



UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU



FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION

FILIERE : SCIENCES FINANCIERE ET COMPTABILITE

Master : Audit et Contrôle de Gestion

Thème :

***ETUDE DES PRATIQUES DE CONTROLE DE
GESTION DANS UNE ENTREPRISE PUBLIQUE :
CAS Entreprise Publique Economique/Electro-
Industries/SPA- AZAZGA***

Réalisé par :

- ✓ DOUTI-LARE MAKIGNOIN Z.
- ✓ KUNKYUURI EMMANUEL

Dirigé par :

Dr. RACHEDI Akila

Membre de jury :

AMIAR Habib	MAA	Président
GUEDDECHE Khaled	MAA	Examineur
RACHEDI Akila	MCA	Rapporteur

Promotion : 2018-2019

Remerciement

Nous remercions dieu pour nous avoir donné la volonté et plaisir de réaliser ce travail.

Nous remercions tout particulièrement, Dr. RACHEDI Akila, notre encadreur pour sa disponibilité, sa patience et ses judicieux conseils.

Aussi un grand remerciement à l'entreprise ENEL pour nous avoir donné la chance d'effectuer notre stage pratique et spécialement Mme SADOUD qui nous a beaucoup aidés et à toute l'équipe pour leurs soutiens et leurs patiences tout au long de notre travail.

Et enfin nos professeurs qui ont fournis les outils nécessaires à la réussite de nos études.

ABREVIATIONS

C.A	Chiffre d’Affaire
VA	Valeur Ajoutée
FRNG	Fond de Roulement Net Global
TN	Trésorerie Net
BFR	Besoin en Fond de Roulement
UTR	Unité transformateur
TB	Tableau de Bord
EI	Electro-industries
DFC	Direction Finance et Comptabilité
TCR	Tableau de Compte de Résultat
EBE	Excédent Brut d’Exploitation
KDA	Kilo Dinar
CAG	Comptabilité Analytique de Gestion
CG	Contrôle de Gestion
SI	Stock Initial
SF	Stock final
TVA	Tax sur la valeur ajoutée
CAE	Comptabilité Analytique d’exploitation
UME	Unité Moteurs et Electriques
EPE	Entreprise Publique Economique
UPT	Unité prestation Technique
PCG	Plan Comptable Générale
RH	Ressource Humaine

Liste des tableaux

LISTS DES TABLEAUX

✓ Tableau n°1 : tableau illustrant le processus de contrôle et le niveau de décision.....	7
✓ Tableau n°2 : analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....	8
✓ Tableau n°3 : exemple de budget de production trimestriel.....	35
✓ Tableau n°4 : illustration d'un tableau de bord.....	44
✓ Tableau n°5 : évolution de la production de l'unité transformateur pour les années 2017 et 2018	66
✓ Tableau n°6 : évolution de la comparative des moteurs et groupes électrogènes pour les années 2017, 2018.....	69
✓ Tableau n°7 : répartition des effectifs par catégorie socio-professionnel.....	70
✓ Tableau n°8 : répartition d'effectifs selon l'ancienneté.....	71
✓ Tableau n°9 : programme de ventes physiques ; prévisions 2018.....	79
✓ Tableau n°10 : programme de ventes valorisées – prévision 2018.....	80
✓ Tableau n°11 : programme de production physique – prévisions 2018.....	81
✓ Tableau n°12 : programme de production valorisée – prévisions 2018.....	81
✓ Tableau n°13 : programme prévisionnel des stocks de produits finis- Aspect physique	82
✓ Tableau n°14 : programme prévisionnel des stocks de produits finis- Aspect valorise ...	83
✓ Tableau n°15 : état prévisionnel d'approvisionnement 2018.....	83
✓ Tableau n°16 : plan d'investissement- prévision 2018.....	84
✓ Tableau n°17 : prévision des effectifs.....	86
✓ Tableau n°18 : le comptes des résultats 2018 soldes intermédiaires de gestion.....	87
✓ Tableau n°19 : programme de plan de financement prévisionnel –exercice 2018.....	88
✓ Tableau n° 20 : tableau de bord journalier de production (journee du 31/12/2018).....	91
✓ Tableau n° 21 : tableau de bord journalier des ventes et chiffre d'affaires (journee du 31/12/2018).....	92
✓ Tableau n°22 : écarts comparatif des budgets 2017-2018.....	94
✓ Tableau n° 23 : ratios des structures.....	97
✓ Tableau n° 24 : ratio de liquidité.....	97

LISTS DE FIGURES

✓ <i>Figure n°1 : illustration de la notion de contrôle.....</i>	<i>5</i>
✓ <i>Figure n°2 : étapes du processus de contrôle.....</i>	<i>6</i>
✓ <i>Figure n°3 : décision de gestion et niveau de contrôle.....</i>	<i>8</i>
✓ <i>Figure n°4 : relation entre objectifs-moyens-résultats.....</i>	<i>14</i>
✓ <i>Figure n°5: une illustration de l'information.....</i>	<i>17</i>
✓ <i>Figure n°6 : le processus du contrôle de gestion.....</i>	<i>29</i>
✓ <i>Figure n°7 : étapes de la budgétisation.....</i>	<i>32</i>
✓ <i>Figure n°8 : illustration de la performance.....</i>	<i>52</i>
✓ <i>Figure n°9 : restructuration de l'EI.....</i>	<i>64</i>
✓ <i>Figure n°10 : organigramme de l'EI.....</i>	<i>65</i>
✓ <i>Figures n° 11 : illustration des clients de l'EI.....</i>	<i>67</i>
✓ <i>Figure n° 12 : graphe des effectifs par anciennetés.....</i>	<i>71</i>
✓ <i>Figure n°13 : les types de budget.....</i>	<i>78</i>

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
<u>CHAPITRE 01 : GENERALITE SUR LE CONTROLE DE GESTION.....</u>	<u>3</u>
INTRODUCTION.....	3
SECTION I : Définition et la notion de contrôle.....	3
1. Définition.....	3
2. La notion de contrôle.....	5
3. Formes de contrôle.....	7
SECTION II : Rôle, missions et finalité du contrôle de gestion.....	10
1. Les rôles.....	10
2. Missions.....	12
3. Finalités.....	13
SECTION III : La relation entre système de contrôle de gestion, système d'information et le contrôleur de gestion.....	15
1. Le système du contrôle de gestion.....	15
2. Le système d'information.....	16
3. Le contrôleur de gestion.....	21
CONCLUSION.....	26
<u>CHAPITRE 02 : LA MISE EN ŒUVRE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION ET LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION</u>	
INTRODUCTION.....	27
SECTION I : Le processus de contrôle de gestion.....	27
1. La planification.....	27
2. La budgétisation.....	28
3. Le suivi de réalisation.....	28
SECTION II : Les outils de contrôle de gestion.....	30

1. Le budget.....	30
2. La comptabilité analytique.....	37
3. Le tableau de bord.....	42
4. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises..	48
SECTION III : Concept de performance.....	51
1. Définition	51
2. Analyse de la performance d'un processus.....	53
3. Les typologies de la performance.....	54
4. Mesure et pilotage de la performance.....	57
5. Le lien entre le contrôle de gestion et la performance.....	60
CONCLUSION.....	61
 <u>CHAPITRE 3 : PRATIQUE DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ECONOMIQUE (EPE)/ELECTRO-INDUSTRIE/SPA</u>	
INTRODUCTION.....	63
SECTION I : Présentation générale de l'entreprise.....	63
1- Historique.....	63
2- Situation géographique.....	64
3- Statut juridique et le capital social.....	64
4- Les structures organisationnelles de l'Electro-industrie.....	65
5- Activités de l'entreprise.....	66
6- Effectifs de l'entreprise.....	70
7- La clientèle d'Electro-industrie	72
8- Les fournisseurs d'Electro-industries.....	73
9- Objectifs et rôles de l'EI.....	73
SECTION II : La place du contrôleur de gestion au sein d'EI	74
SECTION III : Les outils de contrôle de gestion et la mesure de performance.....	77
1- Le budget	77
2- Le tableau de bord.....	90
3- La mesure de performance au sein d'EI.....	94

CONCLUSION.....98

CONCLUSION GENERALE.....99

Introduction générale

Introduction Générale

Le passage d'une économie centrée sur l'offre à une économie centrée sur la demande a permis le développement des fonctions de l'économie comme la fonction contrôle de gestion. Les entreprises sont dans l'obligation de faire régulièrement des choix et des hypothèses pour garantir leurs existences et leurs survies. Diverses décisions sont prises à tous les niveaux fonctionnels et opérationnels. Ce qui a induit une complexité des activités à toute l'organisation d'autant plus que l'accroissement de la taille des entreprises a nécessité une décentralisation de l'autorité et des responsabilités.

Le terme "contrôle de gestion" a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion. Autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle sans bien maîtriser la comptabilité de gestion. Le contrôle de gestion est né avec la révolution industrielle. Il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la décision du travail et de la répartition des tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise pour atteindre les objectifs prévus.

Dans sa forme initiale, le contrôle de gestion a un caractère qualitatif basé sur le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines et européennes dans les années 30. Une nouvelle approche du contrôle de gestion voit le jour au milieu de la décennie 80 avec l'association des sciences informatiques et télécommunications. Elle tente de pallier aux limites de l'approche (classique). Dans cette approche, toutes les fonctions de l'entreprise sont mises à contribution ainsi que l'environnement externe. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs.

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel de réalisation dans une optique de perfectionnement au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la décision qui évalue l'efficacité et l'efficacé de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise. Il sert aussi à mesurer des écarts de coûts, de production, de qualité ou de délai. Pour trouver des solutions correctrices, il a besoin des techniques d'analyse des écarts et des outils comme la comptabilité analytique et de gestion, les budgets et les tableaux de bords.

Le contrôle de gestion est d'une importance stratégique pour toute entreprise. En plus, il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est une source de progrès et d'amélioration à tous types d'entreprise. Son but avant tout est de motiver les responsables et les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'entreprise.

La gestion de l'entreprise publique algérienne quant à elle a connu une profonde transformation après les réformes opérées la fin des années 80. Elle passe d'une gestion socialiste vers une gestion de plus en plus libérale obéissant aux règles commerciales. Ce processus de libéralisation économique affecte l'organisation et le mode de management des entreprises publiques économiques dont le système de contrôle et de suivi de la performance. Ces mutations obligent les entreprises publiques algériennes à se réinventer pour pouvoir s'adapter et s'insérer dans ce nouvel environnement concurrentiel et complexe.

La problématique à laquelle nous nous tenterons de répondre dans notre travail est la suivante :

Dans quelle mesure l'entreprise publique algérienne applique le système de contrôle de gestion et quelle est la portée de son application par rapport aux objectifs de performance assignés ?

Pour appréhender notre étude et répondre efficacement à nos questions de recherche, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : Le contrôle de gestion est nécessaire au fonctionnement de l'organisation

Hypothèse 02 : Les entreprises algériennes ayant introduit en leur sein une cellule de contrôle de gestion, elles se donnent les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs qui leurs sont assignés.

L'approche méthodologique et épistémologique adoptée dans le cadre de ce travail de recherche est une double approche : Analytique et empirique. L'approche analytique pour conceptualiser le cadre théorique du contrôle de gestion; l'approche empirique pour mener une étude de cas, cas de **L'EI d'AZAZGA**.

L'objectif principal de notre travail est de vérifier si l'entreprise publique algérienne se conforme aux normes académiques du contrôle de gestion et de mettre en lumière les pratiques mis en avant par l'entreprise objet de l'étude empirique.

Plan du travail

L'élaboration de réponses à cette problématique se présente comme suit :

- Dans le chapitre un, on examinera l'introduction au contrôle de gestion. Ce chapitre sera scindé en trois sections : définition et notion de contrôle ; rôles, missions et finalités de contrôle de gestion et pour finir la relation entre le système de contrôle de gestion, le système d'information et le contrôleur de gestion.

Introduction Générale

- Le deuxième chapitre traitera la mise en œuvre du système de contrôle de gestion. Cette chapitre sera également divisée en trois : les processus du contrôle de gestion ; les outils de contrôle de gestion ; le concept de performance et le contrôle de gestion.
- Le dernier chapitre de notre travail de recherche sera consacré à l'élaboration du système de contrôle de gestion au sein de EPE/ ELECTRO-INDUSTRIE/SPA basé à AZAZGA. Cette dernière partie sera également scindée en trois sections : la présentation de l'entreprise ; le travail, les tâches et compétences du contrôleur de gestion ; les outils de contrôle mis en œuvre et enfin la mesure de performance.

Chapitre 1

Généralité sur contrôle de gestion

INTRODUCTION

Le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que leurs choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents, partant de son apparition, plusieurs auteurs ont eu à donner leurs avis, en plus de ça, il sert à connaître l'environnement et les ressources internes afin de fournir des éléments à la stratégie et aux objectifs organisationnels.

Nous poursuivrons le travail par des essais de définitions du concept de contrôle de gestion, suivi de détails sur son rôle, ses missions et sa finalité au sein de l'organisation ; ensuite on tissera le lien existant entre le système de contrôle de gestion et le système d'information et pour finir, on parlera du contrôleur de gestion.

SECTION I : Définitions de la notion de contrôle

Plusieurs auteurs ont proposé des définitions du contrôle de gestion. Parmi ces multitudes de définitions, nous retiendrons les plus pertinentes.

1. Les définitions retenues par les auteurs

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé des définitions du contrôle de gestion, on cite parmi eux : R. N. Anthony et H. Bouquin.

Selon R. N. 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 ». ¹

En 1988, il redéfinit le contrôle de gestion en ces termes : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». ² Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de les réaliser à travers les actions d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

¹ Hervé ARNOUD « le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; p8

² Hervé ARNOUD « le contrôle de gestion...en action » ; édition Liaisons 2001 ; p9

H. Bouquin de son point de vue pense que le contrôle de gestion est « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». ³

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. Le contrôle de gestion est en fin de compte un régulateur des comportements.

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la prise de décisions qui évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise. Le contrôle de gestion s'adresse aux opérationnels mais aussi aux gestionnaires de l'entreprise en vue de leur permettre d'avoir une idée plus précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de l'entreprise et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs. Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise :

- maîtriser les coûts et améliorer la performance à travers l'amélioration de l'efficacité (relation entre les objectifs convoités et les résultats obtenus) et de l'efficience (relation entre les moyens engagés et les résultats obtenus) ;
- avoir une bonne vision ;
- améliorer sa réactivité.

Afin de se développer au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion nécessite la mise en place d'un certain nombre d'outils notamment l'établissement d'un système de comptabilité analytique de gestion (CAG). D'une manière générale, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les incités à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

2. La notion de contrôle

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés à priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

³ H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N 2892 ; Paris

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les actions entreprises (figure n°1). Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au « processus de gestion »⁴ :

Figure n°1 : illustration de la notion de contrôle

Information → **décision** → **action** → **contrôle**

Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI. DCG11, (2007) « contrôle de gestion », Dunod, Paris, p 8

Il est à noter qu'en France, les entreprises et les acteurs développent une culture forte pour ce contrôle de régularité associé à une sanction ou une récompense.

Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle.

Le processus de contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation ; il comprend donc en général trois phases illustrées à partir de la figure n°2.

Figure n°2 : étapes du processus de contrôle

Décision (avant) → action (pendant) → résultat (après)

Source : Claude ALAZARD et Sabine SEPARI., DCG11, (2007), « contrôle de gestion », Dunod, Paris, p 8

Ces trois étapes sont repérées par des questions et des tâches précises⁵ :

- **finalisation** : quels objectifs ? quelles ressources ? comment employer au mieux ces ressources ? comment évolue les résultats ?
- **pilotage** : pendant l'action, quelle correction mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
- **évaluation** : quelle mesure des résultats ? quelle efficience ? quelle efficacité ?

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Ainsi, il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décisions mise en évidence par I. Ansoff (1968) : décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles. On obtient un processus de

⁴ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, (2007), DCG11« contrôle de gestion », Dunod, Paris.

⁵ H. Bouquin, op. cit.

Chapitre 1: Généralités sur le Contrôle de Gestion

contrôle distinct pour chaque niveau de décision. Cette définition permet de délimiter le contrôle de gestion.

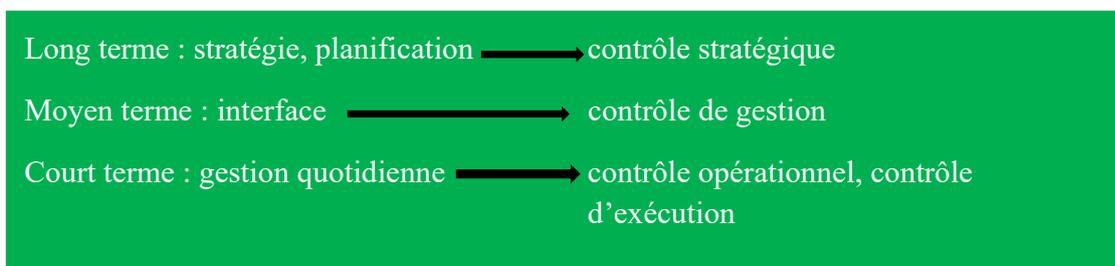
Les décisions de gestion et les niveaux de contrôle

Avec un découpage temporel de la gestion clair et réaliste, il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion.

-La gestion stratégique oriente les activités sur le long terme de l'entreprise : à ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données future en fonction d'un diagnostic interne et externe.

-La gestion quotidienne suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an) : c'est alors un contrôle d'exécution ou contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratif) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées. Dans cette décomposition du temps, le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel ; il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en action courante.

Figure n°3 : décision de gestion et niveau de contrôle

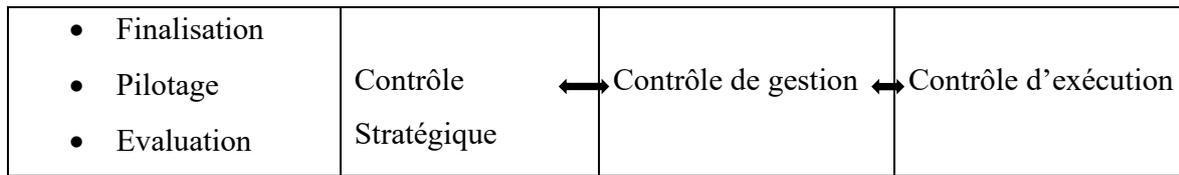


Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris, p.9.

Si l'on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches

Tableau n°1 : tableau illustrant le processus de contrôle et le niveau de décision

Niveau de décision			
Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	D'exécution



Source : ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2010), DECF7 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris, p.16

3. Les formes de contrôle

Des plus connues, nous pouvons citer : le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

a- Le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation⁶, c'est-à-dire ses processus décisionnels. L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlable pour être en permanence opérationnelles et tournés vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquels les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe le système décisionnel et informationnel. Il ne se limite pas au seul contrôle technique. Le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Toutes les dimensions de l'organisation y sont intégrées : les structures, les procédures de décisions, les comportements des acteurs et la culture de l'organisation.

Ainsi, le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés. Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel : la planification, la fixation des règles et des procédures et l'évaluation des résultats et de la performance

⁶ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11 « contrôle de gestion » ; édition Dunod. Paris, p.10.

b- Contrôle interne

Le contrôle interne est un processus plus global mis en œuvre et supervisé par la direction générale pour conserver la maîtrise de l'organigramme⁷. Il est ainsi chargé de mettre en place toutes les sécurités nécessaires afin que :

-les décisions prises pour assurer les meilleurs rendements à l'organisation soient correctement appliquées ;

-les comportements de tous ses membres soient conformes aux procédures formalisées ou aux principes admis, aux lois et réglementations en vigueur, et allant bien dans le sens des objectifs stratégiques ;

-la protection du patrimoine et la qualité de l'information soient garanties ;

-les conditions pour la flexibilité et la réaction soient réunies en permanence pour assurer la qualité maximale aux prestations fournies en interne comme en externe. Le tableau suivant nous permet de comparer le contrôle interne au contrôle de gestion ; cette analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles.

Tableau n°2 : analyse comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leurs nature	Un ensemble de sécurité	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none">· Protection du patrimoine· Qualité de l'information· Amélioration des performances	<ul style="list-style-type: none">· Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation· Vérifier si les objectifs fixés sont atteints

⁷ GUERY J, GUIRIEC J. C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », édition Delmas, paris, p23.

	· Application des instructions de direction	· Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	· Budgets : élaboration · Etats budgétaires par centre de coût ou de profit · Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, (1986), « outils et techniques de contrôle de gestion », p.12.

c- Audit Interne

L'audit interne contrôle le processus de contrôle interne, c'est-à-dire, le processus qui conditionne la qualité de prestation de l'organigramme⁸. Il s'interroge sur son efficacité et sa fiabilité, sur son aptitude à détecter et corriger les dysfonctionnements, à couvrir la totalité des opérations et à assurer leurs cohérences.

Il est réalisé pour le compte des dirigeants par un service d'audit interne spécifique qui ne communique leurs informations qu'à leurs dirigeants. Un auditeur interne a pour mission :

- d'analyser les procédures de contrôle en place, leurs applications, leurs adéquations aux objectifs ;
- d'observer et écouter le personnel ;
- de relever les incohérences et les faiblesses de la pratique ;
- de s'appuyer sur un questionnaire de contrôle interne ;
- de tester le mode d'application des procédures et leurs efficacités.

Le contrôle de gestion est un terme complexe, néanmoins, il occupe une place importante dans les entreprises modernes.

⁸ GUERY J, GUIRIEC J. C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », paris, édition Delmas, p21

Chapitre 1: Généralités sur le Contrôle de Gestion

SECTION II – Rôles, missions et finalité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction clef de l'organisation ; il fait le lien entre la dimension stratégique (les dirigeants), la dimension tactique (managers) et la dimension opérationnelle (les salariés).

