

Université d'Oran 2-Mohamed Ben Ahmed-



**Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des
Sciences de Gestion**

Thèse en vue de l'obtention d'un Doctorat es-sciences

Spécialité : Sciences commerciales

Option : management des entreprises

**Légitimité de la fonction contrôle de gestion dans
l'entreprise algérienne :
Les contraintes et les perspectives**

**Présentée par :
Mr. NAAS Abdelkader**

**Directeur de recherche :
Pr. REGUIEG-ISSAAD Driss**

Jury de soutenance :

M. BOUYACOUB Ahmed	Professeur	Université d'Oran 2	Président
M. REGUIEG ISSAAD Driss	Professeur	Université d'Oran 2	Rapporteur
M. AMRANI Abdennour Kamar	Professeur	Université de Sidi Bel Abbes	Examineur
M. CHOUAM Bouchama	Professeur	Université d'Oran 2	Examineur
M. CHENINI Abderrahmane	Professeur	Université de Mascara	Examineur
M. BOURAHLA Allal	Professeur	Université de Sidi Bel Abbes	Examineur

Année universitaire : 2015-2016

Dédicaces et remerciements

Je dédicace cette thèse à :

mes parents,
ma femme : Hayat,
mes enfants : Mouad, Moussaab et Moundir,
mes sœurs, mon frère, mes beaux frères
ainsi qu'à mon beau père, ma belle mère et ma belle sœur.

Je remercie tout particulièrement mon directeur de thèse le Professeur Reguieg Issaad Driss avec qui j'ai entamé ce travail.

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à Monsieur Metahri Nouredine enseignant à l'Université Mohamed Ben Ahmed Oran 2, pour ses conseils, son aide et ses observations pour faire aboutir ce travail.

Pour la réalisation de l'étude du terrain au sein du Groupe TPL et plus particulièrement à la Filiale, un vif remerciement est adressé aux personnels d'encadrement de celle-ci.

De même, je tiens à exprimer mes plus vifs remerciements aux enseignants pour leur disponibilité, leurs conseils et leurs orientations :

M. Merzouk M, Commissaire aux comptes et enseignant à l'Université Mohamed Ben Ahmed Oran 2,
M. Djellouli Y, Expert-comptable et enseignant à l'Université Mohamed Ben Ahmed Oran 2,
M. Hamini A, Commissaire aux comptes et ex-enseignant à l'Université Mohamed Ben Ahmed Oran 2,

M. Messaoudi A, ex-enseignant associé et ex-responsable de l'audit au sein du groupe ENCC,

M. Bahloul C-A, Chef de départements investissements à l'ENRIO,

M. Machetti A, ex-cadre et formateur à la CNEP Banque.

M. Baba-Hamed R, Cadre dirigeant en audit et contrôle de gestion de la SGP Ouest.

Enfin, je tiens à remercier les membres du jury qui ont accepté d'examiner et d'évaluer ce travail de recherche.

À la mémoire de mon frère Abdelmadjid

SOMMAIRE

Introduction générale

Chapitre I : Le cadre conceptuel du contrôle

Introduction

Section 1 : Le contrôle dans l'entreprise

Section 2 : Le contrôle de gestion : décentralisation et évolution

Conclusion

Chapitre II : Stratégie et systèmes de contrôle de gestion

Introduction

Section 1 : La stratégie

Section 2 : Systèmes de contrôle de gestion

Conclusion

Chapitre III : Théorie économique et l'entreprise publique

Introduction

Section 1 : La théorie économique de l'entreprise

Section 2 : Genèse et évolution de l'entreprise en Algérie

Conclusion

Chapitre IV : Le contrôle de gestion dans l'entreprise publique économique algérienne : étude empirique

Le système du contrôle de gestion du groupe : son organisation théorique

Section 1 : Etude prévisionnelle

Section 2 : Etude Réalisationnelle

Conclusion générale

Bibliographie

Annexe

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Cette étude a pour objectif de présenter dans une optique formelle et de façon renouvelée le Contrôle de Gestion au sein de l'Entreprise Publique Économique algérienne, ses composantes, les problématiques qui l'animent et les outils qui l'appuient.

Le contrôle de gestion est apparu dans les grandes entreprises industrielles pour coordonner la décentralisation qui apparaissait nécessaire aux dirigeants afin de maintenir l'efficacité et le dynamisme de leur entreprise.

L'idée que le contrôle de gestion devait d'abord être conçu comme une réponse à une problématique d'organisation : comment accroître la décentralisation des décisions tout en maintenant un niveau de coordination satisfaisant de l'ensemble ?

La réponse à cette problématique est complexe. Le contrôle de gestion en constitue cependant un élément essentiel.

Le contrôle de gestion moderne s'ouvre à de nombreuses dimensions : approche globale et multicritères de la performance, contrôle de processus transversaux aux organisations, les développements croissants des outils informatiques vont permettre d'étendre le contrôle de gestion à toutes les activités (logistique, délais, qualité...) et à tous les secteurs (public, associatif, service...), ainsi que l'apparition et la prééminence de plus en plus incontournable, des TIC... De ce fait, ce domaine ne peut que tenir compte de ces nouvelles réalités.

Loin du monde conçu par Wéber, qui faisait de l'entreprise une machine impersonnelle et qui ne reposait dans son fonctionnement que sur l'obéissance stricte à des règles et à des procédures, le tout couplé à une division centralisée des tâches.

Dans la pratique courante de la vie d'une entreprise, la place du contrôle de gestion, son insertion dans les mécanismes de décision, sa finalité, donc son organisation propre et les disciplines que requiert sa mise en œuvre évoluent très sensiblement.

À cet effet, le contrôle de gestion «apparaît aujourd'hui comme le système nerveux des organisations modernes» (Mora, 2010)¹. Par son intermédiaire sont organisés définition et circulation des objectifs, mesure et diffusion de résultats, responsabilisation des différents niveaux hiérarchiques, procédures d'auto-contrôle, etc.

¹ Mora P, diagnostiquer son entreprise : 59 outils pour faire le point..., coll. Parole d'entrepreneur, Eyrolles, 2010, p 221.

«Il est devenu donc un outil stratégique au service de la gestion de l'entreprise. Sa place le situe souvent au plus haut niveau de la hiérarchie et il est concerné par toutes les décisions de gestion».²

Depuis quelque temps, les réflexions sur le contrôle de gestion se sont largement concentrées sur les interfaces avec les autres fonctions du management et de la gestion de l'entreprise : que ce soient les liens avec la réflexion stratégique, ou les politiques de gestion des ressources humaines... Cette réflexion sur les interfaces a été rendue d'autant plus pressante que le rythme du changement auquel sont soumises la plupart des entreprises s'accroissait.

La question centrale pour beaucoup de concepteurs de contrôle de gestion se pose ainsi compte tenu des limites atteintes : comment parvenir à faire évoluer les systèmes de pilotage au rythme des changements de stratégie (redéfinition des métiers), gestion de la communication (des différents niveaux de structures), voire de politique de gestion des ressources humaines (dans la définition des formations appropriées et le niveau d'évaluations des performances individuelles et collectives) ?

Les praticiens se sont trouvés confrontés à cette réalité : ils doivent s'imprégner des changements permanents des systèmes. Cela nécessite de leur part une vision ouverte sur la problématique de l'entreprise, de ses métiers et des logiques de ses acteurs. On est loin d'une vision normative d'un contrôle de gestion standardisable. Un bon système de contrôle de gestion est d'abord un système utilisé et bien compris par les opérationnels. Motivation, pouvoir, culture, identité, réseaux sont des dimensions qui ne peuvent plus être ignorés dans cette discipline.

Tout en fournissant au lecteur des connaissances et un outillage opératoire, nous voulons rester proche des conditions concrètes de fonctionnement au sein de l'entreprise publique, par l'illustration de notre propos.

Guider par ce souci de clarté et d'intelligence, nous avons organisé cette recherche en quatre chapitres relativement autonomes.

Le chapitre I est subdivisé en deux sections :

La première est relative au cadre théorique du contrôle dans l'entreprise, ses principes, ses limites...

La deuxième section est axée sur la structure organisationnelle de l'entreprise, compte tenu des méthodes de contrôle adoptées.

² De Kerviler (I et L), le contrôle de gestion à la portée de tous !, 4^e éd, Economica, 2006, p 5.

À l'issue de ce premier chapitre, nous proposons une problématisation originale du rôle assigné au contrôle de gestion dans la coordination de l'entreprise à travers la structure organisationnelle.

Le cadre théorique précité ne peut occulter la réalité de l'entreprise qui est une dynamique continue et permanente. Cette dynamique sera caractérisée par la stratégie de l'entreprise objet du prochain chapitre.

Le chapitre II : est subdivisé en deux sections : la première qui est consacrée à la stratégie d'une manière générale, et la seconde traite de la diversité du système de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie.

Le chapitre III : lui aussi subdivisé en deux sections. La première est relative aux approches théoriques de l'entreprise dans toute sa diversité, principalement les théories contemporaines. Alors que la deuxième section s'intéresse spécifiquement à l'entreprise algérienne à travers ses évolutions.

Le chapitre IV soulève la problématique fondamentale de la pratique du contrôle de gestion dans l'entreprise algérienne, entre mesure des performances comme contraintes internes, et l'obéissance aux règles juridiques qui sont des impératifs externes non économiques et donc non performantes souvent.

C'est cette dernière approche qui prime au niveau de la fonction de contrôle de gestion, d'où la prégnance de l'Aspect Formel qui est loin des objectifs économiques. Ainsi, ce chapitre est divisé en deux sections.

La première section est relative au cadre prévisionnel tel que conçu par le Groupe, tout en présentant son sous-bassement théorique. Et la section deux est relative aux réalisations de l'activité de la Filiale.

Il faut souligner que c'est l'intégration de cette problématique qui a justifié le titre retenu «légitimité de la fonction contrôle de gestion dans l'entreprise algérienne : les contraintes et les perspectives».

Le concept de légitimité est avancé non pas en terme juridique, mais par nécessité. Toute organisation produit des résultats et doit, par conséquent, les assumer.

1. Problématique

Les entreprises algériennes subissent des injonctions de leur actionnaire principal, accusées de défaillances dans la réalisation des objectifs qui leur avaient été assignés durant la période 1967 à 1988.

Cette multitude de difficultés est liée aux aspects financiers, humains, organisationnels, commerciaux et techniques.

L'environnement externe de l'entreprise devient de plus en plus mouvant, turbulent, hostile à son développement, voire même à sa survie.

Le contre-choc pétrolier de 1986 engendre au niveau des entreprises publiques la persistance de leur déficit et de leur découverts bancaires, du fait d'une absence de subventions de la part du Trésor pour combler leur absence chronique de capitaux et des erreurs de gestion qui ont valu à l'économie nationale un lourd tribut.

En effet, celui-ci par ses interventions procède à des opérations d'assainissements financiers. Ces derniers permettent aux entreprises publiques non seulement de continuer leur cycle d'exploitation, mais surtout de faire une projection vers le futur de par les investissements projetés pour leur développement.

Ce contre choc pétrolier, aussi, a accentué les déséquilibres macro-économiques (taux de croissance négatifs-rigidité de l'offre face à une demande explosive) et leur expression financière des déséquilibres macro-financiers internes (déséquilibre structurel des finances publiques-inflation) et externes (forte aggravation du service de la dette) révèle brutalement l'inefficacité du système d'économie centralement planifiée et impose une véritable transformation systémique.

Suite à ces événements, les entreprises publiques économiques connaissent, depuis les lois 88/01 relatives à l'autonomie des entreprises, une transition à l'économie de marché, d'où des réformes profondes de modification qui sont fondées sur la redéfinition du rôle de l'État dans la sphère économique et la transformation du statut et du rôle de l'entreprise publique, en d'autres termes ces lois se proposaient de redéfinir les relations entre l'État et l'entreprise en précisant le rôle de chacune des parties.

Si l'existence de la fonction étant maintenant reconnue comme une nécessité (même si elle recouvre, sous une même appellation, des tâches différentes d'une entreprise à une autre), l'évolution des statuts des EPE en Algérie a-t-elle permis l'émergence d'une fonction de contrôle de gestion?

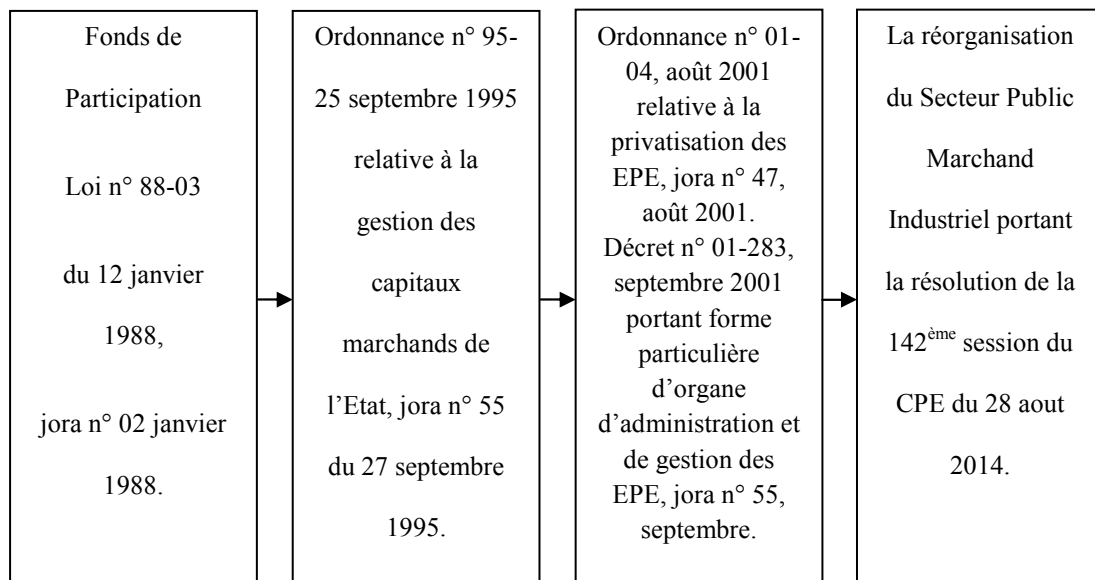
Les champs d'application retenus dans cette lecture peuvent être formulés en hypothèses suivantes :

- H 1 : les différentes réformes de l'entreprise ont façonné l'ingénierie d'un contrôle de gestion.
- H 2 : le contrôle de gestion comme fonction, se construit.

- H 3 : il existerait une interactivité entre stratégie d'entreprise et contrôle de gestion (au sens d'une complémentarité, définition de stratégie de contrôle de gestion).

Les réformes proposées se fondent souvent sur la réhabilitation des règles de gestion inspirées de la logique de fonctionnement de l'économie marchande capitaliste.

Quatre grandes étapes se dégagent :



1. La période 1988-1994 : issue des réformes sur l'autonomie des entreprises, pour réhabiliter les règles du marché.
2. La période 1995-2001 : issues de la politique de la privatisation des entreprises publiques dû au réajustement structurel.
3. La période 2001-2014 : issue d'un échec de la politique de la privatisation des entreprises publiques. Sans pour autant renoncé à cette privatisation.
4. La période 2014... : issue du constat de la situation de délitement dans lequel se trouvent les SGP.

À cet effet, Hafsi (1984 ; p124)³, note que «la phase d'autonomie est une phase où les problèmes les plus complexes sont liés à la gestion interne de l'entreprise».

Le conflit entre le droit de propriété (détenu par l'État), et l'exercice de gestionnaire évacuent la question de la légitimation d'une fonction de contrôle de gestion qui, en l'absence de solution à la primauté du propriétaire, relègue la fonction contrôle de gestion à un exercice

³ Hafsi T, entreprise publique et politique industrielle, coll. Stratégie et management, Mc Graw-Hill, Paris, 1984, p 124.

vide de sens, auxiliaire qui sert d'abord les intérêts du propriétaire et ne se soucie guère de l'acte de gestion.

Dans cette perspective, un contrôle de gestion efficace aide l'entreprise à s'adapter aux mutations et aux turbulences économiques.

2. Intérêt du sujet

«Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux». Cette phrase illustre bien une méthode de direction des hommes basée d'abord sur la confiance, mais aussi incluant le contrôle comme directement lié à celle-ci⁴.

Au sein de l'entreprise, comme dans la vie la confiance est, en effet, indispensable dans les rapports entre les hommes. Elle existe, en général, jusqu'à preuve du contraire ; on peut même ajouter que c'est presque une donnée de base dans les relations.

Le contrôle est tout aussi indispensable car, non seulement il rassure chacun mais aussi, et surtout, il permet une évaluation des performances sans avoir à se poser de nombreuses questions d'interprétation. Chacun a donc intérêt à l'existence d'une cohabitation de la confiance et du contrôle.

La délégation de pouvoir de décision, en se rapprochant des niveaux proches du terrain où s'exerce l'action à l'égard des clients, des concurrents et des partenaires, crée un risque croissant d'incohérence dans l'enchaînement des opérations d'exploitation.

Le contrôle classique «a posteriori», de type inspection périodique sur les actes passés pour s'assurer de leur conformité avec une réglementation préétablie, n'est pas suffisant pour éviter les divergences et les gaspillages d'effort.

La croissance importante des affaires depuis les années 60 s'est ralentie et a laissé place à la recherche systématique de la rentabilité. Si des erreurs de gestion ont pu dans le passé être absorbées par des profits abondants, ce n'est plus le cas aujourd'hui. Ceci a eu pour conséquences d'inciter à plus de rigueur, de précision et à créer un besoin de gestionnaires de qualité.

Le contrôle de gestion qui a répondu à ce souci est devenu une arme fondamentale par son apport de rationalité économique.

⁴ De Kerviler (I et L), le contrôle de gestion à la portée de tous !, 2^e éd, coll. Audit-Gestion-Fiscalité, Economica, 1994, p 7.

Le contrôle doit s'exercer à titre préventif sur les objectifs annoncés et l'accord préalable sur les intentions exprimées conditionne l'octroi d'une liberté de décision qui a l'avantage :

- de motiver les hommes de terrain,
- d'alléger la charge de la direction générale,
- de raccourcir les temps de réponse de l'entreprise.

Dans ses définitions actuelles, le contrôle de gestion doit être :

- exercé par les cadres opérationnels,
- animé par l'équipe de contrôle de gestion.

C'est un système permanent de communications et de concertations.

Quels peuvent être les critères de réussite d'un système de contrôle de gestion ?

On peut citer :

- l'obtention d'un consensus sur les objectifs prioritaires et sur l'affectation des moyens nécessaires,
- une vision plus réaliste des possibilités et des contraintes de l'entreprise,
- une progression mesurable de la qualité des prévisions évitant les gaspillages et les incohérences,
- une diminution des délais pour la prise des décisions aux échelons les plus proches possibles du terrain opérationnel,
- une motivation du personnel par une participation active à l'élaboration des décisions.

En cas de réussite sur tous ces plans, on conçoit facilement à quel point la productivité des cadres de direction peut être augmentée. Il devient possible, alors, d'anticiper les évolutions et de préparer les virages technologiques qui conditionnent la survie de l'entreprise.

On doit ajouter, aussi, que ces réussites ne peuvent être obtenues par la contrainte, ce qui leur enlèverait tout leur sens, mais dans un climat d'acceptation des règles du jeu et d'intérêt personnel bien compris.

Quatre conditions de réussite constituent déjà des préalables :

1. La référence à une éthique de l'entreprise.
2. Une structure claire et des communications faciles.
3. La qualité de l'information économique.
4. La souplesse et l'adaptabilité du système.

«Le contrôle de gestion est une thérapie indispensable».

En effet, que peut faire le meilleur outil sans la main de l'homme pour l'utiliser et que peut l'homme sans l'utilisation d'outils techniques ?

Pour terminer cette idée, on dit que le contrôle de gestion a un coût ; il doit donc fournir un véritable service à l'entreprise, même si l'effet bénéfique qu'il procure est en partie non directement chiffrable.

