

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES FINANCIERES ET COMPTABILITE



Mémoire de Fin de Cycle

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

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

THEME

**La fonction contrôle de gestion : un espace de
diffusion des apprentissages au sein de
l'entreprise. Cas de l'Entreprise Nationale des
Industries de l'Electroménager (ENIEM) de
Oued-Aissi**

Réalisé par :

BEN KACI Lynda

BEDRI Celia

Encadré par :

M^{me} SAHEB Zohra

Soutenu devant le jury composé de :

Président: M. HADDADI Lounas, MAA à l'UMMTO

Examineur: M. HADJOU Abdelaziz, MAA à l'UMMTO

Rapporteur : M^{me} SAHEB Zohra, MAA à l'UMMTO

Année Universitaire 2022-2023

Remerciements

Au terme de ce modeste travail, nous tenons à exprimer notre profonde gratitude et nos vifs

remerciements :

À notre promotrice Madame SAHEB Zohra de nous avoir guidées et conseillées tout au long de notre travail. Nous lui sommes reconnaissantes pour sa disponibilité et ses précieuses orientations.

Nous remercions également les responsables de l'ENIEM, en particulier Monsieur BOUFERRACHE Djamel qui a mis à notre disposition les informations nécessaires pour l'accomplissement de notre travail.

Nos remerciements s'adressent, par ailleurs, aux membres du jury qui nous feront l'honneur de juger notre travail. Qu'ils trouvent ici l'expression de notre gratitude.

Nous remercions, enfin, toutes les personnes qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail.

Dédicaces

Je dédie ce travail :

A mes chers parents ;

A mes frères et sœurs ;

A mon fiancé et ma belle-famille ;

A toute ma famille ;

Et mes amis (es).

BEN KACI Lynda

Je dédie ce travail :

A mes chers parents ;

A mon frère et sœurs ;

A mon fiancé et ma belle-famille ;

A toute ma famille ;

Et mes amis (es).

BEDRI Celia

Sommaire

Introduction générale	1
Problématique et hypothèses de travail	2
Méthodologie	3
Chapitre I : Les approches du contrôle de gestion et le concept d'apprentissage	5
Introduction	5
Section 01 : L'approche classique du contrôle de gestion	6
Section 02 : L'approche interactive et dynamique du contrôle de gestion	13
Section 03 : Le concept d'apprentissage et la fonction contrôle de gestion	25
Conclusion du chapitre I	35
Chapitre II : L'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM	38
Introduction	38
Section 01 : Organisation des structures de l'ENIEM et activités exercées	39
Section 02 : Les indicateurs de performance	49
Section 03 : La fonction contrôle de gestion de l'ENIEM : Positionnement et missions	62
Conclusion du chapitre II	72
Chapitre III : Les apprentissages résultant du processus de contrôle de gestion	73
Introduction	73
Section 01 : Le système d'information et les outils du contrôle de gestion	74
Section 02 : La culture d'entreprise et la démarche interactive du contrôle de gestion	86
Section 03 : La nature des apprentissages issus du processus de contrôle de gestion	92
Conclusion du chapitre III	104
Conclusion générale	105

Liste des abréviations

ABC : Comptabilité à Base d'Activité

ABM : Gestion par Activités

BEA : Banque Extérieure d'Algérie

BS : Tableau de bord prospectif

CAM : Complexe d'Appareils Ménagers

CG : Contrôle de Gestion

CGO : Contrôle de Gestion Opérationnel

DAF : Direction Administrative et Financière

DFC : Direction Finance et Comptabilité

DG : Direction générale

DPCG : Direction Planification, Contrôle de Gestion

DRH : Direction Ressources Humaines

EBE : Excédent Brut d'Exploitation

ENIEM : Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager

EPE : Entreprise publique économique

FCS : Facteurs Clés de Succès

PCI : Prix de Cession Interne

PGI : Progiciel de Gestion Intégré

RA : Rapport d'activité

RG : Rapport de gestion

RN : Résultat Net

SCF : Système Comptable Financier

SI : Système d'Information

SONELEC : Société Nationale de Fabrication et de Montage du Matériel Electrique et Electronique

SPA : Société par actions

TB : Tableau de bord

TBG : Tableau de bord de gestion

TBP : Tableau de Bord Prospectif

TBPI : Tableau de Bord de Pilotage

TCR : Tableau de Compte de Résultats

VAE : Valeur Ajoutée d'Exploitation

Introduction générale

Toute gestion d'entreprise vise l'atteinte des objectifs qu'ils soient à long, moyen ou court terme, l'usage rationnelle et efficace des ressources et l'amélioration continue de son fonctionnement. Pour cela l'entreprise forme des structures lesquelles ont des responsabilités bien définies tout en les dotant des moyens nécessaires. Par cette organisation, l'entreprise vise l'atteinte de la performance à court et à long terme qui lui assurera sa pérennité. Cependant, l'évolution de l'entreprise dépend aussi de nombreux facteurs externes qui constituent son environnement complexe. La fonction contrôle de gestion s'impose donc notamment dans un contexte de concurrence agressive pour atteindre efficacement les objectifs et améliorer la performance à long terme, cette fonction met en œuvre des outils et des mécanismes permettant de planifier, suivre, évaluer les performances financières et opérationnelles, anticiper et vérifier la validité de la stratégie.

L'évolution des environnements interne et externe de l'entreprise et l'évolution par conséquent des besoins de maîtrise de la conduite de l'entreprise ont fait que le contrôle de gestion ne se limite pas à la simple mesure des résultats et à l'analyse des écarts, il joue également un rôle crucial dans la diffusion des apprentissages au sein de l'entreprise. L'apprentissage est essentiel pour la croissance et le développement organisationnel, ainsi que pour l'adaptation aux changements du marché, l'innovation et l'amélioration continue des performances. Dans ce contexte, le contrôle de gestion devient un levier essentiel pour favoriser la pérennité de l'organisation.

L'apprentissage au sein de l'organisation, (appelé apprentissage organisationnel) est un processus par lequel une organisation acquiert, partage et utilise les connaissances collectives afin de s'adapter à son environnement et d'améliorer ses performances¹. Le contrôle de gestion est un cadre structuré et idéal pour ce processus en fournissant des informations, des outils et des mécanismes de suivi, permettant aux différents acteurs de l'entreprise d'apprendre de leurs expériences et de prendre des décisions éclairées.

¹AAMRI, Elhassane, & BOUAZIZ, Si Mohamed. (2023). « *L'apport de contrôle de gestion au développement de l'apprentissage organisationnel : une approche théorique* ». International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(1-1), 266-278, Page 271, Disponible sur: <https://ijafame.org/index.php/ijafame/article/download/883/827> (Consulté le 20.07.2023).

Ainsi, le contrôle de gestion devient un espace de diffusion des apprentissages au sein de l'entreprise favorisant la circulation des informations pertinentes, la mise en commun des connaissances et l'interaction entre les parties concernées².

Les responsables du contrôle de gestion jouent un rôle clé en tant que facilitateurs de cet apprentissage en veillant à la collecte, à l'analyse et à la communication appropriée des données applicables.

En établissant des liens entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles, le contrôle de gestion crée un cadre idéal d'apprentissage et d'amélioration continue. En identifiant les indicateurs clés de performance, en mettant en place des systèmes de suivi et en évaluant régulièrement les résultats, le contrôle de gestion contribue à l'identification des bonnes pratiques et des leviers d'amélioration.

Parce que le contrôle de gestion est une fonction indispensable au fonctionnement et à la survie de l'entreprise, elle est appelée à interagir avec les différentes structures composant le périmètre de l'entreprise pour dépasser le simple processus de mesure et de contrôle des performances et s'imposer en tant qu'espace dynamique de diffusion des apprentissages, favorisant l'acquisition de connaissances, l'adaptation au changement et l'amélioration continue. En investissant dans des systèmes et des pratiques de contrôle de gestion efficaces, les entreprises peuvent consolider leur capacité d'apprentissage et accroître leur avantage concurrentiel dans un environnement en perpétuelle évolution. Ces efforts permettent à l'entreprise de se maintenir à long terme et de s'adapter de manière optimale aux exigences du marché.

De par son ancienneté, sa taille et ses structures, nous avons choisi l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM) située à Oued-Aissi (Tizi-Ouzou) comme champ d'étude. En effet l'ENIEM dispose d'une structure contrôle de gestion depuis sa naissance. Nous avons donc ciblé cette fonction comme espace de diffusion des apprentissages.

▪ **Problématique et hypothèses de recherche**

L'environnement concurrentiel, en constante évolution, dans lequel évoluent les entreprises exige une gestion efficace et une capacité d'adaptation continue. Dans cette

²Idem Page 04.

optique, la fonction contrôle de gestion en tant que levier essentiel pour le management, se doit d'acquérir, partager et utiliser les connaissances collectives pour favoriser l'adaptation au changement et améliorer les performances organisationnelles ; ainsi notre problématique peut être formulée comme suit :

« Quelle est la nature des apprentissages générés par la fonction contrôle de gestion de l'ENIEM d'une part, et quels sont les mécanismes de leur diffusion et de leur intégration dans le fonctionnement de l'ENIEM d'autre part ? »

De cette problématique, on peut énoncer les questions secondaires suivantes :

- Quels est le positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM ?
- Quels sont les acteurs qui contribuent au processus du contrôle de gestion ?
- Quels sont les instruments d'évaluation des performances de l'ENIEM et de maîtrise de sa conduite ?
- L'environnement interne de l'ENIEM favorise t-il les apprentissages collectifs ?

Deux hypothèses sous-tendent notre thématique :

- **Hypothèse 1** : De par l'ancienneté de l'ENIEM d'une part, et du fait de son environnement concurrentiel d'autre part, la fonction contrôle de gestion est source d'apprentissages pour un meilleur pilotage des processus et activités ;
- **Hypothèse 2** : Les apprentissages générés par la fonction contrôle de gestion sont : intégrés sans résistance et toujours acceptés dans les différentes structures.

▪ **Méthodologie**

En vue de répondre à la problématique, notre méthodologie reposant sur l'approche hypothético-déductive s'articule autour des étapes suivantes :

- **Une recherche bibliographique** : elle compose le cadre théorique de notre sujet. Nous avons ciblé la littérature économique relative au contrôle de gestion et à l'apprentissage au sein de l'organisation. Plusieurs ouvrages (version papier ou électronique) de base, des thèses, mémoires et articles ont été lus et exploités pour délimiter notre domaine de recherche, cibler les concepts de base et construire nos hypothèses ;
- **La collecte de documents internes de l'ENIEM** : avant d'arriver à l'étape enquête de terrain, nous avons collecté des documents qui nous ont permis de connaître les activités de l'ENIEM et son organisation ; d'identifier les structures du contrôle de gestion ainsi que ses missions ; nous avons obtenu des données statistiques relatives aux réalisations de l'ENIEM. Seulement ces statistiques concernent les années d'avant 2021. On nous a refusés des statistiques plus récentes ;
- **Une enquête de terrain, au sein de l'ENIEM** : elle est composée de deux outils :

A. Un questionnaire : il a été adressé aux structures de la fonction contrôle de gestion se trouvant au niveau du siège autrement dit, à la direction planification, contrôle de gestion (DPCG) ;

B. Un entretien : il s'agit d'un entretien semi directif réalisé avec le responsable de La DPCG.

Notre plan de travail est structuré en trois chapitres :

- **Chapitre I :** Les approches du contrôle de gestion et le concept d'apprentissage ;
- **Chapitre II :** L'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM ;
- **Chapitre III :** Les apprentissages résultant du processus de contrôle de gestion.

Introduction

Le contrôle de gestion est source d'une littérature abondante. Il a évolué pour s'adapter aux changements internes et externes de l'entreprise. Il a donné lieu à différentes approches notamment l'approche classique et l'approche interactive et moderne, celles-ci feront l'objet de ce chapitre. De plus, ce chapitre examinera le rôle de l'apprentissage organisationnel et la manière dont il peut être intégré aux différentes approches du contrôle de gestion.

L'approche classique du contrôle de gestion est dominante dans de nombreuses organisations. Elle se concentre principalement sur l'établissement d'objectifs, l'élaboration de budgets et le suivi des performances. Cette approche met l'accent sur la rationalité qui caractérise les objectifs prédéfinis, la formalisation des procédures et le contrôle de la conformité. Cependant, avec la complexité et l'incertitude de l'environnement, le contrôle de gestion a évolué pour être plus interactif.

L'approche interactive et moderne du contrôle de gestion met l'accent sur la flexibilité qui permet la remise en cause des objectifs prédéfinis et la réactivité aux changements, car les entreprises évoluent dans un environnement dynamique et à risques. Cette approche encourage l'échange entre les parties prenantes, la communication, la décentralisation du pouvoir et l'effacement des frontières entre les stratégies et la coordination. Dans cette approche, la stratégie doit être comprise par les acteurs.

Sachant que les pratiques du contrôle de gestion cherchent à améliorer les performances de l'entreprise, celui-ci est étroitement lié à l'apprentissage qui est le processus par lequel l'entreprise acquiert, partage et utilise les connaissances pour s'adapter à son environnement. L'apprentissage favorise l'innovation, la recherche de solutions aux problèmes, leur résolution en étant réactif, la capitalisation des expériences et la construction de nouvelles compétences.

Ce chapitre se décompose en trois sections :

- **Section 1** : L'approche classique du contrôle de gestion ;
- **Section 2** : L'approche interactive et dynamique du contrôle de gestion ;
- **Section 3** : Le concept d'apprentissage et la fonction contrôle de gestion.

Section 01 : L'approche classique du contrôle de gestion

L'approche classique du contrôle de gestion représente les fondements traditionnels de la gestion au sein des entreprises qui reposent essentiellement sur le contrôle de la conformité et donc le contrôle *a posteriori*. Cette section aborde cinq aspects clés de cette approche.

1- L'entreprise en tant que système

C'est en 1948 que Norbert Wiener a développé une approche systémique dans un contexte où l'environnement était perçu comme relativement stable. À cette époque, les principes de l'approche systémique étaient appliqués principalement dans le domaine de la cybernétique¹, qui se concentrait sur le contrôle et la communication des systèmes complexes.²

Ainsi un système est défini comme « *un ensemble d'éléments en interaction dont chacun concourt à l'objet commun ou finalité du système* ».³

Les éléments d'un système sont en interaction mutuelle, un changement survenant dans l'un de ces éléments peut avoir des répercussions sur l'ensemble du système appliqué à l'entreprise et relevant d'une réalité complexe dans laquelle elle évolue ; l'approche cybernétique se caractérise par la rétroaction (feed-back) et se réfère aux boucles de retour d'information où les résultats d'une action sont utilisés pour ajuster et réguler le comportement futur du système.

Norbert Wiener a utilisé des concepts tels que les systèmes à boucle fermée pour étudier et contrôler les systèmes dans un environnement stable. A l'époque, vu le peu d'interaction entre l'entreprise et l'environnement externe, on parlait de système fermé.

Cependant, les avancées technologiques, les changements sociaux, économiques et environnementaux ont rendu les systèmes beaucoup plus complexes et dynamiques. Par conséquent, l'approche systémique a évolué pour prendre en compte ces changements et pour s'adapter à des environnements plus complexes et incertains, on parle alors de système ouvert.

¹ La cybernétique est une science de la communication. Appliquée au système de contrôle de gestion, elle est un mode de pilotage établissant une « *boucle de contrôle* » : des objectifs sont fixés, auxquels les réalisations et l'état atteint sont ensuite comparés, puis des mesures correctives sont proposées pour atteindre les objectifs.

² YATCHINOVSKY Arlette, « *L'approche systémique, pour gérer l'incertitude et la complexité* », ESF Edition, Paris, 2012, Page 13.

³ *Idem*, Page 11.

L'entreprise est considérée donc comme un système complexe, finalisé et ouvert sur un environnement incertain,⁴ ces trois qualificatifs renvoient à :

- **Système complexe** : une entreprise est un système complexe car elle est composée d'éléments interconnectés d'une manière dynamique tels que les personnes, les départements, les processus, les ressources, les technologies, les clients, les systèmes d'information ; les changements ou les actions dans un domaine peuvent avoir des répercussions sur d'autres domaines. Comprendre et gérer cette complexité est essentiel pour assurer le bon fonctionnement de l'entreprise ;
- **Système finalisé** : car l'entreprise poursuit des objectifs et des finalités à atteindre telles que la réalisation de bénéfices, la fourniture de produits ou de services de qualité, la satisfaction des clients, la contribution au produit national brut du pays. Ces objectifs sont définis dans le cadre d'une stratégie qu'elle met en œuvre par des plans d'actions coordonnés ;
- **Système ouvert sur l'environnement externe** : car l'entreprise évolue dans un environnement où se trouvent d'autres entreprises concurrentes, cet environnement est évolutif. Ces évolutions sont économiques, technologiques, sociales, concurrentielles et peuvent la mettre en difficultés ; pour s'y adapter, elle doit le surveiller constamment en anticipant les risques et les opportunités afin de procéder à des ajustements stratégiques.

De ce fait, les acteurs internes (employés, managers...) et les acteurs externes (clients, fournisseurs, concurrents...) interagissent et influencent le fonctionnement global de l'entreprise et sa capacité à atteindre ses objectifs.

2- Le contrôle de gestion par le feedback

L'approche cybernétique est une discipline qui vise à analyser le comportement des systèmes finalisés en étudiant leur capacité à s'adapter aux modifications de leur environnement grâce à des procédures de contrôle régulant par rétroaction.⁵

Cette approche adopte une vision mécaniste, considérant les systèmes comme des mécanismes régulés par des boucles de rétroaction.

Dans ce contexte, l'établissement des standards joue un rôle crucial. Les standards représentent des références, des objectifs ou des normes auxquels le système doit se

⁴ ALAZARD Claude, « *Contrôle de gestion, manuel et application* », Edition Dunod, Paris, 2010, Page 43.

⁵ *Idem*, Page 44.

conformer. Ils servent de points de comparaison pour mesurer les écarts entre les prévisions, les objectifs fixés et les actions réellement réalisées.

Ainsi, le contrôle de gestion intervient pour lutter contre les dérèglements du système, causés par des prévisions imparfaites ou des perturbations inattendues de l'environnement. Il permet de mesurer les actions effectuées, d'évaluer les écarts et de prendre les rétroactions nécessaires pour rétablir l'équilibre.⁶

En se basant sur des informations obtenues *a posteriori* (les résultats, informations internes, informations externes), le contrôle de gestion permet de corriger les prévisions, d'ajuster les objectifs à court terme et de modifier les actions en vue d'améliorer le fonctionnement du système dans son ensemble. Ainsi, la cybernétique et le contrôle de gestion s'associent pour garantir une adaptation optimale du système face aux fluctuations de son environnement.

Le tableau suivant résume les principales caractéristiques de l'approche cybernétique.

Tableau N°01: Les caractéristiques de l'approche classique

Approche	Type de contrôle	Caractéristiques
Classique cybernétique	Diagnostic par le Feedback	<ul style="list-style-type: none"> - Modèle simple ; - Contrôle par Feedback ; - Démarche fondée sur le court terme ; - Comparaison de l'état atteint à l'objectif prédéfini ; - Contrôle <i>a posteriori</i> des résultats ; - Comparaison des objectifs à des standards ; - Prise de décisions correctives ; - Pas de surveillance constante des managers ; - Management par exception ; - Procédures formelles de reporting - Basée sur l'exploration ; - Approche systémique.

Source : Tableau synthétisé par nous-mêmes à partir de l'article de Samuel Sponem « Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel » disponible sur <https://shs.hal.science/halshs-00465677> (Consulté le 13.02.2023)

Ce tableau met en évidence les termes clés qui caractérisent principalement le contrôle de gestion cybernétique. L'approche classique et cybernétique repose sur un modèle simple de contrôle par feedback, où l'état atteint est comparé à l'objectif prédéfini pour prendre des décisions correctives à court terme. Cette approche est fondée sur la surveillance ponctuelle

⁶ALAZARD Claude, *Op.cit.* , Page 44.

des résultats et la comparaison des objectifs à des standards avec des procédures formelles de reporting et un management par exception.

Cependant, pour assurer une surveillance constante et efficace, il est également essentiel de prendre une approche systémique basée sur l'exploration et la compréhension des interactions entre les différents éléments du système. Cette approche permet de mieux anticiper les impacts à long terme et de prendre des décisions plus éclairées pour améliorer la performance globale du système.

Ainsi, la pratique de l'approche classique peut être complétée par une approche plus globale qui prend en compte les interactions et les interdépendances entre les différents éléments du système. Cela permet de mieux comprendre les causes à l'origine des résultats observés, d'anticiper les éventuelles conséquences négatives et de prendre des décisions plus éclairées pour améliorer la performance à long terme.

3- Focalisation sur la dimension financière

La performance financière de l'entreprise est une mesure essentielle du contrôle de gestion. Elle est exprimée par des indicateurs tels que le bénéfice, l'équilibre financier et la création de valeur pour les actionnaires.⁷

Cependant, l'atteinte des objectifs financiers n'est pas sans risques. Plus les facteurs extérieurs sont hostiles, plus le contrôle devient difficile.⁸ Dans ce contexte, le contrôle de gestion ne se limite pas simplement à l'atteinte d'un résultat, mais il est également associé à l'idée de performance. Il s'agit d'obtenir des résultats malgré l'influence défavorable d'événements des risques externes que l'entreprise ne peut maîtriser.

Même si la performance financière est une mesure cruciale de la santé financière et de sa viabilité à long terme, il est important de noter qu'elle ne peut être considérée de manière isolée et qu'elle doit être complétée par d'autres aspects de la performance de l'entreprise, telles que la satisfaction des clients, la qualité des produits, la responsabilité sociale envers les salariés et la protection de l'environnement naturel. Il est donc essentiel d'adopter une approche équilibrée qui intègre ces différents éléments pour assurer la pérennité et la réussite globale de l'entreprise.

⁷ GIRAUD Françoise et Alii, « *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* », 2^e Edition, Paris, 2005, Page 22.

⁸ *Idem*, Page 22

4- La domination du contrôle budgétaire

Au début du 20^{ème} siècle, les entreprises industrielles se préoccupaient principalement de l'amélioration de leur productivité. C'est dans ce contexte que Frederick Winslow Taylor, Max Weber et Henri Fayol, les principaux fondateurs de l'école classique⁹, ont joué un rôle important dans le développement du contrôle budgétaire. Le contrôle budgétaire est un outil de gestion qui permet de planifier, suivre et contrôler les ressources financières d'une entreprise.

F.W.Taylor, avec son approche scientifique de la gestion, a jeté les bases de l'optimisation des ressources et de l'efficacité dans le processus de production¹⁰. Ces principes ont influencé la mise en place de budgets prévisionnels, qui consistent à établir des objectifs financiers et à allouer les ressources nécessaires pour les atteindre.

Max Weber, quant à lui, a souligné l'importance de la codification des tâches et de la mise en place de règles écrites¹¹. Ces principes ont été appliqués dans le contrôle budgétaire en définissant des procédures et des normes claires pour l'établissement, le suivi et l'évaluation des budgets. Ce qui permet d'assurer une uniformité dans l'élaboration des budgets et de faciliter le contrôle des dépenses et des performances financières.

Henri Fayol, avec sa vision de la délimitation des responsabilités, a contribué à la structuration du contrôle budgétaire en définissant des rôles et des responsabilités précises pour les différents acteurs impliqués dans le processus budgétaire de façon à favoriser la coordination et la collaboration entre les départements et les individus dans la réalisation des objectifs financiers¹².

Sachant que l'école classique considère que l'entreprise est une entité mécaniste recherchant la productivité et se basant sur le contrôle de l'exécution, elle a développé des concepts et des outils qui ont influencé le contrôle budgétaire : la comptabilité industrielle, la division du travail, la codification des tâches, la délimitation des responsabilités et le calcul des standards en fixant des objectifs, en allouant les ressources nécessaires et en contrôlant le degré d'atteinte de ces objectifs.

⁹ MAGHRAOUI S, « *Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles* », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, Décembre 2018, Page 1165, Disponible sur : <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/305> (consulté le 05.07.2023).

¹⁰ *Idem.*

¹¹ *Idem.*

¹² *Idem.*

Dans cette définition, on a :

- **Efficacité** : c'est la mesure qui permet de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière à produire les résultats escomptés. Par conséquent, le contrôle de gestion implique de veiller à ce que les actions entreprises soient alignées sur les objectifs de l'organisation et qu'elles contribuent à leur réalisation ;
- **Efficiace** : c'est la mesure qui indique que les ressources sont utilisées de manière optimale pour atteindre les objectifs fixés. Cela signifie que les managers doivent veiller à ce que les ressources disponibles, tels que le capital, le temps, les compétences, les matières premières, etc., soient utilisées de manière rentable et sans gaspillage excessif. L'efficiace concerne l'optimisation des moyens employés pour obtenir les résultats souhaités.

Avec l'évolution dans la manière de représenter l'entreprise : une entité sociale évoluant dans un environnement interne et externe turbulent, R.N Anthony a fourni une deuxième définition du contrôle de gestion qui comporte une dimension stratégique et managériale.

En 1988, R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme étant « *Un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* »¹⁵

Cette définition met en avant le rôle des managers pour inciter et motiver les salariés en vue d'appliquer la stratégie de l'entreprise et donc atteindre ses objectifs. Cette avancée dans la définition montre que le contrôle de gestion ne se limite pas uniquement à des aspects techniques et formels, mais qu'il implique également des facteurs humains et comportementaux.

Influencer les membres de l'organisation exige que les managers doivent communiquer clairement les objectifs stratégiques et les attentes en termes de performance. C'est de cette manière qu'ils obtiennent la compréhension et l'adhésion des membres de l'organisation.

En conclusion de cette section, on peut dire que le contrôle de gestion dans sa vision classique est un contrôle de la conformité et du degré d'atteinte des objectifs. Il s'est focalisé

¹⁵ AUGÉ Bernard et NARO Gérald, « *Mini manuel de contrôle de gestion : COURS et QCM* », Edition Dunod, Paris, 2011, Page 07, Disponible sur : www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100549382/Feuilleage.pdf , (Consulté le 14.07.2023).

sur la dimension financière et le contrôle des budgets. Dans cette optique l'entreprise est considérée comme une structure mécaniste.

Cependant en considérant la vision stratégique et la composante humaine de l'entreprise, R. Anthony, précurseur du contrôle de gestion, a fait évoluer la définition du système de contrôle de gestion en reconnaissant plusieurs niveaux (stratégique, opérationnel) qu'il faut relier.

Section 2 :L'approche interactive et dynamique du contrôle de gestion

L'approche interactive et dynamique du contrôle de gestion, explore une perspective plus contemporaine et évolutive de la gestion au sein des entreprises. Elle perçoit l'entreprise dans sa transversalité, favorise la participation des acteurs et intègre de nouveaux outils de contrôle en vue de la maîtrise de la performance à long terme. Le contrôle de gestion aujourd'hui dépasse largement la vision classique qui le limite à un simple outil de mesure *a posteriori* de la performance.

1- Evolution du système du contrôle de gestion

Les systèmes de représentation de l'entreprise ont évolué entraînant avec, l'évolution des systèmes de contrôle dont le contrôle de gestion. En effet d'une vision mécaniste de l'entreprise à une vision sociale accordant un intérêt au capital humain et aux interactions, d'une performance financière à une performance globale, le contrôle de gestion a évolué dans ses procédures et dans son instrumentation technique.

Ces nouvelles conceptions de l'entreprise, des ressources humaines, de la performance, du suivi des réalisations, des outils du contrôle de gestion et de l'acceptation accordé au contrôle de gestion, sont dues aux préoccupations sans cesse croissantes de l'entreprise qui se trouve dans un environnement changeant (macro-économique, méso-économique et micro-économique) et de l'accroissement de ses activités, et donc de ses structures et de ses effectifs.

En effet, l'entreprise d'aujourd'hui doit pouvoir maîtriser ses décisions et actions pour assurer sa performance à long terme et donc sa pérennité face à des entreprises concurrentes, innovantes et réactives.

L'évolution du contrôle de gestion résulte de tous ces changements : d'une approche classique considérant l'entreprise comme système fermé ou peu ouvert sur son environnement, basé essentiellement sur le contrôle budgétaire, séparant les activités, séparant

les managers des cadres opérationnels, le contrôle de gestion devient un levier de pilotage pour assurer la survie de l'entreprise en s'enrichissant d'outils modernes d'analyse qui expliquent les causes de la performance financière, l'identification des activités non performantes, la validation de la stratégie compte tenu des changements de l'environnement externe, la liaison entre objectifs à long terme et plans et actions à moyen et à court terme, et mettant fin au cloisonnement entre les niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

La vision classique favorisant les liens hiérarchiques basée sur la notion de centres de responsabilité, sans liens entre eux, a été enrichie d'une vision transversale accordant un intérêt aux nouvelles idées porteuses de progrès.

Le contrôle de gestion est donc un processus indispensable qui doit assurer la performance et l'adaptation de l'entreprise à l'environnement. Dans ses outils, ses procédures, il devient un système interactif et dynamique.

Signalons enfin que la littérature économique a développé plusieurs qualificatifs liés à l'évolution du contrôle de gestion ; on parle du contrôle de gestion élargie, du contrôle de gestion moderne, du contrôle de gestion transversal, du contrôle de gestion interactif et du contrôle de gestion d'aujourd'hui.

2- De l'évolution des systèmes diagnostics à l'intégration des systèmes interactifs

A. Les systèmes diagnostics du contrôle de gestion

Les systèmes de diagnostics du contrôle de gestion représentent l'ensemble des instruments techniques de mesure et de suivi de la performance allant des instruments classiques (budgets, coûts, reporting, tableau de bord de gestion) aux outils modernes (comptabilité à base d'activité (ABC) et tableau de bord prospectif (TBP).

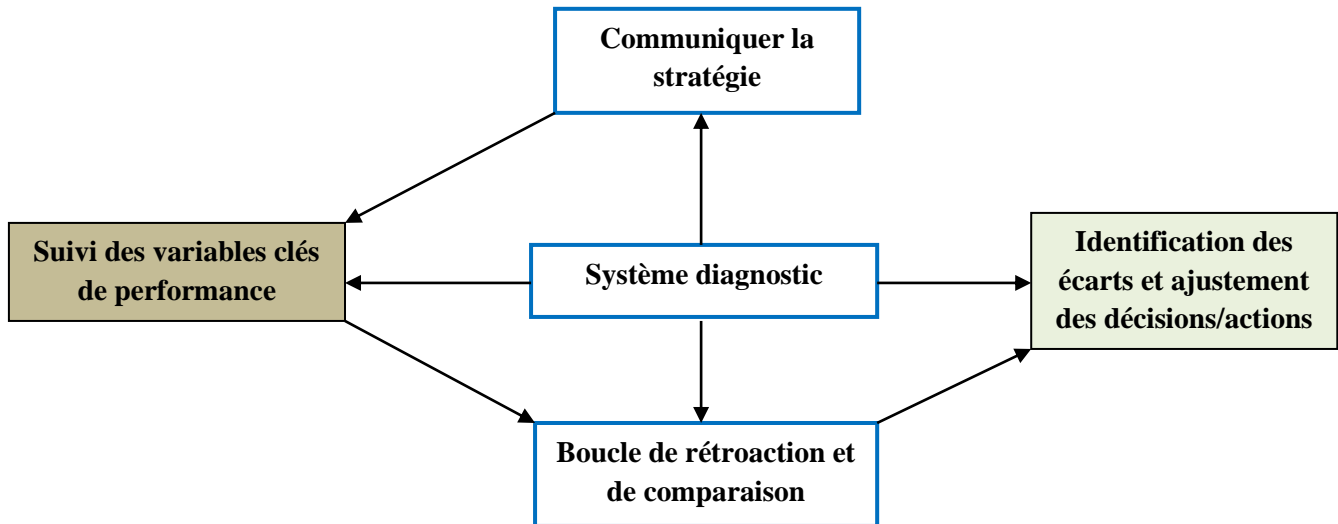
« Le mode d'usage diagnostique du système de contrôle de gestion consiste à communiquer les objectifs de la stratégie, assurer le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et à l'introduction des boucles de rétroaction et de comparaison. ¹⁶

Le schéma n° 01 suivant résume les rôles assurés par ce système mettant en avant la communication de la stratégie, suivi des variables clés de performance, identification des

¹⁶S. H. Wee Soon Yau F & Michael S.C. Tse, 2014; J.F Henri, 2006, cité in EL HAOUARY. O & Skouri. « *La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : une étude exploratoire* », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10, septembre 2019/ volume 4, Numéro 2, PP : 297-323. Page 307, disponible sur <https://u-bourgogne.hal.science/hal-02299846/document> , (Consulté le 09/05/2023).

écarts et ajustement des décisions et actions. Il démontre la boucle de rétroaction et de comparaison essentielle pour une gestion efficace.

Schéma N° 01 : Les rôles du système diagnostique



Source : schéma synthétisé par nous-mêmes à partir de la lecture de EL HAOUARY. O & Skouri. *Op.cit.*, Page 307. (Consulté le 09/05/2023).

D'après ce schéma, la stratégie est communiquée à tous les niveaux hiérarchiques, chaque acteur peut percevoir sa contribution aux objectifs globaux de l'organisation.

Grâce aux instruments techniques, les variables critiques de la performance sont mesurées. Elles incluent des indicateurs financiers (chiffre d'affaires, coûts, marges bénéficiaires), des indicateurs non financiers qualitatifs et quantitatifs (satisfaction des clients, qualité des produits, innovations).

Le contrôle de gestion établit des mécanismes de rétroaction et de comparaison pour évaluer la performance actuelle par rapport aux objectifs fixés, et ce en recueillant des données sur les résultats réels et en les comparant aux prévisions et aux normes établies.

Les écarts identifiés sont analysés pour comprendre les raisons des performances insuffisantes ou exceptionnelles, ce qui induit un ajustement des décisions et des actions en mettant l'accent sur l'apprentissage organisationnel et l'amélioration continue.

En résumé, le contrôle de gestion basé sur les systèmes diagnostiques consiste à communiquer les objectifs stratégiques, à suivre les variables critiques de la performance et à introduire des mécanismes de rétroaction et de comparaison. Cela permet d'évaluer la

performance de l'organisation, d'identifier les écarts par rapport aux objectifs et prendre les mesures nécessaires pour atteindre ces objectifs.

B. Les systèmes interactifs

L'approche interactive du contrôle de gestion est un concept développé par Robert Simons en 1995. Cette approche met l'accent sur la flexibilité, la responsabilisation des acteurs de l'entreprise (managers, cadres, et employés), c'est un concept novateur du contrôle organisationnel.

"Le contrôle interactif est l'un des concepts novateur du cadre théorique de Robert Simons (1995). Il désigne un mode de contrôle utilisé pour stimuler l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles stratégies".¹⁷

Il implique un mode de contrôle qui diffère des méthodes traditionnelles de contrôle *a posteriori* qui sont strictes et rigides. L'approche interactive ne se limite pas à évaluer les résultats, elle encourage l'interaction et la collaboration entre les membres de l'organisation, autrement dit, elle crée un environnement propice à l'apprentissage et à l'innovation par l'échange libre d'idées qui donnent des nouvelles perspectives à l'entreprise.

Dans le cadre de l'approche interactive, le contrôle n'est pas seulement exercé par les dirigeants ou les cadres supérieurs de l'organisation, il est partagé entre tous les membres de l'entreprise, quel que soit leur niveau hiérarchique. Chacun est encouragé à contribuer à l'amélioration des processus et à l'élaboration de nouvelles idées et de nouvelles stratégies.

L'objectif principal de l'approche interactive est de stimuler l'apprentissage organisationnel qui est un processus permanent en vue de s'adapter à son environnement changeant. Les erreurs et les échecs sont perçus comme des opportunités d'apprentissage et non comme des fautes à éviter à tout prix. Les leçons tirées de ces expériences sont utilisées pour améliorer les processus et pour générer de nouvelles idées et de nouvelles stratégies¹⁸.

De part la communication et la collaboration, l'approche interactive favorise la remise en question des pratiques existantes et l'exploration de nouvelles voies. Cela favorise

¹⁷ RENAUD Angèle. « *Vers une tridimensionnalité du contrôle interactif. Comptabilité, économie et société* », May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom, 2011, disponible sur <https://hal.archivesouvertes.fr/hal-00650565>, (Consulté le 02.05.2023).

¹⁸ SODJI Sodik, « *comment transformer les échecs en opportunités d'apprentissage* », Article disponible sur : https://fr.linkedin.com/pulse/comment-transformer-les-%C3%A9checs-en-opportunit%C3%A9s-sodji?fbclid=IwAR3DV_QBXZUgs8CXZTZG6R3wIE4gVKaUohDKH4ueC78DNyJZ3t6jbd7LS1E, (Consulté le 30.09.2023).

l'innovation et la capacité de l'organisation à s'adapter rapidement aux changements et aux défis.

En résumé, l'approche interactive d'après Robert Simons est une approche de contrôle qui favorise l'apprentissage organisationnel et l'émergence de nouvelles stratégies pour une meilleure adaptation de l'entreprise. La fonction contrôle devient dynamique de par la participation de tous ses membres qui s'impliquent dans une démarche d'amélioration continue de l'entreprise.