1. Rôles du contrôle de gestion

La démarche du contrôle de gestion peut s'effectuer :

- à **priori** à travers la mise en place de prévisions, de budgets ;
- au quotidien** à travers des études, des tableaux de bord ;
- à **posteriori** via des états de reporting ou des notes de synthèse.

Le contrôle de gestion remplit cinq (05) rôles essentiels.⁹

1.1. Permettre la décentralisation des responsabilités

La décentralisation des responsabilités est une nécessité dont on ne peut pas se passer dans la vie pratique des affaires. Le contrôle de gestion favorise et permet l'existence de cette décentralisation des décisions mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants, plutôt « c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise »¹⁰.

1.2. Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

- la coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs ;
- et une coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.

Il y a ainsi une coordination verticale par laquelle un subordonné (chef) doit consulter son supérieur hiérarchique. La coordination horizontale intervient dans le cas où un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau.

⁹ ARDOIN J.L. et JORDAN. H., (1976) « le contrôleur de gestion » paris, Flammarion, p22

¹⁰ ARDOIN J.L. et JORDAN H. op.cit. (1976 ; p 22)

Dans certaines entreprises, il n'existe pas de cohérence d'actions de différents responsables ; cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination. Le contrôle de gestion a pour but de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en suscitant le dialogue entre l'ensemble des opérationnels

1.3. Inciter les opérationnels à penser au futur

L'entreprise traite avec des clients qui désirent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre, etc. Donc les opérationnels doivent nécessairement penser au futur. Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour maîtriser le futur. Parmi ces questions qu'ils peuvent se poser, nous pouvons citer à titre d'exemple :

- qu'allons-nous faire ?
- qui va le faire ?
- quand ?
- comment ?
- avec quels moyens ?
- ces moyens, pouvons-nous les acquérir ?
- allons-nous y arriver ?

Ainsi, avec l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'action par l'analyse des résultats en fonction des objectifs, le contrôle de gestion incite sans arrêt les opérationnels à penser au futur.

1.4. Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise

Le contrôle de gestion facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

1.5. Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances.

Après avoir défini les écarts et les erreurs qui ont eu lieu, le contrôleur de gestion fait des recommandations pour améliorer la situation, pour corriger ces erreurs pour qu'elles ne reviennent pas ; ce qui est impardonnable, ce n'est pas de commettre une erreur mais de la recommencer. C'est pour cela que les opérationnels doivent apprendre.

Le contrôle de gestion aide dans cet apprentissage en obligeant les opérationnels à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations. Le contrôle de gestion présente des avantages directs et indirects qui rendent possible la maîtrise de gestion.

2. Mission de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et, d'autre part, la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais, au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle et la mise au point des procédures :

- au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services ;
- au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion ;
- au niveau du contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord ;

- au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Mise à part ces missions, le contrôle de gestion dispose de finalités.

3. La finalité du contrôle de gestion

Si le contrôle de gestion se définit comme un ensemble de mécanismes capables de fournir aux responsables, les éléments nécessaires à la maîtrise de la gestion dans le cadre d'objectifs préétablis, on admettra que cette fonction se situe au centre d'un triangle mettant en relation objectifs-moyen-résultat.

La relation entre les moyens, les objectifs et les résultats constitue la base du contrôle de gestion ; toute organisation a un but, ces moyens qu'elle met en œuvre pour les atteindre et obtient des résultats au terme de ce processus (figure n°4).

Objectifs-moyens : c'est l'aide apportée aux dirigeants et aux opérationnels pour définir les moyens nécessaires à réunir pour atteindre les objectifs qu'ils ont fixés. (Axe : budgétisation et plan d'action).

Moyens-objectifs : c'est se renseigner sur les moyens existants et les résultats que l'on peut en attendre. (Axes : aide à la formulation d'objectifs, identification des leviers de gestion).

Objectifs-résultats : le contrôle de gestion analysera les résultats obtenus au regard des objectifs que l'organisation s'était fixés. (Axes : constat et explication des écarts entre prévu et réalisé).

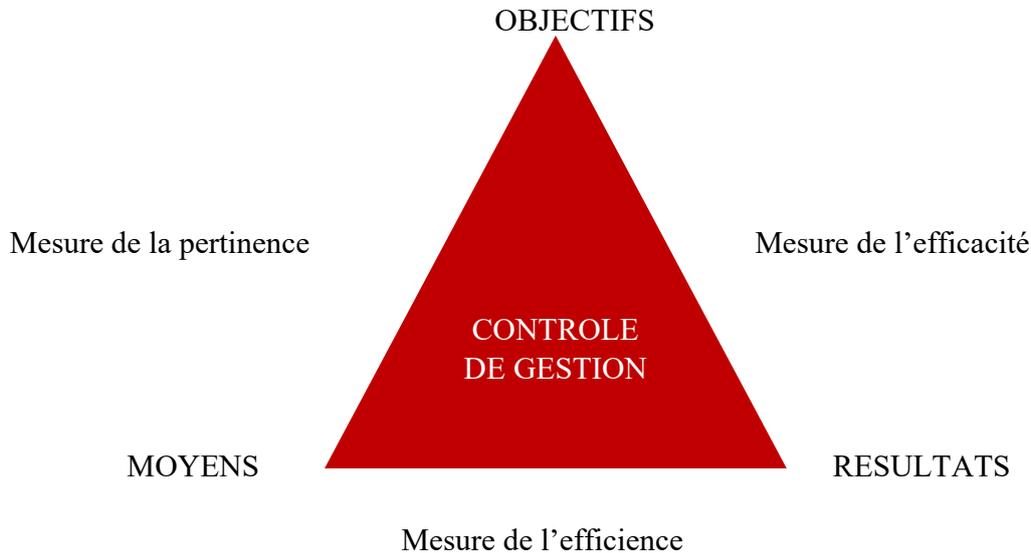
Résultats-objectifs : après analyse des résultats, le contrôle de gestion peut aider à définir les actions correctives pour mieux atteindre les objectifs. (Axes : seuil d'alerte et re-planification).

Résultats-moyens : l'analyse des résultats peut, dans d'autres cas, inciter à redimensionner (en plus ou moins) les moyens utilisés, compte tenu des résultats obtenus. (Axes : budget flexible, redéploiement de personnel, réorganisation des services).

Moyens-résultats : on rapprochera ici les moyens mis en œuvre et les résultats atteints, par l'organisation. La notion d'objectif est laissée de côté, puisque l'on évalue la taille des moyens

affectés comparé aux résultats obtenus par d'autres organismes. (Axe : le benchmarking). Il s'agit de trouver des sources de comparaison pertinente.

Figure n°4- relation entre objectifs-moyens-résultats



Source : Hélène LONING, Véronique MALLERET, (2008), « le contrôle de gestion, Organisation, Outils et pratiques », Dunod, Paris, p22.

Ainsi, on parle de pertinence pour qualifier la relation entre les objectifs et les moyens, d'efficacité pour la relation entre objectifs et résultats et d'efficience pour qualifier la relation entre les moyens et les résultats. Au final, le contrôle de gestion est : un système d'information pour le système de décision ; un outil de pilotage pour la maîtrise de la gestion.

Afin de réaliser ces fins, le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation en :

- fixant des objectifs clairs à atteindre par les opérationnels ;
- rendant compte à la direction sur l'efficacité du processus ;
- définissant le niveau de délégation.

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens vertical comme horizontal. La fonction de contrôle de gestion est de concevoir, de formaliser et de traiter ces flux d'informations.

SECTION III : Relation entre le système de contrôle de gestion, le système d'information et contrôleur de gestion

La relation entre le système de contrôle de gestion et le système d'information ainsi que le contrôleur de gestion sont élaboré comme suit :

1. Le système du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion apparaît comme un système de régulation, des comportements des individus et des groupes dont les actions influencent la vie et les choix de l'organisation. Il s'appuie sur:

- Des objectifs précis à atteindre sur la période après avoir évalué les conséquences des choix.
- Les ressources déjà mobilisées ou à mobiliser sur cette période : techniques, humaines, financières, etc.
- Les performances visées ou résultants des actions lancées.

Les travaux théoriques sur les modèles de décision et sur la représentation de l'entreprise comme système (c'est-à-dire dotée de finalités, d'une structure et soumise à des mécanismes de régulation) ont conduit les chercheurs en gestion à élaborer une représentation de l'entreprise que l'on appelle le système managérial ou encore le système de gestion. Il peut être découpé en trois sous-systèmes qui sont¹¹

- **Système de finalisation**

Le rôle du système de finalisation est de déterminer des objectifs de l'entreprise à tous les niveaux de l'organisation et pour toutes les fonctions (production, commercial, ressources humaines). On passe ainsi d'objectifs très généraux à toute une hiérarchie de sous objectifs de plus en plus précis et délimités.

- **Système d'organisation**

Il qualifie tout ce qui a trait à la structure de l'entreprise et donc aux relations entre les éléments qui la composent.

¹¹ [www.scribd/systeme de gestion](http://www.scribd/systeme-de-gestion). Consulté le 9/10/19 à 18h

La raison d'être du système d'organisation est l'agencement des activités et des ressources humaines, technologiques, financières et informationnelles en vue de réaliser les objectifs prévus.

- **Système d'animation**

Le rôle du système d'animation est de générer l'action, de faire exécuter par les membres de l'organisation, le travail nécessaire à la réalisation des objectifs de l'entreprise ; mener l'organisation à une meilleure efficacité.

Chaque sous-système se caractérise par des caractéristiques politiques, culturelles et informationnelles, que nous appelons composantes génétiques et historiques.

Composantes génériques sont propres aux personnes en interaction au sein de l'organisation à savoir :

- les caractéristiques du pouvoir ;
- les caractéristiques culturelles ;
- les caractéristiques d'information.

Le bon fonctionnement du contrôle de gestion nécessite la mise au point d'un système d'information.

2. Le système d'information

L'entreprise est un rouage qui possède en son sein un ensemble de sous-système interconnecté, les uns aux autres pour lui permettre de bien fonctionner comme système, on a : l'entreprise comme système comptable ; système financier.... et surtout le point essentiel à soulever ici est le côté informationnel (système d'information).

2.1. L'information

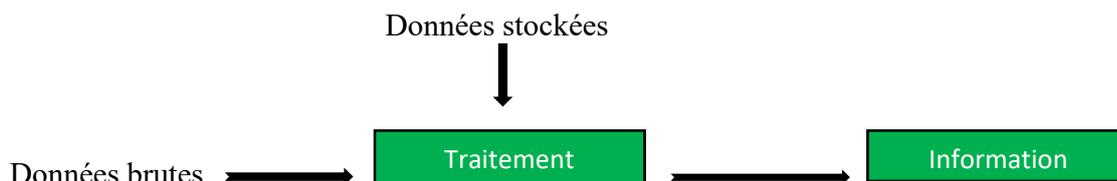
L'information est un bien public qui doit être accessible à tous et n'excepter aucun domaine de la vie économique, sociale et politique.

a- Définition

Mc Kay(1997), définit l'information comme une connaissance qui change la représentation actuelle d'une entité (quelconque).

Pour Davis¹² : l'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions. La figure n°5 montre une illustration de l'information.

Figure n°5 : une illustration de l'information



Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, (2004), DECF « contrôle de gestion » édition Dunod, Paris., p.25

b- Les caractères de l'information

Ils permettent de définir l'information et d'en évaluer la qualité c'est-à-dire le coût et l'utilité ; ces caractères dépendent de plusieurs aspects tels¹³ :

- la forme :
 - quantité globale de l'information ;
 - intelligibilité: facilité de compréhension ;
 - pertinence : utilité par rapport au besoin ;
 - fiabilité : assurance que l'information est bonne.
- le délais :
 - âge : de quand date l'information ?;
 - durée de vie : temps de fiabilité et de pertinence ;
 - vitesse d'accès/réponse : temps pour obtenir l'information.
- le lieu :
 - conditions physiques d'accès : mode technique d'utilisation ;
 - conditions juridiques d'accès : accès pour tous ou réservé à certains.

¹² G.B Davis, M.H. Olson, J, Ajentat, J-L Peaucelle, (1986), « système d'information pour le management », Economica.

¹³ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2004), DECF« contrôle de gestion » édition Dunod, Paris., p.26

– Contenu :

- contenu sélectif : ce que l'on retient de l'information ;
- contenu structurel : comment l'information est décomposée, structurée ;
- contenu métrique : quel est le degré de précision nécessaire de l'information ?

La valeur de l'information dépend donc de tous ces paramètres pondérés différemment selon les besoins de l'utilisateur et les spécificités du contexte.

c- Les sources de l'information

Les sources d'information sont nombreuses et différenciées, internes ou externes à l'entreprise, formalisées ou non.

2.2. Définitions du système d'information

Plusieurs définitions peuvent être reprises pour mieux cerner la notion : pour H. C. Lucas (1986), le « système d'information est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »¹⁴.

Une définition simple est donnée par C. Dumoulin (1986) « Ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements »¹⁵.

Les procédures de circulation et d'opération sur les informations constituent l'élément le plus opérationnel, mais aussi, bien sûr, le plus difficile à mettre en œuvre dans le système d'information.

a- La fonction du système d'information

A partir de ces définitions, il ressort que la fonction première d'un système d'information est de produire de l'information. Le système d'information dispose de quatre autres fonctions : la collecte d'information, la saisie, le traitement et la diffusion.

✓ La collecte d'information

Pour toute organisation, l'information est précieuse et indispensable pour sa pérennité. Elle permet à l'organisation de prendre des décisions, de surveiller et piloter son activité et même de créer de la valeur. Cette information peut avoir deux provenances distinctes :

¹⁴ Lucas H.C, (1986), système d'information pour le management, Edition d'organisation, Davis.

¹⁵ C. Dumoulin, (1986), management de système d'information, édition d'organisation, paris, p248

- une provenance interne : c'est le flux d'information qui est généré par les entités internes à l'organisation (approvisionnements, production, gestion des salaires, comptabilité, vente, etc.), par son fonctionnement (processus, méthodes), mais aussi le flux d'informations informelles (climat social, bien-être des salariés, savoir-faire, etc.) moins simples à mettre en évidence mais déterminants ;
 - une provenance externe : il s'agit du flux d'information généré par des parties prenantes externe à l'entreprise (clients, fournisseurs, Etat...) et qui sont essentiels pour anticiper les mutations et l'adaptation du système d'information pour servir l'organisation par la mise en place de veilles (technologiques, sociétales, légales, commerciales, etc.), l'entreprise prend conscience qu'il est fondamental pour elle d'être particulièrement attentif aux informations des sources externes.
- ✓ La mémorisation de l'information

Une fois collecté et saisi, l'information doit être stockée de manière durable, stable et sécurisé afin de pouvoir être ultérieurement utilisée ou tout simplement pour répondre à des obligations légales.

- ✓ Le traitement de l'information

Le traitement de l'information consiste à produire de nouvelles informations à partir d'information existantes grâce à des programmes informatiques ou des opérations manuelles. Le traitement de l'information peut prendre quatre formes différentes. On peut :

- consulter l'information : il s'agit du traitement le plus simple puisqu'il consiste à accéder à l'information telle qu'elle a été enregistrée.
- organiser l'information : ce traitement consiste à structurer l'information selon les critères spécifiques. Cela peut être par exemple regrouper l'information par clients, par zone géographiques, par activités et bien d'autres encore.
- mettre à jour l'information : ce traitement va consister à reprendre une information précédemment enregistrée et à l'actualiser.
- produire de nouvelles informations : à partir d'informations existantes, ce traitement va permettre la création de nouvelles informations.

- ✓ Diffuser l'information

Quel que soit son origine ou ce qu'elle représente, une information n'a de valeur que si elle est communiquée au bon destinataire, au bon moment et sous une forme directement exploitable.

b- Les qualités d'un système d'information

Après cette analyse ALAZARD a essayé de dégager les qualités d'un bon système d'information, c'est-à-dire opérationnel pour la prise de décision. Le système d'information doit permettre de :

- connaître le présent ;
- prévoir ;
- comprendre ;
- informer rapidement.

Le système d'information doit être :

- adapté à la nature (taille et structure) de l'organisation ;
- efficace (rapport qualité/coût).

Le système d'information (contrôle de gestion) doit remplir ces conditions.

c- Les besoins de l'entreprise en information

La gestion des entreprises dans toutes les décisions de court et long terme pour piloter l'entreprise nécessite des informations sur l'environnement extérieur et sur le fonctionnement interne. Par exemple:

- variable externe : le taux de base du marché bancaire, les pourcentages de part de marché des différents concurrents, le taux de croissance du secteur, l'élasticité de la demande au prix et au revenu.
- variable interne : les capacités de production, le taux d'endettement, les plans marketing.

Mais l'évolution essentielle qu'il faut mettre en avant porte sur les caractéristiques de la variable information et non sur son existence intrinsèque. En effet, ce qui est nouveau pour l'entreprise c'est le prodigieux élargissement de l'horizon spatial et temporel des informations. Les entreprises comme les individus sont impressionnées devant la masse, la rapidité et la diversité

de ces informations. Les entreprises actuelles se préoccupent donc davantage de l'importance et des difficultés de traitement de ces informations.

Face à ce besoin d'informations inhérent au fonctionnement de l'entreprise, J.L. Peaucelle¹⁶ identifie les trois finalités essentielles d'un système d'information :

- le contrôle : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation, en traitent les données passées ;
- coordination : ici le système d'information doit permettre de suivre les actions présentes ;
- décision : le système d'information traite des données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion qui doit être un système d'information représentant le fonctionnement de l'entreprise pour le contrôler, pour le coordonner et pour l'aider à la prise de décision.

3. Le contrôleur de gestion

La concurrence sur les marchés oblige les entreprises à incorporer en leur sein un service de contrôle de gestion qui a à sa tête un contrôleur de gestion.

3.1. Définition du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion peut être considéré comme une personne qui assume et assure la responsabilité de contrôle de gestion dans une organisation. Dans l'analyse des activités de différentes organisations ou entreprises ; le terme contrôleur de gestion peut avoir plusieurs appellations similaires.

Selon Jacques Fettu (2000), l'appellation « contrôleur de gestion » n'est pas l'unique appellation qui désigne la fonction dans la pratique des organigrammes des banques et établissements financiers. Ainsi, dans certains établissements, les appellations de cadre de gestion, de conseiller de gestion, de contrôleur financier, voire de correspondant de gestion sont utilisés pour désigner le contrôleur de gestion. Les banques et établissements financiers d'origine anglo-saxonne conservent également le plus souvent les appellations anglaises de « contrôler » qui recouvre des fonctions qui dépassent celles que l'on décrit pour contrôle de gestion en France car elles incluent

¹⁶ J.-L. Peaucelle, (1983) « à quoi servent le système d'information », RFG.

des fonctions financières. On trouve aussi des appellations à priori plus restrictives comme « contrôleur budgétaire » ou moins précises comme « chargés d'études » et qui recouvrent des fonctions de contrôle de gestion.

3.2. Évolution du métier de contrôleur de gestion

L'évolution du métier de contrôleur de gestion est une conséquence directe des évolutions de contexte dans lequel doit travailler le contrôleur de gestion :

- le choix de structure transversale ou plate ;
- le partenariat extérieur et les réseaux ;
- la forte concurrence et la mondialisation des marchés ;
- l'importance des activités de service ;
- la participation et l'implication des acteurs de l'organisation.

3.3. Les rôles du contrôleur de gestion

L'exercice de la fonction contrôle de gestion comporte deux rôles bien distincts :

- concevoir et faire évaluer les différentes composantes du système de gestion ;
- animer les temps forts du processus de contrôle de gestion, en particulier la gestion prévisionnelle et l'analyse des résultats. Jacques Fettu (2000).

Le premier rôle consiste en un travail d'architecte sur la collecte et l'analyse d'un grand nombre d'information, dans le cadre spécifique de la stratégie et de la structure de l'organisation. Il repose sur un large recours à l'informatique, tant pour constituer une base des données historiques que pour assurer le recueil, la circulation et le traitement des informations. Un double objectif oriente ce travail :

- sélectivité et pertinence des informations traitées. Il faut prendre le nombre des variables fini car trop d'information tue l'information ;
- qualité et clarté des procédures. Le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que la procédure sera utilisée par les interlocuteurs n'ayant pas les mêmes préoccupations et compétences que lui, ni le même temps à y consacrer, ni même parfois l'envie de s'y soumettre.

Le second rôle du contrôleur de gestion est l'animation au sens large, du processus de contrôle de gestion. Les meilleurs systèmes d'informations peuvent être utilisés dans des logiques passives de justification des actions conduites. C'est le cas des organisations et des entreprises où les responsables ne perçoivent pas les enjeux de progrès pour leur organisation, ni les marges de manœuvre dans le pilotage de leurs activités. Ici le service de contrôle de gestion doit aussi se préoccuper à expliquer et justifier les résultats obtenus plutôt qu'analyser des modalités alternatives et des ajustements possibles et réalistes dans la conduite des activités et projets.

3.4. Les qualités du contrôleur de gestion

Dans son livre ; contrôle de gestion bancaire et financier (2000), Jacques Fettu, décrit le contrôle de gestion comme un métier qui nécessite une qualification technique mais aussi des qualités humaines d'animation et de communication. Sur le plan technique, outre une grande rigueur, le contrôleur de gestion doit être dispenseuse de forte culture générale en gestion, reposant à la fois sur une bonne maîtrise de la comptabilité générale, analytique, et sur une maîtrise satisfaisante de l'outil micro-informatique, en particulier de l'usage des tableurs.

Plus généralement, il doit posséder une capacité à poser et à analyser en termes économiques les différentes dimensions de l'activité de l'entreprise. Il doit être en fin de compte multidisciplinaire et omniscient.

Sur le plan humain, les qualités requises du contrôleur de gestion sont principalement des qualités de contacts et de communication. Il a, en effet un rôle de « **catalyseur** » au sein de l'entreprise. Rigueur et pragmatisme sont d'autres qualités importantes des contrôleurs de gestion. Ils doivent en effet élaborer des procédures et des schémas de traitement de diffusion et d'analyse de l'information qui soient utilisés plutôt que parfaits.