Dans une première étape l'objectif poursuivi dans cette lecture est d'expliquer, ce que recouvre le contrôle de gestion, quelle est sa finalité, comment en maîtriser les techniques et quel est sa place et son apport dans l'entreprise.

«Le contrôle de gestion a, dans ce cadre, pour priorité de mettre de l'huile dans les rouages décisionnels»⁵.

La fonction contrôle est la quatrième citée par H. Fayol dans sa définition du management, sachant que le contrôle d'une organisation, constitue souvent un défi difficile que doivent relever les dirigeants, comme le souligne P. Drucker, souvent considéré comme l'un des pères fondateurs du contrôle de gestion, «le mot contrôle est ambigu. Il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre». Il est donc utile de définir l'objectif général ainsi que son objet, c'est-à-dire ce que l'on cherche à contrôler.

Le terme contrôle doit être interprété au sens de maîtrise, dans cette acception, contrôler une situation signifie la maîtriser et donc la diriger.

La vérification est un élément nécessaire et utile, qu'elle soit a priori et a posteriori.

Le contrôle de gestion, est une traduction de la maîtrise de l'organisation. Cette «maîtrise» englobe des activités plus vastes que l'analyse de la conformité aux règles et procédures de gestion de l'organisation. De par cette optique, le contrôle de gestion inclura le pilotage des actions pour atteindre l'objectif. Lorsque celui-ci est directement lié à un niveau de performance, on utilise alors le terme de «pilotage de la performance». C'est dans ce sens que les professionnels parlent de plus en plus souvent de «mesure et pilotage de la performance».

L'utilité du contrôle de gestion ne se pose plus; il est indispensable, de par l'évaluation des performances quantitatives et qualitatives, et stratégique qu'il opère par son apport déterminant dans les opérations de prévision.

Le contrôle de gestion doit remplir deux rôles :

- aider à piloter l'efficacité, c'est-à-dire gérer les facteurs clés de compétitivité,

⁵ Guedj N (ouvrage coordonné par), le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 2^e éd, les éditions d'Organisation, 1998, page de garde.

- aider à piloter l'efficacité, c'est-à-dire gérer les moyens pour atteindre les objectifs fixés.

Ainsi, l'efficacité et l'efficacité, permettent au contrôle à piloter la performance.

Dans le domaine de la gestion, le contrôle doit s'intégrer dans un système organisationnel et décisionnel des managers. Son objectif, ses principes techniques, et sa pratique justifient sa nécessité, ses fondements, et sa place dans les organisations.

Le contrôle peut être défini comme les processus qui relient les décisions, les actions, les résultats. Ces éléments sont matérialisés par des dispositifs formalisés qui s'imposent à elle, et qui visent à orienter les actions des personnes.

À l'instar des auteurs modernistes, Ouchi W définit le problème du contrôle comme celui qui consiste à obtenir la coopération entre individus qui ont des objectifs partiellement divergents.

On peut relever que des divergences peuvent naître entre ceux qui dirigent l'organisation et de ceux qui y participent. L'entreprise doit alors trouver des «forces» de rassemblement qui contribuent à la réalisation des buts collectifs.

Cet arbitrage met en fait en jeu le mode d'organisation de l'entreprise, et le style de management mis en place.

L'organisation est alors amenée à mettre en place des systèmes favorisant la clarté et/ou le respect de ces dernières.

Le contrôle de gestion est né de la nécessité d'appréhender la complexité et de sa faculté d'organiser l'espace et le temps, Anthony à travers sa définition du contrôle de gestion, distingue des niveaux.

Le contrôle de gestion est un des éléments du contrôle organisationnel, pour assurer la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies.

Ceci conduit à s'interroger sur l'articulation entre stratégie et contrôle de gestion.

Dans ce cadre des travaux se sont efforcés d'analyser les relations entre les choix stratégiques et les systèmes de contrôle de gestion qu'elles sont conduites à adopter.

Les difficultés à appréhender le futur interpellent sur la capacité à s'organiser pour délivrer une efficacité maximum.

Il est évident au sein d'une entreprise que les fonctions ne sont pas identiques au regard de tel ou tel secteur d'appartenance de l'entreprise.

Il se trouve que pour chaque entreprise, certains domaines «apportent plus de valeur» que d'autres.

«L'activité de contrôle de gestion doit justifier son existence par sa valeur ajoutée qu'elle apporte»⁶.

Or, l'agencement de ces fonctions définit une structure adaptée aux contraintes internes et externes. Cette structure détermine au moins partiellement ses performances.

Cette organisation aboutit à des centres de responsabilités dotées d'un certain pouvoir de décision. Les grandes organisations, s'imposent à décentraliser la structure en différentes entités de gestion.

Notre problématique sur la lecture du système de contrôle de gestion dans le Groupe TPL est déterminée par de la dimension technique : le choix des outils et des dispositifs (approche instrumentale).

La mise en œuvre du contrôle de gestion doit, avant toute chose, respecter la structure de l'organisation dans laquelle il prend place et permettre de valoriser de façon adéquate les échanges intra-organisationnels.

«Trop d'entreprises s'efforcent de résoudre successivement - et par des voies différentes - les deux aspects en majorant, dans la quasi-totalité des cas, les aspects techniques dont le caractère formel est sécurisant»⁷.

La fonction contrôle de gestion rassemble un fort niveau d'expertise et de technicité dans de nombreux domaines.

3. Dans le groupe

Les concepts développés ici, destinés à une lecture de l'analyse de l'Entreprise Publique Économique en particulier, ce que nous voulons faire apparaître dans ce travail.

Aujourd'hui, les grandes entreprises ont le plus souvent une structure de groupes avec de nombreuses filiales. Cette forme d'organisation fixe un cadre pour le fonctionnement et le contrôle des filiales.

«Les groupes adoptent en général tout un arsenal de procédures qui régissent les relations réciproques du groupe avec ses filiales»⁸.

⁶ De Kerviler (I et L), le contrôle de gestion à la portée de tous !, 2^e éd, coll. Audit-Gestion-Fiscalité, Economica, 2006, p 161.

⁷ Vassal J, contrôle de gestion et styles de commandement in RFG n° 14, janvier - février, 1978, pp 14-22.

⁸ Haffen F, le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe, les éditions d'Organisation, 1999.

4. Méthodologie de la recherche

Ces hypothèses ont induit une démarche, pour pouvoir éclairer tant soit peu nos questions, qui a consisté en une recherche bibliographique consistant à relever les différentes théories sur notre sujet. Cette littérature nous a dévoilé les auteurs et leurs approches sur l'entreprise et le contrôle de gestion.

Cette revue de la littérature en la matière, est ensuite appuyée par un travail empirique sur l'entreprise publique économique algérienne.

De là nous nous sommes intéressé à l'entreprise, aux approches de sa stratégie, et au contrôle de gestion et à l'élaboration de son système.

Ce travail terminé, il nous a été possible de consulter la littérature sur l'entreprise publique, ainsi évidemment que les textes y afférents, tels que les lois, les décrets...

Ce cadrage conceptuel nous a permis d'aborder la réalité du terrain qui a consisté à étudier le fonctionnement de l'entreprise publique du secteur industriel en Algérie, en l'occurrence le Groupe TPL comme monographie.

De ce dernier, une étude sur le contrôle de gestion a été faite sur les conditions de l'émergence légitime d'une fonction de contrôle de gestion dans l'entreprise publique économique algérienne.

CHAPITRE I : CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE

Introduction

La notion de contrôle est ambiguë : elle signifie à la fois vérifier et maîtriser, ce qui complique l'appréciation de sa portée à la fois stratégique et opérationnelle.

Section 1 : Le contrôle dans l'entreprise

Dans l'entreprise, un responsable doit connaître l'étendu de ses fonctions, et donc de ses limites, ainsi que ses interlocuteurs directs. Cette connaissance s'étend à tout employé qui doit savoir ce qu'on attend de lui, son champ et sa hiérarchie. «La détermination des fonctions, des pouvoirs et des relations hiérarchiques est nécessaire à la bonne circulation de l'information, et plus généralement pour toute prise de décision. Cette dernière et à travers les choix effectués et les actions menées conduisent-ils aux objectifs fixés»⁹ ?

Dans ce contexte, le contrôle est nécessaire puisqu'il consiste à vérifier qu'une organisation fonctionne selon des objectifs qu'elle s'est assignée.

Donc, une bonne gestion passe par un contrôle (ou un système de contrôle) efficace. Appliqué à la gestion, le contrôle a pour but de détecter les obstacles à la performance de l'entreprise. De multiples raisons, tant théoriques que pratiques, conjoncturelles que structurelles, contribuent à poser cette question de contrôle par rapport à l'entreprise¹⁰.

Les responsabilités dans une organisation se répartissent entre des opérations diverses et donc, des méthodes de travail différentes, dans une convergence en vu d'un seul objectif.

Ainsi le contrôle exercé, dans quelle mesure constitue t-il un facteur de performance ou, au contraire une source de rigidité et de difficultés ?

Pourquoi contrôler ? Comment contrôler ? Comment fonctionne-t-il ? Par quelles modalités ? Quels champs couvre-t-il ?

Ces questions alimentent les interrogations sur l'efficacité et la qualité du contrôle pratiqué.

⁹ Baranger P et Renard P, management et techniques de gestion, Sirey, 1987, p 166.

¹⁰ Lassoued B, facteurs de succès du contrôle de gestion dans l'entreprise publique in finances et développement au maghreb, n° 13, 1993, pp 103-110.

1. Le contrôle, ambiguïté d'un concept et nécessité d'un cadrage conceptuel

L'activité de gestion recouvre trois ensembles d'actions nécessairement intégrées¹¹ :

- le choix des effectifs pour la structure de l'entreprise,
- détermination et agencement des moyens d'évaluation,
- se donner les instruments adéquats pour évaluer les méthodes employées et les résultats obtenus.

Ainsi, de la même façon qu'il inclut les fonctions de prévision et d'organisation, le système de gestion de l'entreprise inclut la fonction de contrôle inséparable des précédentes.

Le contrôle donc, est une fonction réelle de l'entreprise. Il s'agit d'une activité complexe, qui peut prendre des formes diverses en fonction d'objectifs contingents.

La notion de contrôle est polysémique, son sens ne sera être détaché du corpus théorique dans lequel il s'insère. Ce dernier le définit donc d'un point de vue théorique qui peut être et est sûrement différent d'une autre définition.

Etymologiquement, le mot contrôle vient du terme contre-rôle, ce qui signifie un registre double, servant à la vérification d'un autre¹².

Nous nous trouvons ainsi, avec un support qui nous sert de norme pour pouvoir juger des résultats obtenus.

Dans le langage économique, le contrôle enveloppe l'action, en ce sens qu'il se fait a posteriori ; et donc, les acteurs et les structures doivent être différents.

Le Grand Larousse Encyclopédique donne les significations suivantes : Collationner, examiner, inspecter, maîtriser, pointer, vérifier, dominer, censurer, occuper et critiquer¹³. Le mot «contrôle» peut aussi s'apparenter au contrôle de gestion.

En toute logique, au sein d'une organisation, l'existence d'une structure de contrôle est en soi une contrainte psychologique.

Le contrôle se définit comme une veille de l'ensemble des acteurs pour faire en sorte que l'utilisation des ressources et les résultats soient conformes aux objectifs assignés.

Le contrôle n'est pas spécifique à une structure créée pour cela, il est pris en charge par l'ensemble des intervenants de l'entreprise. En ce sens, que cette notion doit être intégrée au

¹¹ Extrait de l'article de C. Grenier, «Contrôle de Gestion», Encyclopédie du management, t. 1, Vuibert, 1992, cité par Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, 6^e éd, DECF 7, Dunod, 2004, p 24.

¹² Universalis 2014.

¹³ Grand Larousse encyclopédique, Paris, Librairie Larousse, 1982, t. 4, p 2585.

sein de toute action, de tout acteur à quelque niveau qu'il soit. Il est nécessaire pour que l'entreprise soit performante, que l'autocontrôle soit de règle.

Il ne peut pas exister de management sans processus de contrôle, celui-ci se justifie par la définition stratégique. Cette dernière se découle en planification qui, elle-même est décortiquée en plan. L'ensemble de ce système d'objectifs nécessitent donc à tous les paliers une vérification¹⁴.

Donc, l'organisation suppose une certaine conformité et une certaine intégration des diverses activités qui s'y déroulent. C'est par le contrôle que l'on saura que l'organisation a atteint ses objectifs, avec comme point fort de déceler les dysfonctionnements et apporter les correctifs nécessaires.

La permanence de structure de contrôle favorise l'apprentissage organisationnel, celui-ci dérive de la prise en charge par l'ensemble des intervenants des effets induits par leurs actions.

Dans son article intitulé «L'institution de la valeur» Besson (1997)¹⁵, fait du contrôle une «technologie de l'influence organisationnelle. Ainsi, apprentissage organisationnel et technologie de l'influence organisationnelle ne sont que les deux faces d'un même enjeu.

Faire en sorte que, le contrôle montre la prééminence d'un agent central comme organe de direction des activités, qui influence les membres de la dite de l'organisation.

On peut schématiser cette problématique proposée en deux sous systèmes (fig. 1) :

- la transformation des ressources en produits, objet du système de production,
- la transformation de la volonté de la direction générale en une influence sur le processus de production.

Cette représentation montre que le système d'acteur constitue l'objet du contrôle et de sa technologie de l'influence en dehors de système de production.

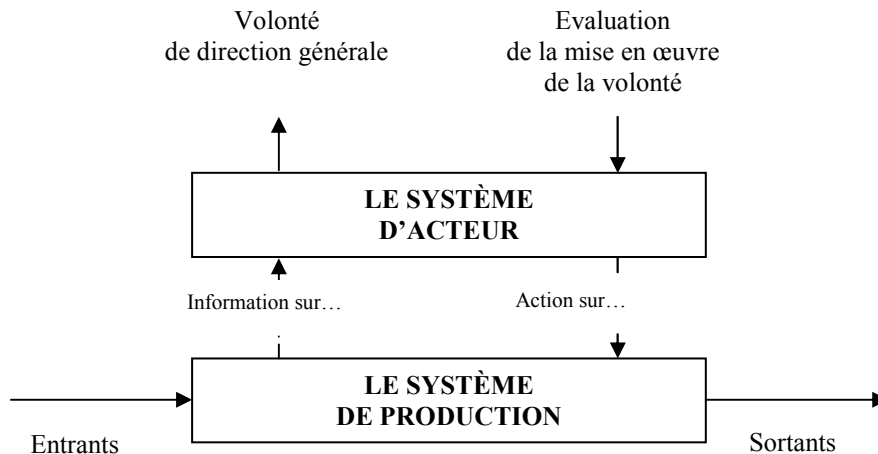
Le contrôle devient une activité d'orientation qui porte sur le système d'acteur et qui résulte de l'existence d'interaction entre les managers. La finalité de cette action est de délimiter les interactions organisationnelles pour respecter la volonté de la direction générale.

Ce qui présuppose de répondre, dans l'ordre, aux trois questions suivantes :

¹⁴ Teller R, système de contrôle in encyclopédie de gestion et du management, Dalloz, 1999.

¹⁵ Besson P, l'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ?, in Dedans, Dehors : les nouvelles frontières de l'organisation, Entreprendre, série Vital Roux, Vuibert, 1997, pp 121-149.

Fig. 1 - Un modèle de l'organisation



Source : Besson P, l'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ?, in Dedans, Dehors : les nouvelles frontières de l'organisation, Entreprendre, série Vital Roux, Vuibert, 1997, p 125.

- Définir le champ du contrôle (Quoi ?) et quelle est la dynamique économique de ces objets ?
- Quelles sont les personnes contrôlées (Qui ?) et quelles sont leurs attitudes à l'égard de l'organisation ?
- Quels sont les démarches et les dispositifs d'influence les plus appropriés à la mise en œuvre de la volonté de direction générale (Comment ?)».

Fig. 2 - Les problématiques de l'influence organisationnelle



Source : Besson P, l'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ?, in Dedans, Dehors : les nouvelles frontières de l'organisation, Entreprendre, série Vital Roux, Vuibert, 1997, p 126.

Le besoin de contrôle résulte, ainsi, de deux séries de problèmes selon K. A. Merchant :

- la première série tient à la limite individuelle. Concernant l'information à leur disposition, et aussi des objectifs réels de l'organisation. Ajoutons aussi, certaines limites qui tiennent compte des apports personnels entre acteurs.
- la deuxième série de problèmes tient à la problématique de la convergence entre les acteurs et l'organisation.

Ainsi, le contrôle a pour objectif d'éviter que ces deux séries de problèmes ne remettent en cause la performance de l'organisation.

La fonction de contrôle concerne l'entreprise en tant qu'entité, mais aussi ses dirigeants. Mais elle concerne également, et très fortement, les tiers qui traitent contractuellement avec l'entreprise tels que les créanciers...

Donc, la fonction de contrôle doit son existence à des exigences de l'entreprise, mais aussi de son environnement, compte tenu du risque que représente toute activité économique.

À son origine, la notion de contrôle fait référence à la prévision des actes délictueux, mais sa pratique au sein des entreprises a pris une dimension corrective d'une manière continue. Le contrôle est, ainsi, un ensemble de dispositif qui permet aux responsables d'être en synchronie avec leur organisation.

Contrôler une entreprise, implique que l'on désire la maîtrise de son fonctionnement global. Sachant que «des études concordantes démontrent qu'il existe une corrélation pertinente entre le contrôle et le bon fonctionnement de l'entreprise».

Aussi, le contrôle s'exerce à la fois sur les résultats de l'activité et sur l'activité elle-même (le fonctionnement de l'organisation). Tout en s'interrogeant également sur la pertinence des mesures et procédures suivies.

«Sans doute, la difficulté de donner une définition unique au terme contrôle, provient de son objectif de départ qui s'est élargi au fil des années»¹⁶.

Le contrôle concept polymorphe, ses objectifs peuvent être multiples.

Ainsi, l'interactivité entre l'entreprise et son environnement direct, en plus du cadre institutionnel dans laquelle elle opère, sont les ingrédients de la spécificité du contrôle de l'entreprise. Vu de l'extérieur, le contrôle paraît nuancé pris comme élément normatif, mais à l'intérieur de l'organisation celui-ci relève d'une précision non formelle.

¹⁶ De Montmorillon B et Pitol-Belin J P, organisation et gestion de l'entreprise, coll. Expertise Comptable, DECF, épreuve n° 3, Litec, 1995, p 297.

1.1.le contrôle : un contenu nuancé

L'entreprise, dans son ensemble, doit en permanence évaluer ses performances et s'assurer que son fonctionnement est cohérent au regard des objectifs qu'elle s'est fixés. Le contrôle est une fonction managériale, il revêt différentes acceptions, cependant deux conceptions, l'une restrictive et l'autre extensive, permettent néanmoins de cerner les contours de ce concept. Sur le plan sémantique, la notion de contrôle recouvre l'action, en ce sens qu'elle a défini. Ainsi, contrôler (comment), est issu de la volonté de contrôle (pourquoi), qui est, lui-même, déterminé par les objectifs recherchés.

Mais cette distinction sémantique n'annule pas les deux conceptions dominantes du mot contrôle. Ainsi, chaque aire culturelle donne sens à ce mot.

Nous parlons ainsi d'une conception restrictive, qui est l'apanage du monde francophone, et d'une conception extensive qui celle du monde anglo-saxon.

Nous allons ainsi, relever les distinctions de deux conceptions.

1.1.1. la conception restrictive

Pour H. Fayol, contrôler, signifie vérifier, si l'exécution des ordres se déroule conformément au programme et aux principes admis.

Cette définition du précurseur du management, montre la limite qu'il donne à la fonction de contrôle, et qui va déteindre ainsi sur l'ensemble des définitions que revêtira ce mot.

Ainsi, le terme contrôle désigne «soumettre» une opération qui consiste à la vérification pour s'assurer que telle activité est effectuée conformément aux standards préétablis. Dans le cas où cette vérification de l'exécution des standards n'est pas conforme, des mesures doivent être prises, qui consiste et à opérer une correction nécessaire, et éventuellement au sanction éventuellement.