Tableau N°02 : Les dimensions liées au contrôle interactif et au contrôle diagnostic

Contrôle interactif	Contrôle diagnostic
<ul style="list-style-type: none"> - L'échange d'une vision partagée des objectifs, un débat continu autour de la validité des plans d'action, une attention particulière à l'information financière et non financière fournie par le système de contrôle de gestion (Dossi & Patelli, 2010 ; Mundy, 2010) ; - Discussion en réunion entre les managers, subordonnés et pairs autour des objectifs, des réalisations et des incertitudes stratégiques (Henri, 2006) ; - Implication des subordonnés et pairs dans la phase de suivi des réalisations (Bollecker. M, 2002) ; - Discussion en face à face des écarts détectés par le contrôleur de gestion et la propositions des actions correctives (S. K. Widener ; 2007) ; - Discussion approfondie sur les mesures stratégiques, les relations de cause/effet et les incertitudes stratégiques qui sont y liées (Tuomela. T, 2005). 	<ul style="list-style-type: none"> - Assurer le suivi de la réalisation des variables critiques de la performance et l'introduction des boucles de rétroaction et de comparaison (S. H. Wee Soon Yau F & Michael S.C. Tse ; 2014) ; - Suivre les progrès vers les objectifs, surveiller les résultats, comparer les résultats aux attentes, revoir les mesures clés. (J.F Henri, 2006). - Les informations sur les indicateurs clés de performance sont déclarées à travers des procédures et des rapports formels et les cadres supérieurs sont rarement impliqués dans le processus de contrôle (Abernethy, M. A & Brownell. P, 1999). - Personnalisation de la détection et de la correction des erreurs.

Source : tableau extrait d'EL HAOUARY. O & Skouri. A (2019), *Op.cit.*, Page 306. Disponible sur <https://ubourgogne.hal.science/hal-02299846/document>, (Consulté le 24.05.2023).

Les dimensions décrites dans le tableau ci-dessus mettent en évidence deux modes d'utilisation différents du système de contrôle de gestion : le mode d'usage diagnostique et l'utilisation interactive des pratiques du contrôle de gestion.

Le mode d'usage diagnostique du système de contrôle de gestion se concentre sur le suivi des variables critiques de la performance et l'introduction de boucles de rétroaction et de comparaison. Il vise principalement à évaluer la réalisation des objectifs fixés et à identifier les écarts entre les résultats réels et les résultats attendus qui font l'objet de rapports dressés par des cadres moyens. Il met l'accent sur l'analyse et l'évaluation des performances passées afin de diagnostiquer les problèmes potentiels et de prendre des mesures correctives. La pertinence de ce mode se retrouve dans l'identification des domaines à améliorer et évaluer l'efficacité de la stratégie mise en œuvre.

En revanche, les pratiques du contrôle de gestion interactif favorisent l'échange et l'implication des différents acteurs (managers, subordonnés, pairs) dans un processus de discussion et de collaboration autour des objectifs, des réalisations et des incertitudes stratégiques. Elle encourage également les subordonnés à participer au suivi des réalisations, à l'analyse des écarts et aux propositions d'actions correctives.

« *Quatre caractéristiques permettent de reconnaître un système de contrôle interactif : (a) l'information générée par le système de contrôle constitue un point important et récurrent pour les hauts dirigeants ; (b) le système de contrôle demande une attention fréquente et régulière de la part des dirigeants opérationnels à tous les niveaux de l'organisation ; (c) les données générées par le système de contrôle sont interprétées et discutées en face à face lors de réunions entre les supérieurs, les subordonnés et les pairs ; et enfin, (d) le système de contrôle sert de catalyseur pour un débat permanent sur les données, les hypothèses et plans d'action sous-jacents* ». ¹⁹

Ces caractéristiques montrent que les systèmes interactifs de contrôle produisent de nouvelles informations qui sont analysées aussi bien par les cadres supérieurs que par les opérationnels dans un cadre officiel (réunions). Ces discussions sont relatives à la pertinence des données qui peuvent remettre en question les hypothèses ayant servi à la conception de la stratégie et aux plans d'actions.

En combinant les systèmes diagnostics et interactif, le contrôle de gestion devient élargi. En effet, une organisation évalue ses performances passées et développe une vision à

¹⁹RENAUD Angèle, *Op.cit.*, Page 4, (Consulté le 26.05.2023).

long terme de sa situation, ce qui facilite la compréhension des enjeux stratégiques de son environnement et l'adoption d'une stratégie qui lui assure sa pérennité.

3- Dispositifs et outils modernes du système diagnostic résultant de l'interactivité du contrôle

A. La transversalité des structures de l'entreprise

L'approche transversale vise à créer des structures organisationnelles moins hiérarchiques et plus horizontales. Elle favorise les liens fonctionnels entre acteurs au lieu des liens verticaux, hiérarchiques qui caractérisent l'organisation traditionnelle remontant à l'époque de F.W.Taylor.

*« Se rendant compte de la nécessité d'une plus grande flexibilité et réactivité, pour satisfaire le client et créer plus de valeur, les managers essaient de "casser" les verticalités, d'aplatir les structures, et s'orienter vers des configurations plus transversales, construites à partir des processus horizontaux, opérationnels et de supports nécessaires pour aboutir au bien ou au service pour le client ».*²⁰

De cette manière l'ensemble des processus composant l'entreprise sont conçus de manière à favoriser la coopération, la coordination et l'échange d'informations entre les différents acteurs de l'entreprise.

Grâce à ces configurations transversales, l'entreprise est flexible et réactive de façon à créer de la valeur et à satisfaire les besoins des clients. En éliminant les « frontières », l'entreprise favorise la communication, répond mieux aux attentes du marché et offre des produits et services plus adaptés aux besoins des clients.

B. La comptabilité à base d'activités

Le contrôle de gestion vise à mesurer, analyser et piloter la performance de l'entreprise. Au fil du temps, les outils modernes du contrôle de gestion ont évolué pour répondre aux besoins croissants de collecte, d'analyse et de communication des informations financières et opérationnelles. Parmi les outils modernes du contrôle de gestion on cite la comptabilité à base d'activités (Activity-Based Costing (ABC)) ou (coûts à base d'activités), qui est introduite dans les années 1980²¹.

²⁰CLAUDE Alazard, *Op.cit.*, Page 64.

²¹ ANDERSON Steven et KABLAN Robert, « *TDABC, La méthode ABC pilotée par le temps* », Edition EYROLLES, Paris, 2008, Page 15.

« La méthode ABC considère que ce sont les activités qui consomment les ressources et que les produits consomment les activités. Deux types d'indicateur permettent de prendre en compte ces consommations : les indicateurs de ressources et les indicateurs d'activité ». ²²

La méthode ABC est une comptabilité analytique qui attribue les coûts aux produits ou services de manière plus précise tout en considérant les activités qui les consomment. Comparée à la comptabilité analytique traditionnelle dont le calcul des coûts est basé sur des unités d'œuvres tels que le volume de production, les coûts directs, l'ABC considère que ce sont les activités qui sont à l'origine de la consommation des ressources de l'entreprise.

Selon l'ABC les activités sont composées des différentes tâches nécessaires pour produire un produit ou fournir un service. Ces activités sont la conception, la fabrication, le contrôle qualité, la gestion des stocks, le transport, le marketing... etc.

Les produits, services, commandes, lots ;...etc sont considérés comme des consommateurs d'activités. Les coûts des activités sont attribués donc aux produits en fonction de leur consommation respective de ces activités.

Dans sa démarche, l'ABC utilise deux types d'inducteurs :

- **Les inducteurs de ressources** : ils attribuent les ressources aux activités et mesurent donc les quantités de ressources consommées par ces activités. Exemples heures de travail, quantité de matières premières utilisée, coûts de maintenance des machines, etc ;
- **Les inducteurs d'activité** : ils permettent de déterminer la quantité de chaque activité consommée par produit. Ces inducteurs sont multiples : quantité produite, chiffre d'affaires, nombre de modifications apporté aux produits,... etc.

Les apports de l'ABC en attribuant judicieusement les coûts aux produits et services par le biais des activités qu'ils ont consommées sont une compréhension de l'origine des coûts, et par conséquent de prise des décisions pertinentes (prix de vente, rentabilité, sous-traitance, abandon d'un produit...).

« La méthode ABC/ABM repose sur une modélisation de l'organisation en activités et processus au sein de laquelle la notion de transversalité peut être reconnue à plusieurs niveaux » ²³

²²ALCOUFFE Simon et Alii, «Contrôle de gestion sur mesure », Edition Dunod, Paris, 2013, Page 58.

²³ Idem ., Page 45.

Les activités et les processus peuvent être horizontaux dans le cadre de l'approche ABC/ABM (Activity-Based Management). L'approche ABC/ABM fait référence au management des activités car les processus sont liés et se chevauchent à différents niveaux.

Des activités horizontales constituent un processus horizontal, c'est-à-dire que les activités sont exécutées dans plusieurs services au sein de l'organisation. Exemples, la gestion des commandes est un processus qui implique les activités de : prise de commandes, vérification des stocks, préparation de la commande, transports,... etc. Ces activités s'effectuent à plusieurs niveaux de l'entreprise.

Autres exemples : des activités vont devenir horizontales peuvent se trouver, à l'image du processus développement d'un produit qui induit les activités de conception, fabrication, marketing et distribution, dans des départements distincts.

En résumé, l'approche ABC/ABM, permet d'appréhender l'organisation de manière transversale en identifiant les liens et les interactions entre les différents départements qui exécutent des activités et processus horizontaux.

C. Le tableau de bord prospectif

Le balanced scorecard (BS), (tableau de bord prospectif, équilibré, multidimensionnel) remonte à l'année 1990²⁴. Il a été créé par Robert S. Kaplan et David P. Norton. Les auteurs ont introduit le concept pour répondre aux limites des indicateurs de performance traditionnels qui se concentrent principalement sur des mesures financières dans le contexte d'un environnement commercial de plus en plus complexe. Nous allons l'aborder brièvement.

Le BS vise à mesurer et à améliorer la performance globale d'une entreprise en prenant en compte différents aspects clés de son activité. Elle repose sur l'idée que la performance financière d'une entreprise est causée par plusieurs facteurs interconnectés (compétences, fidélité de la clientèle, qualité des processus...etc).

« L'approche du balanced scorecard quant à elle, établit des relations de causalité en quatre axes de la performance (Résultats financiers, Processus internes, Clients, apprentissage organisationnel) considérant que les compétences humaines et organisationnelles de l'entreprise (axe apprentissage) doivent servir à maîtriser les processus

²⁴ KAPLAN Robert S. et NORTON David P, «Le tableau de bord prospectif», Edition Eyrolles, Paris, 1998, 2003, Page 8.

internes (processus d'innovation et service après-vente en particulier), qui à leur tour contribuent à mieux satisfaire le client ; tout cela conduisant en définitive à une meilleure performance financière ». ²⁵

Le BS considère donc quatre axes principaux de la performance. Nous les représentons dans le schéma suivant (page suivante).

Schéma N° 02: Les Axes du tableau de bord prospectif

Axe 4 : Axe financier				
Chiffre d'affaires	Résultat	Revenus	Valeur actionnariale	Bénéfices
Axe 3 : Axe Clientèle				
Satisfaction	Fidélisation	Rentabilisation d'un segment de la clientèle	Acquisition de nouveaux clients	Création de valeur
Axe 2 : Processus internes				
Innovation	Production	Service Après vente	Qualité	Délais
Axe 1 : Apprentissages organisationnels				
Compétences	Technologies	Infrastructures- Ressources humaines	Motivation	Systèmes et procédures

Source : Schéma synthétisé par nous-mêmes à partir de la lecture d'Alcouffe S et Alii. *Op.cit.*, Page 20 et Robert S. KAPLAN et David P. NORTON, *Op.cit.*, Pages 61, 79,107, 108 et 137.

Selon le Schéma ci-dessus :

- **Apprentissage organisationnel** : il concerne les compétences et les capacités de l'entreprise à s'adapter, à innover, à s'améliorer, à acquérir une meilleure organisation et donc une performance à long terme. Grâce au développement des compétences des employés, à la gestion des connaissances, à l'amélioration des processus et à l'innovation²⁶,... etc. Il s'agit d'instaurer une culture d'apprentissage ;
- **Axe processus internes** : ce sont l'ensemble des processus internes de l'entreprise : production, innovation, qualité, service après-vente²⁷,... etc. L'objectif est d'identifier les processus à améliorer en termes d'efficacité et l'efficience ;

²⁵Alcouffe S et Alii, *Op.cit.*, Page 20.

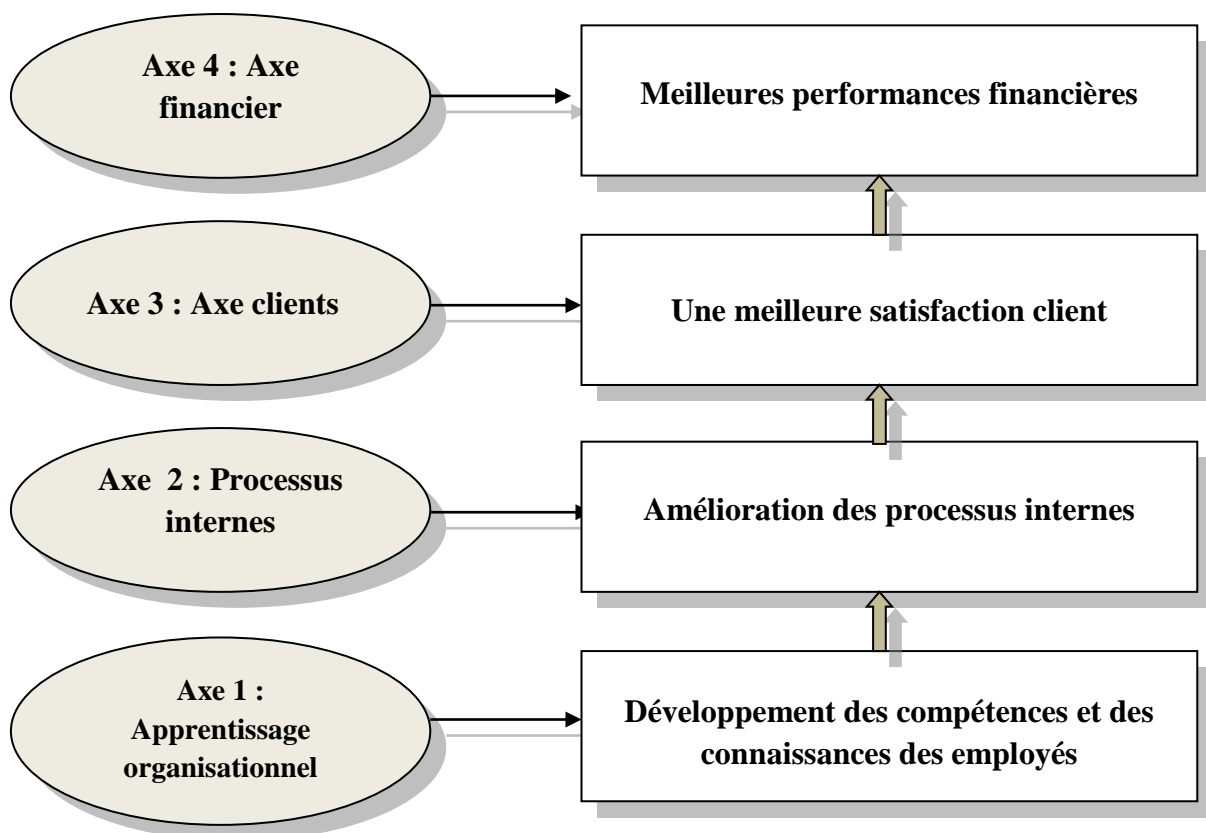
²⁶ KAPLAN Robert S. et NORTON David P, *Op.cit.*, Page 137.

²⁷*Idem*, pages 107 et 108.

- **Axe Clients** : cet axe vise la satisfaction des clients²⁸, leur fidélisation, l'acquisition de nouveaux clients et la création de valeur pour eux en leur offrant des produits ou services qui répondent à leurs attentes ;
- **Axe financier** : Cet axe mesure les performances financières²⁹ tels que les revenus, les bénéfices, le retour sur investissement,...etc. C'est un axe comportant les indicateurs traditionnels utilisés par toutes les entreprises pour mesurer leur santé financière.

Selon les concepteurs du BS, ces quatre axes sont interdépendants et qu'il existe des relations de cause à effet³⁰ entre eux. Nous les représentons dans le schéma suivant :

Schéma N°03 : Les relations de causalité entre les quatre axes du TBP



Source : schéma synthétisé par nous-mêmes à partir de la lecture d'ALCOUFFE S et Alii, *Op.cit.*, Page20.

Selon le schéma, en développant les compétences et les connaissances de ses employés (apprentissage organisationnel), une entreprise peut améliorer, par exemple, ses processus internes, tels que l'innovation des produits et le service après-vente. Cela conduit

²⁸Idem, page 79.

²⁹Idem, Page 61.

³⁰KAPLAN Robert S. et NORTON David P. *Op.cit.*, Page 61.

ensuite à une meilleure satisfaction client, ce qui se traduit finalement par de meilleures performances financières.

En résumé, le BS est un outil moderne de la gestion de la performance à long terme, il fournit un cadre pour mesurer, surveiller et améliorer la performance globale de l'entreprise. Il est source d'apprentissage et favorise l'interactivité.

4- Interaction entre pilotage stratégique et pilotage opérationnel

Le pilotage stratégique concerne le choix du positionnement de l'entreprise sur le marché et donc la définition des objectifs à long terme, ainsi que des stratégies et des actions nécessaires pour les atteindre. La réflexion est stratégique lorsqu'elle engage le futur d'entreprise par des décisions clés telles que l'orientation stratégique, la segmentation du marché, le positionnement concurrentiel, les alliances stratégiques.

D'un autre côté, le pilotage opérationnel concerne la gestion des activités opérationnelles pour atteindre les objectifs à court terme. Il se concentre sur des aspects tels que l'efficacité des processus, la gestion des ressources, la qualité des produits, la satisfaction des clients.

L'interaction entre le pilotage stratégique et le pilotage opérationnel réside dans le fait que les décisions à caractère stratégique prises dans le cadre du pilotage stratégique doivent être déployées correctement par le biais du pilotage opérationnel. Il y a un alignement entre la stratégie et objectifs à long terme et les plans et actions à moyen et à court terme.

En conclusion de cette section, on peut dire que :

L'évolution du système du contrôle de gestion a vu la transition des systèmes diagnostiques traditionnels vers l'intégration de systèmes interactifs. Les anciens systèmes se concentrent sur la rétrospective et la mesure de la performance financière, tandis que les systèmes interactifs intègrent la stratégie, la flexibilité, la participation des employés et la gestion en temps réel. Cette évolution reflète la nécessité pour les entreprises de s'adapter à un environnement en constante évolution et devenir plus flexibles pour atteindre leurs objectifs et assurer leur pérennité.

Les outils modernes du contrôle de gestion (ABC/ABM, TBP) ainsi que la conception des configurations organisationnelles moins hiérarchiques produisent des interdépendances entre les différents départements d'une entreprise, ce qui génère une meilleure efficacité et

efficience. Aussi l'interdépendance du pilotage stratégique et opérationnel exprime un pilotage global de la conduite de l'entreprise.

Section 3 : Le concept d'apprentissage et la fonction contrôle de gestion

L'apprentissage est un processus indispensable à l'amélioration du fonctionnement d'une entreprise. C'est également le cas de la fonction contrôle de gestion qui s'assimile à un processus de maîtrise de la conduite de l'entreprise et qui génère des apprentissages source de performance.

Dans cette section, nous verrons à travers quelques définitions les composants clés qui gravitent autour de la notion d'apprentissage, ses caractéristiques, ses mécanismes et montrer que la fonction contrôle de gestion est une source d'apprentissage.

1- Les concepts clés liés à l'apprentissage organisationnel

Nous présentons trois définitions de l'apprentissage au sein de l'organisation afin de comprendre le sens qui lui est accordé et son importance en tant que processus dynamique et continu qui accompagne la vie d'une entreprise et de tirer ses composants essentiels.

Selon Simon H.A cité par Szylar C.

« L'apprentissage organisationnel comprend l'accroissement des connaissances et les restructurations heureuses des problèmes organisationnels par les individus. »³¹

Selon Koenig G. cité par Szylar C.

« Phénomène collectif d'acquisition et d'élaboration des compétences qui, plus ou profondément et plus ou moins durablement, modifie la gestion des situations et les situations elles-mêmes. »³²

Selon Alazard C.

« L'apprentissage est défini comme un processus par lequel la répartition et l'expérience accumulées font que les activités sont effectuées de mieux en mieux, de manière de plus en plus efficace ».³³

- **Acquisition de nouvelles connaissances** : l'apprentissage est un processus qui génère l'acquisition des connaissances, des compétences et des expériences qui permettent de réaliser des activités de manière plus efficace. En effet l'assimilation et l'exploitation des

³¹ SZYLAR Christian, « *L'apprentissage dans les organisations* », Edition Hermes, 2006, Page 52.

³² *Idem*, Page 52

³³ ALAZARD Claude, *Op.cit*, Page 58

informations, le développement de nouvelles compétences, induisent une meilleure compréhension d'un sujet, d'une tâche ou d'un phénomène ;

- **Acquisition et émergence de nouvelles compétences** : elles apportent un changement profond dans la gestion des situations et résultent de différentes formes d'apprentissage : l'acquisition de connaissances académiques à travers l'éducation formelle, l'apprentissage pratique sur le terrain, l'expérimentation et la résolution de problèmes, ainsi que l'apprentissage social par l'observation et l'interaction avec les autres. Il peut également se produire de manière consciente ou inconsciente ;
- **Résultat des expériences accumulées** : l'accumulation de l'expérience et l'engagement dans des pratiques répétées, améliorent la capacité à effectuer ces activités. Ainsi en favorisant la communication et la collaboration, les avantages sont nombreux : efficacité opérationnelle, capacité d'innovation, capacité à s'adapter aux changements de l'environnement, satisfaction des employés et meilleur engagement car ils se sentent valorisés pour leur contribution à la croissance de l'organisation ;
- **Partage des connaissances entre les membres de l'organisation** : c'est une condition de l'apprentissage organisationnel car selon *Argyris et SchÖn* « *L'apprentissage organisationnel intervient lorsque les individus ; agissant sur la base de leurs images et de leurs cartes cognitives, détectent une réalisation ou un écart dans les anticipations qui confirment ou infirment les théories in use* de l'organisation.* »³⁴
L'expérience directe, l'observation, la réflexion et la communication entre les individus, les équipes et les départements de l'organisation sont les moyens par lesquels une organisation acquiert des connaissances et compétences ;
- **Une culture de l'apprentissage et du changement** : l'apprentissage organisationnel peut être délibéré quand il est voulu, il est facilité par des stratégies telles que la formation, la rétroaction, le mentorat, la collaboration et la gestion des connaissances. En favorisant l'apprentissage organisationnel, l'organisation s'adapte mieux aux changements de l'environnement et innove dans ce processus et produits.

L'apprentissage organisationnel relève de la gestion des connaissances et de la gestion du changement. Il implique des modalités d'acquisition, de stockage, de partage et d'évaluation des connaissances ainsi que les compétences nécessaires au service de la

***Théories in use** : c'est un concept développé par le théoricien Argyris. C. Ce concept fait référence aux hypothèses, croyances et modèles mentaux tacites que les individus utilisent dans leur quotidien pour comprendre et réagir aux situations au sein d'une entreprise.

³⁴ SZYLAR Christian, *Op.cit.*, Page 52

performance. Inscrit dans les objectifs, il devient un processus continu de développement et d'adaptation à l'environnement en constante évolution dans lequel l'organisation évolue.

L'apprentissage organisationnel peut être décomposé en trois étapes principales : la collecte de données et d'informations, l'analyse et la réflexion, et la mise en œuvre de nouvelles connaissances et compétences. Les organisations peuvent mettre en place des mécanismes pour favoriser chacune de ces étapes, tels que des systèmes de gestion de l'information, des formations, des séances de réflexion et des projets pilotes.

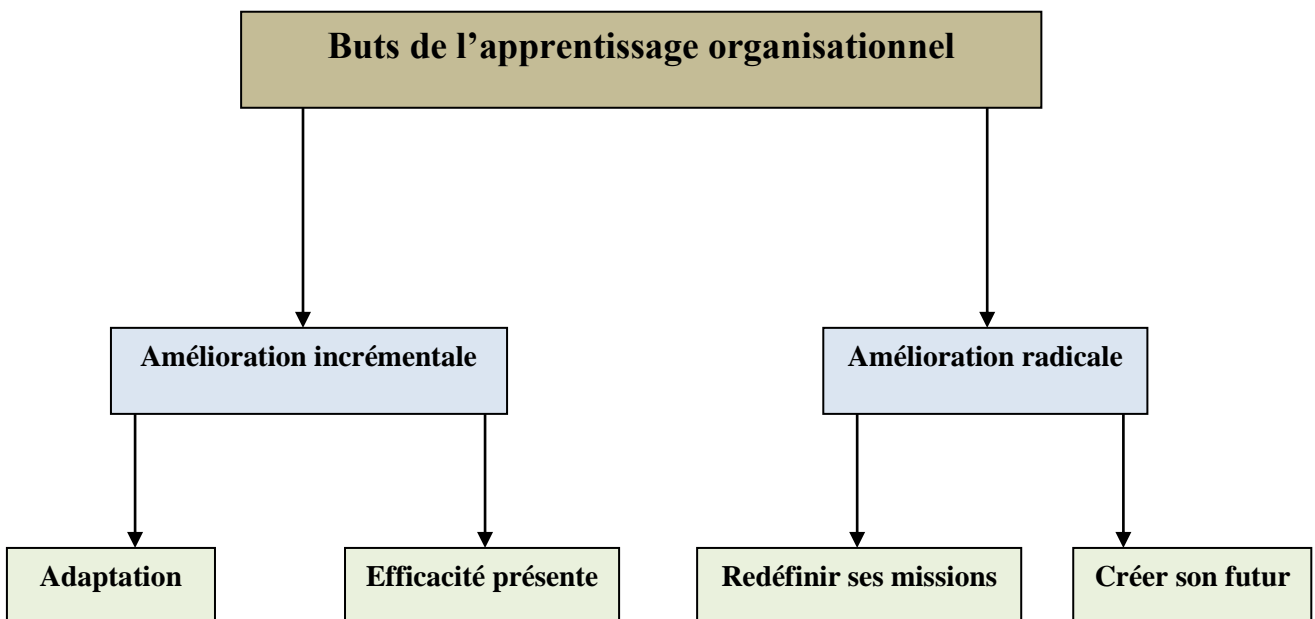
Cependant, les organisations peuvent rencontrer des obstacles tels que la résistance au changement, la réticence à partager des connaissances, et le manque de temps et de ressources pour la formation et la réflexion. D'où l'intérêt de l'implication des dirigeants avec les employés pour surmonter ces obstacles et créer une culture qui favorise l'apprentissage organisationnel.

2- L'amélioration continue en tant qu'objectif de l'apprentissage organisationnel

Les retombées de l'apprentissage organisationnel impactant la performance dans ses différentes dimensions (économique, financière, sociale et environnementale...) peuvent être appréciées, mesurées car elles expriment un processus d'amélioration continu qui peut revêtir deux aspects : il peut s'agir d'une amélioration incrémentale sans bouleversement radical, comme il peut s'agir d'une amélioration radicale.

Le schéma suivant illustre ce phénomène.

Schéma N°04 : Les caractéristiques de l'apprentissage organisationnel



Source : Szylar C, *Op.cit.*, Page 64

A- L'amélioration incrémentale ou adaptative

Est la capacité d'une entreprise à s'adapter et à évoluer de manière progressive en réponse à des stimuli provenant de son environnement. Les améliorations enregistrées ne remettent pas en question l'objectif principal de l'entreprise.

Dans ce cas, on retrouve :

- **L'adaptation** : l'entreprise s'adapte en continu aux actions des autres entreprises autrement dit en fonction d'elles. En d'autres termes, l'entreprise "répète" les actions qui se sont avérées efficaces chez d'autres. Cette capacité nécessite des compétences techniques ou spécifiques ainsi qu'une dynamique organisationnelle pour gérer le changement ;
- **Efficacité présente** : dans ce type d'apprentissage, l'organisation applique les meilleures pratiques existantes sans développer de nouvelles approches. On peut considérer cette approche comme "enseignante"³⁵ car elle se base sur les connaissances partagées et mises en action. Une organisation "enseignante" diffère d'une organisation traditionnellement définie comme "apprenante"³⁶.

B- L'amélioration radicale

Elle existe lorsque l'environnement évolue rapidement et que les améliorations incrémentales ne suffisent pas. Les entreprises réfléchissent et créent leur futur au lieu de simplement réagir aux changements. L'amélioration radicale implique un apprentissage en double boucle, qui entraîne des modifications profondes dans les schémas de connaissances et de réponses, voire la création de nouveaux schémas.

Le changement radical peut être évolutif, s'il conduit à des ajustements incrémentaux et prévisibles sur de longues périodes stables de convergence, ou transformateur ou révolutionnaire, nécessitant des réorientations rapides et peu fréquentes vers de nouvelles configurations³⁷. Dans ce cas, une organisation peut redéfinir ses missions ou créer son propre futur.

- **Redéfinition des missions** : il s'agit de revoir sa vision stratégique car dans ce cas l'entreprise peut redéfinir ses activités et se fixer des ambitions pour le futur en fonction des évolutions internes et externes de son environnement. Généralement l'écart entre les

³⁵ SZYLAR Christian, *Op.cit.*, Page 65

³⁶ *Idem*, Page 66

³⁷ *Idem*, Page 67-68

objectifs à réaliser et la réalité présente est source de tension qui génère du dynamisme et donc des apprentissages ;

- **Création du futur** : l'organisation cherche à assurer sa pérennité car elle se trouve dans un environnement concurrentiel, elle agit donc sur son avenir en développant des capacités stratégiques, en renforçant son avantage concurrentiel, en créant des opportunités mettant en avant ses valeurs et en réalisant une performance supérieure. On distingue alors l'organisation "agissante" (enacting) de l'organisation "adaptationniste" (adapting)³⁸.

La réflexion stratégique dans ce cas relève d'une démarche prospective.

3- Les apprentissages simple et double boucle

La littérature relative à la théorie de l'apprentissage organisationnel a consacré deux concepts : celui de l'apprentissage simple boucle et de l'apprentissage double boucle, ils expriment différents niveaux de changement et de performance dans un contexte donné, ils sont générés par les processus d'amélioration incrémentale et d'amélioration radicale.

Le tableau suivant résume leurs principales caractéristiques.

Tableau N°03 : caractéristiques des apprentissages simple et double boucle

	Apprentissage simple boucle	Apprentissage double boucle
Caractéristiques	<ul style="list-style-type: none"> - Fondé sur des routines ; - à l'intérieur des structures existantes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fondé sur des processus cognitifs, en dehors des routines ; - Objectifs de changement des règles et des routines.
Résultats	<ul style="list-style-type: none"> - Contexte simple ; - Changement de niveau de comportement ou de performance ; - Capacité de résolution de problème. 	<ul style="list-style-type: none"> - Contexte complexe ; - Changement des cadres de référence mentaux ; - Développement de nouveaux mythes, de nouvelles histoires, de nouvelles cultures.

Source : Szylar C, *Op.cit.*, Page 59

A- L'apprentissage simple boucle

Il repose sur des routines établies et des structures existantes. L'amélioration de la performance dérive des ajustements ou des adaptations aux processus déjà en place grâce à l'acquisition de nouvelles compétences ou connaissances spécifiques qui peuvent améliorer

³⁸SZYLAR Christian, *Op.cit.*, Page 71.

les résultats. Par exemple, un employé apprend une nouvelle technique pour effectuer une tâche plus efficacement ou un étudiant apprend une nouvelle méthode d'étude pour mieux se préparer aux examens. L'apprentissage simple boucle se concentre sur des problèmes relativement simples et cherche à optimiser les performances existantes.

B- L'apprentissage double boucle

Il surpasse les routines et les structures existantes. Il implique des processus cognitifs plus complexes qui aboutissent à des changements de règles, de cadres de référence et de routines elles-mêmes. Il invalide les hypothèses sous-jacentes, les croyances et les modèles mentaux qui guident la pensée et le comportement et donc les décisions et actions. L'apprentissage double boucle vise à transformer les schémas de pensée et les systèmes de croyances afin de générer de nouvelles idées, de nouvelles perspectives et de nouvelles approches. Par exemple, une organisation remet en question ses modèles d'affaires et explore de nouvelles stratégies et de nouveaux modèles opérationnels pour s'adapter à un environnement en évolution rapide. L'apprentissage double boucle vise à repenser les fondements mêmes de notre façon de penser et d'agir.

En résumé, l'apprentissage simple boucle se concentre sur l'amélioration des performances à travers l'acquisition de nouvelles compétences ou connaissances, tandis que l'apprentissage double boucle vise à remettre en question et à changer les règles et les cadres de référence existants pour générer des changements plus fondamentaux.

4- Modalités et cycle de l'apprentissage organisationnel et de la gestion des connaissances

Comme nous l'avons dit précédemment, l'apprentissage organisationnel permet à l'entreprise d'acquérir ou d'améliorer ses connaissances, ses compétences et ses capacités en s'appuyant sur son expérience et en évoluant dans ses pratiques de travail.

Les modalités de l'apprentissage organisationnel varient en fonction de plusieurs paramètres : les objectifs recherchés, la culture de l'entreprise et les ressources disponibles.³⁹ Le tableau N° 04 suivant résume ces modalités.

³⁹ Tabourbi N. « *L'apprentissage organisationnel : penser l'organisation comme processus de gestion des connaissances et de développements des théories d'usage* », Notes de recherche de la chaire Bell, Télé-université, septembre 2000, Université du Québec-Canada, Page 37, Disponible sur : https://www.teluq.ca/chairebell/pdf/4120-appr_org.pdf (Consulté le 10.05.2023).

Tableau N°04 : modalités de l'apprentissage organisationnel

Modalité	Moyens
Formation et développement	En interne ou externe : ateliers, séminaires, cours en ligne, tutoriels, stages... etc.
Partage de connaissances	Réseaux internes, communautés de pratique, forums de discussion, bases de données, wikis... etc.
Retour d'expérience	Réflexion sur les expériences (identifier les erreurs, succès) : réunions d'équipe, enquêtes, entretiens...etc.
Evaluation et mesure	Evaluer les performances : identifier les points forts et les faiblesses, évaluer l'efficacité des programmes de formation et de développement, identifier les domaines à améliorer.

Source : Synthèse réalisé par nous même à partir de la lecture de Tabourbi N. L'apprentissage organisationnel : penser l'organisation comme processus de gestion des connaissances et de développements des théories d'usage, Notes de recherche de la chaire Bell, Télé-université, septembre 2000, Université du Québec-Canada, Page 37. Disponible sur : https://www.teluq.ca/chairebell/pdf/4120-appr_org.pdf (Consulté le 10.05.2023)

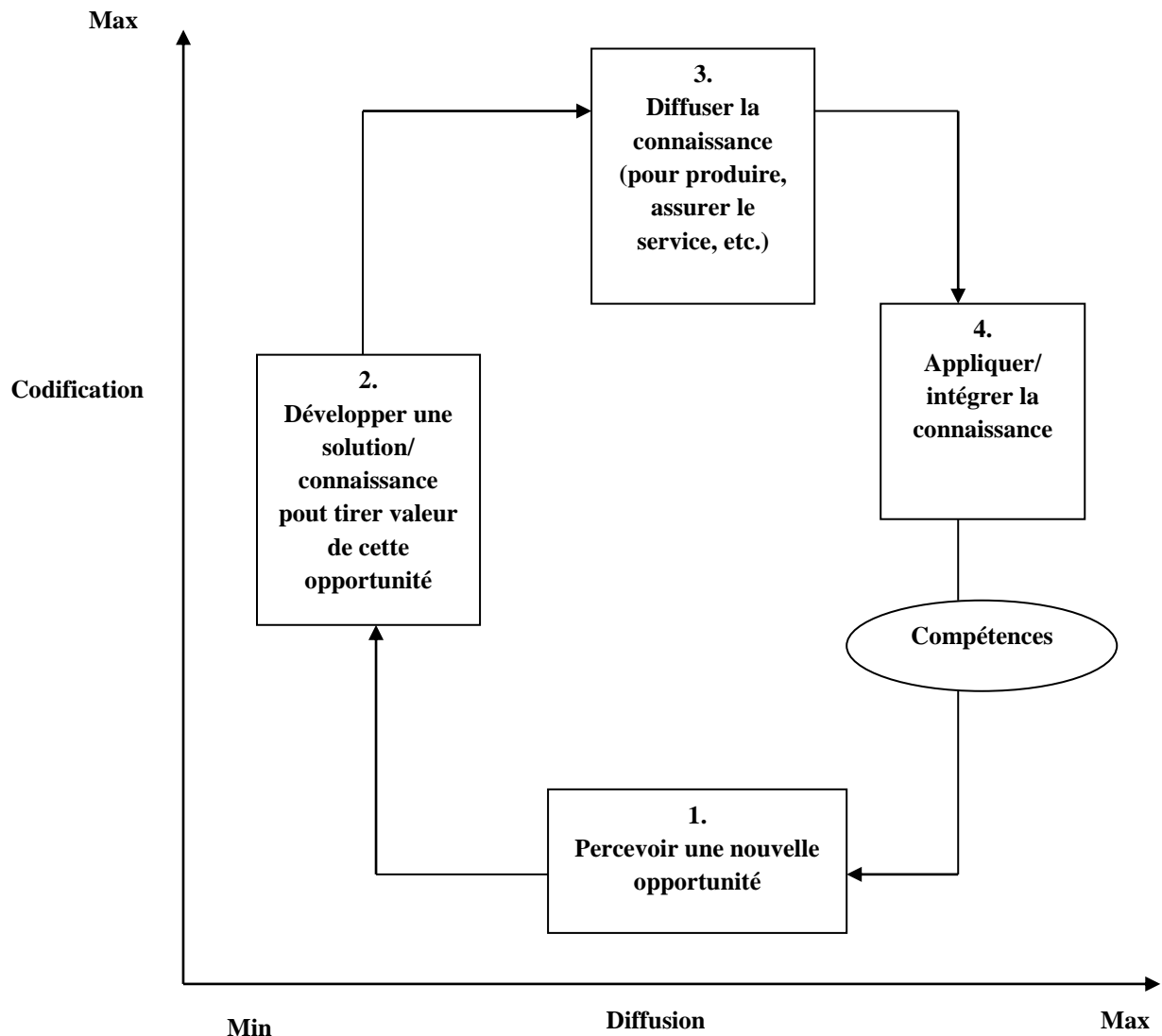
On constate, à travers ce tableau, que les modalités de l'apprentissage organisationnel et les moyens mobilisés sont variés et dépendent des objectifs, et surtout de la culture d'entreprise qui engage des ressources et crée un environnement favorable afin d'en faire de l'apprentissage continu et l'amélioration de la performance un processus continu.