En fin, comme tout fonctionnaire, le contrôleur de gestion doit disposer d'une certaine autorité personnelle pour être écouté des opérationnels, en particulier quand il en dépend hiérarchiquement, comme c'est souvent le cas sur ce point. La compétence constitue sa meilleure arme.

3.5. La mission du contrôleur de gestion.

Selon Isabelle CALME et als. (2003)¹⁷, le contrôleur de gestion doit mettre en place des moyens efficaces pour assurer la régulation interne et le pilotage de l'organisation. Il s'attache à la réalisation de deux objectifs généraux : d'une part mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation, et d'autre part, rendre cohérent les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation d'objectifs communs. La mission du contrôleur de gestion s'axe autour de 5 tâches essentielles : prévoir, conseiller, contrôler, faire remonter l'information vers la direction générale (reporting), et mettre au point les procédures (systèmes d'information).

3.5.1. La prévision

La prévision est mise en œuvre pour chacun des services de l'entreprise avec l'aide du service de contrôle de gestion.

- Au niveau des responsables opérationnels, les tâches de prévisions concernent :
 - l'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers ;
 - la définition des moyens à engager pour chaque objectif ;
 - la mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leur implication financière.
- Au niveau de la cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de :
 - s'assurer de la comptabilité et de la cohérence des budgets entre eux ;
 - s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise ;
 - faire confronter les différents services lors de leur élaboration ;
 - proposer à la direction générale les éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes options.

¹⁷ Isabelle CALME et als., (2003), « Introduction à la gestion », éd. Dunod, Paris, P 298

Le contrôleur de gestion a donc un rôle important en tant que concepteur et animateur du processus budgétaire. L'élaboration des budgets, leur exécution et leur suivi peut être distinguées d'un point de vue théorique, mais en pratique ces phases sont indissociables et font partie d'un même processus « gestion prévisionnelle », entièrement centré sur la prise de décision et l'action des dirigeants opérationnels.

3.5.2. Le conseil

Cette fonction de conseil est exercée pour différents responsables opérationnels comme auprès de la direction générale. Elle a pour but de :

- Fournir aux responsables des renseignements permanents chiffrés susceptibles de déterminer des actions correctives immédiates ;
- Les aider à réviser en permanence leur gestion en fonction :
 - des résultats qu'ils ont obtenus ;
 - des résultats des autres services (conjoncture interne à l'entreprise) ;
 - de la conjoncture économique générale.

3.5.3. Le contrôle

Il s'agit du suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un « tableau de bord » dans lequel figurent les données significatives de production, d'activité commerciale, de pilotage ou de situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions.

Ce travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des déviations constatées. Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable opérationnel concerné.

Le contrôleur de gestion intervient en tant que conseiller en organisation du système de contrôle. La comparaison des données réelles aux données préétablies permet la mesure des performances des entités de gestion et de leurs responsabilités.

3.5.4. Le reporting

Il s'agit de la conception et de la rédaction de rapport de synthèse. Ils sont conçus dans un but d'aide à la décision. Concrètement, il s'agit de faire remonter l'information vers la direction générale ou la maison mère. L'information doit donc être synthétique, pertinente et normalisée.

3.5.5. La mise au point des procédures

C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir :

- les indicateurs de gestion significatifs ;
- les procédures communes qui sont utilisées pour que les mesures soient faites sur une base homogène.

CONCLUSION

Le contrôleur de gestion permet à l'entreprise de maîtriser sa propre conduite tout en s'efforçant également de prévoir les événements futurs pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il effectue un ensemble de tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de la gestion. Le contrôle de gestion peut toutefois s'effectuer à priori, au quotidien ou à posteriori. Le contrôleur de gestion par contre conseil, conçoit, développe et fait fonctionner certains dispositifs d'informations que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Dans le chapitre suivant, on abordera la mise en œuvre du système de contrôle de gestion notamment : le processus, les outils et surtout la performance.

Chapitre 2

**La mise en œuvre du système de
contrôle de gestion et les outils de
contrôle de gestion**

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

INTRODUCTION

La rude concurrence que s'opposent les entreprises sur le marché est à la base de leurs perfectionnements. Dans leurs soucis de bien piloter et prendre de bonnes décisions à court et long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision ainsi que le processus qui va avec dans le but de rendre l'entreprise efficace, efficiente et économique. Le premier objectif du gestionnaire étant de rendre son entreprise concurrente, performante et pérenne vis-à-vis des concurrents et du marché. Les entreprises de nos jours investissent énormément dans les recherches et développements, dont le but est de gagner en performance. Nous essaierons d'aborder en premier lieu les processus; ensuite, on parlera des outils ; suivi du concept de performance et le lien existant entre le contrôle de gestion et la performance.

SECTION I : Etapes du processus de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est intégré dans le processus de planification, d'exécution et de monitoring pour assurer la qualité. Il implique tout le personnel comme acteurs et objets du contrôle pour assurer la responsabilité. Il exige la confiance raisonnable pour l'évaluation du risque et vérifier la réalisation des objectifs pour assurer la cohérence. Ainsi les étapes du processus de contrôle de gestion sont au nombre de trois (03)¹ qui sont : la planification, la budgétisation et le suivi des réalisations.

1. La planification

Le point de départ du processus de contrôle de gestion est constitué par la phase de planification. C'est au cours de cette phase qu'on aboutit à une définition d'objectifs à long terme et à une définition opérationnelle de la stratégie (plan d'action à long terme). Elle correspond à l'art d'engager durablement l'entreprise dans une voie qui lui permettra sur une longue période de tirer avantage des règles du jeu prévalant dans l'environnement et de leur évolution.

La planification est donc plus qu'un ensemble des prévisions ; elle se distingue de ces dernières par le fait qu'elle donne un moyen d'agir sur le futur, un projet d'action, alors que les prévisions ne sont qu'un énoncé relatif au futur, à un état ou à une action future. Elles (prévisions) n'impliquent pas nécessairement l'idée d'une action, d'un acte volontaire. Étant donné que la planification s'étend sur plusieurs années, pour la rendre plus pratique, elle est découpée en plusieurs plans à court terme appelés « Budgets ».

¹ NSENGIYUMVA Edison, (2007), « l'impact du contrôle de gestion sur la rentabilité », UAAC, p18.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

2. La budgétisation

Elle vise l'efficacité à court terme de l'exploitation des ressources de l'entreprise ; elle se manifeste correctement à travers l'action dont la valorisation constitue le budget.

Selon BOYER, A., (1995), le budget est une expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans. Il est la prévision détaillée, période par période, des recettes et des dépenses.

L'essentiel de cette phase est la définition, la coordination et l'application des plans d'actions dans tous les domaines de la gestion de l'entreprise. Les budgets permettent donc de mesurer les performances et les qualités de la gestion de l'entreprise à partir des prévisions initiales et du contrôle à posteriori.

3. Le suivi des réalisations

La phase d'élaboration des objectifs et des plans à court terme est suivie par la mise en application de ces plans c'est-à-dire la réalisation de ces objectifs. Lors de la mise en application, on fait périodiquement le point pour mesurer les résultats partiels atteints. Evidemment, on ne peut pas agir sur le passé, mais on cherche à comprendre pourquoi les résultats sont ainsi, quelles en sont les causes et qu'est-ce qu'on peut faire pour améliorer la performance.

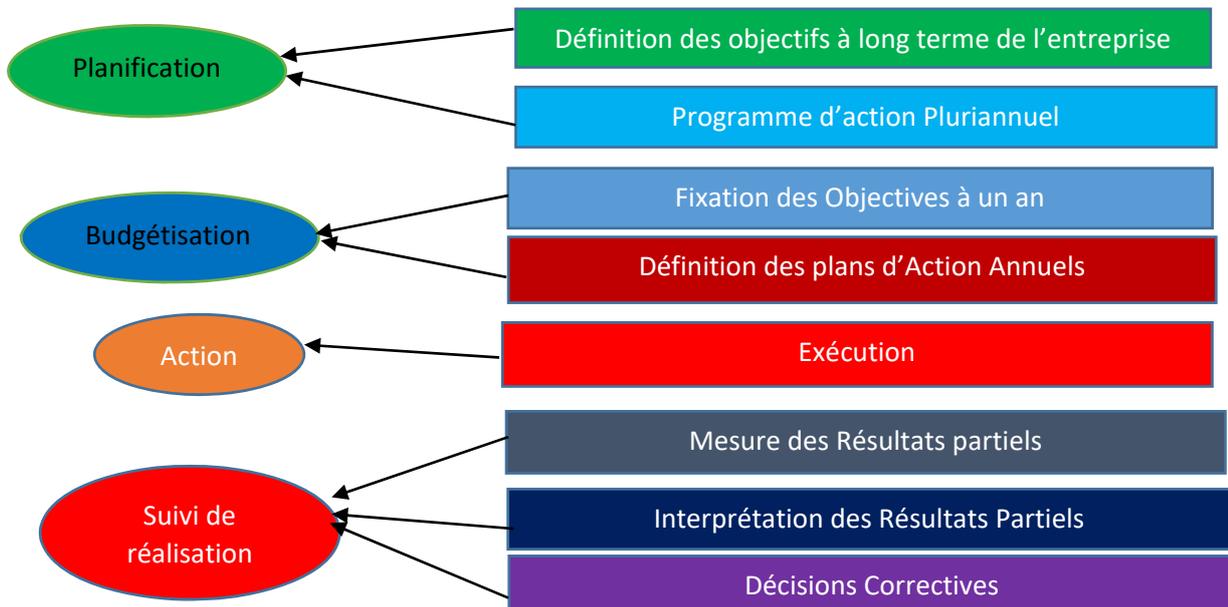
La mesure des résultats consiste à constater et à quantifier les réalisations. Il s'agit donc de répondre à la question : « combien a-t-on réalisé » ? Le contrôleur de gestion utilise à cet effet l'outil comptable pour chiffrer les réalisations.

Après avoir mesuré les résultats, on poursuit avec leur interprétation ; c'est-à-dire les comparer avec les prévisions figurant au budget.

Selon ARDOIN, MICHEL ET SCHMIDT (1986), ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent le résultat partiel ; décident à nouveaux, agissent encore. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

Chapitre 2 La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion

Figure n°6 : le processus du contrôle de gestion



Source : H. LONING, (2003) « Organisation et mise en œuvre », 2eme édition, Dunod, p3.

Le contrôle de gestion pour mieux fonctionner fait appel à plusieurs outils de gestion. On énuméra quelques-uns parmi eux dans la section suivante

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

SECTION II- Les outils de contrôle de gestion

Les outils de contrôle de gestion sont

1. Le budget

1.1. Définition

Le budget est un état prévisionnel des recettes et dépenses, exprimé en quantité et en valeur pour une période budgétaire (généralement une année). Il constitue l'analyse chiffrée et valorisée en unités monétaires du programme d'action d'une entreprise, d'un centre de responsabilité ou d'une fonction pour une période déterminée dans le futur.

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées (prévues) afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Cette technique permet de garder le cap pour chaque subdivision de l'entreprise, en prévoyant les dépenses autorisées et en anticipant ainsi les ressources nécessaires. Elle permet :

- la formulation d'une stratégie ;
- de traduire correctement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- la capacité de fixer des objectifs et d'allouer des moyens ;
- de coordonner les différentes actions de l'entreprise. De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production) ;
- de réaliser un suivi des dépenses engagées.

De plus, elle permet une gestion décentralisée en rendant possible la délégation des pouvoirs. Chaque responsable de centre se voit allouer des ressources et des objectifs à respecter tout en étant libre des moyens employés.

1.2. Le processus d'élaboration d'un budget

Il est horizontal, car il s'agit d'un outil de coordination et de concertation entre les différentes structures et il est aussi vertical, dans le sens où il attribue aux détenteurs d'un pouvoir hiérarchique, une responsabilité de gestion d'une enveloppe financière prévue à l'avance sur une période déterminée et en rapport avec des projets déterminés. L'élaboration des budgets s'effectue en collaboration entre la direction, le contrôleur de gestion et les chefs de service au cours de navettes budgétaires.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

Le découpage des budgets dépend de l'organisation de l'entreprise. Il est souhaitable de faire coïncider avec des centres de responsabilités. En règle générale, les budgets correspondent aux principales fonctions de l'entreprise (ventes, approvisionnement, production, etc.) et sont liés les uns aux autres.

Parmi les budgets, on distingue ceux qui sont opérationnels : ventes, productions, approvisionnements.... et ceux qui sont pour les fonctions de support (investissement, frais généraux).

1.3. Différentes phases de l'élaboration d'un budget

Le budget peut être élaboré dans différentes phases qui sont :

Phase 1 : la prévision budgétaire

Dans cette étape, chaque responsable de l'entreprise effectue des prévisions du montant du budget à demander à la direction générale, il est important de ne pas négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur, en se basant sur des chiffres passés, le marché actuel en utilisant des techniques de prévisions scientifiques telles que : les statistiques, la recherche opérationnelle et la comptabilité analytique, etc...

Phase 2 : la budgétisation

C'est l'étape de fixation des budgets, ils passent par quelques processus avant d'être arrêtés en quantité et en valeur (figure n°7).

➤ Fixation des objectifs

La procédure d'élaboration des budgets ne peut démarrer si les objectifs ne sont pas connus. La direction générale doit réfléchir aux orientations et fixer les objectifs globaux ; pour cela, il faut prendre en considération les évolutions probables de l'environnement.

➤ Etablissement d'un pré-budget

Le directeur de chaque unité et son contrôleur de gestion réunissent les responsables de chaque structure pour l'élaboration du budget en tenant compte de tous les paramètres de l'entreprise et les capacités de production. C'est de réaliser une simulation qui va servir de cadre de référence pour les unités opérationnelles.

➤ Préparation des budgets fonctionnels

Après que chaque unité a élaboré son pré-budget, elle le remet à son directeur pour son aval, puis le directeur et son contrôleur de gestion vont le négocier à la direction du contrôle de gestion avec les autres directeurs et leurs contrôleurs de gestion de chaque unité et le contrôleur de gestion de la direction générale (négociation entre le contrôleur de gestion et les unités fonctionnelles) pour l'élaboration des budgets fonctionnels.

Chapitre 2 La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion

➤ Consolidation budgétaire

Une fois que le budget fonctionnel de chaque unité est élaboré, la direction du contrôle de gestion consolide tous les budgets en un budget consolidé.

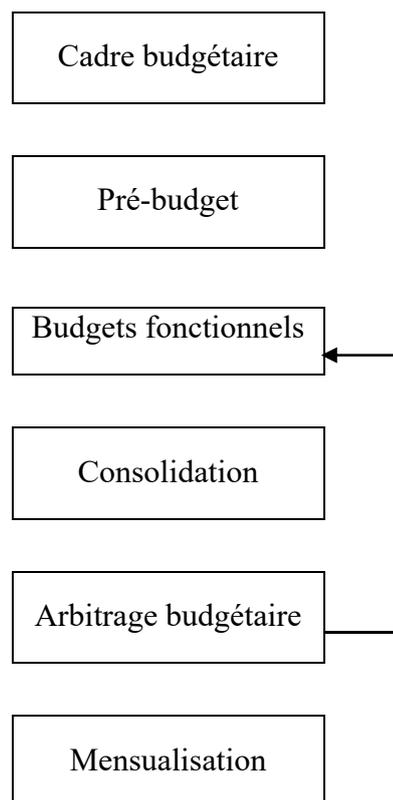
➤ Arbitrage budgétaire

C'est la présentation du budget consolidé aux décideurs (à la direction générale) pour son approbation.

➤ Mensualisation du budget

Après son approbation par la direction générale, le budget doit être mensualisé pour la période budgétaire ou période d'engagement pour pouvoir comparer périodiquement les réalisations et les prévisions afin d'agir au bon moment.

Figure n°7 : processus de la budgétisation



Source : établie par nous-même à partir de cours de contrôle de gestion.

Phase 3 : le contrôle budgétaire

On utilise le contrôle budgétaire pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. C'est une étape qui intervient après l'exécution du budget. Les responsables comparent les réalisations (R) et les prévisions (P) pour cela, il faut

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

être capable de préparer mois après mois, dans quels domaines les dépenses sont trop élevées, à quels domaines ou la réalisation de quels objectifs n'a pas été consacré suffisamment d'argent. Afin de pouvoir réaliser un rapport d'analyse des écarts (E), il faudra détailler le budget général en un budget mensualisé.

$$\mathbf{E=R-P}$$

Trois paramètres sont pris en considération dans le contrôle budgétaire :

- les quantités ;
- les prix ;
- les rendements.

1.4. Les différents types de budget

Les types de budgets dans les entreprises sont

1.4.1. Budget des ventes

Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise. La prévision des ventes est un élément majeur de la gestion prévisionnelle dans les entreprises car elle conditionne ainsi les autres budgets. L'estimation des ventes futures, en quantités et en valeurs, tient compte des contraintes internes et externes à l'entreprise. Elle s'intègre dans une stratégie d'activités à court et à long terme.

A court terme, elle permet d'établir des budgets de ventes et des frais de distribution sous certaines contraintes :

- le marché ;
- la concurrence (qualité, prix, service après-vente, ...). La capacité de production ;
- les moyens financiers ;
- les objectifs.

A long terme, d'autres considérations doivent être prises en compte :

- la politique commerciale ;
- la gamme de produits et la diversification ;

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

- les investissements ;
- le progrès technique ;
- l'évolution des besoins ;
- l'évolution du pouvoir d'achat.

Les budgets des ventes peuvent être élaborés :

- par famille de produits ;
- par produit ;
- par période (mois, trimestre, saison, année, ...) ;
- par région, par secteur géographique ;
- par centre de responsabilité (secteur géographique, canal de distribution, famille de produits, ...).

Le contrôle des ventes peut être mené à partir de l'analyse d'écart sur chiffre d'affaires, d'écart sur marge ou d'écart sur quantité.

1.4.2. Budget de production

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales : celui qui permet d'obtenir les coûts de production les plus faibles et un profit le plus élevé possible, les rythmes de production, compte tenu des prévisions des ventes et des contraintes de gestion des stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif : capacités productives, effectifs, qualification de la main-d'œuvre.

Pour harmoniser l'optimum des ventes et l'optimum de la production il faut donc :

- déterminer un niveau de production correspondant au niveau optimal des ventes ;
- définir les capacités de production.

Le programme de production permet de vérifier la cohérence entre budgets des ventes, de la production et des stocks (tableau n^o3).

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

Tableau n°3 : Exemple de budget de production trimestriel.

Produits	A			B		
	Janvier	Février	Mars	Janvier	Février	Mars
Mois						
Stock Initial (SI)						
Production						
Ventes						
Stock Final (SF)						

Source : le budget de production P2.

Le contrôle de production peut être mené à partir de l'analyse d'écart sur quantités ou d'écart sur la valorisation des quantités.

1.4.3. Budget des approvisionnements

La gestion prévisionnelle des approvisionnements est l'acquisition des matières en quantités nécessaires et en qualité, elle répond à un double objectif :

- minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (stock minimum) ;

Le stock maximum : c'est le stock qui permet à l'entreprise de continuer son activité pendant le délai d'approvisionnement (c'est le temps qui sépare la date de commande et la date de livraison). C'est le niveau que l'entreprise ne doit pas dépasser pour les raisons suivantes :

- insuffisance de l'aire de stockage ;
 - frais de stockage supplémentaires ;
 - détérioration des matières.
- assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture des stocks (stock suffisant ou normal).

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

La recherche d'un optimum induit des décisions quant au rythme des approvisionnements et aux quantités commandées. Ces décisions aboutissent à l'établissement de programmes qui présentent les dates de commande, de livraison et les lots commandés. La budgétisation comprend aussi bien le budget des achats que celui des frais d'approvisionnement.

La détermination en fin de période d'écart sur prix et sur quantités des matières, le plus souvent réalisée à la sortie des stocks ne dispense pas d'un suivi régulier des quantités en stock.

1.4.4. Budget des frais administratifs

Il s'agit de déterminer le budget des services fonctionnels et de direction (services administratif, informatique, comptable et financier, gestion du personnel, marketing...).

Ces services génèrent des charges indirectes, difficilement imputables aux produits car généralement ils participent au soutien de la production dans son ensemble.

1.4.5. Budget de TVA

TVA à décaisser du mois M = TVA collectée sur ventes du mois M - TVA déductible sur achats et charges du mois M - TVA déductible sur achats d'immobilisations du mois M .

La TVA à décaisser du mois M est à payer en $M+1$.

1.4.6. Budget de trésorerie

Le bilan et le compte de résultat prévisionnels résultent de l'ensemble des budgets. Une fois un accord trouvé au niveau du budget, il est indispensable de s'assurer que l'entreprise a les moyens de financer ses projets. Le budget de trésorerie est l'outil qui répond à ce besoin en mettant en évidence quelles seront les conséquences financières des choix opérés. C'est des prévisions mensualisées et il montre :

- les encaissements calculés à partir du délai moyen de règlement des clients ;
- les décaissements : charges de personnel, charges sociales, impôts, charges d'exploitation (approvisionnements et consommables décaissés avec un délai).

L'étude du bilan et du compte de résultat prévisionnels met en œuvre les méthodes d'analyses comptables. La recherche d'équilibre peut conduire à des ajustements qui peuvent aller jusqu'à la révision de projets de l'entreprise. C'est le résumé de tous les autres budgets.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

1.5. Rôles et limites du budget

Le budget joue plusieurs rôles mais il a également des limites.

1.5.1. Rôles du budget

Le budget est un instrument de gestion essentiel qui joue les rôles suivant :

- le budget vous indique combien d'argent dont vous avez besoin pour pouvoir mener à bien vos activités ;
- il vous oblige à être rigoureux en réfléchissant aux implications de ce que vous avez planifié pour votre activité. Il arrive parfois que les réalités du processus de budgétisation vous forcent à repenser vos programmes d'action ;
- le budget vous permet de contrôler vos revenus et vos dépenses et d'identifier tout problème ;
- utilisé correctement, il vous indique à quel moment vous aurez besoin de certaines sommes d'argent pour mener à bien vos activités.