Cette étape d'action peut être relevée par le travail d'un commissaire aux comptes, qui est amené à vérifier que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat et du patrimoine. Ce qui résulte de deux situations :

- La première, est l'acceptation des comptes présentés comme conformes même avec des réserves.
- La deuxième, est le refus de certification. Ce dernier doit être étayé par des justifications matérielles et que ne doit prêter à aucune confusion.

Cette obligation de vérification est imposée par l'environnement direct et indirect, dans les deux cas de figures nous nous trouvons en face des contraintes légales et réglementaires que l'entreprise est tenue de s'y conformer.

Nous considérons que les éléments fondamentaux du contrôle se résument en quatre points :

1. Définir les écarts entre la performance réelle et celle prévue.
2. Relever les écarts à l'intérieur d'une structure donnée.
3. Apprécier les initiatives du manager d'un centre de responsabilité pour faire face aux situations défavorables.
4. Les mesures prises par la hiérarchie pour remédier aux difficultés relevées au niveau du point précédent.

Dans sa conception classique, l'objet du contrôle est simplement de s'assurer que les résultats réels sont conformes à l'optimum prédéfini. À cet effet, d'une manière stricto-sensu, le contrôleur est un inspecteur.

De ce fait, il est significatif que tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces derniers avec les objectifs fixés a priori. Pour savoir s'il y a concordance ou divergence, il faut se conformer à la règle, et donc, mettre en place un contrôle de régularité.

À l'origine, les contrôleurs de gestion dans les entreprises tayloriennes, interviennent à deux niveaux (Bollecker, 2003, p16)¹⁷ :

- en amont de l'action, par la définition des normes financières attribuées à chaque poste de responsabilité,
- en aval, par la mesure de ce qui a été réalisé par rapport à la norme.

En synthèse de cette conception restrictive, le contrôleur de gestion est perçu comme un technicien qui doit produire les données relatives aux coûts standards et aux coûts réels, ainsi que des données liées à leurs écarts.

1.1.2. la conception extensive

Les anglo-saxons font du «contrôle» une maîtrise, du fait qu'il dérive du verbe «to control».

Ce terme traduit la complexité de ce champ qu'est la gestion. La maîtrise de celle-ci devient synonyme de capacité à suivre les évolutions, de s'y adapter et de façonner les comportements et les attitudes.

Cette conception englobe, donc, la conception restrictive et la dépasse largement. Pour renforcer l'idée de ce qui précède, contrôler, c'est donc plus que vérifier, mais c'est un appel à la maîtrise du processus des écritures faites dans leur cheminement, ajoutons dans

¹⁷ Bollecker M, les contrôleurs de gestion «l'histoire et les conditions d'exercice de la profession», coll. Dynamiques d'Entreprises, L'Harmattan, 2003.

leurs réalisations aussi. Il ressort donc, que la vérification en est la base. Elle devient une production de la maîtrise. Nous devons préciser que la maîtrise est l'état dans lequel le contrôleur a une pleine connaissance du processus cité ci-dessus et des non dits, qui dérivent des pratiques habituelles. Donc, elle est une production de la connaissance issue du formel mais surtout de l'informel qui est le comportement des acteurs.

Cet enveloppement de la notion de contrôle par la notion de maîtrise, fait apparaître l'utilisation des moyens pour s'assurer de la conformité à un système de normes, le tout soumis à la contrainte des objectifs.

Le «contrôle» devient alors un instrument en fonction des objectifs des décideurs avec un caractère normatif.

Ce rappel montre que la mission du contrôle s'enrichie et s'élargie pour passer de la vérification des résultats à celle des conditions de la maîtrise. La conception extensive du contrôle, est inclusive de la conception restrictive.

En fait, contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu, connaître les résultats des actions engagées, avoir une meilleure compréhension des mécanismes liant actions et résultats, redéfinir des objectifs plus pertinents compte tenu des informations recueillies.

La vérification des résultats, des moyens engagés, ainsi que des actions relève de la fonction du contrôle. Ce dernier n'est pas une simple vérification, a posteriori, des moyens utilisés ainsi que des résultats.

En résumé, nous pouvons reprendre ce que G. Bergeron a synthétisé pour ces deux conceptions. Il relève «Six principales acceptions tirées de la notion sémantique de contrôle par ordre d'intensité décroissante. Ces six sens sont : (-) domination, (-) direction, (-) limitation, (-) surveillance, (-) vérification, (-) et enregistrement ou collation. Selon lui, les trois premiers sens correspondent plutôt au terme anglais (control) avec la portée positive et la conception forte dont-il est porteur. Les trois derniers correspondent davantage à la conception faible qu'exprimé le mot français (contrôle). La (surveillance) et (la vérification) manifestent (l'aspect négatif) du contrôle» (Ben Letaïef, 1998, p40)¹⁸.

¹⁸ Ben Letaïef M, l'État et les entreprises publiques en Tunisie : les mutations du contrôle, Coll. Logiques juridiques, L'Harmattan, 1998.

1.2.Le contrôle : une pratique mouvante

La mutation de l'environnement exige de l'entreprise : adaptation, flexibilité et anticipation.

Le contrôle d'une organisation, quel que soit son domaine d'activité, est une gageure que doit relever les dirigeants, en recherchant les paramètres de conformité.

De ce fait, il s'agit de repositionner les logiques organisationnelles en fonction des logiques de marché. Cette recherche perpétuelle de repositionnement se déduit des évolutions de la fonction contrôle. Cet intérêt tient au fait que cette fonction d'organisation occupe une place particulière. Elle opère au sein des logiques de marché et des univers organisationnels.

Les mutations de la fonction contrôle deviennent un moyen d'observation de l'organisation. La particularité de la mutation des organisations actuelles et la responsabilisation de plus en plus grande des acteurs sur le résultat économique.

Ce dernier devient le résultat de l'équilibre social, c'est-à-dire, de l'interaction des individus de l'organisation qui de par leur relations font valoir leur personnalité (Livian, 2005, p156)¹⁹.

La compétitivité de l'entreprise passe par sa gestion, c'est en ce sens que le contrôle ne peut plus être une machine de surveillance de la production et des agents; doit recouvrir à la disponibilité des compétences au profit de l'organisation²⁰.

C'est pour cela que le contrôle est au management, ce qu'un instrument est au main de l'ouvrier.

En ce sens, qu'il est producteur d'un système d'information qui sera un support et un moyen de coordination de la gestion.

Aujourd'hui, l'entreprise doit tenir compte des intérêts de son environnement, qui la maintiennent sous pression.

La réflexion moderniste à ce propos s'intéresse au contrôle organisationnel, elle le définit comme un mécanisme de mise en œuvre stratégique.

Il faut concevoir le contrôle comme une fonction de la culture organisationnelle, malgré les contestations par les défenseurs de l'interprétativisme symbolique (Hatch, 2000, p343)²¹.

¹⁹ Livian Y F, organisation : théories et pratiques, 3^e éd, coll. Gestion Sup, Dunod, 2005.

²⁰ De Montmorillon et Pitol-Belin, Opcit, p 298.

²¹ Hatch M J, théories des organisations : de l'intérêt de perspectives multiples, de Boeck université, 2000.

Tous système de contrôle doit évoluer pour s'adapter au changement de l'environnement économique, et pour surmonter les comportements non prévisibles.

Le nouveau référentiel prend comme support les nouvelles technologies de l'information et de la communication, comme par exemple la détection en temps réel des différentes opportunités²².

1.3.Le contrôle organisationnel

Partant de la définition de C. Grenier²³ : «le contrôle organisationnel est construit dans le but d'assurer la coordination d'intérêts et de comportements multiples».

Celui-ci se définit comme un construit pour assurer la coordination des structures dans leurs différentes opérations, et celle des intérêts des acteurs de ses structures.

Certains auteurs mettent en évidence le facteur comportemental, qui est une existence d'une légitimité reconnue à un niveau suffisamment élevé dans l'organisation²⁴. C'est donc, l'amélioration des règles et les procédures qui déterminent les décisions qui ont une influence sur leurs comportements²⁵.

Le contrôle organisationnel peut être perçu comme l'ensemble des références admis par les dirigeants pour influencer sur les processus qui déterminent les décisions, les actions et les résultats.

Le contrôle organisationnel englobe un champ plus étendu. Non seulement il s'intéresse aux opérations classiques (suivi des budgets et des opérations comptables et financières), mais, aussi, il dépasse ce périmètre en intégrant les relations de l'entreprise avec l'environnement, il lui est nécessaire d'élargir son champ de vision aux éléments extérieurs à l'entreprise. Il doit assurer en temps réel le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Deux points sont généralement admis pour un manager²⁶ :

- la veille des marchés.

²² De Kerviler, Opcit, p 11.

²³ Grenier C, contrôle de gestion, Encyclopédie du management, Vuibert, 1992, p 325.

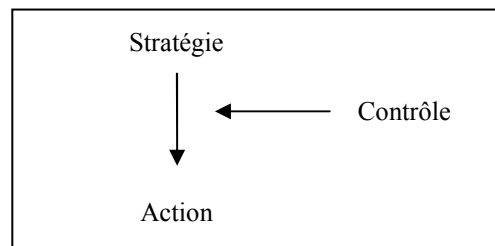
²⁴ Fiol M, la convergence des buts dans l'entreprise, thèse d'Etat, Paris IX Dauphine, 1991.

²⁵ Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion, DECF, épreuve n° 7, coll. Gestion Sup, Dunod, 1992.

²⁶ Malo J L et Mathé J C, l'essentiel du contrôle de gestion, 2^e éd, coll. Les indispensables de la gestion, les éditions d'Organisation, 2002, p 10.

- le deuxième point se déduit du premier qui est la modification des structures organisationnelles.

Dans ce sens, «La survie de l'entreprise dépend de sa capacité à répondre à des agressions externes ou internes (à harmoniser ses structures et ses procédures aux contraintes de l'environnement)»²⁷.



Source : Malo J L et Mathé J C, l'essentiel du contrôle de gestion, 2^e éd, coll. Les indispensables de la gestion, les éditions d'Organisation, 2002, p 10.

Une entreprise d'une taille qui échappe à une supervision directe; la nécessité d'une approche systémique s'impose.

Cette dernière est un ensemble pertinent et adaptatif. Donc le pilotage de l'entreprise doit être traité comme un système complet et ouvert aux influences.

Ainsi, toute entreprise doit tenir compte de plusieurs catégories d'acteurs dont nous en citons les plus importants.

Les acteurs, dont nous allons en tenir compte, ont une obligation de contrôle (Bouquin, 1986)²⁸.

- En premier lieu les actionnaires, qui ont des droits de propriété.
- En deuxième lieu les managers dirigeants, qui ont un contrôle systémique sur l'organisation tout comme les actionnaires.
- En troisième lieu un contrôle de subordination à l'intérieur de l'organisation, exercé par tout chef de structure.
- En quatrième lieu, le contrôle procédurier, qui est l'expression de la relation entre l'entreprise et son environnement.
- En cinquième lieu, est la contrainte de l'environnement, qui exerce un contrôle indirect sur l'organisation, sans pour autant être une relation avec l'entreprise.

²⁷ Gervais M, contrôle de gestion : par le système budgétaire, coll. Vuibert entreprise, Vuibert, 1978, p 14.

²⁸ Bouquin H, le contrôle de gestion, coll. Gestion, PUF, 1986.

Il ressort de ce qui précède, que le concept de contrôle est étendu, ce qui nous questionne sur la spécificité du contrôle qui puisse satisfaire nos objectifs.

Dans ces conditions, l'art du management n'est pas seulement de prévoir et décider, mais surtout contrôler ces actions.

Les managers doivent être en mesure de prendre leurs décisions en fonction de ces trois dimensions que sont la stratégie appliquée, l'organisation existante et le savoir faire humain²⁹.

Selon un autre angle, nous considérons le contrôle organisationnel comme un processus de gestion, qui dérive les décisions stratégiques. C'est un processus de maîtrise et d'influence du comportement des acteurs (Louart, 1999)³⁰.

L'objet du contrôle doit orienter les décisions et jouer le rôle d'assurance-qualité. Ce processus suppose que la qualité d'une organisation soit définie par un critère qui pourrait être la nature des buts poursuivis. D'une manière plus explicite, c'est utilisation des moyens d'une manière efficiente), et économique, quant au coût des ressources utilisées (Bouquin, 1997)³¹.

Avec les contractants extérieurs, le contrôle organisationnel est renforcé par le bon fonctionnement d'un marché concurrentiel. Il recouvre ce qui est nommé comme «le contrôle interne».

À cet effet, le contrôle organisationnel utilise trois méthodes qui sont : la planification, la fixation de règles et procédures, et l'évaluation des résultats et performances³².

Le contrôle organisationnel interne concerne toutes les hiérarchies de l'organisation qu'elles soient fonctionnelles ou opérationnelles, et vise ainsi, à la convergence des comportements des acteurs avec l'objectifs de l'organisation.

Mais pourquoi est-il nécessaire de s'assurer cette convergence des comportements ? La réponse est à la fois sociologique et structurelle³³ :

- «l'approche sociologique consiste à considérer que l'entreprise n'est qu'un groupe de participants aux demandes disparates» (Cyert et March). Les organisations sont des entités complexes dans lesquelles on trouve souvent une coalition de groupe dont le destin est connu mais dans laquelle les acteurs manœuvrent chacun pour leur compte.

²⁹ Charron J L et Sépari S, management : manuel et applications, DCG 7, coll. Expert Sup, Dunod, 2007, p 490.

³⁰ Louart P, contrôle in Le Duff R (sous la direction) encyclopédie de gestion et du management, Dalloz, 1999.

³¹ Bouquin H, contrôle in Simon Y et Joffre P (sous la direction de) encyclopédie de gestion, 2^e éd, Economica, 1997.

³² Alazard et Sépari, Opcit, p 18.

³³ Bollecker, Opcit pp 9-10.

Les buts de l'organisation, de ceux qui la dirigent et de ceux qui y participent ne sont donc pas toujours similaires. L'entreprise doit alors trouver des «forces» de rassemblement qui contribuent à la réalisation des buts collectifs.

- l'approche structurelle fait davantage abstraction de ces comportements divergents. Elle se fonde sur le constat selon lequel l'accroissement de la taille des entreprises (Kalika) et/ou la spécialisation des entités qui les composent (Lawrence et Lorsch) peuvent brouiller la ou les finalités globales».

Plusieurs niveaux de contrôle permettent de faire converger les forces de l'entreprise vers les buts communs. Nous pouvons dénombrer quatre types de contrôle qui sans être exclusifs sont complémentaires : le contrôle par la hiérarchie, le contrôle par le règlement et les procédures, le contrôle par le marché et le contrôle par la culture³⁴.

1.4.La place du contrôle de gestion dans l'organisation

Les méthodes du contrôle de gestion peuvent être considérées comme universelle pour toutes les entreprises, c'est donc : aider, coordonner et suivre. Mais la pratique de ce contrôle est différenciée selon les secteurs et les entreprises. Cette différence se situe, en premier lieu, au niveau de la responsabilité, c'est-à-dire la place qu'il acquière dans l'organigramme. La deuxième différenciation est la mise en place de ses outils et ses procédures.

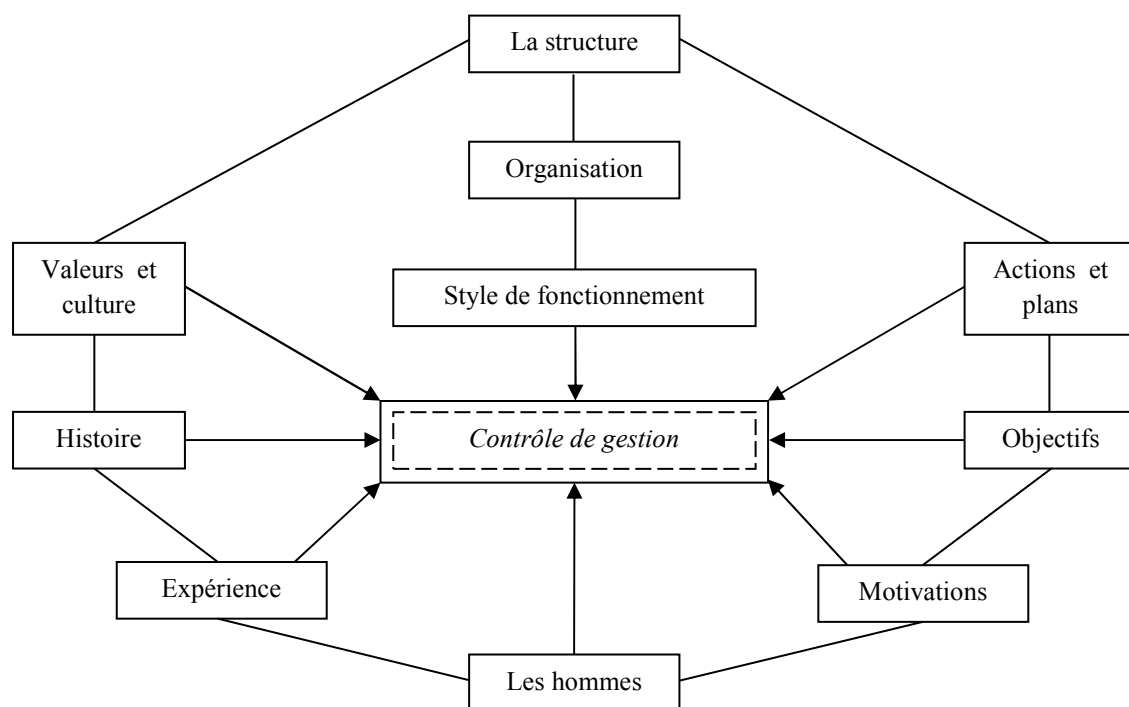
On en déduit que, du fait de la nature des problèmes rencontrés au sein des entreprises, les systèmes de contrôle de gestion se différencient des groupes et des PME-PMI. Donc, sa place dans le champ organisationnel d'entreprise est essentielle, il est au centre de tous les flux d'informations de celle-ci (fig. 3).

Celui qu'on peut qualifier de contrôleur de gestion, est fondamentalement intégré au sein d'une structure bien spécifique qui est le service de contrôle de gestion.

Mais cette réalité est toutefois relativisée, compte tenu de la nature de l'entreprise ; ainsi on peut pour notre travail, distinguer la petite et moyenne entreprise des groupes.

³⁴ Burlaud A et Simon C J, le contrôle de gestion, coll. Repères, la Découverte, 1997, pp 15-19.

Fig. 3 - Place du contrôle de gestion dans l'espace entreprise



Source : De Kerviler (I et L), le contrôle de gestion à la portée de tous !, 4^e éd, Economica, 2006, p 17.

1.4.1. Contrôle de gestion au sein des PME-PMI

Les PME-PMI représentent un univers différent pour la pratique du contrôle de gestion. Ainsi, au sein des petites et moyennes entreprises, cette pratique est plus flexible du fait de la dimension humaine de celle-ci, dans le sens où la relation, au sein de l'espace, des dirigeants avec les membres de l'entreprise est plus directe. Ce type de relation permet une communication d'une manière informelle des informations concernant l'entreprise³⁵. Ainsi donc, le contrôle est peu formalisé et ne devient une opération concrète que lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes, c'est-à-dire qu'il met en évidence et suit les points critiques et les déviations par rapport aux prévisions.

³⁵ Fabre P, Dubost N & Solle G, synthèse économie et comptabilité : manuel et applications, DESCF, épreuve n° 2, 2^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2000, p 102.

L'établissement des budgets est, dans ce cadre, plus simplifiée, les structures impliquées sont moins nombreuses, ce qui n'empêche pas que le contrôle soit soumis à l'appréciation des hommes³⁶.

L'absence d'une structure rigide au sein de ses entreprises rend le contrôle diffus. En ce sens qu'il est possible qu'une personne soit chargée du contrôle de gestion d'une manière formelle pour des procédures administratives ; mais en réalité, c'est l'adhésion des acteurs aux objectifs de l'entreprise qui sera, pour elle, le meilleur garant contre des «déviances» susceptibles.