A- Le cycle d'apprentissage d'une entreprise

Le processus d'apprentissage organisationnel relève d'un cycle et suit un chemin en boucle qui se renouvelle sans cesse caractérisant quatre principales étapes.

Nous reproduisons ces étapes dans le dans le schéma N° 05 suivant.

Schéma N°05 : cycle d'apprentissage au sein d'une entreprise



Source : Tabourbi Nadia « Organisation, Apprentissage et Performance » de la Chaire Bell en Technologies et Organisation du Travail, Direction de Diane-Gabrielle Tremblay, Septembre 2000, Disponible sur : <https://fr.slideshare.net/Dah5555/4120-appr-org> (Consulté le 20.05.2023)

La première étape consiste à capter une nouvelle opportunité comme elle peut correspondre à une situation problématique, par conséquent une vigilance se déclenche et porte sur : les tendances du marché, les commentaires de la clientèle, les évolutions technologiques, les changements réglementaires.

La deuxième étape consiste à réfléchir sur une solution et à la développer en réponse à l'opportunité ou au problème identifié. Il s'agit alors d'agir sur les processus de production ou la stratégie marketing pour les améliorer, sur la gamme de produit ou service pour en développer un nouveau, sur les ressources humaines pour les former...etc.

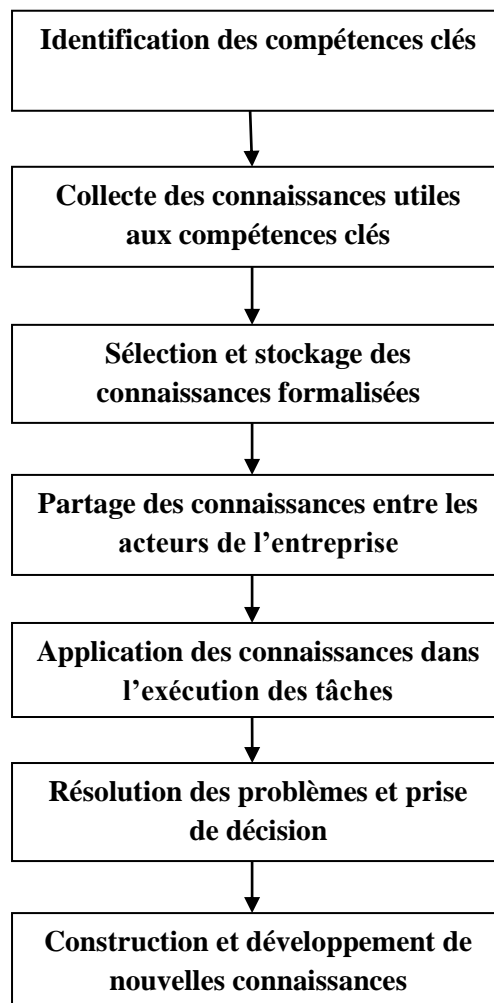
Quand la solution engagée est définitive la troisième étape consiste à la diffuser auprès des parties prenantes (employés, clients, commerciaux...). Cela peut se faire par le biais des présentations, des démonstrations, des essais, des publicités ou des campagnes de marketing.

La quatrième étape intègre de fait la solution dans les pratiques de l'entreprise. Cependant pour mesurer son efficacité, elle exige l'analyse des résultats obtenus, la collecte de commentaires et de retours d'expérience, la réflexion sur les enseignements tirés et la mise en place de mesures pour améliorer les performances futures.

B- Le cycle de gestion des connaissances

Comme la connaissance est la base de l'apprentissage, elle le structure dans ses processus ; la gestion de la connaissance s'impose car la connaissance utile et exploitable est la base des progrès pour l'entreprise. Gérer la connaissance dans un cadre dynamique afin de créer, de préserver et d'améliorer les compétences clés qui permettent à l'entreprise d'assurer sa pérennité est l'une des propositions de J. Liebowits et T. Beckam.

Schéma N°06 : cycle de gestion des connaissances



Source : d'après J.Liebowits et T.Beckam. in Tabourbi N. *Op.cit.*, Page 36.

Nous constatons à travers cette figure que la production des connaissances pertinentes est la base du processus d'apprentissage et d'amélioration de l'état de l'organisation. Ce sont ces connaissances, quand elles sont mises en œuvre, qui lui permettent d'améliorer ou de créer des atouts. La connaissance collectée, stockée, doit servir à améliorer les compétences clés de l'entreprise. Elle est diffusée parmi les acteurs afin de la mettre en exécution et solutionner une situation. Par un système de feed-back, elle conduit à d'autres connaissances.

5- Le contrôle de gestion comme source d'apprentissage

Sachant que le contrôle de gestion est un processus de régulation des actions et des décisions, autrement dit est un processus consistant à piloter et maîtriser la conduite de l'entreprise en gérant avec efficacité et efficience ses ressources, en créant des avantages concurrentiels durables et en ayant une vision anticipatrice de son futur, le contrôle de gestion doit enregistrer un ensemble d'apprentissage soit en simple boucle ou en double boucle.

A- Rappel des étapes clés du processus de contrôle de gestion

Voici les étapes clés du processus de contrôle de gestion: la phase de prévision, la phase d'action, la phase d'évaluation et la phase d'apprentissage.⁴⁰

- **Phase de prévision** : sur la base des données historiques et l'élaboration d'un plan stratégique à long terme et des budgets annuels (ventes, coûts, investissements, flux de trésorerie et les bénéfices). Les managers utilisent également des hypothèses pour projeter les résultats futurs en fonction des conditions économiques, des tendances du marché et des changements dans l'entreprise ;
- **Phase d'action** : allocation des ressources et mise en action des plans et budgets pour atteindre les objectifs fixés, et suivi des activités en cours pour s'assurer qu'elles sont conformes aux plans et qu'elles sont réalisées de manière efficace et efficiente ;
- **Phase d'évaluation** : évaluation des performances en comparant les résultats réels avec les objectifs et les prévisions. Les écarts sont analysés pour déterminer les raisons. L'analyse porte aussi sur les performances non financières telles que la qualité, la satisfaction client, l'innovation et la responsabilité sociale de l'entreprise. Cette analyse permet aux managers de prendre des décisions éclairées pour améliorer les performances futures.

⁴⁰ LANGLOIS Georges, BONNIER Carole, BRINGER Michel, « *Contrôle de gestion* » Edition Fouchier, Vanves 2004, Pages 18-19.

B- Les apprentissages induits par la phase d'évaluation des performances

La fonction de contrôle de gestion, en se basant sur la phase d'évaluation des performances, peut générer plusieurs améliorations au sein d'une organisation. Ces améliorations sont soit en relation avec la planification en amont, soit en aval, c'est-à-dire dans la phase action en relation avec les plans et budgets. Selon GIRAUD F⁴¹, les améliorations peuvent porter sur les axes suivants :

- **Optimisation des performances** : l'évaluation permet d'identifier les domaines où les performances ne sont pas conformes aux objectifs. En conséquence, des mesures correctives peuvent être prises pour optimiser les performances et atteindre les objectifs fixés ;
- **Alignement stratégique** : L'évaluation des performances peut vérifier si les actions et les résultats sont en adéquation avec la stratégie globale de l'organisation. En cas de divergences, des ajustements stratégiques peuvent être apportés pour garantir un alignement adéquat et qui consiste à réaliser les objectifs à long terme ;
- **Ajustements stratégiques** : Si les résultats ne correspondent pas aux attentes, cela peut conduire à des ajustements stratégiques, telle que la révision des objectifs à long terme ou des plans d'action ;

Et selon MOUGIN Y⁴², les améliorations peuvent porter sur :

- **Réduction des coûts inutiles** : L'analyse des performances peut révéler des inefficacités et des gaspillages dans les processus opérationnels. Cela peut entraîner des réductions de coûts significatives en éliminant ces inefficacités ;
- **Amélioration de la qualité** : En identifiant les problèmes de qualité ou de conformité, l'évaluation des performances peut contribuer à l'amélioration de la qualité des produits ou des services fournis par l'organisation ;
- **Communication interne** : La phase d'évaluation favorise la communication au sein de l'organisation en partageant des informations sur les performances avec les parties prenantes. Cela peut améliorer la compréhension mutuelle et la cohésion au sein de l'entreprise.

⁴¹ GIRAUD Françoise. et Alii, « *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* », 2^{ème} Edition, 2008, pages 24. 25. 26. 29.

⁴² MOUGIN Yvon, « *processus : les outils d'optimisation de la performance* », Edition organisation, Paris, 2004, Pages 15, 23, 24, 26, Disponible sur : <file:///C:/Users/acer/Downloads/Yvon%20Mougin%20-%20Processus%20-%20les%20outils%20d'optimisation%20de%20la%20performance%20-%20libgen.li.pdf>, (Consulté le 01.10.2023).

A ces axes, on peut rajouter ce qui suit :

- **Amélioration de la prise de décision** : Les informations générées par l'évaluation des performances fournissent une base solide pour la prise de décision. Les gestionnaires peuvent prendre des décisions éclairées en se basant sur des données tangibles et fiables plutôt que sur des suppositions ;
- **Gestion des risques** : L'évaluation des performances peut également aider à identifier les risques potentiels et à mettre en place des mesures préventives pour les atténuer. Cela renforce la gestion des risques au sein de l'entreprise ;
- **Responsabilisation** : Les évaluations de performance permettent d'attribuer la responsabilité des résultats à des individus ou des équipes spécifiques. Cela favorise la responsabilisation et peut motiver les employés à atteindre leurs objectifs ;
- **Amélioration du système de mesure de la performance** : il peut s'agir de l'activation de la fréquence du système de reporting, comme il peut s'agir de la nature des indicateurs qu'il y a lieu de compléter par des indicateurs qualitatifs, comme il peut s'agir de réduire le temps de transmission des informations comptables et financières au contrôle de gestion, etc.

Conclusion

Ce chapitre a examiné les différentes conceptions du contrôle de gestion en intégrant l'approche classique, l'approche interactive et moderne, ainsi que l'apprentissage organisationnel. Les changements du contexte de l'entreprise ont rendu nécessaire l'amélioration de la fonction contrôle de gestion par le biais de la production de connaissance et la construction de compétence en vue d'améliorer la performance pas seulement financière mais également sociale et environnementale. Confrontée à plusieurs défis, notamment la concurrence, la fonction contrôle de gestion se doit d'être un espace d'où se diffusent les apprentissages qui améliorent le fonctionnement de l'entreprise, par son adaptation et sa flexibilité.

En effet si l'approche classique du contrôle de gestion avec ses outils de prévision et de suivi des performances, a fourni une base solide pour la gestion des organisations, les environnements complexes et changeants exigent une approche plus interactive et moderne qui met l'accent sur la flexibilité, l'adaptabilité et la participation des parties prenantes et qui facilite la prise de décision.

L'apprentissage organisationnel, est le vecteur du processus d'amélioration continue et d'adaptation des organisations à leur environnement. En intégrant l'apprentissage organisationnel aux différentes approches du contrôle de gestion, les organisations peuvent bénéficier d'une meilleure compréhension des défis et des opportunités favorisant ainsi l'innovation et la résolution efficace des problèmes.

En intégrant ces différentes dimensions du contrôle de gestion, les organisations peuvent tirer parti de synergies et de complémentarités. L'approche classique fournit la structure et les outils nécessaires pour la gestion quotidienne, tandis que l'approche interactive et moderne favorise la flexibilité et la réactivité face aux changements. L'apprentissage organisationnel facilite l'adaptation et la transformation permettant aux organisations de s'améliorer continuellement et de se positionner de manière compétitive.

Enfin, l'interaction entre approche classique et approche interactive et moderne du contrôle de gestion et apprentissage organisationnel, est une nécessité face à des environnements en constante évolution.

Dans le chapitre suivant, nous présenterons l'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM, après avoir fait une brève présentation de l'organisation de cette entreprise en termes de structures et d'indicateurs de performances.

Introduction

Le présent chapitre se penche sur la présentation et l'organisation de la fonction contrôle de gestion ainsi que la hiérarchisation de ses structures, après avoir fait une présentation structures de l'ENIEM et des activités exercées, une appréciation de sa performance à partir de quelques indicateurs.

Dans la première section, nous explorerons les structures fondamentales de l'ENIEM à travers son organigramme. Nous examinerons également son domaine d'activité ainsi que les produits qu'elle fabrique. De plus, nous mettrons en lumière les compétences et savoir-faire liés aux différents métiers que détient l'ENIEM. Enfin, nous nous pencherons sur les unités opérationnelles clés, notamment leurs équipements, leurs chaînes de production et les processus de montage. C'est à travers cette section que nous comprendrons l'ancrage historique de l'ENIEM dans la wilaya de Tizi-Ouzou et son rôle économique-social.

La deuxième section se concentrera sur les indicateurs quantitatifs et financiers qui nous donnent un aperçu sur le degré de succès et d'efficacité de l'ENIEM. Le suivi des réalisations est le domaine du contrôle de gestion aussi bien du siège que de chaque unité de l'ENIEM. A cet effet justement, nous décrirons la fonction contrôle de gestion. Nous aborderons son positionnement, sa hiérarchisation, les éléments qui la structurent ainsi que les missions essentielles du contrôleur de gestion. Nous n'oublierons pas de mettre en évidence les autres acteurs qui contribuent au processus du contrôle de gestion.

En somme, ce chapitre est conçu pour offrir un aperçu complet de l'organisation du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM en mettant en avant les structures, les indicateurs clés et la mission cruciale de cette fonction sachant qu'elle est au service du pilotage de l'ensemble des activités de l'ENIEM.

Ce chapitre se décompose en trois sections:

- **Section 1** : Organisation de l'ENIEM et activités exercées ;
- **Section 2** : Les indicateurs de performance ;
- **Section 3** : La fonction contrôle de gestion de l'ENIEM .

Section 01 : organisation de l'ENIEM et activités exercées

Cette section vise à fournir un aperçu de l'organisation et des activités de l'ENIEM. Fondée en 1983, l'ENIEM était autrefois la marque d'électroménager la plus populaire en Algérie. Cependant, elle fait maintenant face à une concurrence croissante de plusieurs autres marques sur le marché. Le siège social de l'ENIEM est basé dans la ville de Tizi-Ouzou, tandis que ses unités de production sont situées dans la zone industrielle Aïssat Idir à Oued-Aïssi, à une distance de 10 km de Tizi-Ouzou.

1- De la restructuration de SONELEC au statut de société par action

Cinq dates majeures déterminent l'évolution juridique de l'ENIEM comme le montre le tableau N°05 suivant (page 40 suivante).

Les réformes économiques entreprises par le gouvernement algérien depuis les années 70 ont provoqué des transformations majeures dans l'économie du pays. Dans ce contexte, l'ENIEM a été créée à partir des restructurations successives de la Société Nationale de Fabrication et de Montage du Matériel Electrique et Electronique (SONELEC), fondée en 1974. En janvier 1977, elle a commencé à se concentrer sur la production et la vente d'appareils électroménagers sous le nom de Complexe d'Appareils Ménagers (CAM). En 1983, le CAM a été rebaptisé Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM) et a obtenu le statut d'entreprise publique économique (EPE).

Par la suite, en 1989, l'ENIEM est devenue une société par actions (SPA), avec un capital social de 2 957 500 000 DA, qui a progressivement atteint 10 279 800 000 DA en 2009. Actuellement, l'État détient la totalité du capital social de l'ENIEM à travers le holding (ELEC EL DJAZAIR).¹

¹ Document interne de l'ENIEM, Page 01.

Tableau N°05 : Evolution du statut juridique de l'ENIEM

Année	Statut juridique	Explication
1974	SONELEC	Fondation de SONELEC en tant que Société Nationale de fabrication et de Montage du Matériel Electrique et Electronique. Cette entreprise avait un statut de société publique.
1977	CAM	Réorganisation de SONELEC sous le nom de Complexe d'Appareils Ménagers (CAM). Cela reflétait principalement une concentration sur la production d'appareils ménagers.
1983	EPE	Nouvelle évolution du CAM en tant qu'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM) (EPE). Ce changement visait à renforcer son rôle dans le secteur des industries de l'électroménager en Algérie.
1989	SPA	Transformation de l'ENIEM avec le statut de société par actions (SPA). Cette conversion permet une grande autonomie financière de l'entreprise.
1998	ENIEM	En 1998, l'ENIEM, entreprise spécialisée dans les appareils ménagers, a restructuré son organisation en centres d'activités stratégiques avec trois unités de production spécialisées : l'unité Froid pour les réfrigérateurs, congélateurs et conservateurs ; l'unité Cuisson pour les cuisinières à gaz et les plaques de cuisson ; l'unité Climatisation pour les climatiseurs, les radiateurs à gaz, les machines à laver et des chauffe-eau/chauffe-bain. En complément, deux unités de prestations ont été établies : l'Unité de Prestations Techniques et l'Unité Commerciale.

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM

À partir de janvier 1998, l'ENIEM a réorganisé son complexe d'appareils ménagers en centres d'activités stratégiques lesquels sont représentés par trois unités de production spécialisées² par produit : l'Unité Froid qui fabrique des réfrigérateurs, congélateurs et conservateurs ; l'Unité Cuisson qui fabrique des cuisinières à gaz et des plaques de cuisson ; et l'Unité Climatisation qui fabrique des climatiseurs, des radiateurs à gaz, des machines à laver et des chauffe-eau/chauffe-bain. En plus de ces unités de production, il y a deux unités de prestation : l'Unité Prestations Techniques qui apporte soutien aux unités de production et l'Unité Commerciale qui vend toute la production de l'ENIEM.

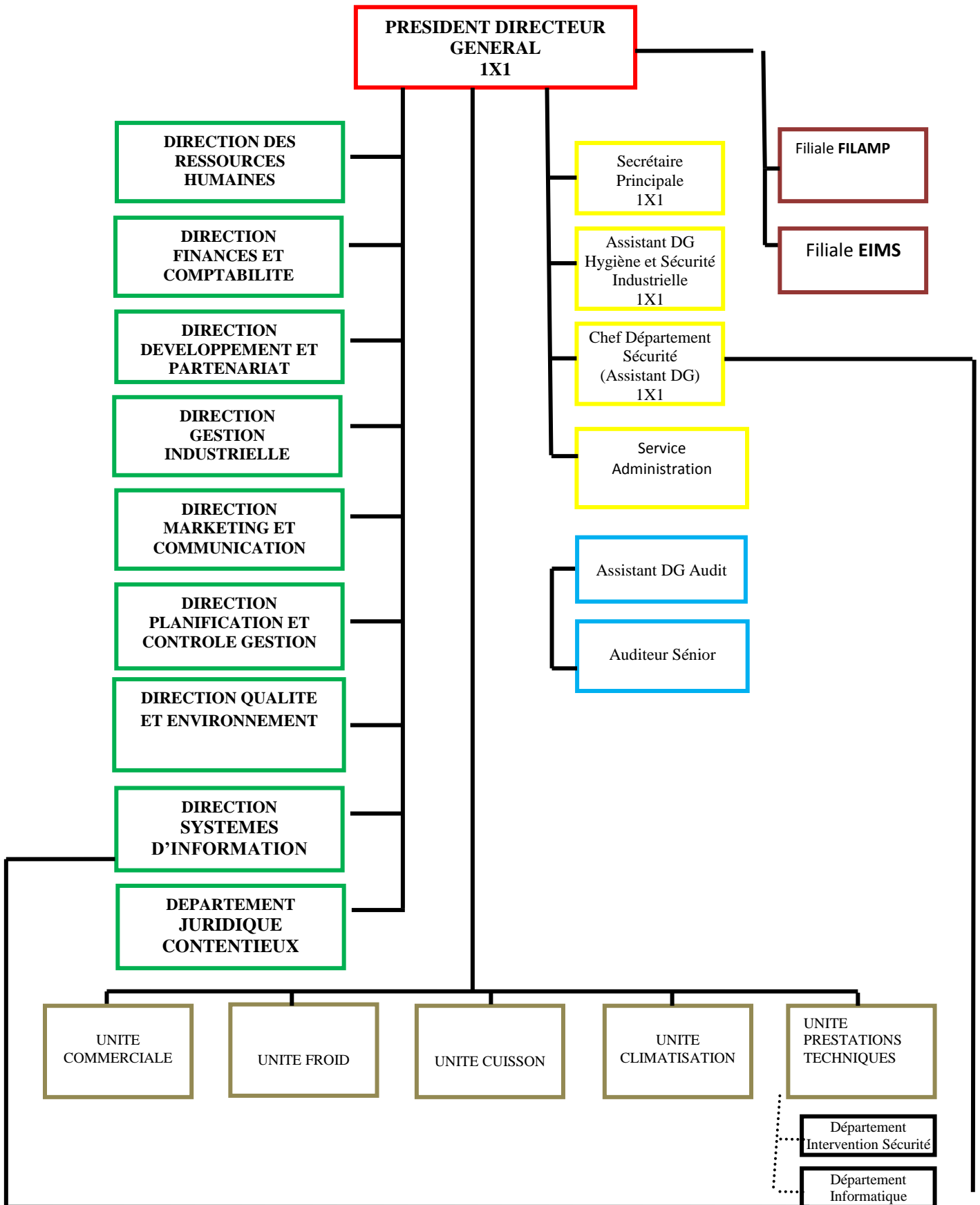
² Document interne de l'ENIEM intitulé « *Présentation générale de l'ENIEM* », P 2 et 3

Par ailleurs, l'ENIEM est un groupe constitué de deux filiales, qu'elle détient à 100%. La première filiale, appelée "FILAMP", est située à Mohammedia (wilaya de Mascara) ; elle était spécialisée dans la fabrication de lampes d'éclairage domestiques et de lampes pour réfrigérateurs, mais a fait faillite en 2015 et a donc été fermée.

La deuxième filiale est appelée EIMS située à Ain-Defla, elle est spécialisée dans la fabrication et le développement de produits sanitaires tels que baignoires, lavabos, éviers de cuisine et receveurs de douche. Cependant en 2019, elle s'est détachée de l'ENIEM, et est devenue autonome avec sa propre direction et gestion.

La figure N°01 (page 42 suivante) représente l'organigramme général de l'ENIEM, il visualise les 9 directions de l'ENIEM à savoir : direction des ressources humaines, direction finances et comptabilité, direction développement et partenariat, direction gestion industrielle, direction marketing et communication, direction planification et contrôle de gestion, direction qualité et environnement, direction système d'information, département juridique contentieux. Elles encadrent les activités de production des unités : froid, cuisson, climatisation et prestation de service des unités prestation technique et commerciale.

Figure N° 01 : Organigramme général de l'ENIEM



Source : document interne de l'ENIEM

2- Les unités de production et de service de l'ENIEM

Nous présentons les 3 unités de production et les 2 unités de services :

A. L'unité froid

Elle est spécialisée dans la fabrication et le développement des produits froid : réfrigérateurs, congélateurs, climatiseurs, armoires vitrées. Ces activités sont réalisées par le processus de fabrication qui est assuré par huit(8) ateliers qui sont³ :

- Atelier d'injection plastique ;
- Atelier presses et soudures ;
- Atelier de refendage ;
- Atelier de traitement et de revêtement des surfaces ;
- Atelier de fabrication des pièces métalliques ;
- Atelier de thermoformage ;
- Atelier de montage final.

Et un laboratoire central composé de trois(03) sections :

- Laboratoire de chimie ;
- Laboratoire de métallurgie ;
- Laboratoire d'essais produits.

B. L'unité cuisson

Elle est chargée de la production et du développement des produits de cuisson : cuisinières, plaques de cuisson, fours encastrables, tables de cuisson en verre, tables de cuisson en inox, hottes de cuisine.

Ses activités comportent :

- Transformation de la tôle ;
- Traitement et revêtement de surface (émaillage, zingage, chromage) ;
- Assemblage de la cuisinière.⁴

C. L'unité climatisation

Elle est chargée de la production et du développement des produits de climatisation⁵.

Ses activités sont composées de :

- Climatiseurs ;
- Radiateurs à gaz naturel ;
- Machines à laver ;
- Chauffe-eaux et chauffe-bains.

³ Document interne de l'ENIEM, Page 04.

⁴Idem, Page 05.

⁵Idem, Page 05.

D. L'unité commerciale

Elle assure la commercialisation des produits finis des trois unités de production, elle joue donc un rôle fondamental dans la vie de l'entreprise, à savoir la détermination des besoins du marché⁶.

Ses activités sont :

- Marketing ;
- La vente (à travers ses moyens propres et un réseau d'agents agréés) ;
- Service après-vente ;
- Gestion des stocks des produits finis ;
- La distribution et l'exportation des produits finis.

E. L'unité prestation technique

Cette unité est chargée de fournir et d'exploiter les moyens techniques communs ainsi que la gestion de la totalité des infrastructures communes. Elle assure également :

- La réalisation des pièces de rechange, la conception et la fabrication d'outillage (moules, outils etc....) ;
- Energie et fluides ;
- Maintenance ;
- Sous-traitance ;
- Activité de médecine de travail, sécurité, environnement, service informatique.

3- Les structures de gestion des activités de l'ENIEM

Après avoir présenté les activités des cinq unités de l'ENIEM, nous tenons à signaler que chaque unité de l'ENIEM est autonome dans la gestion car disposant des structures administratives et de gestion nécessaires à son domaine d'activité⁷. A titre d'exemple le tableau suivant synthétise les structures pour les 3 unités de production.

⁶ Document interne de l'ENIEM, Page 05.

⁷*Idem*

Tableau N°06: Les structures des unités de production de l'ENIEM

Domaines	Unités		
	Froid	Cuisson	Climatisation
Production	Département	Département	Département*
Technique	Département	Département	Service
Maintenance	Département	Département	Département*
Qualité	Département	Service	
Commerciale	Département	Département	Département
Finance et comptabilité	Département	Service	Service
Ressources humaines	Département	Service	Service
Laboratoire central	Département		
Qualité/environnement	Assistant	Assistant	Assistant
Contrôle de gestion	2 ^{eme} degré	1 ^{er} degré	1 ^{er} degré
Hygiène/sécurité industrielle	Assistant	Assistant	Assistant

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir des trois organigrammes des unités froid, cuisson, climatisation de l'ENIEM.

L'ensemble des structures de gestion est représenté dans trois domaines d'activités : le froid, la cuisson et la climatisation.

Chaque unité est dirigée par un directeur lui conférant ainsi une certaine autonomie de gestion, comme le montre l'organigramme de chaque unité. Cette autonomie est également présente pour les unités de prestation technique et commerciale, chacune étant dirigée par un directeur et disposant des structures de gestion nécessaires à son domaine d'activité.

Lorsque la structure est importante, elle est désignée comme un département, tandis qu'elle est appelée service lorsqu'elle est moins importante.

4- Les équipements de production et de service des unités de l'ENIEM

L'ENIEM a pour mission principale d'assurer la production, le montage, la recherche, le développement de ses produits et leur commercialisation. Chacune des unités est composée d'ateliers et/ou de chaînes de montage indispensables au processus de production.

Les deux tableaux (N°07 et N°08) suivants regroupent les équipements de chaque unité de production ou de service technique et commerciale.

*Dans l'unité climatisation, production et maintenance sont jumelées dans un seul département.

Tableau N°07 : Les équipements de production des unités froid, cuisson, climatisation

Unités	Structures	Activités
Unité Froid	Sept ateliers de production	<ul style="list-style-type: none"> - Refendage de tôle ; - Presses et soudures ; - Pièces métalliques ; - Moussage et thermoformage ; - Injection plastique ; - Peinture ; - Assemblage pièces.
	Trois chaînes de montage -Semi-automatique -Manuelle -Manuelle	<ul style="list-style-type: none"> - Montage de réfrigérateurs grand modèle ; - Montage de réfrigérateurs petit modèle ; - Montage des congélateurs, conservateurs et réfrigérateurs de 250L.
Unité cuisson	Trois ateliers de fabrication	<ul style="list-style-type: none"> - Tôlerie mécanique ; - Traitement et revêtement de surface, zingage, chromage ; nickelage ; émaillage, four de séchage.
	Deux chaînes de montage	<ul style="list-style-type: none"> - Montage ; - Assemblage.
Unité climatisation	Deux ateliers de montage	<ul style="list-style-type: none"> - Climatiseurs ; - Radiateurs à gaz naturel ; - Machines à laver ; - Chauffe-eaux et chauffe-bains.

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM

Les ateliers de production montrent la nature des activités réalisées sur les produits froid, cuisson et climatisation et les chaînes de montage montrent la diversité des produits fabriqués. Notons l'importance de l'unité froid de par le nombre d'ateliers et chaînes de montage dont elle dispose. L'activité de l'unité froid représente le « cœur de métiers » de l'ENIEM. Le nom de l'ENIEM, sa réputation sont associés aux produits : réfrigérateur, congélateurs.

Tableau 08 : Les équipements des unités prestation technique et commerciale

Unités	Structures	Activités
Unité prestations techniques	Un atelier de fabrication	- Mécanique et d'usinage.
	Imprimante	- Impression.
	Une station de traitement des eaux de rejets	- Neutralisation de rejets industriels avant évacuation vers l'oued.
Unité commerciale	Un réseau de distribution de 50 points de vente	- Marketing ; - Vente ; - Après vente ; - Gestion des stocks des produits finis.

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM

L'unité Prestations Techniques offre des services de mécanique, d'usinage et d'impression aux unités de production, tandis que la station de traitement des eaux de rejets se charge de la neutralisation des rejets industriels avant leur évacuation.

Enfin, l'unité commerciale qui achète les produits des unités froid, cuisson et climatisation gère un réseau de distribution composé de 50 points de vente dans lesquels elle s'occupe du marketing, de la vente, du service après-vente et de la gestion des stocks des produits finis.

Dans l'ensemble, les activités des unités sont complémentaires et fournissent une gamme variée des produits aux clients.

L'ENIEM a également mis l'accent sur la recherche et le développement pour améliorer ses produits et rester à la pointe de l'innovation dans le domaine de l'électroménager.

5- Les métiers de l'ENIEM

L'ENIEM est spécialisée dans la production d'une vaste gamme de produits et des appareils de l'électroménager entraînant la maîtrise de plusieurs métiers.

Parmi ses principaux domaines d'expertise, on retrouve la technologie du froid, la transformation métallique, les traitements et revêtements de surfaces, la transformation des plastiques, l'isolation thermique, ainsi que le montage et l'assemblage.

- **Technologie du Froid** : L'ENIEM maîtrise les techniques liées au domaine du froid, ce qui inclut la conception, la fabrication et la maintenance d'équipements de réfrigération et de climatisation, tels que les réfrigérateurs, les congélateurs, les climatiseurs, etc ;
- **Transformation métallique** : L'entreprise possède des compétences dans le travail des métaux, notamment la tôle et les tubes en acier et en aluminium. Cela implique la capacité de découper, plier, souder et assembler ces matériaux pour fabriquer des produits finis. En effet, la tôle est l'une des matières premières indispensables à la production ;
- **Traitements et revêtements de surfaces** : L'ENIEM a des connaissances en matière de traitements chimiques et de revêtements de surfaces tels que la peinture et l'émaillage qui permettent de protéger les pièces métalliques contre la corrosion ou de leur donner des propriétés spécifiques ;
- **Injection plastique, thermoformage et expansion** : Cette compétence concerne la transformation des matières plastiques, notamment l'injection de plastique pour créer des pièces moulées, le thermoformage pour façonner des matériaux plastiques à chaud, et l'expansion de polystyrène pour la fabrication de produits en mousse ;
- **Isolation thermique avec la mousse en polyuréthane** : L'ENIEM est capable de produire et d'appliquer de la mousse en polyuréthane pour l'isolation thermique. Cela peut être utilisé dans diverses applications, telle que l'isolation de réfrigérateurs et de congélateurs ;
- **Montage et assemblage** : L'entreprise possède des compétences dans le montage et l'assemblage de différents composants pour créer des produits finis. On retrouve l'assemblage de pièces métalliques, plastiques et autres matériaux pour créer des appareils électroménagers.

L'ENIEM a connu une évolution significative dans son organisation depuis sa structuration initiale en tant que SONELEC jusqu'à son actuel statut de société par actions.

Ses unités de production et de service jouent un rôle central étant stratégiquement réparties pour assurer une complémentarité de leurs activités. Chaque unité bénéficie de structures de gestion adaptées à ses activités spécifiques, leurs attribuant une certaine autonomie de gestion.

Cette organisation intégrée ou hiérarchico-fonctionnelle montre la diversité des métiers exercés, et la complexité des compétences qui leur sont nécessaires pour soutenir l'entreprise dans son domaine d'activité stratégique.

Section 02 : Les indicateurs de performance

Évaluer la performance d'une entreprise est essentielle pour mesurer sa progression ou sa régression d'une année à l'autre, et pour se comparer à d'autres entreprises opérant dans le même secteur d'activités. Cette évaluation permet au contrôleur de gestion de suivre les activités de l'entreprise et de prendre des mesures correctives si nécessaire.

Afin d'évaluer la performance de l'ENIEM, nous considérerons plusieurs axes clés sur la base des documents qui ont été mis à notre disposition. Les données chiffrées fournies par l'ENIEM s'arrêtent à l'année 2020, on nous a refusés des données plus récentes. On retrouve les résultats financiers, la production, les ventes et les parts de marché. Ces axes sont essentiels pour apprécier l'évolution de l'ENIEM au fil du temps et pour mieux comprendre sa position sur le marché.

1. Evolution de l'effectif de l'ENIEM de 2013 à 2020

L'ENIEM a connu une diminution de son personnel suite à des événements importants d'ordre économique et juridique qui ont eu un impact sur son environnement interne. C'est ce que nous constatons au travers du tableau ci-après.

Tableau N°09 : Evolution de l'effectif de l'ENIEM de 2013 à 2020

Année	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Effectif	1938	1752	1750	1656	1741	1727	1692	1663
Variation par rapport à 2013 (%)		-9.6%	-9.7%	-14.6%	-10.2 %	-10.9 %	-12.7%	-14.2%

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM

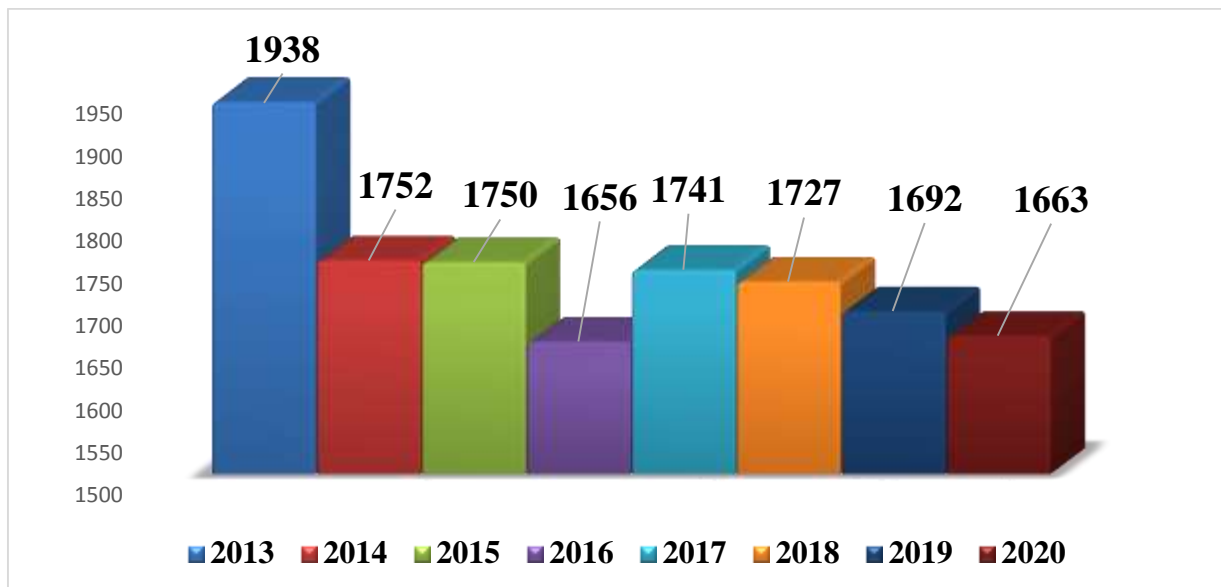
Le tableau présente une série préoccupante de baisses successives de l'effectif de l'ENIEM sur une période de huit ans, allant de 2013 à 2020. Chaque année, le nombre d'employés diminue, reflétant une tendance négative persistante, à l'exception de l'année 2017.

Une baisse aussi prononcée de l'effectif est le résultat de plusieurs facteurs. La concurrence exercée par d'autres entreprises de l'électroménager qui attirent et captent les

compétences de l'ENIEM car offrant des salaires plus élevés, les départs en retraite et les difficultés financières de l'ENIEM qui ne peut pas procéder à de nouveaux recrutements.

Graphiquement, le tableau N° 09 est représenté comme suit :

Graphique N°01 : Evolution de l'effectif de l'ENIEM de 2013 à 2020



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir du tableau N°09 précédent.

Cette représentation reflète nettement la baisse de l'effectif de l'ENIEM sur une période de long terme, soit sept années.

A. Effectif théorique figurant sur l'organigramme de l'ENIEM

Nous retrouvons cet effectif sur l'organigramme actuel de l'ENIEM, en réalité il est théorique et ne correspond pas à l'effectif réel, (c'est un effectif qu'employait l'ENIEM en 2010). En comparant cet effectif théorique à l'effectif réel de 2020, nous obtenons des écarts importants notamment dans les structures de production et prestation technique.

