UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES

ET DES SCIENCES DE GESTION

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

MEMOIRE

De fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion

Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion

Thème

LE CONTROLE DE GESTION AU SEIN D'UNE ENTREPRISE INDUSTRIELLE CAS L'ENTREPRISE NATIONALE DES INDUSTRIES ELECTROMENAGERES (ENIEM) Tizi-Ouzou

Présenté par :

Mr LARIBI RACHID.

Mr TERKEMANI AHMED.

Dirigé par :

M^me^ KICHOU. D

Soutenu en date du : 19/12/2016

Devant le Jury composé de :

Présidente : M^me^ Si MANSOUR. F

Examinateur : M^r^ HABBAS. B

Rapporteur : M^me^ KICHOU. D

2^ème^ Promotion

Année Universitaire 2015/2016

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :
Mes très chers parents ;
Mes frères ;
Mes sœurs ;
Mes amis et amies ;
Et à tous ceux qui m'ont aidé à le préparer de prés ou de loin.

RACHID

Dédicaces

A mes parents pour leurs prières et sacrifices,

A mes frères et sœurs pour leurs encouragements,

A tous ceux qui me sont chers.

AHMED

Remerciements

Nous remercions tout d'abord le bon dieu de nous avoir donné la force, la volonté et la patience pour l'élaboration de ce travaille.

Nous tenons à remercier notre promotrice Madame kichou et également

Notre encadreur dans l'unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Monsieur djeballi, pour leurs disponibilités et leurs orientations,

sans oublier l'ensemble du personnelle de l'entreprise.

Enfin, nous adressons nos remerciements à nos proches et nos amis qui nous ont toujours soutenu et encouragé.

Liste des abréviations

ABC: **A**ctivity **B**ased **C**osting.

ABM: **A**ctivity **B**ased **M**anagement

BSC: **B**alanced **S**corecard.

CAM : **C**omplexes **D**'appareils **M**énagers.

CDG : **C**ontrôle **D**e **G**estion.

CFROI: **C**ash **F**low **R**eturn **O**n Investment.

CMUP : **C**oût **M**oyen **U**nitaire **P**ondéré.

CRM : **C**ustomer **R**elationship **M**anagement.

DCFC : **D**irection **C**entrale **F**inances et **C**omptabilités.

DDP : **D**irection **D**éveloppement et **P**artenariat.

DFCG : **A**ssociation des directeurs **F**inanciers et de **C**ontrôle de **G**estion.

DGI : **D**irection **G**énérale **I**ndustrielle.

DMC : **D**irection **M**arketing et **C**ommunication.

DPCGA : **D**irection **P**lanification **C**ontrôle de **G**estion et **A**udit.

DQ : **D**irection **Q**ualité.

DRH : **D**irection des **R**essources **H**umaines.

EBE : **E**xcédent **B**rut **D**'exploitation.

EIMS : **E**ntreprise **I**ndustrielle **M**atériel **S**anitaire.

ENIEM : **E**ntreprise **N**ational **I**ndustrielle **E**lectro **M**énager.

EVA: **E**conomic **V**alue **A**dded.

FCS : **F**acteurs **C**lés de **S**uccès

GRH : **G**estion **D**es ressources **H**umaines.

ICS : **I**nteractve **C**ontro**l** **S**ystems

KDA : **K**ilos **D**inars.

MDA : Millions de **D**inars.

OECCA : Ordre des **E**xperts **C**omptables et **C**omptables **A**gréés.

OVAR : Objectifs, **V**ariable, **D**'action, **R**esponsables.

PCG : Plan Comptable **G**énérale

PME : Petite et **M**oyenne **E**ntreprise.

ROA: Return **O**n **A**ssets.

ROE: Return **O**n **E**quity.

ROI : Return **O**n **I**nvestment.

SGP : Société de **G**estion des **P**articipations.

TDB : Tableau **D**e **B**ord.

TQM: Total **Q**uality **M**anagement.

TVA: Taxe sur la **V**aleur **A**joutée

ULM : Unités **L**ampes de **M**ouhamadia.

VAN : Valeur **A**ctuelle **N**ette.

Liste des tableaux

Tableau n° 01 : La comparaison entre le CDG traditionnelle et le CDG renouvelé 05

Tableau n° 02 : Une analyse comparative permet de cerner le contrôle interne et contrôle de Gestion 12

Tableau n° 03 : La production mensuelle de quatre cuisinières (quantité) 82

Tableau n° 04 : La consommation de matières premières, composants et pièces de rechanges (Valeur) 83

Tableau n° 05 : Stock de matière première composante et pièces de rechanges (KDA) 84

Tableau n° 06 : Les ressources humaines..... 85

Tableau n° 07 : Les frais de personnel 86

Tableau n° 08 : Le programme de production prévisionnel arrêté pour 2014 90

Tableau n° 09 : Programme approvisionnement exercice 2014..... 91

Tableau n° 10 : Evolution du stockage matières premières et pièces de rechanges exercice 2014..... 91

Tableau n° 11 : Evolution des effectifs 2014 92

Tableau n° 12 : Evolution des frais de personnel 2014..... 93

Tableau n° 13 : Evolution des créances prévisionnels 2014 95

Tableau n° 14 : Réalisation de l'année 2014 101

Tableau n° 15 : Consommations matières 102

Tableau n° 16 : L'effectif inscrit au 31 décembre 2014 103

Liste des figures

Figure N° 01 : le processus du contrôle de gestion 09

Figure N° 02 : Organigramme général de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises 18

Figure N° 03 : Cession internes et échange externes 43

Figure N° 04 : Les destinataires de la mesure de performance des entités 54

Figure N° 05 : L'organigramme de l'entreprise ENIEM (direction générale) 76

Figure N° 06 : L'organigramme de l'unité cuisson 78

Liste des Graphiques

Graphique n° 01 : Evolution mensuelle de la production 82

Graphique n° 02 : Evolution mensuelle de la consommation matière première 83

Graphique n° 03 : Evolution mensuelle des stocks de matière première 84

Graphique n° 04 : Evolution mensuelle des effectifs 85

Graphique n° 05 : Evolution mensuelle des frais personnels 86

Graphique n° 06 : Evolution des effectifs 2014 93

Graphique n° 07 : Evolution des frais personnel 2014 94

Liste des annexes

Annexe N° 01 : Synthèse générale de l'activité

Annexe N° 02 : Tableau de la production (en physique)

Annexe N° 03 : Tableau de la production (en valeur)

Annexe N° 04 : Tableau des stocks

Annexe N° 05 : Tableau des créances clients

Annexe N° 06 : Tableau des ressources humaines

Annexe N° 07 : Indicateurs de résultats

Annexe N° 08 : Agrégats de gestion

Annexe N° 09 : Evolution des créances clients

Annexe N° 10 : stocks prévisionnels mensuels des matières premières, composants et pièces de rechanges 2014

Annexe N° 11 : Programme de production mensualisé année 2014

Annexe N° 12 : Evolution des stocks matières premières et pièces de rechanges exercice 2014

Annexe N° 13 : Etat des consommations prévisionnelles exercice 2014

SOMMAIRE

Introduction générale 01

CHAPITTRE I : L'approche conceptuelle de contrôle de gestion 03

Introduction 03

SECTION 01 : les concepts clés du contrôle de gestion 03

SECTION 02 : l'organisation du contrôle de gestion au sein des entreprises 15

SECTION 03 : champs d'application du contrôle de gestion 22

Conclusion 32

CHAPITTRE II : Les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise 34

Introduction 34

SECTION 01 : les outils du contrôle de gestion 34

SECTION 02 : La performance de l'entreprise 48

SECTION 03 : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise .. 57

Conclusion 69

CHAPITTRE III : Le contrôle de gestion au sein de L'ENIEM (Partie pratique) 70

Introduction 70

SECTION 01 : Présentation de l'organisme ENIEM 70

SECTION 02 : Le tableau de bord de L'ENIEM 79

SECTION 03 : L'élaboration des budgets et le rapport d'activité (ENIEM) 87

SECTION 04 : L'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise 104

Conclusion 112

Conclusion générale 113

INTRODUCTION GENERALE

Dans une économie de marché fondée sur les échanges, c'est la forme monétaire qu'apparaissant les liaisons entre les agents économiques dont l'entreprise est considérée comme un agent primordial dans l'économie d'un pays et un regroupement humains, hiérarchisé qui met en œuvre des moyens intellectuels, financiers et physiques et dont la fonction principale est de produire, consommer et investir.

Donc l'objectif de toute entreprise, c'est de réaliser un certain niveau de production qui lui assurera une rentabilité qui est la source de la primité et de son développement et pour réaliser cet objectif l'entreprise doit mettre en place un système de gestion et une organisation de travail dynamique.

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, ou seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaitre.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il consiste un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité moyens.

C'est dans un tel contexte que nous sommes rapprochés des préoccupations des entreprises industrielles parce qu'elles engagent un grand nombre de moyens techniques et humains et parce qu'elles mettent un certain temps à réagir aux changements, elles sont dirigées de façon anticipée selon des plans afin d'atteindre des objectifs satisfaisant et dans les conditions les plus économique. Ainsi nous avons pensés d'emblée que le contrôle de gestion est la fonction clé pour la réalisation optimale des résultats escomptés, De surcroît, il est important d'admettre le retard de notre pays dans le domaine.

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par la comptabilité avec deux composants généraux et analytiques, la gestion budgétaire, le tableau de bord…etc. C'est pour toutes ces raisons que nous proposons dans le cadre de ce travail, de

tenter définir les concepts clés du contrôle de gestion, mettre en avant les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

L'objectif recherché en traitant ce thème est de vouloir connaitre le rôle du contrôle de gestion dans l'entreprise et son impact dans l'amélioration de sa performance, en prenant comme cas d'étude pratique L'entreprise Nationale des industries électroménagères (ENIEM).

Pour cela notre question principale de recherche est la suivante :

- ✓ **Quel est l'impact du contrôle de gestion sur l'entreprise industrielle ?**

A partir de cette question principale nous pouvons formuler les hypothèses suivantes :

- Le contrôle de gestion est indispensable dans une entreprise.
- Le contrôle de gestion permet à l'entreprise de mieux connaître ses faiblesses.
- Le contrôle de gestion permet à l'entreprise d'améliorer sa performance.

Pour essayer de répondre à cette question principale de recherche et de confirmer ou infirmer ces hypothèses, nous avons divisé notre travail en trois chapitres ; le premier chapitre représente l'approche conceptuelle de contrôle de gestion, le deuxième chapitre traite, les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise, le troisième et dernier chapitre concerne notre cas pratique fait à L'entreprise ENIEM. Et qui nous a permis d'apporter des éclaircissements sur l'application du contrôle de gestion au sein de cette entreprise.

Chapitre I : L'approche conceptuelle de contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est un outil de maîtrise de la performance et d'efficacité pour le pilotage de l'entreprise.

Le contrôle de gestion englobe l'ensemble des dispositifs qui permettant à l'entreprise de s'assurer que les ressources que lui sont confiées sont mobilisées dans des conditions efficaces. Compte tenu des orientations stratégiques et des objectifs courants retenus par la direction. L'importance du contrôle de gestion découle à la fois des objectifs qu'il s'assigne du processus auquel il donne lieu et des outils qu'il utilise.

Le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Section 01 : les concepts clés du contrôle de gestion

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de faire comprendre le concept de cette discipline de gestion.

1.1 L'évolution de la conception de contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution, sa mission et son rôle en enfin ses concepts clés associés.

1.1.1 Evolution du concept contrôle de gestion

De fait, le contrôle de gestion se claque sur la structure de l'organisation et les objectifs de l'activité.

Au fur et à mesure de la compréhension de la dynamique de fonctionnement des entreprises par les théories des organisations et de prise en compte des évolutions macroéconomiques, il est possible de repérer pour le contrôle de gestion trois périodes et trois champs d'action :

- Première période : La fonction de production est prioritaire et il faut connaître les coûts dans des structures stables et un contexte certain pour répondre majoritairement à des préoccupations de contrôle opérationnel.
- deuxième période : il faut mesurer et piloter toutes les fonctions d'une organisation de grande taille, avec des acteurs à responsabiliser. Le contrôle de gestion organise les budgets par fonction et calcule des écarts pour une mise sous tension de l'entité.
- Troisième période : les organisations doivent piloter l'interaction d'activité diverses, dans et hors de leur frontières, avec des objectifs financiers, mais aussi sociaux et environnementaux.
- Cette complexité conduit le contrôle de gestion à gérer une performance global en s'appuyant sur des indicateurs quantitatif et qualitatifs, de créer des outils pour piloter des flux et motiver des acteurs.[1]

[1] Claude Alazard et Sabine SEPARI ; 4é édition, DCG11, « Contrôle de gestion » ; Edition DUNOD, paris. 2016, P. 9-10

Tableau N° 01 : comparaison entre le Contrôle de gestion traditionnelle et le Contrôle de gestion renouvelé :

Contrôle de gestion traditionnelle	Contrôle de gestion renouvelé
· Surveiller	· Motiver
· Programmer	· Orienter
· A posteriori	· A priori
· Passif	· Actif
· Méfiance	· Confiance
· Exécutants	· Décideurs
· Subalternes	· Collègues
· Directif	· Participatif
· Flux descendant	· Flux ascendant
· Indicateurs financiers	· Indicateurs physiques
· Normes internes	· Cibles externes
· Système fermé	· Système ouvert
· Plus opérationnel	· Plus stratégique
· Activité de transformation	· Activité de cycle de vie

Source : H. BOISVERT, le renouvellement de la comptabilité de gestion ; p.258.

1.1.2 Définition du contrôle de gestion : Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises et les organisations dont l'objectif et de s'assurer que les ressources sont utilisé avec efficacité et efficience, dans le sens de la stratégie voulue. [2]

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, Il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle/gestion.

[2] Laurent CAPPELLETTI, Philippe BARON, Gérard DESMAISON et al. « Contrôle de gestion » ; Edition DUNOD, paris, 2014. P. 06

1.1.2.1 définition du concept contrôle / gestion

Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

Gestion **:** c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

1.1.2.2 Les définitions retenues par quelques auteurs

- ***Définition de R.N. Anthony :*** selon Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».[3]

- ***Définition de H. Bouquin :***

  « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

  Selon H. Bouquin les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action, quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.[5]

- ***Définition de C. Grenier, 1990*** « Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisent la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs. »[4]

---

[3] Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2e édition « Contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, paris 2010. P. 09

[4] Patrick BOISSELIER, Ludivine CHALENCON, et David DORIO, et al ; « contrôle de gestion », édition Vuibert, Paris. Août 2013, p. 11

[5] Hervé ARNOUD : « Le contrôle de gestion en action », édition Liaisons 2001 ; P. 09

1.2. Processus et l'objectif du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux traditionnelles du management.

1.2.1 Processus du contrôle de gestion

- Prévision ;
- Action ;
- Evaluation ;
- Apprentissage.

1.2.1.1 Phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un espace temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

1.2.1.2 Phase d'exécution

Cette phase se déploie à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont fournis. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités.

1.2.1.3 Phase d'évaluation

Cette phase consiste à rapprocher les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en vérité des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures rectificatives.

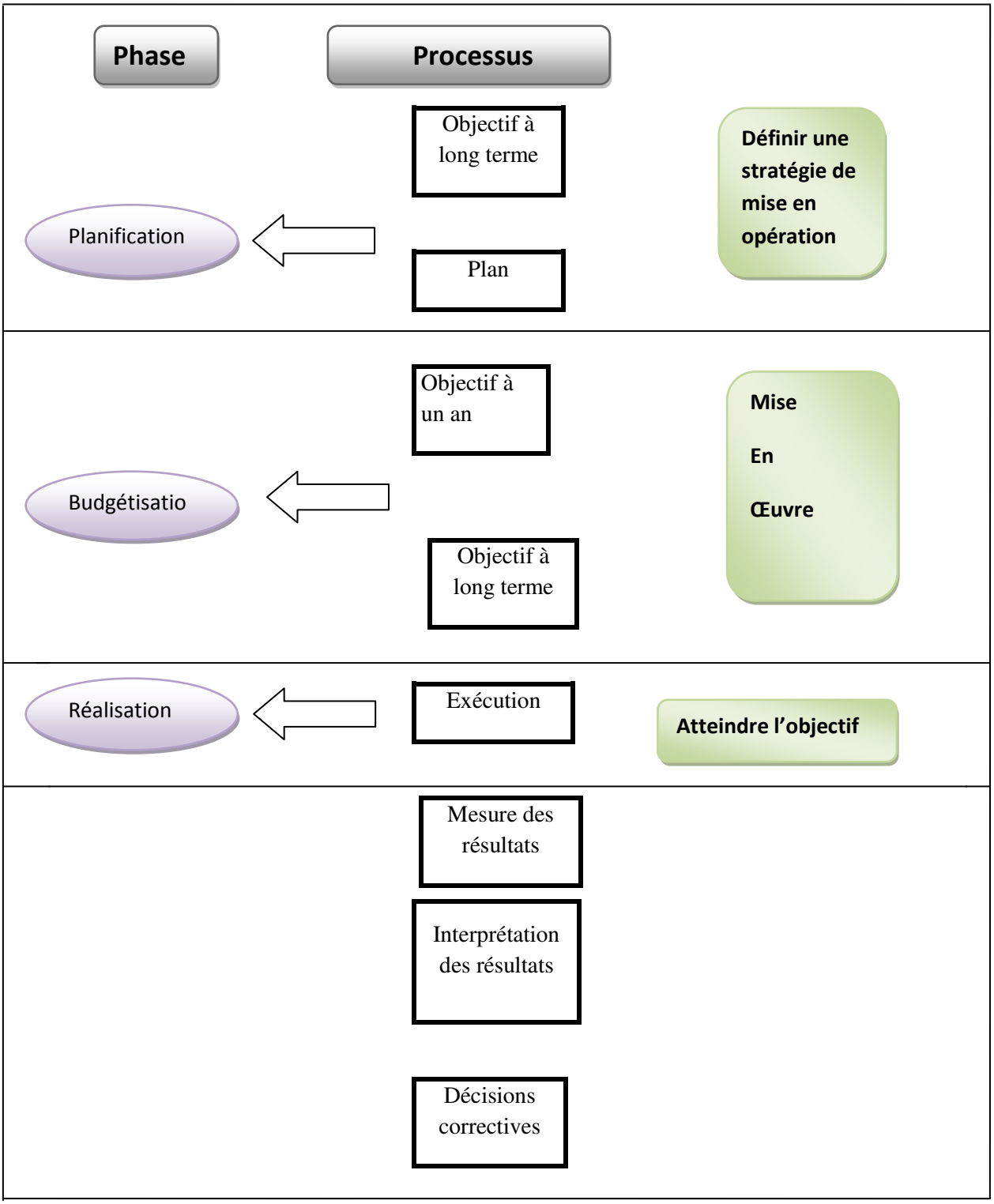
Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

1.2.1.4 Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être aperçus ainsi d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions[5]

[5] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; « Contrôle de gestion » édition. Fouchier. Vanves 2004. P. 18-19

Figure N° 01 : le processus du contrôle de gestion



Source : **J.J. Ardouin, D. Michel, J. Schmidt « le contrôle de gestion » Edition publie-union, 2006, p.12.**

1.2.2 Les Objectifs du contrôle de gestion

1.2.2.1 La performance de l'entreprise

Les contraintes de l'environnement, et la cohérence organisationnelle de l'entreprise conduisent à demander au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité… le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. On parle alors de pilotage de la performance globale.

1.2.2.2 L'amélioration permanente de l'organisation

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée. Il intervient aussi comme aide au positionnement des produits en proposant d'autres visions du coût complet, la méthode ABC plus orientée sur l'aide stratégique qu'au calcul des coûts dans une vision opérationnelle.

1.2.2.3 La prise en compte des risques.

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Pour illustrer, sans être exhaustif[6].

[6] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op. Cit. P. 14-15

1.3. Formes du contrôle de gestion

1.3.1 Le contrôle organisationnel

Il a été défini par Arnold S. Tammenbaum : « Le contrôle de gestion organisationnel se réfère à tout processus par lequel une personne, ou un groupe de personnes ou une organisation de personnes détermine ou influence de manière intentionnelle ce que d'autre personne feront » [7]

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportement.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

1.3.2 Le contrôle interne

Le contrôle interne C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.[8]

[7] Mémoire en Online; El bachir Rouimi « Le contrôle de gestion au service de la performance ». IBN ZOHIR - La licence dans la gestion 2010. http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise2.html. Consulter « juillet 2016 ».

[8] Claude Alazard et Sabine SEPARI ; Op. Cit. P. 07

Tableau N° 02 : Une analyse comparative entre le Contrôle interne et le Contrôle de gestion :

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurité	Un ensemble de procédure et de méthode permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Les objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : .protection du patrimoine .Qualité de l'information . Amélioration des performances .Application des instructions de direction	.Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation .Vérifier si les objectifs fixés sont atteints .Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	. Budget : élaboration . Etat budgétaire par centre de coût et de profit .Production/suivi de l'analyse des résultats

Source : J. Consulting, « outil et technique de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12.

1.3.3 Audit interne :

« Selon l'institut française des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. »[9]

[9] Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op. Cit, P. 18

1.4. Le rôle du contrôleur de gestion

1.4.1 Attributions classiques du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les procédures appropriées à ces besoins.

Il doit contrôler le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts.

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

1.4.2 Rôle novateur du contrôleur de gestion

A ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale.

L'activité de conseil auprès des opérationnels l'invite à créer des indicateurs non financiers plus pertinents tels que des indicateurs de qualité, des indicateurs commerciaux de sécurité de satisfaction de clientèle.

Le contrôleur de gestion consacre une partie de son temps à communiquer et à former les opérationnels aux progrès et aux outils de gestion afin de leur faire accepter les divers changements et les nouveaux outils. Le conseil auprès de la direction se traduit par une réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs. [10]

1.5 Les limites du contrôle de gestion

Le modèle comporte une double limite qu'il est nécessaire de connaître afin d'en faire un usage « prudent et avisé » : des limites techniques et des limites liées à une idéologie qui survalorise le coté volontariste du manager.

[10] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op, Cit. P. 29

1.5.1 Les limites techniques du modèle

La comptabilité industrielle puis analytique et enfin le contrôle de gestion sont nés dans des entreprises industrielles travaillant en série et vendant sur stocks. Le modèle sous-jacent du contrôle de gestion est dons celui de la répétition continue du cycle :

Achats ⟶ Stocks ⟶ Production ⟶ stocks ⟶ ventes

Ce modèle repose sur la méthode analytique clairement exposée par Descartes : « Diviser chaque une des difficultés que j'examinerais, en autant de parcelles qu'il se pourrait et qu'il serait requis pour les mieux résoudre »[11]. Elle présuppose que le tout est égale à la somme des parties et que l'on peut segmenter puis ré agréger sans perte d'informations.

- Le temps y est conçus comme une répétition, à l'identique, de ce cycle dès lors il est sécable et agrégeable ;
- L'entreprise peut s'analyser en une somme d'entités étanches ;
- La fonction du contrôle de gestion est la mesure ou allocation des intrants et extrants des entités, simple problème technique ayant des solutions précises.

1.5.2 Les limites liées à l'idiologie véhiculée par le modèle

Les modèles les plus classiques du contrôle de gestion supposent que l'on puisse isoler le lieu et l'instant de la prise de décision et que, par ailleurs, on puisse décrire un raisonnement qui la relation entre connaissance et action. Le contrôle de gestion n'est pas seul en cause ; ce sont les sciences de gestion qui succombent souvent aux charmes simple du mythe du décideur ou à l'image valorisante du pilote. Ces héros des temps modernes sont censés savoir tout ce dont ils ont besoin, en temps et en heures, et peuvent décider de la meilleure solution qui, sans discutions, sera inévitablement appliquée. Le pilote, seul et responsable, décide ; la machine obéit[12].

[11] Alain BURLAND. Claude J. Simon « Le contrôle de gestion ». Editions La Découverte et Syros, paris, 1997. P. 58

[12] Alain BURLAND. Claude J. Simon. Op, Cit. P. 58

Section 02 : l'organisation du contrôle de gestion au sein des entreprises

2.1 Le contrôle de gestion dans les différents types d'entreprises

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les actions et les décisions de l'organisation pour quel soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon les entreprises.

2.1.1 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels et opérationnels. Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Les analyses contemporaines de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales à l'étranger d'un groupe

La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations. La délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : Le budget d'investissement. La difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.[13]

[13] Mémoire en Online; El bachir Rouimi « Le contrôle de gestion au service de la performance ». IBN ZOHIR - La licence dans la gestion 2010. http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise2.html. Consulter « Août 2016 »

A. Les grandes entreprises publiques et privées

Les grandes entreprises sont synonymes de puissance et d'influences. Elles peuvent être privées ou publiques, c'est-à-dire placées sous la tutelle de l'état, qui en a la propriété totale ou partielle et qui dispose d'un pouvoir décisionnel.

Premièrement, qu'elles soient privés ou publiques, issues de fusions, de croissance interne, en période de restructuration ou l'assaut de nouveaux marchés, diversifiées ou mono-produit, l'heure est pour beaucoup de ces entreprises au changement. Certains ont parlé de l'émergence d'un nouveau secteur public. Pour les contrôleurs de gestion, l'enjeu consistait à faire évoluer les modes de management de l'entreprise pour renforcer la dynamique concurrentielle.

Ensuite, Les entreprises privées voire également celles qui sont publiques sont confrontées aux effets de la mondialisation de l'économie de marché. Les frontières de nombreuses entreprises européennes ne sont plus nationales mais internationales. La chine et derrière l'inde, et plus proche de nous l'Europe de l'est offrent une nouvelle concurrence à ces grandes entreprises en même temps que de nouvelle opportunités à saisir.

Deuxièmement, les grandes entreprises doivent diviser et coordonner les responsabilités et les nombreuses activités qu'elles abritent (Sloan, 1963 ; Arrow, 1964). Si les structures peuvent différer, les décisions importantes sont très rarement prises par une personne seule et on peut qualifier ces organisations de complexes (Burland et Malo, 1988). Chacun joue un rôle (Katz et Kahn, 1978) et détient une parcelle de connaissance qu'il doit mettre en commun. (Bertlett et Ghoshal, 1989). Il peut par exemple s'agir de mettre en place des systèmes de reporting communs dans les groupes, de construire des parcours de carrière internationaux, d'apprendre les valeurs et les règles de comportement locales, de recherche les niveaux optimaux de capacité de production et de distribution[14].

[14] Mémoire ; Gilles DAVID, « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises gestion et management » ; université paris Dauphine - paris IX, 2006. P. 10-11

B. Les organigrammes des services chargés du contrôle de gestion dans les grandes entreprises

La structure spécifique du contrôle de gestion, qui fait partie des directions fonctionnelles, dans les grandes entreprises comporte généralement trois ou quatre niveaux entre le siège et l'unité de gestion élémentaire. Deux options extrêmes se présentent alors suivant le lien unissant ces différents services aux entités qu'ils sont chargés de suivre :

- Dans la première option, cette fonction est parallèle à la ligne hiérarchique.

Les contrôleurs de gestion des différentes unités ne sont qu'en liaison fonctionnelle avec des responsables opérationnels. Ils sont rattachés hiérarchiquement au contrôleur de gestion du siège.

- Dans la seconde option, chaque contrôleur de gestion dépend hiérarchiquement du responsable de l'unité à laquelle il est affecté. Cette configuration représente 62%[15] des cas dans l'enquête précédemment citée.

Les liaisons au sein de la structure de contrôle de gestion sont alors essentiellement fonctionnelles. Et l'objectif est d'assurer une bonne intégration de la fonction au sein des unités opérationnelles. Les avantages et les inconvénients de cette solution sont symétriques à de ceux de l'option précédente. La direction générale a plus de difficultés à obtenir toutes les informations qu'elle souhaite sur les unités opérationnelles.

Le choix de l'une ou l'autre de ces options est fondamental. Il dépendra essentiellement de la volonté d'intégrer ou de différencier les entités de gestion.