1.5.2. Limites du budget

Le budget est un outil utile à la gestion d'une entreprise mais il présente plusieurs limites :

- lenteur : l'information n'est disponible qu'après des délais importants ;
- caractère incomplet : les budgets ne tiennent pas compte des indicateurs non financiers dont l'importance est pourtant capitale : satisfaction des clients, climat social, délais de production, etc... ;
- coût élevé : la lourdeur et le coût de la procédure budgétaire sont peu adaptés aux petites structures.

Il est donc nécessaire de disposer également d'un outil de décision et de prévision simple, disponible rapidement et intégrant des données non financières : le tableau de bord.

2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une technique qui permet de procéder au calcul de différents coûts. Elle n'est pas obligatoire mais fortement conseillée comme un outil de gestion.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

2.1. Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique d'exploitation (CAE) est un outil de gestion et un système de comptes, ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction de l'entreprise. C'est une technique de détermination du coût de revient de produits fabriqués depuis l'achat de la matière première jusqu'à la vente du produit fini.

2.2. Les caractéristiques de la comptabilité analytique d'exploitation

C'est une comptabilité de stock. Elle est appliquée par les entreprises qui possèdent un stock, à savoir les entreprises commerciales et industrielles. Mais elle est plus utilisée par les entreprises de production, c'est pour cela qu'elle est appelée : comptabilité industrielle.

C'est une comptabilité secondaire (auxiliaires) : c'est une comptabilité qui vient aider la comptabilité générale, pour calculer le coût de production des produits finis.

C'est une comptabilité facultative. Elle n'est pas obligatoire comme la comptabilité générale, car il n'existe aucune loi qui l'oblige. Elle est appliquée par les entreprises qui souhaitent l'utiliser.

2.3. Les principaux buts de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique poursuit certains buts dont les plus importants sont les suivants :

- aider le management à identifier la rentabilité des produits;
- déterminer le coût de revient par produit fabriqué;
- calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits, en effet, parmi ses objectifs attendus, c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est de là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités et d'évaluer les rendements par activités, voir même par produit ;
- l'évolution des stocks ;
- donner une base au contrôle de gestion : l'aptitude à gérer et à anticiper les changements survenant de l'environnement de l'organisation et à en contrôler les effets au quotidien et devenue un facteur clé dans la réussite de toutes les entreprises et un élément essentiel de sa gestion stratégique à court, moyen et long terme ;

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

- le calcul du résultat analytique.

Résultat analytique = Prix de vente - Coût de revient.

2.4. Les différentes charges

Les charges de l'entreprise sont en différentes catégories

2.4.1. Les charges directes et indirectes

- **Les charges directes** : ce sont des dépenses supportées par un seul produit.
- **Les charges indirectes** : ce sont des dépenses qui sont communes à plusieurs produits. Donc elles nécessitent une répartition entre eux suivant des clés (clés de répartition) qui peuvent être quantités, prix et chiffres d'affaires.

2.4.2. Les charges fixes et variables

- **Les charges fixes** : ce sont des charges qui ne changent pas, elles restent constantes quel que soit le niveau de production.
- **Les charges variables** : ce sont des charges qui fluctuent (varient) suivant le niveau de production (quantités produites).

2.4.3. Les charges réelles et prévisionnelles

- **La charge réelle** : c'est une dépense effective qui est calculée à la fin de la période de production.
- **La charge prévisionnelle ou préétablie** : elle est calculée avant de commencer le processus de production, c'est-à-dire au début de chaque période.

2.5. Méthodes de calcul des coûts

Les coûts peuvent être calculés par²

2.5.1. Les coûts de revient

Pour les entreprises industrielles, trois phases ponctuent le système de production : la première correspond à celle de l'approvisionnement, la seconde à celle de la production et la

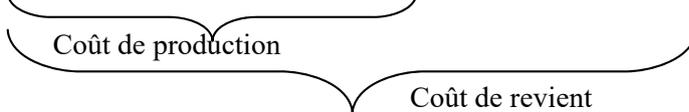
² BARA S, BELAID F (2013), « mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC », p29.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

troisième à celle de la distribution. Le calcul du coût de revient d'un produit respecte ces trois phases.

Le coût de revient est le résultat de la somme des coûts apparaissant au fur et à mesure du processus de production. La marge revenant au producteur résulte de la différence entre le prix de vente et le coût de revient d'un produit.

Le coût d'achat + Frais de production + Frais de vente + Marge = Prix de vente



2.5.2. La méthode du coût variable

Dans cette méthode, seuls les coûts variables sont considérés comme des coûts de produits. Les coûts variables, directs ou indirects, sont rattachés à chacun des produits. Le problème à résoudre est celui de l'affectation des coûts variables indirects. Il est donc nécessaire d'utiliser une ou plusieurs méthodes de répartition appropriées. En revanche, le total des coûts fixes est traité globalement et non par produit. Cette somme est déduite de la marge sur coût variable total pour obtenir le résultat.

Pour les produits, cette méthode fait apparaître un résultat intermédiaire qui peut être qualifié de marge sur coût variable. Il est possible de calculer une marge sur coût variable par produit, une marge sur coût variable totale et un pourcentage exprimant le rapport entre cette marge et le chiffre d'affaires.

2.5.3. La méthode du coût direct

Dans cette méthode, seuls les coûts directs-variables ou fixes par rapport aux produits sont considérés comme des coûts de produits.

La première étape consiste à identifier les coûts directs par rapport à chacun des produits. Dans la mesure où cette méthode n'exige pas l'utilisation d'une clé de répartition, les calculs qu'elle implique sont relativement simple : il suffit d'établir pour chaque produit son coût direct. Nous pouvons dès lors déterminer les marges sur coûts directs. Il convient de noter que le coût direct unitaire d'un produit est alors fonction du niveau d'activité, dans la mesure où il incorpore des charges fixes.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

La totalité des coûts indirects est traitée globalement et non par produit. Cette somme est déduite de la marge sur coût direct global pour obtenir le résultat.

2.5.4. La méthode du coût complet (méthode des centres d'analyse)

La méthode du coût complet considère l'ensemble des charges comme des coûts de produits. Le problème posé par cette méthode est de celui des modalités de répartition des coûts indirects.

Il est important de distinguer les coûts directs des coûts indirects. Les coûts directs, par leur définition, ne posent pas de problème de rattachement. En revanche, il est nécessaire de mettre en œuvre des modalités plus au moins sophistiquées pour imputer les coûts indirects aux différents produits.

2.5.5. La méthode du coût complet avec imputation rationnelle

Dans toute méthode rattachant des charges fixes à un produit, le coût unitaire ainsi calculé est fonction du niveau d'activité. La composante fixe de ce coût est obtenue en faisant le rapport entre le total des coûts fixes et le niveau d'activité. Ce rapport est par définition dépendant des quantités de produit fabriqué durant la période, le coût fixe unitaire diminue si la quantité produite au cours de la période augmente et inversement. Ce phénomène est encore accentué dans le cas des coûts fixes indirects ; la part fixe unitaire attachée à un produit donné n'est pas seulement fonction de l'activité relative à ce produit. Elle est également tributaire des fabrications des autres produits. La méthode de l'imputation rationnelle des coûts fixes palie cet inconvénient.

2.5.6. Les coûts standards ou préétablis

La méthode de coût standard consiste à enregistrer les opérations à l'aide de coûts calculés à l'avance puis les comparer aux coûts réels déterminés à partir de la comptabilité analytique. Parmi les avantages de cette méthode :

- elle suppose que l'entreprise établisse des prévisions et des budgets ;
- elle permet une plus grande rapidité dans la sortie du résultat, car les imputations sont effectuées dès que l'on connaît les quantités ;
- elle permet la connaissance permanente de marges théoriques calculées au fur et à mesure de la réalisation des ventes ou des commandes ;

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

- elle favorise une meilleure connaissance de conditions de production et d'organisation du travail ;

La principale difficulté de la méthode réside dans la détermination du niveau d'activité dit normal à partir duquel sont déterminés les coûts, qui reste toujours assez subjective. Par ailleurs le choix de la méthode de détermination des coûts est important, notamment en ce qui concerne l'interprétation de l'écart constate.

Les couts standards peuvent être déterminés à partir des couts réels ou des couts moyens de la période comptable précédente :

- des coûts précédents actualisés ;
- des coûts calculés sur la base d'un niveau ou volume d'activité de l'entreprise considérée comme normal ;
- des coûts calculés à partir d'un budget d'exploitation.

3. Le Tableau de Bord(TB)

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord. Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

3.1. Définition et rôles de Tableau de Bord

Le tableau de bord est l'outil le plus efficace pour un contrôle efficace de gestion

3.1.1. Définition de tableau de bord

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : ALAZARD Claude ; SEPARI Sabine ; EL GADI Abdelhamid.

Selon ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2004), « 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. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer »³.

³ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2004), DECF « contrôle de gestion » 5 éditions, p591

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

Selon EL GADI Abdelhamid « Le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée »⁴. Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

3.1.2. Les rôles de tableau de bord

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

3.1.2.1. Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;
- attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues ;
- 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.

3.1.2.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises ;
- le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles ;

⁴ EL GADI Abdelhamid, (1996), « Audit et contrôle de gestion » 2^{ème} édition, Dunod, p32

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

- en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

3.1.2.3. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur. Il répond donc à une triple question :

- l'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- cela va-t-il durer ?

3.1.3. Les indicateurs du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans : la conception générale, les indicateurs utilisés.

3.2. La conception générale

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones. Voir tableau n°4

Tableau n°4 : illustration d'un tableau de bord

TEBLEAU DE BORD DU CENTRE			
	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 1			
- Indicateur A			
- Indicateur B			
Rubrique 2			

Source : Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, DECF, (2004), « contrôle de gestion » ; 5^{ème} éditions p 595

Zone « paramètres Zone « résultats » Zone « objectifs » zone « écarts »

Economique »

-La zone « paramètres économiques » comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

-La zone « résultats réels » ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :

- nombre d'articles fabriqués ;
- quantités de matières consommées ;
- heures machine ;
- effectifs, etc.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- taux de rebuts ;
- nombre de retours clients ;
- taux d'invendus, etc.

A côté de ces informations sur l'activité figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
- des montants de charges ou de produit pour le centre de dépenses ;
- des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profits ;
- la zone « Objectifs » dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé) ;
- la zone « écarts » ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

3.3. Les indicateurs utilisés

Les indicateurs les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

3.3.1. Les écarts

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

➤ **Définition de l'écart**

« Différence entre une donnée de référence et une donnée constaté. Exemple : écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité alloué et quantité consommé... » (PCG 1982)⁵. PCG : Plan Comptable General.

La comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations, dégage trois (03) types d'écarts qui sont :

- écart positif ;
- écart nul ;
- écart négatif.

Le contrôle budgétaire tente d'expliquer la raison d'existence de l'écart et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de favorables (ce qui est généralement une bonne situation) ou de défavorable (ce qui est une mauvaise situation).

Un écart favorable est constaté quand :

- les produits réels sont supérieurs aux produits budgétisés ;
- les dépenses réelles sont dépassées les dépenses budgétisées.

Un écart défavorable est constaté quand :

- les produits réels sont inférieurs aux produits budgétisés ;
- les dépenses réelles sont dépassées les dépenses budgétisées.

Le contrôle budgétaire est une comparaison permanente des réels aux prévisions afin de :

- dégager les écarts et rechercher leurs causes (internes ou externes) et de prendre des actions correctives ;
- informer les différents niveaux hiérarchiques et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

⁵ Brigitte DORIATH, (2002), « contrôle de gestion », 3e édition, Paris, P71.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

3.3.2. Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale un ratio respecte les principes suivants :

- un seul ratio n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est significative ;
- il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit un signe d'amélioration de la situation. La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

3.3.3. Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de : histogramme ou graphique en "camembert".

3.3.4. Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées qui peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil de tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

4. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché 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.

4-1- Les indicateurs financiers

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, 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.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe. Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle ;

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

-les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales.

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses qui sont :

-un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la direction générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage que de niveaux de responsabilité ;

-une absence de déclinaison des indicateurs globaux ;

-une information tardive et peu ciblée.

4.2. Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critiquer et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou 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.

4.2.1. Définition de balanced scorecard

Le balanced scorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devrait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes⁶.

La méthode de confection du balanced scorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balanced scorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

4.2.2. Les axes de balanced scorecard

Le balanced scorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre :

- **Les résultats financiers** : les auteurs du balanced scorecard affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du balanced scorecard » Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs ;

⁶ Berland N, (2009) « Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

- **Le perspectif client** : cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :

- part de marché ;
- conservation de clientèle ;
- acquisition de nouveaux clients ;
- satisfaction des clients ;
- rentabilité par segment.

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

- **Le perspectif processus interne** : l'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients ;
- **Le perspectif apprentissage organisationnel** : cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :

- le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité) ;
- les capacités du système d'information ;
- le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

SECTION III : Concept de la performance

Dans le domaine de gestion, la performance est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation. Ces efforts consistent à faire de bonnes choses, de la bonne façon rapidement au bon moment, au moindre coût, pour produire les bons résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation.

1-Définition de la performance

La performance est à la fois accroissement du chiffre d'affaires, de la part de marché, des bénéfices ; elle est une innovation, une variation de la gamme de produits ; dans l'entreprise, elle répond à un certain nombre d'atouts qui vont des qualités du coup d'œil de l'innovateur à la capacité de mobilisation des moyens financiers, à l'arbitrage judicieux de la combinaison des facteurs, du succès d'une insertion commerciale et à la pérennité de l'unité de la production dans la concurrence, etc.

Ainsi, pour LORINO Philippe (1998), « la performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément). Elle est également tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques »⁷

De ce fait, un service, un département ou une entreprise ne seront qualifiés de performant que s'ils atteignent les résultats escomptés (c'est-à-dire les objectifs fixés) tout en respectant une contrainte de coût souvent matérialisée par une enveloppe budgétaire.

Le concept de performance fait référence, non seulement à un jugement sur le résultat, mais également à la façon dont le résultat est atteint, compte tenu des conditions et des objectifs de réalisation. Il recouvre alors deux aspects distincts, en l'occurrence, l'efficacité et l'efficience ; aspect distincts, car on peut bien être efficace sans être efficient et inversement.

❖ L'efficacité

L'efficacité traduit l'aptitude à atteindre les objectifs. Elle est donc la capacité d'une organisation à atteindre le but qu'elle s'est fixé. Elle peut être quantifiable et mesurable (ex. le

⁷ P. LORINO, (1998), « méthode et pratique de la performance », édition d'organisation. Paris, p 18-20

Chapitre 2 La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion

but de profit, de croissance) mais peut aussi parfois, s'apprécier de façon uniquement qualitative (ex. réussite ou échec du lancement d'un produit).

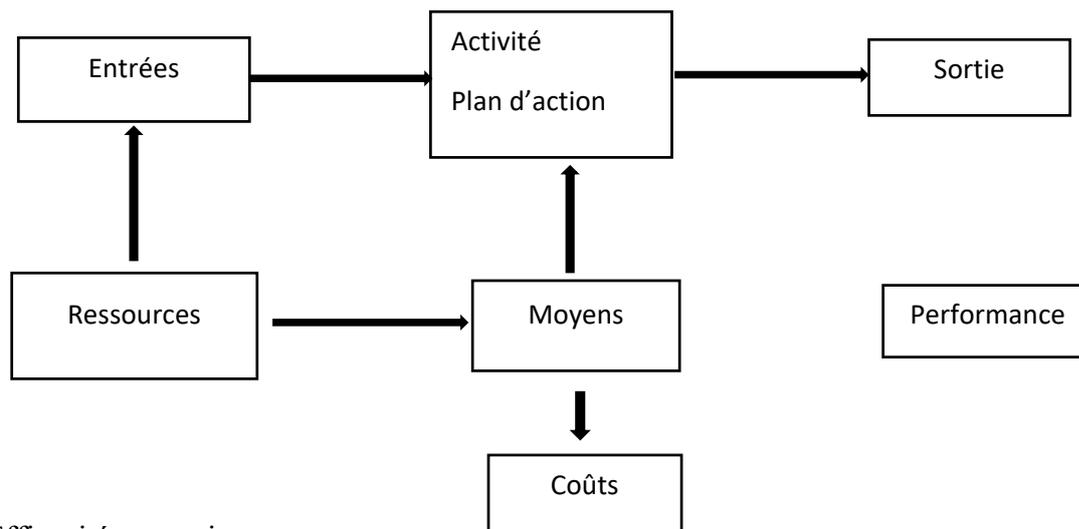
❖ L'efficacité

L'efficacité 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 »⁸. Nous entendons alors par efficacité, la mesure d'absence de gaspillage dans l'emploi de ressources (humaines, techniques, financières et autres) tout en efficacité.

❖ L'économie

L'économie renseigne sur le prix auquel ont été acquises les ressources utilisées pour atteindre l'objectif fixé. Les ressources doivent être procurées au moindre coût.

Figure n°8 : illustration de la performance



Efficacité : « sortie »

Efficience : « coûts/sortie »

Source : C. SELMER, (1998) « concevoir le tableau de bord », Dunod, Paris, p 41.

Différentes approches et différentes conceptions de la performance se sont succédées, et se mettent encore en concurrence pour définir et expliciter la performance avec des conséquences importantes sur la mise en œuvre des dispositifs de mesure des indicateurs, tableaux de bord, etc.

⁸ J. L. MALO ; J.C. MATHE, (2000), « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, 2eme édition. Paris, p 106.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

Ainsi, par exemple, la réduction des coûts pendant longtemps a été le seul vecteur de performance pris en compte. Aujourd'hui, et avec l'avènement du marketing et le développement de stratégies de différenciation, les conditions de succès et de réussite sur les marchés ont évolué et la variable prix (alignée aux coûts) ne prend parfois qu'une place secondaire comme c'est le cas par exemple de l'industrie des produits de luxe. La création de valeur pour le client, condition de la réalisation du chiffre d'affaires, et la maîtrise des consommations nécessaires à l'activité constitue dès lors les deux principales composantes de la performance. Ces deux dimensions ne sont pas nécessairement alignées, elles peuvent même être contradictoires : par exemple, la pénétration de nouveaux marchés, la création de nouveaux produits en vue de satisfaire le client se traduisent en général par un surcoût et si l'on essaye de réduire les coûts, on pourra nuire à la performance qui peut se voir détériorée ; c'est la raison pour laquelle aucune entreprise ne peut échapper à la nécessité de clarification de la performance qu'elle poursuit ; par exemple si l'entreprise se fixe comme objectif d'accroître sa part de marché dans les années à venir, cela ne lui suffit pas pour expliciter la performance recherchée ; il faut d'abord la formaliser : préciser le marché visé, l'échéance et le taux de croissance(ex. 30 pourcent en deux ans), pour pouvoir ensuite apprécier le niveau de performance atteint en s'appuyant sur cette formalisation.

2. Analyse de la performance d'un processus

L'analyse de la performance économique d'un processus peut-être envisagée de trois manières différentes⁹:

- par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs : il faut identifier les objectifs précis quantitatifs et ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode a besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus ;
- par calcul des ressources dépensées par le processus : il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation

⁹ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11, « contrôle de gestion » Edition Dunod, Paris, p145

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite ;

- par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite : il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparé au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de rentabilité d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement ces trois méthodes sont plus ou moins adaptés selon le type de processus, ainsi pour :

- les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaire ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres ;
- les processus opérationnels avec des clients internes : il conditionne le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage ;
- les processus supports : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en terme d'objectifs semble pertinente de même que l'analyse des coûts.

3. La typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu. Ainsi, on peut distinguer trois types de performance.

3.1. La performance organisationnelle

Selon les études de TAYLOR et de FAYOL, la performance organisationnelle (c'est le tableau de bord prospectif) concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. KALIKA, (1988)¹⁰, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- le respect de la structure formelle ;
- les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- la qualité de la circulation d'information ;
- la flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte dans la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquels déterminent à leurs tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (Quantité produite/Nombre d'heures travaillées).

3.2. La performance stratégique et concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. « Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession dans les dix ou vingt ans au cours desquelles elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession « strategic intent » G. Hamel et C. K. Prahalad, (1989)¹¹.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté

¹⁰ KALIKA Michel, (1988) « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, p33.

¹¹ www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

Pour Michael Porter¹² « la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voir à s'approprier les règles du jeu concurrentiel dans un secteur ».

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue compte tenu des modes de compétition qui sont de règles. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

3.3. La performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariées, à la réalisation des objectifs, voir au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

En 1985, reprenant à son compte la célèbre formule d'Einstein, $E=MC^2$, J. M. Descarpentries(1968), alors président-directeur générale du groupe Carnot, suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultat toujours du rassemblement de collaborateurs :

- motive ;
- compétents ;
- communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

L'efficacité humaine est susceptible d'être libérée par un groupe humain s'exprimerai donc par :
Eh=M.C.C

M : motivation a volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.

¹² www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

C : compétence, professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle).

C : culture, langage commun, valeur partagée, reconnaissance mutuelles (c'est la condition de l'efficacité collective).

Depuis 1985, les nombreux travaux de recherches ont été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'impose désormais comme un facteur décisif pour obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme.

Réfléchissants sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. MICHEL et M. LEDRU(1991), considèrent que « si la compétence est toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau »¹³.

A compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation. Cette motivation (c'est-à-dire c'est qui va conduire l'acteur a s'engagé effectivement dans l'action qui lui est proposé par l'entreprise) déterminé les stratégies d'action choisir par l'acteur, stratégie soumise aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cette environnement peut lui-même être caractérisée par de donnée d'organisation (rôles prescrit, injonction, moyen, ...) et de donnée de culture (représentation dominante).

