entreprise dans le long terme. Elles sont difficilement réversibles.

1.2 Classement selon la finalité

Cette typologie permet de distinguer les décisions opérationnelles, tactiques et stratégiques.

1.2.1 Les décisions opérationnelles

Ce sont les décisions de tous les jours. Elles peuvent être prises à tous les niveaux de responsabilité. C'est assez souvent des décisions répétitives à effet immédiat et dont le résultat est connu d'avance.

1.2.2 Les décisions tactiques

Elles sont aussi appelées administratives. Elles concernent la gestion des ressources de l'entreprise c'est-à-dire la résolution des problèmes, la répartition cohérente et optimale des facteurs de productions. Elles peuvent être décentralisées. Elles sont au carrefour des décisions opérationnelles et des décisions stratégiques.

1.2.3 Les décisions stratégiques

¹ Management et gestion des organisations, Armand Colin, Paris, 2007, page 124-141

Elles déterminent l'orientation générale de l'entreprise. Elles sont prise surtout à partir des informations émanant de l'environnement de l'entreprise. Elles sont prise au niveau de la direction générale et ne sont pas décentralisées. Elles ont un caractère non répétitif et sont très souvent irréversibles.

1.3 Classement selon la structure

On peut classer les décisions selon la méthode utilisée par le décideur pour opérer son choix. La décision peut être le résultat d'une procédure prédéterminée. On parle dans ce cas de décision programmable. Elle peut aussi résulter d'un événement exceptionnel : on parle de décision non programmable. Dans les décisions non programmables, on distingue les décisions structurées c'est-à-dire celles dont les paramètres sont à peu près identifiées, et les décisions faiblement structurées dans lesquelles les paramètres sont nombreux et complexes. Lorsque les décisions sont faiblement structurées, avec un processus de résolution prédéterminé non maîtrisé, le gestionnaire doit se fier à sa capacité de jugement, à son intuition et à son expérience. On parle de démarche heuristique

Section 2 : Concepts de performance et pilotage

Le terme de performance est ambigu, le contrôle de gestion considère que la performance d'une activité se mesure par l'impact qu'ils ont sur la performance globale de l'entreprise.

I. Concepts de performance

La performance est l'objet central du contrôle de gestion au nom duquel est mis en œuvre l'ensemble des dispositifs techniques.

Pour Charreau : « *la performance* est la capacité de l'entreprise à concrétiser ses objectifs stratégiques en adoptant les meilleures façons à faire »

La notion de la performance est couramment utilisée dans le milieu organisationnel pour désigner un certain niveau d'excellence. Le concept de la performance s'attache à une infinité de domaines et couvre une multitude d'entités.

Être performant est devenu de nos jours un véritable impératif, tant pour les entreprises que pour les salariés.

1. Définition de la performance

1.1 La performance

La performance peut être définie comme étant le niveau de la réalisation des résultats par rapport aux efforts engagés et aux ressources consommées ; elle peut aussi être définie comme le résultat obtenu au cours d'un processus, elle permet de mesurer la richesse créée par une organisation. Elle aide ce dernier à atteindre ses objectifs de façon optimale ; pour les entreprises, la notion de la performance est une condition de leurs compétitivités et donc l'essence de la survie. Selon P. Lorino 1997 « Est performant dans l'entreprise, tout ce qui et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques ». Notamment on nous dit souvent que la performance est un concept multidimensionnel « Performance globale » dont la mesure varie en fonction de divers facteurs

1.2 La performance globale

La performance globale, est « l'agrégation des performances économique, sociale, organisationnelle »

Marcel le petit le défini « comme un but multidimensionnel, économique, social, financière, environnemental, qui concernent autant les entreprises que les sociétés, ainsi les salariées que les citoyens ».

2. Les indicateurs de la performance

La notion de la performance s'appuie largement sur les notions d'efficacité et d'efficience. Une organisation est dite performante si elle est efficace et efficiente.

2.1 Les indicateurs d'efficacité

Par efficacité nous considérons l'atteinte des objectifs, une entreprise efficace est donc une entreprise qui atteints ses objectifs.

Ils mesurent les résultats à atteindre afin de satisfaire les clients internes et externes. La satisfaction des clients multiples, elle s'exprime en termes de coût (coût d'achat) ; de délai (rapidité de livraison). Évaluer son niveau d'efficacité, est la capacité de l'entreprise à respecter ses programmes au niveau de chacune de ses ressources et processus. Cette efficacité est naturellement le résultat de l'écart entre ses ressources et processus.

En langage commun il s'agit d'évaluer l'écart entre ce que j'ai souhaité faire et ce je fais.

2.2 Les indicateurs d'Efficience

L'efficience est l'optimisation des ressources consacre à l'atteinte des objectifs fixés par une organisation.

Ils mesurent les conditions dans lesquelles les résultats ont été atteints ; après la réalisation des objectifs on analyse l'écart entre les moyens (ou) capacité disponible (à ne pas confondre avec les ressources allouées) et les résultats.

En langage commun, il s'agit d'évaluer ce que j'ai fait par rapport à ce que j'étais capable de faire (et non avec ce j'étais prête à faire).

Par efficient, nous entendons la conformité de l'atteinte de l'objectifs en respect des contraintes des ressources (moyens) négociés.

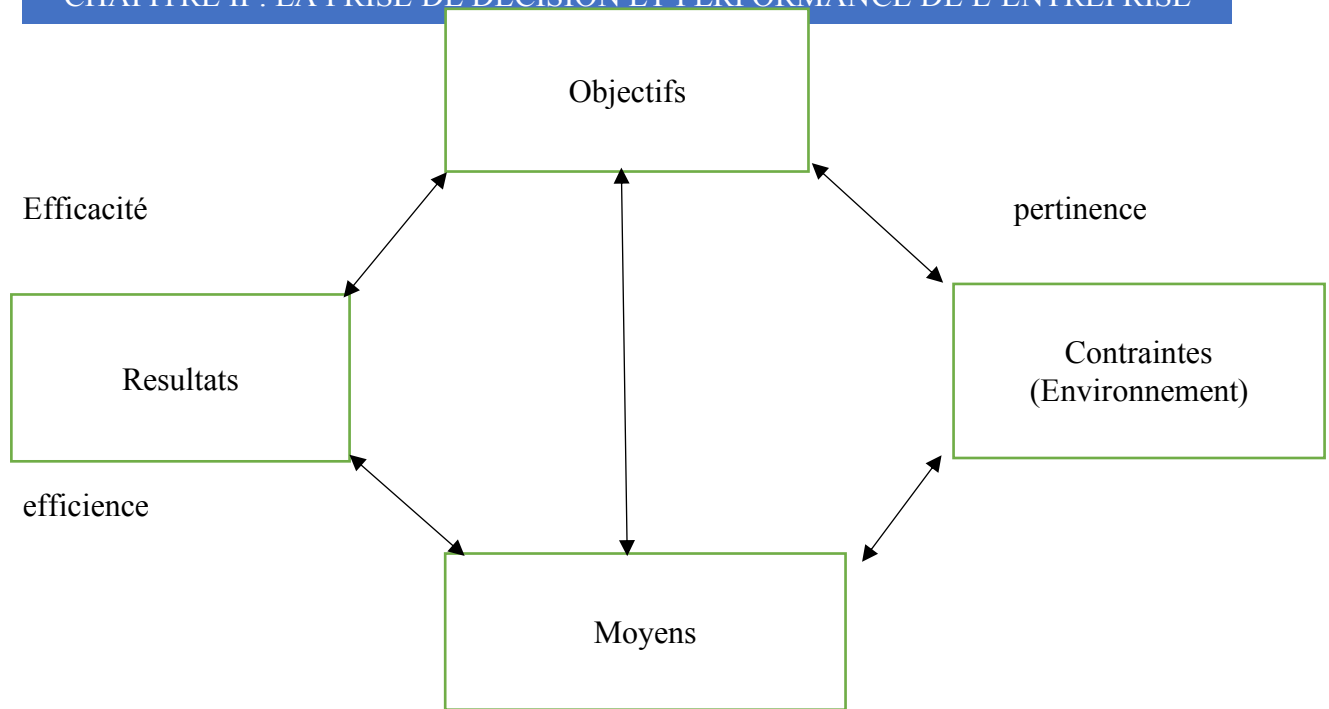
Il est tout à fait possible d'être efficace, c'est-à-dire réaliser ses objectifs sans pour autant être efficient, c'est-à-dire que ces objectifs ont été réalisés avec des moyens démesurés.²

L'efficience peut également être exprimée par plusieurs autres notions telles que :

- La productivité : Elle représente le rapport entre une production et un volume de facteurs consommés ;
- La rentabilité : C'est le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés.
- L'économie : il est le fait de se procurer les ressources nécessaires à moindre coût (Bouquin. H)
- La rentabilité : la rentabilité est un concept très proche de la performance et désigne « l'aptitude pour une entreprise à secréter un résultat exprime en unité monétaire »

Figure 9 : la logique d'évaluation de la performance

² Caroline selmer, « Boite à outils de contrôle de gestion » Page 14-17



Source : Hassane Amaazoul, dans responsabilité sociétale des entreprises et performance financière

II. Typologie de la performance

La notion de la performance englobe plusieurs dimensions de l'entreprise, même si à l'origine elle était réduite à l'aspect économique et financier, elle prend de plus en plus en considération les dimensions sociales et environnementales.

1. La performance économique

La performance économique apporte à l'entreprise un avantage concurrentiel. Ces indicateurs s'intéressent à l'incidence de l'entreprise sur les parties prenantes avec qui elle entretient des interactions économiques directs ou indirectes. La performance économique est étroitement dépendante d'autres performances comme la performance opérationnelle, sociale ou encore la qualité des produits. Il s'agit-là de mesurer la performance par rapport à la compétitivité de l'entreprise : la compétitivité prix et la compétitivité hors-prix.