1.4.2. Contrôle de gestion au sein des groupes

Les études récentes de l'entreprise montrent l'absence de standardisation du contrôle de gestion applicable d'une manière uniforme. Il est donc évident que chaque entreprise se construit une structure dont elle détermine le contenu, son organisation et sa hiérarchie.

Les problèmes qui surgissent dans l'exercice du contrôle sont inhérents à la diversité des activités, des méthodes de travail et à l'importance du nombre de centres de responsabilité.

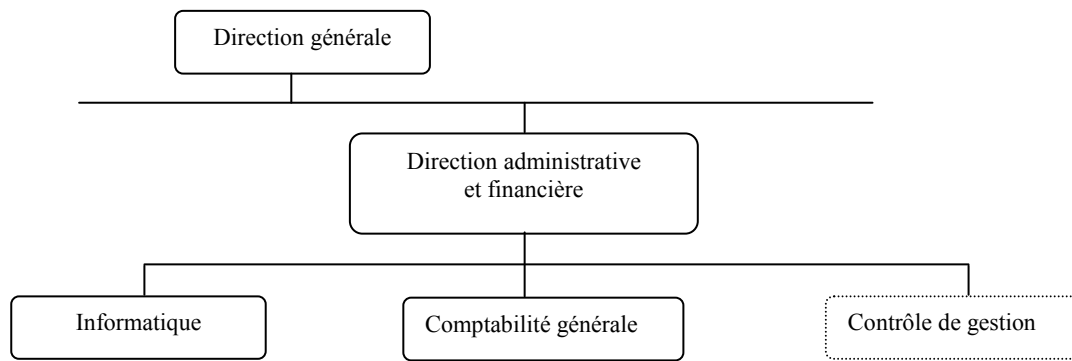
L'entreprise, est le produit d'une culture issue d'une histoire et non pas de ses promoteurs, mais celle de son environnement. À cet effet, elle adopte un style de fonctionnement plus ou moins centralisé, ainsi qu'un code interne de procédures et des moyens de contrôle adaptés à ses objectifs et à sa spécificité.

Malgré cette diversité formelle, la gestion d'un groupe ne peut se dérouler sans une certaine uniformisation.

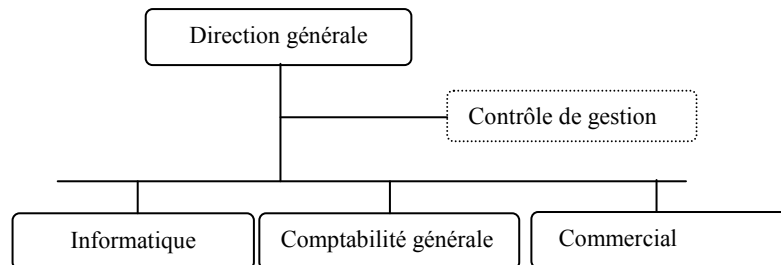
Pour renforcer l'idée de ce qui précède, lorsqu'il s'agit de grandes entreprises, la fonction contrôle de gestion est très orientée vers le reporting et la consolidation comptable, et sa position privilégiée se fait entre trois possibilités :

- une position intégrée : le contrôle de gestion se fait à l'intérieur d'une structure, généralement il se situe au sein de la fonction financière.
- soit il est indépendant : en ce sens que nous aurons au sein de l'organigramme une structure autonome.

³⁶ De Kerviler, Opcit, p 46.



- une position de conseil : assiste la direction générale.



Au niveau du groupe, le contrôle de gestion devrait faire ressortir, d'une manière concordante si possible, les informations concernant les faits marquants, performances ainsi que des analyses comparatives concernant les filiales.

Le tableau de synthèse (tableau N° 1) rappelle les principaux avantages et inconvénients potentiels de chacun des rattachements possibles, pour un contrôle central et local.

Le niveau de rattachement va influencer sur³⁷ :

- «l'indépendance des services de contrôle par rapport à la direction générale, la direction financière ou les managers opérationnels,
- la proximité de ses «clients»,
- la disponibilité des données».

³⁷ Löning H et al, le contrôle de gestion: organisation et mise en œuvre, 2^e éd, Dunod, 2003, p 272.

Tableau. 1 - Avantages et inconvénients des différents rattachements du contrôle de gestion

	Contrôle central		Contrôle local	
	Avantages	Inconvénients	Avantages	Inconvénients
Direction financière	.accès facilité à l'information .comptable, partage du système d'information .système économique.	.contrôle de gestion très comptable, .déconnection par rapport au terrain («canal parallèle »).	.Remontée d'information comptable facilitée, .Relative indépendance vis-à-vis du management local.	.contrôle centripète. .faible prise en compte des spécificités et des besoins du terrain.
Direction générale	.Autonomie par rapport aux comptes, indépendance du contrôle, .Position plus proche du conseil interne et l'aide à la décision.	.Système coûteux, .Risque de contrôle bureaucratisé et détaché des affaires.	.Autonomie par rapport aux comptes, .Indépendance du contrôle.	.Risque de déconnection par rapport au terrain, .Risque de contrôle centripète.
Direction opérationnelle	.En cas de rattachement hiérarchique à la direction financière ou la direction générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus.	.En cas de rattachement hiérarchique à la direction financière ou la direction générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus.	.Proximité du terrain, .Les contrôleurs sont au service du terrain.	.Remontée d'information vers la direction générale moins fiable, .Risque d'un contrôle à la solde du management local.

Source : Löning H et al, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^e éd, Dunod, 2003, p 267.

1.5.Quelle mission attribuée au contrôleur de gestion ?

Dans la définition du contrôle de gestion, Anthony (1965), rappelle, à juste titre, qu'il s'agit d'un ensemble de processus par lesquels les managers s'assurent de l'atteinte efficace et efficiente des objectifs de l'organisation. Ce sont donc les managers qui mettent en œuvre ce processus. Les contrôleurs de gestion apportent aux managers les outils d'accomplissement de ces tâches. Ainsi, ils animent et coordonnent les systèmes de contrôle mis en œuvre dans l'entreprise (Löning et al, 2003, p237). Il est de part sa fonction informé des stratégies de l'entreprise, et donc, des objectifs que chacun doit atteindre. L'évolution du contexte propre à l'entreprise lui impose des choix de fonctionnement qui peuvent être avec des structures transversales ou plates, ou bien en partenariat extérieur et les réseaux, et en dernier lieu une implication des acteurs de l'organisation.

Ses missions se sont étendues et développées pour envelopper un ensemble d'opérations qui sont générales aux entreprises, et qui revêtent d'un autre côté la spécificité de l'entreprise. Parmi ces missions générales, on peut citer :

- participer éventuellement à la confection du plan à long et moyen terme. Quantifie les différents scénarios envisagés par le manager,
- confectionner avec les intéressés leurs objectifs particuliers qui dérivent des plans d'actions et des programmes,
- animer l'ensemble des programmes et budgets, pour en assurer la cohérence de l'organisation,
- consolider les budgets partiels et en faire la synthèse,
- établir la comparaison des réalisations avec les prévisions : calcul des écarts, et soumission des hypothèses aux structures concernées en établissant les tableaux de bord pour des prises de décision.

Trois niveaux paraissent faire partie intégrante du métier de contrôleur :

- niveau du contenu, qui est celui du traitement et de l'analyse de l'information,
- niveau relationnel, qui concerne l'interdépendance entre le fournisseur (d'information) et ses «clients» internes que sont les managers,
- et enfin le niveau organisationnel, qui touche à la refonte des systèmes d'information et son impact sur les structures de l'organisation.

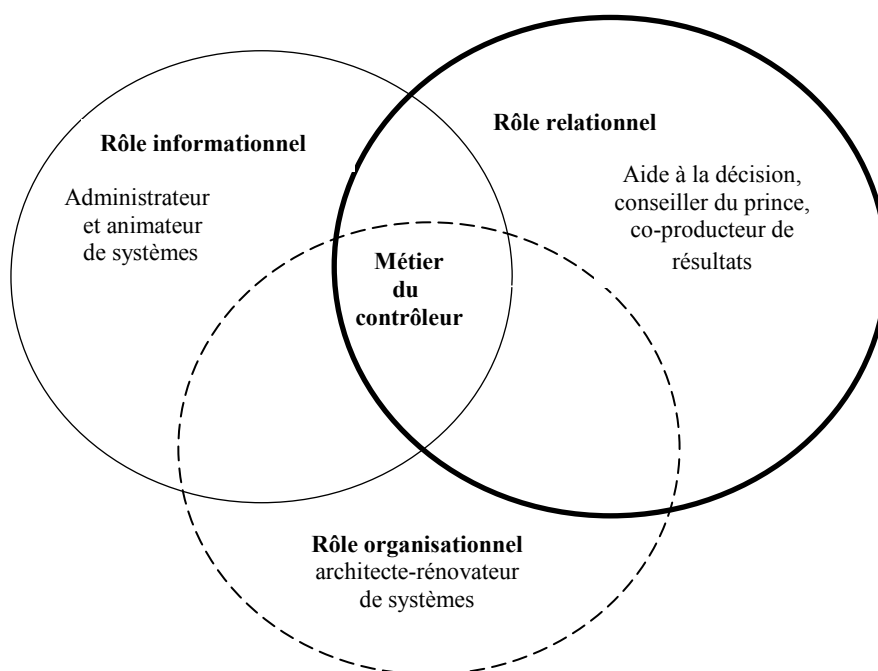
Chaque niveau peut être pratiqué de façon «minimaliste» ou au contraire développé par le contrôleur, en fonction de sa personnalité et d'un certain nombre de facteurs de contingence.

Du fait d'une informatisation croissante, le contrôleur de gestion s'occupe plus d'un travail d'investigations pour déterminer les espaces de dysfonctionnement.

Cette évolution du contrôle n'est possible que grâce à l'outil informatique qui n'est certes pas développé d'une manière uniforme au niveau des organisations.

En conclusion, les techniques du contrôle sont le produit de l'évolution des organisations qui intègrent dans leur histoire le contrôle formel et informel.

Fig. 4 - Les trois rôles du contrôleur



Source : Löning H et al, le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3^e éd, Dunod, 2008, p 277.

2. Contrôle hiérarchique

Le contrôle est une procédure de vérification qui peut émaner d'instance interne ou externe à l'organisation à tous les niveaux.

Le processus de contrôle fait appel à quatre catégories de dispositifs ³⁸:

1. les objectifs : par la traduction financière ou autres, sur une période, des performances de l'entreprise,
2. les normes ou politiques : c'est les règles à tenir en fonction des situations données,
3. les procédures : montrent le chemin à effectuer pour régler une situation donnée,
4. les outils : ce sont tous les moyens d'information ou autres qui aident à la prise de décision.

Le contrôle dans une firme, se rapporte aux actes ou bien aux actions qui ont leurs importances pour les différentes entreprises³⁹.

³⁸ Bouquin H, contrôle in Simon Y et Joffre P (sous la direction de) encyclopédie de gestion, 2^e éd, Economica, paris, 1997, pp 667-686.

³⁹ Gervais M, contrôle de gestion, 7^e éd, Economica, 2000, p 8.

Cette dernière nous interroge sur la construction d'une organisation multiforme du contrôle.

R.N. Anthony (1965, 1988), propose une organisation du contrôle hiérarchisée⁴⁰ conformément au processus de décision de l'entreprise⁴¹.

S'inscrivant dans la tradition d'Anthony, Bouquin retient trois niveaux de contrôle.

Il le définit comme la résultante de trois missions fondamentales. Il est le nœud entre la stratégie et le quotidien, dont il doit assurer l'interaction, en garantissant que les actions courantes sont en cohérence avec la stratégie, tout en permettant aux managers d'influer sur le cours des événements. Il est un indicateur d'orientation des comportements.

De ce fait, cette construction : stratégie, gestion et l'exploitation, est étroitement liée.

1. Une stratégie se définit par les axes de développement que l'entreprise adopte.
2. La gestion est une combinaison des facteurs économiques pour atteindre les objectifs à court terme dans le cadre de la stratégie.
3. L'exploitation c'est la transformation des moyens utilisés en vue d'atteindre un produit.

Comme il a été stipulé, l'approche système nous permet de considérer le système de contrôle comme une partie intégrante de l'organisation.

Le contrôle permet la maîtrise des interactions pour atteindre sa finalité.

L'efficacité d'un contrôle devrait garantir une finalisation correcte, permettre la convergence des sous-systèmes vers les mêmes objectifs.

Le contrôle systémique fait référence à deux champs, le premier est externe pour montrer la fiabilité des choix opérés, le deuxième est celui du fonctionnement de l'organisation elle-même. Dans ce sens, la pyramide d'Anthony⁴² décompose le système de pilotage en trois niveaux de contrôle (fig.5)⁴³ :

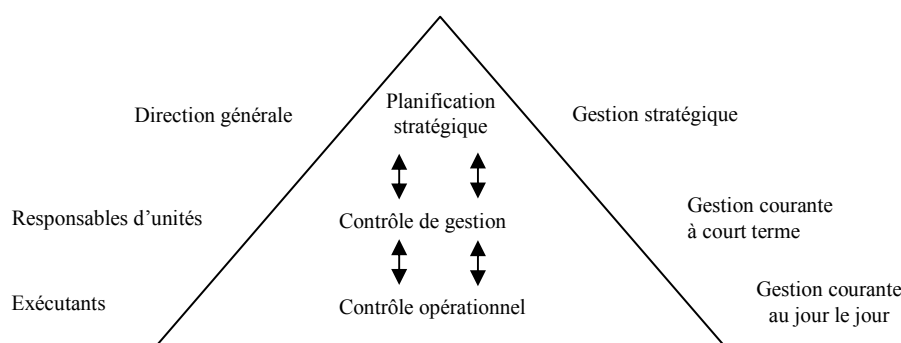
⁴⁰ Bouquin H, le définir comme contrôle interne opérationnel : construit de manière à garantir l'efficacité, l'efficacité et l'économie de l'ensemble du processus de management.

⁴¹ C'est une forme de coordination verticale, consiste à relier les trois niveaux.

⁴² Dès 1965, R.N. Anthony proposa une typologie des domaines du contrôle, reprise par H. Bouquin sous les termes de contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel.

⁴³ Assié S, le diagnostic des systèmes d'information in le diagnostic d'entreprise : méthodes et processus, coll. Gestion, Economica, 1999, p 45.

Fig. 5 - Le contrôle de l'entreprise selon l'horizon temporel



Source : Langlois G et Bonnier C, contrôle de gestion, Foucher, 1996, p 10.

1. Le contrôle opérationnel⁴⁴, c'est l'accomplissement des opérations d'exécution conformément aux instructions, donc il se déroule d'une manière quotidienne sur les actions courante de l'organisation.
2. le contrôle stratégique dérive de la planification stratégique, se polarise sur la pertinence des objectifs fixés.
3. Le contrôle de gestion, à ce niveau là, devient un contrôle de l'efficacité et de l'efficience. Son objet donc, devient le fonctionnement économique des organisations.

Il permet à l'organisation de faire en sorte que les ressources soient utilisées avec efficience et efficacité afin de mieux se conformer sa stratégie et de suivre ses objectifs.

Cette possibilité à rendre opérationnel le projet politique, se caractérise par quatre critères⁴⁵:

1. La temporalité : c'est la définition d'un temps inhérent à chaque action à contrôler.
2. Son objet : quantifie les produits, et probabilise ses effets.
3. Son champ d'action : se focalise sur des fonctions précises, sur la base de critères prédéfinis.
4. Sa finalité : mettre en exergue des résultats.

On peut décomposer le processus de contrôle en trois phases :

1. permettre la finalisation des actions des managers des différents centres de responsabilité,

⁴⁴ Bouquin H, notait que : contrôle dénommé «opérationnel» aux Etats-Unis, par contre lui le préférera qualifier le contrôle d'exécution.

⁴⁵ www.collectivites-locales.gouv.fr/files/3_instaurer_le_contrle_de_gestion.pdf, le : 09/08/2013 à 14h01mn.

2. permettre le pilotage des actions, ce qui entraîne la mise en place d'action corrective,
3. Le contrôle de gestion a posteriori qui sera ainsi une synthèse des actions et des résultats obtenus comparativement aux résultats recherchés.

Tout ceci nous permet d'atteindre la visibilité.

En diffusant ces trois étapes sur l'entreprise selon I. Ansoff, on peut considérer que les trois niveaux de décision c'est-à-dire (dirigeants, cadres et exécutants) les adoptent.

On obtient donc, un processus de contrôle spécifique à chaque niveau de décision, cette spécificité permet de délimiter celui-ci. À chaque niveau, tout en assurant la liaison et la cohérence du système.

Ces trois niveaux de contrôle opèrent séparément, tout en assurant la circulation de l'information entre les trois niveaux, sachant que chaque niveau se nourrit du rang inférieur (Jougleux et Livian, 2007, p43)⁴⁶.

Selon H. Bouquin, le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

Les contrôleurs de gestion internes ont un double lien de dépendance au sein de la structure (services opérationnels et direction), et choisissent eux-mêmes les outils les plus pertinents à mettre en œuvre.

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 :

Niveau de décision Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	D'exécution
	Finalisation Pilotage Évaluation	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution

Source : Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, DECF, épreuve n° 7, 6^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2004, p 16.

Cette idée des trois sous-systèmes de contrôle sont interactive et se distinguent sur deux points :

- la spécificité de la fonction de veille,
- et de la complexité à gérer.

⁴⁶ Jougleux M et Livian Y F, management et contrôle de gestion : manuel et applications, DSCG 3, coll. LMD expertise comptable, Foucher, 2007, p 43.

On peut considérer le contrôle d'exécution comme une vigilance passive qui aura pour rôle d'éviter les risques, tandis que les autres sous-systèmes de contrôle auront comme base de gérer les risques. S'est en ce sens que le contrôle d'exécution est internalisé, les deux autres sous-systèmes ont une ouverture vers l'environnement.

Ces trois sous-systèmes s'interagissent naturellement.

À titre d'exemple, une information nécessaire adaptée à chaque niveau en fonction des nécessités du moment. Ainsi, la structure du contrôle de gestion sera responsable de l'émergence d'un système d'information opérationnel.

Pour conclure, ce découpage théorique sera utile pour comprendre les différentes logiques du contrôle organisationnel, car, chaque niveau de pilotage ressort d'une problématique propre à la structure. Dans la pratique il sera difficile d'opérer le compartimentage de l'activité de contrôle. Distinguer entre contrôle stratégique, de gestion et d'exécution sera une gageure qui occulte les objectifs de l'organisation.

En fin, ces trois dispositifs relèvent des décisions et des horizons différents, toute en impliquant des acteurs et des structures distincts, mais complémentaires.

2.1. le contrôle dans sa diversité

Le contrôle de gestion ne peut être le seul mécanisme des actes dans leurs résultats, il suppose que soient réunies selon Hofstede quatre conditions suivantes⁴⁷ :

- «Caractère non ambigu des objectifs.
- Possibilité de mesurer les résultats.
- Possibilité de prévoir les effets des actions correctives.
- Répétitivité de l'activité ou, au minimum, possibilité de capitaliser une expérience».

Pour sa part, Lorino fait ressortir deux hypothèses qui fondent ce qu'il appelle un paradigme de contrôle⁴⁸ :

- première hypothèse celle de la simplicité : il faut que l'organisation soit dans son fonctionnement simple et stable pour être appréhendée par son environnement ;
- deuxième hypothèse c'est celle de la stabilité : en ce sens que les règles écrites ou

⁴⁷ Cité par Burlaud A, contrôle et gestion in Colasse B (sous la direction de) Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, 2000, pp 521-532.

⁴⁸ Selon P. Lorino, dans la mesure où on lève les hypothèses de simplicité des situations et de stabilité des environnements, on passe du contrôle traditionnel au pilotage. Lorino P, comptes et récits de la performance, Essai sur le pilotage de l'entreprise, les éditions d'Organisation, 1995.

consensuelles qui régissent l'organisation soient stables.

Tandis que M. Fiol (1991)⁴⁹, identifié quatre modes historiques de convergence des buts. Ceux-ci contribuent à leur manière à faire converger les énergies de l'entreprise vers les buts communs.