4. La mesure et le pilotage de la performance

Au fil des années, la question de la performance des entreprises, et donc de sa mesure, et devenu un thème récurrent. Il est vrai que dans un monde hyper concurrentiel, il est prudent de s'évaluer très régulièrement afin d'assurer que l'on va dans la bonne direction et que l'on suit le bon rythme. A condition bien entendu d'avoir pris soin de mettre en œuvre de bons actions et de déposer de moyen adéquats pour attendre les objectives fixée.

4.1. La mesure de la performance

La mesure est une évaluation d'une grandeur par comparaison avec une grandeur constante de même espèce pris comme référence (unité, étalon). La mesure de la performance est alors

¹³ Michel S. et Ledru M., « Capital compétences dans l'entreprise », Paris, ESF Éd., 1991. P41.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

l'évaluation du réalisée par rapport à un référentiel préalablement fixé. Elle permet avant tout d'objective la nature de la performance recherchée, c'est qui favorise une représentation commune de cette performance au sein de l'entreprise, point de départ incontournable pour assurer la convergence des efforts engage et des actions entreprises.

En effet, la mesure de la performance peut être :

- **financière** : exprimée en unités monétaires ou reliée à un aspect financier (ex. profit, croissance des ventes) ;
- **non financière** : exprimée en unités autres que financière et ne provenant pas de transformations ayant comme origine des unités monétaires (ex. nombre de réclamations, taux de satisfaction des clients, taux d'absentéisme) ;
- **a posteriori** : il s'agit de mesurer la performance passée qui porte le plus souvent sur des éléments financiers (ventes, profit, part de marche, etc.).

4.2. Le pilotage de la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation.

4.2.1. Les réponses utilisables dans tous les contextes

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, les managers s'efforcent d'intégrer d'autre variables qualitatives et non financières le contrôle de gestion à instaurer 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 et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnels comme pour le niveau stratégique. Les indicateurs peuvent être changes à n'importe quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calcul des coûts et du budget qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

Les tableaux des bords, compris comme un reporting financier, existe depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées.

4.2.2. Les réponses faces aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnels en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation

Pour mieux piloter la valeur :

- **piloter la valeur pour les différentes parties prenantes**

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion social, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà de l'indicateur « classique » des activités économiques et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuant en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

- **piloter la valeur perçue par le client**

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants, il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

- **piloter la valeur en se différenciant des concurrents**

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et de la capacité organisationnelle pour différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes « ABM » et du « Target Costing » peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs déficiences de la structure et de capacité de changement organisationnel.

- **prendre en compte l'accélération du temps en actualisation des indicateurs**

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner. Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des stimulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

- **piloter le comportement des acteurs interne**

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 personnel et collectifs pour gérer effectifs, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble. Au-delà de la responsabilité liée à l'outil du contrôle de gestion pour finaliser le comportement des acteurs.

5. Lien entre le contrôle de gestion et la performance

Les deux concepts de notre recherche étant exposés, nous rechercherons à présenter l'existence d'une corrélation entre eux (le contrôle de gestion et la performance).

5.1. La corrélation entre le contrôle de gestion et la performance

Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions et ainsi de la performance globale de l'organisation.

- **La planification**

Le contrôle de gestion travail en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs a moyens ou long terme et y associer les moyens nécessaires pour leur atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance expirée grâce à l'atteinte des objectifs.

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

- **Le tableau de bord (TB)**

Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs.

- **Le budget**

L'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

CONCLUSION

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

La comptabilité analytique va au bout des choses en analysant au plus profond chaque dépense faite dans la conception du produit pour déterminer si celui-ci (produit/marchandise) mérite que l'entreprise continue à investir dans sa production/achat ou le laissé tomber au profit d'un autre beaucoup plus rentable.

En effet, les possibilités ouvertes par la gestion budgétaire pour planifier les activités de l'entreprise ont conduit la direction générale par l'aide du contrôle de gestion à mettre en place des structures décentralisées appelées « centre de responsabilité » et à organiser les échanges internes entre eux en définissant les prix de cession.

Enfin, le tableau de bord doit fournir des informations nécessaires pour le pilotage de la performance parce que il joue plusieurs rôles comme un outil de : contrôle ; dialogue ; communication ; aide à la prise de décision et la prévision. Il utilise des indicateurs très importants pour l'évaluation de la performance d'une part et des instruments plus significatifs d'autre part.

La performance reste une notion ambiguë rarement définie explicitement. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et

Chapitre 2 **La mise en œuvre du système de contrôle de gestion et les outils du contrôle de gestion**

efficace ; la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

Dans le chapitre suivant, on abordera le cas pratique de notre travail qui est les pratiques du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique(EPE)/ Electro-Industries/SPA située à AZAZGA. On commencera par la présentation de l'entreprise ; ensuite la place du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise et enfin les outils de contrôle de gestion et la mesure de la performance de l'EI.

Chapitre 3 :

**Les pratiques du contrôle de gestion au
sein de l'entreprise publique
économique (EPE)/Electro-
industrie/SPA**

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

INTRODUCTION

Certaines entreprises (les grandes entreprises) intègrent en elles une cellule de contrôle de gestion pour qu'elle leur vienne en aide pour planifier leur avenir et s'assurer du bon fonctionnement des processus mises en place. Dans ce nouveau chapitre, nous essayerons d'aborder le travail fait par le contrôleur de gestion au sein de l'EI, en commençant naturellement par présenter l'EI, suivi des tâches, travail et compétence de contrôleur de gestion et enfin la façon dont elle procède pour mettre en œuvre le système de contrôle de gestion, la mesure de performance.

SECTION I : Présentation générale de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIE (EI)

ELECTRO-INDUSTRIE est une entreprise publique économique (EPE) algérienne située à Azazga qui peut être présentée comme suit

1. Historique de l'entreprise

Electro-industrie est l'une des unités de production de SONELEC, qui a été l'une des plus importants du pays. Cette entreprise, possède plusieurs unités de production répartie à travers le territoire, elle est créée en 1969 par des allemands. Celle-ci a existé jusqu'à la restructuration des secteurs industriels en plusieurs entreprises juridiquement indépendante composé d'unité commerciale et de production en 1983¹.

ENEL est l'une de ces entreprises qui a occupé une place dans le secteur industriel. Créée en 1985 par une convention qui est signée entre SONELEC et le patrimoine allemand en l'occurrence :

- SIMENS pour les produits alternateurs, générateurs et les groupes électrogènes ;
- TRAFU-UNION pour les produits transformateurs ;
- FRITZ-WERNER pour la partie engineering du produit ;
- La construction et l'infrastructure sont réalisées par les entreprises algériennes telles qu'ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

L'ENEL a deux secteurs de production essentiels :

- le secteur de transformateur ;

Il a commencé la production à la même année de création 1985

- le secteur de moteur/alternateur.

¹ Document interne de l'entreprise

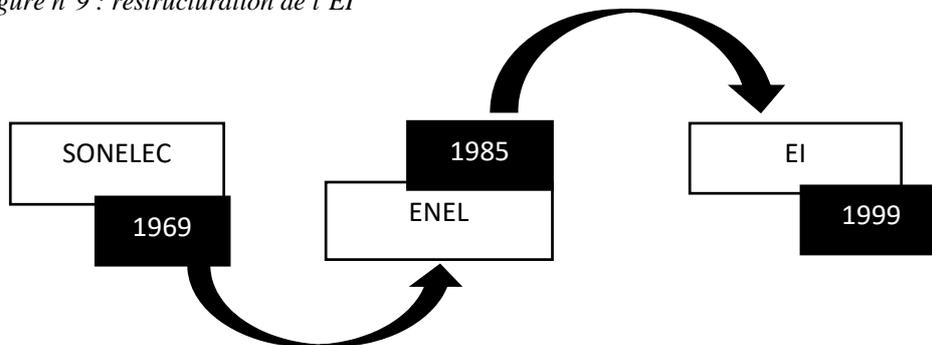
Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Il a commencé la production en 1986. Ces produits sont fabriqués sous la licence SIEMENS jusqu'en 1992.

En 1991, une extension de ses capacités de production de transformateurs de 1500 à 5000 unités/an, développement de la gamme de moteurs monophasés, développement de l'activité de groupe électrogènes, développement de moteurs destinés à la climatisation, extension verticale de la gamme de transformateurs (2000 KVA) et l'extension horizontale de la gamme du moteur en type et variante.

L'ENEL a connu une autre restructuration en 1999 ; elle a changé de statut pour devenir une entreprise autonome **Electro-Industrie**. Cette dernière est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation de transformateurs, moteurs électriques et la commercialisation de groupes électrogènes (activité insignifiante).

Figure n°9 : restructuration de l'EI



Source : inspiré des documents internes de l'entreprise.

2. Situation géographique

ELECTRO-INDUSTRIE est implanté dans une zone agricole de 39,5 hectares, située sur la route nationale n°12, distante de 30 km du chef-lieu de la wilaya de TIZI-OUZOU et de 08 km du chef-lieu de la daïra d'AZAZGA.

3. Statut juridique et le capital social

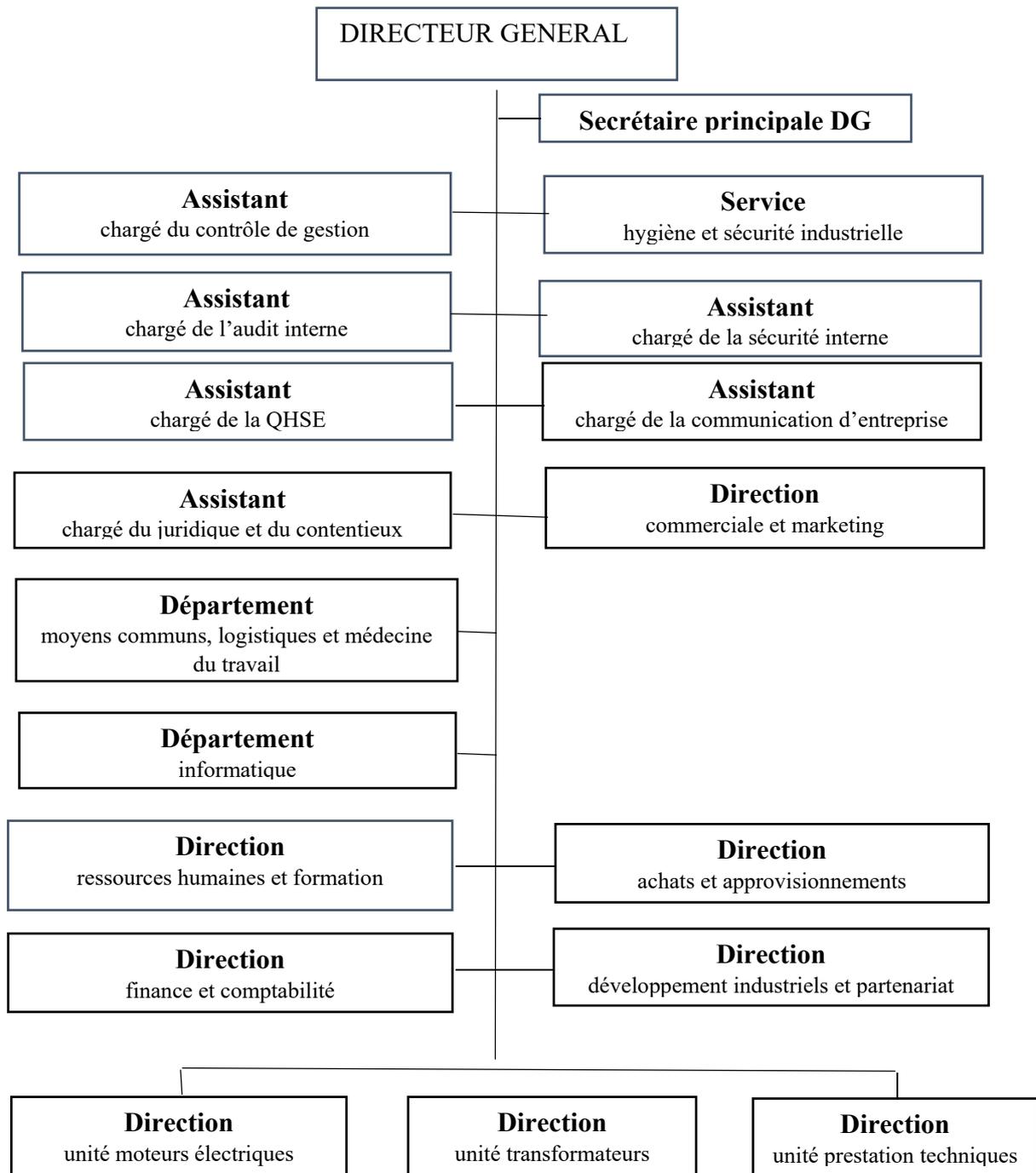
Conformément à la loi 88/01 du 13/01/1988 qui a adopté plusieurs règles pour la création des EPE, Electro-industrie est une entreprise publique économique, société par Action (EPE-SPA) avec un capital social de quatre milliard sept cent cinquante-trois millions de dinars (4 753 000 000 DA) détenu totalement par le Groupe ELEC EL DJAZAIR pour le compte de l'Etat. Cette entreprise a été créée dans le cadre du « projet de l'industrie-industrialisant » dont l'objectif est de réduire la dépendance extérieure.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

4. Les structures organisationnelles de l'Electro-industrie

Les structures organisationnelles de l'EI sont représentées par l'organigramme ci-dessus. Cet organigramme est de type fonctionnel avec domination des liens hiérarchiques verticaux. (Voir fig. n°10).

Figure n°10 : organigramme de l'EI



Source : document interne de l'entreprise.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

5. Activités de l'entreprise

L'entreprise a pour activité principale :

- la production et la commercialisation des transformateurs et des moteurs de distribution électrique ;

Ce n'est pas la seule activité de l'entreprise ; elle a une activité secondaire qui est :

- la production et la commercialisation d'alternateurs et groupes électrogènes ;
- les prestations techniques (service après-vente) ;
- prestations interne à l'entreprise (au niveau des unités de production).

Electro-industries est composée de trois unités toutes situées sur un même site :

- Unité de fabrication de transformateurs de distribution (UTR) ;
- Unités de fabrication de moteurs électriques, alternateurs et de groupes électrogènes (UME) ;
- Unité de prestations techniques pour les deux unités précédentes (UPT).

5.1. Gamme de production

5.1.1. Pour les transformateurs :

- Puissance 50 à 2000 KVA ;
- Tension usuelle en moyen tension 5.5 – 10 et 30 KV ;
- Tension usuelle en basse tension 400 V.

La capacité théorique de production de l'unité de transformateur est de 5000 unités/an mais l'entreprise n'a produit que 3455 unités en 2017, soit un taux réel de 69%.

Le tableau suivant montre l'évolution de la production de l'unité transformateur pour les trois dernières années et sa comparaison à la capacité théorique.

Tableau n°5 : évolution de la production de l'unité transformateur pour les années **2017 et 2018**

U = pièces			
2017		2018	
Production	taux%	Production	taux%
3454	69%	3247	65%

Source : document interne d'Electro-industries intitulé « présentation de l'entreprise Electro-industries »

Chapitre 3 **Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.**

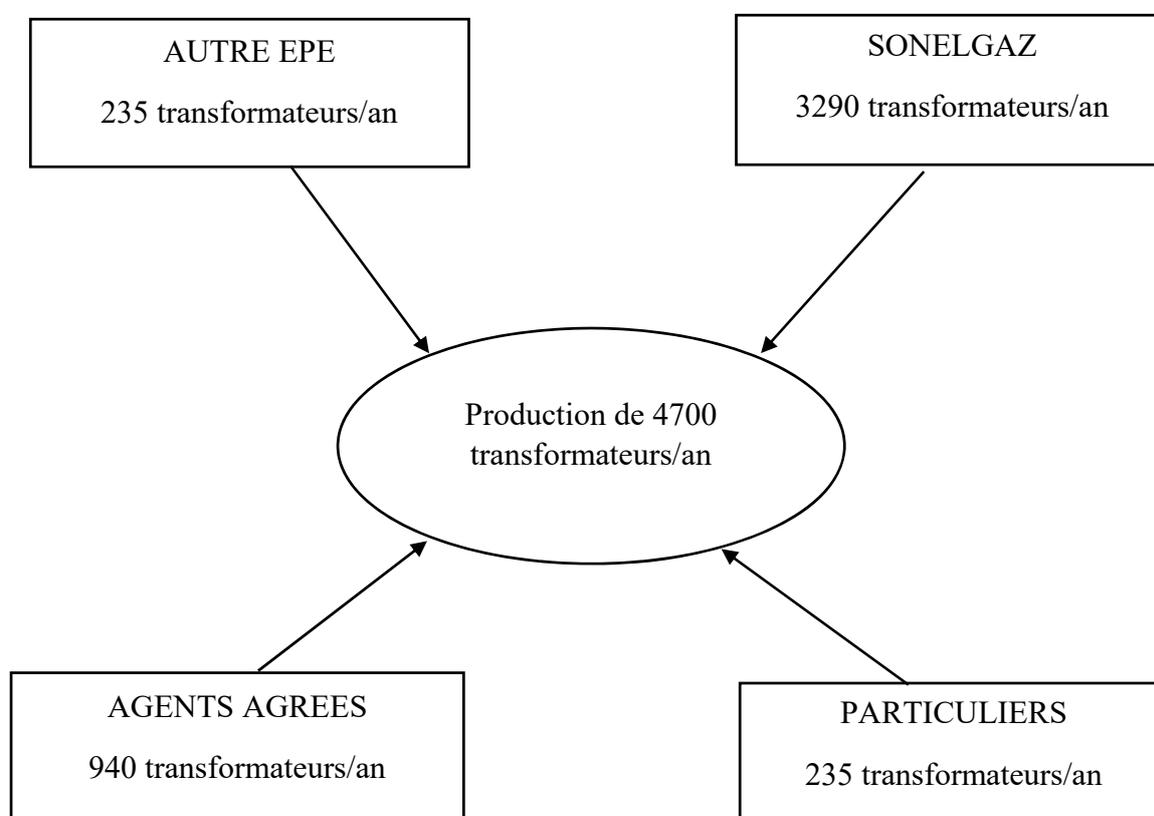
Nous constatons à travers ce tableau que la production des transformateurs est en baisse d'année par année. En effet, en 2017, l'unité a produit été de 3454 pièces soit 69% seulement de sa capacité réelle; en 2018, la production a encore baissée jusqu'à 3247 pièces soit 65% de sa capacité réelle. Les causes de ceci nous obligent de remonter à la période 2013 pour mieux expliquer cette dégringolade de la production de transformateurs.

5.1.1.1. PERIODE 2013/2014/2015/2016/2017 et 2018

En 2013, l'entreprise était le seul sur le marché à vendre des transformateurs électriques, elle avait le monopole du marché sur ce produit.

En 2014, les attentes de l'entreprise en terme de chiffre d'affaires ont pris un coup sur la tête du retrait (le non renouvellement du contrat de vente qui les liés à SONELGAZ). SONELGAZ a lancé un appel d'offre national et international qui fut décroché par un fournisseur étranger (ESPAGNOL) de ce fait, la production d'ENEL destinée à SONELGAZ de 2014 est restée dans les stocks (invendu).

Figure n° 11 : illustration des clients de l'EI



Source : établie par nous-même à partir de documents interne de l'entreprise.

Chapitre 3 **Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.**

En 2015, l'entreprise décide de maintenir son niveau de production même avec le phénomène de crise qui lui menace, et c'est ainsi que les dirigeants ont pris la décision d'adresser des courriers à l'Etat qui a répondu favorable à leur détresse. SONELGAZ a acheté les produits stockés par l'entreprise pour 2014 et 2015, ce qui permet à l'entreprise de réaliser une vente record. Les stocks de l'entreprise sont à niveau vides (stock totalement vendu) ; l'année 2016 s'annonce plutôt périlleuse, marquant le départ définitif du client principal. Les dirigeants doivent trouver de nouveaux clients pour écouler leur production et pour cela, il va falloir instaurer quelques modifications dans la technique d'attraction de la clientèle.

2016, marque un nouvel air pour l'entreprise ; le départ définitif de SONELGAZ n'a aucun effet sur le niveau de production de l'entreprise ; elle maintient son niveau de production mais l'ennui à ce niveau est qu'elle vend moins ; elle décide alors de :

- revoir sa politique de prix (vente à la baisse) ;
- la création d'une direction commerciale et marketing.

Ces différentes initiatives ne donnent pas de fruit tout suite, il y a un sur-stockage de produits finis en entreprise.

En 2017, la production de transformateur est effective ; la première moitié d'année (premier semestre : du 1^{er}/01 au 30/06) est marquée par des ventes minime, ce qui est la cause d'un nombre important de produit fini resté invendu ; suite à cela, l'Etat obligée de prendre des mesures pour corriger ce déséquilibre, alors il (Etat) prend la décision d'arrêter l'importation des produits de l'étranger ; il encourage la consommation des produits locaux ce qui impacte positivement sur le niveau des ventes des transformateurs (augmente les ventes locaux) ; on note qu'il existe toujours dans les stocks de produits finis en entreprise.

En 2018, cette année est marquée par une rupture de stock de matière première ce qui a ralenti la production de trois mois. La cause de cette rupture est le changement d'habitude des consommateurs ; ces derniers exigent le passage de l'embrochable à la céramique.

L'entreprise ne pouvant pas malheureusement rattraper ce retard, elle voit sa production annuelle diminuée. Le bon côté est qu'elle enregistre une augmentation des ventes. Le passage à la céramique n'a pas que de bons côtés, le stock de produits finis embrochable de 2017 est inspiré sur le marché.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

5.1.2. Pour les moteurs :

- puissance des moteurs allant de 0.25 à 400 KVA ;
- puissance des alternateurs allant de 17.5 à 200 KV ;
- puissance des groupes électrogènes de 100, 126, 160 et 200 KVA.