1.1 La compétitivité prix

C'est la capacité d'attirer les clients malgré la concurrence du fait de son prix de vente. Sa mesure permet de situer le positionnement de l'entreprise sur le marché par rapport à ses clients.

1.2 La compétitivité hors prix

L'entreprise a force d'innover à la capacité d'attirer les clients au détriment des produits concurrent du fait des éléments indépendants du prix.

2. La performance financière

La performance financière constitue l'objectif principal de toutes les organisations à but lucratif. Les mesures de la performance financière tentent d'évaluer comment les externalités influencent le rendement des actionnaires.

Amblard (2008, p.7) souligne que la performance financière n'est pas un concept universel qui s'imposerait par l'exactitude de son mode de représentation. Il ressort clairement de la littérature en science de gestion que la performance financière demeure pour les

propriétaires/actionnaires le premier indice qui leurs renseignent sur la rentabilité de leurs capitaux investi au sein de l'entreprise.³

La performance financière est étroitement liée à la performance économique, elle peut aussi déterminer la performance sociale.

Identifier les principales sources d'information du contrôle de gestion suppose de préciser les principaux indicateurs de performance économique et financière que peut suivre l'organisation et les liens qu'ils entretiennent.

2.1 La rentabilité du capital investi

Une rentabilité est mesurée par rapport entre un résultat et le capital qui a permis de l'obtenir. Deux manières de définir la rentabilité économique et rentabilité financière, ou encore return on Investment (ROI)

2.1.1 La rentabilité économique

C'est le rapport entre une évaluation comptable des résultats (R) et une évaluation comptable des capitaux investis(A), quel que soit leur origine, capitaux propres ou endettement. Le résultat peut être évalué à travers le bénéfice après impôt auquel sont réintègres les frais financiers.

Taux de rentabilité économique = $Re = R/A$

2.1.2 La rentabilité financière :

Elle est calculée uniquement sur la base des capitaux propre de l'organisation (K). Le résultat est alors évalué sur la base d'un bénéfice après impôt (R').

La rentabilité financière et économique sont liées par l'effet de levier. Celui-ci met en évidence l'influence de la structure financière sur la performance de l'entreprise. En effet, soit f les frais financiers, i le taux d'intérêt, D les dettes, nous avons :

$$\text{Taux de rentabilité financière} = rf = R'/K$$

2.2 Le retour sur investissement ou return on Investment (ROI) :

Le retour sur investissement est défini comme le résultat d'exploitation divisé par les actifs d'exploitation moyens. Comme la plupart des mesures financières de la performance, le ROI peut être calculé de plusieurs manières différentes ; les composantes de ce calcul varient souvent d'une entreprise à une autre.

Le ROI permet :

- Mesurer la performance de l'entreprise ;
- Mettre en relation les résultats d'exploitation avec les moyens consentis pour l'atteindre ;
- Savoir si les apporteurs de capitaux sont rénumérés lorsqu'il est comparé au coût moyen pondéré du capital.

³ Hassane Amaazoul, dans responsabilité sociétale des entreprises et performance financière, page 17-31

Cette mesure permet d'évaluer l'efficacité avec laquelle chaque direction utilise les actifs d'exploitation pour produire un bénéfice d'exploitation

$$\text{ROI} = (\text{Bénéfice} - \text{investissement}) / \text{investissement}$$

2.3 La valeur économique (EVA)

La méthode EVA part du principe qu'une entreprise crée de la valeur si elle parvient à dégager un surplus supérieur à la rémunération minimale attendue par ses apporteurs de fonds, ses actionnaires, en compensations des risques qu'ils courent suite à leurs investissements.

Comme toute mesure de la performance, l'EVA présente des avantages et des inconvénients l'essentiel est de mettre au point une mesure qui favorise le comportement souhaité par la haute direction et qui assure la cohérence de l'évaluation des opérationnels.

La valeur économique ajoutée pour une période (t) est définie comme le produit des capitaux investis par la différence entre la rentabilité économique de ces capitaux et le coût moyen pondéré du capital de l'entreprise, soit

$$\text{EVA} = \text{Actif économique} (\text{rentabilité économique} - \text{cout})$$

2.3.1 La profitabilité

Elle se définit comme le rapport entre un résultat et un chiffre d'affaires. Elle ne fait pas intervenir la masse de capitaux nécessaire à l'activité.

$$\text{Taux de profitabilité} = R/CA$$

3. La performance commerciale

C'est la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs. Les indicateurs de la performance commerciale sont : la part de marché, la fidélisation de sa clientèle, l'attrait de nouveaux clients, la satisfaction des clients, la rentabilité par segment, par client par produit, par marché ...

3.1 La performance d'un nouveau vendeur

La mesure de la performance d'un nouveau commercial n'est pas aisée car très souvent, il vient d'accroître le nombre de commerciaux sur une région ou un pays qui donne lieu à un découpage des secteurs.

3.2 Mesure de l'efficacité du système de commission :

La plupart des commerciaux ont une partie de leurs rémunérations qui est variable et qui dépend de leur performance par rapport à un plan de vente prédéfini pour l'année. Certaines structures de plan de commission réénumère en fonction de l'atteinte d'un plan de vente, donc il est important pour l'entreprise de vérifier s'il y'a corrélation entre l'atteinte du plan de vente et les commissions versées.⁴

4. La performance environnemental

La dimension environnementale du développement durable concerne les impacts de l'entreprise sur les systèmes naturels vivants ou non, notamment les écosystèmes, sols, l'air et l'eau, la préservation de la biodiversité des milieux et des ressources.

5. La performance sociale

Cette performance peut être mesurer via l'absentéisme, le nombre d'heure de travail, la productivité. Désigne le niveau des résultats obtenues par une entreprise en matière de climat social comme le bien-être au travail et le comportement de la hiérarchie ; Ce climat peut engendre, la motivation des salarié et une amélioration des conditions de travail.

La performance sociale peut agir sur la performance économique de façon positive (impact de l'effet de réputation sur les clients potentiels) ou négative (coût des mesures sociales).

III. Pilotage de la performance

Les organisations sont confrontées à des multiples changements stratégiques qu'il s'agit de diriger efficacement, et de façon cohérente. La question de performance globale de cette organisation est apparue tant au sein des directions générales que dans la presse spécialisée.

Le développement d'outil de mesure et de pilotage de la performance stratégique et opérationnelle répond aux besoins plus managériaux de disposer d'outils anticipateurs et surtout apportant des modèles à cause de la génération de la performance.⁵

La mesure et le pilotage de la performance de la firme dans un contexte de concurrence apparaissent alors comme essentiels à sa compétitivité.

1. Concept et définition du pilotage

Le pilotage de la performance peut être défini comme une démarche de management qui s'attache à relier en permanence stratégie et action opérationnelle, qui s'appuie sur un ensemble de système (objectifs ; plans, budgets tableaux de bord et indicateurs, de comptabilité de gestion...) et de pratiques. La notion « de pilotage de la performance » rend bien compte de l'évolution des entreprises aujourd'hui : une performance plus globale, une action plus rapide et fondée sur d'avantage anticipation. Pour les grandes entreprises, il est nécessaire de piloter, de contrôler au sens de maîtriser l'action, des dirigeants et des managers afin que ces actions contribuent à l'amélioration des performances de l'entreprise.⁶

La vocation première de ces outils de mesure net d'analyse de l'activité doit être de permettre l'action, c'est-à-dire aider les dirigeants à prendre les décisions qui s'imposent.

⁴ Phillipe Baron, le contrôle de gestion commerciale, édition 2014, page 109-133

⁵ Helene lonning , contrôle de gestion , édition 2013 , Page 61-63

⁶ Philippe lorino, pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion ,page 1-16

- Élabore mensuellement une tendance qui correspond à une actualisation du budget, en prenant en compte le réalisé et les évolutions du marché ;
 - Suit à l'aide d'un tableau de bord les indicateurs qui lui permettent d'avoir une vision quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle de l'activité.
2. Piloter la performance des processus

Le développement de l'approche processus dans l'organisation, qu'il soit impulsé par la mise en place de système de management de la qualité de type ISO 9000 ou par la volonté de mieux coordonner les actions des différentes fonctions, a fait du processus un nouvel objet du contrôle de gestion.

2.1 La finalisation ou l'identification des objectifs de performance de processus

La définition d'un processus suppose la définition précise du résultat de processus (bien ou service), du client (interne ou externe) par lequel ce résultat est produit, des imputs ou entrée du processus ainsi que des différentes activités qui composent le processus.

A chacun des objectifs du processus, est associé un ou plusieurs indicateurs de mesure, permettant d'une part de définir les objectifs et d'autre part évaluer les résultats obtenus sur ces objectifs. Ils constituent les premiers éléments du tableau de bord du processus ; Enfin cette étape suppose l'identification d'une structure en charge du pilotage du processus : celle-ci comprend en général l'identification du responsable du processus et de son fonctionnement (souvent appelé pilote de processus) et de l'étendue de sa responsabilité. ce responsable s'appuie sur une équipe processus qui regroupe les acteurs majeurs intervenant dans le processus sur une structure de gestion : périodicité et contenu des réunions processus, outils et méthodes modélisés par le contrôle du processus, système d'information alimentant les indicateurs, etc...

2.2 Le pilotage du processus :

Il s'agit de mettre en place les moyens de la maîtrise du processus. Ceux-ci reposent alors essentiellement sur l'identification des leviers d'action, la construction de plans d'action et de la définition d'un tableau de bord pour le processus.

- Identifier les activités critiques et les leviers d'action

La maîtrise du processus suppose d'une part, la compréhension des causes à l'origine de la dégradation des performances telle qu'elle est perceptible grâce aux indicateurs du processus et d'autre part, l'identification des leviers d'actions permettant d'y remédier.