Le tableau N°10 suivant illustre cette situation.

Tableau n°10 : Effectif théorique et Effectif réel de 2020 par structure

Structure	Effectif théorique	Effectif réel en 2020	Ecart
-Président directeur général et assistants	21	21	0
-Les différentes directions	45	44	-1
Total structures du siège	66(2.71%)	65(3.91%)	-1
Unité froid	1065	615	-450
Unité cuisson	373	286	-87
Unité climatisation	230	129	-101
Unité prestations techniques	491	379	-112
Unité commerciale	208	189	-19
Total structures opérationnelles	2367(97.29%)	1598(96.09%)	-769
Total global	2433(100%)	1663(100%)	-770

Source : Tableau réalisée par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM

Le tableau donne un aperçu de l'effectif théorique et réel de l'ENIEM, réparti entre les différentes structures du siège et les unités opérationnelles. L'ENIEM semble être une organisation relativement importante avec un total de 2433 employés théoriques prévus, mais concrètement, il ne subsiste que 1663 employés.

Si au niveau du siège, l'effectif a baissé d'un employé, les structures opérationnelles, par contre, ont enregistré une baisse globale de 770 personnes, soit une baisse de 32.49%.

En observant les différentes unités opérationnelles, c'est l'Unité froid qui a connu la baisse la plus importante, soit 450 personnes de moins représentant une baisse de 42.25%.

En conclusion, on peut dire que les structures de l'ENIEM nécessitent 2433 emplois au minimum, mais le tableau suggère que les activités sont sous-encadrées en raison du manque de personnel. La tendance baissière de l'effectif renvoie à une mauvaise situation financière de l'ENIEM qui ne peut récupérer les emplois perdus par de nouveaux recrutements.

B. Effectif par catégorie socioprofessionnelle pour l'année 2020

Le tableau ci-dessous illustre la répartition de l'effectif de l'ENIEM en fonction des différentes unités et des catégories socioprofessionnelles.

Tableau N°11 : Effectif par catégorie socioprofessionnelle pour l'année 2020

Structures	Cadres	(%)	Maitrise	(%)	Exécution	(%)	Total
Siège	44	13.97%	13	2.67%	8	0.93%	65
Unité froid	94	29.84%	206	42.30%	315	36.59%	615
Unité cuisson	43	13.65%	77	15.81%	166	19.28%	286
Unité climatisation	18	5.71%	28	5.75%	83	9.64%	129
Unité prestation technique	61	19.37%	116	23.82%	202	23.46%	379
Unité commerciale	55	17.46%	47	9.65%	87	10.10%	189
Total global	315/1663	18.94%	487/1663	29.28%	861/1663	51.77%	1663

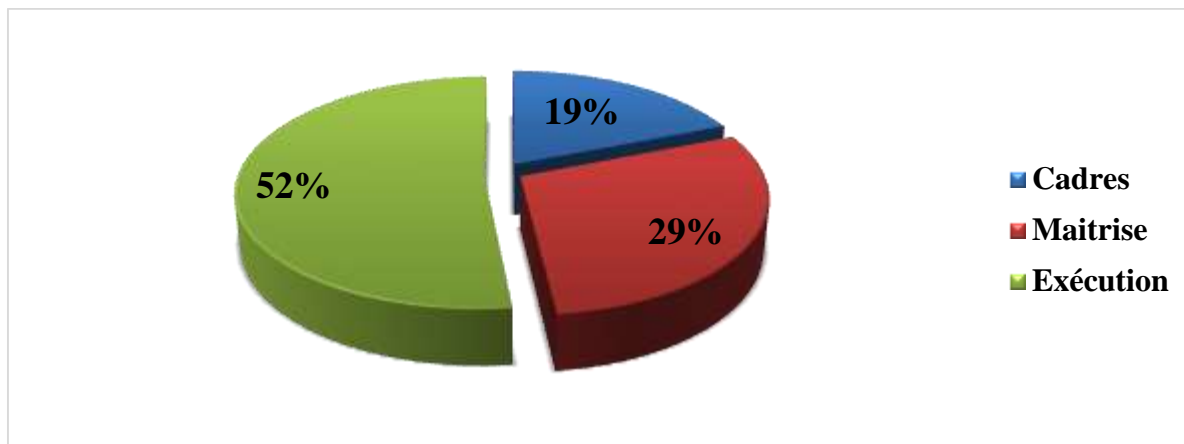
Source : Tableau réalisée par nous-mêmes à partir du document interne à l'ENIEM

A travers ce tableau, nous constatons que :

- L'effectif total de l'ENIEM était de 1663 employés en 2020.
- Les unités les plus importantes sont l'unité froid avec 615 personnes, l'unité prestation technique avec 379 personnes et l'unité cuisson avec 286 personnes.
- L'unité froid et l'unité prestation technique disposent de plus de cadres soit respectivement 29.84% et 19.37% de leur effectif. Cette situation atteste que les produits froid sont le « cœur de métier » de l'ENIEM et il est logique que les prestations techniques (pièces de rechange, usinage, maintenance,...) les concernant vont de pair.

A partir du tableau N°11, les catégories socioprofessionnelles sont représentées comme suit dans le graphique suivant :

Graphique N°02 : Effectif de l'ENIEM par catégories socioprofessionnelles pour l'année 2020



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir du tableau N° 10 précédent.

L'effectif exécution représente plus de 50% sachant que les activités de l'ENIEM sont des activités de transformation et montage.

2. Analyse de la performance : Indicateurs de production, ventes et parts de marché

A travers l'examen de la production, de la vente et parts de marché, on va découvrir comment l'ENIEM, considérée comme un pilier de l'industrie publique en Kabylie, progresse dans ses activités et qu'elle est sa position par rapport au marché de l'électroménager en Algérie.

A. La production

Pour évaluer la performance de l'ENIEM, il est important d'analyser comment sa production a évolué et comment ses unités de production ont réussi à répondre à la demande. Par ailleurs, cela nous donne un aperçu de ses structures productives. A cet effet, le tableau ci-dessous, résume la production réalisée au cours de la période 2018-2020 en quantité et en valeur.

Tableau N°12: Production réalisée des unités de production de l'ENIEM de 2018 à 2020 (en quantité et en valeur) *Valeur: KDA*

Années	2018		2019		2020	
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
Froid	39 342	1 357 477	25 649	876282	25 503	942 671
Cuisson	16 059	348 904	18 073	354 280	12 372	297 309
Climatisation	82 708	1 859 748	86 946	2 198 752	30 666	927 814
Total de la production	138 109	3 566 129	130 668	3 429 313	68 541	2 167 794

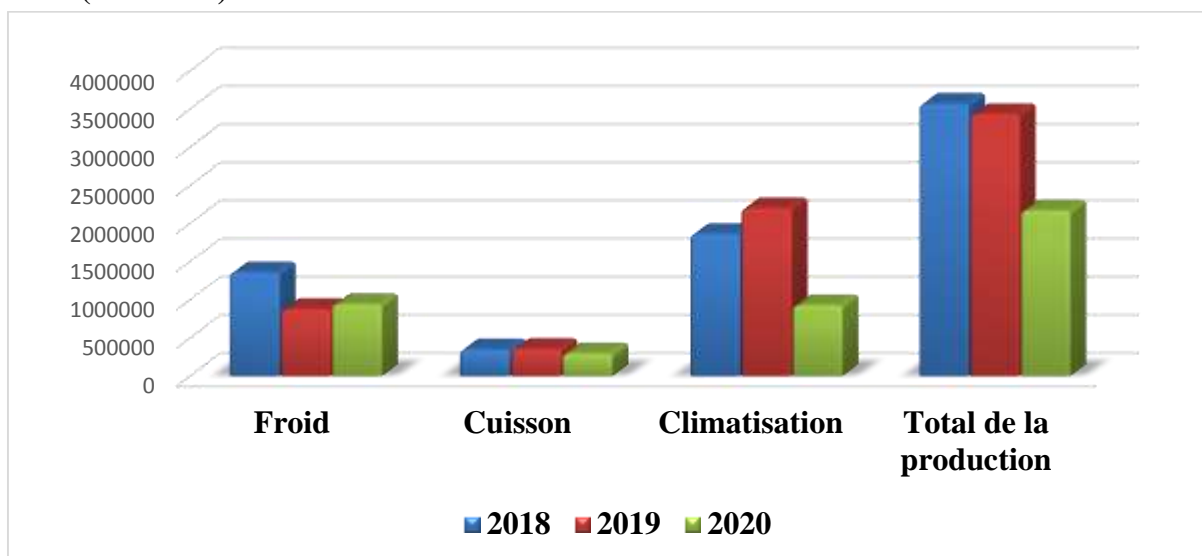
Source : Tableau réalisée par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

A partir de ce tableau ainsi que le graphique N°03 suivant (page 55 suivante), nous formulons les principales remarques suivantes :

- On observe une baisse dans la production totale de l'ENIEM au cours de ces trois années en quantité et en valeur. En effet, comparée à l'année 2018, la production de 2020 a connu une baisse en quantité et en valeur, respectivement de 50.26% et 39.21%. Cette baisse significative de la production en 2020 est liée aux impacts de la pandémie de COVID-19 qui a affecté la demande et les activités économiques.
- Cumulée sur les 3 années, c'est la production de l'unité climatisation qui est la plus élevée en quantité et en valeur, suivie de l'unité froid et enfin l'unité cuisson. Et pourtant le domaine du froid est le « cœur de métier » de l'ENIEM, alors que pour les produits climatisation, l'ENIEM ne réalise que du montage.
- L'analyse par catégorie de produits nous donne ceci :
- Les produits froid ont enregistré une légère hausse en valeur en 2020 par rapport à 2019.
- Les produits cuisson et climatisation ont connu également une hausse en quantité et en valeur en 2019.

Graphiquement, le tableau N°12 est représenté comme suit :

Graphique N°03 : Production réalisée des unités de production de l'ENIEM de 2018 à 2020 (en valeur)



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir du tableau N° 12 précédent.

B. La commercialisation

La commercialisation nous renseigne sur deux éléments :

La façon dont l'entreprise est perçue sur le marché de l'électroménager et la performance financière. En tant qu'acteur important du secteur, l'ENIEM fait face à une concurrence féroce tout en répondant aux attentes des clients.

Voici un tableau récapitulatif des ventes réalisées par l'entreprise au cours de la période 2018-2020.

Tableau n° 13: Evolution des ventes des produits finis et des prestations de services de 2018 à 2020 (en quantité et en valeur) Valeur : KDA

Années	2018		2019		2020	
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
Froid	49 421	1 733 714	33 412	1 354 774	32 574	1 249 678
Cuisson	21 730	574 818	18 054	475 221	17 337	471 794
Climatisation	84 653	2 411 796	88 668	2 924 506	33 108	1 172 327
Total des ventes des unités de production	155 804	4 720 328	140 134	4 754 501	83 019	2 893 798
Prestations techniques	-	1531	-	-	-	2357
Prestations de services	-	42 819	-	67 104	-	14 672
Vente de marchandises	-	107 580	-	136 348	-	54 627
Ristourne accordée (en déduction)	-	32 395	-	34 562	-	16 531
Total des unités	155 804	4 839 863	140 34	4 923 391	83 019	2 948 923

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

On remarque une tendance baissière des quantités vendues des unités de production au fil des années, passant de 155 804 en 2018 à 83 019 en 2020. Il en est de même pour le chiffre d'affaires total qui est passé de 4 720 328 en 2018 à 2 893 798 en 2020.

Globalement, Les ventes de l'ENIEM en 2020 ont diminué de 39.07% par rapport à l'année de 2018.

Hormis l'unité "Climatisation" qui a enregistré une hausse du chiffre d'affaires et des quantités vendues en 2019, les produits froids et cuisson ont connu une baisse. Quant aux prestations de services proprement dites, elles ont accusé une baisse significative en 2020 en rapport avec la baisse de la production causée par la COVID-19.

C. Les parts de marché et les principaux concurrents

À partir des années 1990, l'ouverture économique a entraîné une arrivée massive de divers produits étrangers sur le marché algérien⁸.

Le secteur de l'électroménager a été particulièrement impacté, témoignant ainsi de la nature extrêmement compétitive de ce marché en Algérie. Les marges bénéficiaires étroites, les avancées technologiques caractérisant ce secteur et la présence de nombreux concurrents ont contribué à réduire les parts de marché de l'ENIEM ; de ce fait l'ENIEM éprouve des difficultés de maintenir une position solide dans ce secteur.

Dans cet environnement concurrentiel, les marques étrangères telles que Samsung, Fagor, LG et Arthur Martin ont réussi à pénétrer le marché algérien. Des marques locales comme Frigor et Condor ont également établi leur présence notable sur le marché⁹. Dans ce contexte, se sont les entreprises qui possèdent la capacité d'innover à la fois sur le plan technologique et commercial qui ont la possibilité de maintenir leur part de marché, malgré les défis persistants de la concurrence.

a. Analyse des parts de marché

D'après les analyses de marché réalisées par l'ENIEM, l'entreprise a gardé sa position de leader sur le marché de l'électroménager en Algérie jusqu'en 2012, mais ce n'est plus le cas les années après.

⁸ SADAoui Farid ; «*Comment le tableau de bord prospectif peut être un outil de mise en œuvre de la stratégie d'une entreprise publique ? : Cas ENIEM* » ; Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion Dely Brahim- Alger 3 ; 2013 ; page 2 disponible sur le site <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/7/13/13/278> ; (consulté le (11/08/2023).

⁹ SADAoui Farid. *Op.cit.*, page 2.

Tableau n°14: Evolution des parts de marché pour les années 2004, 2009,2012, 2015, 2017 et 2020

Produits	Parts de marché					
	2004	2009	2012	2015	2017	2020
Réfrigérateurs	65%	50%	19%	12%	10%	7%
Congélateurs/conservateurs						
Armoires vitrées						
Cuisinières	65%	40%	24%	9%	8%	6%
Climatiseurs	20%	25%	28%	9%	6%	5%
Machines à laver				7%	3%	3%
Chauffe eau/bain				8%	7%	3%
Radiateurs à gaz naturel				10%	6%	1%

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM

La principale conclusion qu'on peut tirer de ce tableau est que les parts de marché ont drastiquement chuté plus particulièrement pour les produits froid et cuisson. Cette chute s'explique essentiellement par l'entrée sur le marché national des produits étrangers plus compétitifs et qui ont capté la clientèle (rapport prix/qualité) au détriment des produits de l'ENIEM.

b. Les principaux concurrents

Ce tableau présente un aperçu des différentes catégories de produits associées à leur capacité de marché en 2020, ainsi que des principaux concurrents associés à chaque catégorie. Les produits de l'ENIEM sont en compétition avec 20 autres concurrents.

Tableau n°15: Capacité de marché et principaux concurrents pour l'année 2020

Produits	Capacité de Marché 2020	Les principaux concurrents 2020
Réfrigérateurs	500 000	Condor, LG, Brandt
Congélateurs/ conservateurs		Beko, Star light, Whirpool, Cristor
Armoires vitrées		Géant, Maxi power...
Cuisinières	300 000	Géant, Sentrax, Brandt, Condor
Climatiseurs	300 000	Samsung, TCL, Akira, LG, Maxi power, Midea, Brandt
Machines à laver	250 000	LG, Condor, Samsung, Brandt
Chauffe eau/bain	375 000	Fagor, Lotus, Junker, Flamme bleue, Condor
Radiateurs à gaz naturel	250 000	Delonghi, Z+Turbo, Condor

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Ce tableau nous apprend que l'ENIEM opère dans un environnement véritablement concurrentiel avec divers concurrents à la fois locaux et internationaux. Le maintien et le renforcement de sa position sur le marché est soumise à trois conditions : être attentive aux évolutions de l'industrie, aux besoins changeants des consommateurs et à la concurrence en constante évolution. L'innovation, la qualité des produits et une bonne stratégie marketing joueront un rôle crucial dans la capacité de l'ENIEM à rester compétitive et à continuer de prospérer sur le marché des produits électroménagers.

3. Analyse de la performance financière

Les indicateurs financiers sont importants dans la mesure de la performance d'une entreprise. Les outils tels que le bilan et le tableau de compte de résultats (TCR) offrent une lecture de la santé financière de l'entreprise et de sa capacité à poursuivre l'exploitation. Ils renseignent, en plus des décideurs de l'ENIEM, les investisseurs potentiels.

A. Les agrégats du tableau de comptes de résultats

Chaque année, l'ENIEM établit deux tableaux de compte de résultats, un pour chaque semestre de l'exercice et pour chacune des unités opérationnelles.

Tableau N°16 : Evolution des grandes rubriques du tableau de comptes de résultats de 2018 à 2020

Unité : KDA

Rubriques	2018	2019	2020	Ecart 2018-2020
Valeur ajoutée d'exploitation	1 194 535	1 351 670	529 419	-55.68 %
Excédent brut d'exploitation	-229 453	-108 242	-789 007	-243.86 %
Résultat net de l'exercice	-382 422	-320 853	-1 241 728	-224.70 %

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Ce tableau de comptes de résultats fournit une vue d'ensemble de l'évolution des principales rubriques financières de l'entreprise sur trois années. Nous avons extrait trois agrégats : la valeur ajoutée d'exploitation (VAE), l'excédent brut d'exploitation (EBE) et le résultat net de l'exercice (RN).

- **Valeur ajoutée d'exploitation** : est un indicateur important car il renseigne sur la capacité de l'entreprise à créer de la richesse. La VAE a enregistré une baisse importante de l'ordre de 55.68% même si elle est positive. Cette baisse est due principalement aux achats consommés et services nécessaires à la réalisation de la

production tandis que le chiffre d'affaires n'a pas augmenté suffisamment pour compenser ces augmentations de coûts.

- **Excédent brut d'exploitation:** il est non seulement négatif mais en plus il a subi une hausse de 243.86% de 2018 à 2020. Un EBE négatif indique que les charges d'exploitation (charges du personnel, et impôts, taxes et versements assimilés) dépassent la VAE. Cette baisse persistante reflète des difficultés financières plus profondes liées à une hausse des charges, des coûts opérationnels élevés ou d'autres facteurs défavorables.
- **Résultat net de l'exercice:** est un indicateur financier de court terme et qui est un élément de la capacité d'autofinancement. Le RN est l'équivalent de pertes cumulées à l'ENIEM. Cette perte s'aggrave en 2020, conséquences de divers raisons citées précédemment.

B. Evolution du résultat net des cinq unités de l'ENIEM

Compte tenu de la structure en cinq unités de l'ENIEM, chacune étant considérée comme un centre de profit, il est pertinent d'évaluer comment chaque unité contribue au résultat global de l'entreprise.

Nous présentons dans le tableau suivant les résultats nets des exercices de 2018, 2019 et 2020 pour les trois unités de production, l'unité siège, l'unité prestations techniques et l'unité commerciale.

Tableau N°17 : Evolution du résultat net pour chaque unité de 2018 à 2020

Unité : KDA

Les unités	2018	2019	2020	Ecart 2020-2018
Unité siège	-213 920	-311 672	-479 598	-124.19 %
Unité froid	-85 048	-282 666	-298 597	-251.09 %
Unité cuisson	-58 571	-115 024	-157 881	-169.55 %
Unité climatisation	311 491	52 382	-73 583	-123.62 %
Unité prestations techniques	-343 155	-356 656	-385 596	12.37 %
Unité commerciale	6781	692 783	153 527	2164.07 %

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Ce tableau donne un aperçu de l'évolution du résultat net pour chaque unité de l'ENIEM entre les années 2018 et 2020, en plus du siège qui dispose de sa propre comptabilité.

L'unité siège enregistre des charges administratives importantes et ne génère pas de recettes. Ce qui explique un RN négatif qui s'est plus que doublé en 2020 comparé à 2018.

Les unités de production (à l'exception de l'unité climatisation pour les années 2018 et 2019) et l'unité prestations techniques sont déficitaires sur les trois années en raison des coûts de production élevés.

En général, ces pertes nettes croissantes indiquent la nécessité de réexaminer les décisions, les coûts, les stratégies et leur déploiement pour inverser ces tendances négatives. Toutefois, l'unité commerciale affiche une évolution positive sur les trois années, elle indique que l'ENIEM a réussi à vendre ses produits malgré la baisse de la production et la concurrence des marques étrangères.

C. Les catégories comptables de l'ENIEM

Nous présentons dans les deux tableaux suivants l'évolution des grandes rubriques du bilan de l'ENIEM de 2019 et 2020.

Tableau N°18 : Evolution des grandes rubriques de l'actif du bilan de 2019 à 2020

Unité: DA

Rubriques	Montant net au 31/12/2019	Montant net au 31/12/2020	Variation (%)
Total actif non courant	9 996 976 482.87	10 044 680 951.27	3.58%
Total actif courant	8 717 214 808.24	5 965 124 136.99	-31.6%
Total général actif	18 714 191 291.11	16 009 805 088.26	-14.4%

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Le bilan est un état financier essentiel qui illustre la situation financière de l'entreprise à un moment donné. Voici un commentaire sur les informations fournies par ce tableau :

- **Total Actif Non Courant** : Il a connu une hausse de 3.58%. Cette croissance est due à plusieurs facteurs, notamment aux investissements dans des immobilisations et des actifs à long terme, la réduction des amortissements et provisions par rapport à l'année 2019 contribuent à une augmentation du montant net.
- **Total Actif Courant** : L'actif courant a diminué de 31.6%. Cette réduction significative indique que des ajustements dans la gestion des stocks, des créances clients ou des stratégies de liquidité, ce qui peut refléter des décisions visant à optimiser les ressources financières.

Globalement donc, en raison des variations des agrégats cités plus haut, l'actif du bilan a accusé une baisse de l'ordre de 14.4%. Rappelons que l'actif représente la manière dont les ressources du passif du bilan ont été utilisées. Il exprime le patrimoine de l'entreprise.

Une analyse plus approfondie pourrait aider à mieux comprendre les raisons sous-jacentes de ces variations et à déterminer si elles sont le résultat de choix stratégiques, de choix opérationnels ou facteurs externes.

Tableau N°19: Evolution des grandes rubriques du passif du bilan de 2019 à 2020

Unité: DA

Rubriques	Montant net au 31/12/2019	Montant net au 31/12/2020	Variation (%)
Capitaux propres	11 745 323 687.61	9 136 654 936.83	-22.21%
Total passif non courant	1 857 483 290.56	2 038 421 651.10	9.74%
Total passif courant	5 111 384 312.94	4 834 728 500.34	-5.41%
Total général passif	18 714 191 291.11	16 009 805 088.26	-14.45%

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Ce tableau présente les données du passif du bilan de l'ENIEM pour les années 2019 et 2020. Le passif d'un bilan représente les sources de financement de l'entreprise, y compris les capitaux propres et les dettes.

- **Les capitaux propres** : Ils ont diminué de 22.21% par rapport à l'année 2019. Cette diminution est attribuée en partie au résultat net négatif de l'année 2020, ce qui signifie que l'entreprise a enregistré une perte nette au cours de cette période ;
- **Le total du passif non courant** : Il a augmenté légèrement de 9.74% par rapport à l'année 2019. Cette augmentation indique une expansion de l'entreprise qui nécessite un financement supplémentaire sous forme d'emprunts et de provisions ;
- **Total passif courant** : Il a connu une baisse de l'ordre de 14.4%. cette diminution indique une réduction des dettes à court terme de l'entreprise ce qui peut être positif pour sa santé financière.

Ces changements expriment des ajustements dans la stratégie financière de l'entreprise et sa capacité à gérer ses obligations financières.

En conclusion à cette section, on peut dire que l'ENIEM se distingue en tant que complexe industriel de grande dimension, couvrant divers activités stratégiques.

La position de monopole de l'ENIEM jusqu'à l'année 2012, la gamme variée des produits et les prix compétitifs ont contribué à sa solide réputation. Toutefois, l'ouverture du commerce extérieur a exposé l'ENIEM à une concurrence intense; ses concurrents ont inondé le marché national avec des produits variés, innovés ; ce qui a entraîné une perte d'attractivité des produits de l'ENIEM qui deviennent « invisibles » pour la clientèle. Conséquence, l'ENIEM a cumulé des pertes sur plusieurs années notamment de 2018 à 2020.

Section 3 : La fonction contrôle de gestion de l'ENIEM : Positionnement et missions

Cette section se concentre sur le rôle central du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Nous explorerons les différents aspects de cette fonction essentielle, en commençant par les éléments clés qui structurent l'organisation et qui influencent la mise en place du contrôle de gestion. Ensuite, nous aborderons son positionnement et sa hiérarchisation au sein des structures organisationnelles. Enfin, nous définirons les missions du contrôleur de gestion, et nous indiquerons les autres acteurs qui participent au processus de contrôle de gestion, soulignant ainsi l'importance de la collaboration et de la coordination au sein de l'entreprise.

1- Les éléments structurant l'organisation

Les éléments fondamentaux qui structurent l'organisation sont divers : ¹⁰ la stratégie, la technologie, le cadre juridique, la taille de l'entreprise, la délégation de pouvoir, l'histoire et les systèmes de valeurs.

Au niveau stratégique, le positionnement stratégique, en raison de la concurrence dans un secteur, influence les approches adoptées, que ce soit par la différenciation des prix ou par l'innovation. Le choix du positionnement guide la mise en place du contrôle et l'utilisation des outils.

La technologie affecte la structure organisationnelle pouvant nécessiter une flexibilité pour s'adapter aux changements. L'interaction de ces éléments guide la conception et la gestion de l'organisation en s'alignant avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Au niveau institutionnel, la structure du contrôle de gestion est adaptée au contexte réglementaire pour assurer la conformité et poursuivre les missions essentielles et ce par exemples dans les hôpitaux publics et les universités. Les directives gouvernementales déterminent l'allocation des ressources et impactent les méthodes de contrôle (mesure des performances, rapports financiers) et les prises de décision.

Au niveau organisationnel, le contrôle est influencé par plusieurs éléments clés : Dans les grandes organisations la taille nécessite une délégation plus formalisée et une surveillance étendue, tandis que les petites adoptent une délégation directe.

¹⁰ ALCOUFFE Simon et alii, « *Contrôle de gestion sur mesure* », Edition Dunod, Paris, 2013, Page 2.

L'histoire de l'entreprise et les méthodes de gestion passées influencent la répartition des responsabilités et les mécanismes de contrôle. Les valeurs et principes éthiques des dirigeants guident les décisions : confiance et autonomie dans une culture axée sur la confiance, ou contrôle strict dans une entreprise mettant l'accent sur la conformité.

2- Positionnement et hiérarchisation de la fonction contrôle de gestion

Le contrôle de gestion joue un rôle important dans l'aide à la prise de décision pour les dirigeants et pour le contrôle des opérations par les équipes opérationnelles. Cependant, sa position dans les structures organisationnelles peut varier en fonction de différents facteurs que nous avons expliqués précédemment.

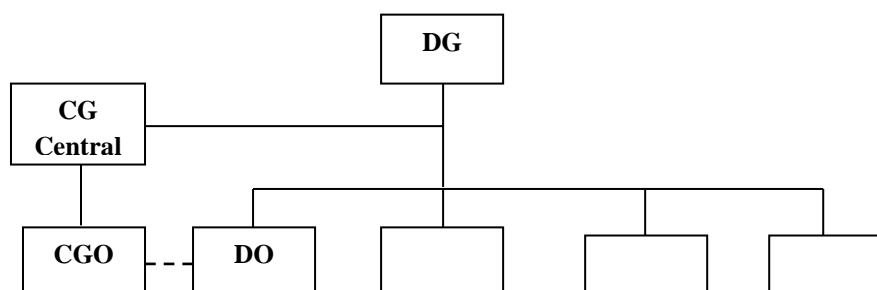
Le contrôle de gestion n'est pas une entité isolée, mais plutôt en interaction avec les autres parties de l'organisation. Il doit y avoir une cohérence dans les informations et les actions circulant entre tous les membres de l'entreprise pour avoir une vue d'ensemble. En conséquence, le contrôle de gestion peut être rattaché hiérarchiquement à des départements tels que la direction générale, la direction financière ou autres, ce qui lui donne une orientation spécifique pour son rôle dans la supervision et la gestion de l'entreprise.

Selon LÖNING et Alii la fonction contrôle de gestion peut être rattachée comme suit : ¹¹

A. Le rattachement du contrôle à la direction générale

Le contrôle de gestion est étroitement lié à la direction générale d'une entreprise à l'image de la fonction audit, car il joue un rôle essentiel dans la prise de décisions stratégiques et opérationnelles. Il fournit des informations financières, opérationnelles et de performance qui permettent à la direction générale de surveiller les activités de l'entreprise, d'évaluer les résultats par rapport aux objectifs fixés et de prendre des mesures pour atteindre ces objectifs.

Figure N°02 : Rattachement du contrôle à la direction générale



Source : Löning Hélène et alii, *op.cit.*, p285.

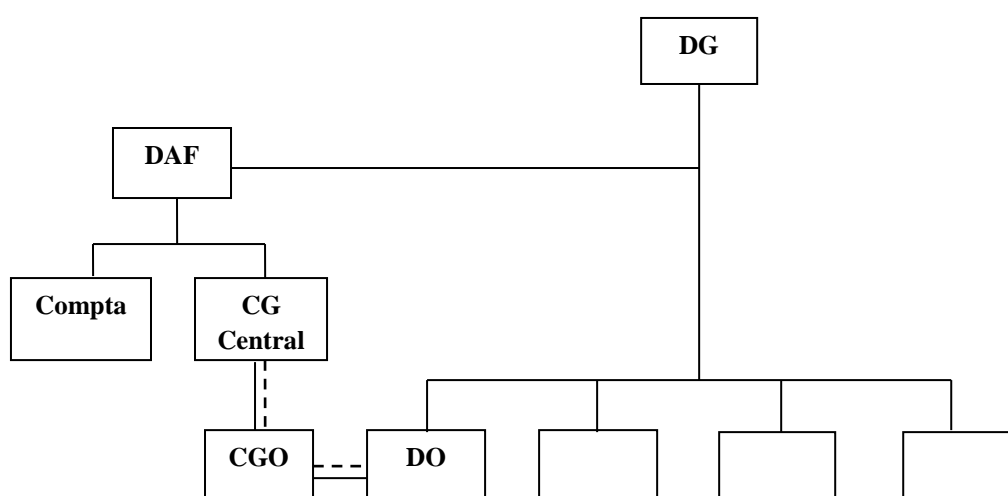
¹¹LONING Hélène et alii, « *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques* », 3^{ème} Edition, Edition Dunod, Paris, 2008, Page 286.

Cette figure indique le rôle crucial du contrôle de gestion en tant que fonction de co-pilotage pour la prise de décision.

B. Le rattachement du contrôle à la direction financière

Le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière implique que le département de contrôle de gestion travaille en étroite collaboration avec la direction financière d'une entreprise. Il analyse, mesure et suit les performances opérationnelles et financières de l'entreprise, il contribue à assurer la cohérence entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles de l'entreprise tout en veillant à l'optimisation des ressources.

Figure N°03 : Rattachement du contrôle à la direction financière



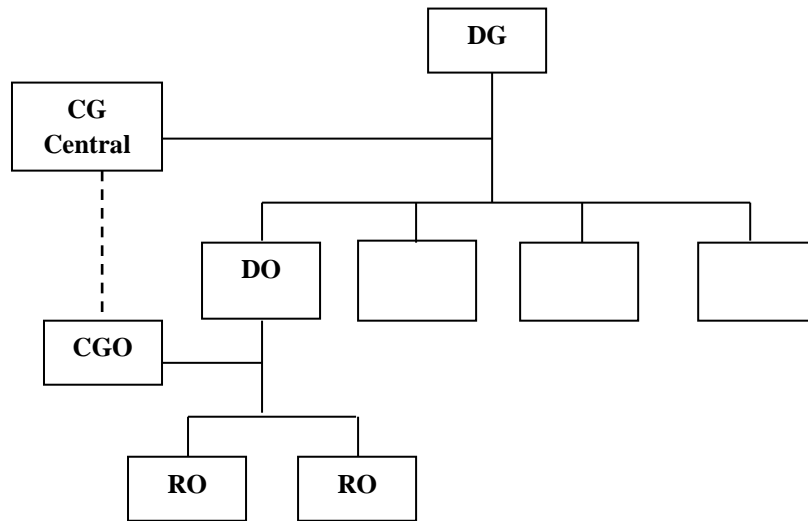
Source : Löning Hélène et alii, *op.cit.*, P 286.

Cette figure indique que le pilotage de la dimension financière est une activité principale de la fonction contrôle de gestion.

C. Le rattachement du contrôle aux responsables opérationnels

Le rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels consiste à intégrer les activités de contrôle de gestion au sein des différentes unités opérationnelles ou départements d'une entreprise. Cette approche vise à aligner étroitement la gestion des performances avec les activités quotidiennes et les responsabilités spécifiques de chaque équipe opérationnelle. Ainsi, le contrôle de gestion fournit un soutien personnalisé pour la planification, le suivi et l'analyse des performances de chaque département. Cela permet aux responsables opérationnels de mieux comprendre comment leurs décisions influencent les résultats financiers et opérationnels.

Figure N°04 : Rattachement du contrôle aux responsables opérationnels



Source : Löning Hélène et alii, *op.cit.*, P 286.

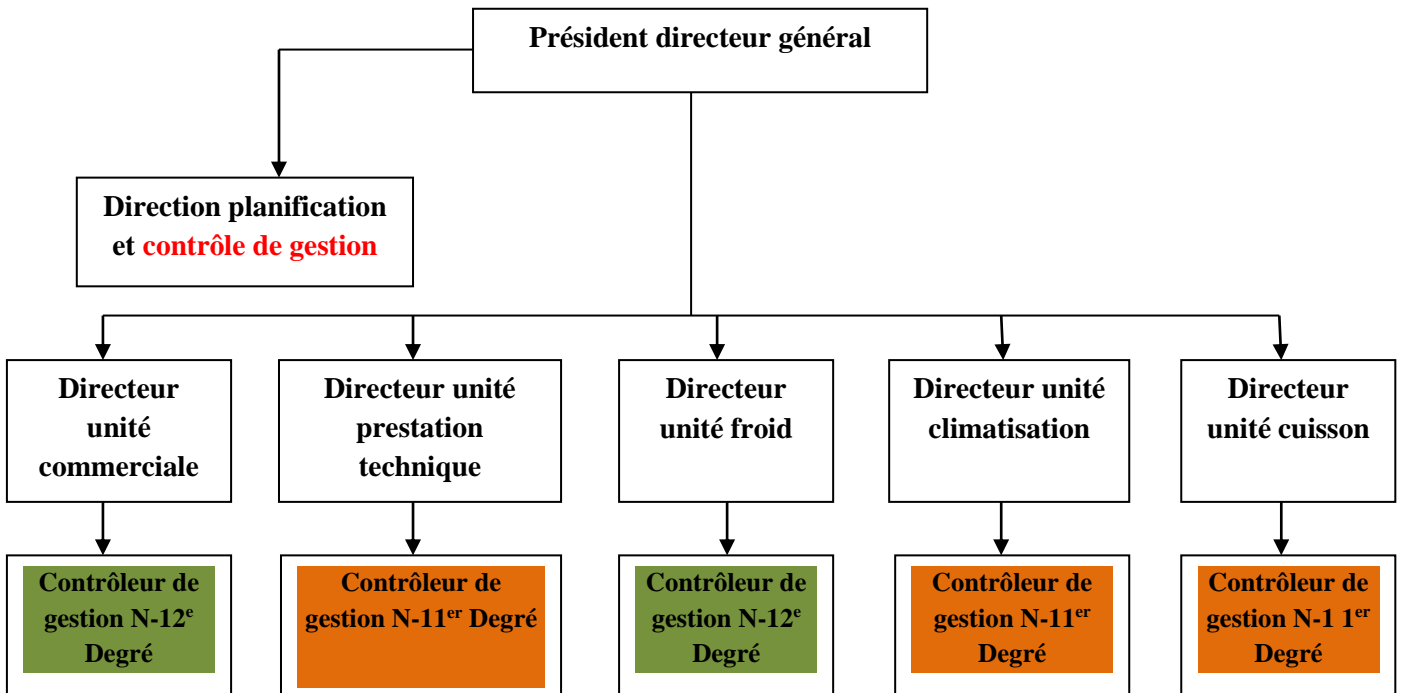
Cette figure montre les principaux rôles du contrôleur de gestion :

- Suivi opérationnel des activités, démarche transversale et fonctionnelle par la communication, l'interaction décideurs/opérationnels et le partage des informations.

3- Positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Cette représentation schématique illustre la position de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM et ses niveaux de décentralisation.

Figure N°05 : Positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM



Source : Schéma synthétisé par nous même à partir des organigrammes de l'ENIEM.

Au sein de l'ENIEM, la fonction contrôle de gestion est sous l'autorité du président directeur général, en effet la structure appelée « direction de la planification et contrôle de gestion » est centralisée et est directement rattachée au siège.

Cependant, une décentralisation est observée au niveau des différentes unités. L'unité froid, l'unité commerciale, l'unité cuisson, l'unité climatisation et l'unité prestation technique ont chacune leur propre fonction contrôle de gestion avec une hiérarchisation en fonction de l'importance de l'activité.

Ces fonctions de contrôle de gestion sont rattachées aux directeurs respectifs de ces unités tout en demeurant sous l'égide du siège de l'ENIEM. Cette structure détaillée renforce la coordination et l'efficacité de la gestion au sein de l'entreprise.

Le positionnement par rapport à N-1 concerne la fonction contrôle au niveau de l'unité opérationnelle après la fonction contrôle N du siège. Les signes de premier et deuxième degré indiquent l'importance et la pertinence du contrôle, comme illustré dans la figure ci-dessus : Ces contrôles sont cruciaux dans les deux unités, à savoir froid et commerciale qui représentent le cœur de métier de l'ENIEM.