La capacité théorique de production de cette unité est de 40 000 unités/an (dont 2 000 pour les alternateurs), alors que la capacité réelle de production est de 11058/an pour l'année 2017, soit à peine 28%.

Le tableau n°6 suivant montre l'évolution de la production de l'unité moteur électrique pour les deux dernières années et sa comparaison à la capacité théorique.

Tableau n°6 : évolution de la comparative des moteurs et groupes électrogènes pour les années 2017, 2018

2017		2018	
Production	Taux %	Production	Taux %
13058	32%	13790	34%

Source : document interne de l'Electro-industries intitulée « présentation de l'entreprise Electro industries »

Le tableau ci-dessus montre que l'unité moteurs électriques à un faible rendement par rapport à sa capacité théorique de production car elle ne dépasse pas réellement les 34%. Ce faible taux s'explique par le fait que l'entreprise concentre ses efforts sur l'unité transformateur et délaisse l'unité moteur électrique.

5.1.3. Prestations techniques

Cette unité était incorporée dans l'unité moteur électriques jusqu'en 2016 ; mais après, elle a été séparée de cette dernière pour devenir une unité à part entière. Ses activités vont de la sous-traitance au profit de l'unité transformateur et moteur à la sous-traitance pour les clients d'EI et dans le domaine suivant²:

- contrôle de la qualité des matières premières : par des analyses chimiques ;
- contrôle de qualité de l'ensemble des produits finis : par des essais physiques ;
- maintenance de tous les équipements de production ;
- usinage de pièces de précision : usinage a fil, tournage, fraisage, rectification et affutage ;

² Document interne de l'Electro-industries intitulé « présentation de l'entreprise Electro-industries »

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

- traitement thermique : trempe, revenu et cémentation ;
- métrologie : étalonnage et vérification métrologique des équipements de mesures.

Cette unité dispose d'un personnel hautement qualifié avec des savoir-faire reconnus et acquis sur plusieurs années.

6. Effectifs de l'entreprise

Electro-industrie compte actuellement 836 travailleurs repartis en trois catégories : cadre, maîtrise, et exécution comme le montre dans le tableau n°7 suivant :

Tableau n°7 : répartition des effectifs par catégorie socio-professionnel

	UTR		UME		UPT		DG		Total	
	Nombre	%								
Cadre	26	8.75	32	14.95	36	32.43	90	42.06	184	22.01
Maitrise	99	33.33	88	41.12	49	44.15	46	21.49	282	33.73
Exécution	172	57.92	94	43.93	26	23.42	78	36.45	370	44.26
Total	297	100	214	100	111	100	214	100	836	100

Source : document interne de l'entreprise.

A travers de ce tableau nous constatons que la catégorie d'exécution compte le plus grand nombre de salaries soit 44.26%, suivie par les agents de maîtrise avec 33.73% et enfin les cadres qui forment 22.01% du nombre total des travailleurs. D'un autre côté, la composition par unité donne les résultats suivants :

- unité Transformateurs 35.53% ;
- unité Moteurs électriques 25.6% ;
- unité Prestation techniques avec 13.28%.

Ces résultats indiquent que l'unité transformateurs à une importance stratégique au sein de l'entreprise. Le personnel bénéficie d'une formation sur toute l'année, assurée à l'intérieur des ateliers pour les anciens ouvriers au profit des nouvelles recrues, en particulier dans la maintenance. Selon les dires du responsable, l'entreprise assure également à son personnel la

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

participation aux différentes formations, stages de perfectionnement à l'échelle nationale. Le tableau n°8 montre la répartition des effectifs par ancienneté dans l'entreprise.

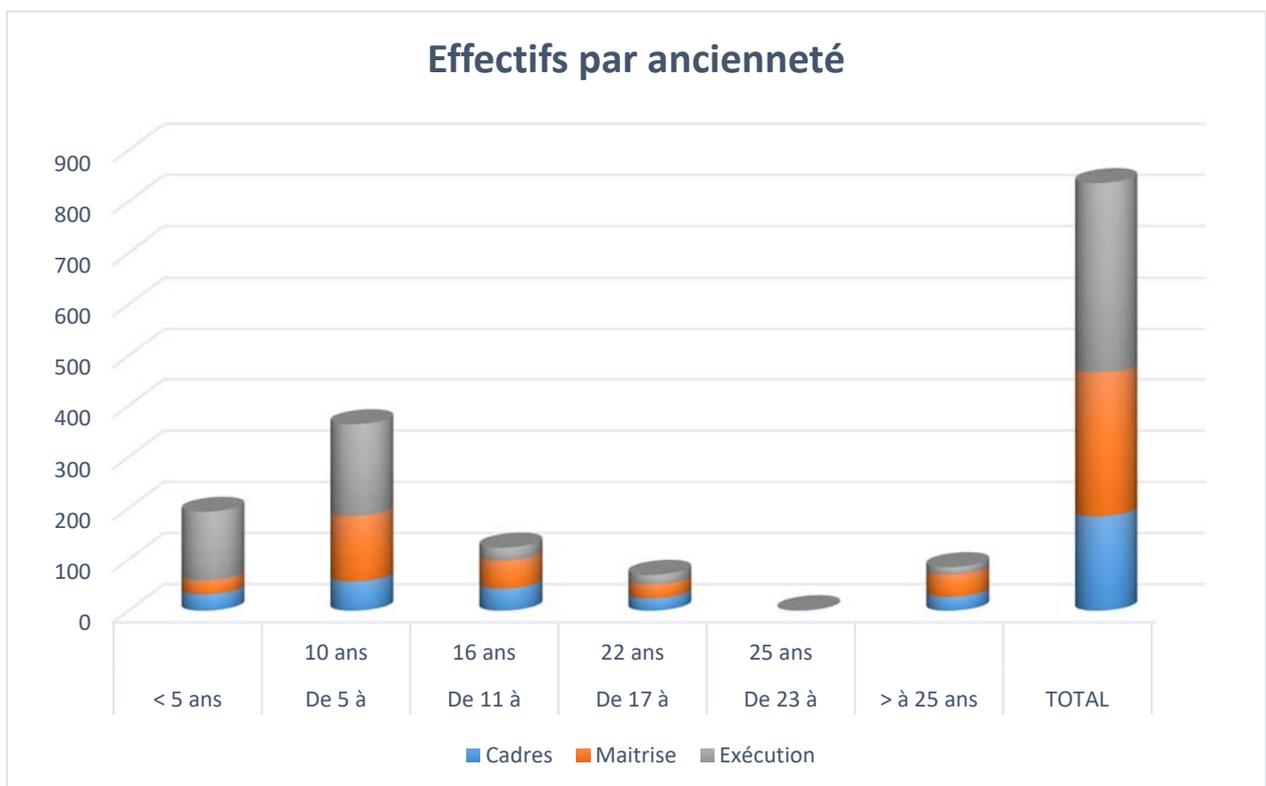
Tableau n°8 : répartition d'effectifs selon l'ancienneté

Catégories	< 5 ans	De 5 à 10 ans	De 11 à 16 ans	De 17 à 22 ans	De 23 à 25 ans	> à 25 ans	TOTAL
Cadres	32	57	43	24	1	27	184
Maitrise	28	128	55	27	0	44	282
Exécution	133	179	25	19	0	14	370
Total	193	364	123	70	1	85	836
%	23%	44%	15%	8%	0%	10%	100%

Source : documents interne de l'entreprise

Ces effectifs par anciennetés sont ensuite représenter dans un graphe (voir fig. n°12)

Figure n° 12 : graphe des effectifs par anciennetés



Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

❖ Interprétation

- En premier lieu, on remarque que l'entreprise emploie 192 salariés qui ont une ancienneté inférieure à 5 ans soit 23% de l'effectif total de l'entreprise.
- 364 salariés ont une ancienneté supérieure à 5 ans et inférieure 10 ans soit 44%

1an < ancienneté < 10 ans, effectif = 67% : effectif moins expérimenté.

- De 10 à 25 ans, on compte seulement 279 salariés soit : 33% effectif expérimenté

En conclusion, nous dirons que le manque d'efficacité de l'entreprise relève du fait qu'elle emploie des salariés qui manquent d'expérience dans leurs postes respectifs. Par ailleurs, nous apportons notre pierre de l'édifice en ces termes :

- le déséquilibre entre les départs en retraite et les recrutements (les nouveaux recrutés doivent être formés par ceux qu'ils ont remplacés ;
- 2% de la masse salariale destinés à investir dans la formation des nouveaux recrutés ; cette formation doit être assurée au niveau de l'exécution et non au niveau administratif.

Force est de constater que l'EI emploie plus d'agents d'exécution ; le fait est que les entreprises industrielles doivent en effet employer plus ou moins 50% d'agents d'exécution du total de leurs employés :

- les cadres : 184 ;
- les agents de maîtrise : 282 ;
- agents d'exécution : 370.

Dans notre cas ici, le pourcentage de l'effectif d'agents d'exécution : $370/836 = 44.26\% < 50\%$; cet effectif ne respecte pas la norme établie pour les entreprises industrielles, cette répartition d'effectif est déséquilibrée.

7. La clientèle d'Electro-industrie

Pour l'année 2017, Les produits d'EI sont destinés à une clientèle diversifiée comprenant les entreprises publiques économiques (EPE) 5% , 25% pour les entreprises privées dont 20% pour les agents agréés et de 5% pour les particuliers et le reste de 70% est mis en stock pour manque de clients.

Et en 2018, les entreprises publiques économiques représentent 20% et les entreprises privées 80%, la clientèle est répartie comme suit :

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

- agents agréés 75% et particuliers 5% : SARL, EURL, Groupe, commerçants ;
- entreprise publiques économique 20% telle que : KAHRIF, POVAL.

L'essentiel de ventes est donc généré par la clientèle privée.

8. Les fournisseurs d'Electro-industries

La majorité des fournisseurs de l'EI sont des entreprises étrangères. A cet effet les achats importés entre autres tôle magnétique et huile représentent 70%. Quant aux achats locaux, composées de fil de cuivre et vernis qui constituent que 30% des besoins d'EI, les fournisseurs de ces matières sont : SARL K-RIL, SARL ENICAB, et SARLL TREFLCUIVRE.

9. Objectifs et rôles de l'EI

Comme toutes autres entreprises industrielles, la société Electro-industrie s'est fixé plusieurs objectifs qu'elle se donne les moyens de les atteindre ; on relève parmi ces objectifs :

- transformer des matières premières en produits finis pour les vendre à d'autres entreprises ou directement aux consommateurs ;
- servir le marché en produisant et en distribuant des transformateurs électriques correspondant à la demande des clients ;
- gagner de l'argent, et extraire des bénéfices ;
- produire un excédent de trésorerie, qui sera investi avec un plus grand profit dans le développement des activités ;
- atteindre un but technique : conception et réalisation de transformateurs donnant satisfactions aux clients ;
- motivation du personnel ;
- recherche de l'efficacité ;
- développer sa part de marché.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

SECTION II : La place du contrôleur de gestion au sein de l'EI

Le service de contrôle de gestion est sous l'autorité directe de la direction générale, sous la direction d'un assistant en contrôle de gestion et planification, son rôle consiste à consolider les budgets annuels et l'interactivité de l'information. Après y avoir arrêté les grands axes stratégiques et la détermination de l'objective globale assigné dans le plan stratégique, le travail du service de contrôle de gestion consiste à constituer les budgets par fonction afin d'assurer la réalisation des sous objectifs à court terme et qui sont directement déclinés de l'objectif à long terme assigné dans le plan stratégique.

Au sein de l'EI, le poste de contrôleur de gestion se manifeste à trois niveaux distincts.

Premier niveau : le poste d'assistant Directeur General charge du contrôle de gestion

a- Compétences et formations

Le niveau minimum de formation initiale demandé est le magister ou Licence en sciences de gestion option Management/finances ou la Licence en sciences économiques option Economie et gestion des entreprises ou encore avoir le diplôme d'Ingénieur d'Etat en statistiques/Planification. En plus de son niveau initial de formation, il est demandé à l'assistant de suivre une formation spécifique sur les normes de management ISO9001/14001/18001. Les aptitudes particulières demandées à ce poste sont : avoir le sens de la communication et la capacité de constituer et de gérer une équipe ; avoir une bonne présentation. L'assistant Directeur général dépend hiérarchiquement du président directeur général.

b- Objectifs

Les principaux objectifs à remplir :

- traduire en terme économique la stratégie globale adoptée par l'entreprise en établissant ses prévisions à court, moyen et long terme justifiées et révisables ;
- collecter et mettre en forme les données des prévisions à long terme, suivre et analyser les réalisations par rapport aux prévisions pour orienter l'expansion de l'entreprise ;
- envisager les modalités financières de son développement, analyser ses performances commerciales, préparer le choix des investissements en moyens techniques et humains.

c- Les tâches

Il est appelé à remplir certaines tâches comme :

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

- contrôler et établir les documents de synthèse représentant l'activité d'ensemble de l'entreprise en vue de marquer l'évolution de l'activité et faciliter les décisions correctives, tenant compte des conditions d'évolution de la profession et de la conjoncture économique ;
- consolider les budgets à court et moyens termes en cohérence avec le plan pluriannuel ;
- contrôler l'adéquation plan-budget ;
- superviser les études spécifiques rentrant dans le cadre d'opération ponctuelle.

Deuxième niveau : le cadre chargé du contrôle de gestion

a- Compétences et formations

Pour ce poste, il avoir un niveau minimum de formation initiale égale à : Licence ou Magister en sciences de gestion/économiques/ commerciales. La formation spécifique porte sur les normes de management ISO9001/14001/18001 et comme aptitudes, il faut être dynamique et engagé. Ce dernier dépend hiérarchiquement de l'assistant Directeur Général chargé du contrôle de gestion.

b- Objectifs

Les principaux objectifs de ce poste sont :

- gestion prévisionnelle et budgétaire de l'entreprise et des unités dans le cadre des options stratégiques définies par les organes de Direction ;
- consolider les rapports d'activité périodiques transmis par les différentes structures de l'entreprise.

c- Les tâches

Les tâches principales sont :

- élaborer les rapports d'activité de l'entreprise (mensuel, trimestriel, semestriel, annuel) ;
- analyser et évaluer périodiquement les activités de l'entreprise et des unités ;
- exécuter toutes les tâches qui lui sont demandés par sa hiérarchique en adéquation avec ses aptitudes professionnelles.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Troisième niveau : secrétaire assistant Directeur Général charge du contrôle de gestion

a- Compétences et formations

Le niveau de formation initiale correspond au CAP en secrétariat ; la formation spécifique complémentaire penche plus vers la communication et l'accueil. Comme aptitudes particulières, il est demandé à ce dernier d'être dynamique et engagé. Le secrétaire assistant directeur général dépend hiérarchiquement de l'assistant directeur général chargé du contrôle de gestion.

b- Objectifs

Les principaux objectifs du poste sont :

- assister son responsable hiérarchique dans la préparation des dossiers, avis ou décision ; la gestion de son emploi du temps ;
- préparer les audiences, réunions, déplacement de son responsable hiérarchique ; accueillir les visiteurs, en respect des consignes reçues (confidentialité, promotion de l'image de marque de l'entreprise) ;
- veiller à l'amélioration de son efficacité personnelle (circulation de l'information, discrétion, confidentialité, disponibilité...etc.).

c- Les tâches

Les tâches principales sont :

- veiller à la bonne tenue de cadre de travail du son responsable. (Bureaux, équipement et dépendances) ;
- recevoir et obtenir les communications destinées à son responsable ;
- réceptionner et effectuer les travaux de saisie demandés ;
- assurer le suivi, l'exploitation, ventilation et le classement du courrier (arrivée, départ) ;
- gérer rationnellement les moyens techniques affectés à la structure : mail, téléphones, fax photocopieurs ;
- exécuter toutes les tâches qui lui sont demandés par sa hiérarchie en adéquation avec ses aptitudes professionnelles.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

SECTION III : Les outils de contrôle de gestion et la mesure de performance

1. Le budget

Le budget est un état prévisionnel de dépenses et de recettes pour un exercice futur.

1.1. Elaboration de budget

La procédure budgétaire d'EI, est une activité rythmique et qui anime chaque année la vie de l'entreprise comme suit :

- en septembre, la direction générale publie une lettre de cadrage (pré-budget), destiné aux responsables fonctionnels, dans le but de définir les objectifs, et les grandes orientations pour l'année à venir, tout en assurant la cohérence avec les axes stratégiques définies dans le business plan, et en tenant compte de l'évolution de l'environnement ;
- début octobre, une réunion de sensibilisation se déroulera entre la direction générale et toutes les directions et assistants pour la détermination des grandes orientations pour fixer le planning d'élaboration des budgets connu sous le nom de pré-budget ;
- en mi-octobre, tous les centres de responsabilité budgétaire transmettent leurs propositions de budget à la direction générale et aux services contrôle de gestion, afin de les examiner et de vérifier la cohérence entre les différents budgets vu leurs indépendances, ainsi qu'avec les axes stratégiques, pour enfin trouver un accord sur des niveaux de programmes définitifs ;
- en novembre, le contrôleur de gestion procède à la consolidation et l'examen des budgets par un conseil de coordination pour approbation ;
- en mi-novembre, une fois le budget général approuvé, il est soumis au conseil d'administration pour approbation définitive. Chaque budget doit être mensualisé et analysé avant son exécution pour pouvoir effectuer un contrôle efficace.

1.2. L'articulation budgétaire

Toutes les entreprises industrielles se caractérisent par deux grandes catégories de budgets :

- les budgets déterminants (ventes, productions) ;
- les budgets résultants (approvisionnement, investissement, effectifs, trésorerie).

Pour la détermination du budget des ventes, l'EI procède par l'usage des techniques de prévisions suivantes : les contrats de commandes fermes des clients et les statistiques de ventes antérieures.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

1.3. Les types de budgets

Comme toute entreprise Electro-Industries utilise plusieurs types de budgets, parmi ces derniers, nous pouvons citer : le budget commercial, le budget de production, le budget d'approvisionnement, le budget d'investissement et le budget de ressources humaines.

- Le budget commercial : il est déterminé à la base des commandes fermes des clients fidèles à l'entreprise.

- Le budget de production : il sera déterminé via le programme commercial plus le stock de sécurité.

- Le budget d'approvisionnement et de ressources humaines se feront sur la base de la production.

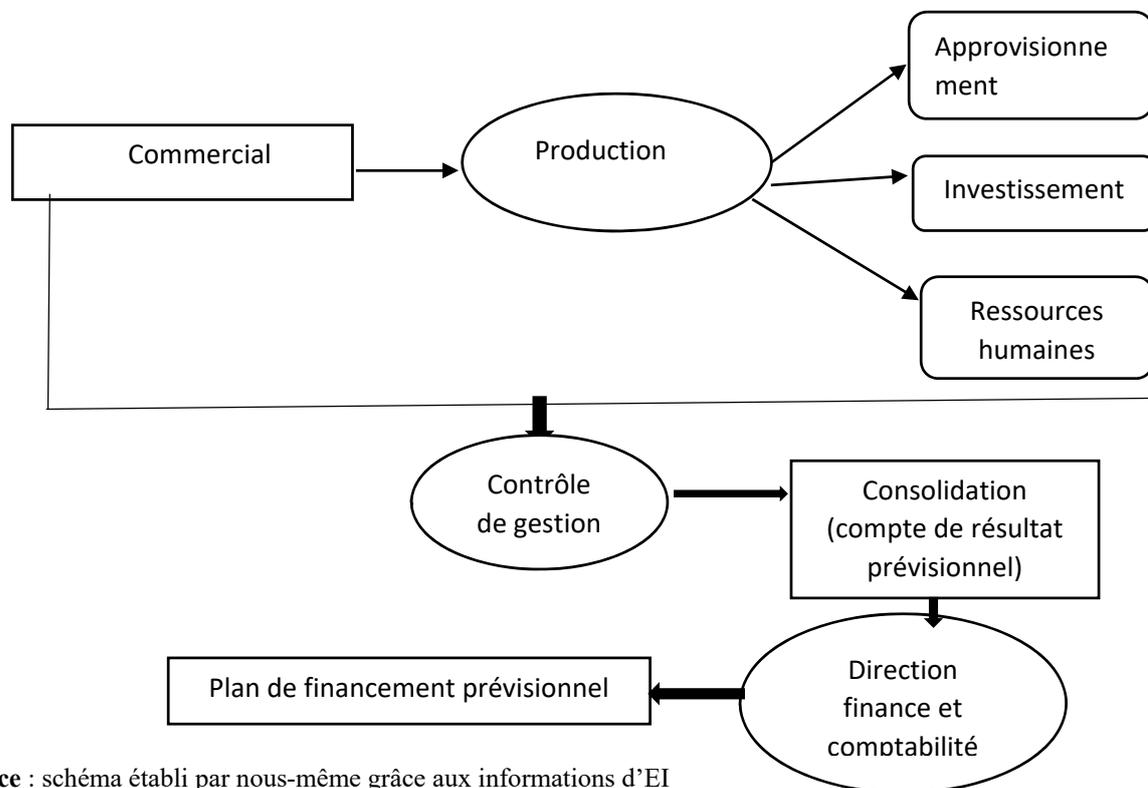
- Le budget des investissements se fera sur la base du programme de production plus les investissements prévus par la DFC.

- La DFC établira par la suite un plan de financement prévisionnel pour chaque programme en même temps que le service de contrôle de gestion fera la consolidation des programmes.

- Le programme passera enfin par le conseil d'administration pour être validé.

La figure ci-dessus nous détaille la relation entre ces différents budgets ainsi que l'implication du contrôleur de gestion et celle de la direction finance et comptabilité.

Figure n°13 : illustration de la relation entre les différents types de budget



Source : schéma établi par nous-même grâce aux informations d'EI

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Ces budgets sont structurés en des rubriques ; ceci fera l'objet de la suite du travail.

