

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme

De Master en Sciences de Gestion

OPTION : AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

Thème

*Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du
contrôle de gestion au sein de l'entreprise Algérienne :
cas de l'entreprise l'ENIEM*

Réalisé par :

- HOSNI LINDA
- HALIT SAMIRA

Dirigé par :

- Mme RACHEDI AKILA

Devant le juré composé de :

M^{me} RACHEDI AKILA, Maitre de conférence B/ rapporteur.
Mr ABIDI MOHAMED, Maitre de conférence A/ président.
M^{me} OUAMAR SABRINA, Maitre assistante A/ examinatrice.

Promotion : 2014-2015

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme

De Master en Sciences de Gestion

OPTION : AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

Thème

*Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du
contrôle de gestion au sein de l'entreprise Algérienne :
cas de l'entreprise l'ENIEM*

Réalisé par :

- HOSNI LINDA
- HALIT SAMIRA

Dirigé par :

- Mme RACHEDI AKILA

Devant le juré composé de :

M^{me} RACHEDI AKILA, Maitre de conférence B/ rapporteur.
Mr ABIDI MOHAMED, Maitre de conférence A/ président.
M^{me} OUAMAR SABRINA, Maitre assistante A/ examinatrice.

Promotion : 2014-2015

Remerciements

Nous remercions le bon dieu pour le courage, la patience qui nous ont été utiles tout au long de notre parcours.

*Nous tenons à remercier notre promotrice **M^{me}RACHEDI** d'avoir bien voulu accepter de nous encadrer et qui a su nous prodiguer de judicieux conseils tout au long de ce travail, et notre encadreur qui nous a aidés dans notre étude pratique au sein de l'ENIEM.*

Nous adressons nos vifs remerciements à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour la réalisation de ce travail.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

*A mes chers parents pour l'éducation qu'ils m'ont prodigué, avec tous les moyens et au prix de tous les sacrifices qu'ils ont consenti à mon égard, pour le sens du devoir qu'ils m'ont enseigné depuis mon enfance
Que dieu les garde et les protège.*

A mon mari Abderrahmane que je remercie pour son aide et sa patience.

A mes chers frères : Mahdi, Massinissa

A mes chères sœurs : Soraya, Katia

A mes cousins et cousines.

A ma binôme : Samira.

A mes chers amis (es).

A tous ceux qui me connaissent de près ou de loin.

Linda

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

*A mes chers parents pour l'éducation qu'ils m'ont prodigué, avec tous les moyens et au prix de tous les sacrifices qu'ils ont consenti à mon égard, pour le sens du devoir qu'ils m'ont enseigné depuis mon enfance
Que dieu les garde et les protège.*

A mes chers frères : Mounir, Samir, Rafik.

A mes cousins et cousines.

A ma binôme : Linda.

A mes chers amis (es).

A tous ceux qui me connaissent de près ou de loin.

Samira



Liste des figures

Liste des figures

Numéro	Intitulé	Pages
figure 01	Traitement des charges selon la méthode des centres d'analyse	31
figure 02	Méthode des coûts standards	34
figure 03	Gestion budgétaire	35
figure 04	Hiérarchie et interdépendance des budgets	40
figure 05	Les quatre axes du tableau de bord prospectif	53
figure 06	Les indicateurs clés de l'axe « client »	57
figure 07	Relation entre indicateurs	60
figure 08	L'efficacité fonction de la motivation et des compétences	61
figure 09	Organigramme général de l'ENIEM	69
Figure 10	L'organigramme de l'unité froid	72



Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	11
Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion	
Introduction	14
Section 1:L'évolution historique et concepts de base du contrôle de gestion	14
Section 2 : Les rôles du contrôleur et le positionnement du contrôle de gestion.....	19
Section 3 : les objectifs et les limites du contrôle de gestion.....	23
Conclusion.....	26
Chapitre II : Les outils du contrôle de gestion	
Introduction	28
Section 1: Comptabilité analytique.....	28
Section2 : La gestion budgétaire	34
Section 3 : Le tableau de bord de gestion.....	40
Conclusion.....	44
Chapitre III : Le tableau de bord prospectif	
Introduction	46
Section 1 : Origine, historique et principe du tableau de bord prospectif.....	46
Section 2 : Les différents axes du tableau de bord prospectif.....	51
Section 3 : Les indicateurs du tableau de bord prospectif.....	54
Conclusion.....	63
Chapitre IV : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise l'ENIEM	
Introduction	65
Section 1 : Présentation générale de l'entreprise	65
Section 2 : Diagnostic en termes du contrôle de gestion au sein de l'unité froid.....	74
Section 3 : Analyse du questionnaire.....	77
Conclusion.....	80
Conclusion générale.....	83

A decorative horizontal border with rounded ends, resembling a scroll, containing the title text.

Introduction générale

Introduction générale

Le contrôle de gestion a vu son apparition dès la fin des années trente, toute fois cette fonction a été pendant longtemps négligée au sein des entreprises, mais l'évolution de l'économie et la concurrence ont poussé les entreprises à faire un meilleur usage de leurs moyens financiers et humains, et c'est ainsi que les dirigeants des entreprises ont commencé à donner de plus en plus d'importance à cette fonction (contrôle de gestion), qui constitue pour les responsables un moyen qui permet de combiner toutes les composantes de l'entreprise de façon à optimiser leurs efficacités et leurs efficiences pour pouvoir réaliser les objectifs de l'entreprise.

Conduire une entreprise vers les objectifs fixés, consiste à adopter une gestion efficace basée sur l'utilisation des outils, pour assurer un bon pilotage et une prise de décision pertinente. Parmi ces outils : la gestion budgétaire conduisant à la mise en place d'un réseau de budget, les méthodes de calcul des coûts de l'entreprise, et un autre outil qui est le tableau de bord, sa mission principale est de déterminer les écarts entre les prévisions et les réalisations de l'entreprise, que le contrôleur de gestion analyse pour déterminer les causes des écarts.

Actuellement la performance est multicritère et sa mesure doit tenir compte de cette caractéristique. Les travaux de Norton et Kaplan(1992) réactualisent le sujet en présentant un modèle de mesure de performance qui tient compte à la fois des indicateurs financiers et non financiers résumés sous forme de quatre axes (client, financier, processus interne et apprentissage organisationnel).

Le choix du thème de recherche est motivé par plusieurs raisons :

Premièrement : de montrer l'importance de la fonction contrôle de gestion qui est devenu primordiale au sein de l'entreprise.

Deuxièmement : la survie et la prospérité de toute organisation repose en grande partie, sur la qualité des outils de gestion dont elle dispose et la manière dont ils sont utilisés.

Troisièmement : depuis son premier modèle en 1992, le tableau de bord prospectif, ne cesse de s'imposer comme un outil de contrôle et de mesure de la performance multidimensionnelle. Son intégration dans les entreprises algériennes est susceptible d'améliorer leur réactivité exigée par l'économie du marché, en regroupant toutes les facettes de la performance.

L'objectif de notre travail est de fournir une bonne compréhension du degré d'utilisation des instruments du contrôle de gestion au sein de l'entreprise Algérienne : cas de l'ENIEM.

Partant de là, certains nombres de questions d'ordre général, et que cette recherche s'applique à clarifier par la suite, peuvent dès à présent être posées :

- Quelle est le degré d'instrumentalisation de la fonction contrôle de gestion ?
- Quelles sont les pratiques des entreprises algériennes en matière des tableaux de bord ?
- Le recours à ces outils est-il jugé inutile par leur dirigeant ou celui-ci leur réserve-t-il au contraire une place importante au sein de son système d'information ?

Et pour cela nous proposons de formuler les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : le contrôle de gestion possède plusieurs outils parmi eux le tableau de bord.

Hypothèse 2 : le tableau de bord est un instrument du contrôle de gestion au sein de l'entreprise Algérienne.

Dans le cadre de notre enquête de terrain, nous avons opté pour une méthode qualitative, la plus réputée en science de gestion. Cette méthode devrait nous permettre de confirmer ou d'infirmer les hypothèses formulées précédemment. Le contenu de la méthode est centré sur une analyse qualitative du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM. Nous avons combiné cette dernière avec la recherche bibliographique que nous avons effectué.

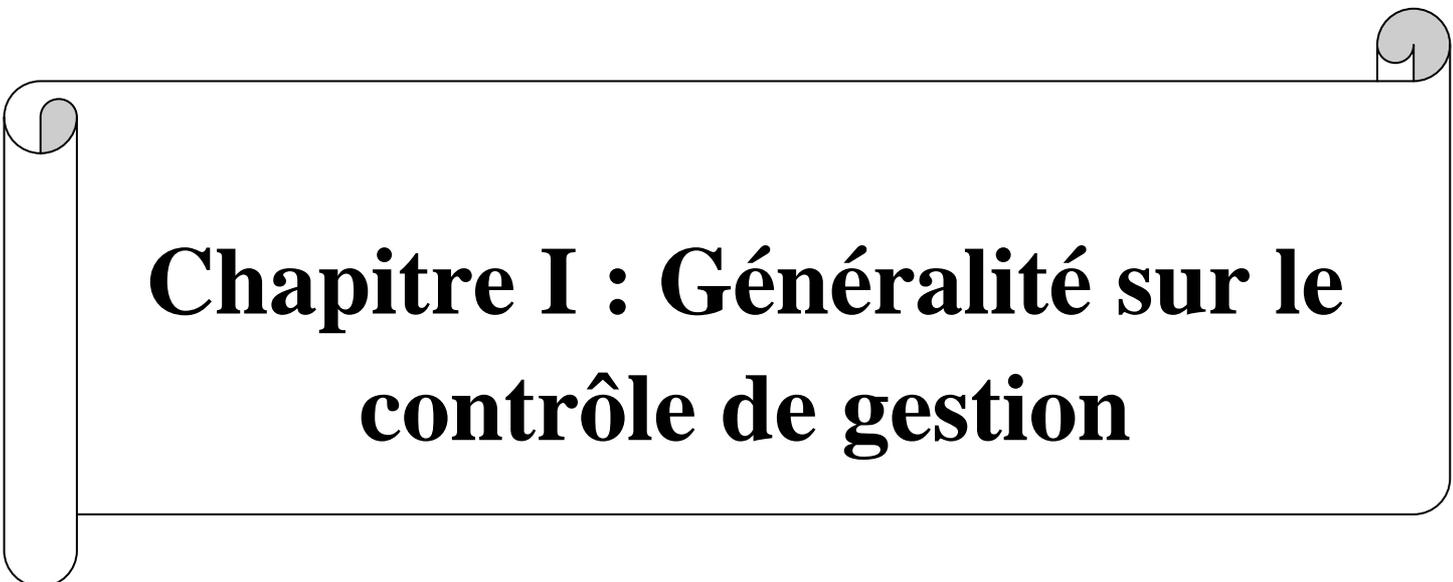
Notre travail se divise en quatre chapitres :

Le premier chapitre : Aborde en premier lieu l'évolution historique et concepts de base du contrôle de gestion. En seconde lieu le rôle d'un contrôleur de gestion et le positionnement de cette fonction au sein de l'entreprise. Enfin ses objectifs ainsi que ses limites.

Le deuxième chapitre : Présente les outils du contrôle de gestion qui sont les méthodes de calcul des coûts, la gestion budgétaire et en fin le tableau de bord de gestion.

Le troisième chapitre : Porte sur une présentation détaillé du tableau de bord prospectif.

Le quatrième chapitre : illustre par un cas pratique, un essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise Algérienne à partir du cas de l'ENIEM.

A decorative border resembling a scroll, with a grey shadow on the top and right edges, framing the chapter title.

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est une discipline riche et complexe, qui vise la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution. Au-delà d'un objectif de surveillance il s'efforce par ces mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prise de décision, de pilotage et d'évaluation de la performance.

Section 1:L'évolution historique et concepts de base du contrôle de gestion

1.1) L'évolution historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, qui a mis du temps à construire ses bases, ne s'est pas encore imposé dans toutes les entreprises. Selon Guy Dumas, Daniel Larue(2005), le contrôle de gestion puise ses racines dans les systèmes comptables :

Les historiens des systèmes comptables rappellent qu'à chaque fois que le processus d'accumulation du capital s'est profondément transformé, un nouveau système comptable s'est imposé.

L'ère des marchands se caractérise par le développement du commerce international, du crédit et du capital commercial. Elle a créé le besoin d'une comptabilité en partie double, inventée à Gènes au XIV^e siècle, dont les principes essentiels se retrouvent dans la comptabilité financière d'aujourd'hui. Dans ce contexte, le prix du marché était le meilleur guide. Plusieurs siècles plus tard, les grandes fonctions (approvisionnement, production, commercialisation) et le capital industriel ont pris simultanément de l'importance. Le contrôle direct à distance de l'activité et des performances est devenu plus difficile.

Vers 1880, les instruments du contrôle ne donnaient que des informations chiffrées sur le passé. Or, à cette époque, les industriels étaient déjà confrontés à de multiples problèmes : la recherche de gain de productivité, la croissance de la taille de leurs entreprises, le désir de standardiser leurs productions et d'allonger la taille des séries, la faible qualification du personnel. Les systèmes comptables élaborés durant le XIX^e siècle ont été profondément remaniés au début du XX^e siècle, lorsque les sociétés par actions se sont multipliées et que le capital financier s'est accumulé.

Au début du XX^e siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines (General Motors, Standard Oil, etc.) qui

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

éprouvaient le besoin d'améliorer leurs structures, de disposer d'informations précises sur la réalisation des tâches des opérationnels et sur leur environnement. L'essentiel des missions de contrôle étaient de la responsabilité de l'encadrement qui rendait compte à la direction, conformément aux logiques exposées par F. Taylor ou H. Fayol. Il s'agissait de motiver les personnels, d'identifier et de corriger les erreurs, d'anticiper pour les éviter.

Au milieu des années 1960, Le contrôle de gestion ne s'est imposé que dans les grandes entreprises industrielles. Il portait alors essentiellement son attention sur les performances de production. Le contrôle budgétaire des unités s'appuyait sur une comptabilité analytique dite « à couts standards » et fournissait régulièrement une analyse des écarts. Le problème majeur était d'obtenir les capacités de production nécessaires pour satisfaire la demande. On délaissait encore le suivi des activités commerciales, des coûts de distribution, de recherche et développement, et même les frais généraux.

À la fin des années 1960 et au début des années 1970 ; de nombreuses initiatives ont été prises pour améliorer le contrôle des organisations (budget base zéro, direction par objectifs, surplus de productivité globale). Puis la crise économique née après les trente glorieuses a accéléré la recherche et la mise en place d'outils plus rigoureux d'aide au management. En même temps, les succès de l'industrie japonaise ont relevé des méthodes nouvelles de management et d'organisation combinant la qualité et le « juste –à –temps ». Les entreprises nationales, les administrations et les collectivités ont été également contraintes à une meilleure maîtrise de leur gestion.

Actuellement le contrôle de gestion reçoit pour mission d'assister les décideurs dans leurs choix organisationnels en leur permettant d'assurer la stabilité interne de leur organisation, tout en l'inscrivant au mieux dans la dynamique de son environnement. C'est donc un processus global aidant la direction générale à maîtriser le temps et l'incertitude en lui apportant les informations nécessaires l'assurant que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience et efficacité.

Il apporte une meilleure compréhension des problèmes qu'elle rencontre, ou qu'elle est susceptible de rencontrer, en préparant les informations nécessaires à son pilotage, en évaluant les risques encourus, les orientations à rendre et les ressources à mobiliser pour maîtriser son exploitation actuelle et future, ainsi que les comportements des acteurs pour mieux les influencer par la mise en place d'un ensemble cohérent de règles de conduites et de normes afin de limiter les risques de non-performance.

Il est impliqué dans l'élaboration :

- Du plan opérationnel sur deux ou trois ans pour mettre en œuvre la stratégie et faciliter la gestion courante ;
- Du budget d'exploitation ou de fonctionnement pour couvrir la première année du plan, avec les détails des opérations ;
- Des tableaux de bord pour exercer un suivi mois par mois par exemple.

1.2) Concept de base du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification du terme contrôle lui-même.

1.2.1) Notion du contrôle

L'origine du mot contrôle est « **contre rôle** » qui veut dire le registre double d'une opération il est pour : vérifier dans le but de sanctionner et maîtriser dans le but d'améliorer.

a) Définition du contrôle

Yves Dupus, Gérard Rolland (1991), associé deux significations principales au mot contrôle : la première tient à l'idée de **surveillance**. En ce sens, contrôler signifie vérifier que les choses se déroulent conformément à ce qu'on souhaite. Le souhait peut d'ailleurs se trouver formulé de manière plus au moins précise, sous la forme d'objectifs ; Une seconde signification, plus large, tient à l'idée de **maîtrise**. Contrôler c'est alors d'aider les responsables à maîtriser la gestion de la firme.

Selon Claude. Alazard et Sabine. Sépari (2007) « le contrôle c'est d'être capable de maîtriser une situation et de la diriger dans le sens voulu, tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il ya une concordance ou divergences. »

Donc le contrôle doit aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions de l'entreprise.

b) Le processus du contrôle

Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique, c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus du contrôle. Le processus du contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation.

Pour Hanri. Bouquin¹, le processus du contrôle est constitué de trois phases successives :

- **Une Phase de finalisation** : qui consiste à identifier les finalités de l'action et à les traduire en objectifs généralement quantifiés, très souvent exprimés dans le langage financier. Lors de cette phase, les moyens nécessaires à la réalisation des objectifs sont également déterminés, les rôles des différents acteurs sont précisés, et les critères et normes d'évaluation de la performance sont établis ;
- **Une phase d'action** : mise en œuvre des plans d'action nécessaires à l'atteinte des objectifs. Cette phase nécessite un pilotage de l'action, un suivi des réalisations qui conduit souvent à la mise en place d'actions correctives, afin de rapprocher les réalisations des objectifs définis dans la première phase ;
- **Une phase de poste-évaluation** : qui intervient à l'issue de la précédente, et qui consiste à mesurer les résultats obtenus et à évaluer les performances. Elle se conclut par l'attribution de récompenses et de sanctions en fonction des résultats obtenus.

1.2.2) Définition du contrôle de gestion

De nombreuses définitions ont été données pour le contrôle de gestion nous avons sélectionné quelques-unes parmi les plus significatives :

Robert Anthony (1965) propose, dans un premier temps, une définition classique pour le contrôle de gestion «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées d'une manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (²). Dans cette définition le contrôle de gestion a la charge de garantir le non gaspillage des ressources confiées à un manager, est une définition qui est jugée purement comptable.

¹ Yves de Rongé et Karine Cerrada. (2008), Contrôle de gestion, Pearson éducation France, 2^{ème} édition.

² Yves De Rongé et Karine Cerrada. Op. Cité. p 1.

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Dans les années 1980, Robert Anthony, suivant la pratique, qui commençait à douter de l'efficacité de cette vision comptable du contrôle de gestion, rectifiait cette définition pour la préciser et l'élargir :

Robert Anthony (1988) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». ⁽³⁾ Cette définition présente le contrôle de gestion comme une fonction de déploiement de la stratégie :

- Offre une vision managérielle en soulignant l'implication des dirigeants dans le contrôle de gestion en définissant le modèle de performance ;
- Affirme l'importance de la gestion du couple coût-valeur en formulant le concept d'efficacité.

Un autre professeur de Harvard, Robert Simons (1995), va aujourd'hui plus loin que Robert Anthony et conçoit le contrôle de gestion de l'avenir, celui qui est pratiqué par certaines entreprises performantes qu'il a étudiées :

Le contrôle de gestion comme « les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » ⁽⁴⁾

Selon cette définition la matière première chez Robert Simons est l'information qui peut être comptable et financière mais aussi opérationnelle, quantitative et qualitative.

1.2.3) Processus du contrôle de gestion

George Langlois, Michel Bringer, Carole Bonnier (2004), ont constaté que le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, exécution, évaluation et apprentissage :

- **Phase prévision** : Cette phase dépend de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;

³ Jacques Renard et Sophie Nussbaumer. (2011), audit interne et contrôle de gestion, groupe Eyrolles, p 9.

⁴ Henri Bouquin. (2010), contrôle de gestion, presses universitaires de France 9^e édition, p 35.