L'examen des différentes activités du processus est nécessaire afin de détecter celles qui posent problèmes, voire celles qui sont critiques dans l'obtention de la performance. Une démarche de résolution de problèmes et les outils associés peuvent être utilisés dans les démarches qualité, ils se révèlent totalement adaptés dans l'élaboration d'une analyse et d'un diagnostic du processus.⁷

Cette analyse débouche sur une compréhension fine du fonctionnement du processus et des activités qui le composent, une identification des activités dites critiques, soit parce qu'elles sont le lieu du dysfonctionnement récurrents, soit parce qu'elles sont vitales pour la performance du processus. Des objectifs et indicateurs de la performance peuvent alors être mis

⁷ Muriel Jouglaux, management et contrôle de gestion 4^e édition, page 34

en place pour ces activités afin, d'une part de surveiller plus étroitement leur fonctionnement et, d'autre part, de pouvoir évaluer les éventuelles actions correctives à mettre en place.

- Les plans d'action pour améliorer la performance :

L'analyse des résultats obtenus par le processus sur ces indicateurs de performances et le diagnostic qui y est associé débouchent sur la construction de plan d'action ceux-ci comprennent : la liste des actions retenues, les responsables de chacune des actions, les acteurs concernés, la durée de l'action et sa date de démarrage, le budget nécessaire pour la réaliser, les indicateurs permettant d'évaluer, d'une part l'état d'avancement du plan d'action et d'autres part, les résultats obtenus.

L'avancement et les résultats des plans d'action sont discutés régulièrement par l'équipe processus et le pilote du processus, afin de les réactualiser et de produire un retour d'expériences.

2.3 Le processus un objet de pilotage

Le pilotage par processus a donc pour caractéristique de repartir des besoins du client pour remonter à l'ensemble des activités susceptibles d'avoir un impact sur la prestation qui lui a été fournie. Pour gérer la valeur que l'entreprise apporte à ses clients, il est nécessaire d'impliquer dans cette démarche les acteurs qui y contribuent. Le raisonnement par processus permet d'y parvenir.

Le système de pilotage permet d'assurer la coordination d'activités appartenant à des unités différentes et concourant à la réalisation d'un même objet : le processus de production mettant à contribution de multiples unités.

La gestion par processus est complémentaire de la gestion par centre de responsabilité : elle lui apporte une prise en compte de la gestion des interfaces entre centre et un ancrage dans les réalités du fonctionnement opérationnel de l'entreprise.

- La planification

Elle consiste à déterminer de quelle façon les ressources de l'entreprise seront utilisées pour obtenir les résultats désirés. Elle permet de choisir entre plusieurs, la meilleure option qui permettra d'atteindre l'objectif de la façon la plus efficace.

La planification constitue l'étape de l'identification des objectifs mesurable et atteignable et la naissance du plan d'action ; elle permet de coordonner les activités de l'entreprise et également de maîtriser l'environnement et d'agir en conséquence des situations probables.⁸

- Mise en œuvre

Mettre en œuvre les actions identifiées dans l'étape précédente, c'est se lancer dans un plan d'action opérationnelles. Cette phase consiste à mettre à place tous les dispositifs qui ont été pris dans la phase de la planification, cela nécessite d'identifier les moyens et ressources nécessaires et afin de programmer la réalisation des activités de l'entreprise

- Vérification

Il s'agit de vérifier la cohérence des résultats par rapport aux objectifs, cela implique la gestion des tableaux de bord. La vérification est une condition indispensable de la maîtrise d'une

⁸ Muriel Jouglaux, management et contrôle de gestion, 4^e édition, page 93-94

situation la suivie du Plan d'action doit faire l'objet d'une restitution visible par l'ensemble du management concerne afin de renforcer le sens de l'engagement autour du progrès.

- Amélioration

Cette étape établit des actions correctives associées, les actions correctives peuvent porter sur des nombreux éléments. La sélection d'intervention correctives implique d'identifier les conséquences prévisibles des changements opérés, ce qui nécessite de recourir à des outils de simulation. La fiche action corrective et préventive est un enregistrement très important dans un système qualité, puisqu'elle permet de prouver la capacité de l'entreprise à s'engager résolument dans une logique d'amélioration continue.

Conclusion

Le contexte mondial dans lequel évoluent les entreprises actuellement est caractérisé par sa turbulence, sa complexité et son incertitude. Ce qui oblige les entreprises à une forte vigilance à l'égard de leur environnement et une parfaite connaissance de leurs capacités internes. Partant de l'hypothèse de l'existence d'une relation entre les performances de l'entreprise et ses choix stratégiques. Ceci n'empêche pas que l'identification d'un concept opératoire pour les notions de performance et d'action stratégique pose des énigmes parfois difficiles à résoudre, compte tenu de la diversité des interprétations et conceptions rencontrées à travers les différentes approches existantes et de la confusion au sein de ces approches.

Chapitre 3: Cas de l'ENIEM

Après avoir exposé quelques repères théoriques sur la notion de contrôle de gestion, une illustration par un cas pratique s'impose dans l'entreprise ENIEM spécialisée dans la fabrication des produits électroménager constituant un sujet d'étude très significatif.

Pour étudier la prise de décision au sein de l'entreprise, nous avons choisi d'analyser le tableau de bord, la trésorerie, l'approvisionnement, la production, des documents internes à l'entreprise ainsi que des entretiens tout au long du stage. Dans ce chapitre comportant deux sections dont la première, la présentation de l'entreprise et la seconde pratique du contrôle de gestion sur le processus décisionnel avec des analyses et des interprétations des résultats obtenus lors de l'enquête.

Section 1: Présentation de l'ENIEM

Dans cette section nous allons vous présenter l'organisation de l'entreprise ENIEM à travers les données dont nous disposons. Et qui nous ont été communiquées par le dernier rapport du conseil d'administration et aussi par les diverses séances de travail que nous avons effectuées avec le personnel du service commerciale. Nous allons faire une présentation qualitative et quantitative de l'entreprise.

I. Aperçu général sur l'entreprise ENIEM

En plus des éléments relatifs à son métabolisme, sa création, sa mission et ses objectifs, nous allons nous intéresser à son mode d'organisation induit par sa segmentation en centres d'activités stratégiques. Actuellement, l'ENIEM est segmentée en trois domaines d'activités stratégiques. Cette structure permet de donner à chaque domaine une autonomie de fonctionnement pour lui assurer une meilleure possibilité d'affectation des ressources, les rationaliser et les optimiser pour garantir sa compétitivité et assurer son développement.

1. Création, mission, objectif de l'ENIEM

1.1 Création

ENIEM (entreprise nationale des industries de l'électroménager) est une entreprise publique économique qui a été créée en 1983 à partir de fonctions déjà existantes au sein de l'entreprise mère SONELEC (société nationale de fabrication et de montage du matériel électrique et électronique, créée en 1974). Au plan juridique, l'ENIEM a été transformée en octobre 1989 en société par action (SPA) détenues à 100% par l'Etat avec un capital social de 2 957 500 000 DA, révisé en date de 04/07/2007 pour être 10 279 800 000 DA. En juin 1998, l'ENIEM fut la première entreprise à l'échelle nationale à obtenir la certification pour la norme internationale ISO 9002 (organisation internationale de normalisation modèle pour l'assurance de la qualité en production, installation et prestations associées) auprès d'AFAQ, certificat qu'elle vient de renouveler avec QMI (Canada). Elle détient maintenant les certifications ISO 9001/2008 QUALITE et ISO 14001/2004 ENVIRONNEMENT. En 2007, l'ENIEM figurait parmi les treize entreprises nationales que la banque d'affaires espagnole Santander était chargée de privatiser, mais en l'absence d'éventuels repreneurs parmi le privé, national ou étranger, le

gouvernement a décidé de la garder dans son giron du coup, l'entreprise qui a frôlé la fermeture en 1999 faisait partie des 250 entreprises publiques sélectionnés par le gouvernement pour effacer leurs dettes, une dette évaluée à 17.5 milliards de dinars dont 14.5 milliards de découvert auprès des banques en ce qui concerne l'ENIEM. Au fil des années et après avoir surmonté à des crises ininterrompues, l'ENIEM a récupéré l'image de marque de ses produits. Une tâche "herculéenne". Pour celle qui fut le fleuron de l'industrie des produits blancs en Afrique, l'ENIEM dispose aujourd'hui d'à peu près 2000 travailleurs et garde encore une part de marché assez conséquente malgré la prédominance et l'hégémonie dans le pays de marques étrangères.