Nous pensons que cette dernière approche nous semble plus pertinente dans son approche de l'organisation et dont justement nous allons développés ces quatre modes historique.

2.1.1. Le contrôle par la hiérarchie

Contrôle traditionnel par excellence du faite qu'il existe dans toutes les organisations, par le seul fait que la hiérarchie dans chaque structure se donne le droit du contrôle.

2.1.2. Le contrôle par la règle

En complément par la hiérarchie, il ya instauration de règles qui recouvrent plusieurs objectifs, en ayant comme souci d'animer de conformer les comportements en vu de l'objectif de l'organisation

2.1.3. Le contrôle par la culture

La culture d'entreprise intègre les non dits de celle-ci. Par culture c'est l'émergence dûe aux conditions propres de l'organisation de valeurs, de langage, d'objectifs partagés qui fondent sa spécificité. Vu de l'extérieur l'entreprise sera perçue comme un clan.

2.1.4. Le contrôle par le marché

Le contrôle par le marché s'entend comme la mise en place d'objectifs de performance qui se déduisent de l'échange économique. À cette étape, toutes les structures deviennent impliquées quant aux résultats attendus pour chaque cellule de l'organisation.

C'est ainsi que des mécanismes externes tels que les prix, part de marché, coûts de main d'œuvre servent d'étalon de performances.

Tableau. 2 - Caractéristiques du contrôle

Source	Mécanismes	Hypothèses	Formes	Exemples	Objet
Marché	Prix Bénéfice	Concurrence Échange économique	Contrôle des résultats	Résultats Échéanciers Budgets	Résultats
Bureaucratie	Règles Surveillance	Autorité légitime Hiérarchie	Contrôle des comportements	Audit Supervision directe	Actions
Clan	Engagement Socialisation	Traditions établies Confiance	Contrôle cérémonial ou symbolique	Formation Endoctrinement Certification	Valeurs Attitudes

Source : Hatch M J, théories des organisations : de l'intérêt de perspectives multiples, de Boeck université, 2000, p 354.

⁴⁹ Cité par Löning et al, Opcit, p 9.

Dans l'entreprise ces quatre contrôles coexistent à des degrés divers. Ceux-ci dépendent des caractéristiques de l'environnement, des technologies mises en œuvre, de l'évolution des mentalités, etc.

Dans la vie des entreprises ces quatre contrôles coexistent à des degrés divers. Cette coexistence dépend des particularités de l'organisation avec son environnement, son histoire... Il est évident que ces quatre contrôles sont convergents et leur importance est donnée par les spécificités de l'organisation.

L'adaptation du système de contrôle avec le fonctionnement de l'organisation est un point essentiel. Pour prendre une métaphore, un système technique est efficace si les technologies disponibles sont complémentaires, et s'il est en harmonie avec un système social.

L'habitude fait qu'on intègre les outils de contrôle comme des outils de gestion. En guise de conclusion les mécanismes de contrôle au sens de maîtrise sont distincts et en interaction. Ces relations complexes sont nécessaires pour faire ressortir la réalité du fonctionnement d'une organisation.

3. Mode d'organisation et type de contrôle : quelle corrélation ?

Le contrôle permet de s'assurer que les actions individuelles et collectives se déroulent en conformité avec les objectifs de l'organisation.

Nous pouvons synthétiser trois approches du contrôle que nous allons présenter d'une manière succincte.

Tableau. 3 - Différentes approches de management

Approche	Fondement	Conséquence
Approche bureaucratique	Théorie X Incompatibilité entre objectifs de l'organisation et objectifs de l'individu	Gérer malgré les hommes
Approche participative	Théorie Y Besoins d'estime et d'épanouissement : nécessité de participer	Gérer avec les hommes
Approche culturelle	Théorie Z Identification à la culture avec eux d'entreprise Besoins d'appartenance	Gérer pour les hommes et avec eux

Source : Garmilis A, Arnaud H et Vignon V, le contrôle de gestion en action..., coll. Finance opérationnelle, éditions Liaisons, 1992, p 5.

3.1.Approche bureaucratique

Celle-ci se base sur la théorie X, qui énonce qu'il ya une incompatibilité entre les objectifs des individus et celle de l'organisation. Nécessité donc du contrainte pour la mise au travail.

3.2.Approche participative

Elle aussi se base sur les mêmes fondements que l'approche bureaucratique, nous considérons telle que le stipule la théorie Y une participation des acteurs est souhaitée.

3.3.Approche culturelle

Cette approche développée par la théorie Z (William Ouchi), stipule sur la base des théories précédentes, que les individus ne s'investissent pas obligatoirement dans leur travail.

Chaque entreprise se construira un mode d'organisation adapté surtout à sa culture d'entreprise...

4. Les outils du contrôle de gestion

L'organisation se donne les outils pour piloter de multiples variables. Dans ses circonstances il ya substitution du contrôle par le pilotage.

Tableau. 4 - Vers un nouveau contrôle de gestion

Traditionnel	Nouveau
<ul style="list-style-type: none">- privilégie l'analyse du passé- demande une justification des écarts- utilise un langage exclusivement comptable- a un sens aigu du détail- favorise l'accroissement constant de la complexité des budgets et prix de revient- adopte un découpage hiérarchique (performances par centre d'activité), une approche parcellisée- travaille sur des structures analytiques figées (centres d'activité, natures d'écarts...)	<ul style="list-style-type: none">- privilégie la prise de décision, l'évaluation du futur- fournit des outils d'aide à l'amélioration des performances- intègre des variables opérationnelles et stratégiques- vise à recentrer l'action sur un nombre limité de priorités, à simplifier les systèmes de gestion- favorise l'élargissement du champ d'analyse et la production d'information immédiatement utilisable- adopte une approche globale (intégration des fonctions, amélioration de la gestion des flux, des processus...)- s'adapte aux mutations permanentes de l'entreprise, propose de nouveaux indicateurs

Source : Laverty J et Demeestère R, les nouvelles règles de contrôle de gestion, Dunod, 1990, p 306.

En un sens, quantifier les objectifs et relever les résultats sera la finalité de tout outil de gestion. Le contrôle fondé sur l'individu avec les nouveaux outils technologiques n'est plus nécessaire, en ce sens l'outil technologique peut pallier au contrôle individuel sans pour autant apparaître comme un contrôle stricto-sensu.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion c'est élargi comme un outil de pilotage permanent qu'uniquement de technique.

Les outils de gestion qui doivent être mis en œuvre doivent refléter la hiérarchie des valeurs de l'entreprise, et il ne sera être figés, c'est-à-dire ils évoluent avec l'organisation dans ses différentes stratégies.

Néanmoins le contrôle traditionnel est fait pour les organisations tayloriennes, il est donc impératif pour les organisations ayant délocalisées leur production de se doter donc d'outils de gestion en conformité avec sa situation.

Ainsi l'apparition des nouveaux besoin seront corrélatifs aux changements qui s'opèrent au sein de l'organisation, où au niveau de son environnement direct ou indirect. On peut citer quelques axes⁵⁰ :

- Évolutions technologique.
- La multiplicité des biens et services.
- La réduction des délais...

Dans sa construction d'outil de gestion l'entreprise doit veiller à la cohérence de l'ensemble des centres de responsabilité conformément à la stratégie édictée.

4.1. Les outils de gestion et la contingence

Les outils de gestion participant au contrôle sont problématiques quant à la maîtrise de l'organisation et de sa performance.

Le développement de ses outils nécessite des analyses pluridisciplinaires de longue période.

4.1.1. La contingence externe et les outils de gestion

Trois catégories d'outils sont potentiellement opérationnelles :

- outils de prévision,
- outils de suivi ou de pilotage,
- outils d'analyse de la demande (fichier clients...) et de l'offre (calcul des coûts...).

Il faut relevé l'existence d'une forte corrélation entre les outils de gestion de l'entreprise et environnement.

⁵⁰ Jougleux et Livian, Opcit, p 114.

4.1.2. La contingence interne et les outils de gestion

Si on considère que les outils de gestion sont des modes de raisonnement et de connaissances pour l'organisation afin de prévoir, décider et contrôler.

Trois types d'outils de gestion qui utilisables d'une manière correspondent à ces trois fonctions :

- la prévision nécessite des éléments d'exploration qui ne sont doivent pas être seulement des outils prévisionnels mais aussi de prospective,
- des outils de pilotage et de mutation,
- des outils de diagnostic ou d'investigation du fonctionnement organisationnel.

De son côté K. Merchant⁵¹ classe les outils de contrôle selon le critère de l'objet du contrôle.

Tableau. 5 - Classement des outils de contrôle selon le critère de l'objet du contrôle

Objets du contrôle	Outils de contrôle
Les actions particulières	<ul style="list-style-type: none">- Contraintes physiques (contrôle physique des accès. . .) ou administratives (séparation des tâches. . .).- Système de responsabilités : règles de travail, politiques et procédures, codes de conduite.- Systèmes de supervision : supervision directe, limites d'engagements, revues des budgets.
Les résultats	<ul style="list-style-type: none">- Système de responsabilité portant sur les résultats : standards, budgets, management par objectif. . .
Les comportements des individus	<ul style="list-style-type: none">- Accroissement des compétences : sélection des individus, formation, système d'assignation des tâches.- Amélioration de la communication : clarification des attentes, mise à disposition d'informations pour la coordination.- Encouragement du contrôle par les pairs : travail de groupe, objectifs partagés.

Source : Gautier F, Pilotage économique des projets de conception et développement de produits nouveaux, coll. Gestion, Economica, 2003, p 101.

5. la place du contrôle de gestion dans les théories des organisations

La concurrence contraint les managers à une analyse de leurs organisations, ce qui explique l'émergence des théories de l'organisation qui prennent en charge non seulement, l'analyse de l'organisation elle-même, mais aussi et surtout son environnement. Une réalité s'impose, l'environnement socio-économique est déterminant pour l'organisation. Ce constat

⁵¹ Gautier F, Pilotage économique des projets de conception et développement de produits nouveaux, coll. Gestion, Economica, 2003, p 101.

s'est révélé être le départ de recherche. D'autres recherches établissent un parallèle biologique en faisant de l'organisation un être animé avec ses lois.

L'objectif de ces recherches est de déterminer l'influence de l'environnement sur les caractéristiques des organisations. Ce qui a conduit à la remise en cause l'approche taylorienne de l'organisation du travail et du management.

À l'intérieur de la théorie des organisations, c'est un domaine que les théoriciens ont développé concernant la prise de décision qui relève d'une dimension cognitive dans le cadre du management, sans pour autant oublier les différentes disciplines.

Les approches les plus pertinentes de l'organisation comme formulées par chacune des théories sont résumées dans le tableau ci-joint.

Tableau. 6 - Les principales théories des organisations

Vision mécaniste	l'entreprise est considérée comme une machine qui reproduit toujours les mêmes mécanismes, sans évoluer et sans tenir compte de l'environnement.
Vision organique	l'organisation est vue comme un organe vivant, qui connaît des succès et des échecs, réagit à son environnement.
Vision socio-technique	approche associant, pour tout problème de gestion, une dimension technique, productive objective, rationnelle et une dimension sociale, qualitative, subjective.
Contingence	caractères spécifiques à une entité, dans un contexte et à un moment donné, qui évoluent avec le temps, et qui constituent ses particularités.
Vision systémique	l'organisation est vue comme une structure organisée ouverte sur l'extérieur réunissant des éléments différents fonctionnant en interaction pour atteindre un objectif commun avec des procédures de régulation.
Vision évolutionniste	l'organisation est vue comme un organe vivant qui apprend avec le temps, modifie ses caractéristiques pour s'adapter à son environnement.
Vision contractuelle	l'organisation est un lieu où se déploient de multiples contrats explicites et implicites entre les acteurs, qui font émerger des droits et des coûts qu'il faut gérer.
Vision constructivisme	l'organisation est perçue comme un construit d'acteurs, selon leurs perceptions et leurs interprétations des situations, ce qui rend aléatoire les modes de gestion.
Vision actuelle synthétique de l'organisation	une organisation structurée avec des processus décisionnels est un construit d'acteurs, un lieu de conflits d'intérêts et de contrats, un système de liens sociaux et un lieu d'apprentissage et de routine.

Un aperçu historique sur les différentes approches proposé depuis le début du XX^e siècle sur l'organisation. Celle-ci sera le cadre de la gestion et donc des objectifs, des rôles et des enjeux du contrôle de gestion.

5.1.L'école classique

Les changements qui ont eu lieu au début du XX^e siècle relatif au développement industriel qui est lui-même issu de multiples facteurs socio-économiques.

Le premier facteur est le plus important tient à la mise au travail industriel d'une population agricole, d'où l'organisation scientifique du travail. Cette dernière fait référence aux économies d'échelle, la standardisation, la division du travail et la séparation des fonctions.

Cette décomposition du travail engendre des gains de productivité. L'apport de H. Fayol puis C. Barnard, dans ce cadre a été d'innover en matière de principes de direction et de commandement.

Ce modèle a largement dominé le siècle précédent, il faut s'attendre sa remise en cause avec les nouveaux développements technologiques.

Applications au contrôle de gestion

C'est la délégation d'autorité dans une organisation qui génère le contrôle. Le fait que l'entreprise fonctionne sur la base de tâches répétitives de normes de temps de production etc nécessite un contrôle de gestion du fait de l'établissement d'une comptabilité industrielle (ou comptabilité de gestion).

Le contrôle de gestion selon cette vision devient la quantification des écarts entre prévisions et réalisations.

La séparation des tâches entre exécution et réflexion a nécessité la mise en place d'un échelon de liaison qui tout en transmettant les directives de contrôler de leur exécution.

5.2.L'école des relations humaines

Contrairement à l'école classique qui considère l'être d'une manière mécanique, cette école introduit la prise en compte d'aspects sociaux par la prise en charge de certains besoins de son personnel. Elle cherche ainsi à mesurer l'impact de «l'humeur» sur la productivité, cette prise en compte de la dimension humaine ne va pas sans la recherche de ses motivations.

C'est dans ce contexte que s'est formé l'école des relations humaines.
«Cette école cherche à mesurer l'impact du facteur humain sur la productivité dans les organisations, et la recherche d'une meilleure compréhension des motivations humaines au travail envisagé dans leur complexité»⁵².

Donc elle s'intéresse aux dimensions affective, émotionnelle et relationnelle des situations de gestion ainsi qu'à la complexité des motivations humaines.

⁵² Plane J M, management des organisations, coll. gestion plus, Dunod, 2003, p 54.

Applications au contrôle de gestion

Cette nouvelle approche tenant compte de la responsabilité individuelle à générer la direction par objectifs (DPO), dans le cadre de la production avec l'intention implicite d'instaurer un autocontrôle.

Le contrôle de gestion devient un stimulant des acteurs de l'organisation.

5.3.L'approche systémique

C'est une synthèse de la multitude des réflexions qui ont concernés l'entreprise principalement la psychologie industrielle, le mouvement mathématique et le mouvement empirique. Elle se donne comme objectif d'approcher les entreprises dans leur totalité.

Elle renouvelle une vision de l'organisation par son éclatement en sous-systèmes interagissant entre eux et avec l'environnement.

Nous retiendrons principalement la théorie des flux de Forrester en 1961, celle-ci se caractérise par un système de gestion structuré en sous-systèmes et hiérarchisé.

Applications au contrôle de gestion

Dans ce cadre, le contrôle de gestion devient un outil de pilotage de l'ensemble du système.

5.4.La théorie de la contingence

À la lecture des approches précédentes, il est clair que la question principale était de chercher une structure idéale pour l'entreprise.

À contrario de cette interrogation, l'approche de contingence pose, que la formule organisationnelle efficace est à rechercher dans les circonstances réelles de fonctionnement de l'entreprise.

Plusieurs facteurs de contingence sont repérables (CF. hypothèses relatives à la structure de l'organisation).

Influence de la contingence sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion devient ainsi un système d'information et un outil de communication entre les acteurs. Donc sa place, son importance relève de la spécificité des entreprises.

5.5.La théorie de l'agence

Celle-ci relève du rapport entre l'actionnaire et le manager. Le premier (le principal) désirant contrôler le deuxième (l'agent) pour l'exécution du contrat conclu sans «aléa moral».

Applications au contrôle de gestion

Dans ce cadre, le contrôle de gestion doit être un système d'information à l'interne et à l'externe des actions mandatées et des résultats.

5.6.La théorie des coûts de transaction

Cette approche innovante par son questionnement montre que l'entreprise et en même temps, une organisation de gains tout en générant des coûts dits de transaction.

C'est ainsi que la firme va se donner une organisation qui palliera des inconvénients du marché.

Applications au contrôle de gestion

Le contrôle de gestion à ce niveau là, doit faire ressortir l'efficacité du choix organisationnel.

5.7.La théorie des droits de propriété

Cette théorie rend les droits de propriété comme une valeur mobilière, le flou qui peut ressortir de celle-ci engendre un dysfonctionnement économique, Ce qui ressorte de l'actionnaire et manager.

Quand les termes des contrats ne sont pas explicites dûs aux prérogatives de tout un chacun. Ce qui nous amène vers la théorie de l'agence, ce qui est un autre problème.

Application au contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne sera plus soumis au résultat financier qu'à la qualité du management.

5.8.La prise en compte de l'environnement (approche évolutionniste)

Cette approche fait qu'une organisation doit permettre, l'émergence des apprentissages accumulés par ses acteurs.

Applications au contrôle de gestion

Le contrôle de gestion devrait ainsi être axé sur l'évolution des paramètres.

Ingénieurs	Gestionnaires	Sociologues	Psychologues
Taylor	Drucker	Weber	Mayo
Fayol	Sloan	Etzioni	Maslow
Dubreuil	Gélinier	Crozier	Likert
Forrester	Simon	Woodward	Lewin
Shingo	Cyert	Lawrence	Leavitt
	Mardi	Lorsch	Grégor
	Ansoff		Herzberg
			Argyris
			Emery
			Trist

Source : Charron J L et Sépari S, management : manuel et applications, DCG 7, coll. Expert Sup, Dunod, Paris, 2007, p 48.