- **Phase d'exécution** : Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués, ces derniers disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités et il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;
- **Phase d'évaluation** : Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction à fin d'évaluer leur performance. Cette étape conduit les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.
- **Phase d'apprentissage** : Cette phase permet, grâce à l'analyse de l'écart de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage des facteurs de compétitivité, qui peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

Section 2 : Les rôles du contrôleur et le positionnement du contrôle de gestion

La principale mission du contrôle de gestion est d'identifier et de maîtriser les sources de la création de valeur dans un environnement économique devenu de plus en plus turbulent. La fonction et le métier du contrôleur de gestion ont considérablement évolué au cours de ces dernières décennies : d'une fonction technique traditionnelle centrée sur des outils quantitatifs et monétaires, le métier du contrôleur de gestion évolue actuellement vers des fonctions de conseil et de communication.

2.1) Les rôles du contrôleur de gestion

Le rôle du contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action.

2.1.1) Les missions du contrôleur

D'une fonction technique traditionnelle consistant à concevoir, à interpréter les outils du contrôle de gestion essentiellement financiers et à évaluer les performances des centres de

responsabilité et de leur responsable, le métier du contrôleur de gestion à évolue vers des fonctions de conseil et de communication.

a) Les missions classiques du contrôleur de gestion :

George. Langlois, Carole. Bonnier, Michel. Bringer (2010), le contrôleur de gestion a pour missions d'établir un diagnostic des besoins du contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins. Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues. Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calcul employées.

Enfin, il assure le reporting, c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commercial...

b) Les missions novatrices du contrôleur de gestion :

Pour Claude Alazard et Sabine Sépari (2010), le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- **Information** ⇒ fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction, des besoins et du contexte ;
- **Acteur** ⇒ communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion ;
- **Organisation** ⇒ aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de **communicateur** et de **pédagogue** sont alors essentielles :

– Communiquer avec clarté :

- ✓ des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
- ✓ les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;
- ✓ Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage ;
- ✓ pour faciliter le dialogue entre les acteurs.

– Expliciter avec rigueur :

- ✓ Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
- ✓ les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions ;
- ✓ l'accompagnement des changements à mettre en place.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

2.1.2) Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois :

- **Spécialiste** : maîtriser les outils pointus ;
- **Généraliste** : organiser, coordonner les procédures ;
- **Opérationnel** : gérer l'exécution ;
- **Fonctionnel** : conseiller les décideurs ;
- **Technicien** : intégrer la dimension technique ;
- **Humain** : gérer les hommes et les groupes.

Le contrôleur ne contrôle plus... il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances et met en place des indicateurs de qualité.

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et Dynamique, tourné vers l'avenir.

2.2) Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise

Conformément à Arnauld Helluy et Xavier Durand (2009), Le positionnement du service contrôle de gestion peut être différent selon l'organisation dans laquelle on se trouve (direction général, direction administrative, direction financière, secrétariat général ...).

Dans les grandes firmes, il existe le plus souvent une chaîne des contrôleurs situés à tous les niveaux de la hiérarchie des opérationnels ; deux cas de figure peuvent alors se présenter :

- Le contrôleur local est rattaché hiérarchiquement à la direction(ou au service central) du contrôle de gestion et entretient une relation fonctionnelle avec le dirigeant de l'unité dans laquelle il exerce (directeur d'usine...)

- Le contrôleur local est rattaché hiérarchiquement au dirigeant de l'unité dans laquelle il exerce et entretient une relation fonctionnelle avec le contrôleur de l'échelon supérieur.

Dans le premier cas le contrôleur de gestion assistant du directeur d'usine, d'ingénieur ou de commerciaux pour le suivi et l'analyse des budgets, des coûts de production, et l'élaboration des tableaux de bord, il est à la fois « conseiller » des acteurs locaux et apporteur de résultats auprès du siège ou de la direction centrale. On peut s'interroger sur le poids réel des conseils qu'il prodigue en matière de pilotage ou sur la manière de résoudre les conflits quand ils surgissent entre lui et l'opérationnel qu'il contrôle.

D'un point de vue générale, quel rattachement hiérarchique du contrôle de gestion doit-on privilégier ? Faut-il un rattachement à la direction générale ou à la direction financière ?

Le positionnement de la fonction contrôle de gestion est du ressort de la direction générale et son autorité de rattachement dépend souvent de l'entreprise et de son contexte. Mais si le rôle du contrôle de gestion est de garantir l'atteinte et le maintien des conditions de la performance globale, il semble logique de référer un rattachement à la direction générale. Comme le souligne H. Bouquin (2008) « autant un contrôle de gestion financière renforce la légitimité du rattachement du contrôle de gestion à la direction financière, autant un contrôle de gestion stratégique (management de la performance) fragilise ce rattachement ».

Le rattachement à la direction financière illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...).

Quelle que soit la position du contrôle de gestion, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

Section 3 : les objectifs et les limites du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principale du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation, son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de ses objectifs et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble les buts visés par l'entreprise dans des bonnes conditions et une grande efficacité. Mais il a aussi des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité.

3.1) Objectif du contrôle de gestion

Le but du contrôle de gestion est de maîtriser, non seulement l'exploitation courante mais également le plan de développement. Les objectifs du contrôle de gestion sont : prévoir, contrôler, informer et aider ; ces derniers permettent une vision claire et appréciation rapide des réalisations par rapports aux prévisions.

- **Prévoir**

Le contrôle de gestion intervient pour :

- ✓ Fixer les objectifs pour chaque département de l'entreprise, donc la nécessité de son découpage ;
- ✓ Elaborer les budgets pour prévoir les meilleures conditions financières, matérielles et humaines ;
- ✓ Veillez à la cohérence des prévisions globale de l'entreprise ;
- ✓ Définir les moyens qui permettent d'atteindre ces objectifs : prévoir le personnel, les machines nécessaires, prévoir les dépenses de fonctionnement, d'où la nécessité d'établir des budgets ;
- ✓ Envisager plusieurs scénarios à utiliser en cas de modification de l'environnement économique.

- **Contrôler**

Après l'élaboration du budget et la réalisation des activités, il convient de suivre les résultats obtenus (réels) et les comparer aux prévisions de manière à détecter les causes d'écart et informer les différents niveaux hiérarchiques : pour prendre rapidement des mesures correctives nécessaires ou bien mettre à profit les écarts favorables.

- **Informer**

Le suivi des réalisations et l'analyse des écarts fait appel à une transition périodique et rapide d'information aux responsables opérationnels en vue de faciliter et d'améliorer leur prise de décision.

- **Aider**

Etant donné que le contrôle de gestion est au centre du processus de prévision, de vérification et d'information, il bénéficie d'une situation privilégiée pour aider les responsables opérationnels dans leurs tâches. Cette aide peut se traduire aussi bien par des conseils d'ordre techniques que par l'analyse des dysfonctionnements nés de difficultés d'ordre humain.

3.2) Les obstacles du contrôle de gestion

Les difficultés qui influencent le bon fonctionnement et l'efficacité du contrôle de gestion d'après Guy Dumas et Daniel Lareu (2005) sont multiples :

- **Des conditions difficiles pour assumer ses multiples missions**

Même s'il est difficile de parvenir à tout anticiper et à tout planifier, le contrôle de gestion tente d'ordonner la marche de l'organisation. Or, il se heurte fréquemment à :

➤ La tentation de la direction générale :

- De vouloir piloter toutes les dimensions de la stratégie, à la fois sous l'angle de sous Résultats et des moyens, quantitativement et qualitativement ;
- De demander au contrôle de gestion de tout contrôler.

➤ La structuration arbitraire de l'organisation :

- En centres de responsabilité dont les échanges reposent sur des relations bilatérales introduisant des marges de manœuvres et des gaspillages ;
- Rendant impossible l'affectation d'une (ou d'un fonctionnement) sur une opération à laquelle ont participé plusieurs entités.

➤ Des conditions d'exercices insatisfaisantes, des impératifs contradictoires :

- Les objectifs ne sont pas clairement définis ;
- L'activité ne se répète pas suffisamment pour capitaliser une expérience ;

- Les prévisions et la mesure de nombreux résultats sont peu fiables ;
- Il faut orienter les pratiques tout en laissant de l'autonomie aux acteurs afin qu'ils expriment leur créativité, que l'organisation gagne en flexibilité ;
- Il n'est pas aisé d'isoler le lieu et l'instant de la décision, de décrire un raisonnement, de définir « la meilleure solution », de satisfaire à l'ensemble des besoins sociaux.

- **Les difficultés pour appréhender la performance de l'organisation**

Le contrôle de gestion n'étant pas un ensemble de technique répétitive, il éprouve une grande difficulté à mettre en place les indicateurs pertinents pour capter la performance sous toutes ses dimensions. Ses outils traditionnels, comme l'analyse des écarts ou les suivis budgétaires, ont souvent été conçus pour que l'organisation reste sur la trajectoire dessinée par les plans stratégiques. Ils s'avèrent en revanche moins opératoires pour conduire le changement en douceur dans l'incertitude et la tourmente.

C'est pourquoi, avant d'analyser les multiples relations entre les ressources mobilisées, les finalités et les performances d'une organisation, il est nécessaire de :

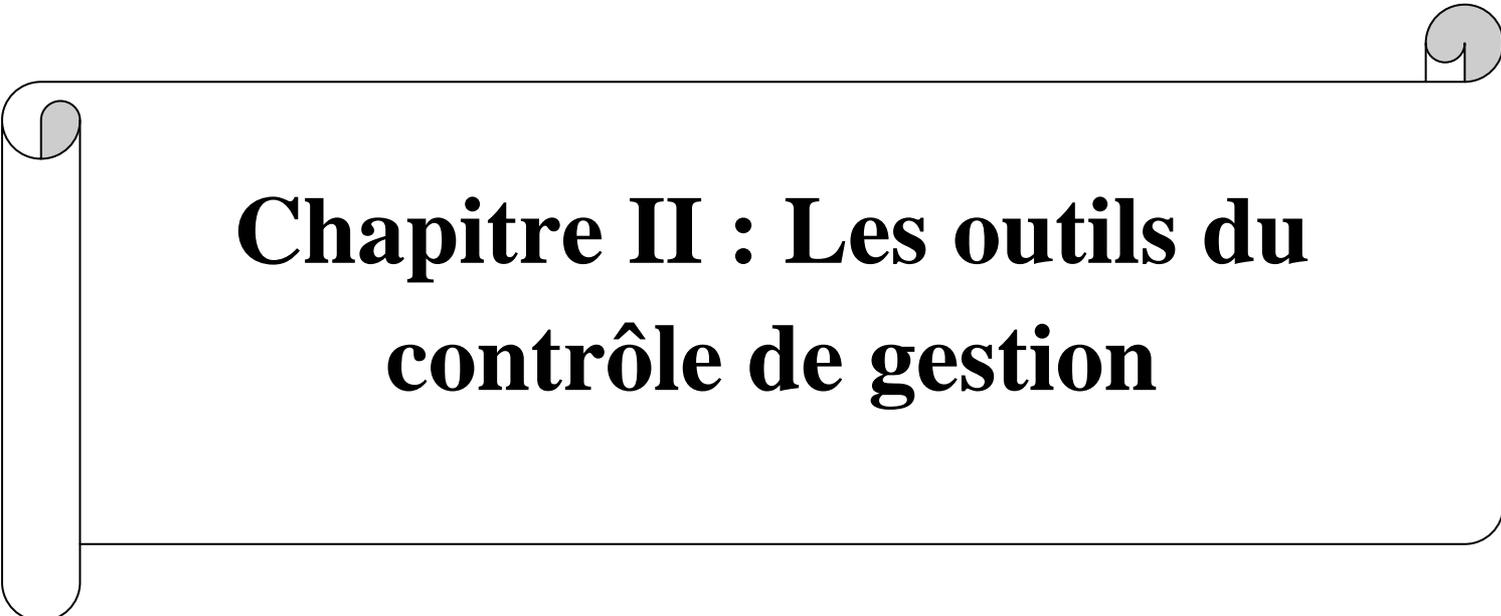
- Comprendre que les performances ont :
 - Une origine interne due à ses ressources propres ;
 - Une origine externe née de la confrontation avec l'environnement.
- Evaluer les principales composantes de sa performance globale, et surtout de comprendre ses origines et celles de la non-performance. Cependant, mesurer la performance intrinsèque n'est pas aisé et conduit à :
 - Pratiquer des comparaisons entre des périodes déterminées ou avec des concurrents ;
 - Utiliser un ensemble stable d'indicateurs synthétiques de performance avec une pondération et des caractéristiques quantifiables.

Conclusion

Le contrôle de gestion joue un grand rôle dans l'entreprise. Car cette mission est indispensable pour les décideurs pour garantir d'abord la pérennité de l'entreprise et d'atteindre les objectifs initiaux fixé préalablement.

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et à ce titre ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine, mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques.

Dans le chapitre suivant on va traiter les outils du contrôle de gestion qui permettent de piloter et de prendre des décisions à court et à long terme.

A decorative graphic of a scroll with a black outline and grey shading on the top and bottom edges, framing the text.

Chapitre II : Les outils du contrôle de gestion

Introduction

La mission principale du contrôle de gestion est de permettre au responsable, de maintenir la gestion de leurs activités et de l'améliorer pour atteindre les buts qui leurs sont assignés. Le contrôleur de gestion utilise certains outils qui lui permettent d'assurer sa mission.

On va présenter durant ce chapitre ces différents outils essentiels pour le contrôle de gestion qui sont la comptabilité analytique, gestion budgétaire, tableau de bord de gestion qui permettent d'informer et d'aider le contrôleur de gestion de mener à bien ses missions au sein de l'entreprise.

Section 1: Comptabilité analytique

Le terme d'une comptabilité d'une entreprise est obligatoire, avec l'harmonisation des règles de comptabilité financière, on assiste même à une harmonisation des lois et des principes permettant ainsi une lecture uniforme dans le temps et dans l'espace, il existe aussi une autre comptabilité d'exploitation qu'on appelle comptabilité analytique, la comptabilité analytique est un outil d'information complémentaire à la comptabilité générale.

1.1) Définition et objectifs de la comptabilité analytique

1.1.1) Définition de la comptabilité analytique

Selon Dubrulle Louis (2007), la comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux interne de l'entreprise à fin de fournir des informations nécessaire à la prise de décision, la comptabilité analytique permet de mieux connaître le coût des différents activités ou productions de l'entreprise et de déterminer de façon détaillé, l'origine des résultats qui n'est pas connue que globalement en comptabilité générale.

1.1.2) Objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données, doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décision à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans la prise de décision.

D'après Farid makhlouf (2006), les objectifs de la comptabilité analytique sont :

- constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts qui en résultent ;
- permettre la détermination des coûts, coûts de revient et de vente ;

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

- Fournir les éléments justificatifs de facturation des biens et services vendus par l'entreprise ;
- Fournir les éléments à la base de justification de certains postes de l'actif ;
- Constaté les degrés de rentabilité et les prises de décisions objectives.

1.2) Les méthodes de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est mise en place dans l'entreprise afin de mieux interpréter les chiffres relèves par la comptabilité générale et réaliser le coût de chaque poste « produit » dans l'entreprise. Non obligatoire mais utile comme outil de prise de décision, la comptabilité analytique peut être mise en place suivant plusieurs méthodes :

1.2.1) Méthodes des coûts partiels

Michel Gervais (2007), Certaines charges sont indépendantes de l'activité de l'entreprise elles sont dites fixes. D'autres au contraire dépendent de cette activité, elles sont dites variables. Le plus souvent, cette activité est mesurée par le chiffre d'affaires.

a) La méthode du coût variable (direct costing simple)

Dans la méthode des coûts variables, seuls les coûts variables (direct et indirect) sont considérés comme des coûts du produit. Elle ignore les charges fixes lors du calcul du coût unitaire car ces charges sont traitées globalement pour déterminer le résultat.

$$M/CV = \text{vente} - \text{charge variable direct} - \text{charge variable indirect}$$

$$\text{Résultat} = M/CV - \text{charge fixe total}$$

Cette marge mesure la contribution du produit à la couverture de toutes les charges de structure spécifique ou générales.

Tableau 01

	Charge direct	Charge indirect
Charge fixe	Exclue	Exclue
Charge variable	A affecter	A imputer

Source : Michel Gervais, contrôle de gestion, éd. economica ,2009 p190.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

b) Le coût spécifique (direct costing évolué)

Coût spécifique = charges variables (directes + indirectes) + charges fixes directes

M/coût spécifique = chiffre d'affaire – coût spécifique

Le coût spécifique exclue les charges fixes indirectes, qui sont des charges communes qu'on répartit pas par produit. Les charges fixes indirectes sont traitées globalement pour déterminer le résultat.

Résultat = marge sur le coût spécifique – les charges fixes indirectes

Tableau N° 02 :

	Charge direct	Charge indirect
Charge fixe	A affecter	Exclus
Charge variable	A affecter	A imputer

Source : Michel Gervais, contrôle de gestion, éd. economica ,2009 p190.

1.2.2) Méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets consiste à intégrer l'ensemble des charges incorporé dans le calcul des coûts. Il s'agit de déterminer les coûts à différents stade de processus de production et d'apprécier le résultat analytique par produit. Les charges composant un coût complet peuvent être directes ou indirectes :

- Charge direct : c'est une charge qu'il est possible d'affecter immédiatement sans calcul intermédiaire au produit;
- Charge indirect : c'est une charge qui nécessite un calcul intermédiaire peut être imputé à un objet de coût déterminé.

a) Méthode des centres d'analyses

Selon Michel Gervais(2007), la méthode des centres d'analyses est une division de l'unité comptable où sont analysés des éléments de charge indirecte, préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés. La répartition des charges dans les centres d'analyses sont définis comme suit :

- La répartition primaire est connue sous deux traitements possibles :
 - L'affectation à un ou plusieurs centres d'analyse, lorsqu'on peut mesurer les prestations reçues par chaque centre ;

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

- La répartition entre plusieurs centre d'analyse, au moyen d'une clé lorsqu'on ne dispose pas d'instrument de mesure.

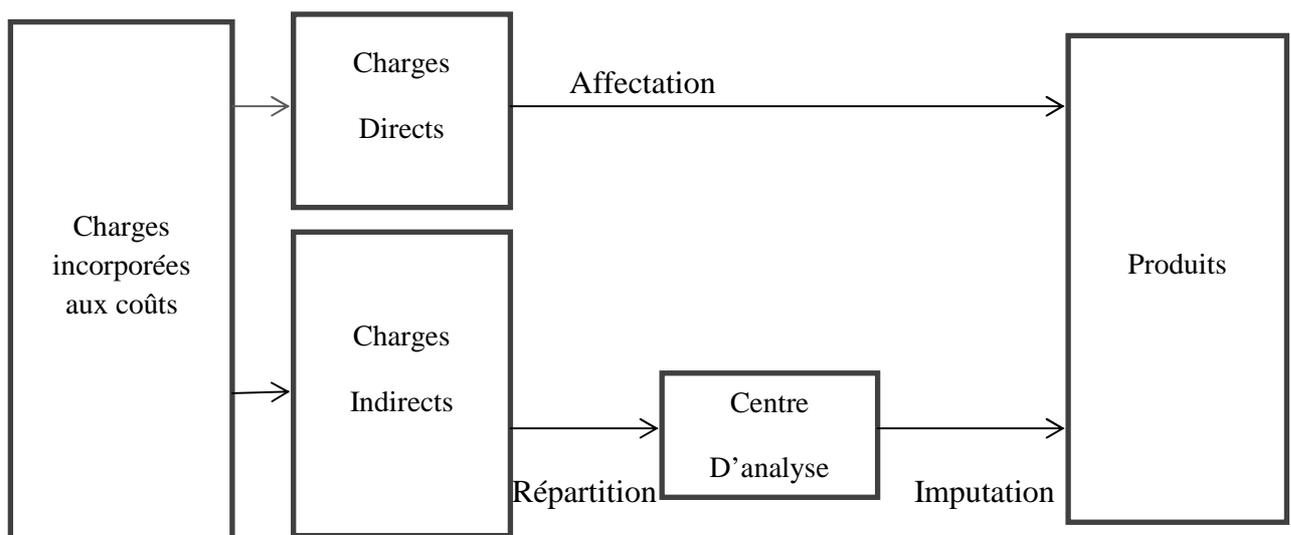
Les résultats du traitement sont présentés dans un tableau de répartition des charges indirectes. Le total des charges figurant dans chaque centre d'analyse est appelé « total de la répartition primaire » et correspond au coût de ce centre.