1.2 La situation géographique

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

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

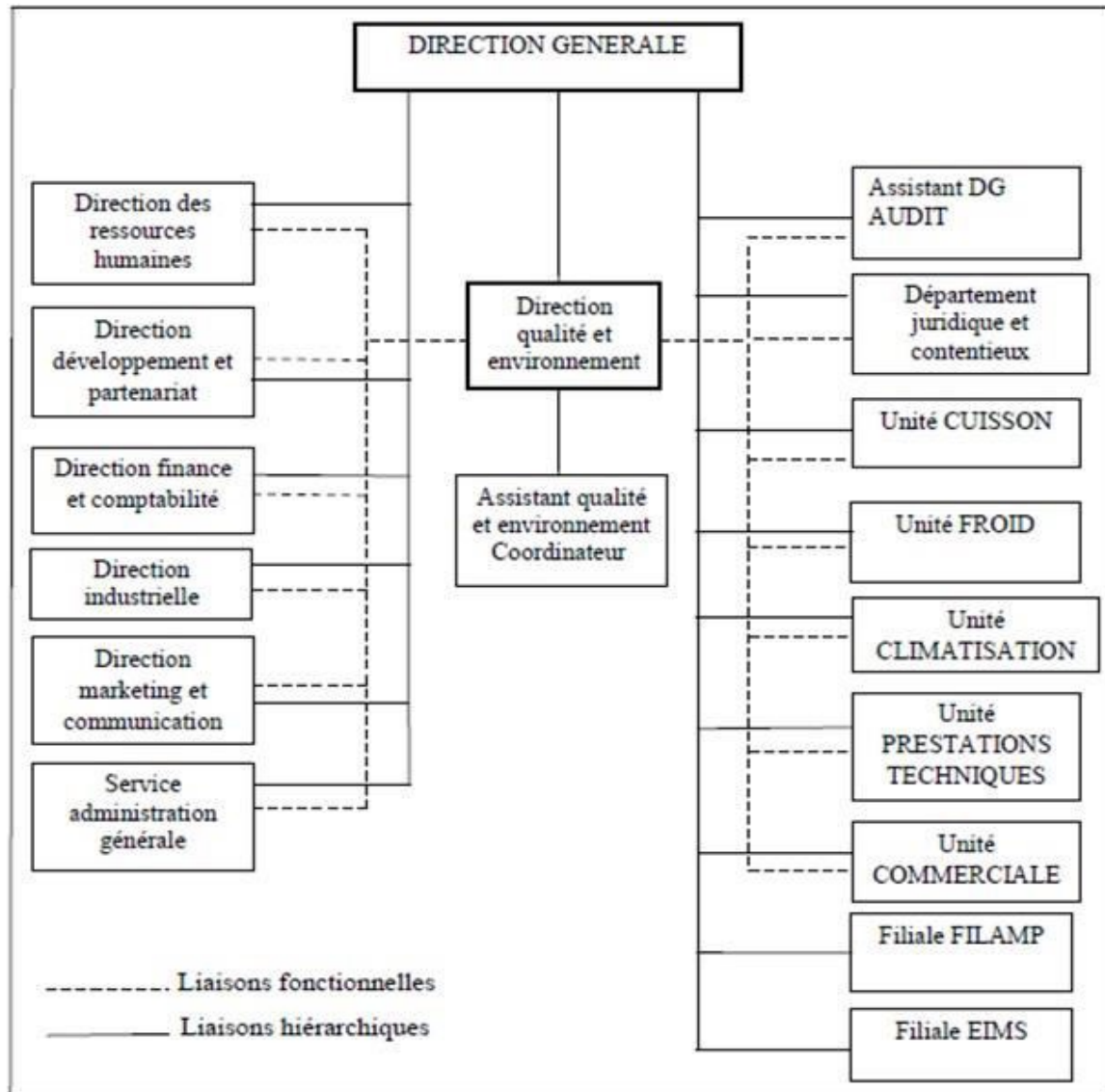
1.3 Metabolisme de l'ENIEM

L'organisation structurelle selon les centres d'activité stratégiques de l'ENIEM se présente comme suit : Le siège social (stratégie globale)

- Le complexe d'appareils ménagers (CAM)
- L'unité commerciale
- La filiale FILAMP (production de lampes électriques)
- La filiale EIMS de production de sanitaires (Production de lavabos, baignoires, éviers). La restructuration du complexe industriel d'appareils ménagers 1998 a donné lieu à son recentrage stratégique, organisation en trois unités de production spécialisées par produit et une unité de prestation technique de tous services UPT
- L'unité froid, cette unité est spécialisée dans la fabrication d'une large gamme de produit froid (réfrigérateurs, congélateurs, conservateurs)
- L'unité cuisson, cette unité est spécialisée dans la fabrication d'une large gamme de produit de cuisson (cuisinières, plaque de cuisson)
- L'unité climatisation, cette unité est spécialisée dans la fabrication d'une large gamme de produit de conditionnement de l'air (climatiseurs, armoires de climatisation, machine à laver, chauffe bain, radiateurs à gaz)
- La filiale de Miliana (EIMS), qui s'en charge de la production des produits sanitaires à Khemis Miliana (lave à bout, levier de cuisine)
- La filiale FILAMP (production de lampes électriques)

- l'unité prestation technique, dont le travail qu'on lui confère est de fournir des prestations et une assistance technique, des services nécessaires et un savoir-faire on accompagnant les unités de production afin d'assurer un bon fonctionnement, tel que : maintenance et réparation des outils le chaines de production et des moules, conception et fabrication de pièces de rechange mécanique conception et réalisation d'outillage, gestion des énergies et des fluides gestion du système informatique, mise à jour du logiciel et réparation, etc.

Figure : Organigramme de l'ENIEM



source:Direction Générale de l'ENIEM;2013

1.4 champs d'activité et stratégie globale de l'ENIEM

A sa création, son champ d'activité consistait en la production, le développement et la recherche dans le domaine de l'électroménager tels que :

Les appareils de réfrigération (réfrigérateur, congélateur)

- Les équipements de climatisation
- Les appareils de lavage et de cuisson
- Thermoformage
- Injection plastique
- Fabrication de pièces métalliques
- Assemblage

Elle assure également la commercialisation de ses produits et les services après vente émanant de ces derniers. Mais, actuellement elle a arrêté la production du petit appareil ménager, il ne lui reste que le grand appareil ménager et la production de produits sanitaires au niveau de l'unité EIMS. La restructuration et l'évolution organisationnelle de l'entreprise ENIEM au niveau du complexe d'appareils ménagers en domaines d'activités stratégiques (DAS) était justifiée par le centre des techniques de l'information et de communication (CETIC) comme suit

Les produits de l'ENIEM sont homogènes, fabriqués en très grandes quantités et distribués sur tout le territoire national et sont différents sur le plan technologique ; qui s'adressent à des marchés qui peuvent nécessiter des adaptations particulières à chaque produit et une concurrence accrue.

La segmentation en trois DAS s'est fait à partir des métiers technologiques et les facteurs clés de succès propres à chaque métier dont l'entreprise maîtrise, lui confèrent des gains de productivité. Les produits qui font appel aux mêmes métiers sont regroupés dans le même DAS.

Son excellence en termes de maîtrise de ses métiers technologiques pour la fabrication de ses produits : transformation de la tôle, transformation plastique, transformation de tubes et fils, soudage, traitement et revêtement de surfaces, moussage, contrôle qualité des produits, maintenance des équipements et des moyens de production, production et distribution des utilités, production et distribution d'eau chaude et surchauffée ainsi que d'air comprimé, distribution de gaz (cyclopentane, azote, argon), contrôle et analyse, chimie, métallurgie, essais produits, fabrication mécanique, traitement thermique, fonctions de soutien technique.

Pour faire face à ses problèmes d'ordre organisationnels et financiers, dans le souci de rationaliser les dépenses et l'optimisation des facteurs de production, l'ENIEM a opté pour une stratégie globale de recentrage sur le métier de base qui permet d'orienter les ressources disponibles et des efforts sur un domaine restreint que l'entreprise maîtrise, permettant le renforcement des activités maintenues dans le portefeuille. Dans la segmentation stratégique d'une entreprise ces sous-ensembles sont appelés domaines d'activités stratégique (DAS). Ces derniers sont des sous-ensembles d'activités d'une entreprise qui ont des facteurs clés de succès semblables et qui partagent des ressources et des savoir-faire : Le froid, la cuisson, la climatisation.

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

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

1.5 Mission

La mission de l'ENIEM consiste dans la conception, fabrication, l'assemblage, la commercialisation et l'assurance du service après vente des produits électroménagers. L'ENIEM a évolué dans un environnement où la contrainte budgétaire n'existait pas et l'objectif de rentabilité n'a jamais été une priorité. Les objectifs sociaux ont de tout temps dominé et la législation avantageait les valeurs sociales (la stabilité sociale, le maintien de l'emploi, augmentation des salaires,...). Aujourd'hui, l'ENIEM se met sur un autre chemin, où la rentabilité constitue l'objectif ultime de toute l'entreprise. Elle affiche les objectifs suivants : Le maintien de sa position concurrentielle sur le marché national en améliorant la qualité de ses produits et en suivant l'évolution du marché, la réalisation d'une rentabilité financière en augmentant le chiffre d'affaires et en réduisant les coûts.

Les produits s'adressent à des marchés qui peuvent nécessiter des adaptations particulières à chaque produit qui sont fortement concurrencés.

1.6 l'objectif

Parmi les objectifs que l'entreprise avait fixés nous pouvons citer :

- L'amélioration en permanence de qualité des produits
- L'amélioration de la capacité des études et de développement
- L'amélioration des maintenances de l'outil de production
- La maîtrise des couts et prix de revient
- La valorisation du potentiel humain de l'entreprise
- Le renforcement de la sécurité des installations et de l'infrastructure
- Changement de DESIGN pour toute la gamme des produits
- Recouvrement des créances anciennes et nouvelles
- Réorganisation du circuit de distribution
- Augmentation des parts de marché au niveau national.

2. Présentation de l'unité climatiser

L'unité climatisation est une unité importante de l'ENIEM qui concourt à la réalisation d'environ 20% du chiffre d'affaire, elle est implantée à 75km à l'Est de Tizi-Ouzou, elle possède des bâtiments industriels de stockage et des moyens de soutien adéquate à son exploitation. La mission globale de cette unité est de produire et développer les produits de climatisation et de chauffage.

2.1 Les services de l'unité climatisation

L'unité climatisation est composée de plusieurs services qu'elle gouverne et qu'ils assurent un bon fonctionnement, parmi ces services :

- Services production
- Services ressources humaines et administration
- Services comptabilité et finance
- Service qualité
- Service technique
- Service commercial

Section 2 : La pratique du contrôle de gestion et son impact sur le processus décisionnel au sein de l'ENIEM

I- Analyse des écarts Au sein de l'ENIEM

Le calcul des analyses des écarts permet de faire une évaluation et(ou) une comparaison sur la quantité ou le prix d'une activité, il est établi par le contrôleur de l'entreprise ENIEM de l'unité climatisation Cette analyse permet à l'entreprise de faire une remarque sur ce qui a été prévue et ce qui réellement été produit afin d'élaborer une synthèse et de procéder aux actions correctives. Après notre stage auprès du responsable du contrôleur de gestion ceci nous a permis de voir la méthode d'analyse des écarts des coûts.