Le type de contrôle qui se dégage au sein de l'ENIEM est d'abord stratégique car synonyme de co-pilotage grâce à la DPCG, et ensuite opérationnel pour le suivi des activités et pour favoriser les liens fonctionnels.

4- Les missions du contrôleur de gestion de l'ENIEM

Dans la littérature économique, les missions du contrôleur sont globalement situées à deux niveaux : vérification/contrôle et aide à la prise de décision. Il met en place et analyse les coûts et les écarts pour toutes les activités de l'entreprise, il joue un rôle important dans la prise des décisions utiles pour la gestion opérationnelle et stratégique.

Au sein de l'ENIEM, la DPCG est composée d'un assistant chargé de la planification et budget et d'un assistant chargé du contrôle de gestion.

Au niveau de chaque unité, on retrouve un contrôleur de gestion.

Le tableau suivant montre les tâches principales du contrôle de gestion.

Tableau N°20 : Tâches attribuées aux structures du contrôle de gestion

Structures	Tâches du contrôle de gestion
<p>Assistant chargé de la planification et budget (DPCG)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Recueille, analyse et exploite toute information sur l'environnement et ses tendances ainsi que son impact sur l'entreprise ; - Participe à l'ensemble des travaux de réflexion liés à la stratégie de l'entreprise - Met en cohérence globale des objectifs par : <ul style="list-style-type: none"> - La participation à l'élaboration des plans stratégiques - L'assistance à la Direction Générale dans la définition des objectifs. - Est chargé du pilotage général du système de mesure des performances par : <ul style="list-style-type: none"> - La synthèse des résultats (consolidation) rapports d'activité périodiques (mensuels, trimestriels, annuels) - Le recueil et l'analyse d'information (économiques, financières, environnement) - La conception et l'adaptation des tableaux de bord de l'ENIEM. - Elabore les états statistiques de l'entreprise pour les besoins internes - Consolide, contrôle et transmet des enquêtes et états statistiques demandés par les organismes externes ; - Assiste les unités dans la conception de leur tableau de bord spécifique - Lance la campagne budgétaire - Etablit les documents nécessaires au plan de financement - Suit périodiquement les réalisations - Propose les actions correctives des écarts - Elabore les prévisions de clôture - Etablit le bilan d'exécution du budget annuellement - Elabore les plans à moyen et long terme - S'assure que le budget s'inscrit dans le cadre de la prévision pluriannuelle.
<p>Assistant chargé du contrôle de gestion (DPCG)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Détermine avec son responsable les différents paramètres du tableau de bord Gère les objectifs des unités et les met à jour - Etablit les rapports de recommandations et les discute avec son responsable - Elabore le rapport d'activité à l'échelle Entreprise - Analyse l'information collectée - Contrôle la validité des informations reçues - Suggère les mesures à prendre pour améliorer l'efficacité de l'Entreprise

<p>Les contrôleurs de gestion des unités</p>	<p>1- Elaborent avec le directeur d'unité et la Direction Centrale (DPCG) les instruments et procédures de gestion devant déboucher sur la confection</p> <p>*Des rapports d'activité périodiques</p> <p>*Des tableaux de bord comme outils de gestion orientés vers l'action et comme systèmes de communication du contrôle de gestion.</p> <p>2- Analysent les écarts entre les réalisations d'une part et prévisions contenues dans les documents de planification d'autre part</p> <p>3- Aident et conseillent les responsables opérationnels dans la prise de décisions</p> <p>4- Suivent les opérations particulières inhérentes au contrôle de gestion, dans le sens de l'amélioration, de maîtrise et de mesure de la gestion et des performances</p> <p>5- Analysent les différentes activités et attirent l'attention du directeur d'unité sur les risques de perturbations de l'activité et sur les incidences de la gestion sur les coûts, les délais, les programmes etc.</p> <p>6- Veillent à instaurer des relations de travail de qualité avec les autres structures.</p>
---	---

Source : Document interne de l'ENIEM in Abdelmalek Mira et Ammour Zaïna, *op.cit.*, P 70.

Ce tableau met en évidence le rôle crucial du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM, tant au niveau stratégique qu'opérationnel.

L'assistant chargé de la planification et du budget joue un rôle clé dans la conception de la stratégie de l'ENIEM il contribue à son déploiement à travers des plans à moyen et long terme, il assiste le directeur dans les travaux de planification et de suivi de l'activité des différentes unités de l'entreprise, ainsi que dans la réalisation et le suivi du budget annuel.

En suivant l'évolution de l'environnement interne et externe, cet assistant suit de près toutes les activités, grâce aux outils du contrôle de gestion, tableau de bord, rapport d'activité, budget, plan de financement, état statistique, bilan d'exécution, il transmet les informations pertinentes aux managers pour la prise de décision.

Il joue ainsi un rôle essentiel dans l'interprétation des tendances et des résultats, et propose des mesures d'ajustement pour assurer le développement à long terme de l'entreprise.

Quant à l'assistant chargé du contrôle de gestion, son rôle principal se retrouve sur 3 niveaux

- Niveau système d'information : validité des informations et leur analyse ;
- Niveau opérationnel : conception des composants ou du contenu du tableau de bord des unités, suivi et ajustement des objectifs des unités ;

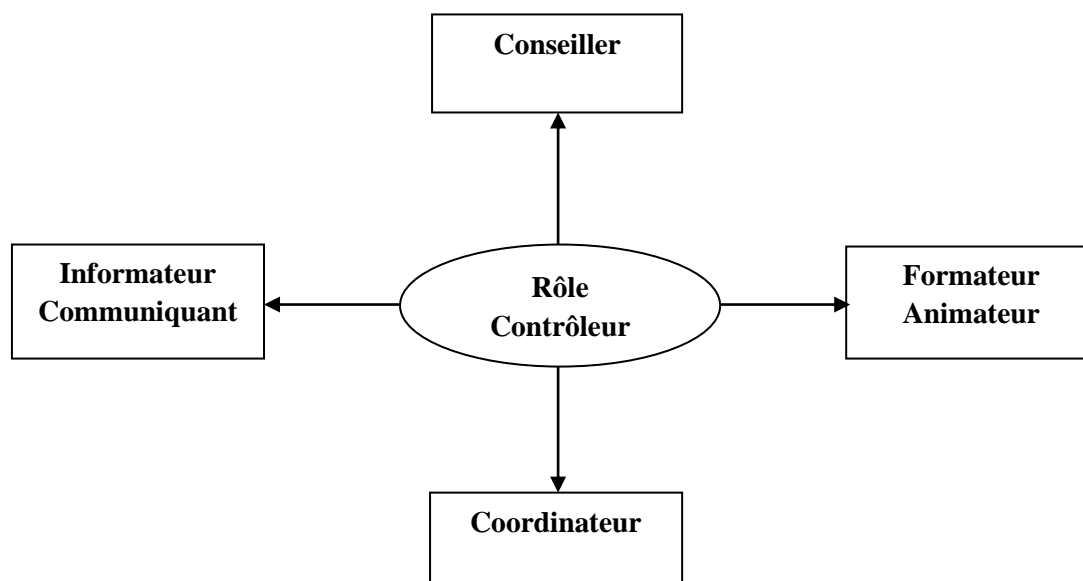
- Niveau stratégique : rapport d'activité de toute l'entreprise, et propositions et recommandations pour améliorer l'efficacité.

Les contrôleurs de gestion des unités jouent un rôle essentiel en coordonnant les activités de contrôle de gestion dans le but d'améliorer et de maîtriser la mesure de la performance. Leur objectif principal est d'optimiser les opérations de ces unités en mettant en place des systèmes de contrôle adéquats, en suivant les indicateurs clés de performance et en proposant des mesures correctives si nécessaires. En tant que partie intégrante de l'équipe de contrôle de gestion, ils contribuent à assurer une gestion efficace et une utilisation optimale des ressources dans ces unités opérationnelles. Ils collaborent aussi bien avec la DPCG qu'avec les directeurs des unités auxquels ils fournissent des indicateurs d'alerte tels que : coûts élevés, délais non respectés à cause des perturbateurs.

Signalons que les tâches 4 et 6 sont assurées par les unités froid et commerciale seulement.

D'une manière générale, à partir des tâches assurées, on peut identifier le profil du contrôleur de gestion, et la figure suivante illustre ce profil.

Figure N°06 : Le profil du contrôleur de gestion



Source : Florian B et Alii, « *Management et contrôle de gestion* », 4ème Ed, Dunod, Paris, 2017, Pages 18, 19. Disponible sur le site : <https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100764945/Feuilletage.pdf> , Consulté le (12.08.2023).

En tant que conseiller, il fournit des analyses et des recommandations pour améliorer la performance et par conséquent la prise de décision ; en tant qu'informateur il collecte et partage les informations pertinentes pour les prises de décisions ; en tant que formateur et

animateur, il explique les objectifs et améliore les outils du contrôle de gestion ; enfin, en tant que coordinateur, il veille à l'alignement des objectifs opérationnels sur les objectifs stratégiques et à l'efficacité des processus internes.

5- Autres acteurs du processus de contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion implique plusieurs acteurs clés dans l'entreprise¹², car le système d'information, il faut le partager et il faut communiquer tous les objectifs, conseils et recommandations et parce qu'il faut piloter toutes les activités de l'entreprise.

Tableau N°21 : Les acteurs du processus de contrôle de gestion

Acteur du processus contrôle de gestion	Rôle
Direction générale	La direction générale joue un rôle crucial en fixant la vision, les objectifs et la stratégie globale de l'entreprise. Elle établit les grandes lignes de ce que l'entreprise souhaite accomplir et comment elle envisage d'y parvenir. La direction générale est également responsable de la prise de décisions stratégiques basées sur les informations fournies par le contrôle de gestion.
Les responsables des différentes fonction de l'entreprise	Ces managers opérationnels sont en charge de superviser les diverses fonctions et départements au sein de l'entreprise, tels que la production, la vente, le marketing, etc. Ils sont responsables de la mise en œuvre des plans et des objectifs fixés par la direction générale. Le contrôle de gestion fournit des informations clés à ces responsables pour évaluer la performance de leurs secteurs respectifs et prendre des mesures pour atteindre les objectifs fixés.
Les responsables financiers	Les responsables financiers, comme les contrôleurs de gestion, les comptables et les directeurs financiers, jouent un rôle crucial dans le suivi des aspects financiers de l'entreprise. Ils collectent, analysent et rapportent les données financières et budgétaires. Ces informations sont essentielles pour évaluer la rentabilité, la solvabilité et la stabilité financière de l'entreprise. Les responsables financiers collaborent avec d'autres acteurs pour s'assurer que les ressources sont allouées de manière efficace et conforme aux objectifs.

Source : Tableau synthétisé par nous à partir de la lecture de Laurent Cappelletti page 11, et Molho Denis pages 186, 187, 188.

Tous ces acteurs collaborent pour mettre en œuvre un processus itératif de contrôle de gestion qui consiste à prévoir, comparer, ajuster et répéter. Ces acteurs sont : le PDG, les directeurs des unités, les responsables des unités rattachées au siège, les responsables fonctionnels au sein des départements des unités. Ce processus permet de mesurer la

¹²CAPPELLETTI Laurent et Alii, « *Toute la fonction contrôle de gestion* », Edition Dunod, Paris, 2014, Page 11. Disponible sur : <https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100715749/Feuilletage.pdf> consulté le (12.08.2023).

performance actuelle par rapport aux objectifs, de déterminer les écarts éventuels et de prendre des décisions pour corriger le cours de l'action afin d'atteindre les résultats souhaités.

Le système d'information pour le contrôle est le fruit d'une collaboration entre les acteurs qu'ils soient directeurs ou responsables financiers ou cadres des départements.

En conclusion, la section 3 a permis d'analyser l'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM. Des éléments structurants, découlent les missions du contrôleur de gestion et le positionnement hiérarchique de cette fonction.

Au sein de l'ENIEM, le contrôle de gestion trouve sa place au sein d'une structure bien définie, bénéficiant d'un positionnement stratégique pour optimiser la prise de décisions et d'un positionnement opérationnel pour le pilotage des activités des cinq unités.

Cependant, dans le système de contrôle on retrouve plusieurs parties prenantes : les contrôleurs de gestion, les managers, et les responsables fonctionnels.

Conclusion du chapitre II

Dans l'ensemble, l'organisation du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM est un processus complexe et crucial pour la gestion efficace de l'entreprise car il dépend de plusieurs paramètres qui concernent l'environnement interne et externe.

La première section a mis en évidence les structures organisationnelles de l'ENIEM à travers ses organigrammes, en vue de saisir le degré d'importance de ces structures et de ces activités, montrant ainsi la nécessité pour interagir. Cette compréhension des structures est essentielle pour établir des bases solides en matière de contrôle de gestion.

La deuxième section a abordé les indicateurs de performance clés, tels que l'effectif, la production, la commercialisation et les données financières. Ces indicateurs vitaux pour évaluer la performance globale de l'ENIEM et guider les décisions stratégiques, nous donnent un aperçu sur son état de santé et ses problématiques récurrentes. Ils indiquent une dégradation de l'état de l'ENIEM.

La troisième section a clarifié le positionnement et la mission de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM. Elle joue sur deux niveaux, stratégique et opérationnel, d'où son rôle crucial de coordination.

Le contrôle de gestion est situé au cœur de l'entreprise, contribuant à la prise de décisions éclairées et à l'optimisation des ressources. Les missions du contrôleur de gestion ainsi que des autres acteurs impliqués dans le processus de contrôle, ont été identifiées. En général, le positionnement de la fonction contrôle de gestion détermine la prédominance d'un type de contrôle qui peut être stratégique, opérationnel ou transversal.

Il est important de maintenir une communication constante entre les différentes parties prenantes afin de favoriser des apprentissages et des améliorations au profit de l'entreprise. C'est de cette manière que l'ENIEM pourrait s'adapter aux évolutions du marché pour assurer sa pérennité et sa croissance.

Le contrôle de gestion doit jouer un rôle central dans la recherche de l'excellence opérationnelle à travers ses processus afin d'assurer un meilleur pilotage de l'entreprise.

Justement c'est cette quête de l'excellence à travers les apprentissages qui fera l'objet du chapitre trois suivant.

Introduction

Ce chapitre se penche sur les apprentissages résultant du processus de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM, ce processus cruciale dans la gestion de l'entreprise repose sur deux piliers fondamentaux : le système d'information et les acteurs impliqués.

Dans la première section, nous aborderons le rôle essentiel du système d'information du contrôle de gestion pour piloter l'entreprise. Cela comprend l'examen du système comptable et financier qui fournit les données comptables, financières et les coûts, ainsi que la veille stratégique, qui se penche sur la connaissance de l'environnement externe de l'entreprise (macro, méso ou micro-économique) et plus particulièrement sur l'état de la concurrence.

La deuxième section mettra en lumière l'influence de la culture d'entreprise sur la capacité des acteurs du processus de contrôle de gestion à apporter des améliorations. La culture d'entreprise, ses valeurs et ses normes, jouent un rôle clé dans le développement des pratiques de contrôle de gestion. De plus, nous identifierons les acteurs qui contribuent à ce processus et comprendront leur contribution dans l'esprit d'une démarche interactive.

Enfin, la troisième section se concentrera sur la diffusion et le partage des apprentissages résultant du contrôle de gestion après avoir identifié la nature de ces apprentissages, qu'ils soient orientés vers des améliorations opérationnelles, des avancées stratégiques ou une meilleure prise de décision. De plus, nous analyserons les défis liés à l'intégration et la mise en œuvre de ces apprentissages, notamment la résistance au changement et la nécessité de piloter une entreprise dans un environnement concurrentiel.

En somme, ce chapitre apportera un éclairage essentiel sur la capacité des structures du contrôle de gestion au sein de l'ENIEM à être des lieux d'inscription des apprentissages et de partage des connaissances qui contribuent à façonner la performance.

Ce chapitre se décompose en trois sections :

- Section 1 : le système d'information et les outils du contrôle de gestion ;
- Section 2 : la culture d'entreprise et la démarche interactive du contrôle de gestion ;
- Section 3 : la nature des apprentissages issus du processus de contrôle de gestion et leur mode de diffusion.

Section 1 : Le système d'information et les outils du contrôle de gestion

Dans cette section nous traiterons les composantes essentielles du système de contrôle de gestion à travers le système d'information interne et externe ainsi que les outils de mesure et de pilotage de la performance en mettant l'accent sur le rapport d'activité et le tableau de bord. Chacun de ces éléments est fondamental pour comprendre comment le contrôle de gestion contribue à l'efficacité opérationnelle et à l'atteinte des objectifs organisationnels au sein de l'ENIEM.

1- Système d'information pour le pilotage de l'entreprise**A. Système comptable et financier**

Le système d'information est l'ensemble des informations internes et externes, ainsi que des supports et moyens de collecte de stockage et de traitement des informations à des fins de prise de décision, il est la base du pilotage de l'entreprise.

« Le système d'information (SI) est l'ensemble des méthodes, techniques et outils pour la mise en place et l'exploitation de la technologie informatique nécessaire aux utilisateurs et à la stratégie de l'entreprise ».¹

A travers cette définition, le système d'information inclut les technologies de l'information et de la communication.

Le système d'information pour le contrôle se base énormément et fondamentalement du système comptable et financier (SCF) et de la veille stratégique. Le SCF est un ensemble de règles, de procédures et d'outils utilisés pour enregistrer, suivre, analyser les états comptable et financiers. Il est destiné à un usage interne et externe au sein de l'entreprise et à un usage externe pour les différents utilisateurs.

La comptabilité et la finance au sein de l'ENIEM couvrent à la fois la comptabilité générale (financière) et analytique (de gestion). Ces fonctions sont exercées au niveau du siège (direction finance et comptabilité), de l'unité froid et de l'unité commerciale (département finance et comptabilité). De plus, les unités cuisson, climatisation et prestations techniques gèrent ces aspects avec le service finance et comptabilité et disposent chacune d'un comptable.

¹ DELAYE Valérie, AUTISSIER David, « Mesurer la performance du système d'information », Edition d'organisation, Eyrolles, 2008, Page 46. Disponible sur : [file:///C:/Users/acer/Downloads/Delaye.%20Val%C3%A9rie.%20Autissier,%20David%20-%20Mesurer%20la%20performance%20du%20syst%C3%A8me%20d'information%20\(2008,%20Ed.%20d'Organisation\)%20-%20libgen.li.pdf](file:///C:/Users/acer/Downloads/Delaye.%20Val%C3%A9rie.%20Autissier,%20David%20-%20Mesurer%20la%20performance%20du%20syst%C3%A8me%20d'information%20(2008,%20Ed.%20d'Organisation)%20-%20libgen.li.pdf), (Consulté le 27.10.2023).

La Direction Centrale des Finances et de la Comptabilité a pour mission de regrouper et synthétiser l'ensemble des informations recueillies des départements et services opérationnels installés dans les différentes unités².

La composante de cette direction est comme suit³ :

- Assistant chargé de la comptabilité ;
- Assistant chargé de Contrôle, Coordination et Documentation ;
- Assistant chargé du financement ;
- Assistant chargé de la trésorerie ;
- Assistant chargé de la fiscalité
- Une secrétaire.

L'efficacité des structures finance et comptabilité se reflète dans la transmission de l'information comptable et financière dans les délais en direction de la DPCG⁴ d'une part, et dans la rapidité de la transmission de l'information comptable et financière en direction des contrôleurs de gestion de chaque unité⁵ d'autre part. Ces structures garantissent ainsi un suivi financier et comptable dans des délais appropriés en interaction avec les structures de contrôle. Et afin de mener correctement les missions de cette direction elle interagit avec la DPCG.

La nécessité de mettre en œuvre la comptabilité analytique découle du fait que l'ENIEM est une entreprise engagée dans la production, l'assemblage et la commercialisation de produits, ce qui exige une estimation et une évaluation minutieuses des divers coûts de production. Par conséquent, les coûts calculés et la fréquence à laquelle les données comptables et financières sont produites auront un impact direct sur l'efficacité du système de contrôle de gestion.

Le calcul des coûts est une pratique régulière au sein de l'ENIEM⁶ car chacune des cinq unités de l'ENIEM est qualifiée de centre de profit. Par conséquent, un centre de profit doit contribuer par une marge à la performance financière de l'ENIEM et ce en maîtrisant les coûts. Les unités de production des produits froid, cuisson, climatisation et prestation technique de l'ENIEM, sont des fournisseurs internes pour l'unité commerciale. Ce qui signifie qu'à l'intérieur de l'ENIEM, il y a un marché interne.

² Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

³ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

⁴ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁵ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁶ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

L'ENIEM est composée de cinq unités distinctes, chacune responsable de différentes étapes de la production et de la commercialisation. Pour gérer les coûts et les prix de manière efficace, elles utilisent diverses méthodes de calcul :

- **Coûts Variables** : Ces coûts fluctuent en fonction de la production et sont calculés dans les unités de froid, cuisson, climatisation et prestations techniques pour la production ;
- **Coûts Directs** : Ils englobent les dépenses spécifiques à chaque unité et sont également utilisés par les unités de froid, cuisson, climatisation et prestations techniques pour la production ;
- **Coûts Réels de Production** : Ces coûts reflètent les dépenses réelles engagées dans les unités de froid, cuisson, climatisation et prestations techniques pour la production ;
- **Coûts de Revient Réel** : L'unité commerciale calcule les coûts de revient réels, incluant les coûts de distribution, pour les produits finis ;
- **Coûts Standards de Production** : Les unités de froid, cuisson, climatisation et prestations techniques utilisent des normes prédéfinies pour évaluer les coûts de production ;
- **Coûts de Distribution** : Gérés par l'unité commerciale, ces coûts couvrent la livraison des produits ;
- **Coûts administratifs de Vente** : Encore gérés par l'unité commerciale, ces coûts concernent la commercialisation des produits.

Le calcul des coûts aide les unités froid, cuisson, climatisation à ajuster les programmes de production et à déterminer leur marge qui contribue au résultat net de l'ENIEM. Les coûts produits par ces unités appelés prix de cession interne (PCI) sont des indicateurs de performance.

L'ENIEM dispose d'un service de comptabilité financière qui établit pour chaque unité un bilan et un TCR une fois par semestre.

Afin de faciliter la communication entre les acteurs de l'ENIEM et les travaux liés à la comptabilité, l'ENIEM a investi dans la technologie de l'information et de la communication.

La mise en place de la messagerie interne à l'ENIEM revêt une importance cruciale pour le fonctionnement de l'entreprise. Cette solution permet une communication sécurisée et

rapide entre les dirigeants et les responsables des différents services⁷. Elle représente une réponse proactive aux risques de piratage qui ont affecté l'ENIEM.

Le tableau suivant regroupe les différents logiciels utilisés au sein de l'ENIEM

Tableau N°22 : Logiciels utilisés au sein de l'ENIEM

Structures	Logiciels
Siege	Excel
DPCG	Néant
Les contrôleurs de gestion des unités	CETIC financier
Les comptables des unités	EASY comptable
Unité commerciale	CETIC gestion

Source : Tableau synthétisé par nous même à partir de l'entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

Les logiciels sont conçus pour les travaux comptables et financiers. Le CETIC gestion est spécifique à l'unité commerciale qui est le client interne des unités froid, cuisson, climatisation, ce logiciel est spécialisé dans : le calcul du chiffre d'affaire, le suivi des stocks de produits finis et factures d'avoir.

Par ailleurs, le PGI représente l'un des projets immédiats de l'ENIEM destiné à fournir divers avantages tels qu'un accès rapide à toutes les informations concernant les commandes, la comptabilité, les ressources humaines, les clients, et d'autres domaines. Ce PGI est acquis par l'ENIEM, mis en place, mais n'est pas encore fonctionnel⁸.

B. La veille stratégique

Pendant de nombreuses années, l'ENIEM a joué un rôle de premier plan dans l'industrie de l'électroménager en Algérie. Depuis ses débuts, son principal objectif a été de se concentrer sur le marché national pour satisfaire la demande locale, ses activités sont une source de profits, elle détenait en 2004 65% des parts de marché.

Toutefois, la situation a évolué avec l'ouverture du marché à l'importation et au secteur privé, favorisant l'apparition de nouveaux offreurs et concurrents. Ce qui oblige aujourd'hui l'ENIEM à adapter sa stratégie en fonction de son environnement externe. Pour préserver sa part de marché, l'entreprise a mis en place un système de veille stratégique afin d'anticiper les évolutions du secteur et demeurer compétitive.

⁷ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

⁸ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

Humbert LESCA a défini la veille stratégique comme : « le processus collectif continu par lequel un groupe d'individus traquent, de façon volontariste, et utilisent des informations à caractère anticipatif concernant les changements susceptibles de se produire dans l'environnement extérieur de l'entreprise, dans le but de créer des opportunités d'affaires et de réduire des risques et l'incertitude en général ⁹», La veille stratégique est cruciale pour les entreprises afin de rester compétitives et de s'adapter aux changements de leur environnement. Cela leur permet de saisir les opportunités et de minimiser les risques.

L'expression "veille stratégique" regroupe différentes formes de veilles spécialisées, comme la veille technologique, la veille concurrentielle, la veille commerciale, etc. Il n'est pas impératif pour une entreprise de mettre en place toutes ces formes de veille, mais plutôt de sélectionner celles qui correspondent le mieux à sa situation¹⁰.

L'ENIEM ne dispose pas d'un département de veille stratégique¹¹ mais d'une cellule de veille assurée par les différentes directions rattachées à la direction générale¹² dont la DPCG, elle a pour objectif de recueillir des informations liées à la concurrence. La fiabilité de ses informations est garantie par le processus du contrôle de gestion de l'ENIEM¹³. Cette cellule se compose des systèmes de :

- **Veille technologique** : destinée à surveiller l'ensemble des innovations technologiques concernant les produits de l'électroménager ;
- **Veilles concurrentielle et commerciale** : pour surveiller les produits offerts par les concurrents (froid, cuisson, climatisation, machines à laver, chauffe-eau, chauffe bain, etc), la performance de leurs produits, leurs prix, ainsi que l'arrivée de nouveaux acteurs sur le marché.

De l'avis du responsable de la DPCG, cette cellule est pertinente¹⁴ car elle a amélioré le pilotage de l'ENIEM.

⁹ LESCA, Humbert, « *Veille stratégique, concepts et démarche de mise en place dans l'entreprise. Guides pour la pratique de l'information scientifique et technique. Ministère de l'Education Nationale, de la Recherche et de la Technologie* », France, 1997, page 27, disponible sur le site <http://www.veille-strategique.org/docs/plaquette-20418.pdf>. (Consulté le 20/10/2023).

¹⁰ *Idem*, Page27.

¹¹ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

¹² Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

¹³ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

¹⁴ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

2. Outils de mesure et de pilotage de la performance au sein de l'ENIEM

Au sein de l'ENIEM, les outils de mesure et de pilotage de la performance jouent un rôle essentiel en évaluant et en orientant les actions de l'entreprise pour atteindre ses objectifs. Ces outils sont :

le TB pilotage de l'ENIEM, les TB de gestion par unité (TBG), le rapport d'activité de l'ENIEM (RA), les rapports d'activité par unité, les budgets, les bilans et TCR de chaque unité qui sont ensuite consolidés, la comptabilité analytique et les états de reporting¹⁵.

Les TB livrent les réalisations, l'évolution des activités principales et orientent les managers vers la prise de décision après interprétation de ces évolutions. Les TBG permettent l'établissement du tableau de bord de pilotage (TBPi) de l'ENIEM.

Le RA concerne les cinq unités de l'ENIEM dont la périodicité est mensuelle, trimestrielle et annuelle, il indique l'état de fonctionnement des activités de l'unité. La consolidation des RA permet l'établissement du RA global de l'ENIEM.

Les états de reporting permettent la remontée quotidienne des informations vers les structures hiérarchiques.

Les tableaux de bord et les rapports d'activité sont des outils clés et privilégiés pour le système de contrôle. Ils offrent une vue concise et informative de l'état de l'entreprise et des résultats des opérations, facilitant ainsi la prise de décisions éclairées.

A- Les tableaux de bord de l'ENIEM

Au sein de l'ENIEM, le tableau de bord se révèle être un outil privilégié du pilotage de la stratégie et de la performance ; il a été cité dans les tâches de l'assistant chargé de la planification et budget, de l'assistant chargé du contrôle de gestion et des contrôleurs de gestion des unités. La DPCG exploite des tableaux de bord de gestion et de pilotage¹⁶.

Selon Brigitte DORIATH, le tableau de bord est : « *un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance*¹⁷ ». En effet, le tableau de bord, est l'outil qui répond le mieux au besoin de pilotage car il offre des indicateurs financiers, qualitatifs et quantitatifs. Les informations fournies aident les responsables à prendre rapidement et efficacement les décisions.

¹⁵Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

¹⁶Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

¹⁷DORIATH Brigitte et alii, *Op.cit.*, Page 143.

Le TBPI de l'ENIEM, de par ses indicateurs qualitatifs, quantitatifs, financiers et de positionnement reflète l'orientation résultant de la mise en œuvre de la stratégie et des défis rencontrés, ce qui permet aux directeurs des unités d'anticiper les événements et de prendre des nouvelles décisions.

Selon la littérature économique, cet outil sert à contrôler les activités déléguées, à assurer le respect des équilibres et à suivre les objectifs stratégiques. Tandis que, le TBG est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe. Au sein de l'ENIEM, sa périodicité est journalière, hebdomadaire, mensuelle et trimestrielle. Il permet d'identifier les activités clés et les ressources critiques, il est également un outil de prise de décisions opérationnelles.

a. Les apports du tableau de bord

Le tableau suivant met en évidence les principaux apports du tableau de bord dans le système du contrôle de gestion d'une entreprise.

Tableau N° 23 : Les apports du tableau de bord

Axes du tableau de bord	Apports
Contrôle de gestion	Met en évidence les performances réelles, potentielles et les dysfonctionnements.
Communication	Sert de support de communication entre les responsables.
Aide à la décision	Favoriser la prise de décision après analyse des valeurs remarquables et la mise en œuvre d'actions correctives.
Veille	Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et les risques nouveaux.

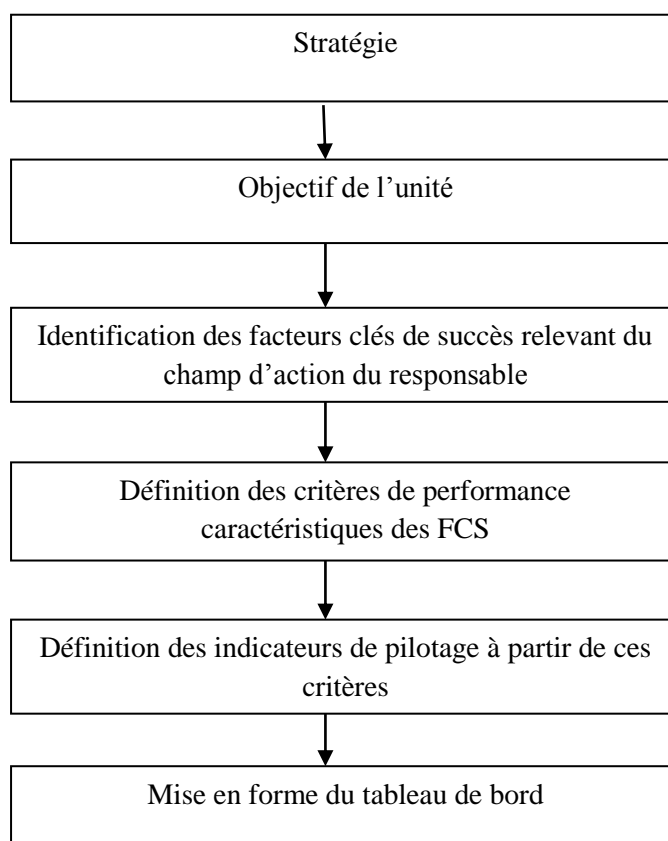
Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de la lecture de DORIATH Brigitte et alii, *Op.cit.*, Page 143

Ce tableau montre que le TB est un outil stratégique qui permet de mesurer l'atteinte des objectifs par une batterie d'indicateurs pertinents, et anticipe la performance future. De plus, il favorise une démarche d'amélioration continue en comparant les résultats dans le temps et en détectant des dysfonctionnements. Il favorise le partage de l'expérience et les informations et donc des apprentissages. C'est un outil de prospection de nouvelles opportunités et en même temps des risques probables.

b. Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord

L'élaboration d'un TB commence par l'existence et la compréhension de la stratégie globale de l'entreprise, la cohérence des objectifs de l'unité avec la stratégie ; vient ensuite la formulation des facteurs clés de succès (FCS) du domaine d'activité concerné qui sont des éléments clés de réussite et enfin la construction d'indicateurs.

Le schéma suivant synthétise la méthode d'élaboration d'un tableau de bord.

Schéma N°07 : La méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord

Source : DORIATH Brigitte et alii, *Op.cit.*, Page 145.

Après les FCS, on définit les critères de performance qui sont quantifiés et ensuite les indicateurs qui permettent la mesure de la performance et le pilotage du domaine d'activité. La possibilité d'établir un TB pour chaque activité ou pour chaque fonction principale fait de lui un outil clés de pilotage.

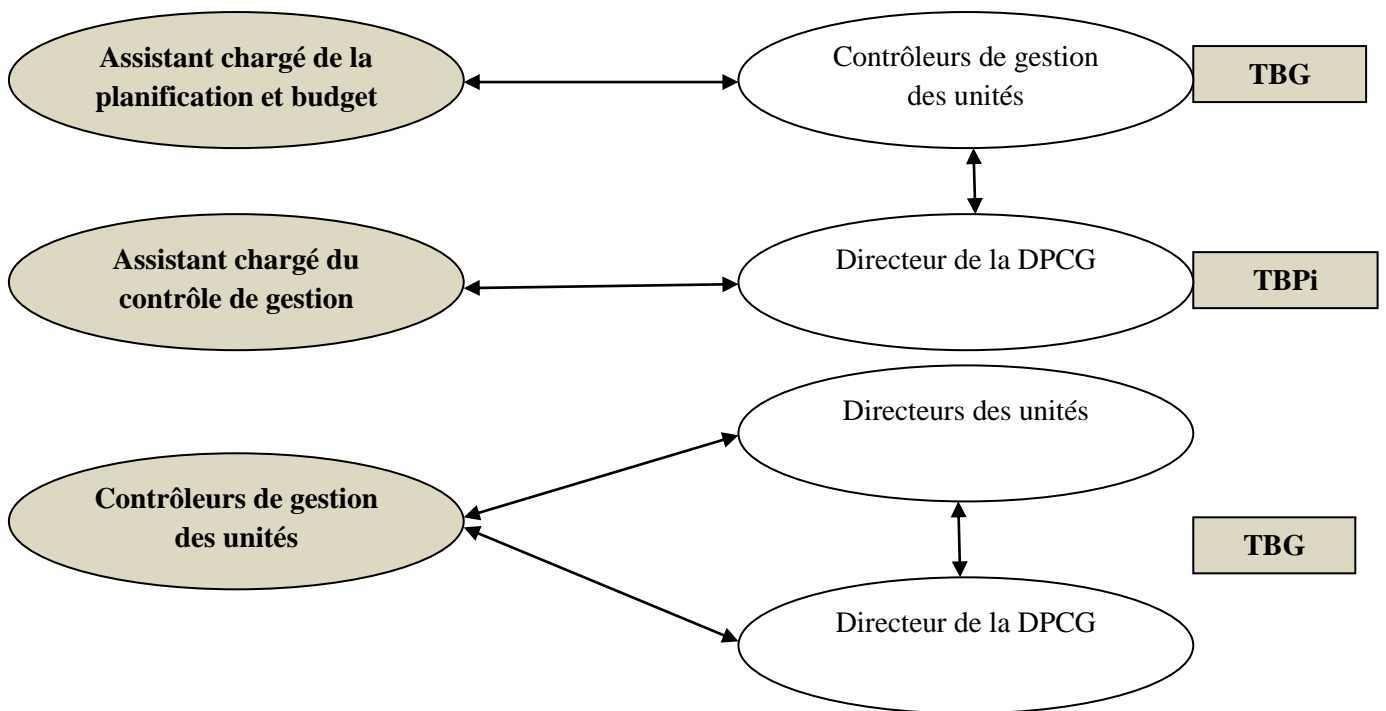
Le tableau de bord est composé d'indicateurs de pilotage qui englobent à la fois les indicateurs de suivi et les indicateurs de résultat.

Pour être efficaces, ces indicateurs doivent être pertinents, c'est-à-dire répondre aux besoins de pilotage dont la périodicité doit permettre des actions de correction ; synthétiques, pour donner une vue d'ensemble du domaine d'activité du responsable et contingents, c'est-à-dire s'adaptant au contexte de l'entreprise et à ses besoins.

c. L'établissement des tableaux de bord au sein de l'ENIEM

Au sein de l'ENIEM, le tableau de bord est un outil essentiel pour piloter la stratégie et mesurer la performance. Il est le fruit d'une collaboration comme le montre la figure N°07 suivante :

Figure N° 07 : Liens de collaboration pour l'établissement du tableau de bord



Source : Synthétisée par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Cette figure montre des liens fonctionnels entre les acteurs des structures du contrôle de gestion, qu'elles soient centralisées ou décentralisées. En effet, le TB est intégré dans les responsabilités de l'assistant chargé de la planification et du budget en collaboration avec l'assistant chargé du contrôle de gestion, les contrôleurs de gestion au sein des unités, ainsi que dans les responsabilités de l'assistant contrôle de gestion avec son directeur, dans les responsabilités des contrôleurs de gestion de chaque unité et leurs directeurs respectifs . Les tableaux de bord révèlent les facteurs clés de succès, fournissent des informations sur

l'efficacité et l'efficience des processus, et orientent vers des actions à entreprendre, témoignant de l'efficacité de la collaboration.