- La répartition secondaire des charges indirectes

Le total de la répartition primaire pour les centres auxiliaires est transféré aux centres principaux en fonctions des prestations fournies (mesurées sur la base des unités d'œuvre ou sur la base d'une assiette conventionnelle).

A l'issue de cette répartition. Les totaux des centres d'analyses auxiliaires sont nuls, leur montant ayant été totalement transféré aux centres principaux. Le total des coûts de ces centres principaux est appelé total de la répartition secondaire.

FIGURE 01 : Traitement des charges selon la méthode des centres d'analyse



Source : Gérard Melyon, comptabilité analytique ,3^{ème} Edition, Bréal, 2004, P 25.

b) Méthode de comptabilité à base d'activité

D'après Boughaba abdellah (1994), cette méthode propose une solution alternative au modèle des centres d'analyses. Il s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes. Il est fait d'une analyse transversale, non plus fonctionnelle (ou verticale) de l'entreprise. Approche transversale de l'entreprise consiste à découper l'entreprise par activités et non par fonctions.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

Une activité est un ensemble de tâches cohérentes (présentant la même finalité).

1.2.3) La méthode de l'imputation rationnelle

D'après Guy Dumas et Daniel Lareu (2005), l'imputation rationnelle des charges fixe (structure) est née au même temps que la méthode des sections homogène puisqu'elle vise essentiellement à corriger le coût complet. Cette méthode permet de tenir compte à la fois des charges variables et des charges fixes, ces derniers subissent cependant un traitement particulier.

La méthode de l'imputation rationnelle est conçue pour éliminer une faiblesse essentielle de la méthode des coûts complets : l'impossibilité d'interpréter valablement l'évolution des coûts unitaires en raison des variations souvent considérables, dues au jeu des charges fixes.

Le Taux d'activités (t_A) est utilisé comme coefficient pour imputer rationnellement les charges fixes.

$$T_A = \frac{\text{niveau réel d'activité}}{\text{niveau normale d'activité}}$$

Le montant des charges fixes imputées rationnellement correspond au montant réel multiplié par le coefficient d'imputation rationnelle :

$\text{Charge fixes imputées rationnellement} = \text{charges fixes réelles} \times T_A$
--

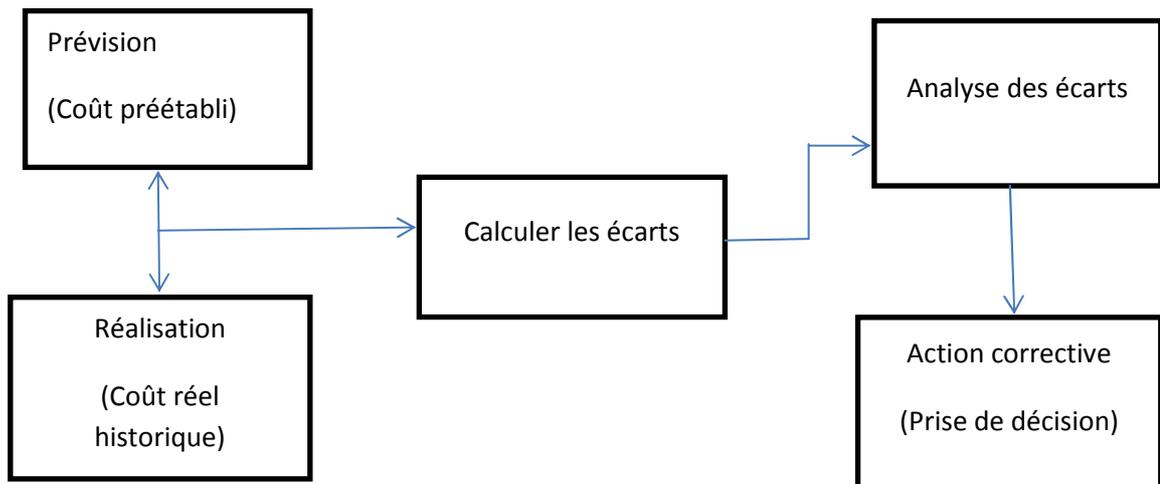
La variation d'activité est mesurée par un écart d'imputation rationnelle des charges fixes (F), soit (EF) cet écart :

$\text{EF} = \text{charges fixe réelles} - \text{charges fixes imputés rationnellement}$
$\text{EF} = F - F \times T_A = F (1 - T_A)$

$\text{EF} > 0$ mesure le coût de la sous-activité ou du chômage (le signe + indique le montant des charges supplémentaires anormalement supportée) dysfonctionnement d'un centre de responsabilité.

$\text{EF} < 0$ mesure le bini dû à la suractivité (le signe - indique l'économie des charges qui peuvent être réalisées). Traduit l'utilisation optimale des ressources d'un centre de responsabilité.

FIGURE 02 : Méthode des coûts standards



Source : Boughaba Abdellah, comptabilité analytique, Berti édition, Alger, 1994, P347.

Section2 : la gestion budgétaire

Avec l'économie du marché, la concurrence et la liberté d'activité qui s'en suivra, la gestion budgétaire devient parmi les techniques de gestion qui devra le plus se développer dans l'entreprise. La gestion budgétaire a pour objet de préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. Elle comporte la définition des objectifs à atteindre et les moyens à mettre en œuvre.

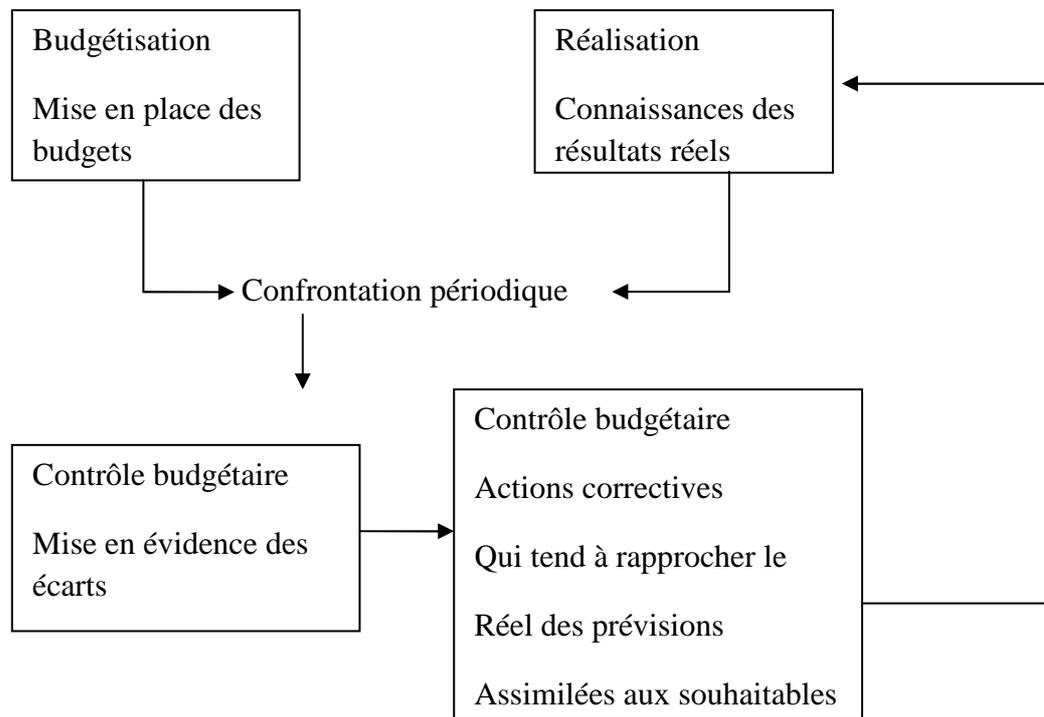
2.1) Définition et phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées majoritairement financières : les budgets.

Claude Alazard et Sabine Sépari (2010), présente la gestion budgétaire comme : « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'action chiffrées appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables».

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, à savoir :

FIGURE 03 : Gestion budgétaire



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Le contrôle de gestion, éd. Donud, 2^{ème} édition, 2010, p 225.

Sous cette forme, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion composé de deux phases distinctes :

- La **budgetisation** c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents) ;
- le **contrôle budgétaire** constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

Michel Gervais (1990), définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. »

2.2) L'importance et objet de la gestion budgétaire

2.2.1) L'importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par :

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement ;
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre ;
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs ;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

2.2.2) Objet de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire comme étant une gestion prévisionnel à court terme, elle est comme instrument de budget, elle est fondé sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre des objectifs fixés, issus de plan stratégique définie par la direction.

Selon Guy Dumas, Daniel Larue (2005) l'objet de la gestion budgétaire :

- La gestion budgétaire s'appuie sur les budgets qui traduisent l'ensemble des décisions prises par la direction en programme valorisés d'actions à court terme. Elle est un outil du contrôle de gestion en assurant le suivi budgétaire des réalisations.
- Le contrôle budgétaire compare périodiquement les données constatées avec les prévisions budgétaires pour calculer des écarts afin de mettre en évidence les causes et les responsabilités dans le but de déclencher des actions correctives.
- La gestion budgétaire est un mode de gestion qui concerne l'ensemble de l'entreprise. Son efficacité impose une communication rapide des informations, une promptitude de réaction de l'organisation aux changements et surtout une adhésion, une participation, une implication du personnel.

2.3) Les budgets

Le terme « budget » d'après Didier Leclère (1994), est un mot anglais qui vient de l'ancien français « **la bougette** » ou « **la petite bouge** » qui désignait au moyen âge le coffre ou le sac permettant au voyageur d'emporter avec lui marchandises ou effets personnels.

Le budget s'est développé dans les grandes firmes américaines et européennes avant de devenir un instrument de contrôle chez tous les agents économiques.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

2.3.1) Définition de budget

Le budget est un document qui regroupe, pour une période déterminée un ensemble de prévisions chiffrées relatives à une hypothèse d'activité donnée par l'entité concernée.

Selon Hanri. Bouquin (2004) « le budget est l'expression comptable ou financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visé et les moyens disponibles sur le court terme (année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels»⁽¹⁾.

Dans le cadre de la gestion budgétaire, les rôles des budgets sont :

- Permettre la mise en œuvre des plans et de la stratégie ;
- Assurent la cohérence sur le court terme de l'ensemble des actions à entreprendre ;
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs de l'entité ;
- Traduisent l'engagement de chaque responsable ;
- Constitue un moyen de motivation ;
- Fournissent les données de référence du contrôle.

2.3.2) Les différents budgets

a) Les budgets d'exploitation

Selon Alain Burlaud, Robert Teller et autre (2004), les budgets d'exploitation sont liés au cycle d'exploitation de l'entreprise et vont dépendre du niveau d'activité de l'entreprise. En fonction de plusieurs jeux d'hypothèses plus ou moins optimistes sur l'environnement, le niveau probable des dépenses, recettes, charge et produits sont fixés pour chaque budget et chiffrée en valeur. Chaque budget mobilise des techniques de prévisions qui lui sont propres et dans lesquelles les méthodes statistiques et mathématiques occupent une part importante. C'est la qualité de ses prévisions qui conditionne la cohérence et la validité de l'ensemble des budgets, qui se résument comme suit :

-Le budget des ventes ou le budget commercial, présente la répartition périodique des prévisions d'activité (chiffre d'affaire). Pour établir les prévisions de ventes en valeur et en volume, il faut recourir à des méthodes statistiques plus ou moins sophistiquées.

¹ Yves de rongé et Karine cerrada(2008), Op. Cité. p 8.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

Le budget de vente est un budget pivot, donc établie avant les autres budgets d'exploitation auxquels il servira de référence : budget de production, budget d'approvisionnements, etc.

-Le budget de production, représente l'estimation valorisée partir de l'objectif défini par le budget des ventes et en fonction des capacités productives de l'entreprise. Le niveau de production dépend du budget des ventes auxquelles, il est lié par la formule suivante :

$$\text{production} = \text{vents} - \text{stock initial} + \text{stock final}$$

-Le budget des approvisionnements, comprend les achats de marchandises, matières premières et fournitures ainsi que les biens et services sous-traités, après prise en compte des stocks et des dates de commandes. La quantité à approvisionner dépend du niveau de consommation tel qu'il a été établi dans le budget de production à partir de la formule suivante :

$$\text{Achats} = \text{consommations} - \text{stock initial} + \text{stock final}$$

-Le budget des charges de personnel, mesure les conséquences financières des mouvements de personnel (embauches, départs), de l'activité prévue (heure normales, heures supplémentaire), de l'évolution des charges sociales et du droit social ; il distingue les salaires nets (en générale payés à la fin de chaque moi) et les charges sociales salariales et patronales ;

-Le budget de frais généraux ou budget de charges de structure, il rassemble les charges des activités fonctionnelles d'administration et de financement (frais de siège, frais d'études techniques et de recherche, charges financières etc.)

b) Le budget des investissements

Le budget d'investissement va traduire en termes financiers la partie du programme que le plan d'investissement a prévu de mettre en œuvre pour l'année future. Il dépend donc essentiellement du plan stratégique de l'entreprise et n'aura de conséquences, à court terme, que sur le budget de trésorerie et les états de synthèse prévisionnels.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

Toutefois les responsables opérationnels peuvent être amenés à soumettre des projets pour des décisions mineures (investissements tactique) ; ceux-ci, s'ils sont validés, seront alors inscrits dans ce budget.

c) Le budget de trésorerie

Lorsque l'ensemble des budgets est construit, il faut le traduire en un budget de trésorerie qui reprend l'ensemble des encaissements et des décaissements liés à la totalité des budgets.

La démarche budgétaire s'achève avec l'établissement des documents de synthèse. Ceux-ci représentent la sommation des budgets élémentaires et traduisent les conséquences financières de l'ensemble des autres budgets. En permettant d'appréhender globalement la situation de l'entreprise, ils permettent de vérifier que les objectifs financiers ont été atteints. Le budget de trésorerie va permettre de juger de la capacité de l'entreprise à faire face à ces engagements tandis que les états financiers prévisionnels permettront de valider ses objectifs de rentabilité (compte de résultat prévisionnel), tout en fournissant les éléments nécessaires à une analyse de sa solidité financière (bilan prévisionnel). Ils pourront éventuellement être complétés par un tableau de financement prévisionnel ou un tableau de flux de trésorerie.

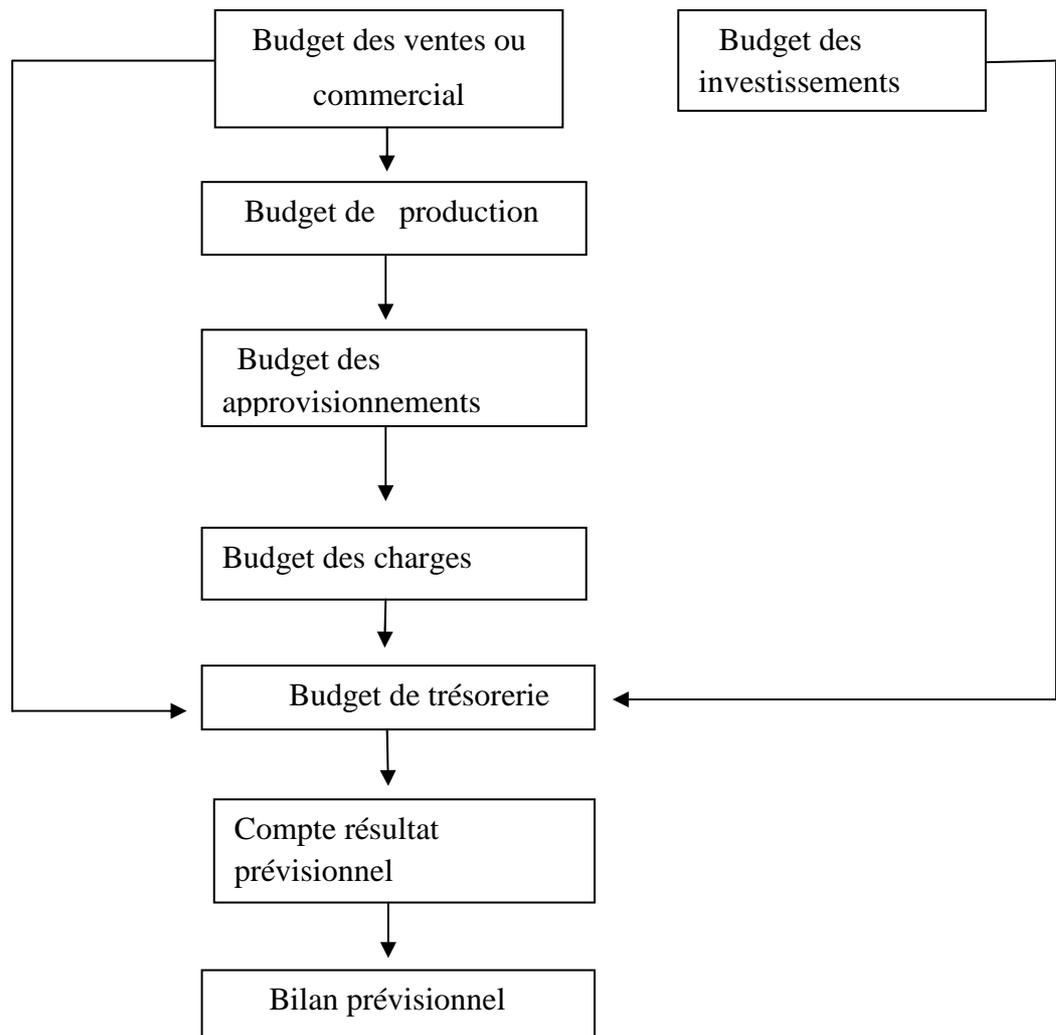
2.3.3) Hiérarchie et interdépendances des budgets

Selon Guy Dumas et Daniel Lareu (2005), les budgets sont rattachés aux centres de responsabilités qui participent ensemble à la réalisation des différentes fonctions nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, les différents budgets sont donc interdépendantes.

Lors de l'élaboration des budgets certains déterminent les autres, et une hiérarchie doit être respectée. Il convient donc de s'assurer de la cohérence de tout le système budgétaire et en première lieu les budgets entre eux. La cohérence du système budgétaire est également obtenue par l'élaboration de documents de synthèse prévisionnels (budget de trésorerie, compte de résultat, bilan prévisionnelles) qui contribuent à la vérification des équilibres comptable fondamentaux.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

Figure 04: Présente la hiérarchie et interdépendance des budgets



Source : Alain Burlaud, Robert Teller et autres, contrôle de gestion, librairie vuibert _ septembre, 2004, p 66.

Section 3 : Le tableau de bord de gestion

La notion du tableau de bord n'est pas nouvelle et fait partie des outils du contrôle de gestion depuis plusieurs décennies. En fait, le tableau de bord n'est rien d'autre qu'un tableau de synthèse d'indicateurs qui a pour mission de renseigner l'utilisateur sur l'état des variables sous contrôle au moment où il les examine. On peut donc considérer que le tableau de bord est un outil d'information qui doit aider le gestionnaire dans la prise de décisions.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

3.1) Définition et caractéristiques du tableau de bord

La gestion d'une entreprise nécessite l'anticipation des risques et des besoins, afin de prévenir ces difficultés, il est recommandé d'établir un tableau de bord, celui-ci permet de disposer d'informations pratiques à la demande et à mieux piloter son entreprise.

3.1.1) Définition du tableau de bord

Farouk Hémici et Christophe Hénot (2007), ont défini Le tableau de bord comme un tableau synthétique comprenant les principaux indicateurs indispensables au pilotage de l'entreprise à court terme. Le tableau de bord est un outil :

- D'information performant permet d'éclairer rapidement les responsables sur l'évolution de leur gestion ;

- De communication qui favorise les échanges dans l'entreprise dans le but d'une amélioration permanente de la performance ;

- De pilotage, puisqu' il constitue un outil de décision, et les indicateurs du tableau de bord fournissent des informations très utiles qui permettent aux décideurs de prendre toute mesure jugée utile à la situation.