La formule de calcul des écarts

$$\text{ECART TOTAL(ET)} = \text{coût réel de la production réelle (CRPR)} - \text{coût préétabli de la production prévue (CPPP)}$$

1. Cas n1 : un radiateur a gaz naturel 12000

Tableau N°1 : Ecart sur quantité de la production Année 2016

Modèle	Quantité préétabli	Quantité réelle	Ecart	Taux
RGN 12000 KW	0	11721	11721	0

Source : établie par nous même à partir des données de l'ENIEM

Ecart sur coût de la production = cout réel de la production réelle – coût préétabli de la production préétablie

Tableau N°2 : Ecart sur quantité de la production Année 2017

Modèle	Quantité préétabli	Quantité réelle	Ecart	Taux
RGN 12000 KW	25000	7500	-17500	-30

Source : établie par nous même à partir des données de l'ENIEM

Ecart sur cout de la production= cout réel de la production réelle - cout préétabli de la production préétablie

2. Cas n°2 : climatiseur SPM 18000

Tableau : écart sur quantité de la production année 2016 du SPM

Modèle	Quantité préétabli	Quantité réelle	Ecart	Taux
SPM	0	300	300	0

Source : établie par nous même à partir des données de l'ENIEM

Tableau : écart sur quantité de la production année 2017 du SPM

Modèle	Quantité préétabli	Quantité réelle	Ecart	Taux
SPM	0	2025	2025	0

Source : établie par nous même à partir des données de l'ENIEM

3. Cas n3 : RGN 12000

TABLEAU : la différence entre l'écart sur la production du modèle RGN 12000 et SPM18000

Modèle	Ecart		Ecart sur les productions	Taux
	2016	2017		
RGN 12000	11721	-17500	28771	

SPM 18000	300	2025	1750	
-----------	-----	------	------	--

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'unité climatisation

II. Analyse et discussion des résultats (réponses aux questionnaires)

Après discussion des résultats auprès du responsable de contrôle de gestion de l'unité climatisation, il nous a fait comprendre que l'unité fait face à plusieurs facteurs perturbateurs notamment les écarts d'analyses et l'ensemble des outils pour piloter la performance de l'entreprise.

Notre travail sur le terrain consiste à savoir l'impact du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM plus précisément l'unité climatisation. Suite à notre objectif nous avons eu droit à quelques réponses des nombreuses questionnaires posées au responsable de contrôle de gestion.

- Quel est la situation actuelle de l'activité de l'entreprise ? – Quelles sont les causes et conséquences de cette situation ? - la situation financière de l'unité climatisation ? comment l'entreprise survit depuis quelques années ? – quel est l'impact de la fonction du contrôle de gestion sur la prise de décision ?

Pour réponses le contrôleur de gestion a été brièvement explicite, dont nous tacherons de résumer en quelques lignes. L'unité climatisation est arrêt de production depuis 2018 actuellement leur production n'est limitée qu'au chauffés d'eaux de temps à autres ou uniquement sur commande d'un client mais plus précisément cette année l'entreprise a fait un taux de 0,00%. La principale cause de cette situation d'inactivité est due au manque de matières premières importer(ckd) en chine et d'autres pays, ces matières premières algériens ne sont pas de qualités ce qui fait qu'ils ne sont pas utilisés par l'entreprise en vue de garder son prestige.

Donc par ce conséquent, les activités de l'unité sont en arrêts ce qui conduit à une situation déficitaire, ceci nous renvoie à la réponse de notre seconde question vis-à-vis du responsable de la fonction. Depuis cette situation de déséquilibre financier l'entreprise en général survit grâce à l'investissement de l'Etat, tout achat de l'entreprise est en crédit ou les avances versées par les clients. Le principal partenaire de l'entreprise ENIEM est la BBA (Banque extérieur d'Algérie).

La fonction de contrôle de gestion dans l'unité climatisation a effectivement un impact sur la prise de décision, car c'est à travers l'analyses de tous ces résultats qu'on détermine la situation réelle de l'ensemble des fonction de l'entreprise et précisément sur les activités de l'unité climatisation en générale ; l'unité se limite de l'élaboration des différentes calculs coûts d'écarts d'indicateurs de mesure et pilotage de la performance mais cependant la prise de décision revient du groupe électrogène.

1. l'ENIEM et ses principaux concurrents :

L'Entreprise national des industries de l'électro-ménager (ENIEM), dont l'activité principal est la fabrication et commercialisation des produits électroménager destinée aux marchés Algériens et des autres pays d'Afrique. Dans ce milieu l'ENIEM fait face à plusieurs concurrents dont nous tâcherons de citer quelques-unes :

Tableau des concurrents

Entreprise	Année de création	Part de marche
ENIEM	1989	
CONDOR	2002	
LG BEKO	1955	
SONARIC	1980	
SAMSUNG	1969	
RAYANE	2017	

Source : fait par nous-même à partir des informations recueillies au sein de l'eniem

Par faute d'information, nous n'avons pas eu de réponses concernant les parts de marche de l'entreprise ainsi que ses concurrents, mais tenons à préciser que l'unité climatisation n'en détient que très peu et plus précisément de l'armée, il est déficitaire sur le marché depuis plusieurs années pour l'absence de la production.

2. Ventilation des importations par pays

Désignation par pays	Produit
Chine	P1
Corée	P2
Turquie	P3

Source : fait par nous-même à partir des informations recueillies au sein de l'eniem

En résumé ce stage pratique nous a permis d'avoir un revue de tous les opérations financiers de l'unité climatisation et a également été une expérience pour l'amélioration de notre

connaissance dans le domaine de contrôle de gestion ce qui nous a permis de mettre en bien notre travail de recherche

III. Analyse du bilan d'activité annuel

Nous allons analyser deux éléments du bilan qui sont : la production et l'approvisionnement

1. La prévision et réalisation de la production

1.1 Prévision et réalisation de l'exercice de l'année 2016

TYPES	prix	Objectifs		Réalizations		cumuls	
DE	de	Année 2016		Année 2016		Taux	
PRODUITS	cession	Qtés	KDA	Qtés	KDA	Qtés	KDA
CLIMAT SPM 3000 BTU	23,72757	1000	23 728	81	1 922	8%	8%
CLIMAT SPM 12000 BTU	28,87474	1000	28 875	101	2 916	10%	10%
SPM18000	38,93026	3 600	140 149	300	11 679	8%	8%
TAC 18000/60Hr2	34,44005	0	0	3 198	110 139	#DIV/0!	#DIV/0!
MonoBloc 18000 btu/50 Hrz	33,72575	0	0	2 549	85 967	#DIV/0!	#DIV/0!
SPM12 000 / R 410	27,66626	3 000	82 999	2 564	70 936	85%	85%
SPM18 000 / R 410	34,51157	3 600	124 242	9 532	328 964	265%	265%
CLIMAT SPM 24 000 BTU	51,79190	500	25 896	1516	78 517	303%	303%
CAC 50 000	92,49978	800	74 000	2 607	241 147	326%	326%
CAC 60 000	102,36121	800	81 889	1525	156 101	191%	191%
TOTAL CLIMATISEUR		14 300	581 776	23 973	1 088 288	168%	187%
MACHINE A LAYER MEDEA B	26,91018	20 000	538 204	3 555	95 666	18%	18%
MACHINE A LAYER MEDEA Gr	29,68560	0	0	792	23 511	#DIV/0!	#DIV/0!
CHAUFFE EAU	6,57231	30 000	197 169	1 186	7 795	4%	4%
R G N 11000Kcal	16,34263	0	0	1 298	21 213	#DIV/0!	#DIV/0!
RGN 12 000 Kw	18,22331	35 000	637 816	11 721	213 595	33%	33%
TOTAL FAB. ANNEXE		85 000	1 373 189	18 552	361 780	22%	26%
TOTAL UNITE		99 300	1 954 965	42 525	1 450 068	43%	74%

Source : Document interne a l'ENIEM

En 2016 a l'ENIEM, l'unité climatisation a estimé une production de 99300 unités de production pour un chiffre de 1954965 KDA, mais cependant n'a pu accomplir que 42425 productions sur l'ensemble de son estimation soit 43 de produits fabriqués, avec une somme de 1450 068KDA soit 74% du montant prévu au départ. Donc nous pouvons conclure que l'écart sur la quantité de la production de l'année 2016 est de – 56 775 (défavorable) soit une diminution 57% et ce qui est de l'écart sur le prix est de 25% en unité monétaire.

1.2 La prévision et réalisation de l'exercice 2017

TAUX D'ATTEINTE ANNEE 2017							
PAR TYPE DE PRODUITS EN QUANTITES ET EN VALEURS							
TYPES	prix	Objectifs		Réalizations		cumuls	
DE	de	Année 2017		Année 2017		Taux	
PRODUITS	cession	Qtes	KDA	Qtés	KDA	Qtés	KDA
SPM12 000	25,66105	6 000	153 966	110	2 823	2%	2%
SPM18 000	37,26123	8 500	316 720	0	0	0%	0%
SPM 18000 /60 Hzs	34,44005	0	0	29	999	#DIV/0!	#DIV/0!
SPM12 000 / R 410	28,13190	0	0	2 455	69 064	#DIV/0!	#DIV/0!
SPM18 000 / R 410	34,51157	0	0	2 025	69 886	#DIV/0!	#DIV/0!
CAC 48 à 50 mil BTU	109,61958	200	21 924	0	0	0%	0%
CAC 50 à 60 mil BTU	128,06687	600	76 840	0	0	0%	0%
TOTAL CLIMATISEUR		15 300	569 451	4 619	142 771	30%	25%
MAL 7 KG Blanche	31,70654	7 000	221 946	0	0	0%	0%
MAL 7 KG Grise	34,88176	3 000	104 645	19	663	1%	1%
CE/CB 10 L	6,57231	17 500	115 015	17 685	116 231	101%	101%
CE/CB 06 L	4,52092	0	0	5 069	22 917	#DIV/0!	#DIV/0!
R G N 12 000 Kw	18,05814	25 000	451 454	7 500	135 436	30%	30%
TOTAL FAB. ANNEXE		52 500	893 060	30 273	275 247	58%	31%
TOTAL UNITE		67 800	1 462 511	34 892	418 018	51%	29%

Source : document interne a l'ENIEM

Sur la production de l'année 2017 des produits de l'unité de climatisation au sein de l'entreprise ENIEM, nous constatons que l'objectif visé par l'entreprise pour une valeur de 1462511 KDA, l'entreprise a eu à produire une quantité de 34892 unités sur 67800 des quantités à produire. Après production l'entreprise ENIEM a réalisé une valeur de 418.018 KDA soit 29% du budget prévisionnel pour une unité de 34892 soit un taux de 51% de produit fabriqué.