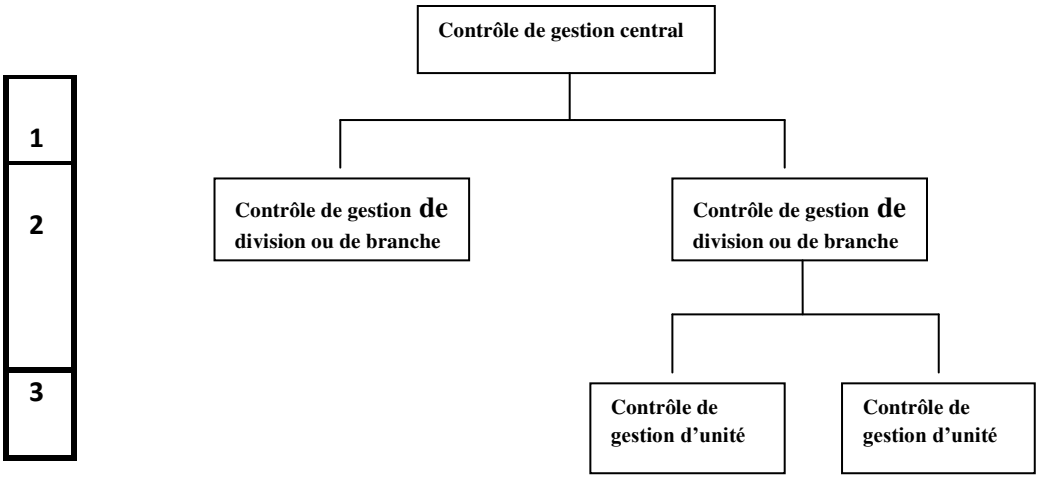
L'organigramme général des services chargés du contrôle de gestion dans les grandes entreprises est schématiquement représenté par trois niveaux :

(1) un niveau central,
(2) un niveau division, branche ou métier,
(3) Un niveau local comme par exemple une usine ou un territoire de vente.

[15] Françoise GIRAUD, Gérard NAULLEAU, Olivier SAULPIC, … ; 2éme édition ; « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; édition GUALINO éditeur, paris 2004. P. 387-389

La figure 02. Représente ces trois niveaux :

Figure N° 02 : Organigramme général de la fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises



Source : Organisation générale de la fonction contrôle de gestion, p. 388

Au niveau 3, les appellations définissant le contrôleur de gestion ainsi que ses fonctions peuvent être assez variées. Celle-ci peut être limitées à des taches routinières de production d'information de gestion et d'analyse des résultats ou, au contraire, inclure des tâches importantes de conseil auprès des responsables d'unités.

Le niveau 2, concerne un niveau élevé de coordination, division ou branche. Le champ d'action du contrôle de gestion y est plus ou moins important suivant le degré de centralisation du groupe, mesuré par exemple par les niveaux de détermination des stratégies industrielles et commerciales, et son éventuel degré d'intégration verticale.

Le niveau 1, celui du contrôle de gestion centrale, peut être organisé selon deux modalités types, suivant le degré de centralisation des décisions stratégiques et de leur suivi. Dans les situations à forte centralisation, les équipes de contrôle de gestion centrales sont importantes et traitent elles-mêmes une partie substantielle des informations des divisions. Le contrôle de gestion de la division est utilisé comme relais d'information[16].

[16] Françoise GIRAUD, Gérard NAULLEAU, Olivier SAULPIC ; Op, Cit. P. 387-389

2.1.2 Le contrôle de gestion dans les PME.

Pour étudier le contrôle de gestion de la PME, il est nécessaire au préalable de situer cet acteur dans son contexte organisationnel et managérial. Cela nous conduit à préciser, dans un premier temps, la définition de la PME pour présenter ensuite la place de la fonction contrôle de gestion dans ce type d'entreprise. Enfin, nous exposons les principales évolutions du contrôle de gestion qui nous permettons à s'interroger sur les caractéristiques des contrôleurs de gestion de la PME.

2.1.2.1 La définition de la PME

Le premier problème rencontré lors de l'étude de contrôle de gestion des PME concerne la définition même de ce type d'entreprise. Frederik Toulon définit les PME (petite et moyenne entreprise) comme étant des firmes dans lesquelles les chefs d'entreprises assurent personnellement les responsabilités financières, techniques et sociales quel que soit leur forme juridique. Selon le critère le plus usité, les petites et moyennes entreprises sont composées de 10 à 500 salariés lorsque le nombre est moins de 10 salariés, il s'agit d'une entreprise artisanale, les petites entreprises « inclues dans les PME » sont celle qui emploie de 10 à 50 salariés.

Dans le cadre de l'étude sur le contrôleur de gestion de la PME, deux critères initiaux ont été retenus pour choisir les entreprises.

Le premier concerne l'effectif : Il s'agit d'entreprises ayant un effectif inférieur à 500 personnes.

Toutefois, pour pouvoir observer des mécanismes propres au contrôle de gestion, un effectif minimum de 50 personnes a été fixé, afin d'étudier des outils et des méthodes ayant un certain degré de formalisation.

Le second critère concerne le degré d'indépendance : L'objectif visé consiste à étudier les caractéristiques existantes au sein de PME indépendantes. Plus particulièrement, il s'agit d'exclure du champ de l'étude les méthodes et outils qui sont le prolongement ou la

Déclinaison au niveau des filiales du contrôle de gestion conçu, développé et piloté par une société mère.

En résumé, il s'agit de présenter et d'analyser les contrôleurs de gestion exerçant en toute indépendance dans des entreprises de production des biens et des services ayant un effectif compris entre 50 et 500 personnes[17].

2.1.2.2 La fonction contrôle de gestion dans les PME

Pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est définit par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. La fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent assimilée à la fonction comptable et financière. Cependant on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion dans les PME n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions. La position dans l'organigramme est fonction de nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.

2.1.2.3 Le contrôle de gestion et les PME

Plusieurs chercheurs ont analysé les spécificités des PME, et d'autres sont préoccupés du contrôle de gestion, mais les recherches relatives au contrôle de gestion dans les PME restent rares. Depuis quelques années, on a vu apparaître un certain nombre de travaux portant sur l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME. (Chapellie, 1997 ; Fernandez et al. 1996 ; Van Caillie, 2002 ; Lavigne, 2002 ; Nobre 2001). Ces déférentes recherches sont néanmoins contradictoires, certaines mettent en évidence un bon développement des outils de contrôle dans le contexte des petites et moyennes entreprises, D'autres présentent des résultats plus nuancés[18].

[17] Toulon FREDIRIK ; « vocabulaire économique », collection que sais-je ; édition. BOUCHENE. Alger 1996. P. 93

[18] Mémoire ; Jihane Abi Azar, « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PME au Liban » ; May 2005 ; France. https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581105/document. Consulter « Août 2016 ». P. 06

2.1.3 La mise en place du contrôle de gestion

Principalement, la démarche de contrôle de gestion est une dimension de l'activité de tout manager, dès lors qu'il dispose d'un certain volant d'autonomie et de manœuvre car, ayant la responsabilité du pilotage de son activité, il doit alors disposer des démarches et outils qui l'assistant dans cette tâche. Le contrôleur, comme tout service fonctionnel, a pour vocation de faciliter cette démarche, en aucun cas il n'en est propriétaire. On illustre souvent cette différence par une image nautique, le manager ayant le rôle du capitaine qui choisit le cap et prend les décisions adaptées, le contrôleur étant pour sa part le navigateur, celui qui tient la carte, fait le point de route, et suggère au capitaine les manœuvres qui s'imposent[19].

2.1.3.1 Lors de la mise en place

Les tableaux de bord, les analyses des coûts et les budgets précéderont généralement l'analyse stratégique, au moment de la mise en place, ceci pour des raisons :

- De priorité : les problèmes urgents à résoudre sont ceux qui se situent dans le futur le plus proche;
- De facilité : il est plus aisé de cerner le présent et le futur immédiat que de prévoir ou de réfléchir à long et moyen terme, car, sur la longue période, les tendances et les contraintes s'estompent, le champ des possibles s'élargit.

Bien évidemment, à l'ordre : budgets-analyse stratégique, nécessaire au stade de a mise en place, devra succéder en régime de croisière un ordre plus logique : analyse stratégique-budget.

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses taches pour piloter l'organisation.

2.1.3.2 Phase du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion passe par trois phases, il doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

[19] Article : Science Lib Editions Mersenne : Volume 5, N ° 130105 ISSN 2111-4706. p. 13

- Finaliser : définir les buts, et clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et efficience, prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie.
- Piloter : Anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.
- Post-évaluer : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).[20]

Section 3 : champs d'application du contrôle de gestion

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise telles que la direction générales, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines.

3.1. Contrôle de gestion et la stratégie d'entreprise

3.1.1 Le contrôle de gestion et stratégie

La stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs d'une entreprise, en l'adoption de moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs. [21]

La stratégie est déterminée par la direction générale. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégie adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux.[22]

[20] http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise2.html. Consulter « Septembre 2016 ».
[21] Pascal FABRE, Sabine SEPARI, Guy SOLLE et al. DSCG 3, « Management et contrôle de gestion » ; Edition DUNOD ; Paris. 2014, P. 27

[22] Alain BURLAND, George Langlois, Michel BRINGR, Carole Bonnier, « DCG11 Contrôle de gestion » ; édition FOUCHIER. P. 18

3.1.2 Le contexte stratégique actuel

Il est possible de repérer plusieurs tendances pour caractériser le contexte stratégique actuel.

3.1.2.1 Un système d'objectifs diversifiés et contradictoires

L'entreprise doit essayer simultanément d'atteindre plusieurs objectifs pas toujours convergents :

- La **productivité** et la **flexibilité,** considérées comme contradictoires, sont recherchées conjointement ;
- Une **qualité** élevée et un **coût** minimum doivent coexister.

Le gestionnaire a donc besoin d'indicateurs sur tous ces paramètres, quantitatifs et qualitatifs, Pour opérer des arbitrages et obtenir des avantages concurrentiels.

3.1.2.2 Un fort degré de concurrence

La mondialisation de l'offre et de la demande, la réduction du temps et de l'espace, les turbulences économiques, politiques, sociales et technologiques accroissent fortement le nombre de leviers d'action qu'il faut gérer pour faire face à une concurrence de plus en plus diversifiée et dispersée.

Les entreprises ont besoin de piloter leurs activités de manière précise et permanente pour les réorienter si les concurrents et le marché évoluent.

3.1.2.3 Un raccourcissement du temps de réaction

Ces évolutions économiques et technologie inhérentes à tout environnement d'entreprises se situent aujourd'hui dans une dimension temporelle différente de celle du début du siècle.

Les évolutions et les retournements de tendances sont rapides, le degré de volatilité et de versatilité est fort, les périodes de stabilité se réduisent.

Donc une contrainte nouvelle forte pour la gestion des entreprises apparait : le temps, c'est-à-dire le délai de réaction, la durée de fabrication, de distribution.

Là encore, cette contrainte supplémentaire conduit le gestionnaire à intégrer des paramètres qu'il faut mesurer, contrôler, suivre.

Ainsi, pour répondre à ces contraintes et à ces turbulences, les entreprises doivent mettre en place des analyses précises de leurs forces et de leurs faiblesses, des diagnostics internes et externes, pour bien orienter leurs choix stratégiques et les actions qui en découlent.

L'analyse stratégique comprend trois volets :

- L'analyse de la concurrence et du marché dans lequel l'entreprise évolue ;
- L'analyse des potentialités technologique, des tendances et des opportunités ;
- L'analyse des compétences de l'organisation, de la structure, des acteurs.

Le contrôle de gestion en tant qu'aide au pilotage stratégique et à la gestion des acteurs peut être un système d'information efficace[23].

3.1.4 Le couplage stratégie-contrôle de gestion

3.1.4.1 Les principales formes d'agencement

Lorsque l'environnement est suffisamment stable et pas trop complexe, un système de contrôle formel ayant trait à la fois aux actes stratégiques et de gestion comprend dans sa forme la plus complète :

- Un plan stratégique à l'intérieur duquel sont examinées les grandes options de la firme ;
- Un plan opérationnel qui définit la programmation des moyens nécessaire à la réalisation des objectifs stratégiques ;
- Des budgets correspondant à la mise au point détaillée de la première année du plan opérationnel, est un processus de contrôle budgétaire permettant les résultats réels des résultats escomptés ;
- Des tableaux de bord, des analyses de coûts et de gestion de la qualité qui vérifient que les points clés de l'activité sont toujours bien maitrisés.

Le processus de contrôle de gestion comprend alors trois phases :

[23] Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Op. Cit. P. 14

- La phase de finalisation**.** Elle consiste, à partir des objectifs à long terme et de la stratégie, à définir les plans d'actions et les budgets permettant de les atteindre, ainsi que les critères d'évaluations des performances ;
- La phase de pilotage. Elle demande d'organiser le suivi du déroulement de l'action. Il s'agit d'anticiper les évolutions prochaines, de cerner les principaux écarts et d'entreprendre les actions correctives pour arriver aux buts fixés ;
- La phase de mesure de la performance. Il s'agit d'apprécier les résultats obtenus, d'en tirer les conséquences pour la suite, au plan de la gestion de l'entreprise et de l'évolution des carrières des responsables.[24]

3.2. Le Contrôle de Gestion et le marketing d'entreprise

3.2.1 Définition : « Le marketing est un processus par lequel la structure de la demande des biens et services au sein d'une entreprise est anticipée et satisfaire par une concertation de tels biens et services. »[25]

C'est dans cette conception que nous entendons parler de marketing, d'autant plus que le non anticipation de la structure de la demande des biens et services entrainé au niveau de l'entreprise, des conséquences néfastes.

Le marketing est un état d'esprit des techniques qui permettent à une entreprise de conquérir des marchés, de les créer, de les conserver et de les développer[26].

3.2.2 Le contrôle de gestion et marketing

Le marketing détermine sa politique, de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume

[24] Michel Gervais ; 9é édition ; « contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, paris. 2009. P. 16-18

[25] Michel Gervais. Op. Cit. P. 16-18

[26] Paul Van. VRECEM et Brigitte. BOUTON ; « le fondement du marketing », 3é édition de Boeck, paris, 1999 p. 320

et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistants dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action.[27]

3.2.3 Le contrôle des activités marketing

3.2.3.1 Tout contrôle comporte trois étapes

La définition précise des objectifs et du prévisionnel

L'analyse des performances qui prend la forme :

- De la collecte et du traitement des informations sur les réalisations (nécessité de disposer d'un système d'information marketing) ;
- De la détection des déviations par rapport au prévisionnel et de l'explication de ces déviations ;
- De la prise de mesures correctives pour corriger les déviations et réaliser les objectifs.

A. Le contrôle des ventes consiste

- À décomposer les ventes par produits, régions, types de clientèle, etc… ;
- à comparer les ventes aux normes ;
- à comparer les performances de l'entreprise à celles de l'ensemble du marché.

B. Le contrôle des coûts de la rentabilité des activités marketing

Le contrôle de gestion permet d'identifier et d'imputer les coûts à la fonction, marketing, à une ligne de produits, à un produit.

C. Les audits marketing

L'audit marketing consiste à se livrer à un examen critique approfondi du politique marketing en remettant en cause éventuellement non seulement ses moyens, mais aussi ses objectifs, ses grandes orientations, ses méthodes et procédures.

[27] Alain BURLAND, George Langlois, Michel BRINGR, Carole Bonnier, Op, Cit. P. 21-22

L'audit peut porter sur l'ensemble du politique marketing ou sur un aspect de celle-ci :

- Politique de produit, de distribution, de publicité, fonction commerciale…[28]

3.2.4 L'accroissement du rôle du marketing dans la gestion des entreprises

Jusqu'à la fin du XIX e siècle, la préoccupation essentielle des entreprises était la production. En effet, non seulement les moyens modernes de production n'existaient pas ou alors ne commençaient qu'à faire leurs apparitions (révolution industrielle), mais en plus, l'essentiel des biens et services produit par les entreprises était de première nécessité (alimentation, habillement, outil, etc..).

Quant à l'activité Commerciale, elle se présentait comme l'activité de distribution d'une production préexistante. Par conséquent, dans la hiérarchie des valeurs sociales, l'ingénieur ou le financier étaient placés très haute au-dessus du vendeur dont l'activé était perçue comme accessoire, mineure et peu prestigieuse.

En conséquence, d'une économie qui mettait l'entreprise, agent de production, au centre de son environnement, on est passé à une économie dans laquelle c'est le marché, donc l'ensemble des consommateurs, qui est au centre de cet environnement. Seulement, la concurrence est plus accentuée. Ces changements se sont manifestés par un accroissement du rôle du marketing dans la gestion de l'entreprise. La fonction principale de l'entreprise n'est plus de produire avec pour obligation accessoire d'écouler sa production, mais de vendre pour continuer à produire.[29]

3.2.5 Utilité de contrôle marketing

Le but du contrôle marketing est donc de maximiser la possibilité que l'entreprise réalise ses objectifs à court et à long terme dans ses marchés cible. Beaucoup d'événements imprévus apparaîtront probablement dans le marché durant l'exécution des programmes

[28] http://www.deltabut.com/documents/_CHAPITRE16.pdf. Consulter « Septembre 2016 ».
[29] Jacques LENDREVIE, et Denis LINDON ; 6é édition, « Mercator » ; Edition, Dalloz, Paris, 2000. P. 04

d'actions, ce qui requerra une revue continuelle de la performance d'abord et du contrôle ensuite.

L'un des premiers rôles du marketing, est de Planifier et mettre en place l'activité d'échange avec le marché, était donnée que tout plan peut se heurter à des difficultés de mise en œuvre, il est nécessaire de prévoir un suivi et un contrôle permanent des opérations engagées. C'est à cette condition que l'entreprise sera en mesure de juger sa productivité et son efficacité marketing.

Ainsi, le système de contrôle marketing fait partie intégrante du système d'information marketing. Un système de contrôle marketing efficace doit être conçus de façon à ce que l'information générée dans les marchés de l'entreprise corresponde très précisément aux renseignements dont le gestionnaire a besoin pour prendre des décisions rationnelles particulières à son domaine d'action.

Finalement, le système d'information de contrôle marketing doit établir des normes administratives très précises tant en ce qui concerne les objectifs et divers autres critères d'opérations qu'en ce qui concerne la rentabilité des ressources marketing engagées dans des programmes d'actions de l'entreprise.[30]

3.3. Le contrôle de gestion et la finance de l'entreprise

3.3.1 Le contrôle de gestion et finance

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. Les financiers cherchent des financements à moindre coûts et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises.

[30] Mémoire online Rachid BAKAS et Mohamed IDELAASRI ; « le contrôle de la planification marketing en hôtellerie » ; cas d'un hôtel 4 étoiles A Tiznit.pdf. Maroc. P. 36

En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.[31]

3.3.2 Le processus de contrôle de gestion financière des centres de responsabilité par la direction générale

L'information financière est fortement ancrée dans les processus de planification et de contrôle budgétaire. Le budget n'est que le chiffrage de plans mêmes à des objectifs et les tableaux de bord peuvent compléter le suivi budgétaire.

On peut également recourir à des budgets par processus (Brimson et Antos, 1999) ou à une planification et à des reprécisions glissantes (Hope et Fraser, 2003) en particulier dans des environnements en forte évolution et en tenant compte du modèle de développement de l'entreprise. La mesure financière demeure néanmoins généralement incontournable.

Dans les groupes privés, les processus de planification et de contrôle contribuent à orienter les comportements des membres de l'organisation vers la maitrise de la rentabilité.

3.3.3 Risque du contrôle de gestion financier dans les grandes entreprises

Dans les grandes entreprises privées, les mécanismes de contrôle de gestion financière représentent des référentiels établis dans tous les sens du terme. Les années quatre-vingt-dix ont été celles de la promotion de la création de valeur pour l'actionnaire et du renforcement du gouvernement des entreprises et du contrôle interne. Incontournables facteurs clés de succès du gouvernement d'entreprise, les architecteurs du management financier n'en sont pas moins porteuses d'effet pervers. Ces derniers constituent autant de facteurs de risques potentiels dans leur utilisation.[32]

[31] Alain BURLAND, George Langlois, Michel BRINGR, Op, Cit. P. 19-20
[32] Mémoire ; Gilles DAVID, « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises » ; université paris Dauphine - paris IX, septembre 2006. P. 15

3.4. Le contrôle de gestion et la Gestion des Ressources Humaines

3.4.1 Définition la gestion des ressources humaines

La gestion des ressources humaines (GRH) peut être définie comme la gestion des hommes au travail dans les organisations (Martory et Grozet, 2010). Gérer renvoie à l'idée de faire des choix. La nt d'autres parties de l'organisation. (Contraintes financières, comptables, techniques, juridiques…).

Gérer des hommes suppose donc de tenir compte du caractère autonome des individus et d'être capable de gérer les attentes et les interactions sociale. Le travail représente une activité sociale aux dimensions contradictoires à la fois source de revenu, à l'origine d'un statut social et activité contraignante.

La gestion des ressources humaines ne se limite pas aux seules entreprises privées mais concerne toutes les structures (administrations, publiques, organisation à but non lucratif…) rassemblant des individus pour atteindre un objectif commun[33].

3.4.2 Objectifs du contrôle social

Le contrôle de gestion ressource humaine se présente comme un processus permanent organisé, qui repose sur l'accompagnement actif de la DRH à l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixée dans le cadre de la stratégie de développement de l'entreprise. Le contrôle de gestion sociale intègre des données en provenance et à destination de diverses direction de l'entreprise. A ce titre, il doit permettre l'identification des facteurs de clés succès du potentiel humain de l'entreprise et fournir les indicateurs de la mesure de leur performance

Le contrôle de gestion sociale consiste donc à :

- Anticiper des évolutions du climat social, et à concevoir, mettre en place, animer un système d'information : il s'agit tout simplement de définir et faire fonctionner les bases de données et tableaux de bord permettant de suivre les salariés, leur activité, leur performances et les coûts qu'ils engendrent ;

[33] Chloé GUILLOT-SOULEZ, 9e édition ; « La gestion des ressources humaines », édition GUALINI ; 2016. P.19

- Conduire les analyses économiques ou socio-économiques qu'impose un pilotage rationnel et à traduire en décision les propositions issues des analyses sociales ou socioéconomique.

Enfin le contrôle de gestion sociale doit permettre de présenter des informations quantitatives détaillées et pertinente au regard de la stratégie de l'entreprise sur les éléments dont la mobilisation et source de sa réussite : ses ressources humaines.[34]

3.4.3 Impact du contrôle de gestion sociale

3.4.3.1 Sur la masse salariale

La masse salariale est un outil d'action sur la performance c'est par les évolutions de la masse salariale que passe la plupart des interventions en vue d'améliorer la performance. La masse salariale représente la totalité des dépenses engagées par l'entreprise au titre de la rémunération du travail, son calcul est lié à la définition précise que l'on en donne. Le jeu des promotions, le versement de primes, la transformation des systèmes de rémunération en vue de développer la performance s'exprime au niveau des masses salariales individuelles ou collectives. C'est donc pour la manipulation de cette variable que passe l'ensemble des actions décisives aujourd'hui d'amélioration de la compétitivité de l'entreprise.

3.4.3.2 Sur la rémunération

Grace à l'instauration du contrôle sociale, la gestion des rémunérations, une fois des outils de diagnostic fonctionnent, ils puissent contrôler les évolutions, anticiper les dérapages et suivre les transformations de l'environnement. Le contrôle est à la fois stratégique et tactique ; il concerne le diagnostic périodique, que l'on qualifiera aussi d'audit des rémunérations quand il est opéré indépendamment de la fonction personnel et suivant des procédures durant standard. Il consiste à repérer quelque- unes des grandeurs caractéristiques du système de rémunération.

[34] Jean-Pierre TAIB ; « Les tableaux de bord de la gestion sociale » ; Edition DUNOD, paris. 2001. P. 206

3.4.3.3 Sur la formation

La formation doit donc désormais dépasser la formation traditionnelle pour s'imposer comme un processus de préparation et d'accompagnement des changements voir en tant que facteur d'émergence des ruptures et des cultures mais également comme un processus clé.

3.4.3.4 Sur la performance ressources humaines

L'enjeu des DRH, est de montrer, par la mesure et le contrôle, que la gestion optimisée des RH participe bien à la création de valeur ajoutée dans les entreprises performantes. L'évaluation des performances s'affirme comme un instrument de gestion qui participe du processus de pilotage des affaires. Ces instruments collectent, traitent et diffusent des informations qui fournissent aussi bien le support de la décision que celui de sa communication interne, en adéquation avec la stratégie et les objectifs qui la portent.[35]

Conclusion

Le contrôle de la gestion de l'entreprise est un processus qui effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de son gestion.

La place de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'organisation est différente d'une entreprise à l'autre surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise. Le contrôle de gestion se fait suivant trois phases qui sont : la formalisation, le pilotage et post-évalue et son processus contient quatre étapes : la planification, la budgétisation, l'action et suivi de réalisation.

Enfin pour mesurer la performance il est essentiel de mettre l'accent sur la relation entre le contrôle de gestion est les différentes services de l'entreprise. On peut généraliser la nature de cette relation en soulignant que le contrôle de gestion :

[35] Bernard MARTORY ; « contrôle de gestion sociale » ; édition VUIBERT, paris 1990. P. 39-40

Utilise les services ou les données produites par les différentes fonctions de l'entreprise.

Aide les opérationnels de toutes origine et les dirigeants en effectuant pour leur compte certaines simulations financiers.

Elabore des indicateurs spécifique à chaque fonction afin d'éclairer les divers aspects de la performance et de son pilotage. Ces relations montrent que le contrôle de gestion est une fonction transversale de support.

Dans le chapitre suivant, on va traiter les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Chapitre II : Les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise

Introduction

Afin de piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et à long terme, le manager utilise de nombreux outils d'aide à la décision pour améliorer la performance de l'entreprise. Dans de très nombreux cas, il fond ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts, et la gestion budgétaire qui consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire.

En fin pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les manager ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

Section 1 : les outils du contrôle de gestion

Les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la discision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

1.1 La méthode de calcul des coûts

Le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision, Pour piloter la performance de l'entreprise. Dans de très nombreux cas, il fond ses décisions sur des démarches d'analyses de coûts.

L'un des systèmes les plus utilisés dans la méthode de calcul des coûts est : la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC et l'imputation rationnelle.

1.1.1 La méthode des centres d'analyse

Elle correspond à une technique d'enregistrement des charges qui, par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation permet d'incorporer dans les coûts la totalité des charges indirectes à prendre en compte au stade auquel on situe, et d'aboutir en final à la connaissance du coûts de revient complet des produits livrés par l'entreprise.

1.1.1.1 Définition du centre d'analyse

Un centre d'analyse est un comportement d'ordre comptable dans lequel sont analysés, préalablement à leur imputation aux comptes des coûts des produits, des éléments de charge indirecte. Les charges en question doivent pouvoir être rapportées à une unité comme dite

« Unité d'œuvre » car, au terme de l'analyse, cette unité permet de mesurer la part des frais de chaque centre qui se rapporte à tel coût de produit.

Autrement dit, un centre d'analyse est un regroupement constitué de telle sorte que les charges indirectes qui le concernent puissent être ramenées à une unité permettant de mesurer et d'imputer à chaque des produits intéressés la part de ces charges qui lui incombe effectivement.

Pour que l'imputation soit correcte, le centre d'analyse doit avoir une activité homogène,

C'est-à-dire que toutes ses ressources doivent être utilisées dans les mêmes proportions pour tous les travaux qu'il réalise.[36]

1.1.1.2 Les charges directes et charges indirectes

A. les charges directes

Les charges directes sont celles qu'il est possible d'affecter à un produit déterminé, sans calcul intermédiaire. C'est qu'on appelle l'affectation des charges directes.

Les consommations de matières premières sont le type même des charges directes.

Le système d'information de l'entreprise identifie simultanément la sortie de stock de la matière et le produit auquel elle va être incorporée. Un bon de sortie matière est à la saisie de ces informations.

[36] Michel GERVAIS ; 9é édition, « Contrôle de gestion » édition ECONOMICA, paris 2009. P. 55

B. Les charges indirectes

Les charges indirectes sont celle qui concerne simultanément plusieurs objets de coûts. Il n'est pas possible de les affecter à un coût particulier. Leur ventilation entre ces coûts nécessite des calculs intermédiaires. Les règles de calcul comportent une part plus ou moins grande d'arbitraire.[37]

C. Affectation des charges directes aux produits

Cette affectation s'effectue pour une part sur la base de document de la comptabilité générale (par exemple, facture de sous-traitance) et, pour l'essentiel, sur la base de document spécifique au système d'information analytique, destinés à saisir des consommations. Affecter les charges directes aux produits permet de déterminer un coût direct.

D. Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse

Il s'agit de découper l'entreprise en centre d'analyse. Il permet de regrouper dans un même centre des activités homogènes. Et on distingue :

D.1 Les centres d'analyse opérationnels : dont l'unité d'œuvre est physique (exemple : L'heure d'ouvrier, l'heure machine, la tonne produite).

Au sein des centres opérationnels, une distinction supplémentaire entre centre principaux et centres auxiliaires :

- Centres principaux : lorsque l'essentiel de leurs œuvres est imputé aux coûts des produits ou des commandes, quelques œuvres pouvant être cédés à d'autre centres.
- Centres auxiliaires : lorsque l'essentiel de leurs œuvres est cédé à d'autres centres, quelques œuvres pouvant être imputées aux coûts des produits ou des commandes.