Hanri bouquin(2001), considère le tableau de bord comme «un outil d'aide à la décision (et) à la prévision et un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influencent sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ».

3.1.2) Caractéristiques du tableau de bord

Plusieurs dimensions permettent de décrire le système du tableau de bord.

a)Organisation

Le tableau de bord s'appuie sur :

- Structure organisationnelle claire de l'entreprise ;
- Des responsabilités bien définies ;
- Des objectifs et des paramètres ;

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

- Facteurs clé de succès, retenus par la direction générale, et décomposés au niveau de chaque centre de responsabilité.

b) Finalités

Le tableau de bord est d'abord un outil d'aide à la prise de décision et un instrument d'action. Ces finalités guident le choix des informations et des indicateurs qu'il doit contenir. Les indicateurs que comprend le tableau de bord doivent être en rapport direct avec les variables (facteurs clés) les plus importantes de la stratégie mise en place par l'entreprise. Le tableau de bord ne doit contenir qu'un nombre limité d'indicateurs à chaque niveau de responsabilité, et en rapport avec les possibilités d'action, de chaque responsable. Un tableau de bord doit :

- Etre facile à lire et à interpréter ;
- Contenir des informations exactes, compréhensibles et explicatives ;
- Etre utile au destinataire pour sa projection dans le futur.

3.2) Les différents sources et rôles du tableau de bord

Un tableau de bord est un document d'information, de synthèse, sur mesure, orienté vers le contrôle et la prise de décision. Dans une réflexion on générale, un tableau de bord peut donner à l'entreprise un avantage concurrentiel décisif, et cela grâce à ces rôles de contribution et d'exploitation.

3.2.1) Les différents sources du tableau de bord

Les sources d'informations d'un tableau de bord doivent être toujours à la fois quantitatives et qualitatives, ceci afin de présenter une information la plus équilibrée possible. Pierre Maurrin (2009), stipule que ces diverses sources d'informations sont essentiellement d'ordre :

- Comptable et financier (comptabilité générale et analytique, ratios et états financière) ;
- Commercial (statistiques de ventes, retours-clients, indices à la consommation, etc.) ;
- Technique et technologique (rapports techniques, revues portant sur les nouvelles technologiques, etc.)
- Social (taux d'absentéisme, nombre de grèves, degré de satisfaction du personnel)

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

- Juridique (volume et valeur des litiges en cours, montant des pénalités ou amendes payées et /ou à payer) ;
- Parfois environnemental et/ou réglementaire (taux de pollution moyen, quotas de production à ne pas dépasser, etc.)

3.2.2) Les rôles d'un tableau de bord

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses, il doit d'abord compenser les limites des autres outils et puis, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles. Alain Fernandez (2011), cite cinq rôles principaux du tableau de bord :

_ Réduction de l'incertitude : Car le tableau de bord offre une meilleure perception de l'environnement interne et externe. Il contribue donc à la réduction de l'incertitude mais pas à son anéantissement total.

_ Stabiliser l'information : La roue ne s'arrête pas à l'instar de l'entreprise, « comme certains disent ». L'information change constamment de nature et de volume. Le décideur doit, stabiliser l'information par le biais du tableau de bord afin d'agir au moment opportun.

_ Faciliter la communication : La communication est nécessaire quand il s'agit d'un groupe de travail ou même quand l'information circule de façon ascendante, ou descendante. C'est à ce titre que le tableau de bord devient un référentiel commun à tous les éléments du groupe. Ceci permet, d'ailleurs, une perception unifiée des situations tout en facilitant les échanges à l'intérieur du groupe et entre le groupe et le reste de l'entreprise.

_ Dynamiser la réflexion : L'utilité du tableau de bord ne se réduit pas à la gestion des alertes en fonction des données nouvelles. C'est un outil qui présente des instruments d'analyse et d'études des situations souvent compliquées et complexes. Il permet dans ce sens de suggérer des éléments de réflexion.

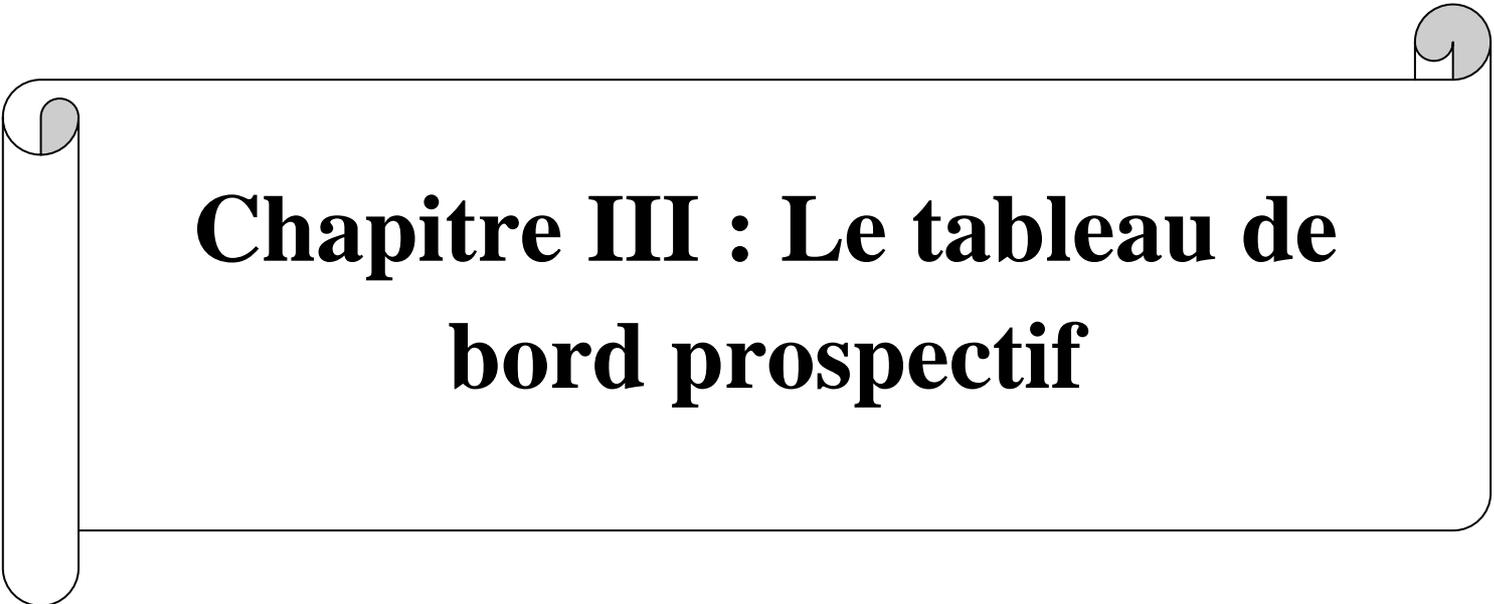
_ Maitriser le risque : L'activité de l'entreprise au même titre que le système managérial et décisionnel présente des risques. Chaque décision prise comporte des risques. Seulement, avec un tableau de bord bien conçu, le décideur dispose d'une vision plus stable et plus structurée de son environnement. Ainsi, le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque.

Chapitre II : les outils de contrôle de gestion

Conclusion

Selon le cadre d'application, les outils qu'utilise le contrôle de gestion sont différents, et servent tous à la collecte et aux traitements de l'information, qu'à la prise de décision. Bien que les outils évoqués soient utilisés pour des fins différentes, ils présentent en commun la mesure de la performance.

Donc les outils que le contrôle de gestion utilise permettent d'attribuer aux réalisations un sens perceptible par tous les responsables et permettent au même instant de situer l'entreprise dans la voie à laquelle elle s'est engagée.

A decorative graphic of a scroll with a black outline and grey shading on the top and bottom edges, framing the text.

Chapitre III : Le tableau de bord prospectif

Introduction

Les tableaux de bord de gestion sont un ensemble d'outils mesurant la performance mais aussi un instrument complétant le système budgétaire et comptable. Les données figurant dans le tableau de bord de gestion sont indispensables au contrôle de l'entreprise à court terme (au plus 1 an). Cela permet également aux dirigeants et aux cadres l'exercice de leurs responsabilités.

Cependant, au début des années quatre vingt dix, il y a eu apparition d'un nouvel outil plus performant, tenant compte des aspects stratégiques : le tableau de bord stratégique (balanced scorecard). Il est appelé également tableau de bord prospectif ou équilibré. Il fera l'objet de notre étude durant ce troisième chapitre.

Section 1 : Origine, historique et principe du tableau de bord prospectif

Dans l'objectif de présenter le cadre conceptuel du tableau de bord prospectif, dans cette première section, nous tâcherons en premier lieu de revenir sur l'origine de la création du tableau de bord prospectif. Ensuite, présenter l'évolution de cet outil à travers les écrits des deux concepteurs. Enfin, expliquer les principes ; de performance multidimensionnelle, d'équilibre et de prospective, véhiculés par le tableau de bord prospectif.

1.1) Origine du tableau de bord prospectif

L'origine du tableau de bord prospectif est résumée par David P. Norton et Robert S. Kaplan (1998) dans la préface de leur premier ouvrage, ils remontent ces origines à 1990, où le Nolan Norton Institute, a parrainé une étude d'une année ayant pour thème « mesurer la performance dans l'entreprise du futur ». L'idée fondamentale du tableau de bord prospectif est que l'appréciation de la performance, qui s'appuie uniquement sur les données comptables et financières, est incomplète pour trois raisons : premièrement, ces données sont trop axées sur les résultats passés et tangibles de l'entreprise. Deuxièmement, elles sont trop spécifiques à des organisations fonctionnant sur le modèle dit de l'âge industriel, associant donc étroitement l'idée de performance à l'idée d'utilisation optimale des capacités de production existantes, essentiellement techniques. Troisièmement, elles masquent les aptitudes de l'organisation à créer une véritable valeur économique future.

De ce constat, des représentants d'une douzaine d'entreprises appartenant aux différents secteurs, dont Analog devices, ont essayé de développer un nouveau modèle de mesure de la

performance susceptible de remédier aux lacunes du système traditionnel d'appréciation de la performance.

Le premier tableau de bord prospectif est celui de schneiderman, PDG de l'entreprise Analog Devices 1990. Cette méthode de suivi de la progression des projets d'amélioration continue appliquée dans cette entreprise est composée d'indicateurs financiers et non financiers, met en évidence les liens entre les mesures et les indicateurs stratégiques. Les résultats passionnants réalisés par ce premier modèle ont permis d'élargir ce système dans les autres entreprises et suivre leur évolution d'une part, et d'arriver à ce que les concepteurs appelés « Balanced Scorecard », traduit en français sous le nom de « Tableau de bord prospectif ». Il est bâti autour de quatre axes : des indicateurs financiers, des indicateurs de performance vis-à-vis des clients, des indicateurs sur le processus internes et des indicateurs d'apprentissage organisationnel.

1.2) L'évolution du tableau de bord prospectif

L'évolution du tableau de bord prospectif s'est faite au fil des expérimentations et n'a pas été initialement prévue par R. Kaplan et D. Norton. Ces derniers affirment que le modèle actuel est le fruit de la collaboration avec des spécialistes en gestion et surtout avec des dirigeants d'entreprises qui l'ont expérimentée. En analysant les contributions de Kaplan et Norton, trois grandes générations ont marqué son évolution :

➤ Le tableau de bord prospectif : outil de mesure de la performance

Fondamentalement, le tableau de bord prospectif a été mis en place pour répondre à une question de mesure : pour faire face à une concurrence fondée sur le savoir, les entreprises ont besoin d'alimenter, de développer et de mobiliser leurs actifs incorporels. Cependant les indicateurs tenus par les entreprises ne renseignent pas sur les actifs immatériels tels que la compétence et la motivation des salariés, la performance des systèmes d'information et la veille technologique, l'efficacité, l'efficience et la qualité des processus, la fidélisation des clients et l'état des relations avec les partenaires, etc. Les systèmes de mesure ne recouvraient que partiellement les enjeux de l'organisation.

A ce stade, les auteurs concluent, que pour mesurer la performance dans une entreprise, il faudra adopter une approche multidimensionnelle, équilibrée et qui permet de se projeter vers l'avenir.

En définitive, la première génération du tableau de bord prospectif peut être définie comme un outil de mesure de la performance multidimensionnelle qui intègre des mesures financières, non financiers, structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus interne et apprentissage organisationnelle. (¹)

➤ **Le tableau de bord prospectif : outil de déploiement et de communication de la stratégie**

Dans un article publié en 1993 intitulé « mettre le tableau de bord prospectif en pratique »², les concepteurs lancent le défi d'articuler les indicateurs du tableau de bord prospectif est la stratégie de l'entreprise. Autrement dit, en s'appuyant sur leur panel d'entreprise, Norton et Kaplan veulent utiliser le tableau de bord prospectif pour communiquer et déployer une nouvelle stratégie dans l'entreprise, qui ne soit plus focaliser sur le court terme. Dans ce sens, Kaplan et Norton ont affiné le tableau de bord prospectif pour devenir un vrai outil de déploiement de la stratégie. Ils insistent sur trois éléments fondamentaux. Le premier est l'importance d'associer des déterminants de la performance. Le deuxième est le lien qui doit exister entre les mesures de la performance et les objectifs stratégiques. Le troisième est la chaîne de causalité qui relie les différents objectifs (mais aussi les indicateurs) du tableau de bord prospectif.

En résumé, la deuxième génération du tableau de bord prospectif se définit comme : un outil de déploiement et de communication de la stratégie qui traduit celle-ci en un ensemble de mesures financiers et non financiers à court et long terme reliées entre elle par des liens de causes à effet. Ces mesures sont structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus interne et apprentissage organisationnel.

➤ **Le tableau de bord prospectif : système de management stratégique : expliciter, clarifier, redéfinir la stratégie**

À partir de 1996, les auteurs Robert Kaplan et David Norton vont insister d'avantage sur le rôle du tableau de bord prospectif comme un outil de management stratégique et de mise en œuvre de la stratégie au quotidien. Les auteurs affirment que les dirigeants des entreprises constituant leur panel d'expérimentation utilisent le tableau de bord prospectif

¹ Voir l'article in l'Expansion Management Review, « les systèmes de mesure de la performance », éd. organisation , 1999

² Publier In Havard Business Review n° de Septembre-octobre 1993. Voir l'article In l'Expansion Management Review, « les systèmes de mesure de la performance », éd. Organisation, 1999

Chapitre III : le tableau de bord prospectif

pour organiser les grand processus de management : définition des objectifs collectifs mais aussi individuels, modes de rémunération et système incitatif, allocation des ressources, établissement du budget et des plans, retour d'expérience et apprentissage organisationnel.

Dans leur premier ouvrage R. Kaplan et D. Norton vont mettre en avant le rôle du tableau de bord prospectif dans l'évaluation de la stratégie et de son pilotage. Plus tard, les auteurs publies un deuxième ouvrage « comment utiliser un tableau de bord prospectif : pour créer une organisation orientée stratégie » en (2007), dont ils présentent une nouvelle démarche où la stratégie est un processus continu. A cet effet, le rôle du tableau de bord prospectif est de clarifier, redéfinir et développer la stratégie. La carte stratégie est au cœur de cette nouvelle fonction attribuée au tableau de bord prospectif. Pour les auteurs la stratégie est une suite hypothétique de relation de causes à effet qui sont souvent explicites et vérifiables. La carte stratégique propose une hiérarchie des objectifs et des indicateurs, entre les quatre axes et au sein même de chaque axe.

En définitive, la troisième génération du tableau de bord prospectif peut être définie comme un système de pilotage de la performance multidimensionnelle qui permet de concevoir, communiquer la stratégie et de piloter sa mise en œuvre. Ce système intègre des mesures financières et non financières à court et à long terme reliées entre elles par des liens de cause à effet. Ces mesures sont structurées sur quatre axes stratégiques : financier, client, processus interne et apprentissage organisationnel.

1.3) Le principe d'équilibre et de la prospective

Selon R. Kaplan et D. Norton(1998), le tableau de bord prospectif est un système de mesure « équilibré » de la performance, reposant sur quatre piliers fondamentaux. Le contrôle de gestion classique dominé par la performance financière à court terme, est largement critiqué à présent de fait, de la place prépondérante des résultats financiers peuvent inciter les entreprises à surinvestir dans les résultats immédiats et à négliger la création de la valeur à long terme, notamment dans les actifs tangibles et intellectuels qui nourrissent la croissance futur. Ce constat a permis à R. Kaplan et D. Norton de proposer un modèle de tableau de bord multidimensionnel qui intègre des indicateurs de la performance passé et les déterminants de la performance futur.

Dans ce sens ils définissent en (1998) le tableau de bord prospectif comme «... un nouveau cadre qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques : en plus des indicateurs financiers de la performance passés, il propose des déterminants de la performance futur. Ces

déterminants, relatifs aux clients, aux processus interne et à l'apprentissage organisationnel s'appuient sur une traduction claire et rigoureuse de la stratégie en objectifs et en indicateurs concrets. »

De cette définition nous pouvons retenir les éléments suivants :

1.3.1) Le principe d'équilibre

Selon R. Kaplan et D. Norton l'équilibre doit être :

- l'équilibre entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers ou physique ;
- l'équilibre entre les indicateurs extérieurs, relatifs aux actionnaires et aux clients, et les indicateurs internes relatifs aux processus, à l'innovation, au développement des compétences et à la croissance ;
- l'équilibre entre les indicateurs de résultats permettant d'appréhender les effets des actions déjà entreprises (indicateurs de performance passée ou a posteriori) et les déterminants de la performance (indicateurs avancés, prédictifs)
- l'équilibre entre les indicateurs quantitatifs et les indicateurs qualitatifs. Les indicateurs quantitatifs sont exprimés par une valeur chiffrée. Les indicateurs qualitatifs se nourrissent à partir d'opinion, de jugements d'une ou plusieurs personnes, d'où la difficulté d'avoir une information précise. L'intérêt de ces indicateurs est de rendre compte des aspects qui peuvent échapper aux valeurs chiffrées.

1.3.2) Le principe de la prospective

Ce principe introduit dans le tableau de bord prospectif marque un dépassement majeur par rapport aux tableaux de bord classiques tournés vers l'assemblage d'informations passées. Autrement dit, les concepteurs partent avec une ambition de dépasser la vision à court terme. Cette ambition se concrétise par l'introduction d'indicateurs amont, d'alerte ou d'action qui mesurent les générateurs de la performance. Ces indicateurs sont associés aux indicateurs traditionnels de résultats dans une chaîne de relation de cause à effet : en faisant l'hypothèse qu'en s'attaquant aujourd'hui aux causes, les effets de demain seront améliorés.

Section 2 : Les différents axes du tableau de bord prospectif

Dans cette section, nous allons rapidement parcourir la manière dont les quatre dimensions inter reliées de la performance sont construites et introduites dans le tableau de bord prospectif. L'ambition est plutôt de construire un outil de gestion d'application générale qui peut être rapidement introduit et transposé dans tous les contextes organisationnels.

2.1) L'axe financier

Robert Kaplan et David Norton(1998), affirment que l'axe financier du tableau de bord prospectif est le fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des trois autres axes. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relation de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière. Le tableau de bord prospectif doit « raconter » la stratégie, en exposant d'abord les objectifs financiers à long terme puis en les reliant à la série d'initiatives à déployer en relation avec les résultats financiers, les clients, les processus internes, les salaires et les systèmes afin de parvenir à la performance économique à long terme visée.

Les objectifs et les indicateurs financiers ont un double rôle : ils définissent la performance financière attendue de la stratégie, et ils servent de fils conducteurs pour ceux des autres axes du tableau de bord prospectif.

2.2) L'axe client

L'axe client est le second axe du tableau de bord prospectif, les objectifs fixés dans cet axe, en combinaison avec les objectifs des autres axes, contribuent à la réalisation des objectifs de l'axe financier. L'axe « clients » du tableau de bord prospectif identifie les segments du marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner, ceux qui généreront le chiffre d'affaires nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. Les indicateurs de cet axe permettent aux entreprises d'établir des mesures clés de la performance concernant les clients : satisfaction, fidélité, conservation, acquisition et rentabilité, parfaitement adaptés aux segments visés. Ils leur permettent aussi de cerner et d'évaluer explicitement leur offre, dont les caractéristiques sont les déterminants de la performance vis-à-vis des clients.