Par ailleurs nous constatons que le produit climatiseur représente 25% des 29 %en unité monétaire avec une production de 30% sur l'ensemble de la production réalisé par l'unité climatisation.

1.3 Prévision et réalisation de l'exercice 2019

RUBRIQUES	Prévu	Prévu	Réalisation	Réalisation	± R/P	
	Année	Année	Année	Année	Qtes	Vlrs
	2019 Qtes	2019 Vlrs(3)	2019 Qtes	2019 Vlrs(3)		
CLIMATISEURS :	35 840	1 554 413	20 000	883 246	56%	57%
VRMOIRE ASTFH48 AS R410	520	67 650	81	10 538	16%	16%
VRMOIRE CFH - 48 LA R411	0	0	101	11 412	SDIY/0!	SDIY/0!
VRMOIRE ASTFH60 AS R410	520	74 469	300	SDIY/0!	58%	58%
VRMOIRE CFH - 60 LA R411	0	0	99	12 630	SDIY/0!	SDIY/0!
Clim 09 CSH3 09 CQ R410a	2 200	69 489	2 549	80 513	116%	116%
Clim 12 CSH3 12 CQ R410a	12 400	425 716	2 564	SDIY/0!	21%	21%
Clim 18 CSH3 18 CQ R410a	17 000	736 583	9 532	SDIY/0!	56%	56%
Clim 18000 SCH3 18 BTU 60HTZ R4	0	0	3 198	SDIY/0!	SDIY/0!	SDIY/0!
Clim 24 CSH3 24 CQ R410a	3 200	180 506	1 516	85 515	47%	47%
Clim SPM TAC 12 CHS/RT	0	0	30	833	SDIY/0!	SDIY/0!
Clim SPM TAC 18 CHS/RT	0	0	30	1 109	SDIY/0!	SDIY/0!
MAL AQUA 7002 S Grise	4 700	133 608	2 607	74 110	55%	55%
MAL AQUA 7002 S Blanche	3 200	88 859	1 525	42 347	48%	48%
MAL LUXE 70210 MU-S Grise	4 000	124 252	3 555	110 429	89%	89%
MAL LUXE 70210 MU-S Blanche	3200	97 293	1 570	47 734	49%	49%
MAL MFC70-ES1401/C1457E- Blanche	■	0	610	19 212	SDIY/0!	SDIY/0!
MAL MFC70-ES1401/C1457E- Grise	■	0	1 423	45 715	SDIY/0!	SDIY/0!
MAL MFG 70 7Kg S 1202 Blanche 12	■	0	792	20 286	SDIY/0!	SDIY/0!
MAL MFG 70 7Kg S 1202 Grise 12 P	■	0	1 186	31 245	SDIY/0!	SDIY/0!
MAL 7Kg DWD-GN4 1231 Blanche 12	■	0	1 298	39 626	SDIY/0!	SDIY/0!
IGN 14 KW 145 G	■	0	3 066	52 884	SDIY/0!	SDIY/0!
IGN 14 KW M 148	21000	331 952	431	6 813	2%	2%
IGN ZRB 02B A /AFF 10KW	■	0	831	16 897	SDIY/0!	SDIY/0!
IGN ZRB 02B A /AFF 14KW	■	0	1 010	22 326	SDIY/0!	SDIY/0!
CE 10L MOTU JSD 20	23200	178 971	15 343	118 360	66%	66%
CE 6L MOTU NAT JSD	7600	40 310	11 721	62 167	154%	154%
Total	SDIY/0!	2 549 657	66 968	1 593 397	65%	62%

Pour l'année 2019 au sein de l'entreprise ENIEM, l'unité climatisation a eu à produire également des armoires en plus de la production des années précédentes. Ceci a eu un impact significatif sur le total de la production. Le responsable de la production de l'unité a prévu 102740 unités de production pour une valeur de 2.549.657 KDA, Après production ils ont eu a réalisé que 46 968 de produits fabriques soit 65% de production avec un chiffre de 1593397 KDA ou 62% en unité monétaire.

2. Analyse de l'approvisionnement

2.1 Approvisionnement de l'exercice 2015

<u>LES APPROVISIONNEMENTS :</u>						
<u>Analyse des Approvisionnements :</u>						
Designations	Rappel	EXERCICE (N) : 2015			EVOLUTION (3/1)	
	N-1 (1)	Previsions (2)	Réalisations (3)	taux (3/2)	VALEUR	TAUX
Achats Locaux :						
Marchandises :						
Matieres et fournitures	59 338	74 086	1 263,32	2%	- 72 823	
Pieces de rechange	322	2 469	350,96	14%	- 2 118	
Autres approvisionnements :	1 489	1 974	294,95	15%	- 1 679	
Investissements :	7 474	0	47,16		- 7 427	
Total achats locaux :	68 623	78 529	1 956	2%	- 66 666	3%
Achats Importations :						
Marchandises :						
Matieres et fournitures	1 204 972	1 510 017	1 367 385,41	91%	162 413,09	
Pieces de rechange			1 613,73			
Autres approvisionnements :						
Investissements :	13 201					
Total Importation : :	1 218 173	1 510 017	1 368 999	91%	150 825,78	112%

Durant l'exercice 2015, l'unité avait estimé une importation de 78329 qui est supérieur à celui de l'année N-1 avec une quantité de 68638 de produit importer, l'unité climatisation a fait une réalisation de 1956 d'importation de produit pour le déroulement de son activité. Le responsable de cette fonction a enregistré un taux de 112 % par rapport à taux référentiel de 91 %

2.2 Approvisionnement de l'exercice 2017

LES APPROVISIONNEMENTS :						
Analyse des Approvisionnements :						
Designations	Rappel	EXERCICE (N) : 2017			EVOLUTION (3/1)	
	N-1 (1)	Previsions (2)	Réalisations (3)	taux (3/2)	VALEUR	TAUX
Achats Locaux :						
Marchandises :						
Matieres et fournitures	9 407	6 214	-	0%	- 6 214	
Pieces de rechange	107	1 445	-	0%	- 1 445	
Autres approvisionnements :	1 172	1 152	154	13%	- 998	
Investissements :	-	-	-		-	
Total achats locaux :	10 686	8 811	154	2%	- 10 532	1%
Achats Importations :						
Marchandises :						
Matieres et fournitures	1 430 650	1 328 192	327 961	25%	-1 102 688,50	
Pieces de rechange	1 793		342			
Autres approvisionnements :						
Investissements :	-					
Total Importation ::	1 432 443	1 328 192	328 304	25%	-1 104 138,72	23%

Au cours de l'exercice 2017, l'unité climatisation a prévu d'importer 1328 192 par rapport à celui de l'année N-1 qui est de 1432445, mais cependant au cours de l'année N l'unité a réalisé 328 304 de produit importer.

L'unité a enregistré un taux réel de 23% d'importation durant l'exercice 2017 ce qui est inférieur au taux repéré de 25% de produits importer.

2.3 Approvisionnement de l'exercice de l'année 2019

LES APPROVISIONNEMENTS :

<u>Analyse des Approvisionnements :</u>						
Designations	Rappel	EXERCICE (N) : 2019			EVOLUTION (3/1)	
	N-1 (1)	Previsions (2)	Réalisations (3)	taux (3/2)	VALEUR	TAUX
Achats Locaux :						
Marchandises :						
Matieres et fournitures	64 915	43 939	41 637	95%	- 2 302	
Pieces de rechange	-	281	22	8%	- 259	
Autres approvisionnements :	3 974	4 198	5	0%	- 4 193	
Investissements :	-	-	-		-	
Total achats locaux :	68 889	48 418	41 664	86%	- 27 225	60%
Achats Importations :						
Marchandises :						
Matieres et fournitures	1 407 555	1 907 020	1 438 771	75%	31 216,00	
Pieces de rechange	6 372	1 637	619			
Autres approvisionnements :			424			
Investissements :	-					
Total Importation : :	1 413 927	1 908 657	1 439 814	75%	25 887,00	102%

En cette période, l'unité climatisation avait anticiper une importation de 1908657 ce qui est supérieur à celui de l'année précédente d'une quantité de 1413927 de produit importer, mais cependant en cette période de 2019 l'unité a réalisé 1439814 d'importation.

Le responsable charge a enregistré un taux de 102% d'évolution sur un taux référentiel de 75%

IV. L'analyse de tableau de bord

Nous allons analyser deux éléments du tableau de bord qui sont : la trésorerie et le tableau de compte de résultat.

1. La Trésorerie

Etablir un tableau de bord permet à l'entreprise d'être informé sur la santé financière ainsi qu'un avantage pour octroyer un prêt bancaire professionnel, le tableau de trésorerie est également un véritable outil d'aide à la décision.

1.1 Tableau de trésorerie annuel 2017

(voir annexe trésorerie 2017)

Pour l'exercice 2017, en début de période l'entreprise ENIEM plus précisément l'unité Climatisation reliquat une rentabilité annuelle de 2632,21 Kda, en cette année l'unité a récolté une valeur de 115305,62 unité monétaire et a dépensé un total de 104024,3 en dinars puisque ses recettes ont couvert la totalité de ses dépenses en 2017 l'unité climatisation n'a eu à faire aucun remboursement auprès d'un tiers et à conserver un résultat de 11281,32 en dinars.