B. Les rapports d'activité de l'ENIEM

A l'image du TB, le rapport d'activité est un document essentiel pour la fonction contrôle de gestion, il résume les principales réalisations, activités et résultats d'une organisation sur une période donnée.

« Le rapport d'activité est un document d'information et de communication qui rend compte de l'activité, de l'organisation et du fonctionnement d'une structure sur une année. »¹⁸

Le RA au sein de l'ENIEM joue un rôle essentiel dans la surveillance, l'évaluation et la communication des performances de l'entreprise¹⁹. Ce document permet de récapituler les activités, les réalisations et les résultats de l'ENIEM sur une période donnée. Il peut inclure des informations sur la production, les ventes, les coûts, les investissements, les initiatives stratégiques, la gestion financière, ainsi que d'autres indicateurs clés de performance.

Ce rapport est un outil privilégié de communication entre les parties prenantes de l'entreprise. Il offre une vision globale de l'évolution de l'entreprise et permet de prendre des décisions éclairées. De plus, il peut contribuer à la transparence et à la responsabilisation.

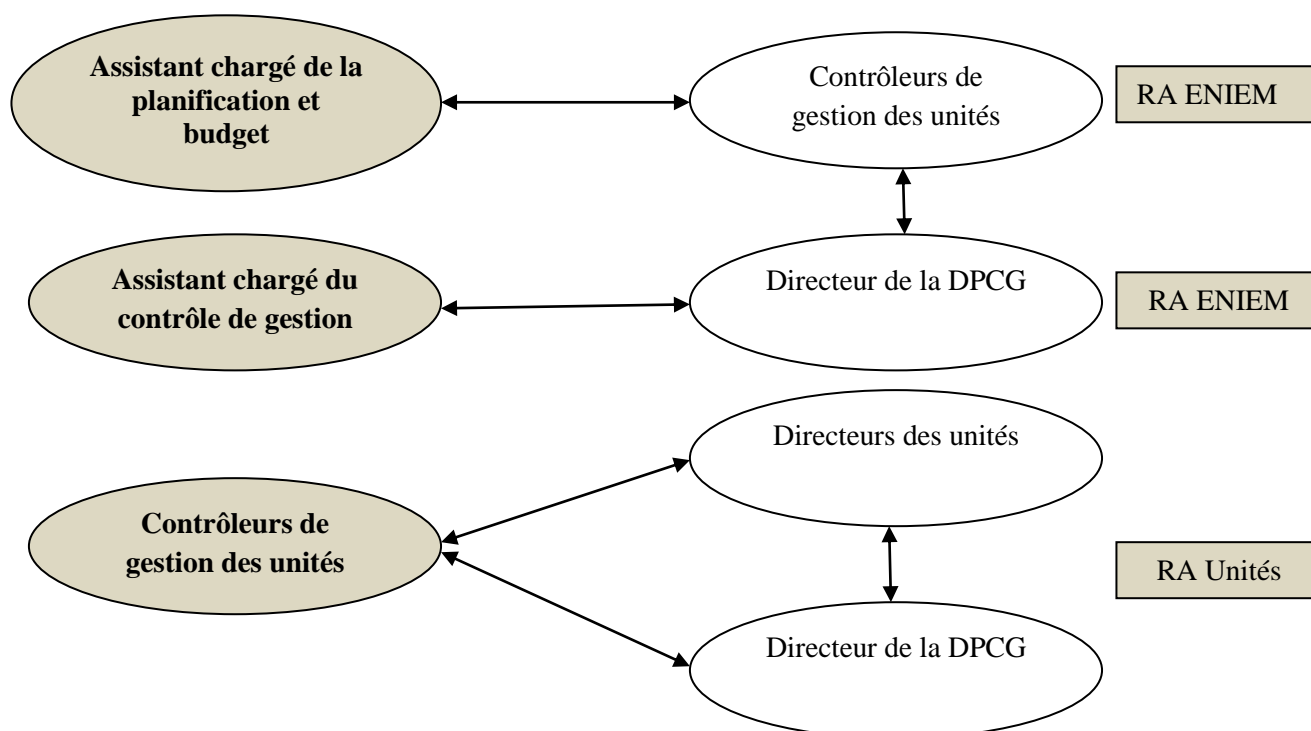
La rédaction régulière des rapports d'activité est généralement une pratique courante et utile pour le suivi et la performance, et la projection d'actions futures. Comme le TB, le RA est l'objet de collaboration entre l'assistant planification budget, les contrôleurs de gestion des unités, l'assistant contrôle de gestion et le directeur de la DPCG²⁰, comme le montre la figure N°08 suivante :

¹⁸« Le rapport d'activité : rédaction et méthodologie », du 20 Septembre 2020, Disponible sur <https://www.passemp.fr/media-files/23285/le-rapport-d-activite.pdf> , (Consulté le 20.10.2023).

¹⁹ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

²⁰Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

Figure N° 08 : Liens de collaboration pour l'établissement du rapport d'activité



Source : Synthétisée par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM.

Ces acteurs, dont la collaboration est jugée efficace²¹ travaillent ensemble pour collecter des données précises, analyser les performances de l'entreprise et contribuer à la rédaction du RA. Ils assurent que les informations clés sont correctement intégrées dans le document, garantissant ainsi sa fiabilité et sa pertinence.

De plus, la coordination entre les contrôleurs de gestion des unités et le directeur de la DPCG est essentielle pour assurer une approche globale dans la compilation des données et des analyses. Cela permet d'obtenir une vision plus précise de la performance de l'ENIEM, en alignant les rapports d'activité des différentes unités avec les objectifs stratégiques définis en amont.

Dans l'ensemble, le rapport d'activité de l'ENIEM est le reflet de la collaboration entre ces acteurs clés, garantissant ainsi la qualité et la pertinence de l'information contenue dans le rapport, ce qui est essentiel pour la prise de décision, la communication transparente et la planification future au sein de l'entreprise.

²¹ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG

Pour conclure cette section, nous constatons que chaque élément examiné joue un rôle fondamental dans le système de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.

- Le système comptable et financier fournit une base solide pour la collecte et la gestion des données comptables et financières et opérationnelles et pour la confection des bilans et des TCR ;
- La veille stratégique et informationnelle permet à l'entreprise de rester informée des évolutions du marché et de son environnement concurrentiel favorisant ainsi la prise de décisions éclairées, par anticipation ;
- Les outils de mesure et de pilotage de la performance sont essentiels pour évaluer l'atteinte des objectifs, saisir les tendances évolutives de l'entreprise afin d'anticiper les décisions, notamment par le biais des TB et RA.

Dans l'ensemble, cette section démontre que le contrôle de gestion à l'ENIEM repose sur un ensemble d'outils et un travail de coopération entre les acteurs de la fonction contrôle de gestion, les liens sont ascendants, descendants et horizontaux et ce malgré la place prépondérante qu'occupent les contrôleurs de gestion des unités froid et commerciale.

Section 2 : La culture d'entreprise et la démarche interactive du contrôle de gestion

La culture d'entreprise en général et d'apprentissage en particulier jouent un rôle fondamental dans l'amélioration du processus de contrôle de gestion au sein de toute organisation. Cette section se penche sur deux aspects essentiels de cette dynamique. Tout d'abord, nous aborderons comment la culture d'entreprise, ses supports et ses moyens, influencent directement le contrôle de gestion. Ensuite, nous examinerons les acteurs qui contribuent activement à l'amélioration de ce processus. Comprendre ces éléments est essentiel pour saisir comment la question de la performance qui est une condition de la survie de l'ENIEM préoccupe ses acteurs.

1- La culture d'entreprise et sa dimension apprentissage dans le contrôle de gestion

A. La culture d'entreprise

La culture d'entreprise, aussi appelée culture organisationnelle, désigne « *l'ensemble des différentes caractéristiques qui régissent le fonctionnement d'une organisation, la rendant unique. Ces caractéristiques sont principalement influencées par l'histoire de l'entreprise, sa raison d'exister, sa vision, la personnalité des fondateurs et la politique de*

recrutement »²². C'est l'ensemble des valeurs et moyens qui guident le fonctionnement de l'entreprise et façonne ses pratiques dans ses relations avec le personnel, les clients et dans l'exercice de ses activités.

L'ENIEM dispose d'une charte²³ qui comporte un ensemble de valeurs en relation avec ses finalités et sa vision, notamment ses relations avec les acteurs internes.

B. La dimension apprentissage de la culture d'entreprise

Au sein de l'ENIEM, la culture de l'apprentissage s'intègre profondément dans le cœur de l'entreprise. C'est une dimension clé de sa culture organisationnelle où la transmission des connaissances et du savoir-faire des anciens aux nouveaux collaborateurs joue un rôle fondamental²⁴. Ce processus d'apprentissage est façonné par l'expérience et le temps, permettant ainsi de consolider une expertise solide au sein de la fonction contrôle de gestion.

Plus spécifiquement, les acteurs clés de la fonction contrôle de gestion, tels que l'assistant chargé de la planification/budget, l'assistant contrôle de gestion, les contrôleurs de gestion des unités et le directeur de la DPCG, participent chaque année à des formations externes²⁵. Ces séminaires de cinq jours sont l'occasion de renforcer leurs compétences et d'acquérir une perspective élargie, souvent en collaborant avec d'autres directions telles que la DRH la DFC...²⁶. Cette démarche stimule la croissance professionnelle et la collaboration transversale.

Le processus d'apprentissage au sein du contrôle de gestion repose sur plusieurs piliers. Outre la formation externe, l'expérience pratique joue un rôle essentiel. Les échecs ne sont pas considérés comme des obstacles, mais comme des opportunités d'apprentissage, conduisant à des corrections et à une amélioration continue²⁷. De plus, l'interaction continue entre les contrôleurs de gestion et les directeurs des unités favorise l'échange de connaissances et d'idées, renforçant ainsi la cohésion de l'équipe.

Il est à noter que les responsables de la fonction contrôle de gestion, y compris le directeur de la DPCG, l'assistant chargé de la planification et du budget, l'assistant chargé du contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion des unités, ne sont pas soumis à un contrat de

²² « *Guide ultime pour développer sa culture d'entreprise* », Du 1 Juin 2022, Disponible sur <https://www.qualtrics.com/fr/gestion-de-l-experience/employe/culture-entreprise/>, consulté le (27/10/2023).

²³ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

²⁴ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

²⁵ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

²⁶ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

²⁷ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

performance²⁸. Cette absence de « pression » peut créer un environnement plus propice à l'apprentissage et à la créativité.

Il est important de signaler l'absence d'un système de motivation ou d'incitation spécifique pour la DPCG, ainsi que pour les contrôleurs de gestion des unités²⁹. Cependant, l'exploration de mécanismes visant à renforcer l'engagement et la motivation au sein de cette fonction tout en maintenant une culture d'apprentissage solide, peut être envisagée car les tâches figurants dans cette fonction englobe la connaissance de l'entreprise dans toute ses dimensions interne et externe.

Dans l'ensemble, la culture de l'apprentissage au sein de la fonction contrôle de gestion s'appuie sur la formation, l'expérience et l'interaction, favorisant l'expertise, la relève, l'amélioration continue et la construction de nouvelles compétences. Cependant, des efforts pour instaurer des mécanismes de motivation spécifiques pourraient encore renforcer cette culture, car les efforts témoignant d'une forte implication dans le devenir de l'entreprise doivent être récompensés.

C. Les acteurs qui contribuent à l'amélioration du processus du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion repose sur la collaboration de plusieurs acteurs clés, notamment la DPCG, les directeurs des unités et les contrôleurs de gestion des unités³⁰. Dans le chapitre précédent, nous avons examiné en profondeur les tâches et responsabilités de ces acteurs, et nous allons maintenant aborder comment leur contribution joue un rôle central dans l'amélioration de la performance de l'ENIEM. Le tableau N°24 suivant résume les axes de contribution et d'amélioration du processus de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM.

²⁸Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

²⁹ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

³⁰Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

Tableau N°24 : Les acteurs qui contribuent au processus d'amélioration du contrôle de gestion

Acteurs	Contribution à l'amélioration du contrôle de gestion de l'ENIEM
Direction planification et contrôle de gestion (niveau supérieur)	<ul style="list-style-type: none"> - Définition des objectifs - Stratégie globale - Supervision des processus
Directeurs des cinq unités (responsables des unités opérationnelles)	<ul style="list-style-type: none"> - Gestion des activités opérationnelles au sein de leur unité - Mise en œuvre de la stratégie au niveau de l'unité
Contrôleurs de gestion des cinq unités (niveau opérationnel)	<ul style="list-style-type: none"> - Collecte de données - Analyse des performances - Rapports et recommandations - Suivi des budgets
Liens entre les cinq contrôleurs de gestion des unités (niveau transversal)	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse des causes des écarts - Mobilité du personnel inter-unité

Source : Synthétisé par nous-mêmes à partir du document interne de l'ENIEM et du questionnaire adressé à la DPCG.

Ce tableau synthétise la contribution des acteurs clés au processus de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM. La DPCG définit la stratégie globale, tandis que les directeurs des unités opérationnelles mettent en œuvre cette stratégie au niveau de leur unité respective. Les contrôleurs de gestion des unités collaborent avec les directeurs pour collecter des données, analyser les performances et formuler des recommandations pour améliorer le contrôle opérationnel des unités, sans oublier les liens transversaux entre les cinq contrôleurs de gestion des unités.

Nous constatons donc qu'au-delà des structures de contrôle de gestion dans leurs liens fonctionnels verticaux et horizontaux, les managers opérationnels (directeurs des unités), s'impliquent dans la manière de mettre en œuvre la stratégie au niveau des cinq unités et de piloter les activités.

2- La démarche interactive du contrôle de gestion

A. Interaction entre les structures de contrôle et les structures de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants assurent la participation de chacun dans l'organisation à la réalisation des objectifs. Dans ce point, nous allons examiner les liens entre la fonction contrôle de gestion et autres structures de gestion de l'ENIEM.

▪ **Identification des liens entre la fonction contrôle de gestion et les structures de gestion**

L'analyse de l'organisation de l'ENIEM qui est hiérarchico-fonctionnelle, révèle des liens de coordination entre la fonction contrôle de gestion et d'autres structures, comme le montre le tableau suivant.

Tableau N°25 : Liens entre la fonction contrôle de gestion et les structures de gestion de L'ENIEM

Structures	Nature des liens				
	Ascendants	Descendants	Transversaux	Horizontaux	Verticaux
DPCGA et le contrôle de gestion des cinq unités	x	x			
DPCGA et les sept directions du siège				x	
Entre le contrôle de gestion des cinq unités			x		
Entre le contrôle de gestion des cinq unités et les sept directions du siège	x	x			x

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir du questionnaire et l'entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

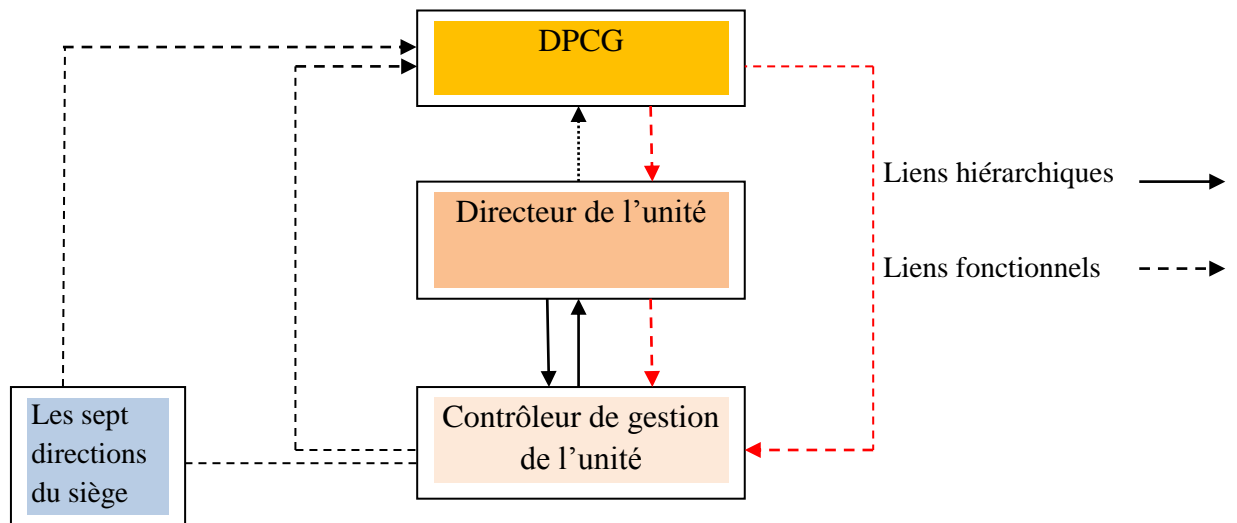
L'organisation de l'ENIEM en cinq unités décentralisées et sept directions rattachées au siège entraîne la nécessité de mettre en place des liens d'information pour favoriser la coopération et la coordination entre les différentes structures de contrôle de gestion. Ces liens sont ascendants, descendants et transversaux, comme l'indique dans le tableau ci-dessus. Par exemple, les liens entre la DPCG et les contrôleurs de gestion des unités permettent de gérer et de mettre à jour les objectifs des unités³¹. En retour, ces contrôleurs de gestion réalisent des analyses de contrôle budgétaire pour comprendre les raisons des écarts, produisent les documents de reporting et des tableaux de bord, et les transmettent à la DPCG³². Ces interactions sont essentielles pour assurer une gestion efficace de l'entreprise.

Le schéma suivant illustre le circuit des informations de et vers les structures de contrôle de gestion.

³¹Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

³²Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

Schéma N° 08 : Le circuit des informations du système de contrôle de gestion



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir de l'entretien réalisé avec le directeur de la DPCG et du questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

Ce schéma montre que le flux ascendant d'informations du contrôle de gestion allant des unités vers la DPCG, implique que ces informations passent d'abord par la direction de chaque unité. Ainsi, malgré les liens fonctionnels qui existent entre les structures du contrôle de gestion, les relations hiérarchiques jouent un rôle essentiel, du moment que le contrôleur de gestion de l'unité travaille en étroite collaboration avec son directeur pour élaborer les résultats et les rapports qui seront ensuite transmis à la DPCG.

Il montre aussi la double relation qui s'impose aux contrôleurs de gestion des unités avec la DPCG d'une part, et le directeur de l'unité d'autre part. Cette démarche vise à établir un équilibre entre le lien hiérarchique qui existe entre les directeurs des unités et les contrôleurs de gestion des unités, et le lien fonctionnel qui unit la DPCG aux contrôleurs de gestion des unités.

Elle permet ainsi de garantir une communication efficace et une prise de décision éclairée au sein de l'ENIEM. Aussi, on peut supposer que la remontée des informations des contrôleurs des unités vers la DPCG est conditionnée par l'aval des directeurs.

B. Les tableaux de bord et les rapports d'activité comme outils de communication et de réflexion collective et d'action

La DPCG joue un rôle essentiel dans la gouvernance de l'ENIEM. L'un de ses devoirs est de participer activement à l'animation des réunions du conseil de direction de l'établissement³³. Cette participation permet d'apporter une vision globale et stratégique de l'ENIEM et éclaire sur ses options de développement, en mettant en avant les aspects

³³ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

financiers, les données de performance et les indicateurs clés nécessaires à la prise de décisions éclairées.

C'est dans le cadre de ces réunions du conseil de direction du siège d'une part et des conseils de direction de chacune des unités d'autre part, que se réalisent les débats autour de l'analyse de la situation et le partage des informations et d'expérience. Pour ce faire, deux outils spécifiques sont privilégiés, le TB de pilotage et le rapport d'activité. Sont associés à ce débat le directeur de la DPCG, les directeurs et les contrôleurs de gestion des cinq unités³⁴.

En somme, la DPCG participe activement à l'animation des réunions du conseil de direction de l'ENIEM, tandis que les contrôleurs de gestion des unités assurent une présence similaire au niveau opérationnel. Cela favorise une communication fluide des informations financières et des meilleures pratiques au sein de l'ENIEM, renforçant ainsi la gestion globale de l'établissement.

Rappelons que le nombre de réunions du conseil de direction du siège et de chacune des unités est au nombre de 6.³⁵

Le TB et le RA sont des instruments de communication et de partage de l'information et de réflexion collective. Ils sont également des outils d'évaluation de la situation globale de l'ENIEM au travers de l'exécution de ses activités. A cet effet, nous synthétisons l'utilité du rapport d'activité et du tableau de bord d'après le directeur de la DPCG.

Tableau N°26 : Utilité du tableau de bord et du rapport d'activité de l'ENIEM

Outils	Utilité
<p>Tableau de bord et rapport d'activité</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Mesurer la performance par rapport aux concurrents ; - Suivre les performances financières ; - Evaluer l'efficacité opérationnelle des activités ; - Identifier les activités critiques ; - Interpréter les tendances du marché ; - Servir de levier pour la prise de décision stratégique ; - Evaluer la qualité des produits ; - Identifier les compétences clés.

Source : Tableau élaboré par nous-mêmes à partir du questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

³⁴Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

³⁵Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

Ce tableau comporte des axes liés à la dimension performance externe et performance interne de l'ENIEM. Les réflexions engagées autour de ces axes sont porteuses de nouvelles connaissances et donc d'amélioration.

De par les analyses qu'ils présentent, ils orientent les décideurs vers des actions d'amélioration, en permettant une lecture visible des perspectives notamment en contexte de crise. Mais il y a lieu de signaler que l'ENIEM n'utilise pas de tableau de bord prospectif en tant qu'outil du contrôle de gestion interactif qui joue un rôle dans le processus d'apprentissage et les capacités dynamiques de l'organisation.³⁶

En conclusion, cette section met en lumière l'importance cruciale de la culture d'entreprise et des acteurs internes dans le contexte du contrôle de gestion. La culture d'entreprise fournit le cadre dans lequel les décisions sont prises, les objectifs sont fixés, et les performances sont évaluées. Le succès du contrôle de gestion dépend de la manière dont ces éléments sont alignés et intégrés de manière synergique. Comprendre comment la culture de l'entreprise favorise les apprentissages au sein du contrôle de gestion est essentiel pour optimiser les performances et la prise des décisions stratégiques et opérationnelle au sein de l'organisation.

La démarche collaborative caractérise la fonction contrôle de gestion qui associe les managers des cinq unités ainsi que les managers opérationnels représentés par les huit directions rattachés au siège. En effet, le couple managers/contrôleurs est indispensable.

Section 3 : La nature des apprentissages issus du processus de contrôle de gestion et leur mode de diffusion

L'entreprise est considérée comme un ensemble de processus étroitement liés. Elle ne se présente plus comme un ensemble d'activités indépendantes et autonomes. La fonction contrôle de gestion de par son rattachement au siège et ses structures décentralisées dans les cinq unités opérationnelles de l'ENIEM, et de par les missions et tâches qu'assurent ses acteurs, correspond à un système de pilotage qui est un processus de régulation.

La régulation peut être synonyme d'apprentissage à simple boucle, comme elle peut être apprentissage à double boucle. Cet aspect va constituer le premier point de cette section. Nous examinerons ensuite les moyens de diffusion et de partage de ces apprentissages et s'ils rencontrent des oppositions.

³⁶ MIGNON Sophie (sous la coordination de) « *pilotage de la pérennité organisationnelle. NORMES, REPRESENTATION, et CONTROLE* », Edition Ems MANAGEMENT ET SOCIETE, Paris, 2013, page 165.

Nous aborderons également la question de la résistance au changement alors que celui-ci est nécessaire car il s’agit de piloter une entreprise dans un environnement fortement concurrentiel.

1. Apprentissages à simple boucle inscrit au niveau opérationnel

L’apprentissage à simple boucle correspond en général à une situation de détection d’un dysfonctionnement et de déclenchement des actions de correction qui améliorent la situation.

Nous avons constaté qu’après l’analyse des réponses obtenues du questionnaire adressé à la DPCG, que l’optimisation du contrôle de gestion a entraîné une série d’améliorations opérationnelles, qui se concentrent sur plusieurs aspects clés : les écarts budgétaires, les prévisions à court terme, les prix de cession interne et l’imputation des charges indirectes. Ces mesures visent à renforcer l’atteinte des objectifs par un pilotage efficace des différentes activités exercées par l’ENIEM.

Le tableau N°26 suivant résume l’ensemble de ces améliorations.

Tableau N°27 : Les améliorations d’ordre opérationnel

Dysfonctionnement	Action de correction et apprentissages	Apports
Ecart négatif	Agir sur la cause de l’écart ; comprendre la cause de la non performance	Réactivité
Prévisions à court terme irréelles	Mise à jour en fonction des conditions d’exploitation	Adaptation
Calcul des coûts et imputation arbitraire des charges indirectes	Améliorer la méthode de répartitions des charges indirectes	Obtention des PCI justes, meilleure compréhension de l’origine des coûts et appréciation juste de la rentabilité des produits
Calcul inopérant des indicateurs : coût, productivité et rentabilité	Calcul correct et périodicité améliorée	Meilleure appréciation de la performance valeur créée, maîtrise des coûts et suivi des FCS

Source : Tableau élaboré par nous-mêmes à partir du questionnaire adressé au directeur de la DPCG

Ce tableau montre que les améliorations apportées sont situées dans le contrôle *a posteriori*. D'abord la périodicité des écarts a été revue, elle est journalière³⁷, incluant les budgets de production, de ventes, d'achats de fournitures, de rémunération et de trésorerie³⁸. Ensuite les prévisions à court terme ont été adaptées aux conditions d'exploitation et aux fluctuations du marché ; elles concernent la production et les ventes³⁹. C'est une manière d'optimiser l'usage des ressources. Enfin, une meilleure imputation des charges indirectes pour obtenir des coûts réels, agir sur les causes des coûts et apprécier la création de valeur de chacune des unités, car comme nous l'avons dit les unités froid, cuisson et climatisation sont des fournisseurs pour l'unité commerciale. Les charges concernant l'unité prestation technique et l'unité siège sont réparties sur les trois unités de production⁴⁰, ce sont des charges indirectes.

Les apprentissages à simple boucle générés par la fonction contrôle de gestion ont donc amélioré les indicateurs de coûts, productivité et de rentabilité pour une meilleure appréciation de la performance, de la valeur créée, de la maîtrise des coûts et suivi des FCS.

2. Apprentissages à simple boucle inscrits au niveau stratégique

Rappelons tout d'abord que les apprentissages à double boucle concernent des changements profonds dans les modes de fonctionnement et de régulation des structures. Ils impliquent généralement une remise en cause des pratiques ou des régulations inopérantes car la performance recherchée est inscrite à long terme.

Dans le cas de l'ENIEM, l'enquête révèle des apprentissages liés au dispositif de contrôle de gestion déjà existant, relatifs à la dimension interne de la performance et à la dimension externe et qui sont de nature stratégique. Ces améliorations sont récentes.

Nous examinerons ces aspects dans les points qui suivent :

A- Amélioration des indicateurs de nature stratégique

On retrouve ceux liés à la mesure de la performance interne et dont les informations qui les composent sont issues de l'exploitation. Tels que :

- Les indicateurs de compétence ;
- Les indicateurs d'alerte et d'action ;
- Les indicateurs financiers.

³⁷ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

³⁸ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

³⁹ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG

⁴⁰ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

On retrouve aussi des indicateurs liés à la dimension externe de la performance qui nécessitent une combinaison des informations internes et des informations externes : du marché et des concurrents, tels que :

- Indicateurs de la compétitivité
- Indicateurs de la taille de marché
- Indicateurs de parts de marché

Le tableau ci-après résume l'ensemble des améliorations liées à ces indicateurs.

Tableau N°28 : Les indicateurs de niveau stratégique objet d'amélioration

Éléments	Indicateurs objets d'amélioration	Apports
I/ De performance interne	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs de compétence ; - Indicateurs d'alerte et d'action ; - Indicateurs financiers. 	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluer le niveau de compétences et de savoir-faire du personnel, influant sur la qualité et l'efficacité du travail ; - Fournir des signaux précoces pour détecter les problèmes potentiels et déclencher des actions correctives ; - Evaluer la santé financière de l'entreprise en utilisant le chiffre d'affaire, la marge bénéficiaire, etc.
II/ De performance externe	<ul style="list-style-type: none"> - Indicateurs de compétitivité ; - Indicateurs de taille de marché ; - Indicateurs de part de marché. 	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluer la capacité de l'entreprise à rivaliser sur le marché en termes de coûts, de qualité et d'innovation ; - Evaluer la capacité potentielle du marché à absorber les produits de l'ENIEM ; - Estimer la part de marché détenue par l'ENIEM par rapport à ses concurrents.

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

La DPCG a réalisé des progrès significatifs dans d'autres domaines stratégiques :

B- Connaissance plus approfondie de l'environnement externe

- **Analyse des incertitudes stratégiques** : la DPCG a amélioré sa capacité à reconnaître et à analyser les incertitudes stratégiques, passant ainsi d'une efficacité à une efficacité encore

plus grande⁴¹. Cela démontre la capacité de l'entreprise à anticiper les risques et menaces qui peuvent émerger dans son environnement externe, telles que l'intensité de la concurrence de par des produits plus innovants, les ruptures des approvisionnements, etc.

- **Identification de nouvelles opportunités** : un autre aspect clé de cette amélioration est l'identification de nouvelles opportunités⁴². Cette capacité à repérer de nouvelles opportunités pour le développement et la croissance offre une meilleure visibilité du futur de l'ENIEM, ce qui renforce sa pérennité.
- **Coordination des niveaux opérationnel et stratégique** : en ce qui concerne l'alignement des objectifs opérationnels sur les objectifs stratégiques, il est encourageant de constater que cette amélioration est passée d'une efficacité déjà notable à une efficacité significative⁴³. Cela signifie que les actions opérationnelles sont de plus en plus en phase avec la vision stratégique de l'entreprise et indique qu'il y a interaction entre les acteurs au profit d'un pilotage opérationnel.

2. Diffusion et intégration des apprentissages

La diffusion et l'intégration des nouveautés produites par le processus de contrôle de gestion a comme finalité principale la prise de décision garantissant une amélioration de la performance à court et à long terme, autrement dit, l'efficacité, l'efficience et les avantages compétitifs. Le système de pilotage devient meilleur si les acteurs de l'ENIEM acceptent le changement en améliorant les pratiques.

A- Les processus décisionnels

Il existe deux niveaux de pilotage à l'ENIEM :

- Direction générale ;
- Direction des unités.

Les processus décisionnels au sein de l'ENIEM reposent essentiellement sur les tableaux de bord et les rapports d'activité qui s'avèrent pertinents⁴⁴ car ces instruments synthétisent :

- L'état des réalisations des activités de chaque unité ;
- Une analyse des tendances suivies par l'évolution de ces activités ;
- Ces aspects guident les dirigeants à prendre des décisions concernant le futur de l'ENIEM.

⁴¹ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁴² Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁴³ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁴⁴ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG

Plus précisément, l'expérience accumulée au sein de la fonction contrôle de gestion à un impact significatif sur l'efficacité opérationnelle de l'ENIEM tout en élargissant sa vision stratégique⁴⁵.

Donc, c'est grâce aux indicateurs traduisant les FCS et grâce à la connaissance de l'environnement externe apportée principalement par les structures du contrôle de gestion que les dirigeants de l'ENIEM (directeurs d'unités ou directeur générale) peuvent prendre des décisions inscrites dans les objectifs stratégiques et opérationnels de l'ENIEM.

B. Partage et mise en œuvre

Les apprentissages n'existent que parce qu'il y a acquisition de nouvelles connaissances et capitalisation d'une expérience de plusieurs années.

Les connaissances émergent généralement soit suite à une prise de conscience sur la nécessité de changer et de s'améliorer, soit face à des problèmes qui doivent être solutionnés.

Tout changement donc au sein du processus du contrôle de gestion pour faire face à ces deux situations aura un écho sur les structures du contrôle de gestion et les structures de gestion. Autrement dit les apprentissages au sein de l'ENIEM se diffusent par le biais :

- D'une démarche interactive dans le cadre des missions des structures du contrôle de gestion du siège et des unités associant les directions rattachées au siège dont la direction finance et comptabilité.
- Par le biais des réunions dans un cadre formel, c'est-à-dire les réunions du conseil de direction⁴⁶ (siège et unités) durant lesquelles les processus décisionnels de dimension stratégique et opérationnelle sont améliorés.

En effet, les avancées concernant les outils du contrôle de gestion, plus particulièrement le TB et RA font que leur exploitation est jugée significative⁴⁷ car l'efficacité opérationnelle de l'ENIEM ainsi que sa vision stratégique se sont améliorées comme nous l'avons déjà dit.

⁴⁵ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁴⁶ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

⁴⁷ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

A titre d'exemple dans les processus décisionnels des unités, on retrouve l'assistant planification/budget dans le volet compagne budgétaire en⁴⁸ :

- Expliquant les objectifs attendus ;
- En formulant des propositions de budget ou en les ajustant.

On retrouve également les contrôleurs de gestion des unités dans leur rôle de conseillers auprès des directions des unités, des responsables des départements services de ces unités. Ces conseils portent sur :

- La maîtrise des coûts ;
- L'évolution de la rentabilité des produits ;
- Le volume de la production ;
- La qualité des produits ;
- La qualité des services de la maintenance ;
- La sous-traitance ;
- Le service après-vente.

Les nouvelles pratiques donc sont insérées dans de dispositif du contrôle de gestion. Mais parfois ces nouveautés ne sont pas toujours bien accueillies.

Le tableau suivant résume les attitudes observées.

Tableau N°29 : Réaction des contrôleurs de gestion et des directeurs d'unité

Structure	Aux contrôleurs de gestion des unités		Aux directeurs des unités	
	Objet	Réaction	Objet	Réaction
De la DPCG	- Orientation ; - Instruments ; - Conseils.	-Oui sans résistance ; -Oui avec résistance.	-Instructions ; -Recommandations.	-Parfois acceptés.

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir du questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

On constate que les collaborateurs proches à savoir les contrôleurs de gestion, intègrent dans les pratiques les orientations, instruments et conseils sans résistance, mais ils

⁴⁸ Questionnaire adressé au directeur de la DPCG.

leur arrivent de manifester une résistance. Quant aux directeurs des unités qui sont des managers, les instructions et recommandations qu'ils reçoivent sont parfois acceptées.

a- Le contrôle de gestion source de changement

Dans ce point, nous traiterons la dynamique de la résistance au changement, un défi incontournable à surmonter. Ensuite, nous examinerons la manière dont l'ENIEM fait face au changement dans un environnement fortement concurrentiel. Ces éléments joueront un rôle central dans la concrétisation des apprentissages du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

▪ Le changement

Le concept changement peut être défini comme : « *Tout passage d'un état à un autre, qui est observé dans l'environnement et qui a un caractère relativement durable* »⁴⁹. On peut dire que le changement est une perturbation de l'équilibre existant, pouvant créer une situation favorable ou défavorable pour l'entreprise.

Le monde des organisations est en constante évolution et doit faire face à de nombreux défis. L'environnement externe est caractérisé par des évolutions rapides, des incertitudes et des risques qui peuvent impacter la performance et la pérennité des entreprises. Pour assurer leur survie, les entreprises doivent être capables de s'adapter à ces changements.

Le contrôle de gestion joue un rôle clé dans ce processus en fournissant des outils et des méthodes pour évaluer l'impact de ces évolutions sur la performance de l'entreprise. Il permet de mesurer les écarts entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, d'identifier les sources de ces écarts et de proposer des actions correctives.

A l'origine du changement, le plus souvent se trouve, l'observation d'un décalage entre les objectifs d'une entreprise et les moyens qu'elle met en œuvre pour les atteindre⁵⁰.

⁴⁹ COLLERETTE Pierre, DELISLE Gilles, PERRON Richard, « *Le Changement Organisationnel: Théorie et Pratique* », Edition Presses de l'Université Québec, Québec, 1997, page 20. Disponible sur le lien https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=uj25XUa0RYQC&oi=fnd&pg=PR3&dq=le+changement+organisationnel&ots=LTzK8HCcL5&sig=LFpVL8p-PP1QRm6I8c6ygWmNktU&redir_esc=y#v=onepage&q=le%20changement%20organisationnel&f=false. Consulté le (27/10/2023).

⁵⁰ FERNANDEZ Amandine, « *Conduire le changement : les facteurs déclencheurs et l'art d'impliquer les collaborateurs* », Head of Acquisition. Article disponible sur le site <https://letsignit.com/fr/blog/conduite-changement-facteurs-declencheurs> consulté le (27/10/2023).

Les facteurs potentiels sont nombreux, et l'on peut citer :

- Rupture technologique ;
- Rupture stratégique : élargissement du cœur de métier en fonction des contraintes du marché ou de la concurrence ;
- Evolution culturelle ;
- Contraintes réglementaires ;
- Contraintes structurelles : organisation inadaptée à l'environnement.

Ces facteurs déclencheurs se répartissent ainsi en différentes catégories : internes (stratégie, organisation des activités, outils, culture...) et externes (le marché, l'environnement technologique ou sociologique...) et leur non maîtrise crée une difficulté à faire face aux évolutions. Pour cela, il est nécessaire de les cerner correctement.

▪ Le changement au sein de l'ENIEM

D'après notre enquête, l'ENIEM est perçue comme un espace où les changements sont difficiles à mettre en place. Cette perception est principalement due à la baisse de la performance qui persiste depuis longtemps et qui n'a pas entraîné de remise en question des attitudes au travail. De plus, l'entreprise fait face à des problèmes récurrents tels que les grèves fréquentes causées par le non-paiement des salaires⁵¹, la politique de licenciement pour diminuer ses charges de personnel et sa dépendance des importations et le surendettement⁵², ce qui a entraîné le blocage des fonds à la BEA. Ces facteurs contribuent à cette perception de résistance aux changements au sein de l'ENIEM. Pour en faire face l'ENIEM doit être flexible et réactive afin de s'adapter aux fluctuations du marché et aux évolutions de l'environnement tout en mettant en place de nouveaux dispositifs de pilotage de la stratégie pour une amélioration des processus de fabrication et la qualité des produits et services.