D.2 Les centres de structure

Ils regroupent en général les coûts de la fonction direction et de la fonction administrative et financière. Ils correspondent à la structure de l'entreprise. S'il est difficile

[37] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; « Contrôle de gestion » édition. Fouchier. 2004. P.38

d'imputer les charges indirectes aux produits, on peut, par contre en affecter, sans difficulté, une grande partie à des centres d'analyse.[38]

1.1.2 La méthode ABC (Activité Based Costing)

La méthode de comptabilité à base d'activité ou méthode ABC a été développée aux États-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts[39].

1.1.2.1 Caractéristique de la méthode ABC

A. Niveaux d'analyse

La méthode ABC distingue trois niveaux d'analyse :

- **La tâche** : la tâche est le premier niveau dans la description des travaux. Elle ne donne pas lieu à un calcul de coût.

- **L'activité** : la méthode ABC est centrée sur le coût des activités.
  - Définition de l'activité : une activité est un ensemble de tâches ordonnées et liées entre elles dans un but donné.[40]

- **Le processus** : les suites d'activités concourant à un but commun forment un processus auquel participent plusieurs divisions (ateliers et services). L'entreprise est vue comme un réseau de processus transversaux.

B. Maîtrise des coûts

B.1 Les activités consomment les ressources

L'analyse à base d'activité facilite la maîtrise des coûts. Elle repose sur le fait que ce sont les activités qui consomment les ressources. Pour agir sur le coût de produit, il faut :

[38] Michel GERVAIS. Op. Cit, P. 60

[39] Michel GERVAIS. Op. Cit, P. 60

[40] Michel GERVAIS. Op. Cit, P. 60

- Identifier les activités ajoutant de la valeur au produit (en vue de supprimer les activités sans incidence sur la valeur)
- Identifier les facteurs générateurs des coûts des activités (ou inducteurs de coûts). La consommation de ressource (ou charges) par une activité peut résulter d'une pluralité de facteurs qui ne sont pas tous quantifiables.

B.2 Les produits consomment les activités

Les produits consomment les activités et n'est qu'indirectement, par l'intermédiaire des activités, que le coût des ressources est incorporé aux produits, on choisit pour chaque activité une unité de mesure de l'activité ou inducteur d'activité (sorte d'unité d'œuvre) par l'intermédiaire duquel le coût de l'activité est imputé aux produits. Ainsi, les charges indirectes à l'égard des produits, sont directes à l'égard des activités. [41]

1.1.3 L'imputation rationnelle des charges fixes

La méthode va permettre de stabiliser le coût complet, de telle sorte qu'il soit un indicateur de gestion valable, sa variation en plus ou en moins reflétant alors une détérioration ou une amélioration des conditions d'exploitation de l'entreprise ou d'un centre d'activité donné.

1.1.3.1 Objet de la méthode

Lorsque le niveau d'activité d'une entreprise est inférieur à la normale, une partie des facteurs de production reste inemployée. Il s'agit de facteurs structurels. Dont le coût est fixe, qu'ils soient utilisé ou non.

Les méthodes de coût complet imputent au coût des produits l'ensemble des charges, que ces charges correspondent à des facteurs effectivement employés à produire ou des facteurs inutilisés. Au contraire, la méthode de l'imputation rationnelle vise à distinguer ces deux sortes de charges :

- Les charges des facteurs réellement utilisés par l'activité productive sont imputées avec pertinence (rationnellement) au coût des produits ;

[41] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 79-82

- Les charges correspondant à la fraction inutilisée du potentiel de production structurel sont isolées pour faire ressortir le coût de la sous-activité de l'entreprise.

1.1.3.2 Influence du niveau d'activité sur le coût de revient unitaire

Le coût complet unitaire varie en fonction du volume d'activité, car reposant sur la fonction :

Coût complet = coût variable unitaire + coût fixes/quantités

Les coûts fixes étant par nature stables, le coût de revient unitaire varie « mécaniquement » en fonction des volumes produits et vendus.[42]

1.1.3.3 Avantage de l'imputation rationnelle

A. Amélioration des méthodes de coût complet

Le coût complet est adapté à la décision stratégique sont l'horizon est la durés de vie du produit. Par contre, l'instabilité du coût complet face aux variations de l'activité le rend inapte au pilotage à court terme. Au niveau tactique, le décideur ne peut comparer avec pertinence l'évolution d'un coût complet dans le temps. Il ignore dans quelle mesure les variations constatées dans le coût complet sont dues aux facteurs de production ou au niveau d'activité.

Le coût variable étude cette difficulté en renonçant à l'analyse des couts fixes. Au contraire, l'imputation rationnelle ne rompt pas avec la logique du coût complet.

B. Analyse des coûts fixes

L'imputation rationnelle enrichit l'analyse des coûts fixes en mettant en évidence le coût de la sous-activité. Elle éclaire ainsi le rapport avantage/coût des décisions de restructuration visant à éliminer la sous-activité :

- Restructuration active (recherche de nouveaux débouchés ou de nouveaux produits, acceptation de travaux de sous-traitance) ;
- Restructuration passive (suppression de poste, désinvestissement, voir également ci-après le problème des goulets d'étranglement).[43]

[42] Hervé Arnaud, Ali GARMILIS et Veronique Vignon ; « le contrôle de gestion en action » 2eme édition, P. 107

1.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un ensemble de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »[44]

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- La participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- Le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables.

Les budgets peuvent être établis en fonction de différentes hypothèses d'activité. On parle alors de budget flexible.[45]

1.2.1 Les centres de responsabilité

Un système budgétaire nécessite la mise en place d'une structure en centres de responsabilité, avec des responsabilités exprimées d'une manière financière.

1.2.1.1 Définition

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui été assigné.[46]

---

[43] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 172

[44] Brigitte DORIATH, 5éme édition, « contrôle de gestion », Edition DUNOD ; paris 2008. P. 01

[45] Brigitte DORIATH, 5éme édition, Op. Cit. P. 01

L'entreprise est alors divisé en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie.

1.2.1.2 Typologie des centres de responsabilité

A. Les centres des coûts standards

Un centre de coûts standards correspond à un département de la firme où, pour produire des biens ou des services, les actions à entreprendre n'entraînent que des dépenses dont il est possible de mesurer l'efficience et l'efficacité.

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

B. Les centres de dépenses discrétionnaires

Le contrôle se situe surtout au moment de l'élaboration du budget. En prenant un soin particulier à définir les services que l'on attend de l'entité et les moyens qui lui seront en conséquence indispensables, il est possible de réintroduire de la rigueur dans l'allocation des ressources.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

C. Les centres de recettes

L'exemple le plus probant est celui d'une agence commerciale d'une taille limitée, dans laquelle le directeur aurait pour mission d'obtenir un certain niveau de ventes (volume de ventes ou chiffre d'affaires) mais en n'ayant ni la maîtrise des prix de vente (fixés par le marché ou par le supérieur hiérarchique) ni celle des coûts de distribution.

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Le suivi des performances est centré sur le chiffre d'affaires.

---

[46] Claude Alazard, Sabine SEPARI, « contrôle de gestion » DCG 11, édition ; DUNOD, P. 362

D. Les centres de profit

Ce sont des départements où le responsable à la possibilité de combiner au mieux coûts et recettes. Deux cas sont à distinguer :

- Le dirigeant peut être tenu pour responsable d'un résultat net. Cela suppose qu'il puisse contrôler le prix de vente, le volume des ventes, les coûts de distribution et qu'il ait un certain pouvoir sur les coûts de fabrication.
- Si le responsable ne contrôle pas la quasi-totalité des charges entrant dans le calcul de son résultat net, ses performances seront appréciées par rapport à une marge.

E. Les centres d'investissement

Le dirigeant dispose d'une large autonomie et son objectif est de maximiser le rendement de l'investissement ou le bénéfice résiduel.

Les centres d'investissement ne se rencontrent qu'à des niveaux hiérarchiques élevés (direction générale, responsables de filiale ou de division).[47]

1.2.2 La détermination des prix de cession internes

Les prix de cession internes ont été introduits depuis longtemps dans les grandes entreprises industrielles privées.

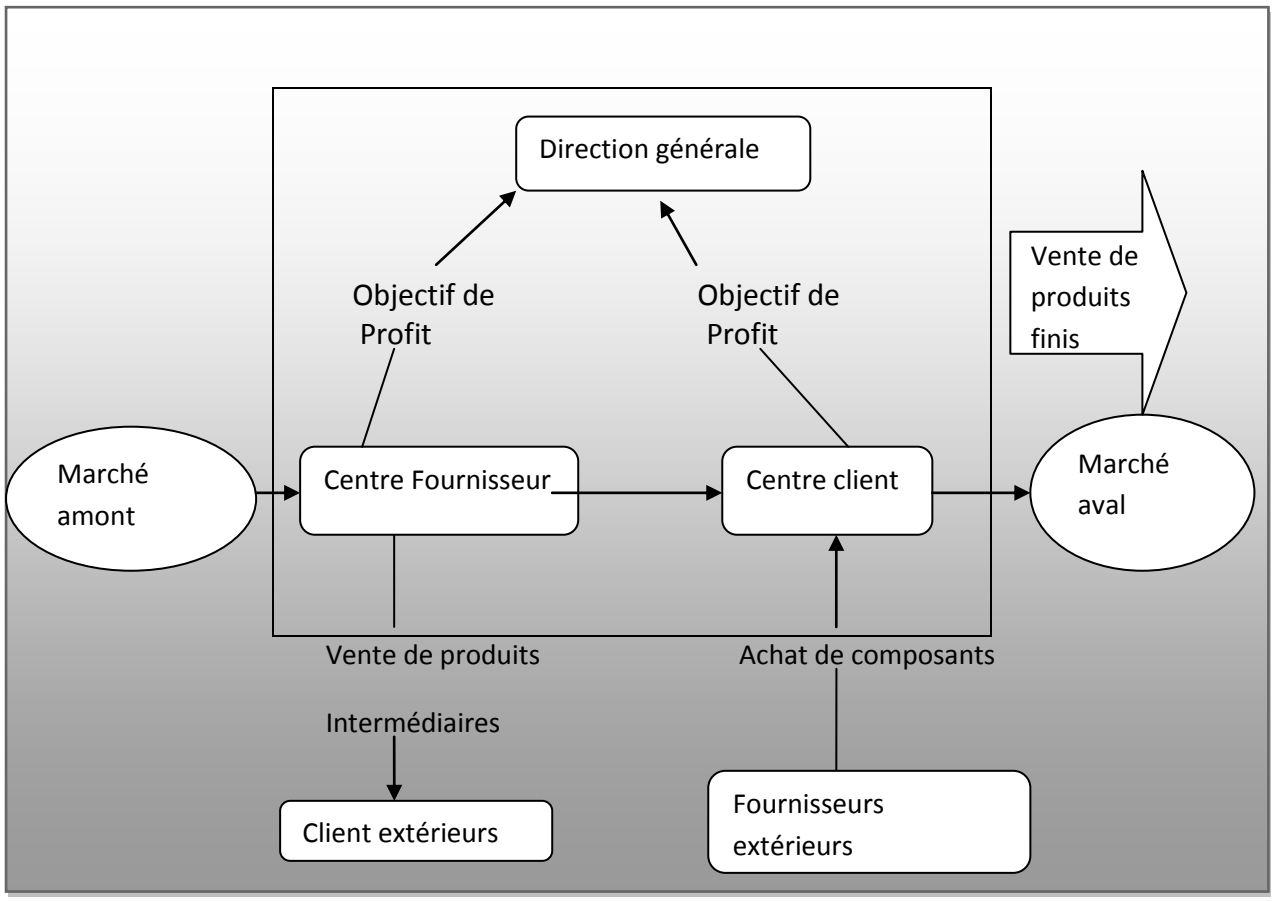
1.2.2.1 Définition

Les centres de responsabilité d'une entreprise sont rarement indépendants les uns des autres. Un centre de profit peut recevoir tout ou partie de ses approvisionnements d'autres centres de la même entreprise. De même, il peut céder tout ou partie de sa production à d'autres centres de l'entreprise. La détermination du profit (ou simplement des coûts). Au niveau du centre suppose une valorisation de ces transferts internes qui sont alors qualifiés de cessions internes.

[47] Michel GERVAIS, Op. Cit. P. 537-544

Le prix de cession interne est le prix qui valorise les prestations entre les centres de responsabilités « vendeurs » et les centres « acheteurs ».[48]

Figure N° 03 : Cession internes et échange externes.



Source : Figure. Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER « Cession internes et échange externes ». P. 367[49]

1.2.2.2 Les objectifs des prix de cession interne

A. Optimisation des choix économiques

Les prix de cession sont des outils d'aide à la décision en vue de procéder à une allocation optimale des ressources et ainsi de maximiser le profit de la firme. Ils doivent

[48] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 366-367
[49] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 366-367

inciter les responsables de centres à réaliser des gains de productivité afin que l'entreprise reste compétitive.

B. Motivation du personnel

Les prix de cession incitent à la convergence des objectifs de l'entreprise et de ses membres, mais ils ne doivent pas orienter les responsables des centres de profit vers des décisions qui améliorent leur propre résultat au déterminent du résultat global de l'entreprise.

C. Contrôle de la performance des centres de responsabilité

Les prix de cession doivent permettre de juger de façon objective et réaliste la gestion à long terme des responsables des centres de profit. Il convient de les choisir de telle façon que les actions d'un centre (client ou fournisseur) ne perturbent pas trop les résultats d'un autre centre.

D. Incompatibilité des missions

Les prix de cession internes ne peuvent pas résoudre tous les problèmes de gestion d'une organisation complexe et leurs objectifs peuvent être contradictoires.

L'évaluation des performances et la motivation des responsables sont souvent incompatibles. Cette opposition de finalités n'est pas propre aux prix de cession mais concerne le contrôle de gestion en général.[50]

1.3 Le tableau de bord

Le tableau de bord est d'abord un outil de pilotage d'une unité opérationnelle. Il n'est pas un instrument de contrôle et ne prétend pas à l'exhaustivité. Nous commencerons par décrire ce qu'est est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

[50] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 368-369

1.3.1 Définition de tableau de bord

Un tableau de bord est un ensemble d'informations présentées de façon synthétique et destinées au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Les tableaux de bord sont :

- Centrés sur les facteurs clés de succès de l'entreprise ;
- Adapter à un responsable.

Ils ne comportent qu'un petit nombre d'indicateurs qui sont, non seulement financiers, mais aussi physiques, voire qualitatifs.

Ils informent les dirigeants sur les éléments essentiels de leur gestion, ce qui implique une sélection parmi les indicateurs possibles.[51]

Selon Clause ALAZARD et Sabine SEPARI « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.[52]

1.3.2 Comparaison avec les autres outils de gestion

1.3.2.1 Nature des données

Les données sont de nature diverse dans les tableaux de bord (monétaire, physique, quantitatives) alors qu'elles sont exclusivement monétaires dans les autres outils (contrôle budgétaire et comptabilité analytique).

1.3.2.2 Recherche de la réactivité

Les tableaux de bord sont conçus pour permettre une action rapide. Ceci implique :

A. Des délais de parution réduits

(Sept jours pour un tableau de bord mensuel alors que l'on tolère trente jours pour le contrôle budgétaire).

[51] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op. Cit. P. 348

[52] Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; DECF, 5 édition « contrôle de gestion » édition DUNOD ; P. 591

B. Une consultation rapide

Le tableau de bord doit être consulté d'un seul coup d'œil. Seule l'information strictement nécessaire figure donc au tableau de bord. Celui-ci contient peu d'informations mais celle-ci sont sélectionnées et pertinents.

Les méthodes de présentation utilisées (graphique, couleurs) aident à la rapidité de la consultation.

C. La proximité entre l'information et l'action

Les indicateurs physiques sont plus près de l'action car on agit directement sur des variables physiques et non sur des résultats financiers.

Les indicateurs physiques anticipent les futurs résultats financiers tout en indiquant où agir.[53]

1.3.3 Les indicateurs de tableau de bord pour la mesure de la performance des entreprises

1.3.3.1 Définition d'un indicateur

Un indicateur peut être défini comme une information qui permet de connaître l'état du système à un instant T et de pouvoir en déduire très rapidement une amélioration ou une dégradation de la situation. Dans ce dernier cas, il doit permettre au responsable de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.[54]

Des nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, et de la performance non financières. Permettant aux entreprises d'améliorer la mesure de leur performance.

1.3.3.2 Les indicateurs financiers

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers. Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit reflet de la richesse des actionnaires.

[53] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op, Cit. P. 350

[54] Farouk HEMICI, Christopher HENOT et Philippe RAIMBOURG ; « contrôle de gestion » édition Bréal, 2007, P. 140

1.3.3.3 Les indicateurs non financiers

Un grand nombre d'auteurs ont proposé de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard.

Le balanced scorecard (c'est-à-dire le tableau de bord « équilibré ») a été conçu en 1992 par un universitaire et un consultant américain : Kaplan et Norton. Ceux-ci ont voulu réagir contre la pratique américaine d'évaluer les performances des entreprises sur la base d'indicateurs exclusivement financiers qui privilégient le court terme aux dépens de la stratégie à long terme.[55]

1.3.4 Les objectifs de tableau de bord

Le tableau de bord remplit trois fonctions. Il est à la fois :

- Un outil de pilotage de suivi des objectifs d'une organisation ;
- Un outil d'aide à la décision par la vision régulière de l'évolution de la situation ;
- Un outil de management permettant de développer un dialogue et une réflexion collective autour des objectifs à atteindre.

Si le reporting produit de l'information brute et complète, le tableau de bord est sélectif et orienté. Il utilise d'ailleurs parfois des données fournies par le reporting.

Dans son format, le tableau de bord est simple et très lisible (idéalement une page avec des graphiques) alors que le reporting de par son exhaustivité est un document plus lourd.

La structure et le contenu du tableau de bord dépendent :

- De l'entreprise, son activité, sa taille ;
- Du responsable auquel il s'adresse : son champ de responsabilité et d'intervention ;
- De l'environnement : marché, concurrence, conjoncture.[56]

[55] Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; Op Cit. P. 355

[56] Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmaison et François-Xavier Ribiollet « Contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2014. P. 61

Section 2 : La performance de l'entreprise

Aujourd'hui le contrôle de gestion doit remplir deux rôles : aider à piloter l'efficacité c'est-à-dire gérer les facteurs clés de compétitivité, et aider à piloter l'efficience c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés. Ainsi, par l'efficience et l'efficacité, le contrôle de gestion peut aider à piloter la performance.

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire.

2.1 La notion de la performance

La performance est une notion très vague, qu'il convient de cerner à travers les différentes contributions scientifiques traitant ce concept.

2.1.1 La définition et vocabulaire de la performance

2.1.1.1 Définition : le concept de la performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation[57].

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.

2.1.1.2 Le vocabulaire de la performance : les trois notions suivantes sont associées au concept de la performance :

- L'économie consiste à se procurer les ressource nécessaires au moindre coût ;
- L'efficience maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressource ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée ;
- L'efficience traduit l'aptitude à atteindre les objectifs.[58]

2.1.2 Dimension de la performance

On décline la performance et on étend son périmètre en distinguant plusieurs dimensions de la performance

[57] Brigitte DORIATH ; 5e édition ; « Contrôle de gestion en 20 fiche », Edition DUNOD ; paris. 2008. P. 129
[58] Brigitte DORIATH ; Op. Cit. P. 129

- ✓ Performance et actionnaire : les actionnaires recherchent une performance au travers de la valeur de l'action, de la distribution des dividendes.
- ✓ Performance et client : le client évalue la performance au travers de sa satisfaction perçue dans la valeur apportée par le bien ou le service qu'il utilise.
- ✓ Performance et personnel : le personnel perçoit la performance à partir du fonctionnement de l'organisation, de la qualité et des conditions du travail et des relations.
- ✓ Performance et partenaire : la performance totale passe par la performance locale de chaque acteur de la chaine de valeur.
- ✓ Performance et public : pour le public, la performance consiste pour une entreprise à développer l'information sur ses produits, à préserver l'environnement, à avoir un comportement éthique et responsable vis-à-vis de la société.
- ✓ Performance et système de qualité : il s'agit de respecter des procédures pour garantir la fiabilité, les coûts, les délais des biens et des services proposée aux clients, tant internes qu'externes à l'organisation à partir de ces définitions, on peut conclure que Pour être performante, une entité donnée doit réaliser la meilleure combinaison possible entre valeurs et coûts, autrement dit, elle doit atteindre des résultats satisfaisants tout en respectant et en tenant compte des ressources dont elle dispose, sans dépasser le budget qu'il s'est fixé.[59]

2.1.3 Les critères de la performance

Le concept de la performance fait référence, non seulement a un jugement sur un résultat, mais également à la façon dont se résultat est atteint compte tenu des conditions et des objectifs de réalisation. Il recouvre alors deux aspects, en l'occurrence, l'efficacité et l'efficience.

2.1.3.1 L'efficacité

L'efficacité concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. Et d'autre part que le résultat obtenu ait été mesuré (ou du moins estimé). L'objectif devra en effet

[59] Pascal FABRE et CATHERINE THOMAS, DSCG 3, « management et contrôle de gestion », édition, DUNOD, 2007. P. 27-30

correspondre à un choix, présentant les caractéristiques suivantes :

– il traduit une recherche de cohérence par rapport à la mission et à la vocation de l'organisation ;

– il s'inscrit dans un horizon temporel de moyen ou long terme ;

– il s'accompagne d'une part de la définition du résultat attendu à cette échéance, et d'autre part de l'étude de la situation de départ, de façon à pouvoir identifier le parcours intermédiaire à réaliser ;

– il est mesurable, et doit donc donner lieu à l'élaboration d'indicateurs ou d'indices.[60]

2.1.3.2 L'efficience

L'efficience, quant à elle, « maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée »[61]

Nous entendons alors par efficience, la mesure d'absence de gaspillage dans l'emploi de ressources (humaines, techniques, financières et autres) tout en étant efficace.

Elle englobe, selon STERN et EL-ANSARY[62], trois concepts :

- **La productivité :** optimisation des ressources physiques mises en œuvre ; c'est le rapport entre une production et un volume de facteurs consommées.

Productivité= Quantité de sortants /Quantité d'entrants

- **La profitabilité :** est le rapport d'un profit aux coûts qui lui sont associés.

Profitabilité= résultat d'exploitation /coût d'exploitation

- **La rentabilité :** optimisation des ressources financières mises en œuvre. c'est le rapport d'un profit aux capitaux investis pour l'obtenir Bénéfice distribuable /capitaux propres.

  Rentabilité= Profit / Capital investi

La notion de performance englobe à la fois l'efficacité et l'efficience, sans toutefois que ces deux notions s'impliquent nécessairement. En somme, si l'efficacité est l'atteinte des objectifs, l'efficience est la meilleure manière de les atteindre.

[60] Jean Louis MALO, Jean Charles MATHE ; 2ᵉ édition ; « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'organisation ; paris. 2000. P. 106

[61] Olivier De La VILLARMOIS, « Le concept de la performance et sa mesure : un état de l'art », 2001, Centre Lillois d'analyse et de la recherche sur l'évolution des entreprises UPRESA, CNRS 8020. P. 02

[62] Olivier De La VILLARMOIS, Op. Cit. P. 02

2.2. Les indicateurs pour mesurer la performance

Les entreprises ont cherché, durant les années quatre-vingt-dix, à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières. Les diverses propositions ont donné lieu à de nombreuses réflexions que nous avons tenté de résumer ci-dessous.

Historiquement, et au moins aux Etats- unis, la performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (chiffre d'affaire, résultat…). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires.
Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.
Mais ces indicateurs traditionnels ont fait l'objet de critiques nombreuses qui ont amené une double proposition d'amélioration :

- Définir des indicateurs financiers plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise (EVA ou Economic value added, CFROI ou Cash-flow retourn On Investment… dont les formules de calcul seront rappelées plus bas).
- Utiliser des indicateurs non financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance plus en plus immatérielle. Le développement des actifs immatériels et en effet mal pris en compte par les documents comptables selon Kaplan et Norton (2001) citant plusieurs études.[63]

2.2.1 Les indicateurs financiers

Il existe d'autres outils de mesure de la création de valeur. De nombreuses études ont été publiées pour montrer la supériorité de ces indicateurs de création de valeur sur les mesures traditionnelles de la performance financière. Mais d'autre études ont également montré que la performance comptables n'étaient pas si mauvaises que certains cabinets voulaient bien le dire, voire parfois faisaient mieux que l'EVA (Ittner et Larker, 1998 a). La question qui se pose est toutefois de savoir si de tels indicateurs ont des effets sur le management de l'entreprise (logique interne) et permettent de mieux orienter les décisions, de mieux mesurer la performance ou de mieux rétribuer les efforts des managers.

[63] Nicolas BERLAND. (2009), « Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr. p. 119

L'étude Ittner et Larker (1998 a), comparant deux échantillons d'entreprise utilisant ou non les nouvelles méthodes, a permet de montrer que les entreprises utilisant les indicateurs de création de valeur réduisaient leurs investissements, augmentaient leur dividende et utilisaient de façon plus intensive leur capital investi.

2.2.2 Les indicateurs non financiers

Un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers considérés comme plus en phase avec les réalités de la concurrence actuelle. La prise financier en compte de la performance est supposée être plus équilibrée car tenant compte de ses multiples aspects.

2.2.2.1 L'utilisation des indicateurs non-financiers

En passant de la performance financière à la performance non financière, on évolue d'une performance mesurée pour les shareholders *(*actionnaires) à une performance mesurée pour les stakeholders (parties prenantes). Trois séries de raisons peuvent ainsi expliquer la montée des indicateurs non financiers (Ittner et Larker, 1998). Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard (BSC dont nous décrirons le mécanisme de construction plus bas).

- ✓ **Les limites des indicateurs comptables et financiers**
  - Ils sont trop historiques et induisent une gestion rétroviseur,
  - Ils ne permettent pas d'appréhender correctement la performance future,
  - Ils récompensent des comportements court- te rmistes ou incorrects,
  - Ils ne sont pas actionnables car ne fournissent pas d'information sur les causes des phénomènes.

- ✓ **La pression concurrentielle :** l'incertitude de l'environnement s'est accrue et les offres des entreprises sont le plus en plus complexes et sophistiquées d'où le besoin d'élargir la mesure de la performance.
- ✓ **Le développement de systèmes concurrents :** les programmes de qualité totale (TQM ou Total qualité management), la suply chain (gestion de la chaîne logistique), le CRM (Customer Relationship Management ou gestion de la relation client) sont

autant de système ayant conduit à des mesures de performances concurrent du système comptable.[64]

2.3. Les rôles de la mesure de performance locale

Avant de construire une mesure de performance locale, il est utile de clarifier préalablement les objectifs poursuivis et les principes directeurs. Ceci est particulièrement nécessaire car, comme nous allons le voir, les rôles joués par la mesure de performance locale sont multiples : la mesure s'adresse à plusieurs utilisateurs, et sert des types de décision eux-mêmes distincts.

Les usages de mesure de performance locale sont donc variés, et chacun exige des modalités de construction de la mesure spécifique : des particularités apparaissant notamment à propos du périmètre de la mesure et de ses principes d'élaboration.

Nous présenterons dans un premier temps chacun des usages de façon indépendante, puis dégagerons dans la conclusion les difficultés qui existent à les poursuivre simultanément.

2.3.1 Le pilotage par les responsables des entités

Ce pilotage suppose la construction d'un système de mesure de la performance au niveau de l'entité. En effet, les objectifs ne s'expriment pas dans les mêmes termes selon les niveaux de responsabilité, si bien que la nature des informations nécessaires pourra différer fortement : le responsable de l'entité sera surtout focalisé sur les mesures concernant son entité, là où le dirigeant aura une vision plus large. Cependant, les étapes et les principes de construction du système de mesure des performances sont les mêmes pour tous niveau de responsabilité : il faut définir les dimensions de la performance (coût/valeur, partie prenantes), choisir des indicateurs cohérents avec la stratégie, prédictifs, facilitant l'analyse et donc la prise de décision, etc.

La mesure de la performance locale est destinée en premier lieu aux responsables d'entités eux-mêmes.

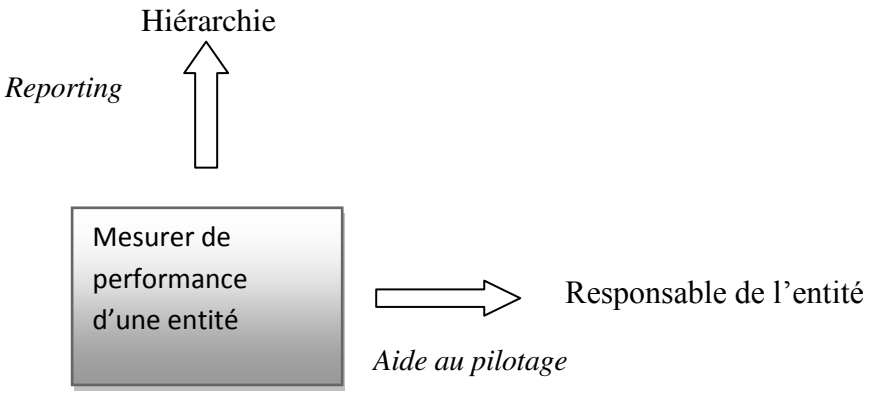
2.3.2 Le reporting statutaire

La mesure de performance locale est également destinée aux dirigeants de l'entreprise. On appelle reporting le processus de remontée d'information des différentes entités de

[64] Nicolas BERLAND, Op. Cit. P. 120-122

l'organisation vers la direction générale, le terme désignant aussi parfois la nature des informations ainsi transmises.