En fin de période après analyses de tous ces mouvements financiers l'unité a retenu un solde positif de 13913,53 en dinars cette somme permettra de financer l'activité de l'entreprise au cours de l'année suivante.

1.2 Tableau de trésorerie annuel 2018

(voir annexe trésorerie 2018)

En 2018, l'unité a débuté avec un solde négatif de 28518,340 en dinars avec une prévision annuelle de 1370,000 en unité monétaire, pendant le déroulement de son activité il a recueilli une somme de 698 835,080 et a décaissé une somme totale de 642 379,930, au cours de cette période l'unité a eu emprunter une valeur de 33.333,33 mais cependant n'a eu aucun investissement et après acquittement de ses dettes, l'unité s'est retrouvée avec un résultat positif de 56455,150. A la fin de la période le solde final de l'unité climatisation s'est estimé à un montant déficitaire de 5396,52 ce qui signifie que les ressources de l'entreprise de couvrent plus les charges.

2. Le tableau de compte de résultat

Ceci permettra à l'unité d'obtenir un résultat net, il reflète l'ensemble de l'activité de l'entreprise.

2.1 Situation arrêtée au mois de décembre 2017

(voir annexe TCR Décembre 2017)

Au cours de l'exercice comptable du mois de décembre, Le chiffre d'affaires de l'unité climatisation s'est avéré à 0,00 en unité monétaire pour l'année en cours et la précédente donc par conséquent n'a subi aucun écart en valeur ni d'évolution, la production de l'ensemble de la période du mois a connu un écart négatif de 1293781 et une baisse de 76%, la consommation de la période s'est élevée à 367515 dont tous les services extérieurs inclus. La totalité de la richesse produite par l'unité pendant le mois de décembre est d'une valeur de 51893 ce qui est inférieur à celui de 2016 avec une richesse de 204 710 en unité monétaire, le bénéfice brut de l'exploitation a chuté de 30 759 en unité monétaire.

Situation arrêtée au mois de janvier 2018

(Voir annexe TCR Janvier 2018)

Pendant le mois de janvier, Le chiffre d'affaires de l'unité climatisation s'est avéré à 0,00 en dinars pour toute la période et celui de la précédente donc par conséquent n'a subi aucun écart en valeur ni d'évolution, la production de l'ensemble de la période du mois a connu un écart positif de 82250,79 et une baisse de 104%, l'unité a consommé une quantité 102 592 en cette période.

La totalité de la richesse produite par l'unité climatisation pendant le mois de janvier est d'une valeur de 23 040 dinars, un chiffre supérieur à celui de la valeur ajoutée de 2017 avec un montant 9065 soit une diminution de 9% en unité monétaire, le bénéfice brut de l'exploitation a connu une augmentation par rapport à l'année passée avec un écart de 146696 ,71 soit une croissance de 114%.

NB : LES CHIFFRES SONT EXPRIMEES EN MILLIONS DE DINARS.

Comparaison de résultat des analyses :

Pendant deux années successive, l'unité climatisation à comptabiliser un résultat positif pour au cours de son activité de production, même si ce dernier évolue en décroissance avec un taux d'écart 45 % entre 2016 et 2017 ce résultat a pour conséquence une baisse des profits de l'unité et une diminution des parts de marché.

Nous constatons également que l'entreprise est en situation de détresse pour fournir des matières premières en vue d'assurer la pérennité de son activité, car à chaque année nous remarquons un écart entre l'année N et N-1 ceci expliquerait logiquement la diminution de la production de l'unité climatisation. Par ailleurs la situation financière, la trésorerie entre la période de 2017 à 2018 de l'unité a chuté, cette situation déficitaire joue sur la rentabilité financière de l'entreprise et son chiffre d'affaires s'est stagner à 0,00 en unité monétaire, la richesse produite par l'unité est également défavorable.

Conclusion

L'ENIEM comme toute entreprise a la poursuite d'objectifs tels que :

- L'amélioration du chiffre d'affaire
- La satisfaction des clients
- La maîtrise et la réduction au maximum des couts de productions
- La nationalisation de la consommation des énergies et des fluides.

Le contrôle de gestion est l'une des fonctions les importantes au sein de l'entreprise, c'est une technique de conduite des organisations, et de ses objectifs. Elle analyse, mesure et améliore la performance de l'entreprise afin de permettre aux gestionnaires de prendre des meilleurs des meilleurs décision. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est rattaché soit à la direction générale, soit à la direction financière, par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle. Cependant dans chaque entreprise, pour prendre une décision, il est primordial de mettre l'accent sur une relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services.

Notre étude réalisée au sein de l'entreprise ENIEM, nous a permis de vérifier et de montrer l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans la prise de décision au sein de l'entrepris Les résultats de notre étude nous amène aux conclusions suivantes :

Le contrôle de gestion d'une entité porte un œil bien veillant sur sa structure, ses politiques et techniques de gestion, sur ses méthodes et procédures, et sur l'emploi de ses ressources afin d'évaluer l'efficacité et l'efficience. (Il joue également un rôle très important dans la prise de décision), car il permet de fournir aux différents responsables les informations, et les recommandations nécessaires au bon fonctionnement de leurs activités, notamment à travers les deux outils qui sont la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

La gestion budgétaire est un outil de pilotage de la performance, qui mesure le degré de réalisation d'un objectif. Sa mise en place nécessite une très bonne connaissance des activités, de situation de l'entreprise, pour traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budget, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations.

Quant au tableau de bord, c'est un instrument de communication et de décision qui permet aux contrôleurs de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de gestion afin de l'améliorer. Il doit être un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par les responsables de contrôle de gestion, pour l'aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.

Limites et recommandations :

notre thème n'a pu être traité qu'en partie, c'est un sujet très vaste, difficile et demande un temps de travail et longue durée de stage pratique pour obtenir beaucoup d'informations, qui vont nous permettre de vérifier convenablement nos hypothèses.

Une étude exploratoire auprès d'un échantillon représentatif de nos entreprises aurait pu mieux répondre à notre problématique.

Résumer

Pour récapituler tout ce qui a été évoqué précédemment, nous pouvons déduire que le contrôle de gestion est indispensable au processus décisionnel, il analyse et collecte des informations afin d'aider dans la prise de décision de l'entreprise.

Pour une prise de décisions qualitative, l'information doit être exhaustive et explicite ; La qualité de l'information aide les décideurs pour la pérennité de l'entreprise.

Les décisions prise par les décideurs doivent être pertinents et permettre d'améliorer la performance de l'entreprise, dans le but d'améliorer cette performance le contrôleur de gestion fait une mise en place des outils de pilotage de la performance. En fin le contrôle de gestion est l'essence au processus décisionnel.

Bibliographie

I. Ouvrage

- Alain Donadio, Patrick Dumas, Laurent Giraud, Christophe Godowski, Sara Nyobe, Caroline Tahar, DSCG 3 Management et contrôle de gestion, Manuel et applications, Éditeur : Vuibert, 4 édition, Année 2017, Collection : Expertise comptable, 383 page
- A. Boyer, l'essentielle de gestion, Edition d'organisation, année 2001
- Armand Colin, Management et gestion des organisations, Paris, 2007
- C.Coujet, C.Raulet, 3édition
- Caroline selmer, « Boite à outils de contrôle de gestion »
- C.RAULET, Tome 1, calcule des couts complets, Paris, 1996, 344 page
- Goguet, comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3édition, 343page
- Henri Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, 2011, page 128
- Henri Bouquin, contrôle de gestion, 4 -ème édition, année 1998, page 451
- Hamid CERBAH, « Gestion des couts dans la comptabilite management
- Hassane Amaazoul, dans responsabilité sociétale des entreprises et performance financière
- Muriel jougleux, management et contrôle de gestion 4^e edition
- Phillipe Baron, le contrôle de gestion commerciale, édition 2014
- PL. BESCOS, management et gestion des organisation, 4^{ème} édition,
- P.-L Bescos/P.Dobler, C.Mendoza/G.Naulleau, Le contrôle de gestion et management, Editions 2, Paris, 1993
- Voir Mintzberg H, « Structure et dynamique des organisation », les éditions d'organisation, Paris, 1982

II. Document de l'entreprise

- Document ENIEM (Bilan annuel, Tableau de bord annuel, Budget prévisionnel)
- Des rapports des formations de l'ENIEM
- Des Ancien mémoire

III. Sites internet

- Le site de SNDL(article, magasin)
- Les Moteur de recherche

Table des matières

Introduction.....	1
Chapitre 1 : Les concepts et définition.....	3
Introduction.....	3
Section 1 : les notions de bases et les principaux fondements.....	3
I. Historique et définition.....	3
1. Historique de contrôle gestion.....	3
2. Définition du contrôle de gestion.....	4
II. Les principaux fondements du contrôle de gestion.....	4
1. Le rôle du contrôle de gestion.....	5
2. Les concepts associés au terme contrôleur de gestion.....	6
3. Mesure de la performance.....	6
4. Les finalités du contrôle de gestion.....	7
III. Les différents types de contrôle de gestion.....	8
1. Les moyens de contrôle.....	8
2. Typologie des organisations.....	9
3. Le contrôle de gestion, support privilégié du contrôle par les résultats....	10
IV. Les processus du contrôle de gestion.....	11
1. Les différentes étapes d'un processus de contrôle.....	11
2. Du contrôle des résultats aux autres modes de contrôle.....	13
Section 2 : Les outils et méthode de contrôle de gestion.....	17
I. Méthodes de calcul de couts.....	17
1. Concepts et définition.....	17
2. La méthode des couts complets.....	17
3. L'imputation rationnelle des charges fixes.....	18
4. La méthode des couts partiels : ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des problèmes à traiter.....	19
5. La méthode ABC.....	20
II. La comptabilité générale et la comptabilité analytique.....	22
1. La comptabilité générale.....	22
2. La comptabilité analytique.....	25
III. L'organisation et typologie de centre de responsabilité.....	26
1. Structure de l'entreprise et centres de responsabilité.....	26