Yves De Rongé et Karine Cerrada (2008), La construction de l'axe client du tableau de bord prospectif vise à traduire la mission et la stratégie de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité de l'entreprise en objectifs spécifiques au marché et aux clients. Selon les

auteurs du modèle du tableau de bord prospectif, la conception de l'axe clients s'effectue en trois étapes :

- Une analyse approfondie du marché est menée afin de préciser clairement les différents segments qui le constituent.
- Une définition précise des indicateurs clés de la performance est établie pour chaque segment de marché identifié dans la première phase et sur lequel l'entreprise entend se positionner.
- Une identification des principaux déterminants de la performance pour chaque segment de marché est alors réalisée.

2.3) L'axe processus interne

Conformément à Fabienne Guerra (2007), les dirigeants s'appuient sur l'axe des processus interne pour identifier les processus essentiels à la réalisation des objectifs concernant les clients et les actionnaires. Les entreprises développent généralement les objectifs et les indicateurs de cet axe après ceux des axes « financiers » et « clients ». Procéder dans cet ordre leur permet de se concentrer sur les indicateurs correspondant aux processus véritablement essentiels.

Cet axe relève une différence fondamentale entre le tableau de bord prospectif et les systèmes classiques de mesure de la performance, dont le rôle de surveillance et d'améliorer les processus existants, ils vont parfois au-delà du seul aspect financier en incorporant des indicateurs de qualité et de temps, du rendement et volume de production. Ces systèmes de mesures, plus complets, constituent un progrès mais ils ont encore essentiellement pour but d'améliorer la performance individuelle de chaque département sans vision globale des processus internes. Les systèmes plus récents mesurent la performance des processus sur la base de critères transversaux. Comme l'exécution des commandes, les achats. En règle générale on applique à ces processus internes des indicateurs concernant le coût, qualité, la production et les délais.

2.4) L'axe apprentissage organisationnel

Le quatrième et le dernier axe d'après R. Kaplan et D. Norton(1998) est celui de l'apprentissage organisationnel, qui concerne les infrastructures que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et générer sa croissance à long terme. Les axes « clients » et « processus interne » identifient les facteurs qui expliquent la performance actuelle et future.

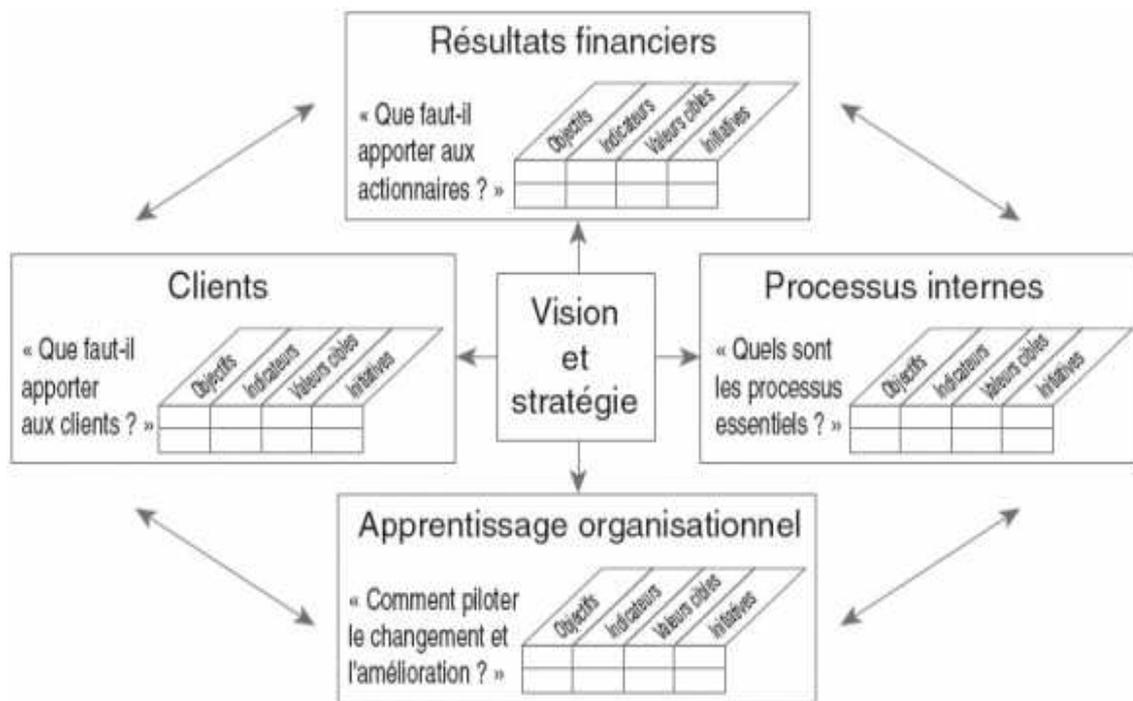
Chapitre III : le tableau de bord prospectif

Pour atteindre ses objectifs à long terme en matière de satisfaction des clients et de fonctionnement de ses processus internes, l'entreprise doit se doter des éléments indispensables à leur évolution (exemples : technologies et les compétences, etc.)

L'apprentissage organisationnel comprend trois composantes : les hommes, les systèmes et les procédures. Les axes « financier », « client » et « processus internes » du tableau de bord prospectif devraient mettre en évidence l'écart entre les capacités actuelles des hommes, des systèmes et des procédures, et celles qui sont indispensables pour pouvoir augmenter la performance globale de l'entreprise. Pour pouvoir diminuer l'écart entre « réel » et le « à atteindre », il faudra investir dans de nouvelles compétences, améliorer les systèmes d'information et ajuster les procédures et pratiques. Ces objectifs s'articulent autour de l'axe « apprentissage organisationnel ».

L'apprentissage organisationnel peut être envisagé comme une résolution du problème installée dans l'action, « nous apprenons quand nous détectons une erreur et que nous la corrigeons », il convient ainsi de détecter « l'écart entre ce que nous attendons d'une action et ce qui se produit effectivement une fois l'action engagée » et d'apporter une correction c'est-à-dire « l'ensemble des procédures activées et des actions engagées » en vue de réduire l'écart « entre l'intention et le résultat obtenu ».

FIGURE 05 : Les quatre axes du tableau de bord prospectif selon R. Kaplan et D. Norton



Source : Robert S. Kaplan et David P. Norton, le tableau de bord prospectif, Groupe Eyrolles, 1998, 2003 p 21.

Section 3 : Les indicateurs du tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif élaboré et proposé par R. Kaplan et D. Norton est un système de mesure de performance multidimensionnel qui doit servir d'aide à la décision des dirigeants. Il inclut des indicateurs de progrès et de retard ainsi que des indicateurs interne et externes. Il organise les mesures dans un système cohérent autour de quatre axes équilibrés : financier, clients, processus interne et apprentissage organisationnel.

3.1) Les indicateurs de l'axe financier

Fabienne Guerra (2007), les indicateurs de l'axe financier doivent permettre de suivre la rentabilité, la croissance et la valeur créée pour l'actionnaire. La survie de l'entreprise se mesure en termes de cash flow ou autofinancement de l'entreprise, son succès en termes de chiffre d'affaires mensuel ou semestriel et de résultat d'exploitation. Les mesures financières de la performance ont donc pour but d'examiner si les objectifs de revenus, de coûts, de bénéfice ou de rendement du capital investi ont été atteints étant donné la stratégie retenue et la manière dont les gestionnaires l'ont déclinée au travers de l'organisation.

➤ **Le chiffre d'affaire et la valeur ajoutée**

Pour beaucoup d'entreprises le chiffre d'affaires est considéré comme un indicateur significatif de l'activité et un facteur déterminant de la performance économique. S'il existe une corrélation forte entre le chiffre d'affaire et le résultat d'exploitation, il peut arriver que le résultat diminue alors que la structure des charges reste identique. Examinons le cas de deux entreprises qui présentent le même chiffre d'affaire mais pas la même structure de coût. Bien que ces deux entreprises présentent le même chiffre d'affaires, leurs marges brutes différentes, la marge brute de la première présente une évolution positive alors que celle dégagée par la seconde diminue. Il en va de même pour leurs valeurs ajoutées et leurs résultats alors qu'elles supportent toutes les deux les mêmes charges de fonctionnement. Seule l'évolution de leurs achats les différencie. Ne tenir compte que du chiffre d'affaires s'avère dangereux et pourrait conduire l'entreprise à prendre de mauvaises décisions.

➤ **La rentabilité financière ou rendement des capitaux propres (R.C.P.)**

La rentabilité financière correspond au produit de deux taux : le taux de profit et la rotation des capitaux propres.

Chapitre III : le tableau de bord prospectif

$$\text{rentabilité financière (R.C.P.)} = \frac{\text{resultat net}}{\text{capitaux propre}}$$

$$\frac{\text{resultat net}}{\text{capitaux propres}} = \frac{\text{resultat net}}{\text{chiffre d'affaires}} \times \frac{\text{chiffre d'affaires}}{\text{capitaux propres}}$$



Taux de profit



Rotation des fonds propres

Notons que le taux de profit mesure la rentabilité de l'entreprise. La rotation des fonds propres nous indique l'efficacité avec laquelle l'entreprise utilise les capitaux mis à sa disposition par les actionnaires. Si la valeur de cette rotation est faible, elle peut révéler un manque de capitaux propre ou être signe d'une sous-activité (le chiffre d'affaires est alors trop faible pour le montant des capitaux qui ont été investis). Par contre, une valeur élevée de la rotation des fonds propres peut indiquer une sous-capitalisation ou une suractivité qui se manifeste par un volume d'affaires trop important par rapport aux capitaux propres investis ou par un recours trop intensif à l'endettement.

➤ Le rendement des investissements (R.O.I.)

D'une manière générale, cet indicateur rapporte le résultat dégagé aux capitaux investis :

$$\frac{\text{resultat net}}{\text{capitaux investis}}$$

Ce ratio permet donc :

- D'assurer que les capitaux investis génèrent une rentabilité suffisante ;
- S'assurer que les gestionnaires essaient de minimiser l'utilisation de capitaux par une politique prudente.

Le R.O.I. peut également se décliner comme suit :

$$\frac{\text{resultat net}}{\text{capitaux investis}} = \frac{\text{resultat net}}{\text{chiffre d'affaires}} \times \frac{\text{chiffre d'affaires}}{\text{capitaux investis}}$$



Cette dernière formulation permet au preneur de décisions de comprendre l'origine de la valeur observée du R.O.I.

➤ La création de la valeur pour l'actionnaire

Cette valeur peut se mesurer comme suit :

$\text{Résultat d'exploitation (après impôts)} - \text{coût du financement de l'actif}$

Cette formule rapproche ainsi le cash flow du coût du capital investi pour le générer et valorise la différence dégagée qui traduit la vraie richesse créée pour l'actionnaire. Si l'indicateur est positif, il représente la création de valeur dégagée par l'entreprise après rémunération des tiers (créanciers, banquiers et actionnaires). Par contre, s'il est négatif, l'entreprise enregistrera une baisse de valeur pour ses actionnaires.

➤ Le rendement des capitaux investis par les actionnaires (R.O.E.)

Le rendement des capitaux investis, dans l'entreprise, par ces propriétaires, peut se calculer par le rapport suivant :

$$\frac{\text{revenu net}}{\text{valeur comptables des actions}}$$

Si l'on s'intéresse au rendement court terme pour l'actionnaire, le revenu net par action peut être défini comme le dividende net par action (capital/nombre d'action). Si par contre, l'attention est portée sur le long terme, le revenu net peut être assimilé au résultat net de l'exercice ; il sera rapporté alors au total des capitaux propres.

➤ Le cash flow ou la capacité d'autofinancement de l'entreprise

Le cash flow correspond au flow net de liquidités susceptible d'être engendré par l'entreprise durant un exercice. Il donne donc la capacité d'autofinancement ou le surplus de liquidités qui permettra à l'entreprise de rémunérer ses actionnaires (dividendes), d'améliorer son fonds de roulement ou de financer de nouveaux investissements. Le cash flow se calcule comme suit :

$$\text{resultat net de l'exercice} + \text{charge non décaissés} = \text{cash flow brut}$$

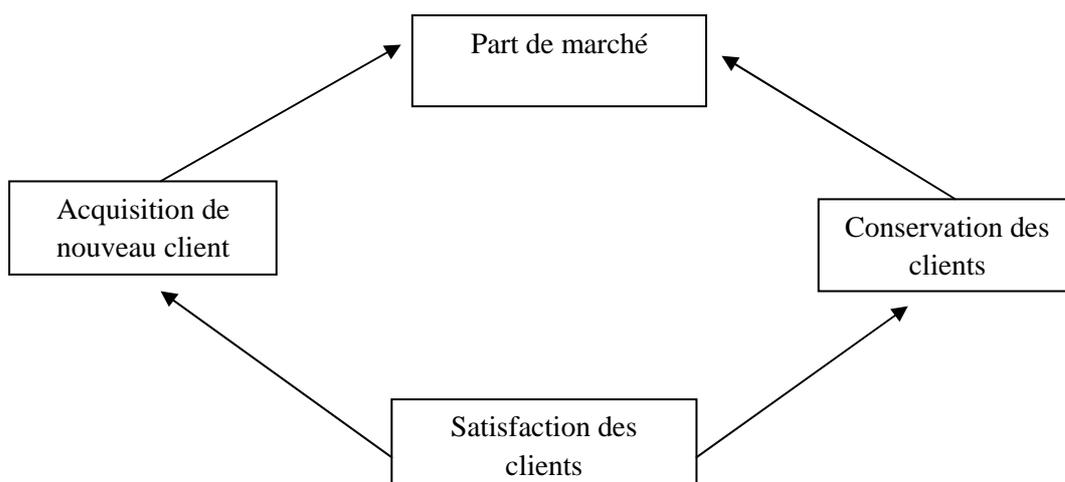
Pour obtenir l'autofinancement réel, il faudra déduire la partie du résultat qui est appelée à sortir de l'entreprise (dividendes, autres allocataires).

$$\text{cash flow brut} - \text{resultat distribué} = \text{cash flow net ou autofinancement}$$

3.2) Les indicateurs de l'axe client

D'après R. Kaplan et D. Norton(1998) Il s'agit de mesures génériques que l'on retrouve dans toutes les entreprises.ces mesures peuvent être articulé dans une relation de cause à effet (voir le schéma).Communs à tous les entreprises, ces indicateurs doivent toute fois être adaptés aux segments ciblés dont l'entreprise espère les taux de croissance et de rentabilité les plus élevés.

FIGURE 06 : Les indicateurs clés de l'axe « clients »



Source : Patrick Iribarne, les tableaux de bord de la performance, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, 2006 p 94.

➤ **Part de marché et part du portefeuille client**

Mesurer la part de marché est relativement facile une fois que le groupe de clients ou le segment de marché est identifié. Les associations professionnelles, les statistiques officielles, etc. Publient régulièrement des estimations sur la taille du marché totale.

➤ **Conservation des clients**

La meilleure façon de maintenir ou d'accroître la part de marché sur les segments ciblés est de conserver la clientèle existante. Des études sur la chaîne de rentabilité du tertiaire ont démontré l'importance de cette préoccupation. Les entreprises qui peuvent identifier facilement tous leurs clients peuvent mesurer avec précision la fidélité de leur clientèle d'une période sur l'autre. Beaucoup d'entreprises la mesurent aussi par le pourcentage de croissance du volume d'activité réalisé avec les clients existants.

➤ **Acquisition de nouveaux clients**

En général, pour accroître le volume d'activité, les entreprises s'efforcent d'élargir leur base de clientèle sur certains segments. L'acquisition de nouveaux clients peut être mesurée par le nombre de clients gagnés ou par le total du chiffre d'affaire réalisé avec de nouveaux clients sur ces segments.

➤ **Satisfaction des clients**

Pour conserver ses clients et en acquérir de nouveaux, l'entreprise doit être capable de répondre à leurs besoins. Des indicateurs spécifiques permettent de mesurer la performance dans ce domaine. On ne saurait trop insister sur l'importance de ces indicateurs. Une étude récente a montré qu'une performance moyenne ne suffit pas à fidéliser la clientèle ni à atteindre des niveaux de rentabilité élevés. Pour qu'ils renouvellent leurs achats, il faut que les clients soient complètement satisfaits des produits ou services qui leur ont été fournis.

3.3) Indicateurs d'axe processus interne

R. Kaplan et D. Norton (1998), les indicateurs de l'axe processus seront de nature à contrôler l'amélioration des performances des différentes activités qui composent les processus stratégiques ainsi que les processus eux mêmes.

➤ **Processus de production**

Le processus de production commence avec la réception des commandes et se termine par la livraison du produit ou du service au client. Il a pour but de fournir, de manière efficace, régulière et ponctuelle, des produits et services existants à une clientèle connue.

Les activités de ce processus sont souvent répétitives ; il est donc facile d'y appliquer des techniques scientifiques pour piloter et améliorer les opérations : de réception et de traitement des commandes, la gestion des fournisseurs, la production et les livraisons. Traditionnellement, ce processus était surveillé et piloté au moyen d'indicateurs financiers : coûts standards, budgets, écarts, etc. Mais la focalisation sur des indicateurs financiers aussi restrictifs que la productivité, le taux d'utilisation des machines et la variation des coûts a fini par générer des dysfonctionnements : opérateurs et machines produisaient sans arrêt, accumulant des stocks sans rapport avec le portefeuille de commandes. Les défauts des systèmes de mesure traditionnels dans l'environnement actuel, où les cycles de vie des produits ne cessent de diminuer et où la qualité et la satisfaction des clients sont priorités absolues, ont été mis en évidence et abondamment commentés.

Les effets positifs des programmes de qualité totale et de réduction des délais ont conduit de nombreuses entreprises à compléter les indicateurs financiers de leurs systèmes de mesure traditionnels par des indicateurs de la qualité et de la durée des cycles.

➤ **Processus d'innovation**

Dans la chaîne des processus d'une entreprise, la recherche et développement est parfois considérée comme un processus logistique et non comme un élément essentiel de la performance financière.

Les projets réalisés ultérieurement avec les entreprises nous ont montré que l'innovation était un processus interne essentiel, dont l'efficacité. La rentabilité et la réactivité sont, pour beaucoup d'entreprise, plus importantes encore que celles de la production, l'importance de l'innovation par rapport à la production est particulièrement notable dans les entreprises ayant de longs cycles de création et de développement. Lorsque leurs produits atteignent le stade de la production, les marges brutes sont parfois très élevées, mais la possibilité de réduire fortement les coûts sont souvent limitées.

Le processus d'innovation est la phase longue de l'enchaînement des processus. Dans un premier temps, les entreprises identifient et servent de nouveaux marchés et de nouveaux

clients, ainsi que les besoins émergents ou latents de la clientèle existante. Ensuite, elles conçoivent et développent de nouveaux produits et services à l'intention des nouveaux marchés et des nouveaux clients.

➤ **Processus service après-vente**

Le service après-vente comprend toutes les activités menées après l'acte d'achat. Les entreprises qui visent l'excellence dans le service après-vente peuvent mesurer la performance en appliquant à ce processus les indicateurs de réactivité, de qualité et de coût utilisés pour le processus de production.