Figure N° 04 : Les destinataires de la mesure de performance des entités p. 124



Source : F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NEULLEAU… ; 2e édition, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance ». P. 124

Le reporting est lié en premier lieu aux obligations légales de publication des comptes de l'entreprise, pour lesquelles une remontée des informations comptables de certain est nécessaire. Ce type de reporting est généralement appelé reporting statutaire, et dans certaines entreprises, reporting légal ou reporting comptable.

Destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquier, actionnaires réels ou potentiels, analystes financiers, Etat, etc.), il offre également aux dirigeants un premier niveau d'information sur la performance du groupe (indicateurs d'activité et de marge). Un usage direct est la production d'états fiscaux ou sociaux nécessaires à la vie de l'entreprise (déclaration TVA, etc.).

La fréquence de production des informations n'est pas uniquement annuelle, mais également trimestrielle, voire mensuelle, en raison de la pression des marchés financiers.[65]

[65] Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NEULLEAU. Op. Cit. P. 122-124

2.4. Les difficultés de la mesure de la performance

Le contrôleur de gestion doit fournir un ensemble de critère qui contribueront au pilotage de l'organisation en fonction de ses objectifs stratégiques. Selon les objectifs informationnels, les critères seront synthétiques ou analytiques, financiers et/ou qualitatifs. Les critères de performance informent sur le résultat obtenu et sur la façon dont il a été obtenu. Leur choix doit permettre de résoudre les difficultés suivantes.

- Apprécier et guider une performance globale par une multiplicité d'indicateurs ;
- Relativiser la performance mesurée en fonction d'un référentiel ;
- Mesurer le qualitatif (le degré de satisfaction de clients, la réactivité attendue, etc.) ;
- Assurer la cohérence des critères au long des processus objectif de baisse des coûts au niveau d'activité peut aller à l'encontre d'un objectif de qualité au sein d'un même processus ;
- Fournir des critères opérationnels, c'est-à-dire facilement observables et compréhensibles par les acteurs concernés.[66]

2.5. Piloter la performance par les processus

2.5.1 Définir les processus

Le choix du découpage en processus est un choix de gestion. Qui construit une modélisation de l'organisation : en effet les processus officialisés constituent des chaines d'activités transversales à être surveillées avec attention car reconnues comme stratégiques dans la réalisation de la performance de l'entreprise. Comme les différentes activités sont reliées entre elles (par exemple. La programmation des ventes impacte une charge de travail et influe sur la gestion des approvisionnements). Piloter les processus conduit à gérer les relations entre ces activités[67].

2.5.2 Un pilotage continu

Une fois, les processus prioritaires définis, il faut connaitre le périmètre de ces processus et de certains paramètres de fonctionnement : le client (interne ou externe).

[66] Brigitte DORIATH ; Op. Cit. P. 130

[67] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, 3e édition, « contrôle de gestion » ; édition DUNOD, paris, 2013. P. 470-471

Le pilotage d'un processus s'appuie sur un dispositif continu : les acteurs sont conscients que les besoins de coordination sont nécessairement à réajuster car une action d'amélioration sur une activité données impactera l'aval du processus et contraindra à revoir les mécanismes d'ajustement précédemment mis en place.

Dans ces conditions, le pilotage d'un processus doit être le fait d'un responsable de ce processus porté d'une équipe processus.

L'ABM par l'analyse des processus et des activités permet alors. Un pilotage cohérent avec la nouvelle définition du concept de produit[68].

2.6 Diverses dimensions de la performance

Entre autre et de manière non exhaustive, on peut étudier la performance dans ses dimensions financière, sociale, etc.

2.6.1 Performance financière

En sa qualité de système de mesure et de communication financière, la comptabilité apporte de nombre d'indicateurs liés au cycle financier comme le résultat d'exploitation, le résultat courant, l'excédent brut d'exploitation, etc. Par extension on trouve ensuite des critères tels que la VAN (valeur actuelle nette) ou l'EVA^{TM} (Economic value added) qui expriment, selon la lecture faite, le retour sur capital ou sur investissement en terme de flux financiers, la rémunération du capital apporté par les apporteurs de capitaux ou encore le surplus potentiel de richesse créé au cours d'une période.

2.6.2 Performance opérationnelle

Elle est liée aux opérations de production de biens ou services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client c'est-à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires.

Elle renvoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'excédent brut d'exploitation (EBE).

[68] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op. Cit. P. 470-471

2.6.3 Performance sociale

La performance sociale résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, par exemple, de sécurité, de santé, de rémunération, de gestion de compétences….

Les tableaux de bord sociaux et tous les indicateurs mis en œuvre par un contrôle de gestion sociale permettant une analyse, voire une mesure de cette performance.

2.6.4 Performance environnementale

Toute organisation exerce un ensemble d'activités qui ont un impact, à des degrés différents, sur l'environnement. Il en résulte un management environnemental, en fait des choix et des actions en termes d'objectifs environnementaux liés à ces activités, Cela donne lieu à la présentation de résultats, d'indicateurs quantitatifs (tels les unités d'émission de facteurs polluant par quantité produite) et qualitatifs, qui expriment ce que fait l'entreprise pour la maitrise des aspects environnementaux puis le résultat obtenus.[69]

Section 3 : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

Dans l'environnement complexe et incertain. L'entreprise doit recentre en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion avec ses outils d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévisions, de mesure de la performance et de pilotage.

Dans l'entreprise le rôle des outils de contrôle de gestion c'est l'attribution à l'amélioration de sa performance.

[69] Sabine SEPARI, Guy SOLLE et Louis LECOEUR ; DSCG 3, « management et contrôle de gestion » 2e édition DUNOD. P. 58-60

3.1 Les outils de pilotage (Balanced scorecard ou tableau de bord stratégique) de la mesure au management de la performance

Depuis presque deux décennies, les outils dits de pilotage, balanced scorecard ou tableau de bord stratégique dans sa version « modernisée », connaissant un franc succès dans les entreprises privées et les organisations publiques.

Balanced scorecard et le tableau de bord stratégique reposent sur deux postulats forts, souvent formulés sous forme d'adages : « On obtient ce qu'on mesure » et « Ce qui est mesuré, est géré »[70]. En d'autres termes, ces outils insistent sur la nécessité d'un système d'indicateurs, comme dispositif créant de la visibilité, entrainant elle-même l'action. Mieux mesurer la performance permettrai donc de mieux la manager.

L'objectif c'est de mettre en exergue les apports de la balanced scorecard (BSC) et du tableau stratégique et en quoi ils ont cherché à répondre à des situations de gestion où les outils traditionnels du contrôle de gestion, proches de la comptabilité, se sont avérés insuffisants. Dans un second temps, avec le recul offert par deux décennies de mise en œuvre des outils, nous offrons un regard plus critique sur les outils de pilotage, dont nous doutons qu'ils aient amélioré le management...[71]

Hélène LONING remet ces outils dans leur contexte « histoire » en rappelant la genèse des outils de mesure et de management de la performance (PMMS). Caroline SELMER présente successivement deux illustrations de mise en place de tableau de bord stratégique. Le premier exemple montre comment un outil de pilotage peut aider une organisation à clarifier ses objectifs stratégique, ses priorités, et à les suivre ; le seconde exemple offre une prise de recul, au bout de deux ans, sur la mise en place d'un outil de pilotage, sur le chemin qui reste à parcourir pour parvenir à un usage « complet » de celui-ci, et sur ses limites en temps de management.

3.1.1 Une perspective sur les outils de pilotage de la performance moins de mesure et plus de management

Dans cette partie, nous verrons comment l'éclosion des outils de pilotages, Balanced scorecard et tableau de bord stratégique, a d'abord visé à répondre à l'essoufflement des

[70] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; « le contrôle de gestion en mouvement » ; édition d'organisation, Paris 2010. P. 107
[71].Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 107

systèmes traditionnels de contrôle de gestion, trop lourds, trop lents, trop comptables et financiers.

Dans le second temps, nous décrivons l'évolution des outils au fur et à mesure de leur implantation dans les organisations

3.1.1.1 L'essoufflement des outils classiques du contrôle de gestion et les nouvelles propositions

A. Les limites des outils traditionnels du contrôle

À partir de la fin des années 1980, les outils du contrôle de gestion classique s'essoufflent et leurs limites deviennent de plus en plus évidentes. A cette époque, le monde industriel a déjà beaucoup changé, les systèmes de production se sont modernisés et complexifiés, notamment pour gagner en flexibilité. Le juste-à-temps et la qualité totale se sont imposés

Pendant les années qui suivent, de nombreuses recherche sur les styles d'évaluation de la performance apportent des résultats contradictoires (Hopwood, 1972 ; Otley, 1978, Chapman, 1997 ; Harmann, 2000). Certains auteurs ont montré que l'évaluation de la performance et performance financière, comptable peut être dysfonctionnelle, en particulier dans un contexte incertain (Merchant, 1990) ; des styles d'évaluation de la performance plus subjectifs, moins financiers, seraient utiles aux entreprises innovantes et où la flexibilité est nécessaire à leur compétitivité (Govindarajan, 1984).

La notion de performance (Bessire, 1999) prend le devant de la scène, le seul constat des résultats n'est plus suffisant, les interrogations portent désormais sur les générateurs de coût (avec la comptabilité d'activité) puis de performance, avec le management des activités et les tableaux de bord stratégiques.

Les outils budgétaire classiques, le calcul et l'analyse des écarts du contrôle budgétaire, le reporting financier traditionnel, sont mal adaptés à « la nouvelle donne » parce qu'ils sont trop lourds, exhaustifs, lents et coûteux, d'une part, ils ne sont pas équilibrés, trop financiers, pas assez opérationnels. D'autre part, ils constatent des résultats passés, sans anticipation des résultats futurs. Enfin, ils ne proposent pas non plus de lien avec la stratégie, ni les objectifs stratégiques.

B. De nouvelle proposition fleurissent vers les outils de mesure et management de la performance

C'est dans ce contexte qu'aux États-Unis, la balanced scorecard (BSC) a été développée par deux professeurs-consulats, Kaplan et Norton (1992, 1996)[72].

Le modèle est simple, reposant sur quatre « boîtes » attrayantes et faciles à adapter à chaque contexte d'entreprise :

Un modèle de causes à effets, représenté par une carte stratégique, doit alors permettre de tracer les chemins spécifiques de la performance de l'entreprise cartographiée. Des indicateurs, anticipateurs ou de résultat, doivent permettre un suivi de la performance, et de ce qui la génère.

En France, la méthode OVAR (Objectif, Variable, d'Action, Responsables) pour construire des tableaux de bord stratégiques est formalisée par des enseignants-chercheurs à partir de la fin des années 1980 et jusque dans les années 2000. OVAR a pour objectif de crées davantage de cohérence dans l'entreprise, de faire en sorte d'améliorer la convergence des buts des différents services/département/entités.

L'accent est mis sur l'identification séparée des buts d'une entité par opposition aux moyens dont elle dispose pour y parvenir. La démarche de mise en place d'indicateurs, à travers des tableaux de bord, est ensuite possible et facilités, car elle se fondre sur un projet structuré et cohérent.[73]

3.1.2 L'évolution des problématiques liées aux outils de pilotage

Quelque année de mise en œuvre des tableaux de bord stratégiques et des balanced scorecard ont permis, à partir des années 2000, de faire évoluer les problématiques associées à ces outils. Les outils de pilotage ne peuvent plus être vus comme l'application mécaniste d'une stratégie explicitement énoncée, mais comme un point de focalisation du débat, de façon interactive à l'intérieur de l'organisation, sur la façon d'appréhender les incertitudes environnementales.

[72] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111
[73] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111

3.1.2.1 Stade de mise en œuvre et évolution du questionnement sur la BSC

Vers la fin des années 1990 et au début des années 2000, on commence à avoir un peu de recul sur l'implantation des outils de pilotage dans les organisations, car suffisamment d'entreprise se sont, au moins officiellement, « lancées » dans la BSC ou le tableau de bord stratégique.

Kaplan et Norton, ainsi que d'autres consultants, ont vu les préoccupations des entreprises évoluer au fur et à mesure qu'ils mettaient en place des BSC chez leurs clients. Les débats académiques, notamment entre la BSC telle que définie par Kaplan, et les TDB stratégique « à la française »[74] (Epstein et Manzoni, 1998 ; Bourguignon, Malleret et Norreklit, 2004 ; Bessire et Baker, 2005) ont également contribué à faire évoluer les applications et le questionnement sur les outils de pilotage. Les ouvrages successifs de Kaplan (1996, 2000, 2004) sur la BSC traduisent ces évolutions. Introduite comme outil de suivi et système d'information pour le comité de direction, en 1991-1992, la BSC devient dès ses premières applications organisationnelles, un outil de communication de la direction vers les niveaux hiérarchiques exécutants, À la fin des années 1990, la BSC est désormais, dans le dessein de Kaplan et Norton, un instrument à part entière de mise en œuvre de la stratégie par les responsables intermédiaires.

3.1.2.2 Le retour du budget avec le beyond budgeting et la contribution de Simon avec les ICS

Une forme de réponse théorique est apportée par Simons. Dès 1995, ce professeur de Harvard publie un ouvrage dont l'écho en contrôle de gestion se développe à partir des années 2000. Sa théorie identifie quatre leviers de contrôle (Simons, 1995). Deux d'entre eux portent sur les valeurs de la firme et son identité organisationnelle : ce sont respectivement le système de croyances et le système de contraintes. Les deux autres correspondants à différents système de contrôle de gestion : les systèmes diagnostiques et les systèmes interactifs. Selon Simons (1990, 1991) l'entreprise a besoin de la complémentarité entre les deux types de systèmes de contrôle de gestion, mais un seul outil peut jouer le système de contrôle interactif ; par définition, il s'agit du système qui reçoit l'attention limitée des dirigeants.[75]

[74] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 112-114

[75] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 112-114

3.2 Intégration des critères de performance dans le contrôle de gestion

Dans cette optique, la performance ne peut s'exprimer que comme un ensemble équilibré de paramètres complémentaires, mais parfois contradictoires, décrivant les résultats et les processus d'atteinte de ces résultats.

Le contrôle de gestion peut alors aider au pilotage de la performance en proposant des tableaux de bord et des indicateurs pour suivre tous ces paramètres.

Les tableaux de bord sont utilisés dans de nombreuses entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes.

Un tableau de bord 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.

Les premiers tableaux de bord établis dans les entreprises françaises dès les années 60 étaient assez rigides, rationnels, optimisant toutes les décisions et intégrant toutes les informations, tout étant localisés sur la réduction des coûts, dans une optique strictement quantitative et financière. Plusieurs critiques apparaissant : les tableaux de bord sont peu précis, avec une vision globale, loin du terrain, avec un rythme imposé en décalage avec le fonctionnement réel, une mesure partielle incomplète. Les tableaux de bord sont trop standards sans adaptation aux besoins et aux caractéristiques locales.

Le tableau de bord doit être adapté aux besoins de chaque utilisateur. La performance devant associer efficacement stratégie et organisation, le contrôle de gestion doit construire des outils, des indicateurs pour aider aux changements de stratégie comme aux changements de l'organisation.[76]

3.3 Danger et limites des outils de pilotage

D'autres limites aux outils de pilotage ont été dénoncées par des chercheurs, principalement ceux avec une pensée critique, dès avant « le krach » financier et économique de 2007-2008. Ces problèmes sautent désormais aux yeux dans contexte actuel et devront trouver des réponses dans « le monde d'après la crise »[77].

[76] Pascal FABRE, Sabine SEPARI, Guy SOLLE… ; « Management et contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 2014. P. 30

[77] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

Des scientifiques (Norreklit, 2003) ont dénoncé la BSC comme un outil « à la mode », Ils ont par exemple démontré le caractère peu rigoureux, non scientifique, de la BSC, qui fait appel à une rhétorique des instruments de gestion (avec les métaphores du pilotage et de la navigation). Ils dénoncent le fait que les arguments en faveur de la BSC font appel aux émotions et non à la raison, à la rationalité des managers (Norreklit, 2003).

Le plus grand danger est de piloter l'indicateur pour l'indicateur, sans comprendre ni chercher à comprendre la « réalité » ou du moins le phénomène que l'indicateur représente.

Des courants de recherche en contrôle de gestion ont souligné la vie propre des instruments de gestion et le pouvoir des chiffres en eux-mêmes. Avec la sociologie de la quantification, ils ont analysé les imbrications existantes entre méthodes de calcul et détention du pouvoir.

Dans les entreprises, le risque de voir la mesure se substituer au management est grand pour au moins deux raisons : d'une part, « l'objectivisation » des critères d'évaluation et la mise en place des rémunérations variables rencontrent beaucoup d'adeptes et, d'autre part, la suppression de niveaux intermédiaires de management permet à l'entreprise d'économiser des coûts élevés (salariaux, mais transactionnels).

La préconisation ici n'est pas de supprimer les indicateurs ni la mesure, mais de rétablir le management mis à mal au cours des dernières années dans beaucoup d'entreprises. Il s'agit non seulement de trouver un « équilibre » entre les indicateurs financiers et les indicateurs opérationnels, comme le suggère la BSC, mais aussi de trouver un équilibre entre l'objectivisation offerte par la mesure, les indicateurs, et la nécessaire construction de sens qui est le rôle premier de manager, à tous les niveaux dans l'entreprise.

Des démarches de gestion, qui vont au-delà des « outils » de gestion, peuvent aider le manager à se professionnaliser et à prendre comment mener leur rôle. A ce titre, la démarche de construction des tableaux de bord ou d'une BSC a plus de valeur ajoutée que les indicateurs qui ressortiront, plus ou moins figés, de ce processus et de la discussion. Et les indicateurs, en retour, n'ont de sens et de valeur ajoutée que s'ils sont le point de départ d'un nouveau dialogue sur les plans d'actions, en d'autres termes s'ils deviennent des systèmes de contrôle interactifs au sens de Simon[78].

[78] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

3.3.1 Situer les outils de pilotage de la performance au cœur de management

Les tableaux de bord peuvent être considérés comme des « boussoles ». Ce sont tous les éléments dégagés par le tableau de bord qui guident ou orientent les responsables dans le suivi de leurs résultats et dans leurs prises d'actions correctives. Lorsqu'ils sont convenablement exploités, ils permettent également de tester et de comprendre l'influence des effets des plans d'actions mis en œuvre sur les performances, donc d'apporter de la « signification »[79].

3.3.2 L'ouverture du tableau de bord à des indicateurs non financiers permet de donner du sens aux responsables opérationnels

En entreprise, donner du sens, c'est apporter une réponse aux questions « pourquoi ? » et « comment ? ». Si, classiquement, il incombe aux dirigeants de dessiner le sens autour de trois dimensions principales (l'orientation stratégique, les valeurs de l'entreprise et la structure organisationnelle). Il revient aux managers, à leurs postes, de le déchiffrer, de l'interpréter, de se l'approprier pour mieux appréhender leur propre champ d'action (c'est-à-dire la combinaison objectifs-ressources-résultats) et de relayer auprès des collaborateurs ou des subordonnées.[80]

3.3.3 Les limites des tableaux de bord traditionnels

Indispensables au pilotage d'une entreprise et largement répandus aujourd'hui, les tableaux de bord n'en montrent pas moins des limites relatives à leur structure, leur contenu ou encore à leur capacité de disposer d'une information fiable et rapide. Les principales limites sont les suivantes :

- Pas de lien avec la stratégie : Les tableaux de bord ne peuvent se satisfaire d'une mesure isolée de la performance opérationnelle mais doivent contrôler que l'action des entités opérationnelles s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise ;
- Prépondérance des indicateurs financiers : la majorité des tableaux de bord sont issus du contrôle de gestion qui est lui-même généralement rattaché à la direction administrative et financière ;
- Manque de réactivité : il est souvent fastidieux de récolter les informations auprès de chaque responsable opérationnel ou auprès de chaque service ;

[79] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 114-116
[80] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 114-116

- Description des conséquences : le tableau de bord mesure principalement l'activité passée sans mettre en évidence la cause de la performance de cette activité ;
- informations peu fiables ou incomplètes : si certaines sources de données ne sont pas automatisées. Il convient d'être particulièrement vigilant sur la fiabilité de l'indicateur qui en résulte ;
- surinformation : un trop grand nombre d'indicateurs et de tableau de bord nuira grandement à l'efficacité du modèle de pilotage[81].

3.3.4 Les limites du contrôle budgétaire

La première limite qui vient à l'esprit en termes de contrôle budgétaire touche à la qualité de la budgétisation. Un budget mal construit ne permettra évidemment pas un contrôle budgétaire satisfaisant.

De multiples événements interviendront pour le remettre partiellement en cause. Ces événements sont relatifs aux évolutions incessantes de l'environnement économique, social ou encore fiscal.

Il peut alors s'avérer intéressant de suivre en parallèle la croissance réelle des activités en s'appuyant sur l'autre base de référence qu'est la réalisation des années précédentes.[82]

3.4 Le reporting et le système d'information du contrôle de gestion

3.4.1 Le reporting

Le reporting est un outil en évolution très rapide. Si sa forme, la transmission d'informations considérées comme essentielles et pertinentes. Évolue au gré des modes et des outils informatiques disponibles, sa fonction a connu des évolutions très significatives. Alors que le reporting constituait un outil essentiellement interne, rendre compte à son supérieur hiérarchique sous forme d'un tableau de bord des factures clés de son activité. Les années récentes ont aboli, ou tout au moins atténué, la frontière entre les usages internes et externes. Le reporting est devenu un outil central pour rendre compte de ce que l'on fait, ou de ce que

[81] Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; « L'essentiel du contrôle de gestion » édition, EYROLLES, paris 2013. P. 85-86

[82] Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; Op, Cit. P. 100

l'on a fait, non seulement en interne, mais également à l'attention des divers parties prenantes de l'organisation.[83]

3.4.1.1 Des outils de reporting et outils de pilotage atteignant leurs objectifs

Le reporting suit l'évolution des données (passé). Il présente une vision sur les entités.

Le tableau de bord, mesure la performance (futur), il présente une vision pour les entités.

Les outils de reporting constituent un préalable indispensable à une bonne compréhension de ce qui s'est passé. Mais, en règle générale, on constate les manquements suivants : absence d'indicateurs globaux cohérents avec la stratégie, vision partielle de la performance, information tardive et peu ciblée, outil peu fédérateur. Les indicateurs sont plus axés sur les entités que pour les entités. Ces dernières construisent alors leurs propres outils de pilotage élaborés de façon dispersée et sans souci de coordination. D'où la nécessité de mettre en place des outils de pilotage.

Se pose alors la question de savoir pourquoi développer un pilotage global. Plusieurs réponse sont envisageables : crées une cohérence au sein des différentes entités ; développer un sentiment d'appartenance ; donner du sens au travail de chacun dans la création de valeur global ; optimiser les pratiques RH en capitalisant sur les meilleures ; mesurer et évaluer la mise en œuvre de la stratégie ; trouver le juste équilibre entre centralisation et décentralisation ; identifier des dénominateurs communs à l'ensemble de filiales d'un groupe ; faciliter les benchmarks internes ; promouvoir les meilleurs.[84]

3.4.1.2 Le reporting financier et ses avantages

A. Le reporting financier

Le terme « reporting de gestion », désigne le processus de remontée de mesure des entités vers la direction générale, pour les besoin de l'analyse de gestion. Il ne préjuge en rien du type de mesure utilisé. Cependant, historiquement, le reporting de gestion est longtemps resté constitué d'indicateurs comptables et financiers, au point que pour certains, le terme reporting désigné implicitement un reporting de type financier.

[83] Benoît Pigé, Philippe Lardy ; 2e édition ; « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité ». Édition EMS, 2011. P. 104

[84] Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 139-141

Le reporting financier contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments de bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Il donc très proche du reporting statutaire. Dans certains cas, un système de mesure unique sera utilisé pour les deux fonctions, la consolidation comptable d'une part, la remontés d'informations de gestion vers la direction d'autre part. Il peut être enrichi d'analyses complémentaires issues de la comptabilité de gestion.

B. Les avantages du reporting financier

Le reporting financier présente en premier lieu les qualités générales pour les indicateurs financiers, l'objectivité et la fiabilité. Par ailleurs, il est peu coûteux en termes de système d'information, dans la mesure où il repose sur les informations produites par le système comptable, dons disponible et fiabilisées. Il n'y a donc pas deux systèmes d'information en parallèle.

Le reporting présente également des avantages plus spécifiques à la mesure de performance locale.

En premier lieu, les informations financières offrent à la direction générale une vision synthétique de la performance des activités. Ceci est un avantage important, car il existe un risque réel surcharge d'informations pour les dirigeants, qui bride alors la prise de décision. Par ailleurs, ce caractère synthétique permet de préserver un espace d'autonomie pour les responsables d'entités, et évite donc les risques de « sur-contrôle ».

Ensuite, les mesures financières sont techniquement faciles à décomposer par entités, au moins à des niveaux de responsabilité élevés.

Enfin, les informations financiers sont plus facile à harmoniser que les données non financières : leur définition est au départ plus homogène, même s'il existe des marges de manœuvre qui peuvent crées des distorsions d'une entité à l'autre par exemple, les règles d'appréciation des stocks, du risque client, d'enregistrement du chiffre d'affaires.[85]

[85] Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NEULLEAU ; Op ; Cit. P. 144-146

3.4.2 Le système d'information du contrôle de gestion

Les services du contrôle de gestion ont souvent besoin de traiter, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser dans les méthodes, les procédures de contrôle de gestion et de les analyser pour en tirer des conclusions. Ils servent donc de nombreux outils d'aide à la décision dans différentes disciplines et transformés pour leurs besoins ou conçoivent des outils spécifiques.

- H.C. Lucas définit le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir de l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ».[86]

3.4.2.1 Les sources d'information pour le contrôle de gestion

Les premiéres informations utilisées dans les méthodes de calcul de coût sont puisées dans la comptabilité financière et dans l'organisation général.

A. La comptabilité financière

Le contrôle de gestion éttant apparu historiquement après la comptabilité financière et se voulant être une « loupe » sur les charges d'une entreprise, il est logique que la comptabilité (auparavant générale maintenant financière) soit une source d'information pour le contrôle de gestion. En France, la première méthode de calcul des coûts formalisé est celles des sections homogènes.

En 1982, le PCG a défini les notions fondamentales de coût et clarifier la méthode qui est rebaptisée « méthode des centres d'analyse ». Il utilise alors le terme de « comptabilité analytique » et non celui de « comptabilité de gestion » qui est apparu plus tardivement.

La comptabilité de gestion organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits.

La comptabilité financière donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externe essentiellement monétaires.

[86] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, 4é édition, DCG 11 ; « contrôle de gestion », DUNOD, paris, 2016. P. 18-20

B. Les informations sur l'organisation

Le contrôle de gestion a besoin d'information sur les paramètres concrets de réalisation des activités pour décomposer les charges, affecter les temps de travail.[87]

Conclusion

Pour planifier et suivre, motiver et mesurer la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables qui sont : la méthode des calculs des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La performance a toujours été une notion ambigüe, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

[87] Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op. Cit. P. 18-20

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de L'ENIEM

Introduction

L'entreprise Nationale des industries électroménagères résultait d'un contrat « produit en main » établi dans le cadre du premier plan quadriennal (70-73) entre l'Etat algérien et un groupe d'entreprise Allemandes. L'année 1977 constitue le début de la production de réfrigérateurs « petit modèle ». Depuis, elle a réalisé plusieurs projets de développement économique, soit par l'extension de son activité à d'autres produits soit par l'acquisition de nouveaux équipements.

Afin d'illustrer les différentes éléments développés dans les deux chapitres précédents, et dans le but de mettre en exergue le contrôle de gestion dans une entreprise industrielle, l'étude de ce cas s'avère nécessaire et indispensable.

Dans ce chapitre on va commencer par présenter l'organisme ENIEM ensuite on va étudier les outils du contrôle de gestion et leurs rôles dans l'entreprise ENIEM et comment peuvent-ils améliorer sa performance.

Section 1 : Présentation de l'organisme ENIEM

Il est nécessaire de commencer par la présentation de l'entreprise que nous allons étudier tout au long de cette partie.

En plus des éléments relatifs à sa création, à sa mission, à ses objectifs et à la structure de son emploi, nous allons s'intéresser à son mode d'organisation induit par sa segmentation en domaines d'activités stratégiques.

L'entreprise ENIEM est une entité nationale d'industrie de l'électroménager implantée dans la zone industrielle d'OUED AISSI willaya de TIZI OUZOU, elle constitue le maillon le plus important du tissu industriel de la willaya de TIZI OUZOU.