Avant tout changement, une réflexion stratégique s'impose et qui portera sur le développement actuel caractérisant l'ENIEM, sa vision, ses missions, ses objectifs stratégiques et les outils d'accompagnement sur la conduite du changement et mettre en

⁵¹ « ENIEM : les travailleurs en grève », In Algérie Eco, du 17 octobre 2023, Disponible sur <https://www.algerie-eco.com/2023/10/17/eniem-les-travailleurs-en-greve/>, (consulté le 27/10/2023).

⁵² AZZOUZI Hafid, « Visite hier de Ali Aoun à l'ENIEM de Tizi-Ouzou : « L'Etat n'abandonnera pas ses usines », In El-Watan-dz, du 10 Aout 2023, disponible sur <https://elwatan-dz.com/visite-hier-de-ali-aoun-a-eniem-de-tizi-ouzou-letat-nabandonnera-pas-ses-usines>, (consulté le 27 Octobre 2023).

œuvre un management destiné à accompagner les collaborateurs⁵³ de façon à anticiper puis à combattre les résistances au changement.

▪ **Le contrôle de gestion accompagne le changement**

Le contrôle de gestion est un levier d'aide à la prise de décision et une assistance auprès des équipes opérationnelles de l'entreprise dans la supervision et le suivi de leurs activités. Il occupe une place centrale dans la stratégie de croissance et de développement de l'entreprise, contribuant ainsi à renforcer sa compétitivité et sa durabilité.

L'évaluation des réactions face au changement et la capacité à résoudre les problèmes au moment opportun sont des indicateurs qui permettent de mesurer le niveau de résistance aux changements.

Les entreprises éprouvent souvent de la résistance au changement en raison du refus des acteurs de délaisser leurs pratiques habituelles pour en adopter de nouvelles. Pour lutter contre cette résistance, les entreprises s'efforcent d'engager et de motiver leurs équipes en sollicitant leur participation active et en recueillant leurs avis, ce qui facilite l'acceptation du changement.

L'acquisition de nouvelles méthodes de travail peut nécessiter une phase de formation des équipes pour mener à bien la transformation de l'entreprise. Dans le cas de l'ENIEM qui est fortement concurrencée, le rôle de la fonction contrôle de gestion est cruciale. En effet, à travers ses organigrammes, l'ENIEM révèle une approche de contrôle de gestion décentralisée au niveau des cinq unités, cette démarche met en évidence l'importance du pilotage des activités, surtout dans un contexte de concurrence acharnée. Cette approche s'avère être un atout efficace pour l'entreprise⁵⁴.

Cependant, l'ENIEM doit renforcer sa position sur le marché pour survivre. Voici quelques points axes de changement⁵⁵ :

- **Partenariats potentiels** : la possibilité d'ouvrir le capital de l'ENIEM pour des partenariats, cela indique que l'entreprise doit chercher des alliances stratégiques pour rester compétitive⁵⁶ ;

⁵³GRAZIANI Michelle, « *La gestion du changement dans l'entreprise* », In Centre de Ressources en Economie-Gestion, du 22 Décembre 2013, Académie de Versailles, Disponible sur <https://creg.ac-versailles.fr/La-gestion-du-changement-dans-l-entreprise>, (consulté le 27 Octobre 2023).

⁵⁴ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

⁵⁵<https://www.aps.dz/economie/159159-eniem-necessite-d-un-partenariat-pour-sauver-l-entreprise>, (Consulté le 27.10.2023).

⁵⁶ Aps.dz, *Op.cit.*

- **Plan de modernisation et de relance de la production :** Pour préserver les emplois menacés. Cela implique que l'ENIEM doit s'adapter pour rivaliser avec d'autres entreprises⁵⁷ ;
- **Contrats de performance :** La mise en place de contrat de performance pour les cadres de l'entreprise souligne l'importance d'établir des objectifs clairs pour améliorer l'efficacité et la compétitivité de l'ENIEM⁵⁸ ;

En résumé, l'ENIEM est confrontée à une forte concurrence, ce qui la pousse à explorer des partenariats, à améliorer son efficacité opérationnelle, à résoudre ses problèmes financiers et à moderniser sa production pour rester compétitive. L'accent mis sur le contrôle de gestion décentralisé et l'utilisation efficace des données renforce sa capacité à faire face à cette concurrence.

Cette section a mis en lumière La nature des apprentissages découlant de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM ainsi que les modes de diffusion et de partage. Ces enseignements englobent des améliorations opérationnelles, des avancées stratégiques et une meilleure prise de décision. Ils représentent la pierre angulaire de l'efficacité de l'entreprise.

Cependant, l'intégration et la mise en œuvre de ces connaissances ne sont pas sans défis. La résistance au changement est un obstacle à franchir, mais l'ENIEM est déterminée à traduire ces apprentissages en actions concrètes pour améliorer son système de pilotage, surmonter la concurrence et améliorer son positionnement sur le marché.

En ce qui concerne la fonction de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM, il est essentiel de noter qu'elle doit jouer un rôle stratégique majeur dans la gestion du changement et de l'amélioration⁵⁹. Dans ce contexte, la DPCG sert de partenaire essentiel en aidant la direction générale à piloter ces efforts. Cette collaboration entre la fonction de contrôle de gestion et la direction générale renforce la capacité de l'ENIEM à mettre en œuvre des changements efficaces et à continuer d'optimiser ses opérations.

A l'issus des développements de cette section nous reprenons les hypothèses afin de les confirmer ou les infirmer.

⁵⁷ Aps.dz, *Op.cit.*

⁵⁸ *Idem* .

⁵⁹ Entretien réalisé avec le directeur de la DPCG.

- **Hypothèse 1 :** De par l'ancienneté de l'ENIEM d'une part, et du fait de son environnement concurrentiel d'autre part, la fonction contrôle de gestion est source d'apprentissages pour un meilleur pilotage des processus et activités.

Nous confirmons cette hypothèse car la fonction contrôle de gestion a enregistré des apprentissages à simple boucle, relevant du niveau opérationnel et stratégique du système de pilotage. Nous les reprenons brièvement :

- Amélioration de la fréquence du calcul des écarts et adaptation permanente des prévisions à court terme ;
- Imputation judicieuse des charges indirectes pour les produits froid, cuisson et climatisation ;
- Meilleure conception de divers indicateurs liés à la dimension performance interne et la dimension performance externe : coûts, productivité, rentabilité, compétences, alerte, financiers, compétitivité, taille et parts de marché ;
- Meilleure aptitude pour la connaissance et l'interprétation des impacts de l'évolution de l'environnement externe sur la performance de l'entreprise, grâce à la veille stratégique : incertitudes, concurrence et opportunités ;
- Meilleure coordination et alignement des objectifs opérationnels aux objectifs stratégiques ;
- Démarche interactive favorisant les liens fonctionnels et transversaux entre les structures du contrôle de gestion et les managers ;
- Pertinence du contenu des TB et RA dans les processus décisionnels.

Hypothèse 2 : Les apprentissages générés par la fonction contrôle de gestion sont : intégrés sans résistance et toujours acceptés dans les différentes structures.

Nous infirmons cette hypothèse du fait que :

- L'intégration de ces apprentissages dans les pratiques du contrôle de gestion affronte parfois la résistance des contrôleurs de gestion des unités ;
- L'intégration de ces apprentissages dans les pratiques du pilotage des unités sont parfois acceptés par les directeurs des unités, mais pas toujours.

Conclusion du chapitre III

Ce chapitre a mis en évidence l'importance cruciale de la fonction contrôle de gestion dont les processus doivent piloter toutes les activités de l'ENIEM grâce à un système d'information pertinent dont les composantes essentielles sont le système comptable et financier et la veille stratégique.

Les outils de mesure de la performance jouent un rôle central dans l'appréciation des objectifs réalisés et la projection d'actions futures. Ils permettent de suivre de près les indicateurs clés et de prendre de meilleures décisions.

La culture d'entreprise et les acteurs impliqués dans le contrôle de gestion sont des éléments essentiels de ce processus. Ils contribuent à la création d'une démarche interactive où la fonction contrôle de gestion est étroitement liée au système de gestion et où les tableaux de bord et les rapports d'activités servent à la communication, à la réflexion collective et à l'action.

Les apprentissages découlant du processus de contrôle de gestion englobent des améliorations opérationnelles, stratégiques et des prises de décision plus éclairées. Leur diffusion et partage se fait par le biais des réunions du conseil de direction du siège et des unités.

Cependant, les attitudes des acteurs concernés par une amélioration du système de pilotage et des pratiques du contrôle révèlent parfois une résistance à la mise en œuvre de ces améliorations, et parfois un refus. Le changement s'impose pourtant quand il s'agit d'un environnement concurrentiel. C'est le cas de l'ENIEM qui affronte cette concurrence et qui met en danger sa pérennité.

Conclusion générale

L'environnement des entreprises est en constante évolution, soumis à des facteurs internes et externes, tels que la concurrence, les réglementations, les avancées technologiques, et les attentes changeantes des parties prenantes. Face à cette complexité, le contrôle de gestion revêt une importance accrue par sa contribution à l'amélioration continue de l'entreprise en favorisant l'adaptation au changement, l'innovation et le maintien de la compétitivité.

Le contrôle de gestion opère à la fois au niveau stratégique et opérationnel. Au niveau stratégique, il contribue à l'élaboration de la stratégie d'entreprise en fournissant des informations stratégiques et en mesurant la performance par rapport aux objectifs à long terme. Au niveau opérationnel, il intervient dans le suivi des activités quotidiennes et la gestion des ressources pour garantir une exécution efficace des opérations.

Le rôle du contrôle de gestion va au-delà de la simple évaluation des performances et de l'analyse des écarts. Il est un espace de diffusion des connaissances et des processus d'apprentissage au profit du pilotage des activités.

La nature des apprentissages issus du processus de contrôle de gestion au sein de l'ENIEM est multidimensionnelle. Ces apprentissages sont orientés vers des améliorations opérationnelles et des avancées stratégiques. Au niveau opérationnel, le contrôle de gestion permet d'identifier les activités non performantes, de mesurer les écarts entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, et de mettre en place des actions correctives pour améliorer la performance globale de l'entreprise. Il favorise également l'efficacité opérationnelle en identifiant les bonnes pratiques et les leviers d'amélioration. Au niveau stratégique, le contrôle de gestion contribue à la validation de la stratégie de l'entreprise en évaluant régulièrement les résultats et en identifiant les incertitudes et les opportunités afin d'assurer la pérennité de l'entreprise.

En raison de sa taille importante, l'ENIEM est organisée en cinq unités décentralisées. Chacune de ces unités est responsable d'un domaine d'activité stratégique, et est dirigée par un directeur. Ces managers ont la responsabilité de surveiller, contrôler et optimiser la performance de leurs unités, en s'appuyant sur des outils de contrôle de gestion et en identifiant les FCS adaptés à leur domaine d'activité stratégique.

L'organisation hiérarchico-fonctionnelle de l'ENIEM favorise les interactions entre les structures du contrôle de gestion d'une part et, entre ses structures et les managers opérationnels d'autre part. Ces interactions sont nécessaires dès lors que les unités froid, cuisson, climatisation et prestation technique agissent en tant que fournisseurs vis-à-vis de l'unité commerciale. La fonction contrôle de gestion joue un rôle clés dans la coordination des activités et dans la communication.

Au cours des dernières années, l'ENIEM est perçue comme un espace de résistance aux changements en raison de la baisse de performance qui persiste depuis longtemps et qui n'a pas entraîné de remise en question des attitudes au travail. De plus, l'ENIEM fait face à des problèmes récurrents tels que les grèves fréquentes causées par le non-paiement des salaires, la politique de licenciement pour diminuer ses charges de personnel, sa dépendance des importations, le surendettement, et ce malgré ses compétences dans divers métiers, notamment dans la technologie du froid. Les résultats de l'ENIEM sont déficitaires sur plusieurs années ; elle a enregistré une baisse importante de ses parts de marché, de ses effectifs et de sa production et de ses ventes. Tous ces facteurs ont aggravé sa situation financière.

Face à ce constat, la fonction contrôle de gestion doit être considérée comme une fonction pivot dans le processus de gestion. En instituant un système de motivation et d'incitation, les acteurs de cette structure s'engageront pleinement dans le pilotage de l'ENIEM et seront à l'origine de nouvelles connaissances et des apprentissages à double boucle qui permettront des changements profonds des les modes de fonctionnement de l'ENIEM.

La culture de l'apprentissage est indispensable pour l'amélioration continue de l'ENIEM car en investissant dans des systèmes et des pratiques de contrôle de gestion efficaces, elle peut favoriser les mutations dans les comportements de tous les acteurs et la motivation au travail.

Enfin, nous tenons à signaler que notre contribution par le biais de ce mémoire est modeste car en réalité cette thématique bien qu'elle soit classique exige plus d'investigations.

I. Ouvrages

1. ALAZARD Claude, « *Contrôle de gestion, manuel et application* », Edition Dunod, Paris, 2010.
2. ALCOUFFE Simon et Alii, « *Contrôle de gestion sur mesure* », Edition Dunod, Paris, 2013.
3. ANDERSON Steven et KABLAN Robert, « *TDABC, La méthode ABC pilotée par le temps* », Edition EYROLLES, Paris, 2008.
4. CAMBALBERT Laurent, « *La gestion des situations de crise. Anticiper les risques et gérer les crises* », 3ème Edition, ESF éditeur, Paris, 2012.
5. GIRAUD Françoise et Alii, « *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* », 2ème Édition Gualino éditeur, Paris, 2005.
6. GIRAUD Françoise. et Alii, « *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* », 2ème Édition Gualino éditeur, 2008.
7. KAPLAN Robert S. et NORTON David P, « *Le tableau de bord prospectif* », Edition Eyrolles, Paris, 1998, 2003.
8. LANGLOIS Georges, BONNIER Carole, BRINGER Michel, « *Contrôle de gestion* » Edition Fouchier, Vanves 2004.
9. LONING Hélène, « *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique* », 3ème Édition, Edition Dunod, Paris, 2008.
10. MIGNON Sophie (sous la coordination de) « *Pilotage de la pérennité organisationnelle. NORMES, REPRESENTATION, et CONTROLE* », Edition ems MANAGMENT ET SOCIETE, Paris, 2013.
11. SZYLAR Christian, « *L'apprentissage dans les organisations* », Edition Hermès, Paris, 2006.
12. YATCHINOVSKY Arlette, « *L'approche systémique, pour gérer l'incertitude et la complexité* », Édition ESF, Paris, 2012.

II. Ouvrages (version électronique)

1. AUGE Bernard et NARO Gérald, « *Mini manuel de contrôle de gestion : COURS et QCM* », Edition DUNOD, Paris, 2011 Disponible sur:
www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100549382/Feuilletage.pdf
2. CAPPELLETTI Laurent et Alii, « *Toute la fonction contrôle de gestion* », Edition Dunod, Paris, 2014, Disponible sur:
<https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100715749/Feuilletage.pdf>

3. DELAYE Valérie, AUTISSIER David, « *Mesurer la performance du système d'information* », Edition organisation, Eyrolles, 2008. Disponible sur : [file:///C:/Users/acer/Downloads/Delaye,%20Val%C3%A9rie%20Autissier,%20David%20%20Mesurer%20la%20performance%20du%20syst%C3%A8me%20d'information%20\(2008,%20Ed.%20d'Organisation\)%20-%20libgen.li.pdf](file:///C:/Users/acer/Downloads/Delaye,%20Val%C3%A9rie%20Autissier,%20David%20%20Mesurer%20la%20performance%20du%20syst%C3%A8me%20d'information%20(2008,%20Ed.%20d'Organisation)%20-%20libgen.li.pdf),
4. FLORIAN B et Alii, « *Management et contrôle de gestion* », 4ème Ed, Dunod, Paris, 201
Disponible sur <https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100764945/Feuilletage.pdf/>
5. LESCA, Humbert, « *Veille stratégique, concepts et démarche de mise en place dans l'entreprise. Guides pour la pratique de l'information* » <http://www.veille-strategique.org/docs/plaquette-20418.pdf/>
6. MOLHO Denis, DOMINIQUE FERNANDEZ-Poisson, « *Tableaux de bord : Outils de performance* », Edition Eyrolles, Paris, 2009, Disponible sur <http://libgen.is/search.php?req=Denis+molho&open=0&res=25&view=simple&phrase=1&column=def>
7. MOUGIN Yvon, « *Processus : les outils d'optimisation de la performance* », Edition organisation, Paris, 2004, Disponible sur : <file:///C:/Users/acer/Downloads/Yvon%20Mougin%20-%20libgen.li.pdf>
8. SEPARI S et Alii, « *Management et contrôle de gestion : l'essentiel en 20 fiches* », Edition DUNOD, Paris, 2014, Disponible sur : [Sabine%20S%C3%A9pari,%20Guy%20Solle,%20Louis%20Le%20Coeur%20-%20DSCG%203%20Management%20et%20contr%C3%B4le%20de%20gestion%20-%20L'E2%80%99essentiel%20en%20fiches%20\(2014,%20Dunod\)%20-%20libgen.li.pdf](http://libgen.li/Sabine%20S%C3%A9pari,%20Guy%20Solle,%20Louis%20Le%20Coeur%20-%20DSCG%203%20Management%20et%20contr%C3%B4le%20de%20gestion%20-%20L'E2%80%99essentiel%20en%20fiches%20(2014,%20Dunod)%20-%20libgen.li.pdf)
9. VANGAH Stéphane Clovis, « *La pratique du contrôle de gestion* » Disponible sur : <https://umeci.org.ci/wp-content/uploads/2020/04/PRATIQUE-DU-CONTROLE-DE-GESTION.pdf/>

III. Mémoires

- 1) Abdelmalek Mira et Ammour Zaïna, « *Analyse de la pertinence des outils de pilotage des centres de profit. Illustration par le cas de l'unité froid de l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM)* », Mémoire de Master en Audit et Contrôle de Gestion, FSECSG, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2018-2019.
- 2) AMOKRANE Thinhinane et AOURCHID Nabila, « *Mise en œuvre et efficacité du système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise. Cas de l'Entreprise Nationale des*

Industries de l'Electroménager (ENIEM) », Mémoire de Master en Audit et contrôle de gestion, FSECSG, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2019-2020.

IV. Articles électroniques

1. AAMRI, Elhassane, & BOUAZIZ, Si Mohamed. (2023). L'apport de contrôle de gestion au développement de l'apprentissage organisationnel : une approche théorique. *Revue internationale de comptabilité, finance, audit, gestion et économie*, 4(1-1), 266-278. Disponible sur : <https://ijafame.org/index.php/ijafame/article/download/883/827/>
2. COLLERETTE Pierre, DELISLE Gilles, PERRON Richard, « *Le Changement Organisationnel: Théorie et Pratique* », Edition Presses de l'Université Québec, Québec, 1997, page 20. Disponible sur : https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=uj25XUa0RYQC&oi=fnd&pg=PR3&dq=le+changement+organisationnel&ots=LTzK8HCcL5&sig=LFpVL8p-PPIQRm6I8c6ygWmNktU&redir_esc=y#v=onepage&q=le%20changement%20organisationnel&f=false
3. EL HAOUARY. O&Skouri. « *La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : une étude exploratoire* », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 10, septembre 2019/ volume 4, Numéro 2, PP : 297-323, disponible sur <https://u-bourgogne.hal.science/hal-02299846/document>
4. FERNANDEZ Amandine, « *Conduire le changement : les facteurs déclencheurs et l'art d'impliquer les collaborateurs* », Head of Acquisition. Article disponible sur le site <https://letsignit.com/fr/blog/conduite-changement-facteurs-declencheurs>.
5. GRAZIANI Michelle, « *La gestion du changement dans l'entreprise* », In Centre de Ressources en Economie-Gestion, du 22 décembre 2013, Académie de Versailles, Disponible sur <https://creg.ac-versailles.fr/La-gestion/>
6. KOENIG G. 1994, « *L'apprentissage organisationnel : repérage des mensonges* », Disponible sur : <http://rfg.lavoisier.edpsciences.org/articles/lvrfg/pdf/2015/08/lvrfg41253p83.pdf/>
7. MAGHRAOUI S, « *Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles* », *Revue*, Disponible sur <https://www.revuecca/>
8. RENAUD Angèle. *Vers une tridimensionnalité du contrôle interactif*. Comptabilité, économie et société, mai 2011, Montpellier, France, Disponible sur : <https://hal.archivesouvertes.fr/hal-00650565/>

9. SADAOUI Farid ; « Comment le tableau de bord prospectif peut-il être un outil de mise en œuvre de la stratégie d'une entreprise publique?. Cas ENIEM » ; Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences
<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/7/13/>
10. SODJI SODIK, « Comment transformer les échecs en opportunités d'apprentissage ». https://fr.linkedin.com/pulse/comment-transformer-les-%C3%A9checs-en-opportunit%C3%A9s-sodji?fbclid=IwAR3DV_QBXZUgs8/
11. SPONEM Samuel « Contrôle de gestion et apprentissage organisationnel », Disponible sur <https://shs.hal.science/halshs-00465677/>
12. Tabourbi N. L'apprentissage organisationnel : penser l'organisation comme processus de gestion des connaissances et de développement des théories d'usage, Notes de recherche de la chaire Bell, Télé-université, septembre 2000, Université du Québec-Canada. Disponible sur : https://www.teluq.ca/chairebell/pdf/4120-appr_org.pdf/

V. Documents internes de l'ENIEM

1. Organigramme général de l'ENIEM et des unités.
2. Présentation générale de l'ENIEM.
3. Document relatif à la DPCGA.
4. Document relatif aux effectifs.
5. Statistiques relatives aux parts de marché, prévisions et réalisations des ventes et de la production de l'ENIEM.

VI. Articles de presse

1. « *ENIEM : les travailleurs en grève* », In Algérie Eco, du 17 octobre 2023, Disponible sur <https://www.algerie-eco.com/2023/10/17/eniem-les-travailleurs-en-greve/>
2. AZZOUZI Hafid, « *Visite hier de Ali Aoun à l'ENIEM de Tizi-Ouzou : « L'Etat n'abandonnera pas ses usines* », In El-Watan-dz, du 10 Aout 2023, disponible sur <https://elwatan-dz.com/visite-hier-de-ali-aoun-a-leniem-de-tizi-ouzou-letat-nabandonnera-pas-ses-usines>

VII. Webographie

1. « Le rapport d'activité : rédaction et méthodologie », du 20 Septembre 2020, Disponible sur <https://www.passemp.fr/media-files/23285/le-rapport-d-activite.pdf>
2. « *Guide ultime pour développer sa culture d'entreprise* », Du 1 Juin 2022, Disponible sur <https://www.qualtrics.com/fr/gestion-de-l-experience/employe/culture-entreprise/>
3. <https://www.aps.dz/economie/159159-eniem-necessite-d-un-partenariat-pour-sauver-l-entreprise>

Tableau N°01: Les caractéristiques de l’approche classique -----	8
Tableau N°02 : Les dimensions liées au contrôle interactif et au contrôle diagnostic -----	17
Tableau N°03 : Caractéristiques des apprentissages simple et double boucle -----	29
Tableau N°04 : Modalités de l’apprentissage organisationnel-----	31
Tableau N°05 : Evolution du statut juridique de l’ENIEM -----	40
Tableau N°06 : Les structures des unités de production de l’ENIEM -----	45
Tableau N°07 : Les équipements de production des unités froid, cuisson, climatisation-----	46
Tableau N°08 : Les équipements des unités prestation technique et commerciale -----	47
Tableau N°09 : évolution de l’effectif de l’ENIEM de 2013 à 2020 -----	49
Tableau N°10 : Effectif théorique et Effectif réel de 2020 par structure-----	51
Tableau N°11 : Effectif par catégorie socioprofessionnelle pour l’année 2020 -----	52
Tableau N°12: Production réalisée des unités de production de l’ENIEM de 2018 à 2020 (en quantité et en valeur) -----	54
Tableau N°13 : Evolution des ventes des produits finis et des prestations de services de 2018 à 2020 (en quantité et en valeur)-----	55
Tableau N°14 : Evolution des parts de marché pour les années 2004, 2009,2012, 2015, 2017 et 2020 -----	57
Tableau N°15 : Capacité de marché et principaux concurrents pour l’année 2020-----	57
Tableau N°16 : Evolution des grandes rubriques du tableau de comptes de résultats de 2018 à 2020 -----	58
Tableau N°17 : Evolution du résultat net pour chaque unité de 2018 à 2020 -----	59
Tableau N°18 : Evolution des grandes rubriques de l’actif du bilan de 2019 à 2020 -----	60
Tableau N°19 : Evolution des grandes rubriques du passif du bilan de 2019 à 2020 -----	61
Tableau N°20 : Tâches attribuées aux structures du contrôle de gestion -----	67
Tableau N°21 : Les acteurs du processus de contrôle de gestion -----	70
Tableau N°22 : Logiciels utilisés au sein de l’ENIEM -----	77
Tableau N°23 : Les apports du tableau de bord -----	80
Tableau N°24 : Acteurs qui contribuent au processus d’amélioration du contrôle de gestion --	87
Tableau N° 25 : Liens entre la fonction contrôle de gestion et les structures de gestion de L’ENIEM -----	89
Tableau N° 26 : Utilité du tableau de bord et du rapport d’activité de l’ENIEM -----	91
Tableau N° 27 : Les améliorations d’ordre opérationnel-----	93
Tableau N°28 : Les indicateurs de niveau stratégique objet d’amélioration -----	95
Tableau N°29 : Réaction des contrôleurs de gestion et des directeurs d’unité -----	98

Liste des figures

Figure N°01 : Organigramme général de l’ENIEM -----42

Figure N°02 : Rattachement du contrôle à la direction générale -----63

Figure N°03 : Rattachement du contrôle à la direction financière -----64

Figure N°04 : Rattachement du contrôle aux responsables opérationnels -----65

Figure N°05 : Positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l’ENIEM-----65

Figure N°06 : Le profil du contrôleur de gestion -----69

Figure N°07 : Liens de collaboration pour l’établissement du tableau de bord -----82

Figure N°08 : Liens de collaboration pour l’établissement du rapport d’activité-----83

Schémas

Schéma N° 01 : Les rôles du système diagnostique -----15

Schéma N°02 : Les axes du tableau de bord prospectif-----22

Schéma N°03 : Les relations de causalité entre les quatre axes du TBP -----23

Schéma N°04 : Les caractéristiques de l'apprentissage organisationnel -----27

Schéma N°05 : Cycle d'apprentissage au sein d'une entreprise-----32

Schéma N°06 : Cycle de gestion des connaissances -----33

Schéma N°07 : La méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord -----81

Schéma N°08 : Le circuit des informations du système de contrôle de gestion-----89

Graphiques

Graphique N°01 : Evolution de l’effectif de l’ENIEM de 2013 à 2020 -----50

Graphique N°02 : Effectif de l’ENIEM par catégories socioprofessionnelles pour l’année 2020 -----53

Graphique N°03 : Production réalisée des unités de production de l’ENIEM de 2018 à 2020 (en valeur) -----55

**Au Directeur de la Direction Planification, Contrôle
de Gestion et (DPCG)**

Objet : Questionnaire

Monsieur,

Dans le cadre de la préparation de notre mémoire de master intitulé : « La fonction contrôle de gestion : un espace de diffusion des apprentissages au sein de l'entreprise. Cas de l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM) de Oued-Aissi. », Nous vous prions de remplir ce questionnaire.

Votre expertise et votre expérience en tant que Directeur de la DPCG sont inestimables pour notre évaluation.

Recevez nos meilleures salutations.

BEDRI Celia

BEN KACI Lynda

Questionnaire adressé au Directeur de la Direction Planification, Contrôle de Gestion (DPCG)

1. La fonction contrôle de gestion au sein de la DPCGA entretient des liens fonctionnels avec :

a. Les directeurs des unités

Oui Non

Si oui, les liens sont avec les directeurs de :

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

b. Les contrôleurs de gestion des cinq unités

Oui Non

Si oui, les liens sont avec les contrôleurs de :

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

c. Les responsables des structures des cinq unités (froid, cuisson, climatisation, prestations techniques et commerciale), appelées « département »

Oui Non

d. Les responsables des structures des cinq unités appelées « service »

Oui Non

e. Les responsables des huit directions rattachées au siège

Oui Non

2. Il existe des liens fonctionnels entre les cinq contrôleurs de gestion des cinq unités

Oui Non

Ces liens portent sur :

- ✓ La pertinence ou non des indicateurs
- ✓ L'ajustement des prévisions
- ✓ La cause des écarts
- ✓ La mobilité du personnel inter-unité
- ✓ Les modalités de détermination des PCI
- ✓ Autres (les nommer)

3. Les responsables qui contribuent directement ou indirectement à l'amélioration du processus du contrôle de gestion sont :

a. La DPCG

b. Les contrôleurs de gestion des unités

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

c. Les responsables des départements des unités

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

d. Les responsables des services des unités

e. Les directeurs des unités

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

4. Le processus d'apprentissage au sein de la fonction contrôle de gestion a comme supports :

- ✓ La formation
- ✓ Interne
- ✓ Externe
- ✓ L'expérience (échecs, corrections...)
- ✓ Imitation des meilleures pratiques des entreprises similaires
- ✓ Evénements professionnels
- ✓ Interaction entre contrôleurs de gestion/directeurs des unités
- ✓ Autres

5. Les responsables suivants de la fonction contrôle de gestion sont soumis à un contrat de performance

- | | | |
|--|------------------------------|------------------------------|
| ✓ Le directeur de la DPCG | Oui <input type="checkbox"/> | Non <input type="checkbox"/> |
| ✓ L'assistant chargé de la planification et budget | Oui <input type="checkbox"/> | Non <input type="checkbox"/> |
| ✓ L'assistant chargé du contrôle de gestion | Oui <input type="checkbox"/> | Non <input type="checkbox"/> |
| ✓ Les contrôleurs de gestion des unités | Oui <input type="checkbox"/> | Non <input type="checkbox"/> |

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

6. Il existe un système de motivation et d'incitation spécifique à la direction planification contrôle de gestion et aux contrôleurs de gestion des unités

Oui Non

Ce système porte sur

- ✓ Une prime d'encouragement

- ✓ Une augmentation de salaire
- ✓ Des congés supplémentaires
- ✓ Autres (les nommer)

7. L'ENIEM dispose d'une veille stratégique

Oui Non

- ✓ Elle est structurée au sein d'un département

Oui Non

- ✓ Elle est l'œuvre de plusieurs acteurs

- La DPCG
- Les contrôleurs de gestion des unités
- Les responsables des départements de chaque unité
- Les responsables des services de chaque unité
- Les différentes directions rattachées à la direction générale
- Les directeurs des unités

8. La veille stratégique a amélioré le pilotage de l'ENIEM

Oui Non

Si oui

- Elle est très pertinente
- Elle est Pertinente

9. Les structures de contrôle de gestion ont introduit des nouveautés dans :

a. Instruments de mesure de la performance

Oui Non

Lesquels

.....

b. Indicateurs

Oui Non

Ces nouveaux indicateurs sont :

- ✓ Indicateurs de coûts
- ✓ Indicateurs de délais
- ✓ Indicateurs de qualité
- ✓ Indicateurs de compétence
- ✓ Indicateurs d'alerte et d'action
- ✓ Indicateurs de compétitivité
- ✓ Indicateurs de productivité
- ✓ Indicateurs de rentabilité
- ✓ Indicateurs financiers
- ✓ Indicateurs liés aux innovations
- ✓ Indicateurs de taille de marché
- ✓ Indicateurs de parts de marché

Ces nouveaux indicateurs concernent les unités suivantes :

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

10. Les structures de contrôle de gestion ont amélioré la fréquence des instruments de contrôle

Oui Non

a. La fréquence s'est améliorée pour les instruments suivants :

- | | | La fréquence est passée de : |
|----------------------------------|--------------------------|------------------------------|
| - Le tableau de bord de pilotage | <input type="checkbox"/> | de.....à |
| - Le tableau de bord de gestion | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Le rapport d'activité | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Le rapport de gestion | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Budgets | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Reporting financier | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |

11. Les structures de contrôle de gestion ont amélioré la fréquence de l'analyse des écarts budgétaires

Oui Non

Il s'agit des budgets

- | | | La fréquence est passée : |
|--------------------------------------|--------------------------|---------------------------|
| - De production | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - De ventes | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Achats kits | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Achats fournitures et consommables | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |
| - Rémunération | <input type="checkbox"/> | de.....à..... |

- Trésorerie de.....à.....

12. Les structures de contrôle de gestion ont amélioré la périodicité de l'actualisation des prévisions à court terme.

Oui Non

Il s'agit des prévisions de :

- Production

- Ventes

- Autres (les nommer)

La périodicité est passée :

de.....à.....

de.....à.....

13. Les structures de contrôle de gestion ont apporté des améliorations dans l'adoption des méthodes de détermination des prix de cession interne

Oui Non

Et dans l'imputation des charges indirectes

Oui Non

14. La DPCG a enregistré une amélioration

a. Dans l'alignement des objectifs opérationnels aux objectifs stratégiques

Oui Non

Cette amélioration est passée :

De à

✓ Nulle

✓ Efficace

✓ Peu efficace

Très efficace

Efficace

Peu efficace

b. Dans la connaissance et l'analyse des incertitudes stratégiques

Oui Non

Cette amélioration est passée

De à

✓ Nulle

✓ Efficace

✓ Peu efficace

Très efficace

Efficace

Peu efficace

c. Dans la construction et suivi des facteurs clés de succès

Oui Non

Ces FCS sont :

- Elargissement des points de vente
- Qualité des produits
- Formation et protection des compétences
- Qualité des services après-vente
- Offre des produits à énergie solaire
- Qualité de la maintenance
- Autres (les nommer)

Les unités concernées

U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM

d. Dans l'identification de nouvelles opportunités

Oui Non

15. Le responsable de la DPCG participe à l'animation des réunions :

- ✓ Du conseil d'administration de l'ENIEM
- ✓ Du conseil de direction de l'ENIEM
- ✓ Du conseil de direction des unités
- U/F U/CUI U/CLIM U/PT U/COM
- ✓ Autres (les nommer)

16. Les contrôleurs de gestion des cinq unités participent à l'animation des réunions

- ✓ Du conseil de direction des unités
- ✓ Du conseil d'administration de l'ENIEM
- ✓ Du conseil de direction de l'ENIEM
- ✓ Autres (les nommer)

17. Le rapport d'activité de l'ENIEM fait l'objet de débats entre :

- ✓ Le directeur de la DPCG et les directeurs des unités
- ✓ Les contrôleurs de gestion des cinq unités
- ✓ Le contrôleur de gestion de chaque unité et les responsables des départements et services de l'unité
- ✓ Les cinq directeurs des unités
- ✓ La DPCG et la direction finance et comptabilité
- ✓ La DPCG et la direction marketing/communication

- ✓ Autres (les nommer)

18. Le tableau de bord de pilotage fait l'objet de discussions entre :

- ✓ Le directeur de la DPCG et les directeurs des unités
- ✓ Les contrôleurs de gestion des cinq unités
- ✓ Le contrôleur de gestion de chaque unité et les responsables des départements et services de l'unité
- ✓ Les cinq directeurs des unités
- ✓ La DPCG et la direction finance et comptabilité
- ✓ La DPCG et la direction marketing/communication
- ✓ Autres (les nommer)

19. Les nouvelles pratiques générées par la fonction contrôle de gestion sont communiquées aux structures et services de chaque unité

Oui

Non

Cette communication se fait par le biais de :

- ✓ Réunions
- ✓ Rapports officiels
- ✓ Instructions
- ✓ D'une manière informelle

20. La transmission de l'information comptable et financière pour la **DPCG** se fait :

- ✓ Dans les délais
- ✓ En retard

21. La transmission de l'information comptable et financière pour le contrôleur de gestion de chaque unité est :

- ✓ Rapide
- ✓ Lente
- ✓ Très lente

22. Les tableaux de bord et les rapports d'activités font l'objet d'une collaboration entre

- ✓ L'assistant planification budget et les contrôleurs de gestion des unités Efficace
- Peu efficace
- ✓ L'assistant contrôle de gestion et le directeur de la **DPCG** Efficace

- ✓ Le service après-vente
- ✓ La gestion des stocks des produits finis

27. L'expérience accumulée dans la fonction contrôle de gestion améliore l'efficacité opérationnelle de l'ENIEM ainsi que sa vision stratégique grâce à l'exploitation des rapports d'activité et des tableaux de bord d'une manière :

- ✓ Significative
- ✓ Dans une certaine mesure
- ✓ Pas vraiment

28. Les rapports d'activité et les tableaux de bord au sein de l'ENIEM servent :

- ✓ A mesurer la performance par rapport aux concurrents
- ✓ A suivre les performances financières
- ✓ A évaluer l'efficacité opérationnelle des activités
- ✓ A identifier les activités critiques
- ✓ A interpréter les tendances du marché
- ✓ A servir de levier pour la prise de décision stratégique
- ✓ A évaluer la qualité des produits
- ✓ A identifier les compétences clés
- ✓ Autres

29. Les orientations, les instruments et les conseils émanant de la **DPCG** aux contrôleurs de gestion sont intégrés dans les pratiques :

- ✓ Oui, sans résistance
- ✓ Oui, avec résistance
- ✓ Non, ne sont pas intégrés

30. Les instructions et recommandations émanant de la **DPCG** vers les directeurs des unités sont :

- ✓ Toujours acceptées
- ✓ Parfois acceptées
- ✓ Non acceptées

Guide d'entretien réalisé avec le directeur de la direction planification, contrôle de gestion

1. A travers les organigrammes de l'ENIEM, on retrouve les structures du contrôle de gestion décentralisées au niveau des cinq unités, ce qui suggère de l'importance du pilotage des activités dans un contexte de concurrence. Qu'en pensez-vous ?
2. La culture de l'apprentissage est une dimension importante de la culture de l'entreprise. Par quoi se matérialise la culture d'entreprise de l'ENIEM et la culture de l'apprentissage ?
3. La multiplicité des structures de l'ENIEM indiquant sa grande taille a produit une organisation de type hiérarchico-fonctionnelle. Pensez-vous que la fonction contrôle de gestion de la **DPCG** puisse jouer un rôle en favorisant les liens transversaux entre les différentes structures de gestion de l'ENIEM ?
4. La fonction contrôle de gestion est une fonction stratégique pour le pilotage du changement et de l'amélioration. Pensez-vous qu'elle arrive à jouer ce rôle pleinement ?
5. Est-ce que l'assistant chargé de la planification/budget, l'assistant contrôle de gestion, les contrôleurs de gestion des unités, ainsi que vous-même en tant que directeur de la **DPCG**, bénéficiez d'une formation ?
6. Pendant les périodes de crise, l'ENIEM a-t-elle apporté des ajustements au fonctionnement des structures de contrôle de gestion de façon à servir efficacement le pilotage des activités ?
7. Pouvez-vous nous donner un exemple d'une réorientation stratégique dictée ou proposée par le contrôle de gestion après avoir identifié des incertitudes à caractère stratégique ?
8. Les ressources technologiques sont importantes pour le fonctionnement optimal des structures du contrôle de gestion. Pourriez-vous énumérer les logiciels utilisés au sein des structures du contrôle de gestion du siège et des unités ?