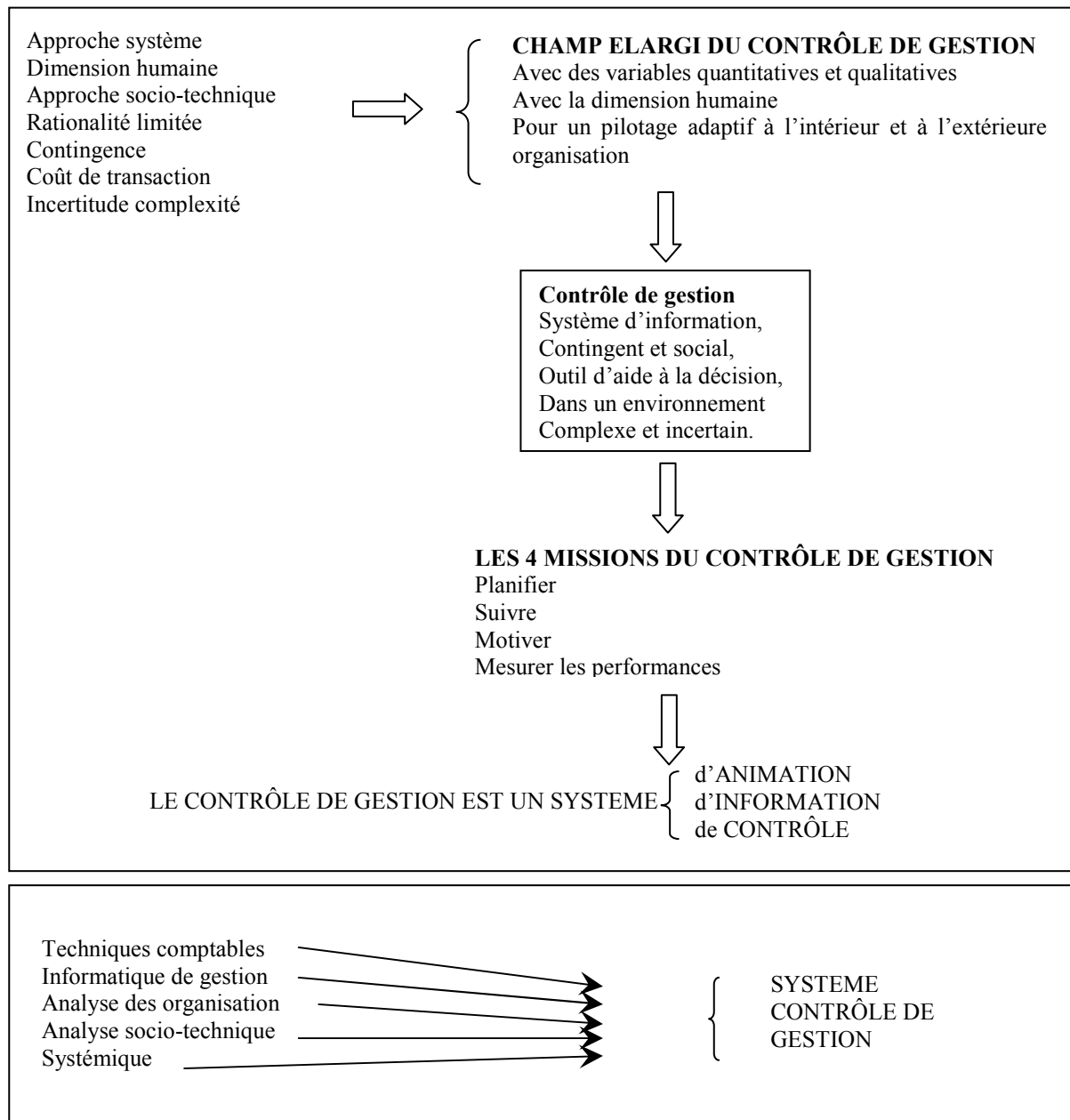
Synthèse

De l'étude de la théorie des organisations, il en découle un nouveau cadre d'analyse pour le contrôle de gestion (Alazard et Sépari, 2004, p41) (fig. 9)

- «le contrôle de gestion doit être appréhendé comme un **SYSTÈME**, système d'information pour le système Entreprise,
- le contrôle de gestion s'insère dans une entreprise et un environnement **COMPLEXE** et **INCERTAIN**,
- les objectifs et les paramètres du contrôle de gestion **ÉVOLUENT** dans le temps et l'espace, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation,
- le contrôle de gestion s'insère dans un système décisionnel à **RATIONALITÉ LIMITÉE**.
- le contrôle de gestion doit intégrer une **DIMENSION HUMAINE** et sociale».

Ces caractéristiques montrent la portée et l'intérêt du contrôle de gestion, tout en modifiant son cadre d'analyse qui doit nécessairement subir des évolutions.

Fig. 6 - Résumant la problématique actuelle du contrôle de gestion



Source : Alazard C, Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, DECF 7, Dunod, 2004, p 41.

L'approche pluridisciplinaire du contrôle de gestion nous oblige à intégrer tout champ d'étude susceptible de nous permettre d'améliorer la performance de l'organisation.

6. Contrôle de gestion et le système d'information

L'information doit se muer en connaissance utile à la l'accomplissement du travail des acteurs.

On relève trois rôles joués par l'information (Morley, Hugues et Leblanc, 2000, p3)⁵³.

1. L'information comme outil d'action, en ce sens qu'elle détermine des les normes à mettre en application.
2. L'information comme outil d'archive mémorise nos actions et les autres actions.
3. L'information comme outil de probabilisation.

Les organisations nécessitent actuellement, et sur la base de moyens technologiques plus de réactivité et une plus grande implication des individus dans leur tâche ainsi que dans leur autonomie.

La rentabilité soi n'est pas l'objectif, elle doit être le résultat de la compétitivité de l'entreprise.

Être rentable est le signe que (Kübler et Guedj, 2004, p 31-32)⁵⁴:

- «L'entreprise a des coûts inférieurs à la concurrence dans un marché donné.
- La valeur ajoutée qu'elle produit à une valeur pour ses clients».

Ce qui montre sa plus grande flexibilité en ajustant ses différents paramètres internes et externes pour arriver à sa rentabilité.

Le contrôle de gestion dans ce cadre fait de l'information un outil de gestion qui sera utile au niveau des différents centres de responsabilité, «c'est une fonction carrefour du management».

W. R. King⁵⁵ considère qu'un bon système d'information doit avoir les points suivants :

- «Conception du système en fonction des besoins perçus par les utilisateurs en s'assurant de leur adhésion au système.
- Orientation du système vers l'information pertinente et non vers la quantité d'informations.
- Prise en compte du gain et du coût relatifs du système d'information, coopération étroite entre la direction et les utilisateurs.

⁵³ Morley C, Hugues J & Leblanc B, UML pour l'analyse d'un système d'information : le cahier des charges du maître d'ouvrage, Dunod, 2000.

⁵⁴ Kübler F et Guedj N, le management de l'information : comment utiliser votre contrôle de gestion in Guedj N (ouvrage conçu et coordonner) le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise 3^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, Paris, 2004, pp 31-32.

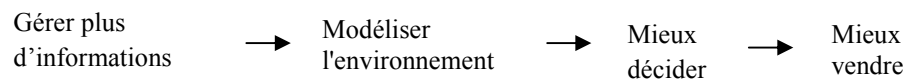
⁵⁵ Cité par Lauzel P et Teller R, contrôle de gestion et budgets, 6^e éd, Sirey, 1992, pp 49-50.

- S'assurer de la compréhension du système par la direction.
- S'assurer de la compréhension du type d'activité de l'entreprise et de la façon dont le système intervient dans son fonctionnement.
- Fournir les états intermédiaires nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord.
- S'assurer de l'intégration effective entre les sous-systèmes.
- Faciliter l'évolution, la continuité et l'adaptation du système d'information».

L'environnement et le contexte économique devenant plus complexes, l'entreprise entreprend au travers de nombreuses données de modéliser l'univers dans lequel elle évolue afin de mieux réagir sur les marchés. La démarche de cette époque peut se représenter de la façon suivante (fig. 7).

Parallèlement, on essaie de rationaliser ses coûts, principalement au niveau de la production et du stockage «c'est la naissance du juste à temps».

Fig. 7 - Démarche des entreprises de 1950 à 1980



Source: Dayan A (coordonnateur général) Manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999, p, 941.

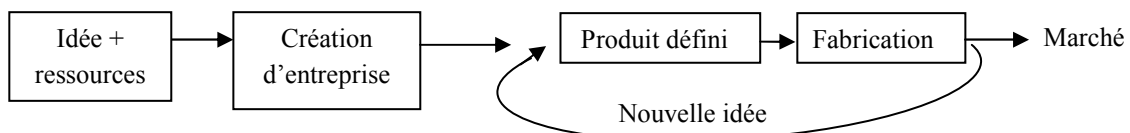
6.1.L'évolution économique et l'importance du système d'information

La célérité du changement du système économique a remis en question à chaque révolution technologique le produit final. Ainsi nous traçons succinctement cette évolution.

6.1.1. Le XIX^e siècle : produire

Le XIX^e siècle est axé sur la production.

Fig. 8 - Cycle information/produit/marché à la fin du XIX^e siècle

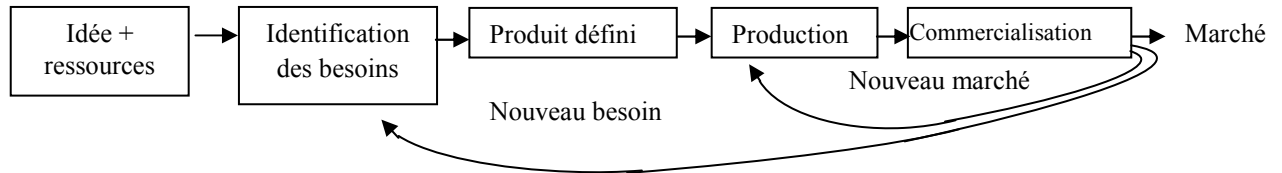


Source: Dayan A (coordonnateur général) Manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999, p 939.

6.1.2. Début du XX^e siècle : l'organisation de la production

L'entreprise intègre de nouveaux paramètres pour être plus rationnelle et plus opérationnelle.

Fig. 9 - Cycle information/produit/marché dans l'entre les deux guerres

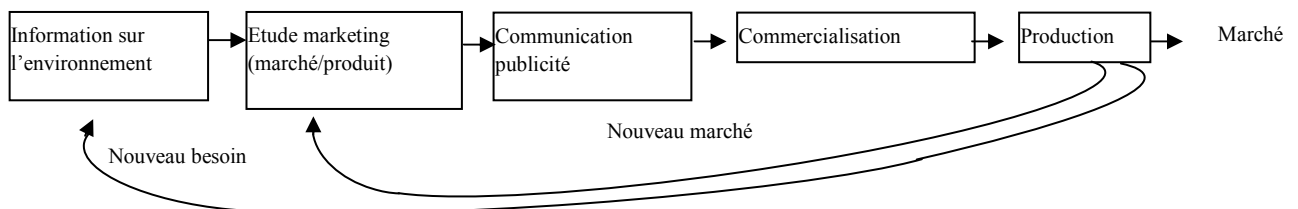


Source: Dayan A (coordonnateur général) Manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999, p 940.

6.1.3. Moitié du XX^e siècle : l'ère du marketing

Les bouleversements technologiques permettent de prendre en compte le consommateur comme entité collective, ou bien comme entité individuelle pour lui faire parvenir ce qu'il pense en avoir besoin.

Fig. 10 - Cycle information/produit/marché de 1950 à 1980



Source: Dayan A (coordonnateur général) Manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999, p 941.

6.2.La flexibilité de l'entreprise

En ce début du siècle (XXI^e) l'entreprise doit introduire plus de flexibilité dans sa structure et organisation. Ne plus se satisfaire aussi bien des marchés conquiers ou de produits réussis. Elle doit en permanence se remettre en question de part ses acquis.

Le tableau ci-dessous donne une idée approximative des tendances que l'entreprise doit affronter⁵⁶.

L'environnement des entreprises s'est «élargi» :	.Mondialisation des échanges .Entreprise sociétale, entreprise citoyenne
L'environnement est devenu «turbulent» :	.Incertitudes de l'environnement .Pression de l'innovation
L'environnement est devenu plus «exigeant» pour l'entreprise :	Pression internes et externes (Salariés, consommateurs mieux informés ...)
L'environnement est devenu plus «complexe» :	Il faut considérer l'entreprise comme un tout, en privilégiant une approche globale (approche systémique).

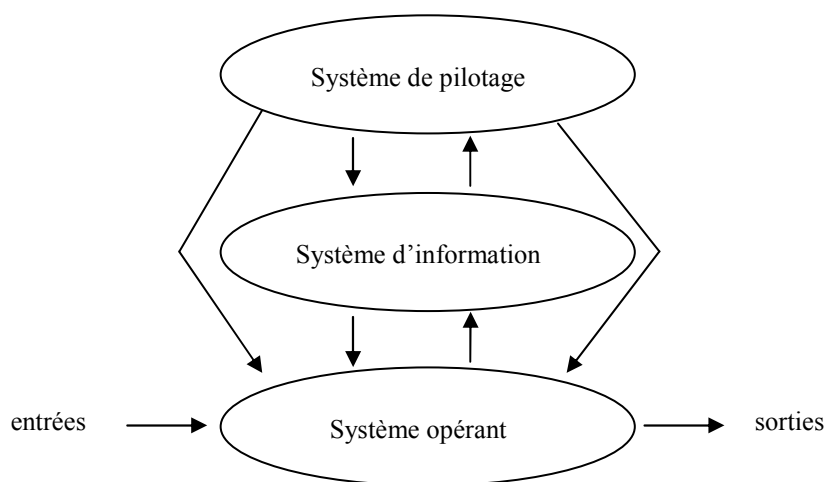
Source : inspiré de l'ouvrage de Edighoffer J et al, économie d'entreprise : savoirs et techniques, Nathan, 1995, p 47.

Le pilotage dans ces circonstances mouvantes nécessite des décisions contingentes à la situation stratégique de l'entreprise.

Des changements deviennent nécessaires pour atteindre la performance de l'entreprise.

Ainsi, l'approche classique voit l'organisation comme un composé de trois sous-systèmes en interaction : système opérant, le système d'information, et le système de pilotage⁵⁷.

Fig. 11 - Approche classique d'un système d'information



Source : Morley C, Hugues J et Leblanc. B, UML pour l'analyse d'un système d'information : le cahier des charges du maître d'ouvrage, Dunod, 2000, p 5.

⁵⁶ On peut proposer une autre approche en montrant la contingence de l'entreprise à l'environnement.

⁵⁷ Morley C - Hugues J et Leblanc B, UML pour l'analyse d'un système d'information : le cahier des charges du maître d'ouvrage, Dunod, 2000, pp 5-6.

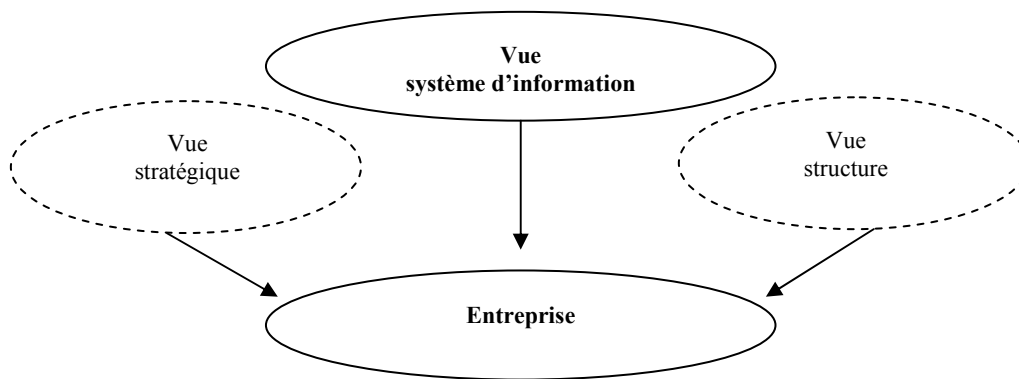
Pour être plus explicite :

- le système opérant concerne l'activité productive.
- le système de pilotage correspond à l'activité de manager.
- le système d'information est l'intermédiation entre le système de pilotage et le système opérant.

Ce qui nécessite la construction d'une base de données concernant les informations de référence.

Cette approche avec les TIC doit être nuancée par une vision plus actuelle.

Fig. 12 - Les vues de l'entreprise



Source : Morley C, Hugues J et Leblanc B, UML pour l'analyse d'un système d'information « le cahier des charges du maître d'ouvrage », Dunod, 2000, p 6.

Ces nouvelles technologies arrivent parfois à faire représenter l'entreprise, par son système d'information. Celui-ci peut se concevoir doublement. D'un côté comme support d'activité, ce qui génère le fonctionnement de l'organisation et d'un autre côté comme moyen d'impulsion d'initiative.

Le système d'information caractérise l'entreprise.

6.3. Les différentes approches de l'information

Koenig et Joffre (1985)⁵⁸, notent que les organisations recueillent davantage d'informations qu'elles n'en utilisent, la pertinence de celles-ci est souvent discutable, et leur

⁵⁸ Koenig G et Joffre P, stratégie d'entreprise, coll. Gestion, Economica, 1985, p 57.

usage tardif, sans que ce constat aboutit à une réduction ou à une redéfinition de la demande d'information!

À l'intérieur de l'organisation, les phénomènes d'information sont soumis à trois influences majeures : les externalités produites par la division du travail, les potentialités organisatrices du bruit, et les conflits de pouvoirs.

6.3.1. Arguments organisationnels

La division du travail, non seulement favorise l'apparition des coûts et des avantages de l'information en des lieux distincts, mais elle empêche en outre la sensibilisation des services producteurs de l'information, au risque de surcharge qui pèse sur les utilisateurs.

6.3.2. Arguments culturels

Comme la pertinence de l'information n'est pas toujours susceptible d'être déterminée a priori, les organisations ont besoin de bavardages, de bruits, qui préfigurent imperceptiblement l'ordre à venir.

6.3.3. Arguments d'intérêts

L'essentiel des informations traitées dans l'organisation est déformé par les conflits d'intérêts et il faut une bonne dose de naïveté pour croire à leur innocence ou à leur neutralité.

Quelque soit l'argument dominant, n'oublions pas que le système de traitement des informations doit permettre une alerte immédiate dès que le fonctionnement s'écarte de la normale, et induire rapidement des décisions correctrices.

Ainsi l'information qui est à la base du processus de décision n'est pas neutre. Elle est influencée aussi bien par les acteurs qui donnent naissance à cette information que par le modèle avec lequel elle fait l'objet de traitement.

Une information n'a potentiellement de valeur (opérationnelle ou stratégique) que si elle est susceptible d'influencer une décision. Comme cette information transite par les modèles, qu'utilise le décideur, pour traiter l'information dont il dispose, la mise en valeur de l'information dépend de la qualité de ces modèles.

Pour construire un système de représentation, il nécessite un appareil d'évaluation, celui-ci fait référence ainsi aux variables d'entrée, variables d'état et les éléments de sortie.

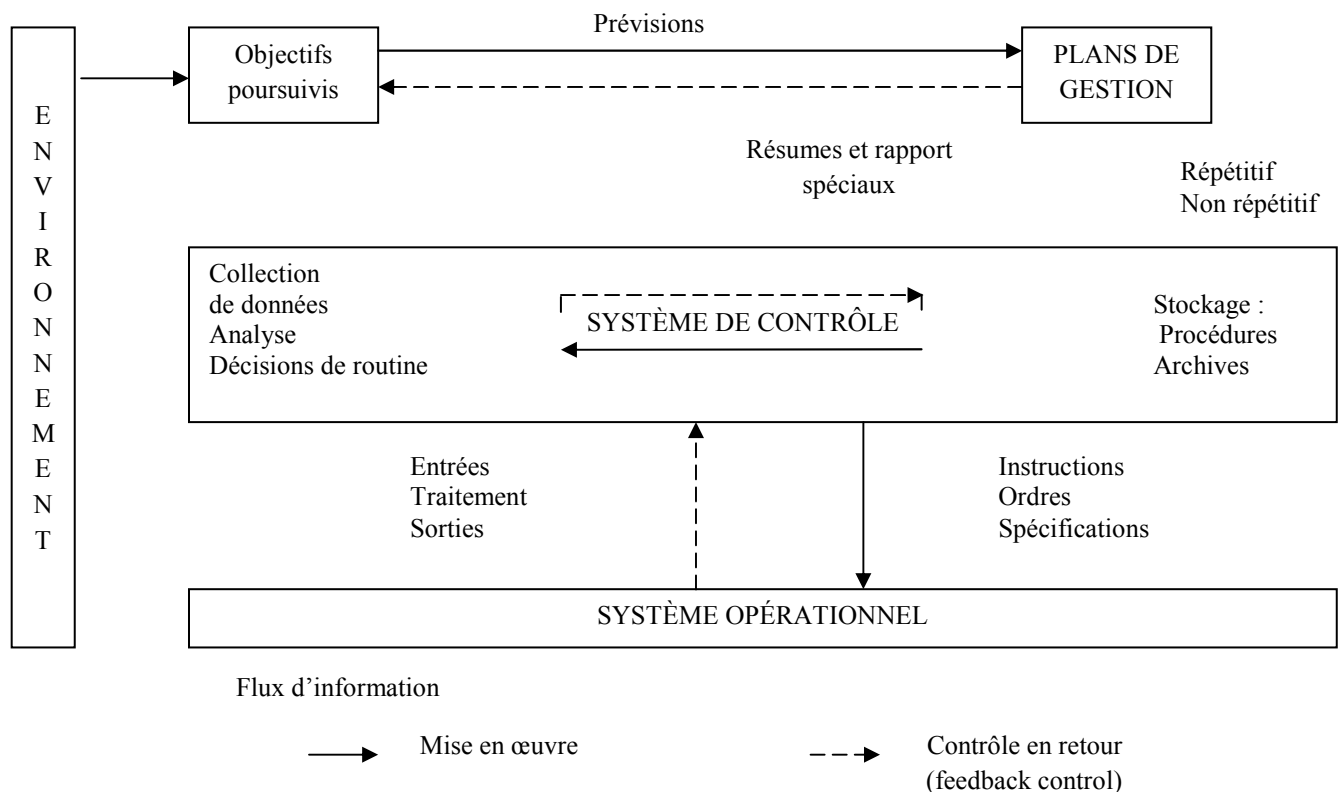
Nous pouvons considérer que :

- Les variables d'entrée, c'est la perception de l'environnement et de l'avenir, qui doivent être intégrés dans le fonctionnement stratégique de l'entreprise.
- Les variables d'état, concernent le fonctionnement du système dans toutes ses dimensions.
- Variables de sortie, c'est les résultats par rapport aux objectifs.