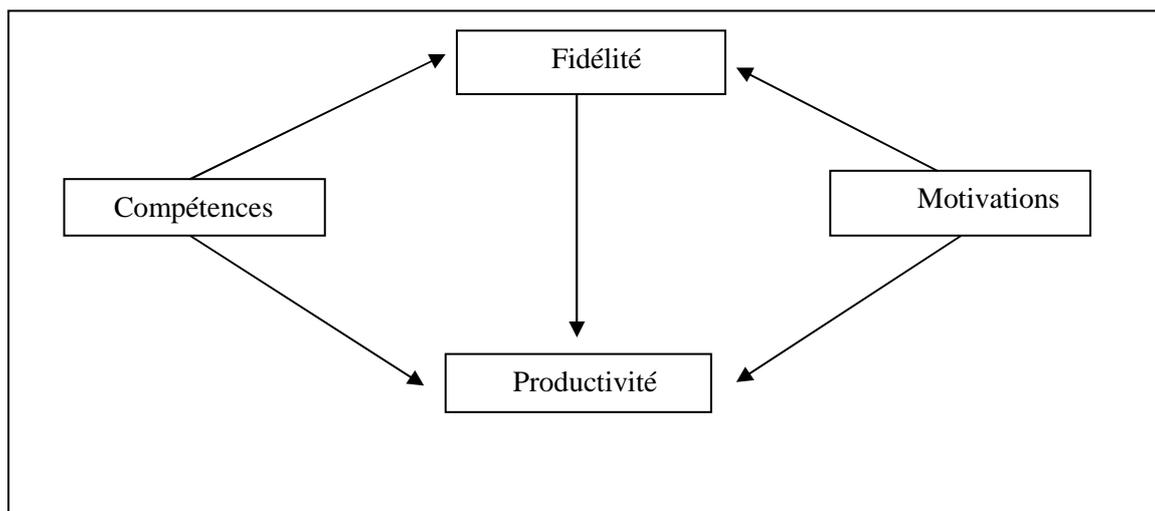
3.4) Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel

Fabienne Guerra (2007), cet axe reprend les facteurs qui permettent d'atteindre les objectifs définis pour les trois autres axes.

➤ **Le potentiel du personnel**

L'entreprise doit (ré) orienter les compétences des personnes qu'elle emploie afin de mettre leurs intelligences et leur créativité au service de ses objectifs. Trois mesures sont utilisées : la satisfaction des personnes employées, leur fidélisation et leur productivité. Ces indicateurs de résultats doivent être associés à des déterminants de la performance propres à l'activité de l'entreprise comme par exemple, des compétences spécifiques indispensables pour répondre à la demande du client.

Figure 07 : Relation entre indicateur



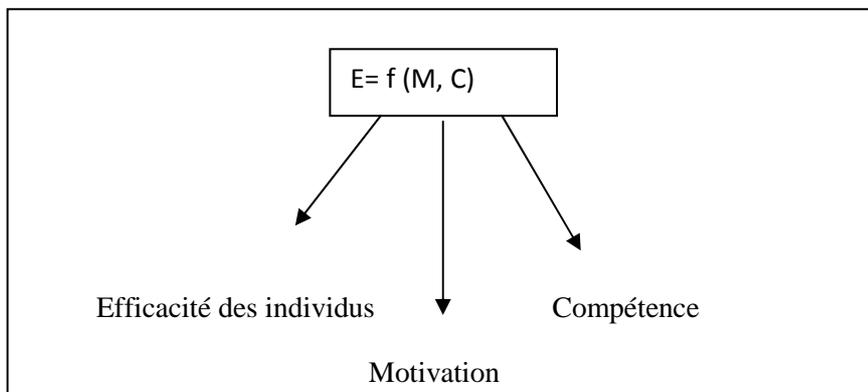
Source : Fabienne Guerra, pilotage stratégique de l'entreprise, Paris, 2007, P 156.

- Mesurer la compétence et la motivation

Selon la formule repris à la figure 9, une motivation forte conjuguée avec une compétence proche de zéro entrainera une efficacité quasiment nulle. Si on prend un individu très motivé et qu'on le place en situation d'exercer une activité où il n'a pas les compétences requises, il risque de se retrouver dans une situation d'échec et de se décourager.

Toujours selon cette formule, si un individu très compétent est placé en situation d'exercer une activité pour laquelle il n'éprouve aucune motivation, il manifestera d'abord son insatisfaction, puis se résignera en faisant sans doute le moins d'efforts possible.

FIGURE 08 : L'efficacité fonction de la motivation et des compétences



Source : Fabienne Guerra. Op. Cité, 2007, P 157.

- Mesurer la productivité

La productivité peut être mesurée de plusieurs façons. La mesure la plus simple est exprimée en termes de revenu par personne occupée. Au fur et à mesure que la performance de l'entreprise et de son personnel augmente, en termes de volume d'activité et de valeur ajoutée ce revenu doit augmenter. L'un des défauts de cet indicateur est de ne pas tenir compte des charges correspondant à ce revenu.

- Mesurer la fidélité et la satisfaction des personnes employées

Après avoir mesuré les compétences et la motivation de son personnel, l'entreprise devra s'assurer de son niveau de satisfaction qui sera un des facteurs explicatifs de sa fidélité. Le niveau de satisfaction des membres du personnel peut être appréhendé en combinant les mesures suivantes :

- La facilité avec laquelle les personnes employées expriment des idées nouvelles ;
- Le niveau de participation des personnes employées aux prises de décisions ;
- Le niveau d'engagement de l'organisation pour initiative de son personnel ;

- La reconnaissance de l'organisation pour les résultats obtenus.

Un personnel satisfait aura tendance à faire des suggestions en vue d'améliorer la performance de l'organisation dans laquelle il travaille. La direction pourra donc se faire une idée du niveau de satisfaction en mesurant le nombre des suggestions par personnes employée.

- Les capacités des systèmes d'informations :

La motivation et les compétences du personnel ne suffisent pas pour atteindre les objectifs en matière de satisfaction de la clientèle et de bon fonctionnement de processus internes. Pour être performants dans un environnement concurrentiel, les membres de personnel doivent disposer d'informations détaillées sur les clients, les processus et les conséquences financière de leurs décisions.

➤ **L'évolution des compétences du personnel**

- Indicateur d'amélioration

Le résultat tangible de la mise en œuvre des suggestions formulées par le personnel peu non seulement viser une réduction des coûts mais également des améliorations de la qualité, des délais ou de la performance de certains processus internes ou de la réponse donnée aux demandes de la clientèle.

- Mesures de l'alignement des objectifs individuels et organisationnel

Mesurer le nombre de suggestions émises par le nombre du personnel et leur mise en application est une mesure de l'alignement des objectifs individuels sur ceux de l'entreprise. Ces indicateurs ont pour objectif de déterminer si les objectifs individuels concordent avec ceux de l'entreprise.

- Mesures de la performance des équipes

Les gestionnaires sont conscients que les objectifs de l'organisation ne peuvent être atteints si les salariés s'y attaquent isolément, quels que soient leur savoir-faire et leur motivation. Les entreprises constituent généralement des équipes pour prendre en charge les processus clés qui sont le développement des produits, le service au client et la production.

Les entreprises doivent avoir des objectifs et des mesures pour motiver ces équipes et suivre leur performance.

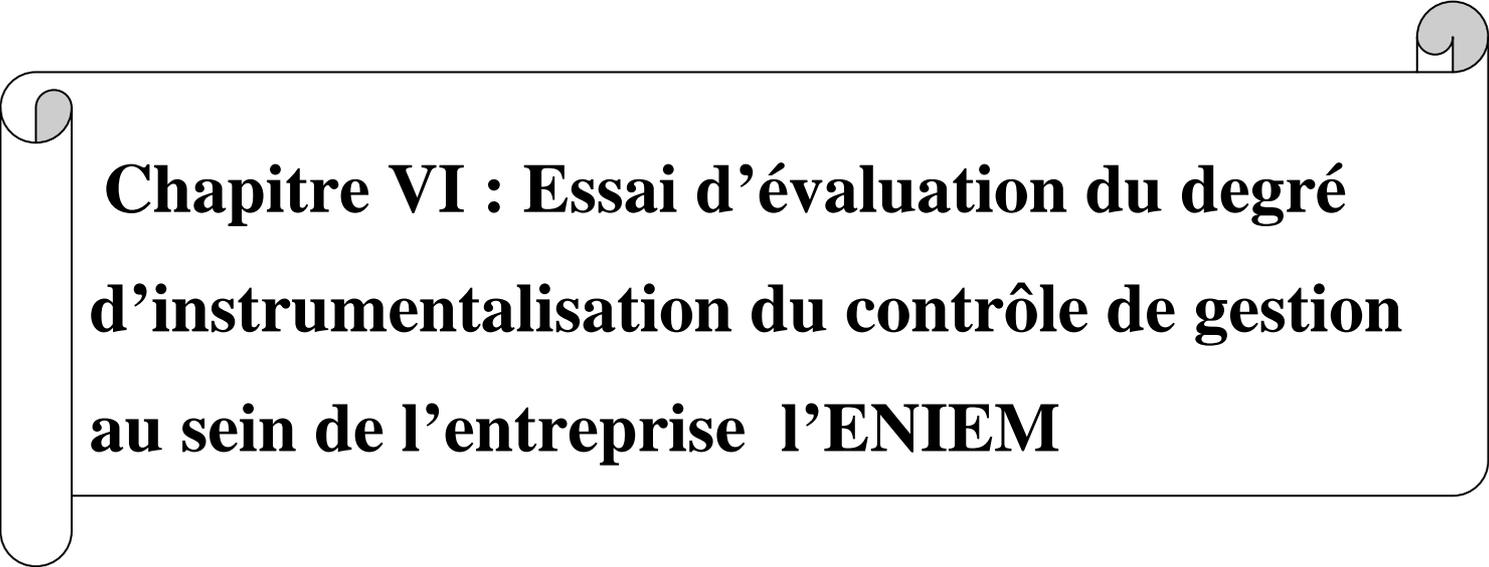
➤ Réorientation des compétences du personnel

Dans certaines circonstances telles que des modifications de l'environnement, l'apparition de nouvelles technologies ou l'émergence de nouveaux besoins des clients, etc., il peut s'avérer nécessaire de réorienter les compétences d'une partie du personnel.

Conclusion

Le tableau de bord prospectif se présente comme une combinaison de mesures financières et opérationnelles classées selon quatre axes d'analyse recouvrant respectivement les résultats financiers, satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel.

Selon Kaplan et Norton, une telle articulation permet à toute entreprise de lier ses actions avec sa stratégie et d'apprécier l'évolution des variables de performance en adoptant une vision « globale et équilibrée » de ses activités.



**Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré
d'instrumentalisation du contrôle de gestion
au sein de l'entreprise l'ENIEM**

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

Introduction

Après avoir étudié l'instrumentalisation du contrôle de gestion théoriquement, nous avons jugé utile de faire une analyse du degré d'utilisation de ces instruments au niveau de l'entreprise Algérienne, cette analyse a été réalisée au sein de l'ENIEM, cas d'unité froid. Cette dernière va nous permettre de confirmer ou d'infirmer notre hypothèse et d'apporter des éléments de réponse à un certain nombre de questions posée au début de ce travail.

Mais avant d'entamer notre analyse, il ya lieu de commencer par une présentation général de l'entreprise ENIEM.

Section 1 : Présentation générale de l'entreprise

L'ENIEM a été créé en 1983 suite à la restructuration de la société de fabrication et de montage électronique SONELEC. Elle devient entreprise publique de droit algérien le 02 janvier 1983, puis transformée en société par action le 08 octobre 1989.

Ces actions sont détenues à 100 % par l'état, son capital social est de 10 279 800 000 DA. Par ailleurs, l'ENIEM est la première entreprise algérienne certifiée en normes:

- ISO 9001/2000
- ISO 14001/2004

1.1) Situation géographique et objet social

1.1.1) Situation géographique

Le siège social de L'ENIEM se situe au chef lieu de la Wilaya de Tizi-Ouzou. Les unités de production froid, cuisson et climatisation sont implanter à la zone industrielle Aissat Idir de Oued-Aissi à environ 10 KM à l'est de Tizi-Ouzou, elle s'étale sur une superficie de 55 hectares et elle relève administrativement de la commune de Tizi-Rached, Daïra Larbaa Nath-Irathene.

La filiale sanitaire est installée à Miliana, wilaya d'Ain Defla, et la filiale lampe à Mohammadia, wilaya de Mascara.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

1.1.2) Objet social et champ d'activités

ENIEM est leader de l'électroménager en Algérie, elle possède des capacités de production et une expérience de plus de 30 ans dans la fabrication et le développement dans les différents branches de l'électroménager, notamment :

- Les appareils ménagers domestiques ;
- Les appareils de collectivités ;
- Les lampes d'éclairage ;
- Les produits sanitaires.

L'ENIEM propose également des services après vente et des garanties pour ses divers produits par l'intermédiaire d'agents agréés réparateurs et distributeurs répartis au niveau du territoire national.

1.2) Développement et évolution de l'ENIEM

Années	Développement
1977	-Démarrage de la production des réfrigérateurs petits modèles « partenaires allemand, DIA. BOSCH ». -Démarrage de l'ancienne usine de cuisinières de réchaud plat 2 feux « partenaire allemand, DIAG-SEPPELEFRIKCE »
1979	-Montage de premiers climatiseurs types fenêtre. -Entrée de production des chauffes eau/bain « partenaires allemand BACH-RINS et MARY »
1982	-Introduction de montage de petits appareils ménagers MAC-SC
1986	-Entrée d'exploitation de la nouvelle usine de réfrigérateurs et congélateurs grands modèles « partenaire japonais MTSH-TOSHIBA »
1987	-Arrêt de production de réchaud plat 2F - Passage de l'ENIEM à l'autonomie conformément à la loi 28-01 portant sur l'orientation d'EPE
1990	-Arrêt de production de l'ancienne cuisinière et vente de ses équipements. -Intégration de l'ancienne usine réfrigérateurs à la nouvelle « INTER-CODS-TECHNOGAS »

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

1991	Entrée en production de la nouvelle usine de partenaire Italien «INTER-COOPS-TECHNOGAS »
1992	Mise en place de l'usine congélateurs horizontaux « BAHUT » de partenaire libanais l'EMATIC.
1993	Réalisation de radiateurs gaz butane à panneaux catalytiques, produits conçus et réalisés par l'ENIEM.
1994	Réalisation de chaud plat au feu.
1995	Entrée en production de réfrigérateurs 520L -Montage de petits appareils ménagers « partenaire ITALISATAMP »
1996	Reprise de comptoirs et armoires frigorifique
1997	Abondant de réchaud plat 04 feux -Reconversion de CFC -Changement des équipements dans le cadre de la reconnaissance des CFC
1998	Certification de l'entreprise « ISO » par l'organisme française AFAQN, qualité 1998.

De 1998 à nos jours, la restructuration des complexes appareils ménagers a donné naissance aux unités suivantes : Unités froid, unité des cuisinières, unités des climatiseurs et unités des prestations techniques.

1.3) Les objectifs et missions de l'ENIEM

1.3.1) Missions de l'ENIEM

Les missions de l'ENIEM sont la fabrication, le montage, les développements et la commercialisation des appareils ménagers, le développement et la recherche dans le domaine des branches clés de l'électroménager notamment :

- Appareils de réfrigération ;
- Appareils de climatisation ;
- Appareils de cuisson ;
- Petits appareils ménagers (PAM).

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

1.3.2) Objectifs de l'ENIEM

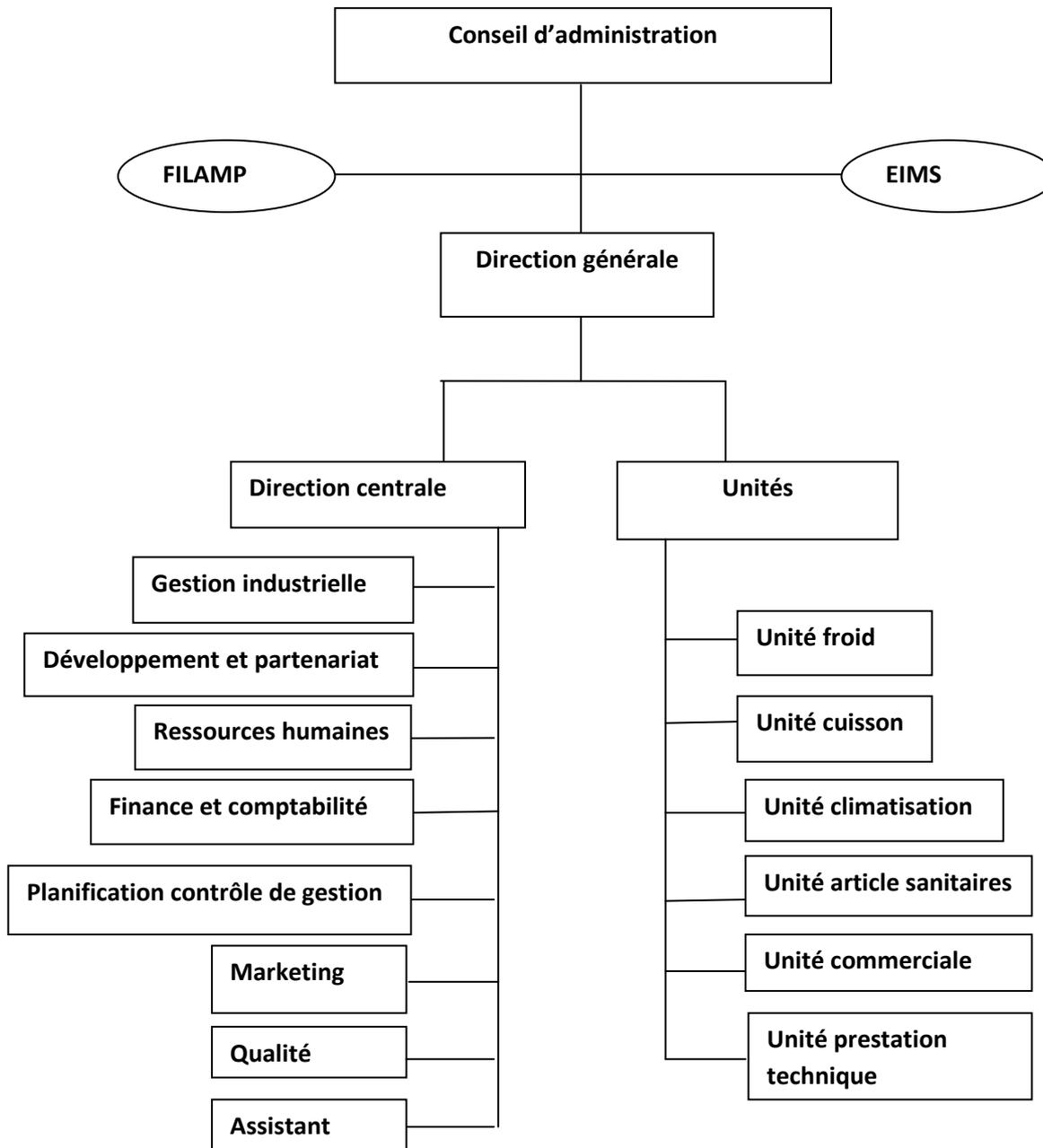
L'ENIEM s'est assignée plusieurs objectifs afin d'assurer un impact plus performant au niveau de ses fonction à savoir :

- L'amélioration de la qualité des produits ;
- L'augmentation des capacités d'études et de développement ;
- L'amélioration de la maintenance d'outils de production et des installations ;
- La réduction des couts et la relance d'autres sources de revenues ;
- L'augmentation du volume de production en corrélation avec les variations de la demande (marché local, externe).
- Le renforcement de sécurité du patrimoine et des installations ;
- La restriction comme processus irréversible et impératif au suivie de l'entreprise,
- Réduire les charges de structure ;
- Le placement de son produit à l'échelle interne.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

1.4) Présentation de l'organigramme générale de l'ENIEM

Figure 09: Organigramme générale de l'ENIEM



Source : document interne de l'entreprise

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

1.5) Présentation de l'unité froid

1.5.1) Organisation de l'unité froid

L'unité froid est issue de la direction d'exploitation, elle a comme mission de produire des produits froid domestiques, elle possède des bâtiments industriels de stockage et des moyens adéquats à son exploitation, elle est composée de trois lignes de production. Elle est scindée en plusieurs départements et chaque département se compose de plusieurs services :