Elle a été, longtemps l'unique et la plus importante productrice de l'électroménager en Algérie.

Avec ses 37ans d'expériences, l'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENIEM) a pu construire une image de marque prouvée et une notoriété reconnue.

Face aux enjeux économiques, l'ENIEM a mis en œuvre et a développé un système de management qualité basé sur l'amélioration continue dont l'objectif principal est d'accroitre la satisfaction des clients.

En 2013, elle s'est vue décernée **le 1er prix algérien de la qualité,** récompensant tous les efforts qu'elle a entrepris pour la satisfaction des clients et aussi la qualité de la gestion et la performance globale.

L'ENIEM est une entreprise publique de droit algérien constituée le 02 janvier 1983 suite à la restructuration de SONELEC, elle est transformée juridiquement en société par action le 08 octobre 1989.

Son capital social est de 10.279.800.000 DA qui est détenu en totalité (100%) par la société de gestion des participations industries Électrodomestiques « SGP.INDILEC »

Dans cette présente section on va procédées à une présentation générale de l'organisme d'accueil dans un premier lieu, par la suite ses objectifs, ses missions et responsabilités de ses différentes unités. Pour mieux hiérarchiser, nous avons présentés l'organigramme général de l'entité ainsi que l'organigramme de l'unité CUISSON dont on a effectuées notre stage, ces différentes données ont été procurées par l'entreprise.

1.1 L'historique de L'ENIEM

L'entreprise nationale des industries de l'électroménager (ENEIM) est une entreprise issue de la restructuration organique de SONELEC, société nationale de fabrication et de montage du matériel électrique, elle a été créé par le décret N°83-19 du 02/01/1983, depuis, l'ENIEM a été chargée de la production et de la commercialisation des produits électroménager et elle disposait à sa création de :

- Complexes d'appareils ménagers (CAM) de Tizi-Ouzou entrée en production en juin 1977.
- Unité lampes de Mohammedia (ULM) entrée en production en février 1979.

Après la restructuration, L'ENIEM est devenue une entreprise autonome le 08/10/1989 et elle a été pour une seconde fois restructurée en plusieurs unités de production indépendantes qui sont :

- L'unité froid ;
- L'unité cuisson ;
- L'unité climatisation ;
- L'unité commerciale ;
- L'unité prestations techniques ;
- Filiale EIMS Miliana ;
- Filiale FILAMP Mohammedia.

Toutes ses unités dépendent de la direction centrale « direction générale industrielle DGI » sauf l'unité commerciale qui dépend directement de la direction marketing et les filiales sanitaire et FILAMP qui dépendait directement de la direction générale.

En 1998, L'ENIEM est la première entreprise en Algérie et en Maghreb à être certifier à **L'ISO 9001.**

1.2 Situation géographique

La direction générale de l'entreprise « ENIEM » est située au chef-lieu de la willaya de Tizi-Ouzou, boulevard Stiti Ali.

Le complexe d'appareils ménagers ENIEM se situe à 110km à l'est de la capital Alger, localisé dans la zone industrielle OUED AISSI distante de 10km du chef-lieu de la willaya de Tizi-Ouzou.

La superficie totale occupée par le complexe est de 47ha dont 12ha réservée aux différents bâtiments administratifs et industriels.

1.3 Objectifs de L'ENIEM

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

- Accroitre la satisfaction clients ;
- Diversification des produits ;
- Améliorer le chiffre d'affaire ;
- L'amélioration de la qualité des produits ;
- L'augmentation des capacités de la recherche et de développement ;
- La valorisation des ressources humaines ;
- La réduction des coûts et la relance d'autres sources de revenues ;
- L'augmentation de la capacité de production en corrélation avec les variations de la demande du marché ;
- Réduction des coûts et charges ;
- Faire face à la concurrence et placement de ses produits à l'échelle nationale et internationale.

1.4 Mission et responsabilité

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

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

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

1.5 Activité principale de chaque unité

- **Direction générale**

La direction générale est l'entité qui est responsable de la stratégie de l'entreprise et ceux en tenant compte des résolutions de son conseil d'administration.

Elle exerce son autorité hiérarchique et fonctionnelle sur l'ensemble des directions et des unités. Le Président Directeur Général est assisté par des cadres dirigeants chargés par des principales fonctions de l'entreprise, ces dernières sont les suivantes :

- Direction de la gestion industrielle (DGI)
- Direction développement et partenariat (DDP)
- Direction centrale finances et comptabilité (DCFC)
- Direction des ressources humaines (DRH)
- Direction planification contrôle de gestion et audit (DPCGA)
- Direction marketing et communication (DMC)
- Direction qualité (DQ)

1.5.1 Unité Froid

L'unité FROID est spécialisée dans la fabrication de réfrigérateurs tables TOP, de réfrigérateurs grands modèles, de congélateurs, de conservateurs et des armoires vitrées.

1.5.2 Unité Cuisson

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

1.5.3 Unité Climatisation

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

1.5.4 Unité Prestations Techniques

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

Doté d'un bureau d'engineering composé d'une équipe d'ingénieurs et techniciens qui assurent le développement des moyens de production pour l'entreprise.

Outre ses activités inter unités, elle assure également pour le comptes des clients externes des prestations en matières de conception et réalisation d'outils, de moules ainsi que des pièces de rechange et composants mécaniques.

1.5.5 Unité Commerciale

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

1.5.6 Filiale EIMS MILIANA

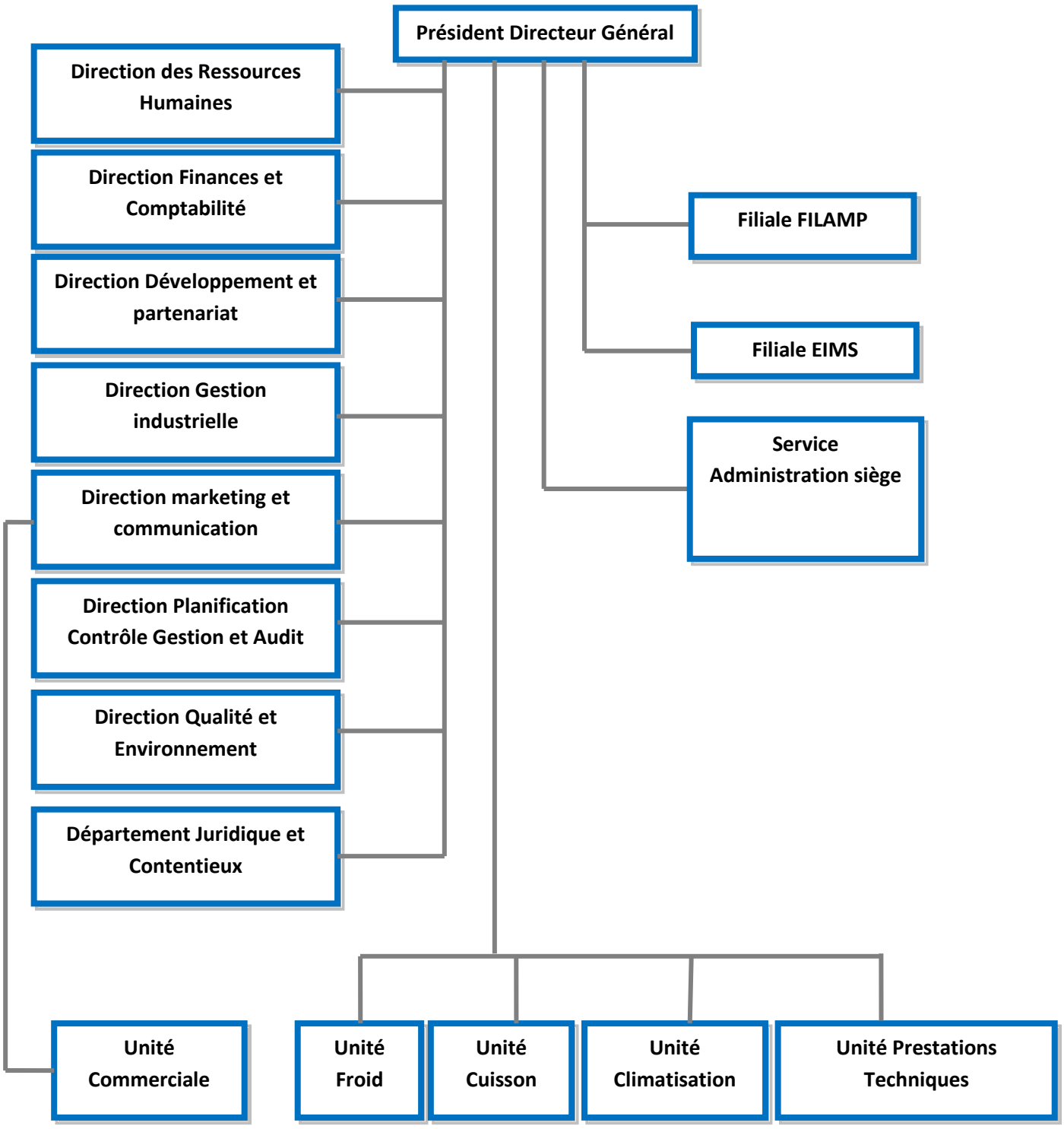
Elle fabrique du matériel sanitaire (baignoire, évier, lavabo). Elle est acquise par l'entreprise ENIEM en l'an 2000, elle n'entre pas dans le processus de certification de l'entreprise.

1.5.7 Filiale FILAMP MOHAMMADIA

L'unité lampe de MOHAMMADIA (ULM) qui a démarrée en janvier 1979 pour fabriquer des lampes d'éclairages domestiques ainsi des lampes de réfrigérateurs est devenue filiale à 100% ENIEM le premier janvier 1997.Elle est dénommée (FILAMP).

Pour atteindre ces objectifs, l'entreprise s'est organisée par centre d'activité stratégique qui se compose que de quatre unités de production, ainsi que l'unité commerciale et de l'unité prestations techniques.

<u>Figure N° 05</u> : 1.6 Organigramme de L'entreprise (Direction Générale) :



Source : document ENIEM

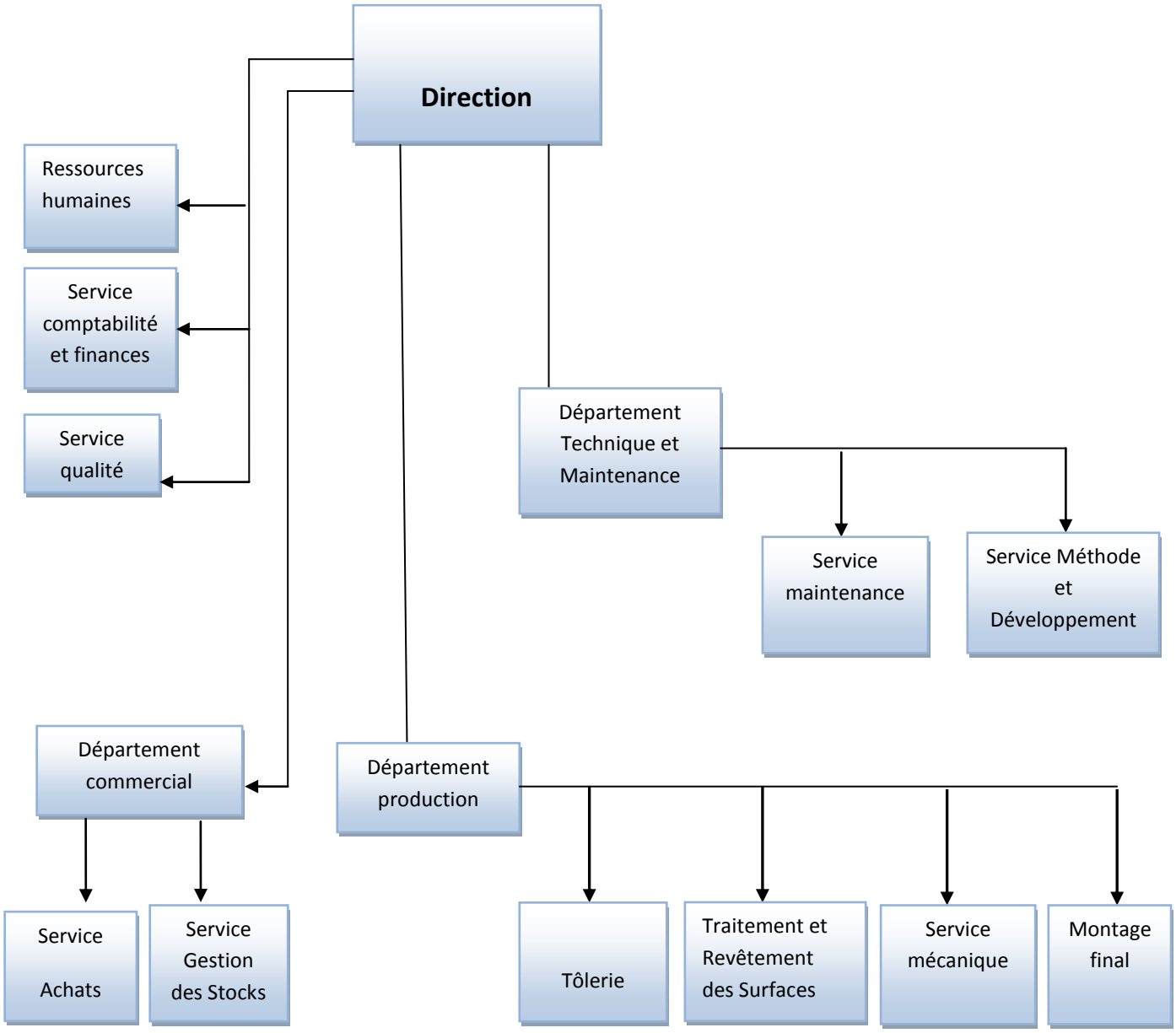
1.7- PRESENTATION DE L'ORGANISME D'ACCUEIL UNITE CUISSON

1.7.1 Organisation de l'unité

Selon l'organigramme, l'unité cuisson est subdivisée en trois départements et trois services à savoir :

- Département commercial.
- Département technique.
- Département production.
- Service ressources humaines
- Service comptabilité et finances
- Service qualité

Figure N° 06 : 1.7.2 Organigramme de l'unité CUISSON



Source : unité cuisson (ENIEM)

Section 02 : Le tableau de bord de L'ENIEM

Introduction

Le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités. Le problème est de sélectionner un nombre réduit de données importantes, rapidement obtenues et cohérentes entre elles, afin de permettre au responsable, soit d'agir directement, soit de contrôler l'action de ses principaux collaborateurs auxquels il a délégué une partie de la décision.

2.1 La technique utilisée pour concevoir un tableau de bord

Le tableau de bord au sein de l'entreprise ENIEM (de l'unité cuisson) c'est un rapport INDELEC qui contient des informations sur la production, des approvisionnements, stocks, consommations, les salaires,…

Ces informations sont regroupées dans des tableaux de bord sous forme d'indicateurs étant définis, dans lequel ils sont répartis selon les activités.

Dans le tableau de bord, chaque indicateur a un identifiant ou un nom, puis son objectif, c'est-à-dire la caractéristique qu'il mesure le tableau de bord (rapport INDELEC) est élaborée mensuellement.

2.1.1 Description des indicateurs

Chaque indicateur, qui se rattache à un tableau de bord spécifique fait l'objet d'une description précise et un processus de collecte d'information normalisé. Ils font l'objet d'un suivi particulier puisque :

- Des objectifs sont fixés lors de l'élaboration du budget.
- Des reporting sont produits de façon régulière pour mesurer la performance réelle et l'écart par rapport à ces objectifs.

2.1.1.1 Département approvisionnement et magasinage :

Compte de la grande attention portée à la gestion de la chaîne d'approvisionnement et à travers cela la gestion de la circulation des produits, quantités à réapprovisionner et stocks de produits, les activités des opérations et des achats sont :

- La stratégie de gestion des approvisionnements ;
- L'exécution des commandes ;
- Condition tarifaires ;
- Gestion des stocks.

Les indicateurs utilisés pour apprécier ces activités sont :

- Le taux de réalisation ;
- Mise à jour des informations ;
- Nombre de changement de commande.

2.1.1.2 Direction Commerciale :

Le tableau de bord de ce département est consacré à l'activité des ventes.

Les activités de la direction commerciale sont :

- La disponibilité du produit ;
- Communication Trade marketing.

Les indicateurs du suivi des activités commerciales sont :

- Ventes mensuelles ;
- Taux de vente par rapport aux prévisions.
- Nombre de commandes.

2.1.1.3 Direction des ressources humaines :

Le tableau de bord des ressources humaines permet d'évaluer la performance du personnel.

Les activités ressources humaines sont :

- L'analyse et la gestion des compétences ;

- La sécurité et la conformité des postes de travail ;
- Le recrutement et la formation du personnel.

Les indicateurs mis en place pour l'évaluation de ces activités sont :

- Climat de travail ;
- Postes vacants ;
- Etat de sécurité des agents et des postes de travail.

2.1.1.4 Département informatique :

Le département informatique s'occupe de la maintenance du réseau et des appareils informatique.

Ses activités se situent au niveau de :

- Entretien du réseau ;
- La disponibilité des outils informatiques.

Les indicateurs qui mesurent ces activités sont :

- La qualité du réseau disponible ;
- La qualité du matériel fourni.

2.1.1.5 Direction financière :

Le tableau de bord financier s'occupe de suivi économique de l'entreprise et de comparer les résultats des ventes par rapport aux objectifs fixés.

Les différents types d'activités de la direction financière sont les suivantes :

- Calcul des résultats financiers ;
- Calcul du chiffre d'affaires ;
- Suivi et exécution du budget.

Les indicateurs de performances qui permettant d'apprécier ces activités sont :

- Taux de marge brute ;
- Taux de réalisation des prévisions ;
- Taux de recouvrement des dettes (clients).

Ces différents indicateurs permettent d'anticiper et contrôler l'activité future. En ce qui concerne le contrôle, les indicateurs permettent d'avoir connaissance d'une situation à un instant donné, ce qui permet de situer l'activité qui s'est déroulé par rapport aux prévisions enregistrées.

2.2. La situation mensuelle de l'entreprise ENIEM (Année 2014)

En présente cinq tableaux de bord pour désigner la situation mensuelle de l'unité

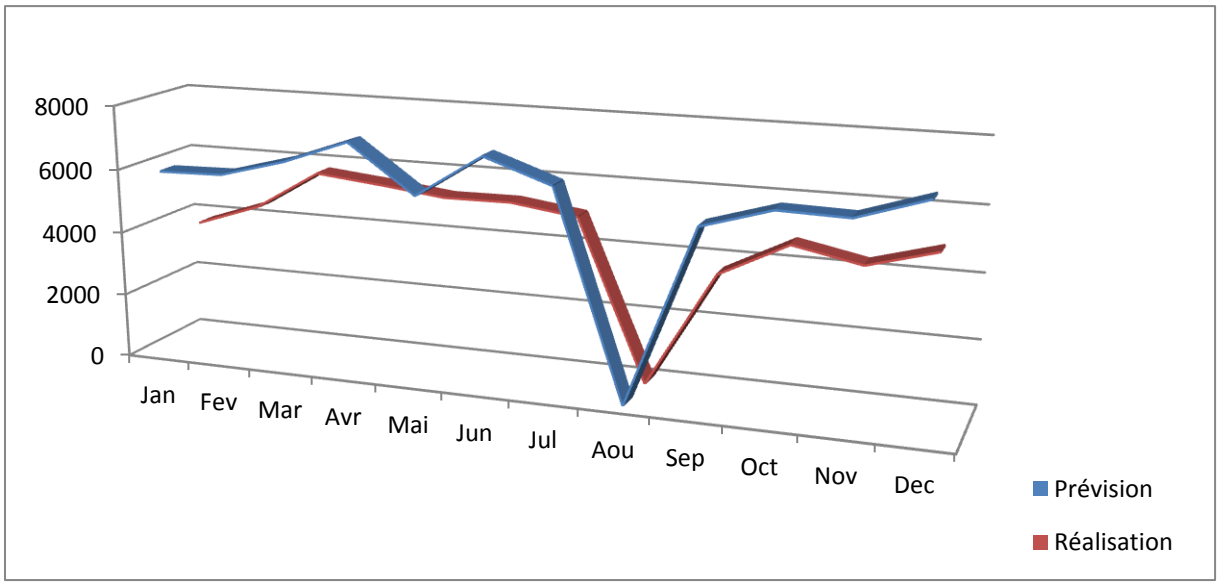
2.2.1-Production

Tableau N° 03 : La Production mensuelle de quatre cuisinières (Quantité)

Mois	Jan	Fev	Mar	Avr	Mai	Jun	Jul	Aou	Sep	Oct	Nov	Dec	Tot
Prévision	5900	5950	6500	7250	5780	7120	6400	0	5560	6200	6150	6340	69 150
Réalisation	3777	4478	5721	5513	5271	5290	5009	0	3623	4705	4285	4873	52 545
Ecarts	-2123	-1472	-779	-1737	-509	-1830	-1391	0	-1937	-1495	-1865	-1467	-16605

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 01 : Evolution mensuelle de la production



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

La quantité de la production du mois de décembre a été égale à **4 873** Cuisinières. Alors cette quantité a un écart de **29%** par rapport à la prévision du mois de décembre.

A la fin du mois de décembre a atteint **76%** des objectifs annuels. A noter qu'à cette date de l'année, la quantité de production est en baisse de **24 %** ou de **16 605** cuisinières par rapport aux prévisions annuels. Cette situation s'explique essentiellement par un manque dans les moyens de production (manque des effectifs, manque des tables du travail) et aussi est dû à des empannes dans la production et des réparations.

Comparé à l'année 2013 la production annuelle est en hausse de **3 217** cuisinières.

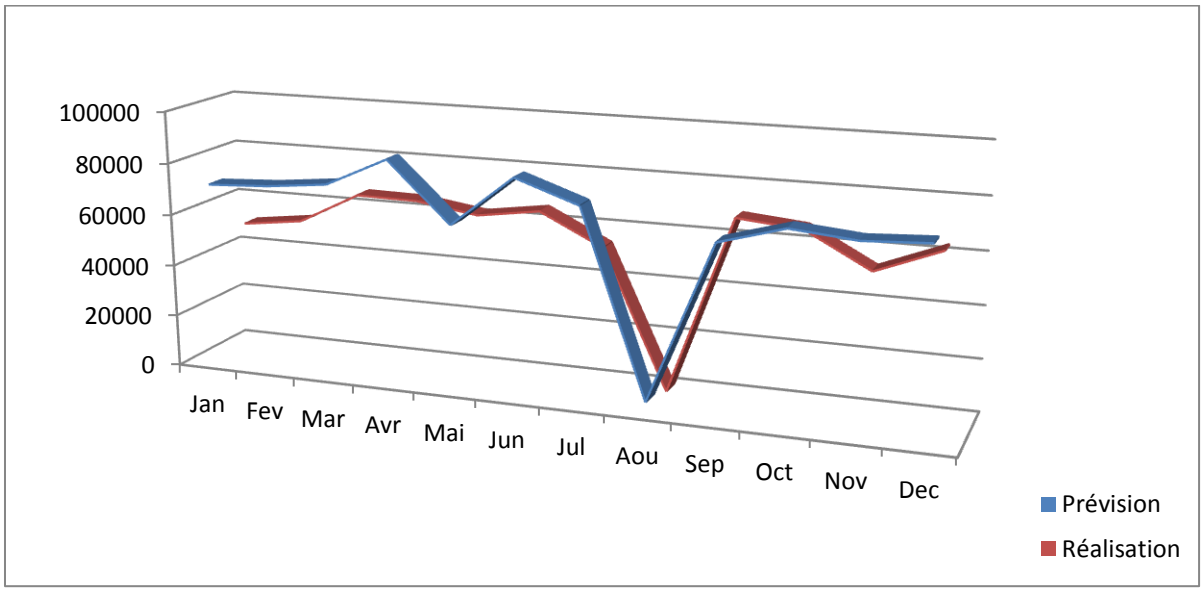
2.2-2-Consommation

Tableau N° 04 : La consommation de matières premières, composants et pièces de rechange (valeur)

Mois	Jan	Fev	Mar	Avr	Mai	Jun	Jul	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec	Tot
Prévision	71271	72499	74968	86193	63496	83026	74661	4000	65452	72514	70267	71535	809882
Réalisation	50338	53363	65671	65294	61682	65216	53287	134	68713	66442	53336	63094	666570
Ecarts	-20933	-19136	-9297	-20899	-1814	-17810	-21374	-3866	3261	-6072	-16931	-8441	-143312

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 02 : Evolution mensuelle de la consommation de MP



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

La consommation en mois de décembre 2014 est en baisse de **12%** par rapport aux prévisions constatés. Et cela est dû à la baisse de production de la matière première pendant le mois de décembre.

La consommation annuelle de matière première composant et pièce de rechange est en baisse de **18%** par rapport aux prévisions constatées à la fin du mois de décembre 2014 et cela est dû à la baisse de la production durant l'année 2014.

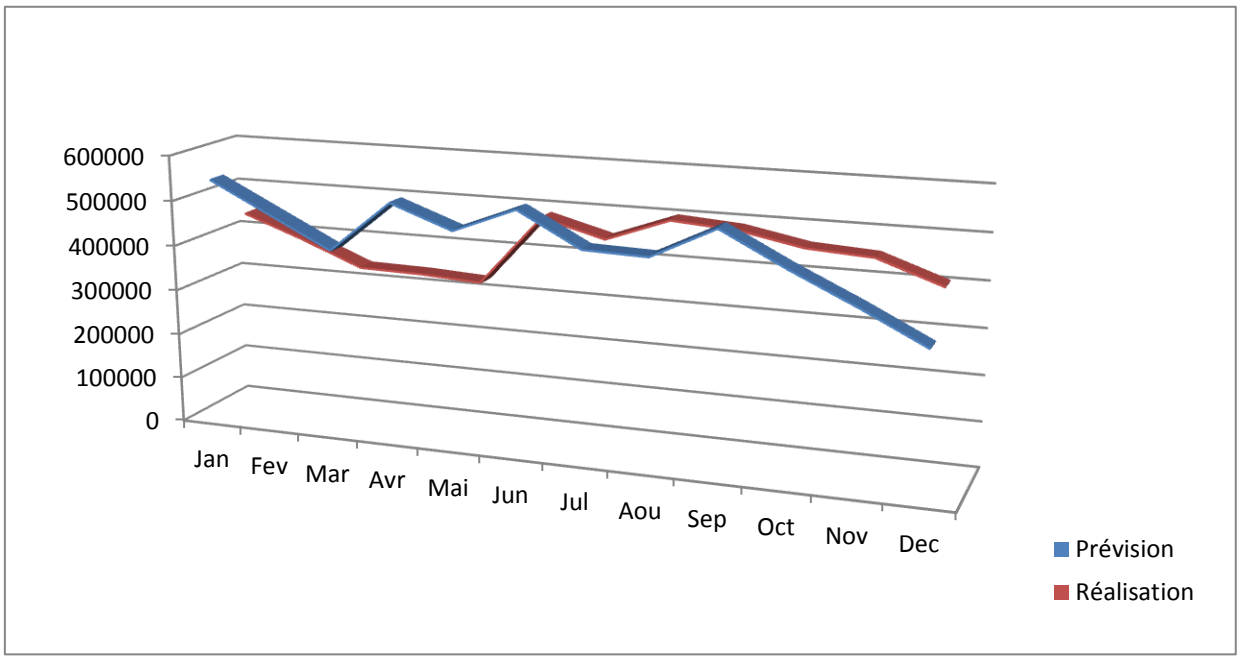
2.2-3-Les stocks

Tableau N° 05 : Stock de matières premières composants et pièces de rechanges (KDA)

Mois	Jan	Fev	Mar	Avr	Mai	Jun	Jul	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec
Prévision	544218	476436	408665	522133	472466	527645	454180	450180	519407	448090	382540	312202
Réalisation	441715	392396	338768	336110	328720	483014	446303	497444	487353	460349	451903	402632
Ecarts	-102503	-84040	-69897	-186023	-143746	-479331	-7877	47264	-32054	12259	69363	90430

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 03 : Evolution mensuelle des stocks de matière première



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Les stocks prévisionnels du mois de décembre 2014 sont à l'ordre **312 202 KDA** et les stocks réels sont de **402 632 KDA** ce qui nous donne un écart de **90 430 KDA** soit **22.5%** de l'augmentation, et cela dû à la diminution de la consommation de matière première et pièce de rechange.