1.4. Les rubriques du budget

Electro-Industries structurent ces budgets de la façon suivante :

- la prévision commerciale (budget de vente) ;
- la prévision de production ;
- la prévision de stock de produits finis ;
- la prévision d'approvisionnement ;
- la prévision d'investissement ;
- la prévision d'emploi ;
- la situation financière prévisionnelle (le TCR prévisionnel ; le solde intermédiaire de gestion prévisionnel et le plan de financement prévisionnel).

Ceci permet de visualiser comment EI élabore ces budgets.

1.5. Elaboration des budgets de l'EI de l'exercice 2018

Le budget 2018 a été établi à la base du budget 2017 ; celui-ci ayant été moins rentable à l'entreprise en termes de produits vendus, la quantité de stock de produits resté invendu étant très importante.

1.5.1. Le budget de vente

Le programme de ventes de l'EI pour exercice 2018 est présenté comme suit dans le tableau n°9 en quantité vendue.

Tableau n°9 : programme de ventes physiques ; prévisions 2018

Rubriques	Exercice 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Initiale (1)	Clôture (2)		(3)/(2)	(3)/(1)
	Moteurs/ alternateurs/ groupe électrogènes	13701	10644	13022	122%
Transformateurs (en quantité)	4210	2308	3158	137%	75%
Transformateurs (en MVA)	1600	910	1365,35	150%	85%

Source : documents interne de l'entreprise

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

❖ Interprétation

- Le programme de prévision de ventes moteurs 2018 est en augmentation de 22% par rapport la réalisation (clôture) de 2017 et diminution de 5% par rapport la prévision de 2017.

- Le programme commercial de transformateurs 2018 est en augmentation de 37% par rapport la clôture de 2017 et en diminution de 25% par rapport à la prévision de 2017 en quantité et de 50% et 15% respectivement en MVA. Cette diminution par rapport les deux prévisions (2017 et 2018) et que l'entreprise arrive à atteindre ses objectifs fixés en 2017.

Le tableau n°10 nous présente les valeurs réalisées des différents produits mis en ventes.

Tableau n°10 : programme de ventes valorisées – prévision 2018

Rubrique	Exercice 2017		Objectif 2018	Taux d'évolution	
	Initiale	Clôture		(3)/(2)	(3)/(1)
	(1)	(2)	(3)		
Moteurs/ Alternateurs/ groupe électrogènes	354 420	257245	336943	131%	95%
Sous-traitance	9000	7000	9000	129%	100%
Revente en l'état	0	0	0	0%	0%
Total UMP	363420	264245	345943	131%	95%
Transformateurs	2631663	1567754	2168722	138%	82%
Sous-traitance	0	2000	0	0%	0%
Total UTR	2631663	1569754	2168722	138%	82%
Total Entreprise	2995083	1833999	2514665	136%	84%

Source : documents interne de l'entreprise

❖ Interprétation :

-le programme commercial de moteurs est en augmentation de 31% par rapport la clôture de 2017 et diminution de 5%% par rapport la prévision de 2017 ;

Cette augmentation en physique et en valeur des ventes programmée pour 2018 est en raison de la relance de l'activité motrice (capacité de production de 40000 moteurs par an) ;

-pour les transformateurs, l'objectif de 2018 est en augmentation de 38% par rapport la clôture de 2017 et une diminution de 18% par rapport la prévision de 2017. Cette augmentation de valeur de transformateurs est due aux ventes de transformateurs de grandes puissances.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

1.5.2. Budget de production

Le budget de production 2018 en quantité est détaillé dans le tableau n°11.

Tableau n°11 : programme de production physique – prévisions 2018

U : Pièce

Rubriques	Exercice 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Initiale (1)	Clôture (2)		(3)/(1)	(3)/(2)
	Moteurs/ Alternateurs/ groupes électrogènes	17 036	12 882	17 821	104%
Transformateurs (en quantité)	3436	3459	2993	87%	87%
Transformateurs (en MVA)	1262	1223	1417.40	112%	116%

Source : documents interne de l'entreprise

❖ Interprétation :

-les moteurs produits sont de 4% supérieurs à la prévision de 2017 et de 38% supérieurs à la clôture de 2017.

-les transformateurs par contre sont en baisse de 13% par rapport à la précédente prévision et également de 13% par rapport à sa clôture.

Les prévisions de production valorisée sont ainsi relatées dans le Tableau n°12.

Tableau n°12 : Programme de production valorisée – prévisions 2018

U : KDA

Rubriques	Exercice 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Initiale (1)	Clôture (2)		(3/1)	(3/2)
Moteurs/Alternateurs/groupes électrogènes	474347	306900	530409	111%	173%
Prestations / sous-traitance	9000	7000	9000	100%	129%
Total UME + UPT	483347	313900	539409	112%	172%
Transformateurs	1772063	1906162	1750530	99%	92%
Sous-traitance	0	2000	0	0%	0%
Total UTR	1772063	1908162	1750530	99%	92%
Total entreprise	2255410	2222062	2289939	102%	103%

Source : documents interne de l'entreprise.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

❖ Interprétation :

-les moteurs connaissent une hausse de valeur de 11% par rapport à la précédente prévision et de 73% par rapport à la clôture ;

-le total UTR est en baisse de 1% par rapport à l'objectif de 2017 et de 8% par rapport à la clôture de 2017.

1.5.3. Etat prévisionnel des stocks de produits finis

Le tableau suivant nous renseigne sur les prévisions de stocks de produits finis d'EI pour l'année 2018.

Tableau n°13 : programme prévisionnel des stocks de produits finis

Aspect physique

U : pièce

Rubriques	Exercice 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Prévision (1)	Clôture (2)		(3/2)	(3/1)
UNITES MOTEURS ELECTRIQUES (UME) ET PRESTATIONS TECHNIQUES (UPT)					
Moteurs Electriques	19140	17646	22437	127%	117%
Alternateurs	65	59	39	66%	60%
Groupes Electrogènes	0	4	12	300%	0%
UNITE TRANSFORMATEURS (UTR)					
Transformateurs	1034	2814	2649	94%	256%

Source : documents interne de l'entreprise

❖ Interprétation :

-le stock de produits finis (MOTEUR) prévisionnel de 2018 est en hausse de 17% par rapport à celui de 2017 et de 27% par rapport à la clôture 2017.

-le stock prévisionnel de transformateurs 2018 connaît une baisse 6% par rapport à celui de 2017 et une nette augmentation en rapport avec la clôture 2017.

Après analyse d'aspect physique de prévision des stocks de produits finis de cette entreprise on procède à analyser l'aspect valorisé. Le tableau n°14 (voir p86) montre le programme prévision des stocks de produits finis- aspect valorisé.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Tableau n°14 : programme prévisionnel des stocks de produits finis

Aspect valorise

U : KDA

Rubriques	Exercice 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Prévision (1)	Clôture (2)		(3)/(2)	(3)/(1)
UNITES MOTEURS ELECTRIQUES (UME) ET PRESTATIONS TECHNIQUES (UPT)					
Moteurs électriques	380505	308041	484841	157%	127%
Alternateurs	20927	19261	13592	71%	65%
Groupes électrogènes	0	6589	23255	353%	---
TOTAL UME + UPT	401432	333891	521688	156%	123%
UNITES TRANSFORMATEURS (UTR)					
Transformateurs	556548	1358381	1328279	98%	239%
TOTAL ENTREPRISE	957980	1692272	1849967	109%	193%

Source : documents interne de l'entreprise

❖ **Interprétation :**

-l'objectif en stock UMP + UPT 2018 surpasse celui de 2017 de 23% et de 56% par rapport à la clôture de 2017.

-l'objectif en stock de transformateurs dépasse largement de 139% celui de 2017 ; contrairement à l'objectif 2017, il est en baisse de 2% par rapport à la clôture de 2017.

1.5.4. Programme d'approvisionnement

Le budget d'approvisionnement de l'EI pour exercice 2018 est présenté comme suit dans le tableau n°15.

Tableau n°15 : état prévisionnel d'approvisionnement 2018

U : KDA

Rubriques	Exercice 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Initiale (1)	Clôture (2)		(3)/(2)	(3)/(1)
Achat locaux	109174	190000	310458	163%	284%
Achats d'importation	396071	606662	1155135	190%	292%
Total entreprise	505245	796662	1465593	184%	290%

Source : documents interne de l'entreprise

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

❖ Interprétation

Le volume de des approvisionnements prévus pour l'année 2018 s'élève a 1465593KDA dont 21% pour les achats locaux et 79% en provenance de l'importation. Les achats locaux d'objectif de 2018 à réaliser une augmentation de 63% et 184% entre la comparaison par rapport la clôture et prévision de 2017 et de 90% et 192% d'achats d'importation respectivement. Cette augmentation est en raison que l'entreprise n'avait pas les matières premières en stocks et voulais augmenter la production aussi.

1.5.5. Programme d'investissement prévisionnel 2018

L'investissement de l'entreprise EI est résumé dans le tableau ci-dessus.

Tableau n°16 : plan d'investissement : prévision 2018

U : KDA

Intitulé de l'opération	Coût total de L'opération
1. Unité transformateurs :	
A- Equipements à rénover	
Chaines de refend âge de tôle magnétique	4000
Rénovation et mise à niveau de la plateforme d'essais des transformateurs	15000
S/Total 1	19000
B- Equipements à acquérir	
Bobineuse automatique haute tension	35000
Etude pour l'optimisation de l'ensemble de la gamme des transformateurs de distribution (conception du produit et processus de fabrication)	20000
Chariot à retourner les cuves	8000
Acquisition d'un pont de control de spires	6000
Achat de deux mandrins pour la bobineuse feuillard	6000
Presse cisaille (type MUBEA)	6000
Machine à fileter	4000
Acquisition d'un système d'ébavurage de tôle magnétique pour la machine TUBOLY	4000
Acquisition d'un appareil optique pour le contrôle des bavures	2000
Acquisition de deux postes à souder les gougeons	2000
Acquisition de deux aspirateurs industriels	1000
Acquisition de matériel pour contrôle d'étanchéité pour les parois bt H	1000
S/Total 2	95000
Total unité transformateurs	114000
	56%
2- Unité Moteurs Electriques :	
A- Equipements à Rénover	
Rénovation du système de commande de la machine d'injection d'aluminium 900T	3000

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Remise en état des deux installations d'imprégnation goutte à goutte des paquets statiques HA 070 à 113	2500
Rénovation et mise à niveau des machines de préparation des isolants et câbles	1500
S/Total 1	7000
B- Equipements à Acquérir	
Acquisition d'un chariot tri directionnel	15000
Acquisition de parties actives des outils de coupe successive 090-2,106-2 et 113-2	5000
Acquisition d'un système de charge des Moteurs HA070 à 113 (DYNAMO FREIN)	4000
Acquisition d'un dispositif pour graver les plaques signalétiques	1000
S/Total 2	25000
Total Unité Moteurs Electriques	32000
	16%
3- Unité Prestations Techniques :	
A- Equipements à Rénover	
Rénovation de la station de traitement des eaux usées	3000
Rénovation de la station de neutralisation	1000
S/Total 1	4000
B- Equipements à Acquérir	
Machine d'essai de traction	10000
Appareil de FRANKLIN	1500
S/Total 2	11500
Total Unité Prestations Techniques	15500
	8%
4- Investissements communs	
A- Equipements à Rénover	
Rénovation du réseau du système anti incendie	7000
S/Total 1	7000
B- Equipements à Acquérir	
Aménagement de la Direction Commerciale	11000
Achat standard téléphonique	9000
Pose et fourniture d'un système de télésurveillance	8000
Numérisation, acquisition de moyens informatique pour la production et la conservation de la documentation technique	5000
Accréditation des laboratoires UTR, UME et UPT	2000
S/Total 2	35000
S/Total Investissements communs	42000
	20%
Total Clôture Investissement 2017	66700
TOTAL GENERAL DU PROGRAMME 2018	203500

Source : document interne de l'entreprise.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

❖ Interprétation

L'entreprise consacre une part importante de ses investissements dans le domaine des transformateurs, ce qui représente les 56% de son budget d'investissement ; celui investi dans les moteurs électriques représente les 16% du budget tant que les prestations techniques prennent seulement les 8% et de 20% celui des investissements communs.

1.5.6. Etat prévisionnel des effectifs (prévisions 2018)

La prévision en termes d'effectifs de 2018 nous est présentée dans le tableau n°17.

Tableau n°17 : prévision des effectifs 2018

U : agent

Rubriques	Exercices 2017		Objectifs 2018 (3)	Taux d'évolution	
	Initiale (1)	Clôture (2)		(3)/(1)	(3)/(2)
Cadre	135	151	150	111%	99%
Maîtrise	259	280	313	121%	112%
Exécution	453	373	415	92%	111%
Total	847	804	878	104%	109%

Source : document interne de l'entreprise

❖ Interprétation

La prévision 2018 a augmenté de 9% soit 74 employés par rapport à l'effectif de fin 2017 et de 4% soit 31 employés par rapport à la prévision de 2017 ; cette augmentation d'effectif est une prévision pour pallier les départs en retraite et pour renforcer la production.

La structure des effectifs pour les prévisions 2018 par catégorie professionnelle est présentée comme suit :

- Les cadres : 150 agents, ce qui représente un taux d'évolution de (-0.67%) par rapport à la clôture 2017 ;
- Les agents de maîtrise : il est prévu 313 soit 12% de plus que l'effectif clôture 2017 ;
- Les agents d'exécution : la prévision est de 415 soit une augmentation de 11% par rapport à l'effectif de clôture 2017.

1.5.7. La situation financière prévisionnelle

Elle regroupe à elle seule le TCR prévisionnel, le solde intermédiaire de gestion et le programme prévisionnel de financement.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

1.5.7.1. TCR et le solde intermédiaire de gestion

Le programme de tableau de compte de résultat 2018 soldes intermédiaires de gestion de l'EI est présenté comme suit :

Tableau n°18 : le comptes des résultats 2018 soldes intermédiaires de gestion (prévision).

Rubriques	Clôture 2017 (1)	Objectifs 2018 (2)	Taux d'évolution (2/1)
Ventes & produits annexes(1)	1 833 999	2 514 665	137%
Variation stocks produits finis & encours(2)	764 831	190 971	25%
Production immobilisé(3)	0	0	0%
Subvention d'exploitation(4)	0	0	0%
Production de l'exercice(5)=(1) +(3) +(2) +(4)	2 598 830	2 705 636	104%
Achat consommés(6)	1 611 275	1 623 382	101%
Services extérieurs & autres consommation(7)	32 385	45 000	139%
Consommation de l'exercice(8)=(6) +(7)	1 643 660	1 668 382	102%
Valeur ajoutée (9)=(5)-(8)	955 170	1 037 254	109%
Charges de personnel(10)	677 182	709 801	105%
Frais de personnel/ valeur ajoutée	71%	68%	96%
Impôts et taxes assimilées(11)	20 246	27 187	134%
Autres produit opérationnels(12)	4 226	5 702	135%
Autres charges opérationnelles(13)	3 000	5 200	173%
Dotations/ amort. Et prov (14)	193 000	222 415	115%
Reprise s/perte de valeurs et prov(15)	108	0	0%
Excédent Brut d'Exploitation(16)=(9)-(10)-(11)	257 742	300 266	116%
Taux d'EBE = (EBE/CA)	14%	12%	86%
ENE (17) = (16)-(14)	64 742	77 851	120%
Résultat opérationnel(18)= (16+12+15-13-14)	66 076	78 353	119%
Produits financiers(19)	70 405	81 625	116%
Charges financiers(20)	11 000	18 000	164%
Résultat financier(21)= (19-20)	59 405	63 625	107%
Résultat ordinaire avant impôts(22)= (18+21)	125 481	141 978	113%
Impôts exigibles s/résultats(23)	23 841	26 976	113%
Impôts différés s/résultats ordin (24)	3 189	4 068	128%
Résultat Net de l'Exercice(25)= (22-23+24)	104 829	119 071	114%

Source : document interne de l'entreprise.

❖ Interprétation

Les ventes et produits annexes ont été revues à la hausse en 2018 soit 37% supérieur aux ventes 2017 ; au même moment, on constate que les achats consommés sont presque identiques entre les deux ans. Ce qui retient le plus notre attention se sont les deux résultats. Le résultat prévisionnel de 2018 est légèrement supérieur à celui de 2017 ceci s'explique du fait que l'objectif des ventes de 2018 a été revus à la hausse par rapport au ventes réalisées en 2017 et

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

vue que les achats consommés représentant les charges les plus importantes sont restés constants entre les deux années, alors, on constate une légère hausse du résultat prévisionnel de 2018.

1.5.7.2. Le programme de financement

Le programme de plan de financement de l'exercice 2018 est présenté comme suit dans le tableau n°19.

Tableau n°19 : programme de plan de financement prévisionnel –exercice 2018

Rubriques	Prévision de Clôture 2017 (1)	Objectifs 2018 (2)	Taux d'évolution (2/1)
Solde début de période	103108	629209	610%
1. Paiement fournisseur	1254410	1323343	105%
Etrangers	719621	900282	125%
Locaux	357537	196061	55%
Frais d'approche	177252	227000	128%
• Dont droit de douane	155884	196000	126%
• Dont autres frais d'approche	21368	31000	145%
2. Dépense de personnel	635400	718500	113%
Dont : IMR	22618	11517	51%
Dont : 5 catégories	6078	4183	69%
3. Dépenses générales	64859	70000	108%
4. Impôt et taxes	94866	313614	331%
5. Dépense d'investissement	15984	10000	63%
6. Frais financiers courants	11403	25000	219%
7. Autres dépenses	102175	566800	555%
Dont : dépôts & placements	0	0	0%
Dont : IBS	0	0	0%
Dont : dividende	50000	30000	60%
Dont : tantièmes	1107	1800	163%
Dont : parts au bénéfice	45000	30000	67%
Dont : autres (cautions)	2068	500000	24178%

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Dont : alimentation caisse centrale	4000	5000	125%
Total de dépenses	2179097	3027257	139%
1. Recettes sur ventes au comptant	682819	1022446	150%
Dont : autres vents en l'état	300	0	0%
Dont : produit de l'unité	674549	1022446	152%
Dont : prestation/sous-traitance	7970	0	0%
2. Recettes sur recouvrement. Créances	1375722	1772320	129%
Créances antérieures à l'année N	460468	458983	100%
Créances nées durant l'année	915254	1313337	143%
3. Autres recettes	646657	402338	62%
Avances commerciales/contrats	0	0	0%
Produits financiers	81125	81125	100%
Remboursement placement DAT	550000	0	0%
Encaissement CLT	12873	0	0%
Autres (cautions)	2659	321213	0%
Total des recettes	2705198	3197104	118%
Solde recettes- dépenses	526101	169847	87%
Solde fin de période	629209	799056	127%

Source : document interne de l'entreprise.

➤ Hypothèse de base

Le plan de financement 2018 est établi selon les hypothèses suivantes :

-en termes d'encaissements :

-les moteurs : 50% cash et 50% à terme de 60 jours de crédit ;

-les transformateurs : 20% et 80% à terme 60 jours de crédit ;

-prestation de services : 100% cash.

-en termes décaissements

Les achats à l'importation 90% jours de crédit, les achats locaux est 60 jours et les autres dépenses cash.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

➤ Les encaissements

Le volume prévisionnel des encaissements de l'entreprise 2018 est de 3197104KDA soit une hausse de 18% par rapport la clôture de 2017. Cette hausse s'explique par une augmentation du chiffre d'affaire et autres recettes par rapport la clôture de 2017.

➤ Les décaissements

Les décaissements totaux de l'entreprise sont de 3027257KDA, soit une hausse de 39% par rapport à la clôture 2017. Cette hausse est la cause d'une augmentation d'achat consommé et autres dépenses réalisés.

➤ Solde de trésorerie

Le plan de financement prévisionnel de l'entreprise pour l'exercice 2018, se traduira par un excédent de trésorerie de 169847KDA pour la période. Au cumul, l'entreprise dégagera un solde positif fin de période de 799056KDA soit 27% de plus par rapport à la clôture 2017.

2. Le tableau de bord

Il est très important pour les entreprises du fait de sa capacité d'adaptation (flexibilité) aux différentes situations sur le marché ; il est l'outil du contrôle de gestion le plus efficace en situation concurrentielle. Le tableau de bord peut être un outil de contrôle journalier de gestion comme un outil mensuel ou annuel de contrôle de gestion.

Il est important de signaler que le contrôle de gestion au sein de l'EI s'effectue au sein de la fonction production d'une manière quotidienne (le tableau n°20) illustre bien que l'entreprise utilise cet instrument.

❖ Interprétation du tableau n°20

Les prévisions cumulées UMP au 31 décembre 2018 est égale à 530409 KDA ; au même moment, les réalisations sont évaluées à 363710KDA ; ce qui représente les 69% de réalisation de l'objectif assigné. L'EI doit fournir plus d'effort si elle veut atteindre ses objectifs et surtout, il faut qu'elle revoit ces plans même si la production de moteurs électriques n'est pas l'activité principale dans laquelle l'entreprise s'investi le plus.