Comptes de résultats par nature

U : en KDA

RUBRIQUES	Réalisations 2018	Réalisations 2019	Réalisations 2020
Chiffre d'affaires			
vente de marchandise	107.580	136.348	54.627
production vendue	4.687.933	4.719.939	2.877.267
prestations fournies	44.350	67.104	17.030
Variation stocks produits finis et en - cours	- 324.407	- 276.716	- 417.136
Production immobilisée	1.318	1.135	320
Subventions d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE	4.516.774	4.647.811	2.532.107
Achats consommés	3.164.195	3.154.417	1.860.175
marchandises consommées	79.454	79.212	46.601
matieres et fournitures consommées	3.084.741	3.075.205	1.813.574
Services extérieurs et autres consommations	158.044	141.724	142.513
Service extérieurs	20.741	28.345	36.192
Autres service extérieurs	137.303	113.379	106.321
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE	3.322.239	3.296.141	2.002.688
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1.194.535	1.351.670	529.419
Charges de personnel	1.344.706	1.380.525	1.229.430
Impôts, taxes et versements assimilés	79.281	79.386	88.996
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 229.453	- 108.242	- 789.007
Autres produits opérationnels	107.467	188.448	94.006
Autres charges opérationnelles	61.429	59.094	51.040
Dotations aux amortissements et aux provisions	201.060	204.957	409.008

Reprise sur pertes de valeur et provisions	151.425	81.704	83.636
V- RESULTAT OPERATIONNEL	233.049	102.140	- 1.071.414
Produits financiers	20.017	12.175	13.670
Charges financières	192.965	74.401	313.815
VI- RESULTAT FINANCIER	172.947	62.226	- 300.145
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	405.996	164.367	- 1.371.559
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	10	-
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	23.574	156.476	- 129.830
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	4.795.683	4.930.138	2.723.419
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	5.178.105	5.250.991	3.965.147
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	382.422	320.853	- 1.241.728
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	382.422	320.853	- 1.241.728

ENIEM
SOCIETE
MERE

BILAN
Exercice clos le
31/12/2020

U: en DA

DESIGNATION	Montant Brut	Amort. ou Provisions	Montant Net au 31/12/2020	Montant Net au 31/12/2019
<u>ACTIF NON COURANT</u>				
Immobilisations incorporelles	18.917.346,17	15.270.017,67	3.647.328,50	4.194.478,50
Immobilisations corporelles	19.734.029.137,59	11.979.436.349,03	7.754.592.788,56	7.804.076.283,74
Immobilisations en cours	510.661.926,43	0,00	510.661.926,43	510.772.294,79
Immobilisations financières	1.471.000.000,00	986.000.000,00	485.000.000,00	485.000.000,00
Titres de filiales	1.471.000.000,00	986.000.000,00	485.000.000,00	485.000.000,00
Autres Immobilisations financières	597.743.647,96	0,00	597.743.647,96	589.969.311,28
Prêts et autres actifs financiers non courants	597.743.647,96	0,00	597.743.647,96	589.969.311,28
Impôts différés actif	693.035.259,82		693.035.259,82	602.964.114,56
TOTAL ACTIF NON COURANT	23.025.387.317,97	12.980.706.366,70	10.044.680.951,27	9.996.976.482,87
<u>ACTIF COURANT</u>				
- <u>Stocks et encours</u>	3.537.982.097,26	128.653.783,41	3.409.328.313,85	5.152.457.023,14
Marchandises et Matières premières et fournitures	1.555.484.178,73	72.323.122,46	1.483.161.056,27	1.894.092.596,33
Produits finis et encours	1.823.362.105,25	56.330.660,95	1.767.031.444,30	3.104.891.236,31
Autres stocks				
Stocks	159.135.813,28	0,00	159.135.813,28	153.473.190,50

<u>Créances et emplois assimilés</u>	2.105.884.085,36	559.552.257,30	1.546.331.828,06	2.240.693.279,87
Créances clients	1.481.018.107,46	392.955.452,79	1.088.062.654,67	1.084.307.288,02
Autres débiteurs	573.282.058,04	166.596.804,51	406.685.253,53	914.870.128,64
Impôts et assimilés	51.583.919,86	0,00	51.583.919,86	241.515.863,21
<u>Disponibilités et assimilés</u>	1.009.463.995,08	0,00	1.009.463.995,08	1.324.064.505,23
Trésorerie	1.009.463.995,08	0,00	1.009.463.995,08	1.324.064.505,23
TOTAL ACTIF COURANT	6.653.330.177,70	688.206.040,71	5.965.124.136,99	8.717.214.808,24
	29.678.717.495,67	13.668.912.407,41	16.009.805.088,26	18.714.191.291,11

ENIEM SOCIETE MERE

BILAN

Exercice clos le 31/12/2020

U: en DA

DESIGNATION	Montants au 31/12/2020	Montants au 31/12/2019
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis	13.124.531.337,69	13.124.531.337,69
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	285.632.230,67	285.632.230,67
Écart d'évaluation		
Réserves (légale, statutaire, ordinaire,réglémentée)	285.632.230,67	285.632.230,67
Écart de réévaluation	137.475.497,97	137.475.497,97
Écart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-1.241.728.396,48	-320.853.061,58
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-3.169.255.733,03	-1.481.462.317,14
Part de la société consolidante (1)		
Part minoritaires (1)		
	9.136.654.936,83	11.745.323.687,61
<u>PASSIF NON COURANT</u>		

-		
Emprunts et dettes financières	1.725.499.679,10	1.515.499.679,10
Impôts (différés et provisionnés)	72.308.671,72	92.967.463,95
Provisions et produits comptabilisés d'avance	240.613.300,28	249.016.147,51
		0,00
	2.038.421.651,10	1.857.483.290,56
<u>PASSIF COURANT</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés	764.448.861,16	563.398.097,89
Impôts	208.535.454,00	219.717.132,32
Autres dettes	334.349.248,75	801.271.985,53
Trésorerie passif	3.527.394.936,43	3.526.997.097,20
TOTAL PASSIF COURANT III	4.834.728.500,34	5.111.384.312,94
	16.009.805.088,27	18.714.191.291,11

Les parts de marché et les principaux concurrents

Produits	Capacité du marché	Vente de l'exercice 2020	Part de marché	Principaux concurrents
Réfrigérateurs	500.000	32.574	7%	Condor, LG, Brandt
Congélateurs /conservateurs				Beko, Star light, Whirpool, Cristor
Armoires vitrées				Géant, Maxi power...
Cuisinières	300.000	17.337	6%	Géant, Sentrax, Brandt, Condor
Climatiseurs	300.000	14.879	5%	Samsun, TCL, Akira, LG, Maxi power, Midea, Brandt
Machines à laver	250.000	6.682	3%	LG, Condor, Samsung, Brandt
Chauffe eau/bain	375.000	9.673	3%	Fagor, Lotus, Junker, Flamme bleue, Condor
Radiateurs à gaz naturel	250.000	1.874	1%	Delonghi, Z+trubo, Condor

CONSOLIDE**Effectifs**

Categories.S.P	2018	2019	2020
Cadres	323	319	315
Maitrise	496	491	487
Exécution	908	882	861
Total	1.727	1.692	1.663

Tables des matières

Remerciements	I
Dédicaces	II
Sommaire	III
Introduction générale	IV
Problématique et hypothèses de travail	V
Méthodologie	VI
Chapitre I : Les approches du contrôle de gestion et le concept d'apprentissage	5
Introduction	5
Section 01 : L'approche classique du contrôle de gestion	6
1- L'entreprise en tant que système	6
- Système complexe	7
- Système finalisé	7
- Système ouvert sur l'environnement externe	7
2- Le contrôle de gestion par le feedback	7
3- Focalisation sur la dimension financière	9
4- La domination du contrôle budgétaire	10
5- Une définition fondatrice du contrôle de gestion	11
Section 2 : L'approche interactive et dynamique du contrôle de gestion	13
1- Evolution du système du contrôle de gestion	13
2- De l'évolution des systèmes diagnostics à l'intégration des systèmes interactifs	14
A. Les systèmes diagnostics du contrôle de gestion	14
B. Les systèmes interactifs	16
3- Dispositifs et outils modernes du système diagnostic résultant de l'interactivité du contrôle	19
A. La transversalité des structures de l'entreprise	19
B. La comptabilité à base d'activités	19
C. Le tableau de bord prospectif	21
4- Interaction entre pilotage stratégique et pilotage opérationnel	24
Section 3 : Le concept d'apprentissage et la fonction contrôle de gestion	25
1- Les concepts clés liés à l'apprentissage organisationnel	25
2- L'amélioration continue en tant qu'objectif de l'apprentissage organisationnel	27

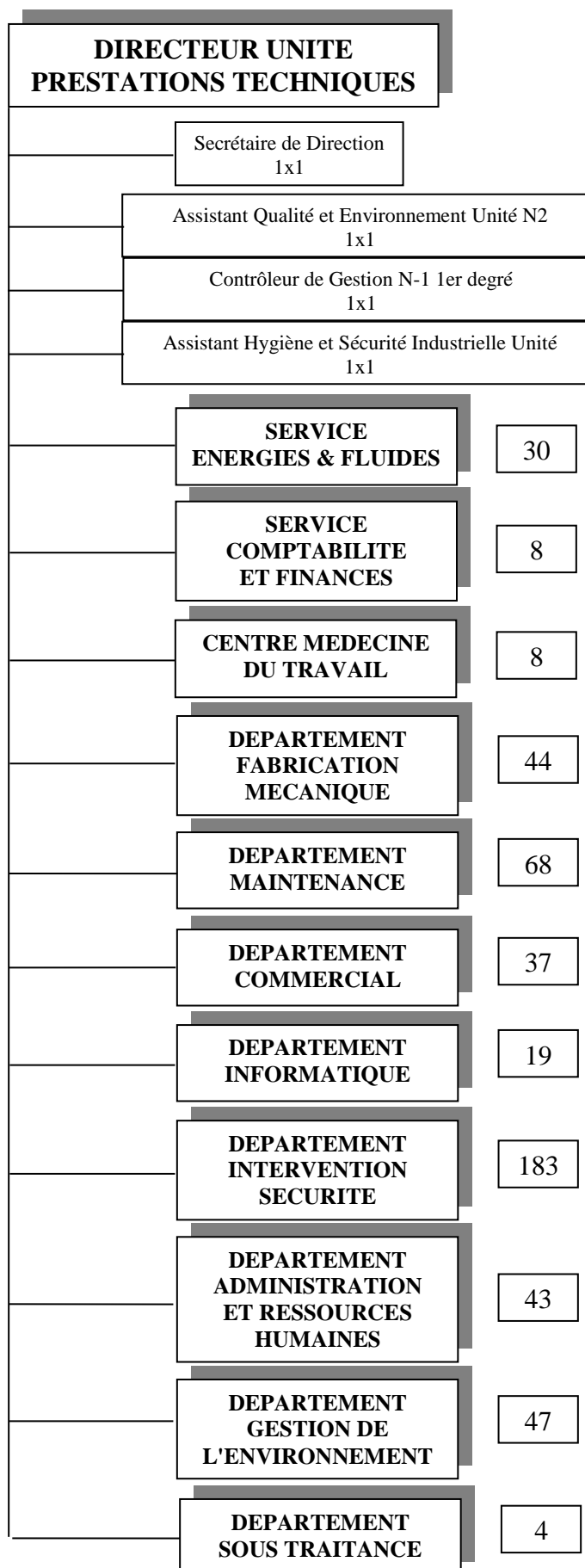
A. L'amélioration incrémentale ou adaptative -----	27
B. L'amélioration radicale -----	28
3- Les apprentissages simple et double boucle -----	29
A. L'apprentissage simple boucle -----	29
B. L'apprentissage double boucle -----	30
4- Modalités et cycle de l'apprentissage organisationnel et de la gestion des connaissances ----	30
A. Le cycle d'apprentissage d'une entreprise -----	31
B. Le cycle de gestion des connaissances -----	33
5- Le contrôle de gestion comme source d'apprentissage -----	34
A. Rappel des étapes clés du processus de contrôle de gestion-----	34
B. Les apprentissages induits par la phase d'évaluation des performances-----	35
Conclusion du chapitre I-----	37
Chapitre II : L'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM -----	38
Introduction -----	38
Section 01 : Organisation des structures de l'ENIEM et activités exercées -----	39
1- De la restructuration de SONELEC au statut de société par action-----	39
2- Les unités de production et de service de l'ENIEM -----	43
A. L'unité froid -----	43
B. L'unité cuisson -----	43
C. L'unité climatisation -----	43
D. L'unité commerciale -----	44
E. L'unité prestation technique -----	44
3- Les structures de gestion des activités de l'ENIEM -----	44
4- Les équipements de production et de service des unités de l'ENIEM-----	45
5- Les métiers de l'ENIEM -----	47
Section 02 : Les indicateurs de performance -----	49
1- Evolution de l'effectif de l'ENIEM de 2013 à 2020 -----	49
A. Effectif théorique figurant sur l'organigramme de l'ENIEM -----	50
B. Effectif par catégorie socioprofessionnelle pour l'année 2020 -----	52
2- Analyse de la performance : Indicateurs de production, ventes et parts de marché -----	53
A. La production -----	53
B. La commercialisation -----	55

C. Les parts de marché et les principaux concurrents-----	56
a. Analyse des parts de marché -----	56
b. Les principaux concurrents -----	57
3- Analyse de la performance financière -----	58
A. Les agrégats du tableau de comptes de résultats -----	58
B. Evolution du résultat net des cinq unités de l'ENIEM -----	59
C. Les catégories comptables de l'ENIEM-----	60
Section 03 : La fonction contrôle de gestion de l'ENIEM : Positionnement et mission -----	62
1- Les éléments structurant l'organisation -----	62
2- Positionnement et hiérarchisation de la fonction contrôle de gestion -----	63
A. Le rattachement du contrôle à la direction générale -----	63
B. Le rattachement du contrôle à la direction financière -----	64
C. Le rattachement du contrôle aux responsables opérationnels -----	64
3- Positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM -----	65
4- Les missions du contrôleur de gestion de l'ENIEM -----	66
5- Autres acteurs du processus de contrôle de gestion -----	70
Conclusion du chapitre II -----	72
Chapitre III : Les apprentissages résultant du processus de contrôle de gestion -----	73
Introduction-----	73
Section 1 : Le système d'information et les outils du contrôle de gestion -----	74
1. Système d'information pour le pilotage de l'entreprise -----	74
A. Système comptable et financier -----	74
B. La veille stratégique -----	77
2. Outils de mesure et de pilotage de la performance au sein de l'ENIEM -----	79
A. Les tableaux de bord de l'ENIEM-----	79
a. Les apports du tableau de bord -----	80
b. Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord-----	81
c. L'établissement des tableaux de bord au sein de l'ENIEM -----	82
B. Les rapports d'activité de l'ENIEM-----	83
Section 2 : La culture d'entreprise et la démarche interactive du contrôle de gestion -----	86
1. La culture d'entreprise et sa dimension apprentissage dans le contrôle de gestion -----	85
A. La culture d'entreprise -----	85
B. La dimension apprentissage de la culture -----	86
C. Les acteurs qui contribuent à l'amélioration du processus du contrôle de gestion-----	87

2. La démarche interactive du contrôle de gestion-----	88
A. Interaction entre les structures de contrôle et les structures de gestion-----	88
B. Les tableaux de bord et les rapports d'activité comme outils de communication et de réflexion collective et d'action -----	90
Section 3 : La nature des apprentissages issus du processus de contrôle de gestion-----	92
1. Apprentissages à simple boucle inscrit au niveau opérationnel -----	93
2. Apprentissages à simple boucle inscrit au niveau stratégique -----	94
A. Amélioration des indicateurs de nature stratégique -----	94
B. Connaissance plus approfondie de l'environnement externe-----	95
3. Diffusion et intégration des apprentissages -----	96
A. Les processus décisionnels-----	96
B. Partage et mise en œuvre -----	97
a. Le contrôle de gestion accompagne le changement-----	101
Conclusion du chapitre III-----	104
Conclusion générale-----	105
Bibliographie-----	107
Liste des tableaux-----	111
Liste des figures, schémas, graphiques et organigrammes -----	113
Annexes -----	115
Questionnaire-----	115
Guide d'entretien -----	126
Tables des matières	
Résumé	

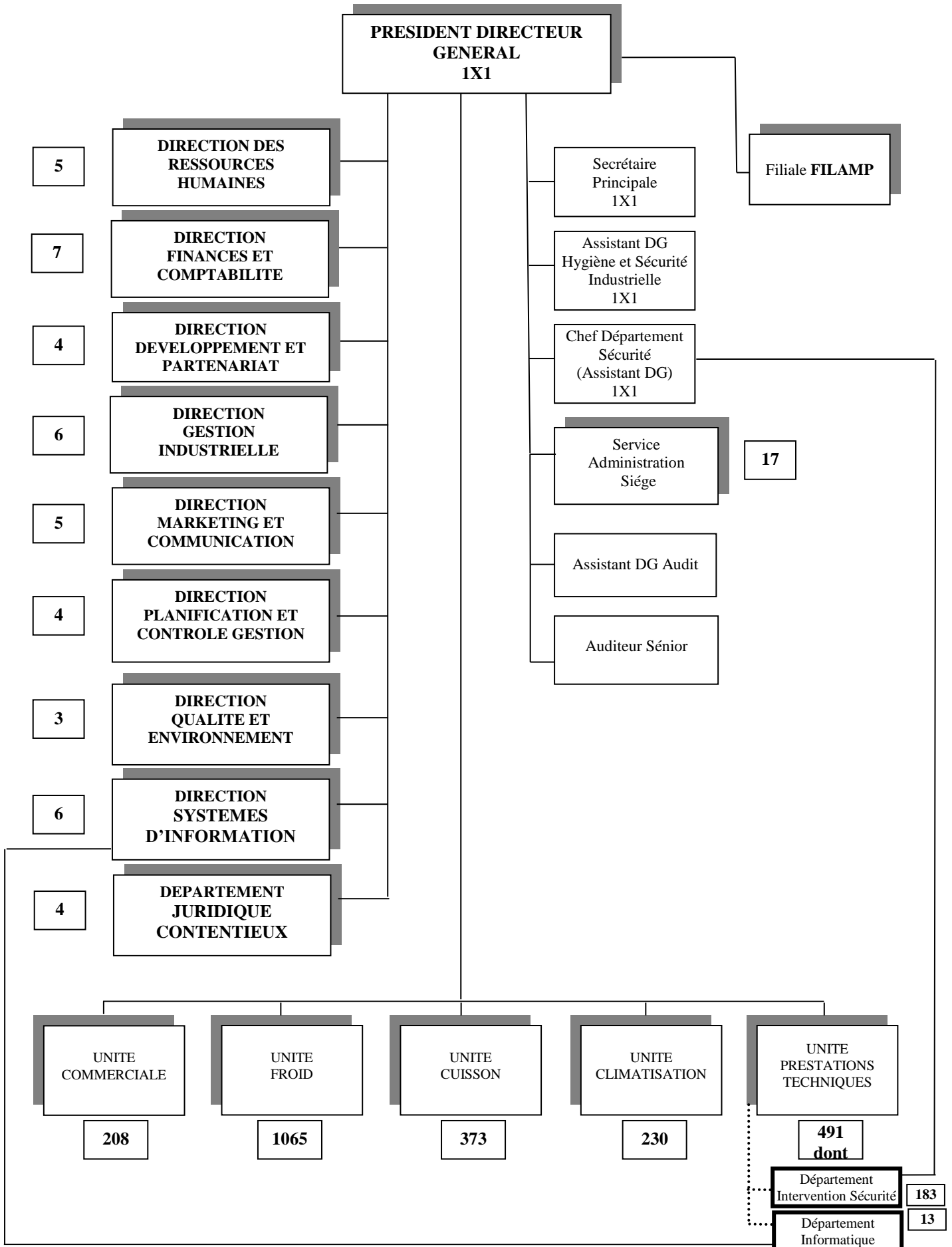
ORGANIGRAMME GENERAL DE L'UNITE PRESTATIONS TECHNIQUES

(491 postes)



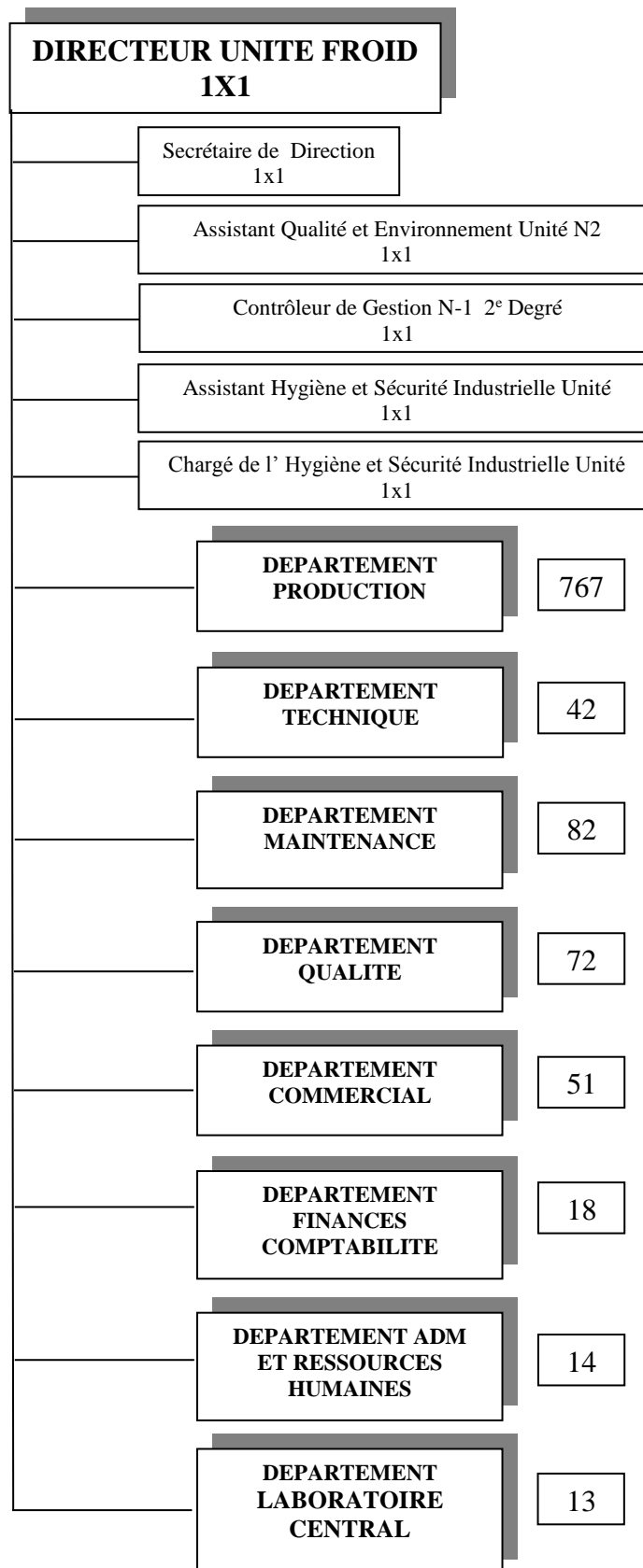
ORGANIGRAMME GENERAL DE L'ENIEM

(2434 Postes) (Filiales non comprises)



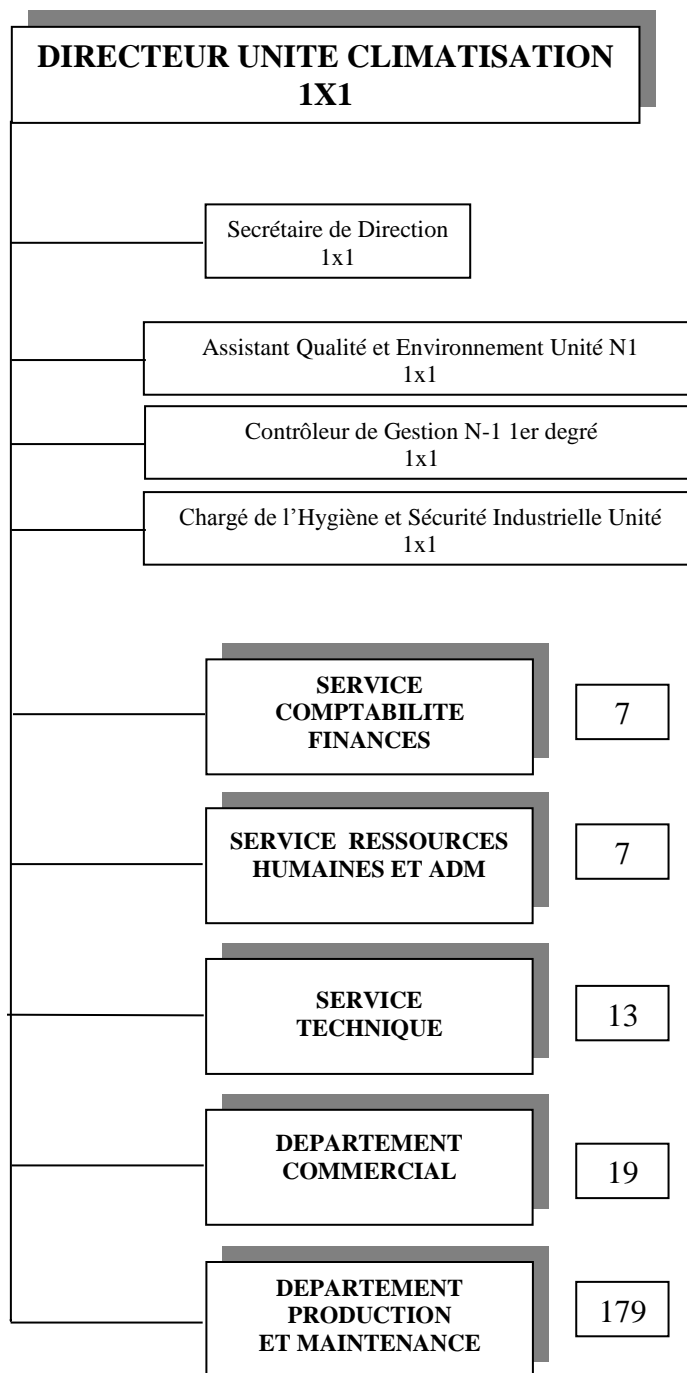
ORGANIGRAMME GENERAL DE L'UNITE FROID

(1065 Postes)



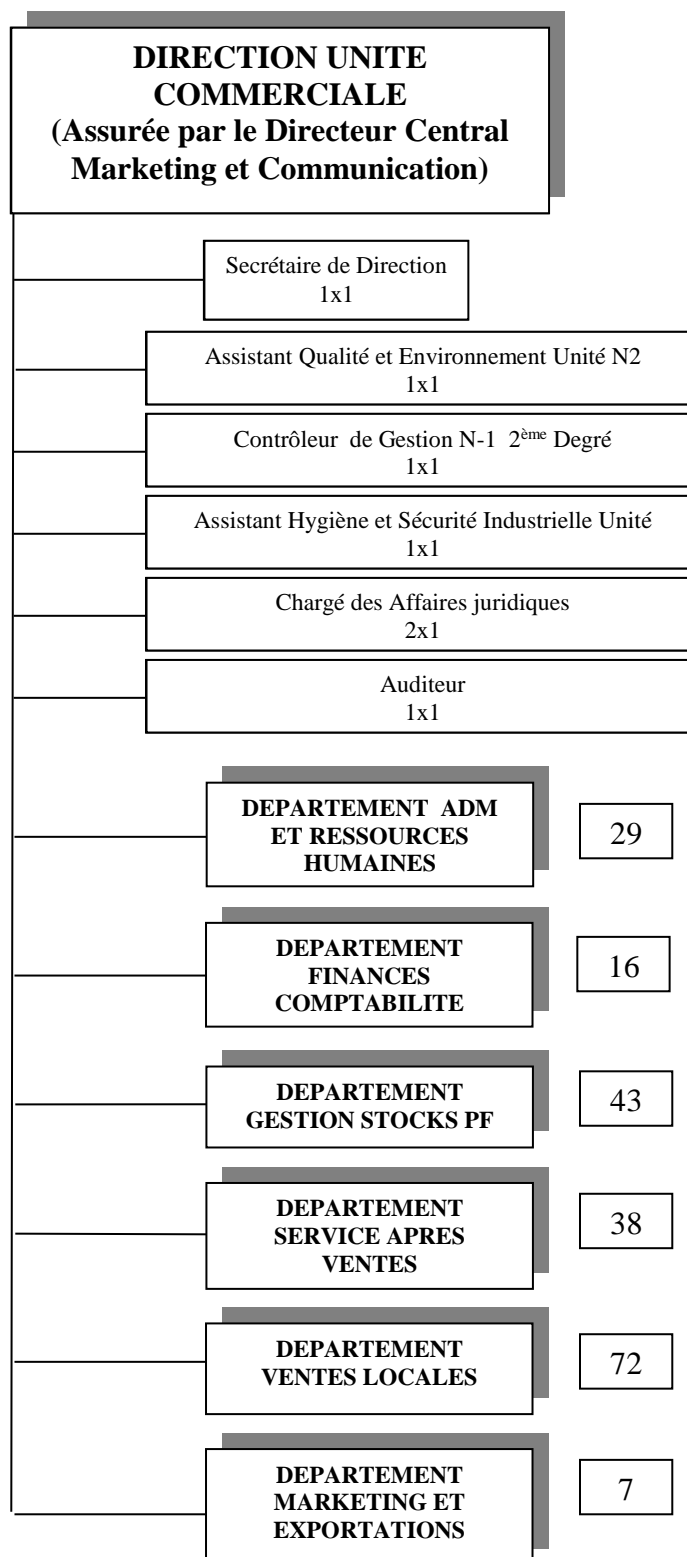
ORGANIGRAMME GENERAL DE L'UNITE CLIMATISATION

(230 Postes)



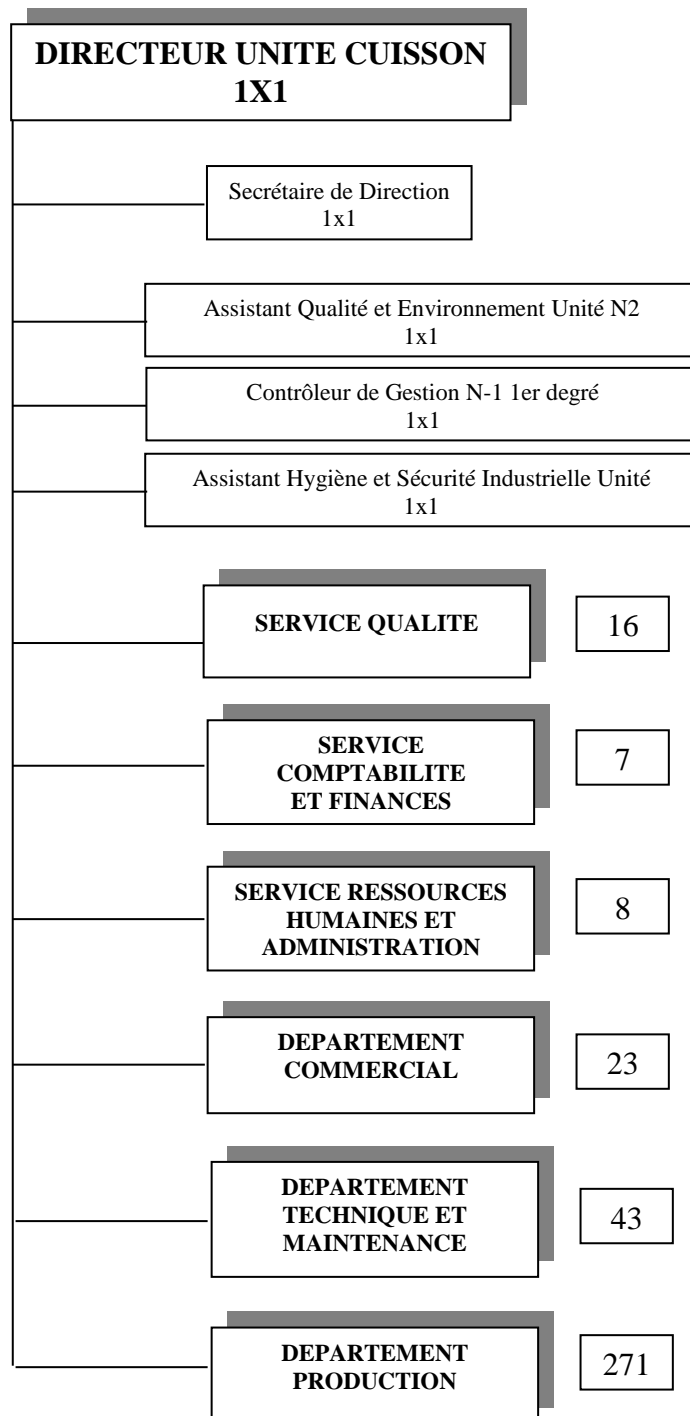
ORGANIGRAMME GENERAL DE L'UNITE COMMERCIALE

(208 postes)

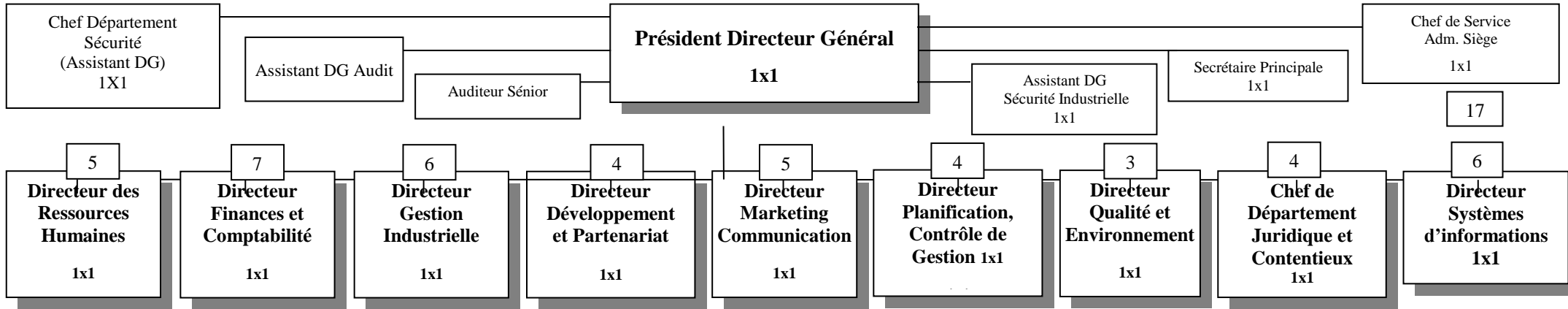


ORGANIGRAMME GENERAL DE L'UNITE CUISSON

(373 postes)



DIRECTION GENERALE



Résumé

La fonction contrôle de gestion est une fonction stratégique au sein de l'entreprise car elle correspond à un processus de maîtrise de la conduite de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un espace de diffusion des apprentissages à simple boucle et à double boucle qui permettent une amélioration dans les modes de régulation de l'entreprise.

Au sein de l'ENIEM, ces apprentissages sont à simple boucle et concernent aussi bien le niveau stratégique que le niveau opérationnel. Ils ont contribué à l'amélioration des processus décisionnels et favorisent les interactions entre acteurs.

Cependant, l'intégration des apprentissages dans les processus de gestion peut rencontrer des résistances.

La culture d'entreprise est déterminante dans l'émergence des apprentissages.

Mots clés : contrôle de gestion, apprentissage, simple boucle, double boucle, interaction, ENIEM, résistance, culture d'entreprise.

Abstract

The function of management control is a strategic function within the company as it corresponds to a process of controlling the company's operations.

Management control is a space for the dissemination of single-loop and double-loop learning, which allows for improvements in the modes of regulating the company. Within ENIEM, these learnings are both single-loop and pertain to both the strategic and operational levels.

They have contributed to improving decision-making processes and promote interactions among stakeholders. However, the integration of learning into management processes may face resistance.

Corporate culture plays a crucial role in the emergence of learning.

Chapitre I

Les approches du contrôle de gestion et le concept d'apprentissage

Chapitre II

L'organisation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'ENIEM

Chapitre III

Les apprentissages résultant du processus de contrôle de gestion

Sommaire

Conclusion générale

Introduction générale



Bibliographie

Annexes

Sommaire

Table des matières

Liste des illustrations