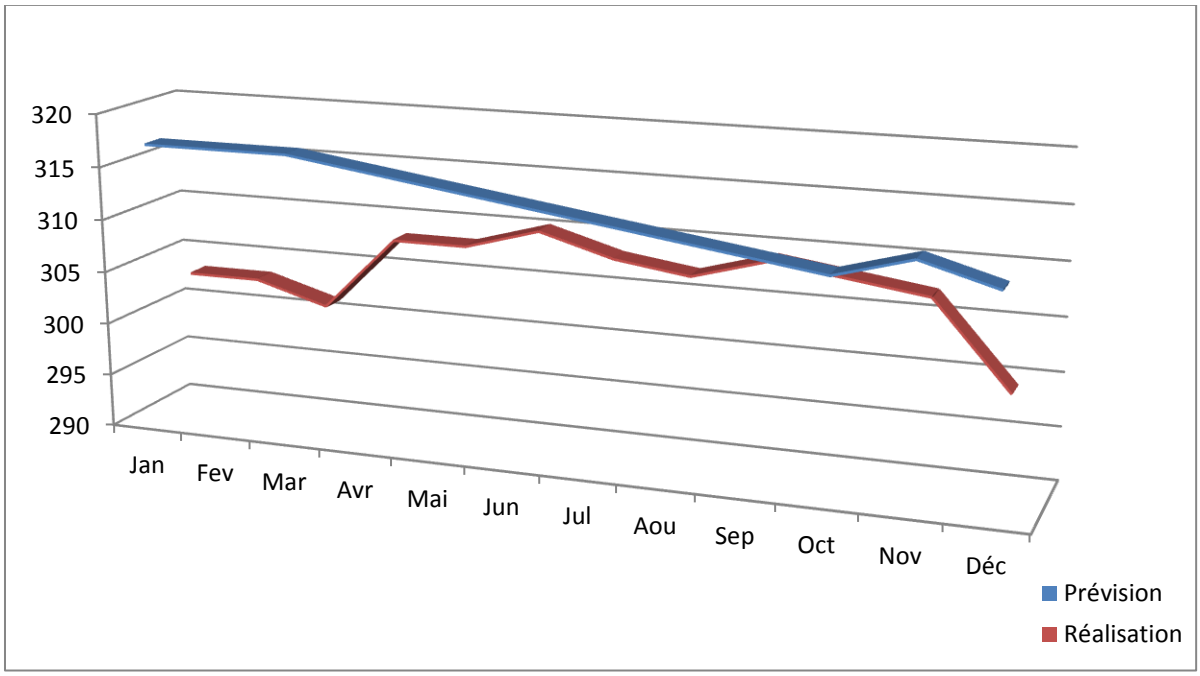
2.2-4-Les ressources humaines

Tableau N° 06 : Les ressources humaines

Mois	Jan	Fev	Mar	Avr	Mai	Jun	Jul	Aou	Sep	Oct	Nov	Dec
Prévision	317	317	317	316	315	314	313	312	311	310	312	310
Réalisation	303	303	301	308	308	310	308	307	309	308	307	299
Ecarts	-14	-14	-16	-08	-07	-04	-05	-05	-02	-02	-05	-11

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 04 : Evolution mensuelle des effectifs



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

A la fin du mois de décembre 2014 les effectifs inscrits sont de **299** ouvriers, par rapport à une prévision de **310** ouvriers.

Pendant le mois du juin 2014 on a inscrit **310** ouvriers alors un écart de **11** ouvriers et ce manque est dû aux départs à la retraite, et à la démission et le décès.

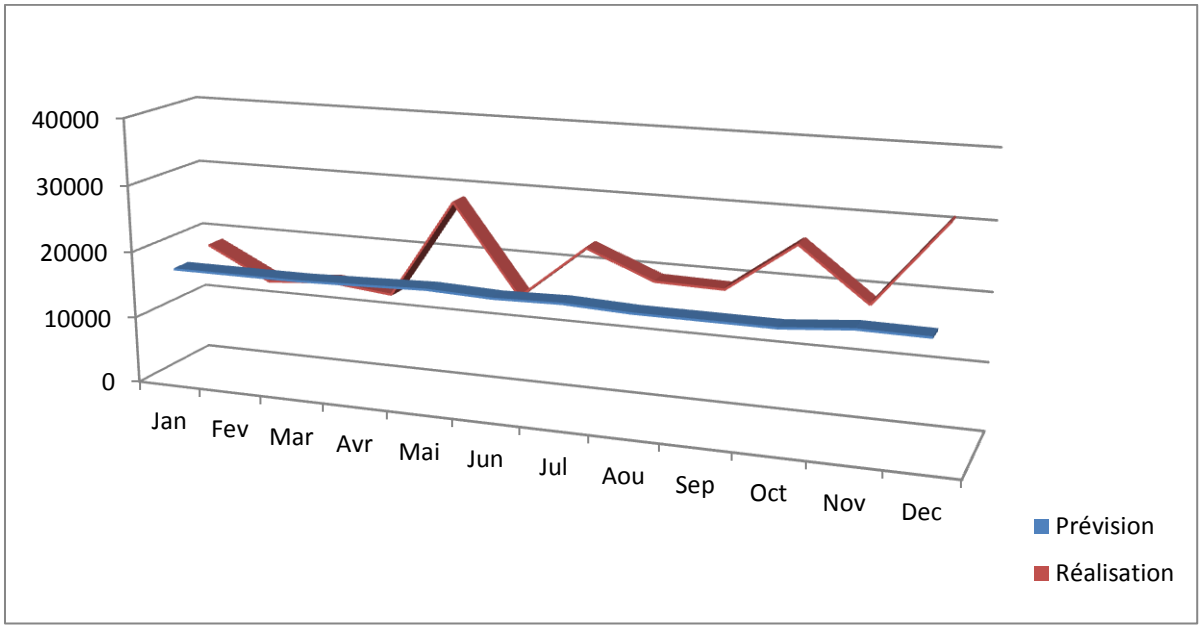
2.2-5-frais personnel

Tableau N° 07 : Les frais de personnel (KDA)

Mois	Jan	Fev	Mar	Avr	Mai	Jun	Jul	Aout	Sep	Oct	Nov	Dec	Tot
Prévision	17121	17121	17121	17387	17687	17315	17535	17113	17074	17033	17902	17781	208189
Réalisation	18490	13651	14443	13437	28219	15000	23084	19088	18858	26144	18545	30825	239784
Ecarts	1369	-3470	-2678	-5950	10532	-2315	5549	1975	1784	9111	643	13044	31595

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 05 : Evolution mensuelle des frais de personnel



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Les frais de personnels versés durant l'exercice 2014 s'élèvent à **239 784 KDA** soit un taux de réalisation par rapport à l'objectif annuel budget de **115.18%**

Durant le mois de décembre 2014 les frais de personnels versés s'élèvent à **30825 KDA**, soit une augmentation de **73.35%** par rapport aux prévisions du mois de même exercice.

Et cette augmentation est due à des primes salariales, les départs à la retraite et à l'augmentation des salaires personnels de **10%.**

Section 3 : L'élaboration des budgets et le rapport d'activité (ENIEM)

3.1 L'élaboration des budgets

Un budget peut être défini comme l'expression quantitative d'un plan d'action assurant la coordination des activités au sein d'une entreprise.

Reposant sur une hypothèse de production et d'activité, le budget traduit en termes de coûts. Les consommateurs prévisionnels de biens et services nécessaire à la réalisation des objectifs à la période à venir. Les budgets fournissent l'instrument privilégié de mise en place des plans de développement dont ils chiffrent les coûts. Ils assurent par là-même un outil de coordination en assurant à l'avance la comptabilité de l'activité des différents services, favorisant la circulation des informations, et contribuent à motiver les responsables auxquels ils assurent un moyen d'apprécier après coup leurs questions.

Il oblige les responsables à se tourner vers l'avenir et peser à l'avance les conséquences décisions prise ou à prendre, ils fournissent tout au long de la période un canevas de référence susceptible d'orienter la gestion dans une direction choisie à l'avance et commune à tous.

Les budgets assurent la coordination en posant le problème des relations inter-centre de responsabilité, en sensibilisant les responsables aux problèmes de leurs voisins, en cernant de plus près les responsabilités de chacun.

Les budgets annoncent à l'avance quel sera le critère d'appréciation des performances et délimitent du même coup ce que la direction attend de chaque responsable.

- Le succès de la technique budgétaire dépend néanmoins de plusieurs conditions :
  - ✓ Pour être utiles, les budgets doivent être réalistes et donc reposer sur des prévisions raisonnables.

C'est-à-dire que la technique budgétaire s'apprend au fil des années, à mesure que les informations sur le comportement des coûts, l'impact des décisions d'investissement et de développement sont plus nombreuses et mieux exploitées en d'autre terme, il n'est y'a pas de bon budget sans une bonne expérience.

- ✓ Pour marquer un progrès réel dans la gestion, les budgets ne doivent pas engendre une bureaucratie rigide et tatillonne, mais au contraire constituer un ensemble doté d'une certaine souplesse et susceptible de digérer rapidement les adaptations rendues nécessaires par une évolution imprévue du cours des choses.

La mécanique budgétaire ne peut réussir sans un appui décidé de la direction d'entreprise, pour qui elle constituer un instrument précieux de conduite, et sans une adhésion des responsables situés au cœur de l'action, auxquels elle fixe à la fois l'étendue et les limites de leur champ de manœuvre.

Ainsi le processus d'établissement des budgets tout en étant une activité centrale à l'entreprise, qui doit être coordonnée et contrôlée centralement, implique aussi les responsables de toute l'entreprise puisque le devoir de planifier est l'attribution de chaque responsable. Donc l'établissement des divers éléments qui constituent. Le budget doit se faire autant que possible de centralement par le responsable concerné.

3.1.2 Le budget de l'entreprise ENIEM

3.1.2.1 Prévisions de la clôture 2013

Avant de présenter les prévisions de l'exercice 2014, nous rappelons ci-après, les prévisions de clôture 2013, actualisées sur la base des réalisations à fin juillet 2013.

- **Production** : **1.216 MDA**, soit **90 %** des prévisions initiales.

La baisse attendue de la production de clôture (**90 %** des prévisions initiale) résulte des perturbations qui ont paralysé l'activité de cette unité au cours de premier trimestre et autre aléas inhérents à l'industrie telle que les pannes techniques, les ruptures de stocks de matières…

- **Valeur ajoutée : 493 MDA**, soit **89 %** des prévisions initiale.

La baisse de la valeur ajoutée projetée à la fin de l'année 2013, par rapport à l'objectif initial, s'explique principalement par la hausse des consommations matières et les charges salariales, et la baisse du niveau de production.

- **Excédent brut d'exploitation** : **257 MDA**, contre **359 MDA** initialement prévu.

Le niveau de l'EBE escompté pour la clôture est en baisse de **28 %** par rapport aux prévisions initiales. Cela résulte de la conjugaison de la baisse de la production et de la hausse des charges d'exploitation.

- **Résultat de l'exercice** : **184 MDA**, soit **53 %** des objectifs initiaux.

Le résultat net de clôture attendue à fin 2013 est positif : + **184 MDA** soit une baisse de **47 %**

La baisse de la valeur de la production et la hausse des charges d'exploitation, dont **12 %** des frais de personnel, expliquent ce résultat.

3.1.2.2 Budget de l'exercice 2014

Le budget prévisionnel de l'exercice 2014 a été établi sur la base :

- Des données de clôture de l'exercice 2013,
- Du niveau des stocks de produit finis et des matières premières au terme de l'exercice actuel,
- Des tendances du marché des produits de l'électroménager,
- Des capacités de production en une équipe de l'entreprise.

A)- Production

Tableau N° 08 : Le programme de production prévisionnel arrêté pour 2014.

Le programme de production prévisionnel arrêté pour 2014, est valorisé sur la base des prix de cession 2013, se présente comme suit :

Produits	Quantité	Valeur en KDA
Cuisinières 6120	4 000	60 261
Cuisinières 6520	52 650	1 091 593
Cuisinières 6540	6 000	137 349
Cuisinières 8210	3 000	65 135
Plaque de cuisson	3 500	16 000
Total général	6 910	1 370 309

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Contrairement à l'exercice 2013, le budget 2014, envisage une forte reprise de la production des cuisinières, en adéquation avec leur niveau de stocks et l'évolution de la demande du produit.

B)- Approvisionnements

Le programme global d'approvisionnement de l'unité cuisson, prévu pour l'exercice 2014, s'élève à **690 MDA**, en hausse de **31 %** par rapport à la clôture 2013. Il est déterminé sur la base du niveau des stocks matière première et pièce de rechange de la clôture 2013, et les appoints nécessaire à la réalisation du programme de production.

Par nature ces approvisionnements seront réalisés comme suit :

Tableau N° 09 : Programme approvisionnement exercice 2014

Programme approvisionnement exercice 2014

En KDA

Désignations	Importations			Achats locaux	Total hors taxes
	Cash	Financement	Total		
Matière première et composants	649 813	0	649 813	21 124	670 937
Autres auxiliaires et autres matières	0	0	0	3 000	3 000
Pièce de rechange	12 633	0	12 633	3 000	15 633
TOTAL HORS TAXE EN KDA	662 446	0	662 446	27 124	689 570

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

C)- Stocks matières et pièces de rechange

Les stocks matières, composants et pièces de rechange baissent de **26 %** en 2014 par rapport à la clôture de 2013. De ce fait, ils évolueront comme suit :

Tableau N° 10 : Evolution du stockage matières premières et pièces de rechange Exercice 2014

Evolution du stockage matières premières et pièces de rechange Exercice 2014

En KDA

DESEIGNATIONS	STOCKS AU 31/12/2013	CONSOM. 2014	APPOINT 2014	STOCKS AU 31/12/2014	DESTOCKAGE	
					MONTANT	TAUX %
Matières premières et composants	313 394	770 666	670 937	213 665	-99 729	-32%
Autres axillaires et autres matières	1 280	1 800	3 000	2 480	1 200	94%
Pièces de rechange	104 674	24 250	15 633	96 057	-8 617	-8%
Electricité-Eau-Gaz	0	13167	0	0	0	-
Total hors taxes en KDA	419 348	809 883	689 570	312 202	-107 146	-26%

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

L'analyse de ce tableau montre une baisse importante **(26 %)** du stock de matières premières et des composants, qui s'explique par la hausse de consommations égales à **810 MDA**. Le montant global du déstockage s'élèves à **-107 MDA.**

D)- ventes de marchandises, de prestations et cession d'actifs

L'unité ne prévoit pas de vente de marchandises ou de prestations de services pour l'exercice 2014. Cependant, cela ne doit pas l'empêcher d'en faire un objectif prioritaire en vue d'équilibrer son plan de charge et pouvoir financier une partie de son activité.

E)- Ressources humaines

- **Effectif**

A la fin de 2014, l'unité cuisson comptera un effectif de **310** agents contre **317** personnes à la clôture 2013. Le mouvement du personnel, qui envisage une baisse de **7** agents, donne une décomposition par catégorie socioprofessionnelle comme suit :

- Cadres : **42** agents, soit **14 %** du total,
- Maîtrise : **84** personnes, soit **27 %** du total,
- Exécution : **184** agents, soit **59 %** du total.

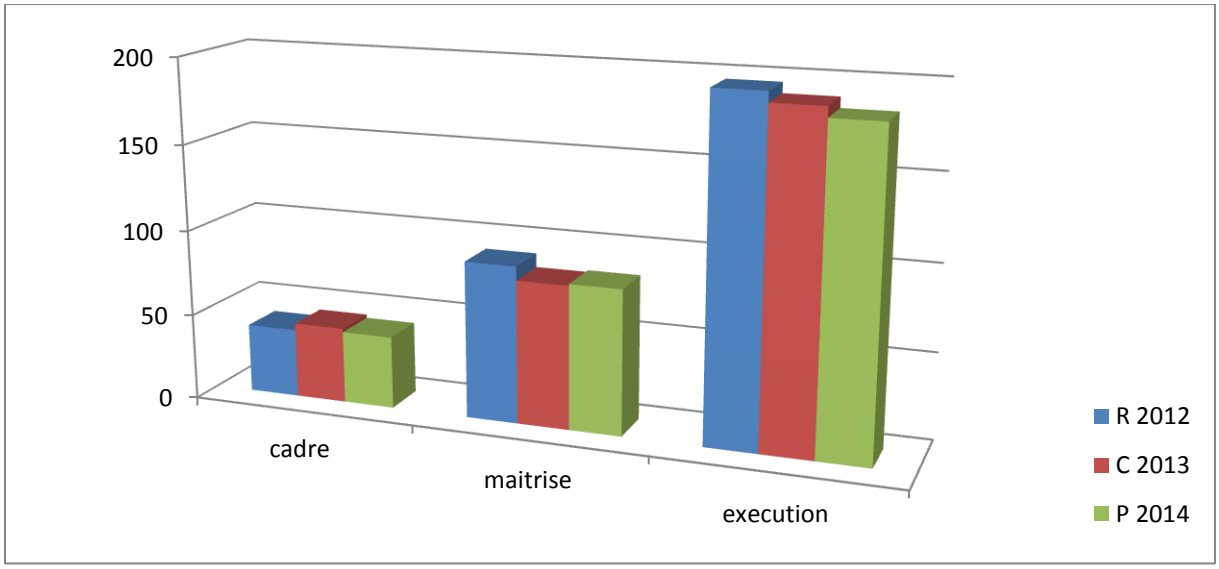
Tableau N° 11 : EVOLUTION DES EFFECTIFS 2014

EVOLUTION DES EFFECTIFS 2014

CATEGORIES.S.P	RAPPEL 2012	CLOTURE 2013	PREVISIONS 2014
CADRE	40	44	42
MAITRISE	91	83	84
EXECUTION	196	190	184
TOTAL	327	317	310

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 06 : Evolution des effectifs 2014



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

➢ Frais personnel

Pour 2014, compte tenu du mouvement du personnel, il est prévu une baisse salariale de l'ordre de **10 %** par rapport aux prévisions de clôture (**231 MDA** pour la clôture et **208 MDA** pour les prévisions de 2014)

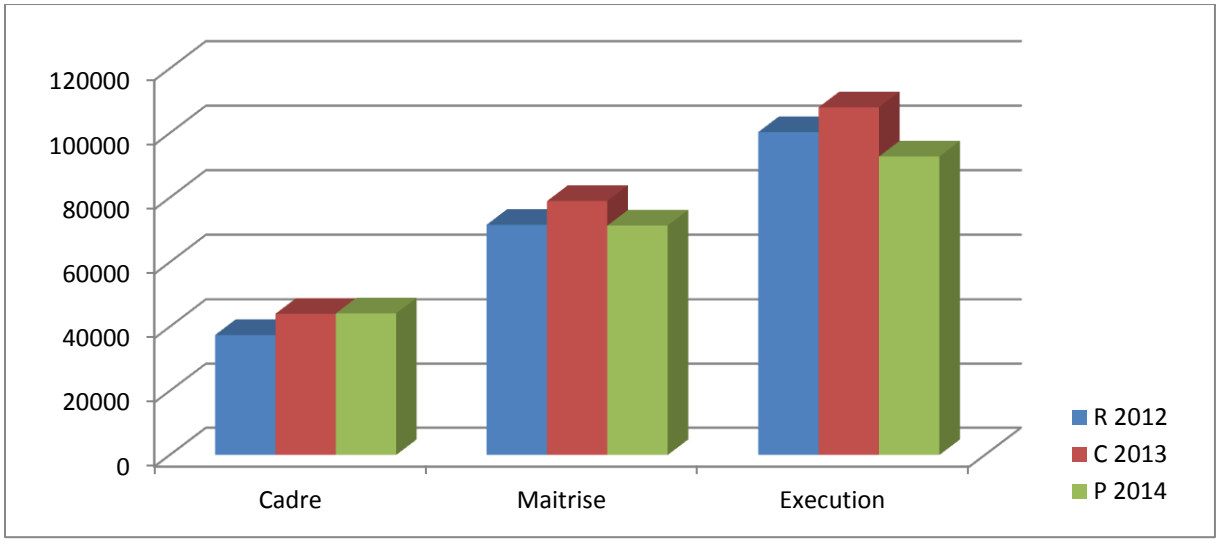
Tableau N° 12 : Evolution des frais de personnel 2014

Evolution des frais de personnel 2014

CATEGORIES.S.P	RAPPEL 2012	CLOTURE 2013	PREVISIONS 2014
CADRE	37 423	43 994	44 122
MAITRISE	71 588	78 921	71 338
EXECUTION	100 284	107 970	92 730
TOTAL	209295	230885	208189

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Graphique N° 07 : Evolution des frais personnel 2014



Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

➢ Formation personnel

Le plan de formation arrêté pour 2014 touchera **90** personnes et coutera **6 MDA** à l'imité. Les thèmes de formation toucheront l'ensemble des fonctions de l'unité.

F)- Finances

➢ Plan de financement

La situation de la trésorerie attendue à fin 2014 s'élève à **-1.601 MDA**, en chute de **171 %**

Par rapport à la clôture de 2013.

L'aggravation de cette situation s'applique par la hausse des charges d'exploitations dans le détail, les principales rubriques du plan de financement se présentent comme suit :

Recettes

- Vente de produit finis (cession) **0 MDA**
- Prestation de service **0 MDA**
- Autres recettes **02 MDA**

Dépenses

- Approvisionnement **648 MDA**
- Frais d'approche **154 MDA**
- Frais de personnel **208 MDA**
- Frais financiers **03 MDA**
- Remboursement des dettes **0 MDA**
- Autres dépenses **09 MDA**

Créances

Compte tenu de l'absence de toutes opérations commerciale entrant dans le cadre de la sous-traitance, aucun n'est prévue durant cet exercice. Le tableau ci-dessous donne l'état exact de la situation des créances.

Tableau N° 13 : Evolution des créances provisionnelles 2014

Evolution des créances provisionnelles 2014

Désignation	Créance au 31/12/2013	Prévision 2014			
		Créances nouvelles	Recouvrement Créances normales	Recouvrement Contentieux	Créances au 31/12/2014
Marché local	0	0	0	0	0
Export	0	0	0	0	0
Total générale	0	0	0	0	0

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

❖ Les différents outils utilisés par le contrôleur de gestion de l'unité cuisson

3.1.1 Le rapport d'activité

Le rapport d'activité est établi par le contrôleur de gestion, mensuellement et annuellement, soit 13 rapports par an. Il réunit à la direction de l'unité cuisson et la direction de planification et contrôle de gestion (DPCG)

C'est un rapport qui reprend toutes les activités de l'unité telles que la fabrication mécanique. Maintenance, service commercial et l'évolution des effectifs du personnel (ressource humaine) surtout pour la détermination de la masse salariale.

Ce rapport est élaboré à partir de l'information obtenue par le contrôleur de gestion de l'unité des différentes postes de l'unité comme le service de la comptabilité, informatique, etc…

Le contrôleur de gestion de l'unité cuisson a élaboré un rapport d'activité mensuel pour le mois de décembre de l'année 2014. On va prendre seulement à titre d'exemple le département suivant : Le département production et le département commercial.

3.1.2 Le rapport INDELEC

Le rapport INDELEC appelé aussi le tableau de bord. Il est établi chaque mois et chaque trimestre pour qu'une copie soit adressée à la direction générale et un autre prototype à la direction de l'unité. Le rapport INDELEC contient toutes les informations sur la production, approvisionnement stocks, consommation et les salaires…

Le contrôleur de gestion de l'unité cuisson a établi le rapport mensuel INDELEC pour le mois de décembre de l'année 2014.

A titre d'exemple on va prendre les départements suivants : département finance et comptabilité, département commercial.

3.1.3 La situation annuelle de l'unité cuisson

Le contrôleur de gestion doit réaliser la situation de son unité et l'entreprise à partir de l'analyse des écarts. Mais avant la détermination des écarts, il doit d'abord faire des prévisions à l'aide de gestion budgétaire, ensuite il fait la comparaison entre la prévision et les

réalisations pour chaque fonction : la production, commercialisation, frais personnel. Donc après avoir détecté les écarts, il fait l'analyse :

Un écart négatif est un écart favorable ; un écart positif est un écart défavorable, il aboutit à des actions de correction. Cet écart calculé de manière suivante :

« Ecart global = coût réel – coût préalable » (c'est-à-dire les réalisations moins les prévisions).

L'objectif du calcul de l'écart est de déterminer la situation de l'unité et de l'entreprise et la correction des anomalies.

Pour une compréhension de la gestion budgétaire et surtout l'analyse des écarts, le contrôleur de gestion a précédé à la réalisation de la situation annuelle de l'unité cuisson pour l'année 2014.

Conclusion

La fonction contrôle de gestion, au même titre que les fonctions vente ou production évolue en vue de l'incertitude pesant sur la vie de l'entreprise, en raison de la forte concurrence qui existe sur le marché.

Par l'analyse du métier du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise, on a remarqué que le contrôleur de gestion de l'unité cuisson assure un rôle opérationnel et laisse l'aspect stratégique à la direction de planification et du contrôle de gestion (DPCG).

A travers les outils utilisés par le contrôleur de gestion, on remarque qu'il utilise encore les outils traditionnels du contrôle de gestion tel que : le tableau de bord et la gestion budgétaire.

3.2 Rapport d'activité

Le rapport d'activité est établi par le contrôleur de gestion, il reprend toutes les activités de l'unité telles que la fabrication mécanique. Maintenance, service commercial et l'évolution des effectifs du personnel (ressource humaine).

3.2.1 Présentation de l'activité annuelle 2014

3.2.1.1-/ Production

- L'unité a réalisé ses objectifs annuels de production à **78,94 %**, en terme de valeur et comparativement à l'année 2013, la production est passée de **1 015 280 KDA** à **1 081 735 KDA**, soit une augmentation de **66 455** KDA qui représente **6,54%**, cela s'explique par l'augmentation du volume de production par rapport à l'année 2013. Soit **3 308** appareils de plus.

➢ **Consommations Matières premières**

- Les consommations annuelles en matières premières (valorisées au CMUP Mensualisé de Janvier à Décembre 2014) sont de l'ordre de **634 748 KDA**, par rapport aux consommations budgétées 2013 qui sont de **770 666 KDA**, cela nous donne un écart de **135 917 KDA** soit **17,63 %**

3.2.1.2-/ Finance

- La trésorerie de l'unité affiche un solde négatif de **537 315 KDA**
- Les recettes totales de l'année sont évaluées à **829 598 KDA** qui se décomposent comme suit :
  - Nivellement reçus (Unité Commerciale) : **826 743 KDA**
  - Autres encaissements : **2 855 KDA**
- Les dépenses engagées durant l'année sont de : **1 003 570 KDA**
- Créances client **149 KDA**, il s'agit des matières premières facturées à SONARIC.

3.2.1.3-/ Effectifs et salaires

A-/ Effectifs

- Les effectifs de l'unité ont subi une diminution de **06** agents comparativement a l'année 2013 qui affichait au 31 décembre un total de **305** agents, cette diminution s'explique par des sorties de **40** agents et des entrés de **34** agents.

B-/ Salaires

- Les frais de personnel versé durant l'exercice 2014 s'élèvent à **233 03** KDA soit un taux de réalisation par rapport à l'objectif budget de **111,94 %** ce qui nous donne le ratio suivant par GSP :
  - Cadre : **21,35 %**
  - Maitrise : **35,54 %**
  - Exécution : **42,85 %**
  - Présalaires apprentis : **0,27 %**

Et comparativement à l'année 2013, les frais de personnel hors indemnités de départ en retraite ont diminués de **1.64%**

C-/ Absentéisme

- Sur un total de 573 376 heures prévues, l'unité à perdue un total de 29 204 heures, ce qui nous donne un taux de déperdition de **5,09%**

D-/ Heures supplémentaires

- Le nombre d'heures supplémentaires effectuées durant l'année 2014 s'élève à **15588** heures qui correspond à une valeur de **3 213** KDA et une régularisation sur HS de **481** KDA.

E-/ Formation

- 24 actions ont été concrétisées durant cet exercice auxquelles ont participé 111 agents pour un coût total de 3 467 KDA

3.2.1.4-/ Qualité

Le suivi qualité de la production des cuisinières fait ressortir un taux de rebut moyen de **0,18%** et un taux de réparation au niveau du montage final (processus de fabrication) de **29,79%**, soit **15 62** appareils, ce dernier est en fausse par rapport à celui de l'année 2013 qui est de **27,22%.**

Le nombre d'anomalies par rapport aux quantités réparées est **31 195**, soit un taux de **9.37%**.

- Le taux de rebut moyen enregistré durant l'année 2014 est **0,43%**
- Le coût de non qualité moyen enregistré durant l'année 2014 est de **1,31%.**

3.2.1.5-/ Approvisionnements

Les dépenses engagées par l'unité pour ses achats locaux sont de **29 007 KDA**, soit un taux de réalisation de 107% par rapport à l'objectif annuel budget (**27 124 KDA**).

Concernant les importations les dépenses engagées sont de l'ordre de : **441 944 KDA**, soit un taux de réalisation de 67% par rapport à l'objectif annuel budget (**662 446 KDA**).