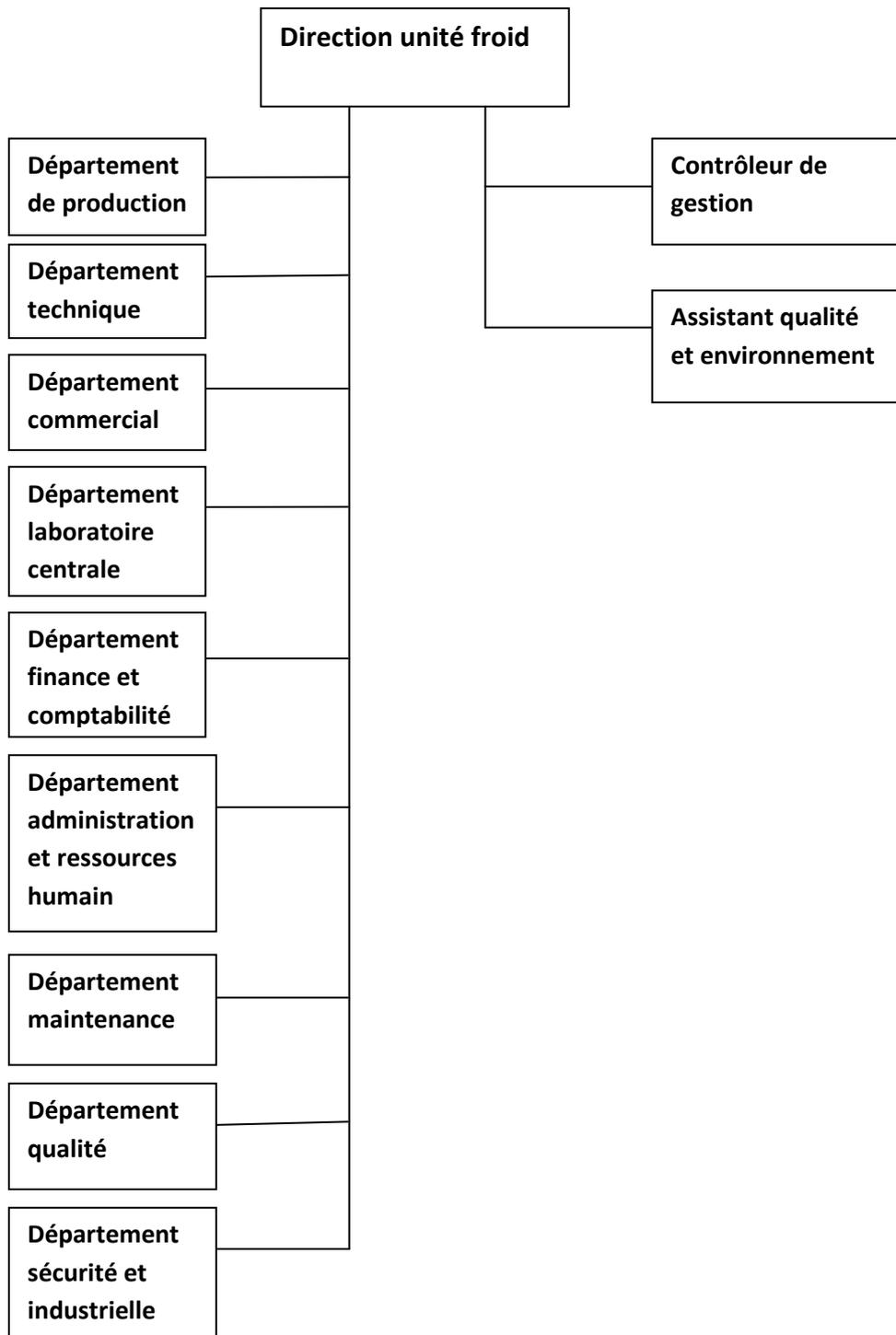
- ✓ Le département des ressources humaines qui se compose de :
 - Service gestion de personnel ;
 - Service moyen commercial.
- ✓ Le département technique qui se compose de :
 - Service étude et développement ;
 - Service méthode de fabrication ;
 - Service laboratoire central.
- ✓ Le département maintenance qui se compose de :
 - Service bureau technique ;
 - Service équipement de fabrication ;
 - Service équipement matière première ;
 - Service outillage.
- ✓ Le département qualité qui se compose de :
 - Service inspection matière ;
 - Service inspection produit ;
 - Service méthode et qualité.
- ✓ Le département commercial qui se compose de :
 - Service achats ;
 - Service gestion des stocks ;
 - Service relation clients ;
 - Service transit et douane.
- ✓ Le département finance et comptabilité qui se compose de :
 - Service de comptabilité générale ;
 - Service de comptabilité analytique et budget.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

- ✓ Le département production est composé du :
 - Service ordonnancement ;
 - 11 ateliers qui sont :
 - Atelier de traitement et de revêtement de surface ;
 - Atelier presses et soudure ;
 - Atelier d'assemblage pièces ;
 - Atelier d'injection plastique ;
 - Atelier de fabrication de pièce métallique ;
 - Atelier polyuréthane ;
 - Atelier montage final grand modèle ;
 - Atelier de re-fendage ;
 - Atelier montage final petit modèle ;
 - Atelier styropors ;
 - Atelier montage final bahut.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

Figure 10 : L'organigramme de l'unité froid



Source : document interne de l'entreprise

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

1.5.2) Gammes des produits de fabrication de l'unité froid

a) Réfrigérateurs et congélateurs domestiques

- Réfrigérateur 160 litres 01 porte ;
- Réfrigérateur 240 litres 01 porte ;
- Réfrigérateur 300 litres 02 porte ;
- Réfrigérateur /congélateur 290 C 02porte ;
- Réfrigérateur 520 1ADE 02porte ;
- Réfrigérateur 520 1SDE PB 02 porte ;
- Réfrigérateur 02 portes No-Frost FR 4506 K ;
- Réfrigérateur 02 ports side by side ;
- Congélateur vertical 220 F 01 Porte.

b) Congélateurs et conservateurs à usage commercial

- Congélateurs Bahut horizontaux ;
- Congélateur Bahut CF 1686 (4681)- CF1301 (3501) ;
- Conservateur portes vitrée coulissantes.

c) Autres modèle fabriqués à l'unité froid

- side by side ;
- No Frost ;
- Armoire vitrée ;
- Conservateur.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Section 2 : Diagnostic en termes du contrôle de gestion au sein de l'unité froid

Afin de mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion de l'unité froid passe par diverses séries de démarches constituant le processus du contrôle de gestion.

2.1) Les fonctions et les différents documents établis par le contrôleur de gestion au sein de l'unité froid

Le contrôleur de gestion de l'unité froid assure sa mission en établissant périodiquement deux sortes de documents à savoir le rapport d'activité et le tableau de bord de gestion.

2.1.1) Les fonctions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion a comme mission :

- La collecte de l'information concernant toutes les activités de l'unité allant de la production, aux approvisionnements, à la maintenance, aux finances et à la qualité. Toute ces informations sont consignées dans des rapports qui sont élaborés mensuellement et trimestriellement ;
- D'élaborer des rapports d'activités ;
- De contrôler les consommations des matières et fournitures à travers l'analyse des écarts en faisant une balance des consommations tous les trois mois ;
- Provoquer des réunions pendant lesquelles les écarts sont analysés ;
- De rester à l'écoute de la direction de planification et de contrôle de gestion pour les différents tâches demandées ;
- D'apporter les améliorations et de conseiller la direction.

2.1.2) Les différents documents établis par le contrôleur de gestion de l'unité froid

Le contrôleur de gestion établit deux sortes de documents à savoir le rapport d'activité et le tableau de bord de gestion.

a) Rapport d'activité

Le rapport d'activité est établi par le contrôleur de gestion mensuellement, trimestriellement et annuellement. Il est remis à la direction de l'unité froid et à la direction de planification et contrôle de gestion (PDCG). C'est un rapport qui reprend toutes les activités

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

de l'unité telles que les finances, la production, l'approvisionnement, la sécurité industrielle, la maintenance, la qualité et l'évolution des effectifs du personnel et également des salaires.

b) Tableau de bord de gestion

Il est établi chaque mois et chaque trimestre, il comprend des indicateurs qui aident le manager à prendre ses décisions, savoir où ça ne marche pas pour apporter des améliorations. Une copie est adressée au directeur de l'unité. Le contrôleur de gestion explique à ce dernier les écarts consultés dans le rapport reçu des responsables des services, après avoir consulté ces derniers. Après la réception du tableau de bord, le directeur de l'unité discute avec les responsables concernés sur les écarts dégagés et une autre copie est adressée à la société de gestion des participations.

Le tableau de bord de gestion contient toutes les informations sur la production, l'approvisionnement, la consommation, le stock, les heures supplémentaires, les rations et enfin les salaires.

2.2) Le processus du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Le processus du contrôle de gestion dans l'ENIEM passe par des séries de démarches réalisées respectivement par les responsables de chaque unité et la direction de planification et contrôle de gestion.

En effet, dans une entreprise de la taille de l'ENIEM, la fonction du contrôle de gestion est décentralisée. Le contrôleur de gestion « siège » est celui de direction planification et contrôle de gestion. Il est responsable de l'établissement du budget de toute l'entreprise, du contrôle et de la consolidation des rapports d'activité puis assiste la direction générale dans le processus de planification. Le contrôleur de gestion de l'unité assiste le directeur de l'unité dans l'élaboration de leurs programmes, il contribue également à la rédaction des rapports, en analysant les causes d'écarts entre prévision et réalisation.

Le stage effectué au niveau de l'unité froid de l'ENIEM nous a permis de réaliser le diagnostic concernant le contrôle de gestion de la dite unité. En effet, un certain nombre de phases constatées à savoir la phase de prévision, d'exécution, d'évaluation et de conclusion.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

2.2.1) La phase de prévision

Cette phase consiste à l'élaboration du budget annuel de l'entreprise. Ce budget se fera en tenant compte des objectifs de la direction générale.

Le budget en question se fait de la manière suivante :

- L'unité commerciale établit son budget qui peut être considéré comme la pierre angulaire de la construction budgétaire. En établissant un programme prévisionnel des ventes et cela sur la base :
 - ✓ Des prévisions de clôture de l'année précédente ;
 - ✓ Du niveau des stocks disponibles de produits finis au 31/12 ;
 - ✓ De la tendance du marché de l'électroménager ;
 - ✓ Des capacités de ventes de l'unité.

A partir de ce programme des ventes que l'unité commerciale s'engage à réaliser, déroulement des différents programmes de marketing, d'approvisionnement, d'investissement, ressources humaines, et autres qui sont considérés comme une allocation des ressources nécessaires à la réalisation des objectifs compte tenu des ressources existantes comme résultat de tous ces programmes on aura le budget de trésorerie qui explique la manière dont est financée les différents dépenses et les recettes à réaliser pour l'année.

- Les unités de production recevront un programme de production à réaliser afin de répondre aux besoins de l'unité commerciale. Ce programme de production se fera sur la base :
 - ✓ Du niveau des stocks de produits finis et leurs évolutions ;
 - ✓ Des capacités de production de l'unité.

Dans ce programme de production découleront les différents programmes d'approvisionnement, d'investissement, de cuisson d'actif, de ressources humaines (départs, recrutement, formation) et de financement. Ainsi on aura le budget de l'unité de production avec un TCR prévisionnel et un budget de trésorerie.

En général, le contrôleur de gestion de la direction planification et contrôle de gestion élaborera un budget condensé de toute l'entreprise compte tenu des budgets des unités et de leurs cohérences.

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

2.2.2) Phase d'exécution

Cette phase se déroule au niveau opérationnel, c'est-à-dire les unités de production et de commercialisation. Les directeurs de chaque unité mettent en œuvre les moyens qui leurs sont alloués afin d'atteindre leurs engagements. Par conséquent, ils disposent d'un système d'information mesurant les réalisations, afin de les transmettre au contrôleur de gestion.

2.2.3) Phase d'évaluation et d'analyse

Cette phase consiste à :

- ✓ L'application d'un contrôle budgétaire à travers le dégagement et le calcul des écarts (comparaison entre réalisation et prévision) ;
- ✓ La détermination et dégagement mensuel pour chaque produit, les phénomènes qui sont à l'origine des écarts défavorables ou négatifs.
- ✓ Contrôler et consolider les rapports d'activités ;
- ✓ Elaboration du tableau de bord plus précisément les flaches mensuels qui donne une vue d'ensemble sur l'activité de l'entreprise.

2.2.4) La phase de conclusion

Cette phase permet de prendre des mesures correctives afin de faire progresser l'ensemble du système. Ces conclusions et remèdes sont mentionnés dans le rapport du contrôle de gestion de fin d'année qui sera transmis à la direction générale ainsi que l'assemblée générale.

Section 3 : Analyse du questionnaire

Dans cette section nous avons élaboré un questionnaire comportant plusieurs questions structurées en deux parties, l'objectif était, l'identification du degré d'instrumentalisation des tableaux de bord au sein de l'entreprise algérienne : cas de L'ENIEM.

3.1) Les pratiques du tableau de bord

- **Caractéristique instrumentales des tableaux de bord**

L'analyse des résultats montre que l'entreprise ENIEM possède des tableaux de bord qui sont élaborés au niveau de chaque unité, leurs fréquences de production est mensuelle et

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

trimestrielle. Au niveau de la direction générale il ya un contrôleur de gestion, qui a pour tâche essentielle, la consolidation de ces tableaux de bord pour avoir un tableau de bord global qui sera destiné au dirigeant à fin de suivre le déroulement des activités de l'entreprise.

Il ressort de cette analyse, que le degré d'intégration des indicateurs de suivi (ex : suivi du chiffre d'affaires, du taux d'absentéisme, du nombre de réclamation clients, des délais de livraison, du niveau d'activité, etc.) dans les tableaux de bord sont élevés. Les principaux indicateurs sont : niveau d'activité, de trésorerie. Les indicateurs prévisionnels sont aussi élevées, tels que : niveau d'activité prévu, stock prévisionnels et le résultat d'exploitation.

Pour la question du degré d'intégration des données :

- Financières, elles sont élevées et très nombreuses, exemple : le chiffre d'affaire par produit.
- Quantitatives non financières, sont aussi élevées, exemple : le nombre de produits vendus, productivité du personnel ;
- Qualitatives, sont peu élevées et peu nombreuses, exemple : climat social, motivation des salaries ;
- Externes, sont aussi peu élevées, exemple : nombre de réclamation des clients, prix pratiqué par les concurrents.

Pour la question concernant l'intégration dans les tableaux de bord des indicateurs :

- De la performance financières, ils sont élevées et très nombreux, exemple : résultat d'exploitation, taux de croissance du chiffre d'affaire, taux de marge brut, ration de trésorerie ;
- De la performance concernant les clients, sont aussi élevées, exemple : fidélité et satisfaction des clients, nouveaux clients, rentabilité par segment, évolution des parts de marché ;

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

- De la performance des variables de gestion liées aux objectifs stratégique de l'entreprise, sont élevés et nombreux, exemple : indicateur de qualité, de flexibilité, de délais ;
- De la gestion des éléments incorporels, sont peu élevés et peu nombreux, exemple : indicateur de satisfaction et de motivation des salariés, de formation et de climat social.

3.2) L'utilisation des tableaux de bord

Nous avons constaté que cette entreprise consulte et utilise l'ensemble des données qui sont communiquées dans les tableaux de bord tous les mois et tous les trimestres. Et ces derniers permettent :

- D'informer les résultats de l'entreprise sur une période donnée (niveau des ventes, d'activité, résultats financière, etc.) ;
- De prévoir et anticiper les situations des semaines et des mois à venir (prévision des chiffres d'affaires, de trésorerie, etc.) ;
- De Suivre et surveiller les performances de l'entreprise qui présente un lien direct avec les objectifs stratégiques et prendre à temps, si nécessaire, des mesures correctives.

Mais son utilisation est faible en ce qui concerne le contrôle à distance du travail du personnel, et aussi dans la communication des objectifs de l'entreprise au personnel afin de les responsabiliser et les motiver. Cette entreprise considère que les données de ces tableaux de bord sont totalement fiables, très aisément compréhensible et très facilement interprétable.

Enfin, nous avons constaté que le tableau de bord de l'entreprise ENIEM est très rentable grâce à l'importance des informations qu'il fournit au dirigeant.

On peut résumer les forces et les faiblesses du tableau de bord de l'entreprise ENIEM, cas de l'unité froid comme suit :

- **Les forces**

Le contrôleur de gestion de l'unité établi le tableau de bord sur la base des rapports propre à chaque département (finance, production, ressources humaine, commercial etc.)

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Donc ce dernier intègre plusieurs données qui sont à la fois quantitatives et qualitatives. Ces données leur permettent :

- D'informer les dirigeants sur les résultats de l'entreprise ;
- De prévoir et anticiper les situations avenir, faire une comparaison entre le réel et les prévisions et en cas d'écart prendre des mesures correctives ;
- Suivre et surveiller les performances de l'entreprise.

La mesure de la performance se fait par l'utilisation des différents indicateurs (financiers, de la performance des clients et de la performance des variables de gestion liées aux objectifs stratégiques de l'entreprise).

- **Les faiblesses**

Le tableau de bord de cette entreprise souffre de quelques insuffisances :

- Les données financières sont très dominantes par rapport aux autres données (qualitatives et externes) ;
- Les indicateurs concernant la gestion des éléments incorporels sont peu nombreux comme ; la formation et la motivation des salariés, climat social... ;
- Pas de relation de cause à effet entre les indicateurs de ce tableau de bord.

L'utilisation du tableau de bord est faible dans le contrôle à distance du travail du personnel, aussi dans la communication des objectifs de l'entreprise au personnel afin de les responsabiliser et les motiver.

Conclusion

Le cas pratique portant sur le degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise algérienne : ENIEM, cas de l'unité froid, nous a permis de constater la place prépondérante qu'occupe la fonction du contrôle de gestion au sein de cette entreprise et que l'efficacité de ce dernier dépend du degré de maîtrise de ses outils, qui sont la comptabilité analytique, gestion budgétaire, système d'information et tableau de bord.

Cela nous a permis de confirmer les hypothèses posées précédemment, que l'entreprise ENIEM utilise plusieurs outils, et au sein de ses outils le tableau de bord occupe une place très spécifique dans l'entreprise, car il permet la remontée régulière d'une information

Chapitre VI : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sien de l'ENIEM

formalisée vers la hiérarchie. Ce dernier présente un instrument de synthèse permettant de connaître en permanence et avec une mise à jour plus rapide les données nécessaire à l'action. Il comporte des indicateurs financiers mais aussi physiques et qualitatifs.

Malgré des faiblesses qui apparaissent, L'ENIEM essaie toujours d'améliorer l'évaluation de sa performance face à la concurrence et satisfaire ses clients.



Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion présente aujourd'hui un véritable enjeu à relever pour l'ensemble des organisations, il a évolué à cause de l'incertitude pesant sur la vie de l'entreprise et en raison de la forte concurrence sur le marché. Son but est de mesurer la performance de l'entreprise, d'aider à la prise de décision et d'obtenir une mobilisation permanente et efficace des énergies et des ressources.

Le contrôle de gestion à plusieurs outils (la planification, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et tableau de bord de gestion), l'insuffisance de ces outils ont amené les deux concepteurs R. Kaplan et D. Norton à développer un nouvel outil qui est le tableau de bord prospectif, son rôle est de mesurer la performance multidimensionnelle.

Au terme de l'analyse effectuée au niveau de l'entreprise industrielle ENIEM, cas de l'unité froid, des éclaircissements ont été apportés sur la fonction du contrôle de gestion et le rôle du contrôleur au sein d'une entreprise de telle envergure.

Comme cela a été déjà dit, dans la présentation de l'entreprise, la fonction du contrôle de gestion de l'unité froid est indépendante des autres unités (cuisson, climatisation, commercial et prestation technique) mais celle-ci reste dépendante de la direction de planification et du contrôle de gestion.

L'analyse effectuée au sein de l'unité froid nous a permis de constater que cette dernière utilise plusieurs outils de contrôle de gestion parmi eux le tableau de bord, qui occupe une place privilégiée dans cette entreprise, car il fournit aux managers des informations qui leur permettent de prendre des décisions, d'assurer la réalisation des objectifs fixés et de détecter les causes des écarts ainsi que de prendre des mesures correctives.