2. Typologie des centres de responsabilité.....	30
IV. Tableaux de bords de gestion et indicateurs de suivi.....	32
1. Le tableau de bord.....	33
2. Mise au point d'indicateurs de suivi.....	33
Conclusion.....	34
Chapitre II : La prise de décision et performance de l'entreprise.....	35
Section 1. Prise de décision.....	35
I. Décider dans l'organisation.....	35
1. L'information, matière première de la décision.....	35
2. Les niveaux de décision dans l'organisation.....	36
3. La décision comme processus de résolution de problème.....	37
II. Les modèles théoriques de prise de décisions.....	39
1. Le point de départ : la théorie de l'acteur rationnel.....	39
2. L'enrichissement du modèle rationnel : la théorie des jeux.....	39
3. De nouvelles hypothèses pour analyser les processus de décision.....	40
III. Décisions et processus stratégique.....	43
1. Rationalité et pertinence de la décision stratégique.....	43
2. Le contrôle de processus de formation stratégique par les managers....	45
IV. Le processus de management de décision.....	47
1. Les types de décision.....	47
Section 2. Concepts de performance et pilotage.....	48
I. Concepts de performance.....	48
1. Définition de la performance.....	48
2. Les indicateurs de la performance.....	49
II. Typologie de la performance.....	50
1. La performance économique.....	50
2. La performance financière.....	50
3. La performance commerciale.....	52
4. La performance environnemental.....	53
5. La performance sociale.....	53
III. Pilotage de la performance.....	53
1. Concept et définition du pilotage.....	53
2. Piloter la performance des processus.....	54
Conclusion.....	56
Chapitre 3 : Cas de l'ENIEM.....	57
Introduction.....	57
Section 1 : Présentation de l'ENIEM.....	57

I.	Aperçu général sur l'entreprise ENIE.....	57
1.	Création, mission, objectif de l'ENIEM.....	57
2.	Présentation de l'unité climatiseur.....	62
Section 2 : La pratique du contrôle de gestion et son impact sur le processus décisionnel au sein de l'ENIEM.....		62
I.	Analyse des écarts Au sein de l'ENIEM.....	62
1.	Cas n1 : un radiateur a gaz naturel 12000.....	62
2.	Cas n°2 : climatiseur SPM 18000.....	63
3.	Cas n3 : RGN 12000.....	63
II.	Analyse et discussion des résultats (réponses aux questionnaires).....	64
1.	l'ENIEM et ses principaux concurrents.....	64
2.	Ventilation des importations par pays.....	65
III.	Analyse du bilan d'activité annuel.....	66
1.	La prévision et réalisation de la production.....	66
2.	Analyse de l'approvisionnement.....	69
IV.	L'analyse de tableau de bord.....	71
1.	La Trésorerie.....	72
2.	Le tableau de compte de résultat.....	72
Conclusion.....		73
Conclusion		74

ENTREPRISE : ENIEM / UNITE CLIMATISATION

SITUATION ARRETEE AU MOIS DE : DECEMBRE

Tableau des comptes des resultats

U : KDA

N°	AGREGATS	Comptes SCF	Mois		Evolution		Cumul		Evolution	
			2016	2017	Ecart en valeur	% évolution	2016	2017	Ecart en valeur	% évolution
1	Vente de Marchandises	700	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
2	Ventes de produits finis et intermédiaires	701 et 702	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
3	Vente de travaux	704	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
4	Vente d'études et Autres prestations de services	705 et 706	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
5	Autres (Remise)	-	0	0		-	0	0	0,00	-
6	Chiffre d'Affaires = (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	70	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
7	Chiffre d'Affaires réalisé au sein du Groupe (*)		0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
7	Production stockée ou déstockée	72	31 205	128 489	#####	312%	1711 966	418 018	#####	-76%
8	Production immobilisée	73	660	851	191,01	29%	1 223	1 390	167,28	14%
9	Subventions d'exploitation	74	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
10	Production de la période = (6)+(7)+(8)+(9)		31 865	129 340	#####	306%	1 713 189	419 408	#####	-76%
11	Achats consommés	60	28 895	104 142	75 246,51	260%	1 485 177	354 364	#####	-76%
12	dont : Achats de marchandises vendues	600	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
13	Matières premières	601	28 895	104 142	75 246,51	260%	1 485 177	351 789	#####	-76%
14	Achats d'études et de prestations de services	604	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
15	Services extérieurs	61	625	0	-625,00	-100%	3 724	1 963	-1 760,58	-47%
16	Autres services extérieurs	62	2 129	0	-2 129,00	-100%	19 578	11 188	-8 390,50	-43%
17	Consommations de la période = (11)+(15)+(16)	-	31 649	104 142	72 492,51	229%	1 508 479	367 515	#####	-76%

18	Valeur ajoutée = (10)-(17)	-	216	25 198	#####	11581%	204 710	51 893	-152 816,76	-75%
19	Charges de personnel	63	12 394	6 714	-5 680,11	-46%	108 520	82 555	-25 965,31	-24%
20	Impôts, taxes et versements assimilés	64	0,166	51,946	51,78	31193%	1,862	98,736	96,87	5201%
21	FBE = (18)-(19)-(20)	-	-12 178	18 432	30 610,78	251%	96 188	-30 759	#####	-132%

Tableau des comptes des resultats

U : KDA

N°	AGREGATS	Comptes SCF	Mois		Evolution		Cumul		Evolution	
			2017	2018	Ecart en valeur	% évolution	2017	2018	Ecart en valeur	% évolution
1	Vente de Marchandises	700	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
2	Ventes de produits finis et intermédiaires	701 et 702	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
3	Vente de travaux	704	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
4	Vente d'études et Autres prestations de services	705 et 706	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
5	Autres (Remise)	-	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
6	Chiffre d'Affaires = (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	70	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
	Chiffre d'Affaires réalisé au sein du Groupe (*)		0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
7	Production stockée ou déstockée	72	44 770	127 020	*****	184%	44 770	127 020	82 250,79	184%
8	Production immobilisée	73	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
9	Subventions d'exploitation	74	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
10	Production de la période = (6)+(7)+(8)+(9)		44 770	127 020	*****	184%	44 770	127 020	82 250,79	184%
11	Achats consommés	60	35 680	102 592	*****	188%	35 680	102 592	66 912,33	188%
12	dont : Achats de marchandises vendues	600	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
13	Matières premières	601	35 680	102 592	*****	188%	35 680	102 592	66 912,33	188%
14	Achats d'études et de prestations de service	604	0	0	0,00	-	0	0	0,00	-
15	Services extérieurs	61	6	53	47,53	858%	6	53	47,53	858%
16	Autres services extérieurs	62	19	1335	1316,31	6972%	19	1335	1 316,31	6972%
17	Consommations de la période = (11)+(15)+(16)	-	35 704	103 981	*****	191%	35 704	103 981	68 276,17	191%
18	Valeur ajoutée = (10)-(17)	-	9 065	23 040	*****	154%	9 065	23 040	13 974,62	154%
19	Charges de personnel	63	7 780	7 046	-734,03	-9%	7 780	7 046	-734,03	-9%
20	Impôts, taxes et versements assimilés	64	0	12	11,94	-	0	12	11,94	-
21	EBE = (18)-(19)-(20)	-	1 285	15 982	*****	1144%	1 285	15 982	14 696,71	1144%

	CUMUL TRI PREVU	CUMUL TRI REAL
1. Solde début p	-407 726,00	2 632,21

2. Recettes		
* sur clients	0,00	0,00
* Escomptes d		
* Autres recette	480,00	115 305,62

TOTAL RECETTES (	480,00	115 305,62
-------------------------	---------------	-------------------

3. Dépenses d'e		
* Achats	364 381,00	52 808,36
* Services	239,00	82,09
* Frais de Personne	40 216,00	33 502,08
* Frais Financiers	3 191,00	2 110,53
* Droits douane, in	90 033,00	14 633,45
* Frais Généraux	0,00	887,78

TOTAL DEPENSES (	498 060,00	104 024,30
-------------------------	-------------------	-------------------

4. Rembourseme		
* Dettes externe	0,00	0,00
* Emprunt & dé	0,00	0,00
* Autres (CMT,	0,00	0,00

TOTAL REMB. (D)	0,00	0,00
------------------------	-------------	-------------

6. Investissemer	0,00	0,00
-------------------------	-------------	-------------

7. Recettes - Dé	-497 580,00	11 281,32
-------------------------	--------------------	------------------

Solde fin période (A-	-905 306,00	13 913,53
------------------------------	--------------------	------------------

CUMUL TRI PREVU

CUMUL TRI REAL

1. Solde début p	1 370,00	-28 518,34
-------------------------	-----------------	-------------------

2. Recettes

* sur clients	0,00	0,00
* Escomptes c		
* Autres recett	1 200,00	698 835,08

TOTAL RECETTES	1 200,00	698 835,08
-----------------------	-----------------	-------------------

3. Dépenses d'

* Achats	348 500,00	397 752,51
* Services	109,00	49,65
* Frais de Person	20 641,00	24 809,17
* Frais Financiers	2 867,00	6 908,16
* Droits douane, i	81 991,00	102 344,20
* Frais Généraux	74 839,00	110 516,24

TOTAL DEPENSES	528 947,00	642 379,93
-----------------------	-------------------	-------------------

4. Remboursem

* Dettes externe	0,00	0,00
* Emprunt & d	0,00	33 333,33
* Autres (CMT)	0,00	0,00

TOTAL REMB. (D)	0,00	33 333,33
------------------------	-------------	------------------

6. Investisseme	0,00	0,00
------------------------	-------------	-------------

7. Recettes - D	-527 747,00	56 455,15
------------------------	--------------------	------------------

Solde fin période (A-	-526 377,00	-5 396,52
------------------------------	--------------------	------------------