3.2.1.6-/ Maintenance

Les heures d'entretien des équipements effectués par la structure maintenance s'élèvent à **11 807** heures et **15** minutes, qui se décomposent comme suit :

- Entretien préventif **2 261h50'**
- Entretien correctif **5 545h25'**

Les consommations annuelles en pièce de rechanges et autres (ZC) s'élèvent à **25 947 965** DA

3.2.1.7-/ Stocks

Le volume global des stocks de l'unité affiché au 31/12/2014 est **426 032** KDA, une diminution de **73 514** KDA par rapport au 31/12/2013 (**499 546** KDA).

➢ Les tableaux :

- **Production année 2014**

Tableau N° 14 : 1-1 / Réalisation de l'année :

Type	Pris Cess. HT	Prévision		Réalisation		Ecart		Taux %
		Qtés	valeur	Qtés	valeur	Qtés	valeur	
Cuis 6120	**15,0637**	**4 000**	**60 261**	**4 000**	**60 261**	**0**	**0**	**100,00**
Cuis 6520	**20,73245**	**52 650**	**1 091 563**	**40 545**	**840 597**	**-12 105**	**-250 966**	**77,01**
Cuis 6535/6540	**22,89157**	**6 000**	**1370394**	**6 088**	**139 364**	**88**	**2 014**	**101,47**
Cuis 8210	**21,71167**	**3 000**	**65 135**	**1 912**	**41 513**	**-1 088**	**-23 622**	**63,73**
PL/CUIS	**4,57143**	**3 500**	**16 000**	**0**	**0**	**-3 500**	**-16 000**	**0,00**
Total		**69 150**	**1 370 309**	**52 545**	**1 081 735**	**-16 605**	**-288 574**	**78,94**

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

L'unité a réalisé **78,94 %**, en termes de valeur et comparativement à l'année 2013, la production en est passée de 1 015 280 KDA en 2013 à 1 081 735 KDA en année 2014, une augmentation de 66 455 KDA qui représente **6,54%**, cela s'explique par l'augmentation du volume de production par rapport à l'année 2013.

Les écarts enregistrés par rapport aux prévisions sont répartis en :

- Écarts négatifs d'un montant de 290 588 KDA
- Ecarts Positifs d'un montant de 2 014 KDA
- Ecarts sur quantité prix d'un montant négatif de 288 574 KDA

Tableau N° 15 : 1-2 / Consommations matières :

Type	Coût matière	Prévision		Réalisation		Ecart		Taux %
		Qtés	valeur	Qtés	valeur	Qtés	Valeur	
Cuis 6120	**10,88746**	**4 000**	**43 550**	**4 000**	**43 550**	**0**	**0**	**100,00**
Cuis 6520	**11,66016**	**52 650**	**613 907**	**40 545**	**472 761**	**-12 105**	**-141 146**	**77,01**
Cuis 6535/6540	**13,82413**	**6 000**	**82 945**	**6 088**	**84 161**	**88**	**1 217**	**101,47**
Cuis 8210	**17,53393**	**3 000**	**52 602**	**1 912**	**33 525**	**-1 088**	**-19 077**	**63,73**
PL/CUIS		**3 500**	**0**	**0**	**0**	**-3 500**	**0**	**0,00**
Total		**69 150**	**793 004**	**52 545**	**633 997**	**-16 605**	**-159 007**	**79,95**

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Remarque :

L'objectif des consommations matières premières (budget 2014) est de **770 666** KDA. Les consommations réelles sont de l'ordre de **634 748** KDA.

Les prévisions réactualisées au coût moyen pondéré en décembre 2014, passent à **793 004** KDA, soit une augmentation de **2,90%,** par rapport aux prévisions budget.

Les consommations réelles en matière de l'année 2014 (valorisées au CUMP mensualisé de Janvier à décembre) sont de l'ordre de **634 748** KDA, soit un écart par rapport aux prévisions budget 2014 de **-135 912** KDA soit **17,63%.**

3.2.1.8-/Les effectifs

L'effectif inscrit au 31 décembre 2014 est de 299 agents dont 05 en ALD.

Tableau N° 16 : L'effectif inscrit au 31 décembre 2014

Le tableau ci-après nous renseigne sur sa répartition par groupe socioprofessionnelle :

GSP	Actifs	ALD	Inscrits	Taux%
Cadre	**46**	**0**	**46**	**15**
Maîtrise	**84**	**1**	**85**	**28**
Exécution	**164**	**4**	**168**	**56**
Total	**294**	**5**	**299**	**100**

Source : Département contrôle de gestion, unité cuisson de l'entreprise ENIEM

Remarque : le nombre de temporaires est de 26 agents répartis comme suit :

Cadres :	1
Maîtrise	4
Exécution	21
Total	26

L'objectif de rapport d'activité C'est la détermination de la masse salariale et cela est dû à l'analyse des informations obtenues par le contrôleur de gestion de l'unité des déférentes postes.

Section 04 : L'apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise ENIEM

Nous souhaitons à travers cette étude, mettre en évidence l'impact de la prise en charge de l'aspect contrôle de gestion et la contribution de l'évaluation périodique des résultats dans le développement, la progression de l'entreprise et son pilotage modernes.

L'ENIEM en l'occurrence. Son activité principale est de fabriquer et de vendre des produits électroménagers destinés au marché algérien et à l'Afrique. Le problème dans ce secteur est l'existence d'une grande concurrence. L'ENIEM doit être donc plus compétitive que les autres entreprises telles que Samsung, Condor, LG,… Dans cet ordre d'idées le tableau de bord, contrôle budgétaire et le balanced scorecard de traduire la stratégie en action réelles et d'améliorer la performance de cette entreprise.

4.1 Le rôle du contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise (ENIEM)

Le contrôle de gestion est un processus qui vise à garantir que les décisions stratégiques des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables. Mais il a un certains nombres de limites :

- Tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;

- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, la garder confidentiels, etc..). et cela induit un stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;

- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils comptables et statistiques pour exercer ses différentes missions. Ces outils fournissent toutes les informations concernant la réalisation des objectifs aux différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

le processus de contrôle de gestion à L'ENIEM conduit au calculs des écarts entre le budget initialement prévu et la réalisation effective. L'analyse des écarts et la mesure de performances sont des instruments indispensables dans la vie de cette entreprise, eux permettent en effet d'établir un diagnostic précis sur l'état de santé de l'entreprise.

Pour mettre en œuvre les différentes démarches du contrôle de gestion avec succès, cela nécessite une expertise métier qui est assurée par le contrôleur de gestion, et cela nécessite également qu'un certain nombre de conditions soient réunies.

Le contrôleur de gestion doit aider au pilotage par son rôle de coordination et de synthèse en matière de gestion prévisionnelle, il doit aider au suivi des réalisations par rapport aux objectifs des budgets et plan et développer des instruments de gestion et allier les savoirs et savoir-faire techniques avec une bonne connaissance du métier de l'organisation, et d'importantes qualités relationnelles pour mieux remplir sa fonction.

Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise ENIEM est celui de médiateur entre toutes les directions et la direction générale qui le consultera à tout moment ainsi le contrôleur de gestion peut être :

- Le conseiller économique de l'entreprise : à ce niveau, le contrôle de gestion est lié directement à la direction générale de l'entreprise industrielle L'ENIEM ou il est le seul à prendre en charge toutes les tâches qui en résulte, et mettre à sa disposition les différents outils de pilotage.
- Le mécanisme du système budgétaire : il conçoit, anime et entretient le système, son rôle initiale et celui du reporting financier. Il travaille au contrôle des coûts et sur les budgets annuels.

- L'animateur du contrôle de gestion : dès lors, il peut dans certains cas être le chef de projet et jouer un rôle réel du manager, il définit son organisation, explique et travaille à la fois pour le siège et la direction financière ; il définit son rôle à long terme et à

court terme comme celui des décideurs y compris dans le cadre de son comité de direction

Au-delàs du recours à l'expertise d'un contrôleur de gestion compétent, il existe un certain nombre de facteur de réussite du contrôle de gestion, il faut connaître le fonctionnement interne de l'organisation et anticiper l'évolution de l'environnement, il faut aussi évaluer les combinaisons possibles entre ressources actuelles et ressources potentielles pour atteindre les objectifs stratégiques et formaliser certaines pratiques pour faciliter le suivi, favoriser l'évolution et stimuler les corrections, il faut utiliser un langage concret pour faciliter la compréhension par les utilisateurs, il faut aussi intégrer des indicateurs physique et produire des indicateurs de qualitatifs.

Le contrôle de gestion doit être intégré aux systèmes décisionnels et organisationnels, et il doit favoriser l'apprentissage organisationnel et vérifier la cohérence entre les objectifs affichés, les ressources mobilisées et les performances entendues.

Le contrôle de gestion est un système qui permet aux gestionnaires de s'informer sur l'état d'avancement des opérations, sur les capacités disponibles, sur les menaces et divers facteurs qui régissent le fonctionnement de la société.

- Dans le but d'avoir un avantage concurrentiel et de conserver sa position actuelle dans le marché, L'ENIEM a établi un outil d'évaluation de la performance qui se caractérise par la cohérence et la précision dans la prise de décision stratégique, La complexité de l'organisation de l'entreprise, la position adéquate de la fonction du contrôle de gestion, car elle est rattachée directement à la direction générale. Et l'utilisation du système intranet qui répond au besoin des décideurs.

4.2 Le contrôle de gestion vers le pilotage de la performance

La modification de l'environnement économique. Les nouvelles acceptations de la performance. La recherche de l'optimisation valeur/coût pousse les organisations à demander au contrôle de gestion de redéfinir ses objectifs et d'être une aide au pilotage.

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable.

Les calculs de coûts et les budgets peuvent constituer une aide à la décision pour piloter la performance d'une entreprise en se limitant aux variables d'action classique : quantité, prix, productivité. Pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience, les managers cherchent à intégrer d'autres variables quantitatives et non financières.

Parmi de nombreux outils, le contrôle de gestion a élargi son domaine d'analyse en proposant des tableaux de bord pour aider à la gestion et à l'amélioration des processus. Cette évolution commencée dans les années 80 se développe dans toutes les formes d'organisation et peut répondre à des demandes d'informations dans un contexte plus ou moins stable, puisque, par définition, les tableaux de bord sont souples et modulables, les tableaux de bord permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion, pour le niveau opérationnel comme le niveau stratégique.

Les indicateurs permettent de suivre des variables de toute nature et sont construits en fonction des besoins, des contraintes du contexte.

Ainsi, au-delà des coûts et des budgets strictement quantitatifs et financiers, le contrôle de gestion peut élaborer des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus, de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation. [88]

4.3 Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classique : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bord pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples

[88] Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; 4e édition, « contrôle de gestion », Edition DUNOD ; paris. 2016. P. 369

et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanant rassemblant plusieurs variables diversifiées.

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectifs, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Synthèse

La plupart des entreprises disposent d'un service du contrôle de gestion grâce à son importance dans le pilotage de l'organisation, il assure la tâche de contrôle, de conseil et de prévision. Donc il constitue un outil d'aide à la prise de décision.

En ce qui concerne sa place, elle dépend de la taille et du statut des entreprises, d'où on distingue deux cas :

- Pour les grandes entreprises, le contrôle de gestion a une position de conseil ou une position fonctionnelle. Dans ce cas, c'est le contrôleur de gestion qui est chargé d'exécuter les techniques du contrôle de gestion.

- Pour les PME, c'est le dirigent ou le comptable qui est responsable de suivre les procédures de contrôle de gestion.

En effet, le contrôle de gestion propose des indicateurs et des outils pour évaluer la performance des entreprises, parmi ces outils on cite : la gestion budgétaire, le tableau de bord et la méthode du calcul des coûts, cette dernière est jugée la plus efficace par le biais de

l'utilisation de la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC et l'imputation rationnelle afin de calculer les coûts de revient de chaque produit et de chaque activité et de rechercher ses véritables causes en vue de les piloter.

De manière générale, les réponses offertes par le contrôle de gestion pour piloter la performance des entreprises résident dans le pilotage de leur efficacité et leur efficience et l'adaptation aux problèmes de leur gestion.

❖ Analyse des données (ENIEM)

Le contrôle de gestion est souvent indispensable dans une entreprise dans le but d'améliorer sa performance et cela est dû à l'utilisation de différents outils de contrôle de gestion qui aident cette entreprise à la prise de décision pour atteindre ces objectifs fixées.

Au cours de notre stage, au sein de l'entreprise nationale d'industrie de L'électroménager (ENIEM), nous avons bien essayé d'apporter des explications sur l'application du contrôle de gestion au sein de cette entreprise, en utilisant des outils pour évaluer la performance de cette entreprise, parmi ces outils en cite la gestion budgétaire, le tableau de bord et le rapport d'activité.

- Le tableau de bord de L'ENIEM se positionne comme un outil de contrôle de gestion de niveau opérationnel et son horizon est à court terme. Il est orienté sur le fonctionnement de l'entreprise.

L'ENIEM dispose d'un tableau de bord hebdomadaire, mensuel, trimestriel, et annuel, ils ont généralement établis pour permettre aux centres responsables d'agir rapidement en cas de dérivé par des actions correctives, voire même d'anticipé certains événement.

Le tableau de bord de L'ENIEM (de l'unité cuisson) c'est un rapport INDELEC qui contient des informations sur la production, des approvisionnements, stocks, consommations, les salaires,…

Ces informations sont regroupées dans des tableaux de bord sous forme d'indicateurs étant définis, dans lequel ils sont répartis selon les activités.

Dans le tableau de bord, chaque indicateur a un identifiant ou un nom, puis son objectif, c'est-à-dire la caractéristique qu'il mesure le tableau de bord (rapport INDELEC) est élaborée mensuellement.

Dans le tableau de bord de l'ENIEM, nous avons observé un ensemble d'indicateur touchant aux processus internes, de production, dimensions financiers, … les indicateurs relatifs à la distribution semblent assez complets et cohérents avec leur objectif principal.

Leur efficacité exerce un attrait supplémentaire sur l'élaboration des prévisions et aussi l'atteinte des objectifs. De même, il existe une procédure précise d'élaboration des indicateurs et suivi incitant les dirigeants à définir des objectifs de performance, de suivre le niveau d'atteinte les objectifs de performance, de disposer d'un outil de marketing interne, Nous constatons certaines fonctions comme celles de l'informatique, souvent perçues uniquement comme des centres de coûts sur l'axe financier, peuvent maintenant montrer leur valeur ajoutés selon les axes processus, client et apprentissage organisationnel.

Nous avons remarqués que le tableau de bord de L'ENIEM souffre de plusieurs insuffisances : manque de hiérarchisation des priorités et une absence des liens de cause à effets entre les différents indicateurs. Le dirigeant doit pouvoir visualiser de façon rapide et précise où en est l'entreprise mais aussi quel détermine de la performance financière.

Le tableau de bord permet de contrôler en permanences les réalisations par rapport aux objectifs fixées dans le cadre budgétaire. Il attire l'attention sur le point clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévus.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise. La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

Enfin le tableau de bond de L'ENIEM est un outil de contrôle de gestion qui permet à l'entreprise d'améliorer sa performance.

- La gestion budgétaire consiste à traduire les décisions prise par la direction en programme d'actions qui exprime pour chaque responsable, en quantité, valeurs et délais, les ressources à mettre en œuvre et les résultats à obtenir.

La gestion budgétaire correspond à un ensemble complexe de concepts « prévision, décision, budget ».

Le contrôleur de gestion doit réaliser la situation de son unité (l'unité cuisson) et l'entreprise à partir de l'analyse des écarts. Mais avant la détermination des écarts, il doit d'abord faire des prévisions à l'aide de gestion budgétaire, ensuite il fait la comparaison entre la prévision et les réalisations pour chaque fonction : la production, commercialisation, frais personnel. Donc après avoir détecté les écarts, il fait l'analyse :

Un écart négatif est un écart favorable et un écart positif est un écart défavorable, il aboutit à des actions de correction.

L'objectif du calcul de l'écart est de déterminer la situation de l'unité et de l'entreprise et la correction des anomalies.

Le budget prévisionnel de l'exercice 2014 a été établi à partir des prévisions de clôture de l'année 2013, et du niveau des stocks de produit finis et des matières premières au terme de l'exercice actuel, des tendances du marché des produits de l'électroménager, et enfin par des capacités de production en une équipe de l'entreprise.

Dans le cadre d'un système efficace de direction d'une entreprise, le contrôle de gestion est le pendant du mécanisme budgétaire. C'est lui qui permet, en comparant les valeurs prévisionnelles et effectives et en analysant les écarts, de se faire une idée exacte de la marche des affaires, d'identifier et de localiser les problèmes éventuels et de prendre les mesures correctives qui s'imposent.

La gestion budgétaire aide le contrôleur de gestion de l'unité cuisson à réaliser la situation de son unité à partir l'analyse des écarts dans l'objectif d'apporter une correction des anomalies. Pour cela en conclure que la gestion budgétaire est un outil du contrôle de gestion qui aide l'entreprise à réaliser ces objectifs et à améliorer sa performance.

- Le rapport d'activité est un document réalisé chaque mois, il vise à fournir les informations nécessaire sur toute les activités de L'ENIEM en comparant ainsi la réalisation du mois par rapport aux prévisions du mois précéder et déterminé ainsi les écarts et les analyses, il est destiné à tous les services de l'entreprise afin d'être informé sur les situations périodiques de son activités.

Ce rapport est élaboré à partir de l'information obtenue par le contrôleur de gestion de l'unité des différentes postes de l'unité comme le service de la comptabilité, informatique, etc…

C'est un rapport qui reprend toutes les activités de l'unité telles que la fabrication mécanique. Maintenance, service commercial et l'évolution des effectifs du personnel (ressource humaine) surtout pour la détermination de la masse salariale.

Enfin, Le contrôle de gestion doit être en interaction avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise. Les techniques pour préparer, coordonner et contrôler l'activité de production doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définis globalement pour l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficience et leur efficacité pour réaliser ces objectifs et améliorer sa performance.

.

Conclusion

Au cours de notre stage, au sein de l'entreprise nationale d'industrie de l'électroménager (ENIEM), spécialement à l'unité cuisson, nous avons bien essayé d'apporter des éclaircissements sur l'application du contrôle de gestion au sein de cette entreprise. Le contrôle de gestion apparait comme une discipline de synthèse qui intègre plusieurs autre discipline (comptabilité générale, techniques prévisionnelles, étude d'organisation…etc.) et comme un métier qui exerce le contrôleur de gestion.

L'ENIEM, à l'instar de plusieurs entreprises publiques, traverse d'énormes difficultés, liées à l'environnement, à la concurrence, …etc.

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

Conclusion Générale

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégique, la fonction marketing, etc.

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

La méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.

La gestion budgétaire permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficience de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

Le tableau de bord fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

Le système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise industrielle ENIEM est flexible et exige une structure organisationnelle souple.

En effet compte tenu de l'avancée technologique et des bouleversements environnementaux, nous avons analysé les manques des outils traditionnels de la fonction contrôle de gestion de l'unité cuisson.

Au terme l'étude effectuée au niveau de l'entreprise industrielle ENIEM, relative à l'application d'un système contrôle de gestion. Nous pouvons relever que la fonction contrôle de gestion de l'unité cuisson est indépendante des autres fonctions de l'unité d'une part et des autres contrôleurs d'autre part, mais celle-ci reste dépendante de la direction de la planification et du contrôle de gestion (DPCG) sur beaucoup de décision. Le contrôleur de gestion de l'unité remet des rapports mensuels à cette direction.

L'ENIEM, à l'instar de plusieurs entreprises publiques, traverse d'énormes difficultés liées à l'environnement et à la concurrence des pays émergeants.

Donc l'ENIEM doit enrichir les procédures de contrôle de gestion afin d'améliorer l'évaluation de sa performance face à la concurrence apporté par l'ouverture du marché national aux importations notamment par l'implémentation des nouveaux outils de contrôle de gestion tel que le tableau de bord prospectif et les autres modèles qui ne cessent d'enregistrer des meilleurs résultats.

Bibliographie

➢ Ouvrages

- Alain BURLAND, George Langlois, Michel BRINGR, Carole Bonnier, « DCG11 Contrôle de gestion » ; édition FOUCHIER.
- Alain BURLAND. Claude J. Simon « Le contrôle de gestion ». Editions La Découverte et Syros, paris, 1997.
- Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; « L'essentiel du contrôle de gestion » édition, EYROLLES, paris 2013.
- Benoît Pigé, Philippe Lardy ; 2e édition ; « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité ». Édition EMS, 2011.
- Bernard MARTORY ; « contrôle de gestion sociale » ; édition VUIBERT, paris 1990.
- Brigitte DORIATH ; 5e édition ; « Contrôle de gestion en 20 fiche », Edition DUNOD ; paris. 2008.
- Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, 3e édition, « contrôle de gestion » ; édition DUNOD, paris.
- Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, 4é édition, DCG 11 ; « contrôle de gestion », DUNOD, paris, 2016.
- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; 5é édition, « DECF Contrôle de gestion » ; Edition DUNOD.
- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI ; DECF, 5 édition « contrôle de gestion » édition DUNOD.
- Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, 2e édition « Contrôle de gestion », DCG11, édition DUNOD, paris 2010.
- Chloé GUILLOT-SOULEZ, 9e édition ; « La gestion des ressources humaines », édition GUALINI ; 2016.
- Farouk HEMICI, Christopher HENOT et Philippe RAIMBOURG ; « contrôle de gestion » édition Bréal, 2007.
- Françoise GIRAUD, Gérard NAULLEAU, Olivier SAULPIC, … ; 2éme édition ; « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; édition GUALINO éditeur, paris 2004.
- Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel BRINGER ; « Contrôle de gestion » édition. Fouchier. Vanves 2004.
- Hervé Arnaud, Ali GARMILIS et Veronique Vignon ; « le contrôle de gestion en action » 2eme édition.
- Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion en action » ; édition Liaison 2001.
- Jacques LENDREVIE, et Denis LINDON ; 6é édition, « Mercator » ; Edition, Dalloz, Paris, 2000.
- Jean Louis MALO, Jean Charles MATHE ; 2é édition ; « L'essentiel du contrôle de gestion », Edition d'organisation ; paris. 2000.
- Jean-Loup ARDOIN, Daniel MICHEL, Jean Schmidt ; « le contrôle de gestion » Edition publie-union, 2006.
- Jean-Pierre TAIB ; « Les tableaux de bord de la gestion sociale » ; Edition DUNOD, paris. 2001.
- Laurent Cappelletti, Philippe Baron, Gérard Desmaison et François-Xavier Ribiollet « Contrôle de gestion », édition DUNOD, paris, 2014.
- Michel GERVAIS ; 9é édition ; « contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, paris. 2009.

- Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; « le contrôle de gestion en mouvement » ; édition d'organisation, Paris 2010.
- Nicolas BERLAND. (2009), « Mesurer et piloter la performance », e-book.
- Pascal FABRE et CATHERINE THOMAS, DSCG 3, « management et contrôle de gestion », édition, DUNOD, 2007.
- Pascal FABRE, Sabine SEPARI, Guy SOLLE… ; « Management et contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 2014.
- Patrick BOISSELIER, Ludivine CHALENCON, et David DORIO, et al ; « contrôle de gestion », édition Vuibert, Paris. Août 2013.
- Paul Van. VRECEM et Brigitte. BOUTON ; « le fondement du marketing », 3é édition de Boeck, paris, 1999.
- Sabine SEPARI, Guy SOLLE et Louis LECOEUR ; DSCG 3, « management et contrôle de gestion » 2e édition DUNOD.
- Toulon FREDIRIK ; « vocabulaire économique », collection que sais-je ; édition. BOUCHENE. Alger 1996.

➢ Articles

- Pierre-Laurent BESCOS. (2001), « Les compétences de la fonction gestion-finance : où en est-on actuellement ? », *Echanges (DFCG)*, août-septembre.
- Voir Hugues Jordan, « Synthèse des résultats de l'enquête HEC/DFCG 1998 », revue Echanges, n° 146, juillet 1998.
- Science Lib Editions Mersenne : Volume 5, N ° 130105 ISSN 2111-4706.
- Cité par Olivier De La VILLARMOIS, « Le concept de la performance et sa mesure : un état de l'art », 2001, Centre Lillois d'analyse et de la recherche sur l'évolution des entreprises UPRESA, CNRS 8020.

➢ Thèses et mémoires

- Mémoire Gilles DAVID, « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises » ; université paris Dauphine - paris IX, 2006
- Mémoire Olivier YOTCH ; « la diversité des styles de contrôle de gestion dans les PME camerounaises » ; FSEGA-DEA 2006.
- Mémoire en Online; El bachir Rouimi « Le contrôle de gestion au service de la performance ». IBN ZOHIR - La licence dans la gestion 2010.
- Mémoire online Rachid BAKAS et Mohamed IDELAASRI ; « le contrôle de la planification marketing en hôtellerie » ; cas d'un hôtel 4 étoiles A Tiznit.pdf. Maroc
- Mémoire ; Jihane Abi Azar, « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : Cas des PME au Liban » ; May 2005 ; France.

➢ Site internet

- http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise2.html.
- https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581105/document.
- http://www.deltabut.com/documents/_CHAPITRE16.pdf.
- www.abhatoo.net.
- www.management.free.fr.
- www.toocharger.com.