Le contrôle de gestion se base sur le système d'information dont il est partie prenante, qui sera plus performant avec l'observation direct ou les échanges informels. Ses deniers donnent de la pertinence aux informations récoltées.

Nous pouvons schématiser le système d'information comme suit (CF. fig. 13).
À l'intérieur du système d'information, il est conçu un système spécifique de contrôle de gestion.

Fig. 13 - Les flux d'information dans une entreprise



Source : Lauzel P et Teller R, contrôle de gestion et budgets, 6^e éd, coll. Administration des entreprises, Sirey, 1992, p 50.

6.4. Les qualités d'un système d'information

Tout manager, que doit-il attendre d'un système d'information, pour qu'il soit opérationnel pour la prise de décision. Il doit fournir sur le vif la connaissance du présent, saisir le mouvement existant, faire des prévisions et transmettre celles-ci si nécessaires dès la prise de décision.

Le système d'information doit être adapté à la nature (taille, structure) de l'organisation, et efficace (rapport qualité/coût).

Ces conditions doivent être remplies non seulement pour l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise mais surtout vis-à-vis de ses concurrents qui deviennent ainsi un avantage stratégique.

6.5.L'élaboration du système d'information

Pour prendre en charge son environnement l'entreprise doit tenir compte de celui-ci, en construisant un système d'information en direction de son milieu.

Nous aurons ainsi, un système d'information complet par la prise en charge des deux sous-systèmes⁵⁹ :

- «Le Système d'Information de Gestion, qui a pour rôle d'assurer la surveillance des procédures répétitives, l'enregistrement des opérations et la détermination des résultats.
- Le Système d'Information Stratégique, qui assure une surveillance de l'environnement pour en déceler les évolutions. Ce système est orienté vers les décisions stratégiques».

Pour être pertinente l'information doit englober non seulement le quantitatif mais aussi et surtout le qualitatif. Par exemple l'information sur la clientèle.

Il ne saurait y avoir d'un système de contrôle dans une organisation sans qu'on sache les objectifs poursuivis. Les buts dans sa base de l'organisation d'un système de contrôle est la cohérence de structure et l'utilisation des informations qui en ressortent⁶⁰.

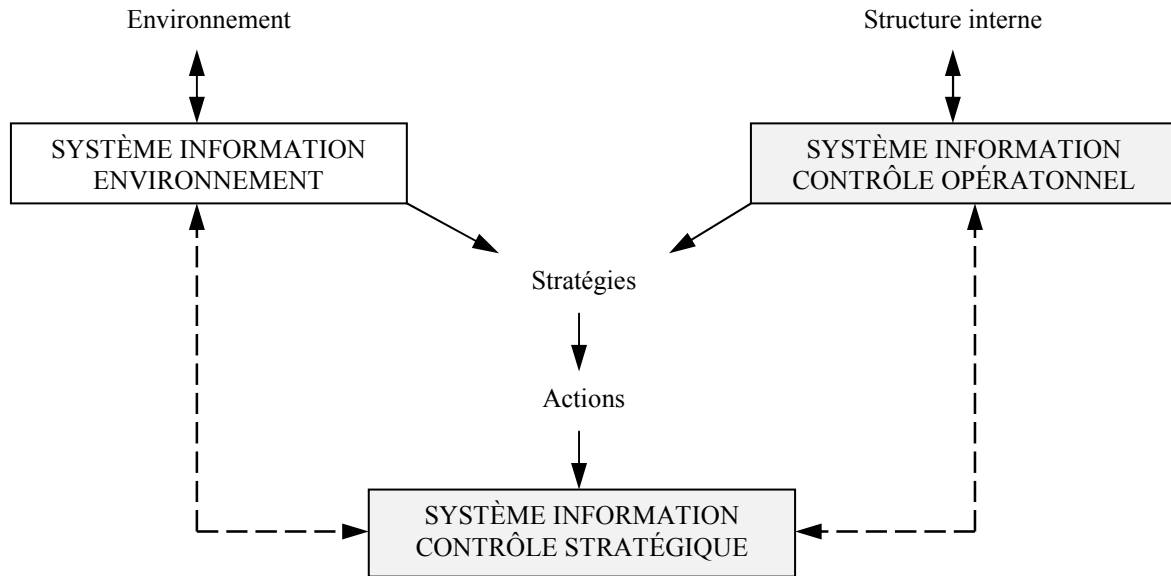
6.6.La place du contrôle de gestion dans le système d'information de l'entreprise

Comme écrit ci-dessus sur l'élaboration d'un système d'information qui nécessite un système d'information du contrôle stratégique, de l'environnement, et nous pouvons ajouter de l'opérationnel tel que le stipulent.

Le contrôle de gestion se situera principalement au niveau des deux derniers systèmes d'information comme représenter le schéma ci-dessous.

⁵⁹ Cuyaubère et Muller, Opcit, p 27.

⁶⁰ Reix R, systèmes d'information et management des organisations, 2^e éd, Vuibert, 1998, p 362.



(Le contrôle de gestion apparaît dans les cadres grisés)

Source : Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, 6^e éd, DECF 7, Dunod, 2004, p 90.

Le concept de l'information implique un flux qui sert à tout système de contrôle. Nous pouvons introduire différents niveaux de contrôle de gestion. De la planification du fait celle-ci est le cadre de référence. Les objectifs de chaque niveau de contrôle ne peuvent être que différents, ce qui entraîne des caractéristiques, toutes aussi différentes en matière de systèmes d'information (Tableau N° 7).

La fiabilité et l'utilité des SI, quels qu'ils soient, sont tout à fait relatives et contingentes aux caractéristiques de chaque organisation.

Quelque soit le système d'information Il faut élargir celui-ci vers des espaces «non économiques».

Tableau. 7 - Caractéristiques du système d'information suivant les niveaux de contrôle

	Planification stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle des tâches
Structure de l'information	Non systématique sur mesure	Formelle et informelle	Principalement systématique
Nature de l'information	Externe et orientée sur le futur	Essentiellement financière, externe et interne, prévisionnelle et réelle	Non financière, interne et réelle, modèles des opérations
Précision	Information imprécise	Estimation	Information très précise
Rapidité de l'information	Rapidité peu cruciale	Rapidité plus importante que l'exactitude	Information en temps réel

Source : Gautier F et Pezet A, contrôle de gestion, coll. Gestion appliquée, Dareios et Pearson Education, 2006, p 190.

Section 2 : Le contrôle de gestion : décentralisation et évolution

Au sein des entreprises deux pratiques s'imbriquent concernant les structures mises en place, qui peuvent être plus ou moins centralisées ou décentralisées suivant de nombreux facteurs : la complexité organisationnelle, l'âge, la taille, les objectifs poursuivis, secteur d'activité, style de management... touchent à la fois le fonctionnement et les choix stratégiques.

1. Le contrôle de gestion dans une approche décentralisée

La volonté de décentraliser ne sera un bon vouloir, mais une contrainte, imposée par les objectifs stratégiques.

Cependant, décentraliser ou non les responsabilités représente selon H. Mintzberg un point confus dans la théorie des organisations.

1.1.Les contraintes d'un contexte

Pour faire face à la difficulté d'une gestion centralisée et de contrôle d'entreprise de taille importante, l'organisation devient de plus en plus inadéquate à l'environnement et aux objectifs. Les praticiens ont retenu comme solution organisationnelle les mécanismes de décentralisation dans le but d'empêcher la structure de se figer, de maintenir une réactivité suffisante, et de connaître précisément l'organisation de l'entreprise et plus particulièrement les responsabilités décentralisées.

Ce nouveau mode d'organisation impose une hiérarchisation de l'autorité, et un contrôle plus complet qu'auparavant qui met en place un dispositif de pilotage structuré et adapté qui repose sur des structures et des responsabilités déléguées, et qui soit compatibles et tendent vers les mêmes objectifs de l'organisation et des individus pour pouvoir agir avec efficacité, ainsi pour faciliter l'instauration d'un véritable dialogue de gestion.

Ce transfert d'autorité du sommet vers les unités hiérarchiques inférieures, pour déléguer tout ou partie du pouvoir de décision, pour exploiter au mieux des sources d'informations et à piloter la complexité afin d'atteindre les objectifs communs qui constitue un enjeu très sensible de performance.

Dans cette approche Bouquin (2005) note «qu'il est de la mission du contrôle de gestion de proposer dans ses recommandations les adaptations de l'organisation qu'il juge nécessaires

pour rendre plus efficace le contrôle interne et ainsi mieux maîtriser la gestion à tous les niveaux de l'entreprise».⁶¹

1.2.La décentralisation : cadre conceptuel fécond

Les besoins du marché obligent les entreprises de passer d'une démarche productive à une démarche marketing pour mieux répondre aux défis nouveaux de la concurrence, en plus de la complexification des situations de management. Elle apparaît donc comme une solution appropriée fondée sur la compétence spécialisée et pour la diminution du temps de réponse de l'organisation en raccourcissant les circuits de décision qui vont provoquer des changements radicaux dans le mode d'exercice du contrôle.

Pour approfondir l'idée, la décentralisation signifie moins de contraintes et plus de liberté où les plus grandes compétences sont sollicitées lors de la prise de décision, ce qui accroît leur implication et leur motivation. Ainsi, elle va décharger la direction générale des problèmes de gestion quotidienne au profit de la réflexion stratégique.

De ce fait et pour des raisons d'efficacité, la direction générale ne peut s'imbriquer dans les problèmes quotidiens, et face aux quantités de données, n'a pas le temps d'analyser et de prendre en compte toutes les variables quand elle prend des décisions importantes en temps réel, à cet effet, sa gestion ne peut être prise en charge par une personne omniprésente et omnisciente.

Les bases conceptuelles de responsabilités étaient déjà posées, notamment depuis les travaux de Fayol (1916) sur les principes hiérarchiques et la délégation de l'autorité, mais ce fut le mouvement néo-classique qui apporta les éléments décisifs de cette transformation.

Hayek soutient qu'un système décentralisé fonctionne mieux qu'un système centralisé, mais que les difficultés de coordination apparaissent à mesure que la prise de décision se décentralise (Fiol, 2005).

La décentralisation repose sur un processus de délégation de l'autorité qu'il convient d'organiser en pratique :

- la clarté dans la fixation des objectifs pour les niveaux inférieurs,
- en informant le sommet de l'efficacité du processus,
- en déterminant le niveau de délégation (objectifs qui lui sont assignés).

⁶¹ CF. contrôle hiérarchique.

Plusieurs raisons militent en faveur de la décentralisation, à ceux déjà évoqués on peut ajouter :

- Les décisions de gestion doivent être rapides dans un environnement déstabilisé ;
- Permettre aux managers de choisir le meilleur équilibre entre les paramètres locaux sur lesquels ils peuvent agir ;
- Mesurer la contribution de chaque unité et donc comprendre où se situent ses principales sources de création de valeur ;
- Cette responsabilisation favorise l'apprentissage par les acteurs.

Comme elle peut prendre plusieurs formes, il appartient donc à la direction générale d'adopter une démarche consensuelle pour déterminer la forme de décentralisation qui convient le mieux.

Pour permettre à l'entreprise une mise en œuvre efficace de la décentralisation «ou comment l'appliquer», il convient de préciser que la gestion par exception⁶², la procédure budgétaire, la direction par objectifs et la constitution de centres de profit⁶³ constituent des techniques complémentaires.

Mais cette décentralisation du pouvoir suppose une prise de conscience des implications, du concept de responsabilité, qui comprend deux notions distinctes : l'engagement et la maîtrise.

Dans le cadre d'un projet collectif nécessitant une répartition des tâches, il sera donc essentiel de tenir compte à la fois des leviers sur lesquels chacun peut agir et des modalités qui régiront les engagements mutuels.

Il est donc important de distinguer les différents styles d'exercice du pouvoir selon la liberté d'action des subordonnés (tableau N° 8).

Le transfert de pouvoir de décision à de nombreux organes, risque d'entraîner des erreurs (par manque de formation des dirigeants dans les unités décentralisées) et des forces centrifuges.

Par exemple, pour un investissement en équipement, un informaticien connaît bien les ordinateurs et peut définir le matériel le plus performant dans le cadre des travaux actuellement menés, mais il ignore le développement futur que seule la direction générale connaît.

⁶² La gestion par exception est une approche dans laquelle seule des décisions importantes sont centralisées, les autres sont laissées à la charge des agents décentralisés.

⁶³ C'est le degré le plus élevé de la décentralisation : les centres de gestion autonome (ou unités de profit) sont des entreprises complètes. Les responsables d'unité se voient confier des pouvoirs stratégiques et tactiques dans la limite du respect des objectifs stratégiques globaux. Ayrinhac et al, Opcit.

Tableau. 8 - Les styles de direction centrés sur le subordonné

+	Liberté d'action des subordonnés				-
					
STYLE DE DIRECTION	EXPLICATIF	CONSULTATIF	CONCERTATIF	DÉMOCRATIQUE	
Exemple	« Parce que... »	« Qu'en pensez-vous ? »	« Qu'allons-nous faire ? »	« Faites ce qui est nécessaire pour...	
Fondé sur	La transparence des décisions L'adhésion des subordonnés à la solution du décideur	La discussion La persuasion des subordonnés du bien-fondé des décisions	La considération La participation des subordonnés	L'autonomie des subordonnés dans le choix des actions et des moyens pour aboutir aux résultats fixés par le dirigeant	

Source : Ayrinhac C et al, économie d'entreprise, BTS 1, Nathan, 2000, p 100.

Mintzberg. H cité par Le Maître (1996)⁶⁴, recense quatre situations où une certaine cohérence existe :

- «les membres de l'organisation partagent un ensemble de croyances. Leurs projets ne sont pas forcément similaires à ceux de l'organisation mais, lorsqu'ils entrent dans une entreprise, ils incluent clairement dans leurs réalisations les buts de celle-ci. H. Mintzberg qualifie ces buts d'idéologiques, car le personnel croit à la mission de l'organisation,
- un détenteur d'influence (généralement le propriétaire de l'entreprise) : impose ses buts formels à l'organisation en recourant à l'autorité. Les objectifs de cet individu constituent alors ceux de l'organisation. Ils sont distincts des buts des autres participants, mais ces derniers les acceptent; parce qu'ils en tirent un profit soit sous forme de compensation matérielle, soit par identification calculée avec l'organisation,
- des individus se rassemblent autour d'une organisation parce qu'elle leur permet de poursuivre des buts personnels communs. Ces derniers constituent les objectifs de l'organisation : aucune idéologie ou système de contrôle ne sont requis pour souder les besoins individuels et organisationnels,
- les individus partagent les objectifs de la firme car ils y trouvent un intérêt. Ils profitent de l'existence de l'entreprise et se rassemblent autour de n'importe quels buts qui contribuent à la maintenir en vie».

⁶⁴ Le Maître D, l'évaluation de la performance des responsables de département dans l'entreprise in Gervais M (textes rassemblés par) Recherche en contrôle de gestion, coll. Recherche en gestion, Economica, 1996.

Dans ces quatre cas, la cohérence des objectifs de l'organisation avec les réalisations des acteurs est expliquée par le fait que ceux-ci usent de leur activité professionnelle pour réaliser leurs propres buts ou servir certains intérêts personnels.

Dans ce sens, Fiol (2005 ; p274), note que le processus de mise en cohérence est la coordination des interrelations entre l'ensemble des parties et les différentes parties et le résultat est le degré de cohérence atteint. En conséquence, le contrôle veille au bon équilibre entre la différenciation des parties et leur intégration à travers un autocontrôle individuel et un autocontrôle collectif. Il n'a de sens que s'il existe au sein de l'entreprise une cohésion minimale suffisante autour d'un projet partagé.

1.3.De la pertinence d'un lien : coordination/hiérarchie

Dans une hiérarchie suivant une optique purement formelle, les supérieurs hiérarchiques disposent les droits de contrôle sur leurs subordonnés pour assurer une adéquation objectifs/actions.

La hiérarchie est porteuse de lien et de sens pour les unités et ses évolutions reposent sur plusieurs visions :

- Du management s'appuyant sur la coordination des activités par les compétences.
- De la motivation, qui constitue la véritable voie de la subsidiarité où chacun a sa place.
- Un centrage sur le client, à savoir sur la logique des clients, la multiplication des contacts et des interfaces incite à prendre les décisions attendues par le marché et à y répondre en termes d'activités.

Dans ce contexte, la hiérarchie n'a pas le temps de s'interposer entre le personnel et le client : c'est le règne de l'action, du temps réel, de la réactivité.

La responsabilité, s'avère donc très structurante, du fait qu'elle établit l'idée d'un partage entre contrôle par la hiérarchie et pilotage local.

La coordination dans cette perspective est légitime pour l'ensemble des acteurs, dans ce cadre, ces liens fonctionnant à partir de procédures formalisées objectives, la pression à une conformité et communicables qui font référence à la bureaucratie Wébérienne.

Mintzberg. H recense cinq mécanismes de coordination dans les organisations, dont quatre relèvent de cette régulation.

Tableau. 9 - La coordination et le contrôle

L'ajustement mutuel	Les salariés coordonnent leur travail par simple communication informelle. Mais cela ne peut être efficace que dans les petites structures et à condition que les personnes s'entendent, cela ne résout pas le problème du contrôle.
La supervision directe	La supervision directe, à savoir la coordination par le chef hiérarchique des activités de ses subordonnés qui devront lui demander l'autorisation de mettre en œuvre leurs décisions. Ce mécanisme, s'il permet de coordonner et de contrôler a priori les décisions, remet en cause partiellement la décentralisation.
La standardisation	L'utilisation de la standardisation des procédés et/ou des résultats permet de penser la coordination au moment de l'organisation du travail. Si les procédures permettent d'encadrer les décisions et le travail, elles ne sont pas toujours suivies et ne peuvent être aussi efficaces qu'un rapport humain.
Les coordinateurs	Ce rapport humain est instauré avec les coordinateurs ou intégrateurs, directement reliés à la DG, dont la mission est de rapprocher les points de vue des différents services tout en préservant leurs spécificités. L'exemple le plus répandu est le chef de projet.

Source : Ayrinhac C et al, économie d'entreprise, BTS 1, Nathan, Paris, 2000, p 258.

Le nouvel environnement des entreprises, supposé être plus turbulent, fait que le contrôle des délégations par les chiffres trouve ses limites, et devient incapable d'anticiper les modifications de l'environnement.

Cette régulation sera traduite par un ensemble de règles acceptables par les parties en présence. Elle est le résultat d'une négociation entre les acteurs donc à former un collectif, elle a donc également une fonction identitaire (Dumoulin, 1999, p33).

1.4.La décentralisation induite par le lien coordination/motivation

Pour éloigner les membres de l'organisation du risque d'opportunisme, la théorie de l'agence donne une solution des contrats liant la rémunération de l'agent au résultat de son travail ; solution retenue par le taylorisme à partir de la motivation de l'homme au travail par sa volonté de maximiser son profit.

Le système «sanction/récompense» doit être amélioré à partir du moment où l'on sait que les motivations des agents à l'intérieur d'une organisation sont complexes et ne se limitent pas au seul gain monétaire.