L'objectif de production des transformateurs que l'EI s'est fixée a été atteint au soir du 31 décembre 2018 et même dépasser de 29% ; c'est le produit phare de l'entreprise.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Sur l'ensemble de sa production, l'entreprise a atteint un taux d'évolution de 115% pour ainsi dire 15% supérieur à son objectif.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Tableau n°20 : tableau de bord journalier de production (journée au 31/12/2018)

U/M : unité = pièce

Valeur : KDA

Rubriques	Objectif 2018		Prévision du mois		C.A journalier		Cumul mensuel		Cumul annuel							
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur						
UNITE MOTEUR ET PRETATION (UMP)																
Moteur	17801	489447	1606	44984	289	8215	1420	31110	13772	320375						
Alternateur	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0						
Groupe	20	40962	2	4882	17	40163	17	40163	18	43335						
Production UMP		530409	1608	49866		48378		71273		363710						
<table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width:33%;">Prévisions cumulées UMP au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">530409</td> <td style="width:33%;">Réalisation cumulées UMP au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">363710</td> <td style="width:15%;">Taux de réalisation</td> <td style="width:10%;">69%</td> </tr> </table>											Prévisions cumulées UMP au 31/12/18	530409	Réalisation cumulées UMP au 31/12/18	363710	Taux de réalisation	69%
Prévisions cumulées UMP au 31/12/18	530409	Réalisation cumulées UMP au 31/12/18	363710	Taux de réalisation	69%											
UNITE TRANSFORMATEUR (UTR)																
Transformateurs	2993	1750530	256	150173	20	12154	446	212948	3247	2258759						
Production UTR		1750530		150173		12154		212948		2258759						
Production entreprise																
		2280939		200039		60532		284221		2622469						
<table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width:33%;">Prévisions cumulées UTR au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">1750530</td> <td style="width:33%;">Réalisations cumulées UTR au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">2258759</td> <td style="width:15%;">Taux de réalisation</td> <td style="width:10%;">129%</td> </tr> </table>											Prévisions cumulées UTR au 31/12/18	1750530	Réalisations cumulées UTR au 31/12/18	2258759	Taux de réalisation	129%
Prévisions cumulées UTR au 31/12/18	1750530	Réalisations cumulées UTR au 31/12/18	2258759	Taux de réalisation	129%											
<table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width:33%;">Prévision cumulées au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">2280939</td> <td style="width:33%;">Réalisations cumulées au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">2622469</td> <td style="width:15%;">Taux d'évolution</td> <td style="width:10%;">115%</td> </tr> </table>											Prévision cumulées au 31/12/18	2280939	Réalisations cumulées au 31/12/18	2622469	Taux d'évolution	115%
Prévision cumulées au 31/12/18	2280939	Réalisations cumulées au 31/12/18	2622469	Taux d'évolution	115%											

Source : documents interne de l'EI

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Au sein de la fonction vente, l'EI pratique le contrôle de gestion de manière quotidienne, mensuelle et annuelle. Le tableau n°21 nous fournit les détails nécessaires.

Tableau n°21 : tableau de bord journalier des ventes et chiffre d'affaires (**journee au 31/12/2018**)

U/M : quantité= pièce

Valeur = KDA

Rubriques	Objectif 2018		Prévision du mois		C.A journalier		Cumul mensuel		Cumul annuel								
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur							
UNITE MOTEUR ET PRETATION (UMP)																	
Moteur	13010	312647	1121	28900	162	2235	2405	41353	20188	413957							
Alternateurs	0	0	0	0	0	0	0	0	2	563							
Groupes	12	24296	0	0	0	0	0	0	2	5795							
Production vendue		336943		28900		2235		41353		420315							
Ventes marchandises		0		0		0		0		0							
Prestation technique		9000		800		15		218		3992							
Chiffre d'affaire UMP		345943		29700		2250		41571		424307							
<table border="1" style="width:100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width:33%;">Prévisions cumulées UMP au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">345943</td> <td style="width:33%;">Réalisations cumulées au 31/12/18</td> <td style="width:15%;">424307</td> <td style="width:5%;"></td> <td style="width:15%;">Taux de réalisation</td> <td style="width:10%;">123%</td> </tr> </table>											Prévisions cumulées UMP au 31/12/18	345943	Réalisations cumulées au 31/12/18	424307		Taux de réalisation	123%
Prévisions cumulées UMP au 31/12/18	345943	Réalisations cumulées au 31/12/18	424307		Taux de réalisation	123%											
UNITE TRANSFORMATEUR (UTR)																	
Transformateurs	3158	2168722	241	179160	21	20660	499	315558	4996	2965817							
Production vendue		2168722		179160		20660		315558		2965817							
Prestation technique		0		0		14		4774		13359							
Chiffre d'affaire UTR		2168722		179160		20674		320332		2979176							
Ventes marchandises		0		0		0		0		0							

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Total production vendue		2505665		208060		22895		356900		3386132
Total prestation technique		9000		800		29		4992		17351
Chiffre d'affaire Entreprise										
		2514665		208860		22924		361903		3403483
NB : stocks produits finis UTR = 707 transformateurs										
Prévisions cumulées UTR au 31/12/18	2168722			Réalisations cumulées UTR au 31/12/18	2979176			Taux de réalisation	de	137%
Prévisions cumulées au 31/12/18	2514665			Réalisations cumulées au 31/12/18	3403483			Taux de réalisation	de	135%

Source : document interne de l'EI

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

❖ Interprétation du tableau n°21 :

-les prévisions de vente de moteurs au 31 décembre égalent les 345943 KDA comparé aux 424307 KDA de réalisation ; ce qui fait état d'un taux de réalisation égalant les 123%, l'EI se doit de continuer dans cette voie.

-le taux de réalisation des ventes de transformateurs est également en hausse de 37% par rapport à l'objectif assigné ; nous pouvons tout simplement conclure que l'entreprise connaît sa meilleure période et ceci se matérialise par un taux de réalisation cumulée de 135%.

Le tableau n°22 nous donne un aperçu sur les tableaux de bord de production et vente sur la période 2017-2018 et les différents écarts obtenus.

Tableau n°22 : écarts comparatif des tableaux de bord 2017-2018

Désignation	2017		2018		Écart	
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
• Production U. Moteurs	13058	274 638	13790	363710	5.6%	32.4%
U.Transformateurs	3455	1853049	3247	2258759	-6%	21.9%
• Vente U. Moteur	12827	269234	20192	424307	57.4%	57.6%
U.Transformateurs	2661	1730774	4996	2979176	87.7%	72.1%

Source : élaboré par nous-même grâce aux documents interne de l'entreprise.

$$\text{Ecart} = (N - N-1)/N-1$$

3. La mesure de performance au sein de l'EI

On distingue principalement deux types d'indicateurs pour mesurer la performance de l'entreprise ; on peut citer entre autre : les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers. L'EI par contre s'intéresse uniquement qu'aux indicateurs financiers pour la mesure de sa performance.

3.1. Calcul des indicateurs financiers de la performance

On distingue une multitude d'indicateurs qui nous renseignent sur la performance de l'entreprise ; parmi eux, nous pouvons cités :

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

a- le taux de retour sur actifs (ROA)

ROA = Résultat net/total actif

En 2017 : $(180376/8047431) = 2,24\%$

En 2018 : $(65606/8606414) = 0,76\%$

En 2017 le résultat de ce ratio est de 2,24%, il est passé par la suite à 0,76% en 2018, alors cette diminution est due à la baisse du résultat de 2018 et une augmentation de l'actif total de la même année. Alors l'entreprise arrive à générer plus de bénéfice avec son actif en 2017 que 2018.

b- Le taux de marge bénéficiaire (Tm)

Ce ratio mesure la part du résultat en chiffre d'affaires, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire.

$Tm = \text{résultat d'exercice} / C.A$

En 2017 : $(180376/1998845) = 9,02\%$

En 2018 : $(65606/3403482) = 1,93\%$

Pour une meilleure connaissance du degré de performance de l'entreprise, une évolution de l'état de la structure financière en terme de stabilité et d'équilibre, nous paraît indispensable.

c- Le fond de roulement net global (FRNG)

Le fond de roulement net global représente l'excédent de ressources durables qui finance une partie de besoins de financement du cycle d'exploitation.

$FRNG = \text{Ressource stables} - \text{actif stables}$

En 2017 : $FRNG = (7075942 + 550021) - (3338977) = 4286986KDA$

En 2018 : $FRNG = (6990894 + 1078020) - (3859978) = 4208936KDA$

Le fond de roulement est positif pour les deux années, cela signifie que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stables et dispose d'une marge de sécurité.

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

d- Besoin en fond de roulement (BFR)

Une entreprise achète des matières premières et stocks de marchandises avant d'encaisser son chiffre d'affaires par la vente de produit fini et stocks. Elle nécessite donc de la trésorerie pour décaisser (Achat) avant de pouvoir encaisser (vente). C'est là qu'intervient le besoin en Fond de roulement (BFR). Il évalue la trésorerie dont l'entreprise a besoin en permanence pour couvrir son cycle d'exploitation. En bref, le BFR représente son besoin en financement à court terme, qui sert à combler son décalage de trésorerie. Il se calcule comme suit :

$$\text{BFR} : (\text{stocks} + \text{créance}) - (\text{passif courant} - \text{passif de trésorerie})$$

$$\text{En 2017} : (2832774 + 1246768) - (421468) = 3658074 \text{KDA}$$

$$\text{En 2018} : (2640971 + 1342368) - (537499) = 3445840 \text{KDA}$$

Les besoins d'exploitation de l'EI sont plus importants que les ressources d'exploitation, c'est pour cela que l'entreprise détermine un BFR positif durant les deux exercices 2017 et 2018.

e- La trésorerie nette

La trésorerie nette (TN) est la différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

$$\text{TN} = \text{FR} - \text{BFR}$$

$$\text{En 2017} : (4286986 - 3658074) = 628912 \text{KDA}$$

$$\text{En 2018} : (4208936 - 3445840) = 763096 \text{KDA}$$

L'entreprise affiche en 2018 une trésorerie positive de 763096KDA ; elle dégagera ainsi un écart de 134184KDA (21,34%) par rapport à 2017.

3.2. Calcul de ratio

Le ratio est un rapport entre 2 indicateurs étudiés. Il est exprimé en % ou sous forme d'une norme. Il existe un nombre indéterminé de ratios comme :

a- Ratio de structure financière

L'analyse de ces ratios nous permettra de porter un jugement sur la structure financière de l'entreprise (tableau n°23).

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Tableau n°23 : ratios de structure

Ratio	Formules	2017	2018
Ratio de couverture d'immobilisation	Immobilisation nettes/capitaux permanent	0,43	0,47
	Immobilisation nettes/capitaux propres	0,47	0,55
Ratio d'indépendance financière	Dette à long et moyen terme/capitaux permanent	0,11	0,18

Source : établie par nous-même à partir de document interne de l'entreprise.

❖ Interprétation

- Ratio de couverture d'immobilisations : ce ratio indique que les capitaux permanents arrivent à couvrir 43% et 47% des immobilisations en 2017 et 2018 respectivement.
- Ratio d'indépendance financière : ce ratio indique le pourcentage des capitaux permanent emprunté (dette à long terme) dont dispose l'entreprise.

Ratio 2017 =11% inférieur à 50% cela signifie que l'entreprise est indépendante financièrement ; c'est-à-dire qu'elle ne fait pas trop appelle au financement étranger (emprunt)

Ratio 2018 =18% idem qu'en 2017.

b- Ratio de liquidité

Il nous permet de connaître le niveau de liquidité de l'EI ; c'est la capacité qu'a l'EI à faire face aux difficultés. Le tableau n°24 nous donne plus de détails.

Tableau n°24 : ratio de liquidité

Ratio	Formule	2017	2018
Ratio de liquidité générale	(Stock+ créance+ disponibilité)/DCT	11,17	8,83
Ratio de liquidité à terme	Créance+ disponibilité/DCT	4,45	3,92
Ratio de liquidité immédiate	Disponibilité/DCT	1,49	1,42

Source : établie par nous-même à travers de documents interne de l'entreprise.

❖ Interprétation

- Ratio de liquidité générale

Chapitre 3 Pratique du contrôle de gestion au sein de l'Entreprise Publique Economique (EPE)/Electro-Industrie/SPA.

Ce ratio signifie que l'entreprise pourra répondre à ses engagements à court terme grâce à son actif circulant. Ce ratio est supérieur à 1 pour les deux années, et a connu une diminution par rapport 2017.

- Ratio de liquidité à terme

Ce ratio est supérieur à 1 pour les années 2017 et 2018 avec une légère diminution en 2018, il signifie que l'entreprise arrive à rembourser ses dettes grâce à ses liquidités et l'encaissement de ses créances.

- Ratio de liquidité immédiate

Ce ratio doit au moins égale à 60%, il montre que l'entreprise peut faire face à ses engagements à court terme en faisant appel uniquement à ses disponibilités, cela signifie que cette entreprise dispose d'une bonne trésorerie en 2017, dans ces cas l'entreprise doit sélectionner les placements les plus rentable pour dégager des produits financiers.

Conclusion

Le service de contrôle de gestion occupe une place importante dans le fonctionnement de l'EI ; il n'est pas considéré comme un simple outil de contrôle non, il est bien plus que ça. Le contrôle de gestion est une fonction importante pour piloter l'organisation. Il assure la tâche de conseil et de prévision ; il constitue un élément d'aide à la prise de décisions ; le contrôleur de gestion est particulièrement garant des techniques de contrôle de gestion. Pour évaluer la performance de l'EI, le contrôle de gestion nous a proposé des indicateurs et des outils, on cite parmi ces outils : le budget et le tableau de bord ; ce dernier est jugé plus efficace du fait qu'il permet à l'entreprise d'être particulièrement plus flexible.

Conclusion générale

CONCLUSION GENERALE

Les entités économiques ne peuvent se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les cause d'écarts pour pouvoir agir à bon moment, La gestion budgétaire occupe une place prédominante parmi les techniques de contrôle de gestion qui sont susceptibles d'être utilisées pour faciliter et améliorer la prise de décisions à l'intérieur de l'entreprise. Son utilité générale peut être envisagée simultanément comme un instrument de planification de coordination et de contrôle. Le contrôle de gestion d'une entité porte un œil bienveillant sur sa structure, sur ses politique et technique de gestion, sur ses méthodes et procédure, sur l'emploi de ses dirigeants, afin d'en évaluer l'efficacité et l'efficience ; il utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

-la comptabilité analytique qui a un but précis : analysé les différents coûts pour déterminer si ceux-ci ont été utilisés de manière rationnelle ;

-la gestion budgétaire permet de calculer et répartir les budgets à chaque service de l'entreprise et ces derniers à leurs tours de prendre leurs responsabilités pour mener à bien le projet qui leur a été confié ;

-le tableau de bord fournit un ensemble d'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 décisions.

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 stratégie, 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 et de support.

Au vue de l'étude qu'on a eu à mener au sein de l'EI, il ressort clairement que le système de contrôle de gestion de par sa complexité joue un rôle très important dans l'entreprise car il permet de sensibiliser l'ensemble du personnel et lui permet de mieux appréhender les problèmes d'exploitation, de prendre des décisions de gestion, de redressement et de mieux mesurer la performance de l'entreprise ; pour cela nous avons procédé au calcul des indicateurs financiers

CONCLUSION GENERALE

afin de porter un jugement sur sa performance. D'après les résultats obtenus, on peut dire que le système de contrôle de gestion d'EI est bien mis en place et contribue à une performance financière satisfaisante.

Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE

1) ouvrages

- EL GADI Abdelhamid « *Audit et contrôle de gestion* », 2eme Ed. Dunod, Paris 1996
- KHEMAKHEM Abdellatif « *la dynamique du contrôle de gestion* ». 2ème Ed. Dunod, Paris 1976
- ALAZARD, C. « *Contrôle de gestion : manuel et application* ». Ed. Dunod, Paris 1998
- ANTHONY, R.N « *Management control systems*». 9th ed. Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, New Delhi 1965
- BOYER, A. « *Les indispensables de la gestion : l'essentiel de la gestion* ». Ed. d'organisation, Paris 1995
- CAMUS, P. « *Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise* ». 3^{ème} Ed. D'organisations, Paris 2000
- CHAMAK Alain et CELINE Fromage « *le capital humain, comment le développer et l'évaluer* ». Ed liaisons, Paris 2006
- SEPARI Sabine, ALAZARD Claude, DCG11, « *Contrôle de gestion* ». Ed. Dunod, Paris 2007
- ALAZARD Claude ; SEPARI Sabine *DECF*, « *Contrôle de Gestion* » ; 5ème Ed. Dunod, Paris 2004
- COLLIN, L. et VALLIN, G. « *Audit et contrôle de gestion, aspects financiers, opérationnels et stratégique* ». Ed. Dalloz, Paris 1992
- FETTU, J. « *Le contrôle de gestion bancaire et financier* ». 3^{ème} Ed. d'organisations, Paris 2000
- LORINO. PH « *le contrôle de gestion stratégique* ». Ed. Dunod, Paris 1991
- J. L. MALO ; J.C. MATHE, (2000), « *l'essentiel du contrôle de gestion* », édition d'organisation, 2eme édition. Paris.
- KALIKA Michel « *Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances* ». Ed. Economica, Paris 1988
- LEDRU M et Michel S, « *Capital compétences dans l'entreprise* ». ESF Ed. Paris 1991
- LORINO P « *méthode et pratique de la performance* », Ed. d'organisation, Paris 1998

- H. LONING « *Organisation et mise en œuvre* », 2eme Ed. Dunod, Paris 2003
- Hervé ARNOUD « *le contrôle de gestion... en action* » ; Ed. Liaisons, Paris 2001
- GUERY J, GUIRIEC J. C « *contrôle de gestion et choix stratégique* ». Ed. Delmas, Paris 1998
- LONING Hélène, MALLERET Véronique « *le contrôle de gestion ; Organisation, Outils et pratiques* », Ed. Dunod, Paris 2008
- C. Dumoulin, « *management de système d'information* », Ed. d'organisation, Paris 1986
- ISABELE Calme et als. « *Introduction à la gestion* », Ed. Dunod, Paris 2003

2) Webographie

- www.petite-entreprise.net consulté le 15/09/19 à 14h35
- www.memoireonline.com consulté le 17/09/ 19 à 17h49
- wikimemoires.net consulté le 3/10/19 à 20h10

Annexes

A - EVOLUTION BILANTIELLE

ACTIF

U = KDA

Désignation	Montants Nets et Pourcentages				Variation	
	Exercice 2018	%	Exercice 2017	%	En Valeur	En %
Actif immob	3 859 978	45%	3 338 977	41%	521 001	16%
Immobilisati	5 460	0%	7 420	0%	-1 960	-
Immobilisati	1 704 408	20%	1 830 600	23%	-126 192	-7%
Terrains	3 418	-	3 418	-	0	-
Batiments	1 255 026	-	1 386 510	-	-131 484	-9%
Autres immo	445 964	-	440 672	-	5 292	1%
Immobilisati	12 627	0%	4 738	0%	7 889	-
Immobilisati	2 080 300	24%	1 450 000	18%	630 300	-
Autres partici	630 300	-	0	-	630 300	-
Emprunt Obl	1 450 000	-	1 450 000	-	0	-
D.A.T / BEA	0	-	0	-	0	-
Impots diffé	57 183	1%	46 219	1%	10 964	-
Actif Couran	4 746 436	55%	4 708 454	59%	37 982	1%
Stocks et er	2 640 971	31%	2 832 774	35%	-191 803	-7%
Créances et	1 342 368	16%	1 246 768	15%	95 600	8%
Clients	1 288 891	-	882 428	-	406 463	-
Autres debit	35 247	-	352 332	-	-317 085	-
Impots	18 230	-	12 008	-	6 222	-
Disponibilités	763 097	9%	628 912	8%	134 185	21%
Total Actif	8 606 414	100%	8 047 431	100%	558 983	7%

PASSIF

U = KDA

Désignation	Montants et Pourcentages				Variation	
	Exercice 2018	%	Exercice 2017	%	En Valeur	En %
Fonds propre	6 990 894	81%	7 075 942	88%	-85 048	-1%
Capital é	4 753 000	55%	4 753 000	59%	0	-
Primes et	2 172 287	25%	2 142 566	27%	29 721	-
Resultat	65 607	1%	180 376	2%	-114 769	-64%
Passif non co	1 078 020	13%	550 021	7%	527 999	96%
Emprunts et	350 124	4%	323 413	4%	26 711	8%
Autres dette	472 675	5%	0	0%	472 675	0%
Prov. et pdts	255 221	3%	226 608	3%	28 613	-
Passif coura	537 499	6%	421 468	5%	116 031	28%
Fournis et co	390 278	5%	257 099	3%	133 179	52%
Impots	26 069	0%	37 793	0%	-11 724	-
Autres dette	121 152	1%	126 576	2%	-5 424	-
Total Passif	8 606 413	100%	8 047 431	100%	558 982	7%

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS - PREVISIONS 2018

U : KDA

Rubriques	Réalizations 2016 (1)	Clôture 2017 (2)	Objectifs 2018 (3)	Taux d'Évolution (%)	
				3/1	3/2
Ventes & produits annexes	1 847 492	1 833 999	2 514 665	136%	137%
Variation stocks produits finis & encours	847 865	764 831	190 971	23%	25%
Production immobilisée	1 655	0	0	0%	0%
Subvention d'exploitation		0	0	0%	0%
Production de l'exercice	2 697 012	2 598 830	2 705 636	100%	104%
Achats Consommés	1 687 793	1 611 275	1 623 382	96%	101%
Services extérieurs & autres consommat.	49 552	32 385	45 000	91%	139%
Consommation de l'exercice	1 737 345	1 643 660	1 668 382	96%	102%
Valeur ajoutée d'exploitation	959 667	955 170	1 037 254	108%	109%
Charges de personnel	676 236	677 182	709 801	105%	105%
Impôts et taxes assimilées	19 943	20 246	27 187	136%	134%
Excédent Brut d'Exploitation	263 488	257 742	300 266	114%	116%
Autres produits opérationnels	9 566	4 226	5 702	60%	135%
Autres charges opérationnelles	4 774	3 000	5 200	109%	173%
Dotation aux amortis et provisions	181 485	193 000	222 415	123%	115%
Reprise s/pertes de valeur et prov	6 198	108	0	0%	0%
Résultat Opérationnel	92 993	66 076	78 353	84%	119%
Produits Financiers	82 229	70 405	81 625	99%	116%
Charges Financières	2 858	11 000	18 000	630%	164%
Résultat Financier	79 371	59 405	63 625	80%	107%
Résultat ordinaire avant impôts	172 364	125 481	141 978	82%	113%
Impôts exigibles s/résultats	11 508	23 841	26 976	234%	113%
Impôts différés s/résultats ordin	13 069	3 189	4 068	31%	128%
Résultat Net de l'Exercice	147 787	104 829	119 071	81%	114%