ANNEXES

Annexes N° 01 : Synthèse Générale de l'activité

HE : 1		
ENIEM CUISSON	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa	Mois : Déc 14
Période : Mensuelle	Synthèse Générale de l'activité	Page : 1/12

EN KDA

RUBRIQUES	Année N-1 Réalisé (1)	Année N Prévisions (2)	Mois Prévisions (3)	Mois Réalisation (4)	Mois % R/P (4/3)	CUMUL Prévisions (5)	CUMUL Réalisation (6)	CUMUL % R/P (6/5)
PRODUCTION	1 015 281	1 370 309	135 091	101 275	75%	1 370 309	1 082 711	79,01
CAHT								
dont C.A Inter Entreprise								
du Portefeuille								
VAL AJOUTEE	311 152	547 227	51 828	38 181	73,67%	547 227	371 103	67,82
STOCKS (Bruts)	472 389	312 202	312 202	483 564	154,89%	312 202	483 564	
dont Pdts. Finis								
Maitières et Fournitures	346 642	213 665	213 665	353 218	165,31%	213 665	353 218	165,31
Pièces de Rechanges	124 565	96 057	96 057	129 083	134,38%	96 057	129 083	134,38
Autres Mat et Fourniture	1 182	2 480	2 480	1 263	50,94%	2 480	1 263	50,94
CREANCES (Clients) (2)	738			131			131	
dont Créance inter entrp.								
Entreprise Portefeuille								
FRAIS DE PERSONNEL(3)	243 045	208 189	17 781	30 825	173,36%	208 189	239 784	115,18
TRESORERIE	-279 474	-1 600 811	-1 600 811	-537 315	33,57%	-1 600 811	-537 315	34
EFFECTIFS	305	310	310	299	96,45%	310	299	96

RATIOS

VAj/CAHT	30,65%	39,93%	38,37%	37,70%		39,93%	34,28%
F. Pers/CAHT	23,94%	15,19%	13,16%	30,44%		15,19%	22,15%
Frais Pers/Vaj	78,11%	38,04%	34,31%	80,73%		38,04%	64,61%
Stocks en mois de CA							
Créances en mois de CA							

Annexes N° 02 : Tableau de la production (en physique)

HE : 2		
ENIEM CUISSON	**Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa**	**Mois : Déc 14**
Période : Mensuelle	**Tableau de la Production (en physique)**	**Page: 2 / 12**

RUBRIQUES	Réalisé Année N-1	Prévu Année N	Mois			CUMUL		
			Prévisions (1)	Réalisation (2)	% R/P (2/1)	Prévisions (3)	Réalisation (4)	% R/P (4/3)
Produits finis (livraison au commercial):								
6120	3 471	4 000	0	195		4 000	4 000	**100,00**
6520	38 459	52 650	6 000	3 788		52 650	40 545	**77,01**
6535/6540 INOX	5 926	6 000	0	390		6 000	6 088	**101,47**
8210	1 381	3 000	400	500		3 000	1 912	**63,73**
Plaque de Cuisson	0	3 500	440	0		3 500	0	**0,00**
Total	**49 237**	**69 150**	**6 840**	**4 873**	**71,24**	**69 150**	**52 545**	**75,99**
Marchandises/PR								

Annexes N° 03 : Tableau de la production (En Valeur)

HE : 3

ENIEM CUISSON	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa	Mois : Déc 14
Période : Mensuelle	Tableau de la Production (en valeur)	Page : 3/12

RUBRIQUES	Réalisé Année N-1	Prévu Année N	Mois			CUMUL		
			Prévisions (1)	Réalisation (2)	% R/P (2/1)	Prévisions (3)	Réalisation (4)	% R/P (4/3)
Valeur total de la production (MDA)	**1 015 280**	**1 370 309**	**135 091**	**101 256**	**74,95**	**1 370 309**	**1 081 735**	**78,94**
Poduits finis (livraison au commercial):								
6120	52 292	60 261	0	2 938		60 261	60 261	**100,00**
6520	797 349	1 091 563	124 395	78 535		1 091 563	840 597	**77,01**
6535/6540 INOX	135 655	137 349	0	8 928		137 349	139 364	**101,47**
8210	29 984	65 135	8 685	10 856		65 135	41 513	**63,73**
Plaque de Cuisson		16 000	2 011	0		16 000	0	**0,00**
Total (KDA)	**1 015 280**	**1 370 309**	**135 091**	**101 256**	**74,95**	**1 370 309**	**1 081 735**	**78,94**
Marchandises/PR (MDA)								
Taux de pannes (%)								
Taux de Rebuts (%)								

Annexes N° 04 : Tableau des stocks

H :6

ENIEM CUISSON	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa	Mois: Déc 14
Période: Mensuelle	Tableau des Stocks	Page : 6/12

	Stocks Vivant	Rotation lente	Stocks mort	Total Stocks	Stocks en Transit	Nouveau Solde
Produits finis						
Matieres et Fournitures	265 641	6 800	387	272 828	80 390	353 218
Pièces de rechange	128 541	0	0	128 541	542	129 083
Autres March & Fournitures	1 263	0,00	0	1 263	0	1 263
Total (KDA)	395 445	6 800	387	402 632	80 932	483 564

NB: Les stocks au 31/12/2014 calculés comme suit: quantitées au 31/12/2014 valorisées au CUMP de Novembre 2014

Annexes N° 05 : Tableau des Créances Clients

ENIEM CUISSON Période : Mensuelle	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa Tableau des Créances clients	Mois : Déc 14 Page : 7/11

En KDA

	Mois M-1	Mois M	Variation
Créances recouvrables		131	131
Créances douteuses			
Créances irrécouvrables/litiges			
Total Créances		131	131

Rappels	Fin année N-1	Prévu fin année N
Créances	738	

Annexes N° 06 : Tableau des Ressources Humaines

HE: 8		
ENIEM CUISSON	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa	Mois : Déc 14
Période : Mensuelle	Tableau des Ressources Humaines	Page : 8/11

1. Evolution des Effectifs

	Début de la période		Mouvement de la période				Effectifs Fin période					
			Entrées		Sorties		Prévu		Réalisé		%	%
	Temporaires	Permanents	Temporaires	Permanents	Temporaires	Permanents	Temporaires (1)	Permanents (2)	Temporaires (3)	Permanents (4)	(1/3)	(2/4)
Inscrits:	25	282							26	273		
Actifs :												
Cadres	1	41		7		3			1	45		
Maîtrise	4	83		5		10			4	78		
Exécution	20	153	1	5		13			21	145		
Total (Nombre)	25	277	1	17	0	26			26	268		

Observation: Effectif inscrit : = **299**

Mouvements du mois

Entrées :

Recrutements : 1 CTA

Mutations 2 Maitise, 2 Cadre

Evol.Carr. 5 Exécution, 3 Maitrise, 5 Cadre

Sorties:

Retraite : 3 Exécution, 5 Maitrise, 1 Cadre

Démissi : 1 Exécution

Décés : 1 Exécution

Mutation : 2 Exécution

Evol.Carr. 6 Exécution, 5 Maitrise, 2 Cadre

2. Structure des Effectifs de fin de période

	Soutien	Commercial	Production	Total
Inscrits:	65	18	216	299
Actifs :				
Cadres	30	8	8	46
Maîtrise	30	6	46	82
Exécution	3	4	159	166
Total (Nombre)	63	18	213	294

Annexes N 07 : Indicateurs de Résultats

HE: 10

ENIEM CUISSON	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa	Mois : Déc 14
Période : Mensuelle	INDICATEURS DE RESULTATS	Page : 10/12

En KDA

RUBRIQUES	Année N-1 Réalisé	Année N Prévisions	Cumul à fin (M-1)			Mois			Cumul		
			Prévisions	Réalisation	% R/P	Prévisions	Réalisation	% R/P	Prévisions	Réalisation	% R/P
	(1)	(2)	(3)	(4)	(4/3)	(5)	(6)	(6/5)	(7)	(8)	(8/7)
VENTE MARCHANDISES (1)				719			**19**			**738**	
PRODUCTION VENDUE (2)	1 015 281	1 370 309	1 235 219	980 479	79%	135 091	101 256	74,95	1 370 309	1 081 735	78,94
PRESTATIONS FOURNIES (3)				**238**						**238**	
CHIFFRE D'AFFAIRES (4)=1+2+3	**1 015 281**	**1 370 309**	**1 235 219**	**981 436**		**135 091**	**101 275**	**74,97**	**1 370 309**	**1 082 711**	**79,01**
PROD STOCK & IMMOB (5)											
CONS INTERMED.(6):	**704 129**	**823 082**	**750 382**	**648 514**	**86%**	**72 701**	**63 094**	**86,79**	**823 083**	**711 608**	**86,46**
- Mat.prem. Et composants	677 695	770 666	701 927	602 134	86%	68 738	60 657	88,24	770 665	662 791	86,00
- Autres matières cons.	23 146	39 217	36 420	38 813	107%	2 797	1 275	45,58	39 217	40 088	
- Services	3 288	13 199	12 035	6 438	53%	1 166	894	76,67	13 201	7 332	55,54
VALEUR AJOUTEE (7)=4+5-6	**311 152**	**547 227**	**484 837**	**295 473**		**62 390**	**38 181**		**547 227**	**371 103**	**67,82%**
FRAIS PERSONNEL (8)	243 045	208 189	190 409	208 959	110%	17 781	30 825	173%	208 189	239 784	115,18
IMPOTS & TAXES (9) dont :	**843**	780	**711**	**633**		**71**	**62**		**780**	**695**	
- TVA due sur les ventes											
- Autres impôts & taxes	843	780	711	633		71	62		780	695	
EXC BRUT EX (EBE) (10)=7-8-9	**67 264**	**338 258**	**293 717**	**85 881**		**44 538**	**7 294**		**338 258**	**130 624**	
Var nette STOCKS (11)		**0**								**0,00**	
Var nette CREANCES (12)											
Var DETTES FOURNIS (13)	43 870			**-377 720**			**-8 698**			**-386 418**	
VAR B F R (14)=(11+12)-13	**-43 870**			**377 720**			**8 698**			**386 418**	
EXC TRES EXP (10-14)	**111 134**	**338 258**	**293 717**	**-291 839**		**44 538**	**-1 404**		**338 258**	**-255 794**	
EFFECTIFS	**305**	**310**	**310**	**308**		**310**	**299**		**310**	**299**	
PERMANENTS	280			**286**			**273**			**273**	
TEMPORAIRES	25			**22**			**26**			**26**	
DECOUVERT	-279 474	-1 600 811	-1 581 854	-643 431		**-1 600 811**	**-537 315**		**-1 600 811**	**-537 315**	
FRAIS FINANCIERS	3 847	3 163	3 156	4 372		**7**	**268**		**3 163**	**6 382**	

Annexes N° 08 : Agrégats de Gestion

HE : 10 Bis

ENIEM CUISSON — Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa — Mois : Déc 14

Période : Mensuelle — AGREGATS DE GESTION — Page : 11/12

N° Ordre	RUBRIQUES	Cptes PCN	CUMUL à fin (M-1)		Mois (N)		EVOLUTION		CUMUL FIN DE MOIS		EVOLUTION	
			2013	2014	2013	2014	Valeur	%	2013	2014	Valeur	%
1	Ventes marchandises	700	-	0,72		0,02	- 0,72		-	0,74		
2	Ventes produits finis intermédiaire	704					-		-	-		
3	Ventes travaux	701 et 702					-		-	-		
4	Ventes d'études	705 et 706	-	0,238			-0,238		-	0,238		
5	Autres (703,708,709)								-			
6	**CHIFFRE D'AFFAIRES= (1)+(2)+(3)+(4)+(5)**	70	-	0,957		0,02	-0,957			0,976		
	Chiffre d'affaire réalisé au sein du groupe		-							-		
7	Production stockée ou déstockée	72	919,973	980,479	95,308	101,256	5,948	1%	1 015,281	1 081,735	5,948	0,65%
8	Production immobilisée	73					-		-	-		
9	Subvention d'exploitation	74					-		-	-		
10	**Production de la période =(6)+(7)+(8)+(9)**		919,973	981,436	95,308	101,275	4,991	0,006	1 015,281	1 082,711	5,948	0,65%
11	ACHATS CONSOMMEES	60	573,908	639,580	53,603	61,932	65,672	11,44%	627,511	701,512	65,672	11,44%
12	Dont: Achats marchandises vendues	600										
13	Matières premières	601	573,908	602,134	53,603	60,657	7,054	1%	627,511	662,791	7,054	1%
14	Achats études et de prestations de services	604								0,000		
15	SERVICES EXTERIEURES	61	3,002	0,766	0,286	0,894	0,608	20%	3,288	1,660	0,608	20%
16	AUTRES SERVICES EXTERIEURES	62	0,000	7,824	0,000	0,268	0,268	#DIV/0!	0,000	8,092	0,268	#DIV/0!
17	**Consommation de la période=(11)+(15)+(16)**		576,910	648,170	53,889	63,094	9,205	2%	630,799	711,608	9,205	2%
18	**Valeur ajoutée = (10)-(17)**		343,063	333,267	41,419	38,181	-4,214	-0,009	384,482	371,103	-3,257	-0,009
19	Chages du personnel		218,230	208,959	24,815	30,825	6,010	2,75%	243,045	239,784	65,672	0,114
20	Impots , taxes et versement forfaitaire		0,743	0,633	0,100	0,062	-0,038	-5,11%	0,843	0,695	3,257	0,009
21	**EBE = (18)-(19)-(20)**		124,090	123,675	16,504	7,294	-10,186	0,014	140,594	130,624	-72,186	-0,133

	AUTRES AGREGATS	Cptes PCN	CUMUL à fin (M-1)		MOIS		EVOLUTION	
			Nov 2013	Nov 2014	Déc 2013	Déc 2014	VALEUR	%
22	Concours Bancaire courant	519	-219 180	-543 554	-279 474	-537 315	-257 841	117,64%
23	Créances clients (montant brut)	411			738	131	-607	
24	EFFECTIF TOTAL		310	307	305	299	-8	-3%
	Dont Permanent		275	282	280	273	-9	-3,27%

Annexes N° 09 : Evolution des Créances Clients

HE : 11

ENIEM CUISSON Période : Mensuelle	Société de Gestion des Participations INDELEC-Spa Evolution des Créances Clients	Mois : Déc 14 Page : 12/12

DESIGNATION				MONTANTS Au 31/12 N-1 (1)	MONTANTS Au Mois M (2)	MONTANTS EVOL % (2/1)
REPARTITION GLOB. DES CREANCES SUR CLIENTS	INSTITUTIONS		a			
	EPE	SGP INDELEC	b_1	738	131	
		AUTRES	b_2			
	PRIVES ET AUTRES		c			
TOTAL DES CREANCES $=a_1+b_1+b_2+c$				#VALEUR!	131	

EVOLUTION DES CREANCES DETENUES SUR LES EPE SGP INDELEC			MONTANTS Au 31/12 N-1 (1)	MONTANTS Au Mois M (2)	MONTANTS Ecart (3)= (2)-(1)
DESIGNATION	ENTREPRISES				
VENTILATION DES CREANCES DETENUES SUR LES EPE DE LA SGP INDELEC	EPE 1	a			
	EPE 2	b			
	EPE 3	c			
	EPE N	n			
TOTAL DES CREANCES = a+b+....n = b_1					

Annexes N° 10 : Stocks prévisionnels mensuels des matières premières, composants et pièces de rechanges 2014

Stocks prévisionnels mensuels des matières premières, composants et pièces de rechanges 2014

Désignations	Stocks au 31/12/2013	JAN	FEV	MAR	AVR	MAI	JUN	JUL	AOU	SEP	OCT	NOV	DEC
Matière premières et composants	313 394	440 514	375982	303811	419879	358729	416008	345693	345693	416970	346803	282403	213665
Autres auxiliaires et autres matières	1280	1030	780	680	430	3280	3180	3030	3030	2880	2730	2580	2480
Pièces de rechanges	104674	102674	99674	104174	101824	110457	108457	105457	101457	99557	98557	97557	96057
TOTAL EN KDA	419348	544218	476436	408665	522133	472466	527645	454180	450180	519407	448090	382540	312202

Annexes N° 11 : Programme de production mensualisé année 2014

PROGRAMME DE PRODUCTION MENSUALISE ANNEE 2014

PRODUIT		JAN	FEV	MAR	AVR	Mai	JUN	JUL	AOU	SEP	OCT	NOV	DEC	Prévision exercice 2014
Cuis 6120		600	600	600	600	900	0	600	0	0	0	100	0	4000
Cuis 6520		4200	4200	4800	5100	4500	5700	4600	0	4100	4500	5250	5700	52650
Cuis 8210		400	400	0	400	0	400	200	0	200	400	400	200	3000
Cuis Inox 6540/6535		600	600	900	900	0	600	600	0	900	900	0	0	6000
PLAQUE DE CUISSON		100	150	200	250	380	420	400	0	360	400	400	440	300
TOTAL CUISSON	Quantité	5900	5950	6500	7250	5780	7120	6400	0	5560	6200	6150	6340	69150
	Valeur	118992	119221	130072	145205	108592	142515	124314	0	111594	124412	120865	124529	1370311

Annexes N° 12 : Evolution des stocks matières premières et pièces de rechange
Exercice 2014

Evolution des stocks matières premières et pièces de rechange Exercice 2014

En KDA

DESIGNATION	STOCKAGE AU 31/12/2012	STOCKAGE AU 31/12/2013	STOCKAGE AU 31/12/2014
Matières premières et composants	386608	313394	213665
Autres axillaires et autres matières	963	1280	2480
Pièces de rechange	120004	104674	96075
Total hors taxes en KDA	507575	419348	312202

Annexes N° 13 : Etat des consommations prévisionnelles exercices 2014

ETAT DES CONSOMMATIONS PREVISIONNELLES EXERCICE 2014

PRODUITS		JAN	FEV	MAR	AVR	Mai	JUN	JUL	AOU	SEP	OCT	NOV	DEC	Prévision exercice 2014
Cuis 6120		600	600	600	600	900	0	600	0	0	0	100	0	4000
Cuis 6520		4200	4200	4800	5100	4500	5700	4600	0	4100	4500	5250	5700	52650
Cuis 8210		400	400	0	400	0	400	200	0	200	400	400	200	3000
Cuis Inox 6540/6535		600	600	900	900	0	600	600	0	900	900	0	0	6000
PLAQUE DE CUISSON		100	150	200	250	380	420	400	0	360	400	400	440	300
Total Cuisson	Quantité	5900	5950	6500	7250	5780	7120	6400	0	5560	6200	6150	6340	69150
	Valeur matière consommée	118992	119221	130072	145205	108592	142515	124314	0	111594	124412	120865	124529	1370311
	Autre matière consommée	3447	4447	2797	3797	2347	3297	4347	4000	3247	2347	2347	2797	39217
	Total consommations	71271	72499	74968	86193	63496	83026	74661	4000	65452	72514	70267	71535	809883

Table des matières

DEDICACE
REMERCEMENTS
LISTE DES ABREVIATIONS
LISTE DES TABLEAUX
LISTE DES FIGURES
LISTE DES GRAPHIQUES
LISTE DES ANNEXES
SOMMAIRE
Introduction générale 01
Chapitre I : L'approche conceptuelle de contrôle de gestion 03
Introduction 03
Section 1 : les concepts clés du contrôle de gestion 03
1.1. L'évolution de la conception de contrôle de gestion 03
1.1.1. Evolution du concept contrôle de gestion 03
1.1.2 Définition du contrôle de gestion 05
1.1.2.1 Définition du concept contrôle / gestion. 06
1.1.2.2 Les définitions retenues par quelques auteurs. 06
1.2. Processus et l'objectif du contrôle de gestion 07
1.2.1 Processus du contrôle de gestion 07
1.2.1.1 Phase de prévision 07
1.2.1.2 1Phase d'exécution 07
1.2.1.3 Phase dévaluation 07
1.2.1.4 Phase d'apprentissage 08
1.2.2 Les Objectifs du contrôle de gestion 10
1.2.2.1 La performance de l'entreprise 10
1.2.2.2 L'amélioration permanente de l'organisation 10
1.2.2.3 La prise en compte des risques. 10
1.3 Formes du contrôle de gestion 11
1.3.1 Le contrôle organisationnel 11
1.3.2 Le contrôle interne 11
1.3.3 Audit interne 12
1.4. Le rôle du contrôleur de gestion 13
1.4.1 Attributions classiques du contrôleur de gestion 13
1.4.2 Rôle novateur du contrôleur de gestion 13
1.5 Les limites du contrôle de gestion 13
1.5.1 Les limites techniques du modèle 14
1.5.2 Les limites liées à l'idiologie véhiculée par le modèle 14
Section 02 : l'organisation du contrôle de gestion au sein des entreprises 15
2.1 Le contrôle de gestion dans les différents types d'entreprises 15
2.1.1 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises 15

A. Les grandes entreprises publiques et privées 16
B. Les organigrammes des services chargés du contrôle de gestion dans
Les grandes entreprises 17
2.1.2 Le contrôle de gestion dans les PME. 19
2.1.2.1 La définition de la PME 19
2.1.2.2 La fonction contrôle de gestion dans les PME 20
2.1.2.3 Le contrôle de gestion et les PME 20
2.1.3 La mise en place du contrôle de gestion 21
2.1.3.1 Lors de la mise en place 21
2.1.3.2 Phase du contrôle de gestion 21
Section 3 : champs d'application du contrôle de gestion 22
3.1. Contrôle de gestion et la stratégie d'entreprise 22
3.1.1 Le contrôle de gestion et stratégie 22
3.1.2 Le contexte stratégique actuel 23
3.1.2.1 Un système d'objectifs diversifiés et contradictoires 23
3.1.2.2 Un fort degré de concurrence 23
3.1.2.3 Un raccourcissement du temps de réaction 23
3.1.4 Le couplage stratégie-contrôle de gestion 24
3.1.4.1 Les principales formes d'agencement 24
3.2. Le Contrôle de Gestion et le marketing d'entreprise 25
3.2.1 Définition 25
3.2.2 Le contrôle de gestion et marketing 25
3.2.3 Le contrôle des activités marketing 26
3.2.3.1 Tout contrôle comporte trois étapes 26
A. Le contrôle des ventes consiste 26
B. Le contrôle des coûts de la rentabilité des activités marketing 26
C. Les audits marketing 26
3.2.4 L'accroissement du rôle du marketing dans la gestion des entreprises 27
3.2.5 Utilité de contrôle marketing 27
3.3. Le contrôle de gestion et la finance de l'entreprise 28
3.3.1 Le contrôle de gestion et finance 28
3.3.2 Le processus de contrôle de gestion financière des centres de responsabilité
Par la direction générale 29
3.3.3 Risque du contrôle de gestion financier dans les grandes entreprises 29
3.4. Le contrôle de gestion et la Gestion des Ressources Humaines 30
3.4.1 Définition du contrôle de gestion sociale 30
3.4.2 Objectifs du contrôle social 30
3.4.3 Impact du contrôle de gestion sociale 31
3.4.3.1 Sur la masse salariale 31
3.4.3.2 Sur la rémunération 31
3.4.3.3 Sur la formation 32
3.4.3.4 Sur la performance ressource humaines 32
Conclusion 32

Chapitre II : Les outils du contrôle de gestion au service de la performance
De l'entreprise 34
Introduction 34
Section 1 : les outils du contrôle de gestion 34
1.1. La méthode de calcul des coûts 34
1.1.1 La méthode des centres d'analyse 34
1.1.1.1 Définition du centre d'analyse 35
1.1.1.2 Les charges directes et charges indirectes 35
A. les charges directes 35
B. Les charges indirectes 36
C. Affectation des charges directes aux produits 36
D. Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse 36
D.1 Les centres d'analyse opérationnels 36
D.2 Les centres de structure 36
1.1.2 La méthode ABC (Activité Based Costing) 37
1.1.2.1 Caractéristique de la méthode ABC 37
A. Niveaux d'analyse 37
B. Maîtrise des coûts 37
B.1 Les activités consomment les ressources 37
B.2 Les produits consomment les activités 38
1.1.3 L'imputation rationnelle des charges fixes 38
1.1.3.1 Objet de la méthode 38
1.1.3.2 Influence du niveau d'activité sur le coût de revient unitaire. 39
1.1.3.3 Avantage de l'imputation rationnelle 39
A. Amélioration des méthodes de coût complet 39
B. Analyse des coûts fixes 39
1.2. La gestion budgétaire 40
1.2.1 Les centre de responsabilité 40
1.2.1.1 Définition 40
1.2.1.2 Typologie des centres de responsabilité 41
A. Les centres des couts standards 41
B. Les centres de dépenses discrétionnaires ..... .41
C. Les centres de recettes 41
D. Les centres de profit 42
E. Les centres d'investissement 42
1.2.2 La détermination des prix de cession internes 42
1.2.2.1 Définition 42
1.2.2.2 Les objectifs des prix de cession interne 43
A. Optimisation des choix économiques 43
B. Motivation du personnel 44
C. Contrôle de la performance des centres de responsabilité 44
D. Incompatibilité des missions 44
1.3 Le tableau de bord 44
1.3.1 Définition de tableau de bord 45

1.3.2 Comparaison avec les autres outils de gestion 45
1.3.2.1 Nature des données 45
1.3.2.2 Recherche de la réactivité 45
A. Des délais de parution réduits 45
B. Une consultation rapide 46
C. La proximité entre l'information et l'action 46
1.3.3 Les indicateurs de tableau de bord pour la mesure de la performance des entreprises. 46
1.3.3.1 Définition d'un indicateur 46
1.3.3.2 Les indicateurs financiers 46
1.3.3.3 Les indicateurs non financiers 47
1.3.4 Les objectifs de tableau de bord 47
Section 2 : La performance de l'entreprise 48
2.1 La notion de la performance 48
2.1.1 La définition et vocabulaire de la performance 48
2.1.1.1 Définition 48
2.1.1.2 Le vocabulaire de la performance 48
2.1.2 Dimension de la performance 48
2.1.3 Les critères de la performance 49
2.1.3.1 L efficacité 49
2.1.3.2 L'efficience 50
2.2 Les indicateurs pour mesurer la performance 51
2.2.1 Les indicateurs financiers 51
2.2.2 Les indicateurs non financiers 52
2.2.2.1 L'utilisation des indicateurs non-financiers 52
2.3 Les rôles de la mesure de performance locale 53
2.3.1 Le pilotage par les responsables des entités 53
2.3.2 Le reporting statutaire 53
2.4 Les difficultés de la mesure de la performance 55
2.5. Piloter la performance par les processus 55
2.5.1 Définir les processus 55
2.5.2 Un pilotage continu 55
2.6. Diverses dimensions de la performance 56
2.6.1 Performance financière 56
2.6.2 Performance opérationnelle 56
2.6.3 Performance sociale 57
2.6.4 Performance environnementale 57
Section 3 : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance De l'entreprise 57
3.1. Les outils de pilotage (Balanced scorecard ou tableau de bord stratégique) de la mesure au management de la performance 58
3.1.1 Une perspective sur les outils de pilotage de la performance moins de mesure et plus de management 58

3.1.1.1 L'essoufflement des outils classiques du contrôle de gestion et les nouvelles propositions 59
A. Les limites des outils traditionnels du contrôle 59
B. De nouvelle proposition fleurissent vers les outils de mesure et management De la performance 60
3.1.2 L'évolution des problématiques liées aux outils de pilotage 60
3.1.2.1 Stade de mise en œuvre et évolution du questionnement sur la BSC 61
3.1.2.2 Le retour du budget avec le beyond budgeting et la contribution de Simon avec les ICS 61
3.2. Intégration des critères de performance dans le contrôle de gestion 62
3.3. Danger et limites des outils de pilotage 62
3.3.1 Situer les outils de pilotage de la performance au cœur de management 64
3.3.2 L'ouverture du tableau de bord à des indicateurs non financiers permet de donner du sens aux responsables opérationnels 64
3.3.3 Les limite des tableaux de bord traditionnels 64
3.3.4 Les limites du contrôle budgétaire 65
3.4. Le reporting et le système d'information du contrôle de gestion 65
3.4.1 Le reporting 65
3.4.1.1 Des outils de reporting et outils de pilotage atteignant leurs objectifs 66
3.4.1.2 Le reporting financier et ses avantages 66
A. Le reporting financier 66
B. Les avantages du reporting financier 67
3.4.2 Le système d'information du contrôle de gestion 68
3.4.2.1 Les source d'information pour le contrôle de gestion 68
A. La comptabilité financière 68
B. Les informations sur l'organisation 69
Conclusion 69
Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de L'ENIEM 70
Introduction 70
Section 1:Présentation de l'organisme ENIEM 70
1.1 L'historique de L'ENIEM 71
1.2 Situation géographique 72
1.3 Objectifs de L'ENIEM 72
1.4 Mission et responsabilité 73
1.5 Activité principale de chaque unité 73
1.5.1 Unité Froid 74
1.5.2 Unité Cuisson 74
1.5.3 Unité Climatisation 74
1.5.4 Unité Prestations Techniques 74
1.5.5 Unité Commerciale…… 75
1.5.6 Filiale EIMS MILIANA 75
1.5.7 Filiale FILAMP MOHAMMADIA 75
1.6 Organigramme de l'entreprise (direction générale) 76
1.7 Présentation de l'organisme d'accueil unité cuisson 77

1.7.1 Organisation de l'unité 77
1.7.2 Organigramme de l'unité CUISSON..... 78
Section 02 : Le tableau de bord de L'ENIEM 79
Introduction 79
2.1. La technique utilisée pour concevoir un tableau de bord 79
2.1.1 Description des indicateurs 79
2.1.1.1 Département approvisionnement et magasinage 80
2.1.1.2 Direction Commerciale 80
2.1.1.3 Direction des ressources humaines 80
2.1.1.4 Département informatique 81
2.1.1.5 Direction financière 81
2.2. La situation mensuelle de l'entreprise ENIEM 82
2.2-1-Production 82
2.2-2-Consommation 83
2.2-3-Les stocks..... 84
2.2-4-Les ressources humaines 85
2.2-5-frais personnel 86
Section 3 : L'élaboration des budgets et le rapport d'activité (ENIEM) 87
3.1. L'élaboration des budgets 87
3.1.2 Le budget de l'entreprise ENIEM 89
3.1.2.1 Prévisions de la clôture 2013 89
3.1.2.2 Budget de l'exercice 2014 90
A)-Production 90
B)-Approvisionnements 90
C)-Stocks matières et pièces de rechange 91
D)-Ventes de marchandises, de prestations et cession d'actifs 92
E)-Ressources humaines 92
F)-Finances 94
Les différents outils utilisés par le contrôleur de gestion de l'unité cuisson 96
3.1.1 Le rapport d'activité 96
3.1.2 Le rapport INDELEC 96
3.1.3 La situation annuelle de l'unité cuisson 96
Conclusion 97
3.2. Rapport d'activité 98
3.2.1 Présentation de l'activité annuelle 2014 98
3.2.1.1-/ Production……..98
3.2.1.2-/ Finance 98
3.2.1.3-/ Effectifs et salaires 99
A. Effectifs 99
B. Salaires 99
C. Absentéisme 99
D. Heures supplémentaires 99
E. Formation 99

3.2.1.4-/ Qualité 100
3.2.1.5-/ Approvisionnements 100
3.2.1.6-/ Maintenance 100
3.2.1.7-/ Stocks 100
3.2.1.8-/Les effectifs 103
Section 04 : L'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise ENIEM..... .104
4.1. Le rôle du contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise (ENIEM)..... 104
4.2. Le contrôle de gestion vers le pilotage de la performance..... 106
4.3. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance 107
Synthèse..... 108
Analyse des données (ENIEM)..... 109
Conclusion 112
Conclusion générale 113
Bibliographie
Annexes
Résumé

Résumé

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion est un système qui permet aux gestionnaires de s'informer sur l'état d'avancement des opérations, sur les capacités disponibles, sur les menaces et divers facteurs qui régissent le fonctionnement de la société.

Pour la maitrise de la performance de l'entreprise il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise. De manière générale, les réponses offertes par le contrôle de gestion pour piloter la performance des entreprises résident dans le pilotage de leur efficacité et leur efficience et l'adaptation aux problèmes de leur gestion.

Considered long ago as a strategic value because of its importance, management control has become the cornerstone of the fact that it is siurce of potential improvement progress to all types of businesses. It is a function intended to motivate those responsible, and to encourage them to carry out activities that contribute to achieving the objectives of the organization.

Management control is a system that allows managers to learn about the status of operations, available capacities, threats of management and the various services of the company.

For the control of the performance of the company it is essentiel to emphasize the close relationship between the control of management and the various service of the company. In general, the responses offred by management control to monitor the performance of companies lie in steering their effectivement and efficiency and adapting to the problems of their management.