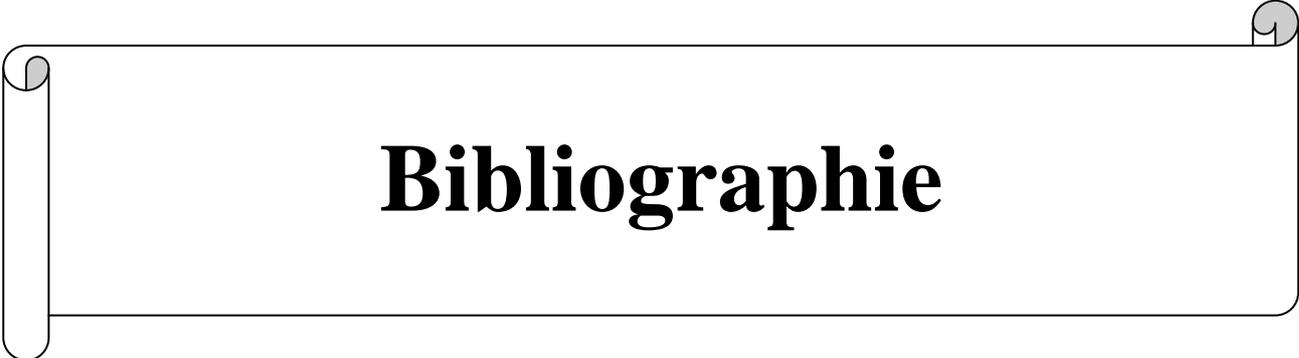
Mais leur tableau de bord souffre de quelques insuffisances :

- Les données financières sont dominantes par rapport aux autres indicateurs qualitatifs et externes ;

- Une absence des liens de causes à effets entre ces différents indicateurs.

L'ENIEM, à l'instar de plusieurs entreprises publiques, traverse d'énormes difficultés liées à l'environnement et à la concurrence des pays émergents (la Chine, la Turquie,...). Pour faire face à cette concurrence L'ENIEM doit enrichir les procédures du contrôle de gestion afin d'améliorer l'évaluation de sa performance face à la concurrence apportée par l'ouverture du marché national aux importations, ce qui ne peut se faire que par le développement de son tableau de bord et l'implantation de nouveaux outils du contrôle de gestion, qui ne cesse d'enregistrer des meilleurs résultats.

Enfin, on souhaite que ce modeste travail sera complété par des informations supplémentaires, comme l'analyse du tableau de bord de l'entreprise ENIEM ou une autre entreprise, dans le but de consolider le travail d'avantage. Puisque on n'a pas pu récupérer ces informations que l'entreprise a jugées confidentielles. Par conséquent on ne s'est pas approfondi dans l'analyse, comme on l'aurait souhaité.



Bibliographie

- **Ouvrage :**

1_ Alain Burlaud, Robert Teller, Stéphanie Chatelain – Ponroy, Sophie Mignon, Elisabeth Walliser, « contrôle de gestion », librairie Vuibert, Septembre 2004.

2_ Alain Fernandez, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisation, 2011.

3_ Arnauld Helluy, Xavier Durand, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Groupe Eyrolles, 2009.

4_ Abedallah Boughaba, « comptabilité Analytique », Alger, 1994.

5_ Brigitte Doriath, « contrôle de gestion », 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.

6_ Claude Alazard, Sabine Sépari, « contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010.

7_ David P. Norton, Robert S. Kaplan, « le tableau de bord prospectif », édition d'organisation, 1998.

8_ Didier Leclère, « gestion budgétaire », édition Eyrolles université, Paris, France, 1994.

9_ Louis Dubrulle, « comptabilité analytique », Dunod, Paris, 2007.

10_ Fabienne Guerra, « Pilotage stratégique de l'entreprise », édition de boeck université, Paris, 2007.

11_ Farid Makhlouf, « comptabilité analytique », Novembre, 2006.

12_ Frouk Hémici, Christophe Hénot, « contrôle de gestion », Février 2007.

13_ Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer, « contrôle de gestion », édition Foucher – vanves, 2004.

14_ Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer, « contrôle de gestion », édition Foucher – vanves, 2010.

15_ Guy Dumas, Daniel Lareu, « contrôle de gestion », édition Lipeç, Paris, 2005.

16- Hanri. Bouquin, « le contrôle de gestion », édition PUF, 2001.

17_ Hanri Bouquin, « contrôle de gestion », 8^{ème} Presses universitaire de France, 2008.

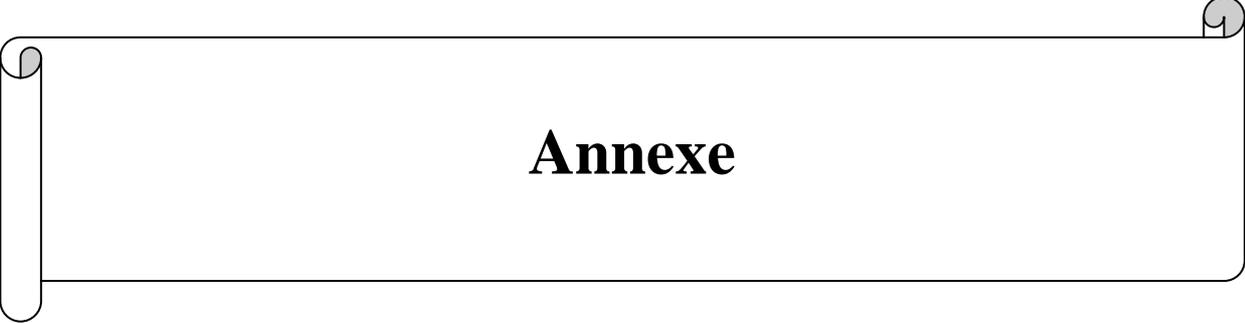
- 18_ Hanri Bouquin, « contrôle de gestion », 9^{ème} Presses universitaire de France, 2010.
- 19_ Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, « Audit interne et contrôle de gestion », Groupe Eyrolles, 2011.
- 20_ J. L – Ardoïn Khemakhem, « introduction au contrôle de gestion », Bordas, Paris, 1971.
- 21_ Ryda Khelassi, « Audit interne – Audit opérationnel », édition distribution houma, 2005.
- 22_ Michel Gervais, « contrôle de gestion », édition. Economica, Août 2007.
- 23_ Nobert Guedj, « contrôle de gestion pour améliorer la performance », 3^{ème} édition, 2005.
- 24_ Pierre Maurrin, « tableau de bord en claire », Ellipses, juin 2009.
- 25_ Patrick Iribarne, « Les tableaux de bord de la performance », 2^{ème} édition, Dunod, Paris, (2003, 2006).
- 26_ Yves De Rongé, Karine Cerrada, « contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Pearson éducation France, 2008.
- 27_ Yves Dupus, Gerard Rolland, « manuel du contrôle de gestion », Bordos, Paris, 1991.

- **Article :**

Robert Kaplan et David Norton « Les système de mesure de la performance », édition. In l'expansion Management Review, Organisation, 1999.

- **Mémoire :**

_ Mehenna Mahmoudia. (2012) « L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise algérienne : cas d'ALFEL filiale du G.I. FONDAL ».Mémoire de Magister UMMTO.



Annexe

UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMERRI DE TIZI-OUZOU

Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Département des sciences économiques



Essai d'évaluation de degré d'instrumentalisation
du contrôle de gestion au sein de l'entreprise
Algérienne : cas de l'ENIEM

QUESTIONNAIRE

L'anonymat des répondants et de leur entreprise sera strictement préservé lors des traitements de cette enquête et de la présentation des résultats.

L'objectif :

Cette enquête rentre dans le cadre d'un travail de recherche pour un mémoire de master en audit et contrôle de gestion. Notre travail porte sur l'identification du degré d'instrumentalisation des tableaux de bord au sein de l'entreprise Algérienne.

Ce questionnaire imprimé comporte plusieurs questions structurées en deux parties :

QUESTIONNAIRE

PARTIE I : INFORMATIONS GENERALES

1. Vous êtes :

a. Un homme

b. Une femme

2. Veuillez indiquer la tranche d'âge à laquelle vous appartenez :

a. Moins de 30 ans

d. De 50 à 59 ans

b. De 30 à 39 ans

e. De 60 à 69 ans

c. De 40 à 49 ans

f. De 70 ans et plus

3. Veuillez indiquer quel est votre niveau de formation :

a. Bac

b. Diplôme universitaire

c. Grande Ecole (de commerce ou d'ingénieur)

d. Autres, veuillez préciser.....

4. Votre formation est :

a. De type gestionnaire

b. De type non gestionnaire

Veuillez préciser.....

5. Votre entreprise est :

a. SPA

b. SARL

c. EURL

d. S^{té} Anonyme

e. Autres, veuillez préciser.....

6. Quel est le type d'activité de votre entreprise ?

a. Activité industrielle

b. Activité commerciale

c. Activité de prestation de service

Veillez préciser la nature de cette activité

.....
.....

7. Le capital social de votre entreprise s'élève à:

DA

8. Le nombre de salariés de votre entreprise est :

a. De 1 à 9

b. De 10 à 49

c. De 50 à 499

d. De 500 à 999

e. Plus de 1000

9. La composition du personnel de votre entreprise est :

Tranches d'âge	Exécution	Maitrise	Cadres	Cadres supérieurs	Total
20 à 29					
30 à 39					
40 à 59					
60 et plus					

PARTIE II : LES PRATIQUES DE TABLEAUX DE BORD

A-CARACTERISTIQUES INSTRUMENTALES DES TABLEAUX DE BORD

1. Disposez-vous de tableaux de bord dans votre entreprise ?

OUI **NON**

- Si la réponse est non, fin du questionnaire. Merci de votre collaboration.

Quelle est (quelles sont) la personne (les personnes) qui élabore (ent) les tableaux de bord ? plusieurs cases peuvent cochées.

- | | |
|--|--------------------------|
| a. Le dirigeant | <input type="checkbox"/> |
| b. Le (s) responsable (s) opérationnels ou de départements | <input type="checkbox"/> |
| c. Le (s) responsable (s) opérationnels ou de services | <input type="checkbox"/> |
| d. Le service comptable | <input type="checkbox"/> |
| e. Le service contrôle de gestion | <input type="checkbox"/> |
| f. L'expert comptable | <input type="checkbox"/> |
| g. Autres | <input type="checkbox"/> |

Veuillez préciser.....

- Si la réponse à cette question n'est pas a. vous pouvez compléter les questionnaires 2-3-4-5-6-7-8 qui suivent conjointement avec la ou les personne (s) qui élabore (ent) les tableaux de bord.

2. Quelle est la fréquence de production des tableaux de bord ? (plusieurs cases peuvent être cochées).

- | | |
|------------------|--------------------------|
| a. Annuelle | <input type="checkbox"/> |
| b. Trimestrielle | <input type="checkbox"/> |
| c. Mensuelle | <input type="checkbox"/> |
| d. Hebdomadaire | <input type="checkbox"/> |
| e. Quotidienne | <input type="checkbox"/> |

3. Quels est le délai de production des tableaux de bord ? (plusieurs cases peuvent être cochées).

- | | |
|-----------------------|--------------------------|
| a. 1 à plusieurs mois | <input type="checkbox"/> |
| b. 1 à 3 semaines | <input type="checkbox"/> |
| c. Plusieurs jours | <input type="checkbox"/> |
| d. 1 jour | <input type="checkbox"/> |
| e. En temps réel. | <input type="checkbox"/> |

4. Quel est le degré d'intégration des indicateurs de suivi (ex : suivi du chiffre d'affaires, du taux d'absentéisme, du nombre de réclamation clients, des délais de livraison, du niveau d'activité, de la trésorerie, etc....) dans les tableaux de bord ?

Faible, peu d'indicateurs de ce type

Elevé, beaucoup d'indicateurs de ce type

Sont présents dans les tableaux de bord 1 2 3 4 5 sont présents dans les tableaux de bord

Si vos tableaux de bord comportent des indicateurs de ce type, veuillez citez les principaux :

.....
.....

5. Quel est le degré d'intégration des indicateurs prévisionnels (ex : délai de livraison prévu, niveau d'activité prévu, stocks prévisionnels, résultat d'exploitation prévisionnel, ventes prévues, etc....) dans les tableaux de bord ?

Faible, peu d'indicateurs de ce type

Elevé, beaucoup d'indicateurs de ce type

Sont présents dans les tableaux de bord

sont présents dans les tableaux de bord

1 2 3 4 5.

Si vos tableau de bord comportent des indicateurs de ce type, veuillez citez les principaux :

.....
.....

6. S'agissant des types de données suivants, quel est leur degré d'intégration dans les tableaux de bord ?

Faible, les données de ce type sont peu nombreuses

Elevé, les données de ce type sont très nombreuses

a. Données financières (ex : taux de marge,

Chiffres d'affaires par produit, etc....)

1 2 3 4 5

b. Données quantitatives non financières

(Ex : nombre de produits vendus,

Productivité du personnel, taux

1 2 3 4 5

D'absentéisme, nombre de retours pour

Défauts qualité, etc....)

c. Données qualitatives (ex : climat social,

satisfaction des clientes, images de l'entreprise,

1 2 3 4 5

motivation des salariés, etc....)

d. Données externes (ex : nombre de produits

concurrents, nombre de réclamations des clients,

prix pratiqués par les concurrents, conjoncture

1 2 3 4 5

économique ou social, statistiques du secteur, etc....).

Pour chacun des types de données présents dans les tableaux de bord, veuillez citer des exemples

- Financières :
- Quantitatives :
- Qualitatives :
- Externes :

7. S'agissant des indicateurs suivants, quel est leur degré d'intégration dans le tableau de bord ?

Faible, les Indicateurs de ce type sont très nombreux

Elevé, les indicateurs de ce type sont peu nombreux

a. Indicateur se rapportant à la performance financière (ex : résultats d'exploitation, taux de croissance du chiffre d'affaires, taux de marge brute, ratios de trésorerie, etc....)

1 2 3 4 5

b. Indicateurs de performance concernant les clients, (ex : fidélité et satisfaction des clients, nouveaux clients, rentabilité par segment, évolution des parts de marché, etc..)

1 2 3 4 5

- c. Indicateurs de performance des variables de gestion liées aux objectifs stratégiques de l'entreprise (ex : indicateurs de coûts si l'objectif stratégique est d'améliorer une position concurrentielle par une baisse des prix de vente, indicateurs de qualité, de flexibilité, de délais, etc....)
- 1 2 3 4 5
- d. Indicateurs se rapportant à la gestion des éléments incorporel (ex : indicateur de satisfaction et de motivation des salariés, de formation, de qualité des systèmes d'information ou stratégique, de climat social, etc....)
- 1 2 3 4 5

8. Quel est ou quels sont le(s) destinataire (s) des tableaux de bord dans l'entreprise ? Plusieurs cases peuvent être cochées.

- a. Le dirigeant
- b. Les responsables fonctionnels ou de département lesquels ?.....
- c. Les responsables opérationnels ou de services lesquels ?.....

PARTIE II : L'UTILISATION DES TABLEAU DE BORD.

Cette partie doit impérativement être complétée par le dirigeant seul.

1. Vous consulter et utilisez les tableaux de bord :

- a. Jamais d- tous les mois
- b. Tous les ans e- toutes les semaines
- c. Tous les trimestres f- tous les jours

2. Dans quelle mesure utilisez-vous les données qui sont communiquées dans les tableaux de bord ?

J'utilise seulement quelques données que je juge essentielles

j'utilise l'ensemble des données

1 2 3 4 5

1. Dans quelle mesure considérez-vous que vos tableaux de bord sont « rentables » par comparaison de la valeur des informations qu'ils vous fournissent au coût engendré par leur mise en place et leur élaboration ?

Pas du tout	peu rentables	moyennement	« rentables » pour	Très
« Rentables »	« rentable »	« rentable »	majeure partie	« rentable »
1	2	3	4	5

MERCI DE VOTRE PRECIEUSE COLLABORATION

Merci de retourner le questionnaire



Table des matières

Table des matières

Remerciement

Dédicaces

Listes des figures

Sommaire

Introduction générale..... 11

Chapitre I : Généralité sur le contrôle de gestion

Introduction 14

Section 1: L'évolution historique et concepts de base du contrôle de gestion 14

 1.1) L'évolution historique du contrôle de gestion..... 14

 1.2) Concept de base du contrôle de gestion 16

 1.2.1) Notion du contrôle 16

 1.2.2) Définition du contrôle de gestion 17

 1.2.3) Processus du contrôle de gestion 18

Section 2 : Les rôles du contrôleur et le positionnement du contrôle de gestion..... 19

 2.1) Les rôles du contrôleur de gestion..... 19

 2.1.1) Les missions du contrôleur 19

 2.1.2) Les compétences requises..... 21

 2.2) Le positionnement du contrôle de gestion dans l'entreprise 21

Section 3 : Les objectifs et les limites du contrôle de gestion 23

 3.1) Objectif du contrôle de gestion 23

 3.2) Les obstacles du contrôle de gestion 24

Conclusion..... 26

Chapitre II : Les outils du contrôle de gestion

Introduction 28

Section 1: Comptabilité analytique..... 28

 1.1) Définition et objectifs de la comptabilité analytique 28

 1.1.1) Définition de la comptabilité analytique..... 28

 1.1.2) Objectifs de la comptabilité analytique 28

 1.2) Les méthodes de la comptabilité analytique 29

 1.2.1) Méthodes des coûts partiels 29

 1.2.2) Méthode des coûts complets 30

1.2.3) La méthode de l'imputation rationnelle.....	32
1.2.4) La méthode des coûts standards (ou préétablis)	33
Section2 : La gestion budgétaire	34
2.1) Définition et phases de la gestion budgétaire.....	34
2.2) L'importance et objet de la gestion budgétaire	35
2.2.1) L'importance de la gestion budgétaire	35
2.2.2) Objet de la gestion budgétaire	36
2.3) Les budgets.....	36
2.3.1) Définition de budget	37
2.3.2) Les différents budgets.....	37
Section 3 : Le tableau de bord de gestion.....	40
3.1) Définition et caractéristiques du tableau de bord.....	41
3.1.1) Définition du tableau de bord	41
3.1.2) Caractéristiques du tableau de bord.....	41
3.2) Les différents sources et rôles du tableau de bord	42
3.2.1) Les différents sources du tableau de bord.....	42
3.2.2) Les rôles d'un tableau de bord.....	43
Conclusion.....	44
Chapitre III : Le tableau de bord prospectif	
Introduction	46
Section 1 : Origine, historique et principe du tableau de bord prospectif.....	46
1.1) Origine du tableau de bord prospectif.....	46
1.2) L'évolution du tableau de bord prospectif	47
1.3) Le principe d'équilibre et de la prospective	49
1.3.1) Le principe d'équilibre	50
1.3.2) Le principe de la prospective.....	50
Section 2 : Les différents axes du tableau de bord prospectif.....	51
2.1) L'axe financier	51
2.2) L'axe client.....	51
2.3) L'axe processus interne.....	52
2.4) L'axe apprentissage organisationnel	52
Section 3 : Les indicateurs du tableau de bord prospectif.....	54
3.1) Les indicateurs de l'axe financier.....	54

3.2) Les indicateurs de l'axe client	57
3.3) Les indicateurs d'axe processus interne	58
3.4) Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel	60
Conclusion.....	63
 Chapitre IV : Essai d'évaluation du degré d'instrumentalisation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise l'ENIEM	
Introduction	65
Section 1 : Présentation générale de l'entreprise	65
1.1) Situation géographique et objet social	65
1.1.1) Situation géographique	65
1.1.2) Objet social et champ d'activités.....	66
1.2) Développement et évolution de l'ENIEM	66
1.3) Les objectifs et missions de l'ENIEM.....	67
1.3.1) Missions de l'ENIEM	67
1.3.2) Objectifs de l'ENIEM	68
1.4) Organigramme générale de l'ENIEM	69
1.5) Présentation de l'unité froid	70
1.5.1) Organisation de l'unité froid.....	70
1.5.2) Gammes de produits de fabrication de l'unité froid	73
Section 2 : Diagnostic en termes du contrôle de gestion au sein de l'unité froid	74
2.1) Les fonctions et les différents documents établis par le contrôleur de gestion au sein de l'unité froid	74
2.1.1) Les fonctions du contrôleur de gestion	74
2.1.2) Les différents documents établis par le contrôleur de gestion de l'unité froid.....	74
2.2) Le processus du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM	75
2.2.1) La phase de prévision	76
2.2.2) La phase d'exécution	77
2.2.3) La phase d'évaluation et d'analyse	77
2.2.4) La phase de conclusion	77
Section 3 : Analyse du questionnaire.....	77
3.1) Les pratiques du tableau de bord	77
3.2) L'utilisation des tableaux de bord	79
Conclusion.....	80
Conclusion générale.....	83

Bibliographie

Annexe

Table des matières