La délégation des responsabilités passe par la création des centres opérationnels plus en moins indépendantes qui s'est développée dans les années 1960, suite d'une modification de la représentation des intérêts de l'homme au travail qui devient légitime.

De ce fait, la conception d'un système de motivation renforce à la fois la cohérence de l'action, la réactivité de l'organisation, le niveau de performance, l'équilibre social et constitue une valeur ajoutée pour l'individu et pour l'organisation.

Cette transformation résulte du travail de nombreux chercheurs qui ont tenté de bâtir un modèle de référence par des théories de la motivation qui sont diverses et quelquefois contradictoires.

À cet effet, on peut retenir trois théories :

- Théories du processus centrées sur les attentes.
- Théories interactionnistes intégrant l'environnement externe.
- Théories du contenu centrées sur les besoins.

On n'abordera que les dernières d'où la question dominante : qui motive les individus de réaliser leurs besoins au travail ?

Les chercheurs sociologues tels que McGregor et le management participatif (la théorie Y), Herzberg et la satisfaction des besoins d'estime et d'accomplissement de l'homme au travail suivant la grille de Maslow...

Toutes ces contributions selon Burlaud et Simon (1985 ; p224) est un développement du contrôle de gestion qui consiste à faire évoluer le système de motivation, fondé essentiellement sur des sanctions négatives (la chaîne autorité- crainte-obéissance), vers des sanctions positives.

Ce constat fait émerger des outils de gestion tels que :

- l'approche participative DPO et DPPO,
- l'enrichissement du travail, l'élargissement des tâches...

Dans cette perspective, le capital humain devient une ressource précieuse qu'elle doit être gérée.

Indépendamment de risque d'opportunisme de la part des acteurs, leur multiplicité génère un risque d'incompatibilité entre les actions menées, soit sur le plan vertical (alignement stratégique) et/ou sur le plan horizontal (entre les différents acteurs).

Parmi les différentes définitions de la coordination Zawadzki (2009 ; p14) dans sa thèse a retenu celle de Van de Ven et al (1976) : «La coordination signifie l'intégration et la mise en place de liens entre parties d'une organisation pour accomplir un ensemble collectif de tâches».

Selon Dyer et Singh (1998), cette coordination «est une compétence relationnelle des acteurs qui la mobilisent dans leurs interactions» (Maymo, 2011)⁶⁵.

Dans la plupart des circonstances, la qualité de la coordination est le facteur crucial de la pérennité de l'organisation selon Barnard (1938) cité par Zawadzki (2009).

Dans ce cadre Schermerhorn et al, (2003) cité par Maymo (2011), notent que «les définitions récentes du concept de coordination mettent l'accent sur l'amélioration de la cohérence des liens entre acteurs comme étant déterminante de l'efficacité organisationnelle».

Cette amélioration de la qualité de la vie dans l'entreprise rend les salariés plus dynamiques, motivés, créatifs (Ayrinhac et al, 2000, p104).

Le fonctionnement même d'une organisation nécessite de la coordination, d'où la combinaison des actions par rapport à un objectif ciblé.

Elle est considérée comme indispensable pour le lancement des innovations, pour trouver la réaction la plus adaptée aux fluctuations du marché, pour orchestrer les compétences diverses nécessaires à la réussite d'un projet.

Cependant elle est soumise à un double impératif, d'un côté de laisser les échelons inférieurs libres d'ajuster elles-mêmes leurs activités selon leurs compétences, et de ménager les ajustements transversaux nécessaires.

Cette coordination, affirme la nécessité d'une véritable action au profit de la coopération consciente.

Le niveau de confiance d'un responsable, envers sa hiérarchie ou bien ses subordonnées influence son comportement et sa performance.

Le mode de fonctionnement de contrôle de gestion dans son approche classique (délégation/contrôle : où l'acteur comme un rouage de réalisation d'objectifs prédéfinis) considéré le plus adapté en termes de décisions et de réalisations, pour évaluer les performances des unités décentralisées et pour identifier les responsabilités réelles lorsque les objectifs ne sont pas atteints.

1.5. Les attributions du contrôle dans cette décentralisation

Dans un univers stable et pour assurer de la motivation des individus, le système de contrôle développe l'information en retour, pour aider les responsables et leurs subordonnés

⁶⁵ Maymo V, coordination intraorganisationnelle : une approche conventionnelle des pratiques de stock dans la banque de détail in revue management international, vol 15, n°4, 2011, pp 83-94.

de suivre les résultats de leurs actions par rapport aux objectifs. Cependant, dans un environnement mutant, le système doit veiller à la cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie, à cet effet, les responsables du sommet informent la ligne hiérarchique des informations sur l'environnement économique, ainsi que les options stratégiques retenues, afin de ne pas perdre de vue les objectifs globaux de l'organisation.

Le contrôle de gestion est donc, la production des informations transversales pour répondre au besoin de coordination des entités décentralisées, pour assurer une convergence satisfaisante des objectifs des responsables vers ceux de l'organisation qui constitue depuis son apparition mêmes le but du contrôle de gestion. Ce dernier, constitue donc un puissant mécanisme de régulation, ceci explique que son rôle soit souvent défini en termes «d'orientation des comportements».

La mobilisation des efforts est une des missions du contrôle de gestion, car il intègre la dimension humaine, de ce fait, actuellement l'organisation est analysée sous deux dimensions :

- Technico-économique.
- Socio-politique (technique et humaine).

Il faut donc repenser le mode de contrôle qui accepte pleinement l'acteur au lieu du mode délégation/contrôle, d'où cette problématique transparaît dans le contrôle de gestion tant sur ses objectifs que sur ses moyens.

De ce fait, la préservation d'une partie du contrôle central et d'autre part la recherche d'une maximisation d'un degré de flexibilité, et de participation des échelons inférieurs, en pratique, «les organisations doivent combiner une structure fluide et un contrôle serré qui provient en grande partie de la culture d'entreprise et du style de management» (Richet, 2001, p46).

1.6.Hypothèses relatives à la structure de l'organisation

L'entreprise vue de l'intérieur ressemble à un ensemble organisé, l'atteinte de ses objectifs, nécessite la mise en œuvre des moyens à travers des processus parmi eux la maîtrise de la circulation des flux d'information.

Ces interfaces montrent implicitement l'importance que revêt l'organisation de l'entreprise dans la réussite du contrôle de gestion. La structure de l'entreprise représente donc l'ossature de cet ensemble.

1.6.1. Définition de la structure

La structure d'une organisation peut être définie comme :

- une répartition horizontale des tâches,
- une division verticale des responsabilités (pouvoirs),
- des mécanismes de coordination.

La répartition horizontale des tâches et la division verticale des responsabilités rendent nécessaire la mise en place de mécanisme de coordination.

Sur ce dernier point H. Mintzberg distingue :

- l'ajustement mutuel : c'est le plus simple des mécanismes de coordination. Il consiste pour chaque acteur à observer ce que font les autres afin d'ajuster son comportement en conséquence.
- la supervision directe : la coordination est alors assurée par des ordres qu'un supérieur donne aux personnes placées sous sa responsabilité.
- la standardisation des procédés : la coordination résulte d'une spécification préalable des méthodes de travail, du contenu de chaque tâche et de règles qui indiquent à chacun comment exécuter son travail.
- la standardisation des résultats : lorsque la tâche n'est pas programmable et standardisable, la coordination est obtenue en spécifiant à l'avance le résultat attendu en fonction d'un certain nombre de critères mesurables.
- la standardisation des qualifications : la spécification ex ante des connaissances que doit détenir celui qui effectuera le travail permet, dans une certaine mesure, d'éviter l'apparition de problèmes de coordination ; ou tout du moins de disposer d'individus qui sont censés pouvoir faire face à ces difficultés de manière autonome.

De ce fait, en intégrant ses mécanismes de coordination, une relation immédiate apparaît entre la structure et le contrôle de gestion. Celui-ci, dans la mesure où il représente un moyen de standardiser les résultats attendus, est l'un des mécanismes de coordination qui viennent d'être évoqués» (Bescos et al, 1997, p57).

1.6.2. Existe-t-il une structure idéale ?

De nombreux auteurs spécialistes des organisations ont donné des réponses différentes à cette question.

L'ouvrage de P.R. Lawrence et J.W. Lorsh, pose la question de savoir «quels sont le style de management et la structure les plus adaptés à une situation spécifique ?» (Bressi, 1996).

Pour simplifier, on les classe en deux catégories (Boillet, 2004) :

- Ceux qui affirment qu'un type particulier de structure est supérieur aux autres en toutes circonstances. C'est le cas des «classiques»: Taylor et son «one best way» ou Fayol, partisan d'une structure fonctionnelle centralisée ou bien encore le modèle bureaucratique de Weber.
- (l'étude de M. Kalika : structures d'entreprises: réalités, déterminants, performances). Selon les situations, telle forme d'organisation sera plus performante qu'une autre. C'est ce qu'on appelle la théorie de la contingence.

Les facteurs susceptibles d'influencer le choix de telle ou telle structure sont :

a. La taille

Plus la taille d'une organisation augmente, plus sa structure est élaborée, plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées et plus en aura recours à la communication formelle, et sera régulée par des procédures et règles précises. Ainsi, la complexité de la structure s'accroît.

b. L'âge

Avec le temps, les organisations se formalisent davantage du fait de l'expérience dont elles peuvent bénéficier pour formaliser les comportements et prescrire des règles et des procédures, comme le rappelle très justement Mintzberg plus une entreprise vieillit, ses procédures se standardisent et les décisions se décentralisent.

c. La stratégie

Dans ce cadre A. Chandler note que la structure doit s'adapter à la stratégie. L'étude qu'il fait de quatre grandes entreprises américaines (Du Pont, General Motors, Sears Roebuck) montre que les entreprises ont dû modifier leurs structures afin d'être capable de conduire efficacement ces stratégies (Boillet, 2004).

À l'inverse, d'autres auteurs considèrent que c'est la structure qui conditionne la stratégie. En fait, on peut dire qu'il y a une liaison dialectique entre structure et stratégie.

En effet, la stratégie est contingente à la structure mais, à l'inverse, les changements d'orientation stratégique peuvent nécessiter une adaptation de la structure (une structure hiérarchique ne permettra pas d'avoir des réactions rapides par rapport à l'environnement : pour atteindre cet objectif, une plus grande autonomie devra être accordée aux échelons inférieurs) (Auriac et al, 1995).

d. La technologie

J. Woodward a montré les liens entre technologie et structure. Elle distingue quatre catégories de technologies :

- La production unitaire ou par projet.

- La production par atelier ou par lots.
- La production de masse.
- La production par processus.

Ces différents systèmes de production correspondent chacun à une série d'objectifs différents et il ne saurait être question de les faire cohabiter sans précaution, sous peine de s'exposer à des confusions d'objectifs. Il est clair que les modes de gestion de ces systèmes doivent être différenciés.

Pour chaque type de technologie, il y a un «meilleur type d'organisation» avec lequel les entreprises du secteur obtiennent les meilleurs résultats (Auriac et al, 1995).

J. Woodward montre qu'à ces technologies sont associées des structures particulières. Par exemple, la ligne hiérarchique s'allonge quand on passe d'une production par petits lots à une production de masse puis à une production continue.

Une fois les entreprises classées, il devient clair qu'un type de structure organisationnelle différent convenait à chaque technologie de production. Certaines des constatations de Woodward sont résumées au tableau ci-dessous :

Caractéristiques	Type d'organisation	
	Mécaniste	Organique
Type d'environnement	Stable	innovateur
Modèle	L'organisation classique	L'organisation comportementale qui met l'accent sur l'autocontrôle
Respect de la chaîne de commandement	Rigoureux	Souple-la chaîne de commandement est souvent court-circuitée
Départementalisation (structuration par services)	Fonctionnelle	Divisionnelle
Degré de spécialisation des tâches	Tâches spécialisées	Tâches non spécialisées, susceptibles de changer quotidiennement selon la situation
Degré de décentralisation	Prise de décision centralisée	Prise de décision décentralisée
Éventail de subordination	Étroit	Large
Type de coordination	Selon la hiérarchie et les règles	Par le truchement de comités, d'agents de liaison et d'agents d'intégration

Source : Dessler G, Starke F A et Cyr D J, la gestion des organisations : principes et tendances aux XXI^e siècle, ERPI, 2004, p 289.

Pour être performantes, les entreprises doivent conformer leur structure à leur technologie. Ainsi, les entreprises de production unitaire doivent adopter des structures organiques, alors que les entreprises de production de masse auront une structure bureaucratique (Roux, 1989).

e. L'environnement

Boillet (2004) note que Lawrence et Lorsch, ont étudié dix entreprises aux USA avec pour principaux objectifs⁶⁶ :

- analyser la relation entre l'incertitude de l'environnement d'une entreprise et sa structure,
- montrer les influences de l'environnement sur la différenciation des divisions de l'entreprise (nature des objectifs, horizon temporel, relations interpersonnelles, hiérarchisation) et sur les procédures d'intégration et de coordination induites par cette différenciation (contacts directs, comités, services de liaison...).

Ils arrivent à la conclusion suivante:

- plus l'environnement est stable et plus la structure est formalisée,
- plus l'environnement est changeant et plus la structure est souple.

Tableau. 10 - L'étude de Lawrence et Lorsch

	Environnement	Différenciation	Intégration
Plastique	Instable	Forte	Forte
Emballage	Stable	Faible	Forte
Alimentaire	Mod. instable	Moyenne	Forte

Source : Livian Y F, organisation : théories et pratiques, 3^e éd, coll. Gestion Sup, Dunod, 2005, p 65.

De leur part, et à partir d'une enquête sur un échantillon d'entreprises, Emery et Trist aboutissent à une typologie des environnements selon leur taux de changement. Chaque environnement constituant une trame causale pour la structure de l'organisation.

Quatre types d'environnements sont alors proposés (Dayan, 1999) :

1. Environnement stable aléatoire: les composants constitués par cet environnement changent peu et sont faiblement connectés.
2. Environnement stable structuré : il y a peu de changement de ces composants mais ceux-ci sont clairement agencés d'une certaine manière.
3. Environnement instable réactif : un dynamisme prévisible et organisé existe au sein de ces composantes.

⁶⁶ Lorsch J et Lawrence P (1973), étudient les structures d'entreprises industrielles situées dans trois secteurs (emballage, plastique et alimentaire), aux caractéristiques différentes en termes d'environnement économique et de marché ainsi que d'environnement technique.

4. Environnement turbulent : un dynamisme moins prévisible existe au sein des composants de l'environnement, tant pris individuellement que dans leurs relations d'interconnexion.

De cette typologie, Emery et Trist proposent de retenir qu'une plus grande interdépendance entre les composants conduit à une grande complexité et à une plus grande incertitude de l'environnement.

Duncan a plutôt utilisé une démarche empirique, pour lui l'environnement perçu soit stable ou complexe, soit statique ou dynamique (Dayan, 1999) :

Tableau. 11 - Typologie de Duncan (1972), adapté de Desreumaux (1992)

Environnement	Simple	Complexe
Statique	1. Faible incertitude perçue	2. Incertitude perçue modérément faible
Dynamique	3. Incertitude perçue modérément forte	4. Forte incertitude perçue

Source : Dayan A (coordonnateur général), manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999.

Burns et Stalker ont étudié comment l'environnement influençait les structures organisationnelles à partir d'une enquête sur une vingtaine de compagnies industrielles anglaises sur la base de l'appréciation de l'environnement par le taux de changement de technologie et du marché.

En guise de résultat, ont énoncé que la structure d'une organisation dépend des facteurs externes, qui sont eux-mêmes traduit par l'incertitude de l'environnement dont la mesure est faite à l'aide des taux de changement de la technique et du marché :

- La structure d'organisation de type mécaniste, celle qui correspond donc à l'organisation bureaucratique décrite par Weber convient mieux à un environnement stable.
- La structure d'organisation de type organique, à l'opposé de la précédente, convient à un environnement instable.

Mintzberg a résumé les différentes situations dans le tableau ci-dessous :

Environnement	Stable	Dynamique
Complexe	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisé • Bureaucratique (Standardisation des qualifications)	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisé • Organique (Ajustement mutuel)
Simple	<ul style="list-style-type: none"> • Centralisé • Bureaucratique (Standardisation des procédés de travail)	<ul style="list-style-type: none"> • Centralisé • Organique (Supervision directe) travail

Source : Boillet P, les hommes et le cadre de leurs action : structures et contrôle de gestion in Guedj N (travaux coordonner), le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e éd, les éditions d'Organisation, 2004, p 375.

L'axe simplicité/complexité de l'environnement joue donc sur la centralisation/décentralisation du pouvoir, alors que l'axe stabilité/dynamisme joue sur le caractère bureaucratique/organique de la structure.

En conclusion, les tendances actuelles en matière d'organisation sont :

- l'aplatissement des structures: suppression des hiérarchies, des intermédiaires,
- le fonctionnement des entreprises en réseau, la circulation et la transparence de l'information.

1.6.3. Les influences de la structure sur le contrôle de gestion

Il n'existe pas une structure idéale universelle pour toutes les organisations, la théorie de la contingence a bien tranché sur ce point, les facteurs de contingence conditionnent les structures spécifiques.

La mesure des performances nécessite de décomposer l'organisation, de ce fait la structure comme élément du système de décision, de communication et de coordination est importante et influence le contrôle de gestion.

La structure organisationnelle sur laquelle repose le contrôle de gestion est celle qui résulte du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité.

Certaines structures, bien adaptées à un contexte taylorien, se révèlent aujourd'hui inadaptés face aux évolutions de l'environnement (font l'objet de critiques tant de la part des praticiens des entreprises que des chercheurs en sciences de gestion). Cette assertion note les entreprises utilisent une technologie du XXI^e siècle, dans des usines du XX^e siècle.

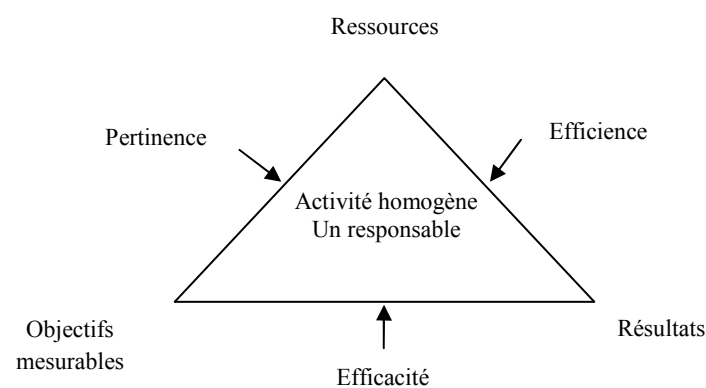
1.7.La notion de centre de responsabilité

Classiquement l'efficacité du contrôle de gestion dans les organisations qui ont une taille importante impose à décentraliser la structure en différentes entités de gestion nommées

centres de responsabilité dont la définition selon Burlaud (1995) varie avec les objectifs et le niveau d'autonomie, existantes dans l'exercice du pouvoir, et qui implique certaines conséquences dans l'organisation des prises de décisions.

Par définition un centre de responsabilité est une unité organisationnelle qui se caractérise par une activité homogène placée sous l'autorité d'un responsable, dont, il s'engage à atteindre certains résultats mesurables, bénéficiant d'une certaine autonomie décisionnelle et un ensemble de moyens. Cependant, chaque entreprise constitue un cas spécifique en la matière.

Fig. 14 - Représentation schématique d'un centre de responsabilité



Source : De Kerviler (I et L), le contrôle de gestion : à la portée de tous !, 4^e éd, Economica, 2006, p 32.

L'objectif de ce découpage pour renforcer l'implication à tous les niveaux et de maîtriser la gestion de l'entité en s'appuyant sur les responsables du niveau inférieurs, et de lui permettre d'exploiter au mieux des marges de manœuvre locales dans la réalisation de la performance d'ensemble.

Le succès de cette délégation nécessite le respect d'un certain nombre de conditions soient :

- la précision de la définition du domaine délégué,
- les objectifs généraux de l'entreprise doivent être connus par les différents centres,
- la compatibilité des objectifs particuliers des centres de responsabilité avec les objectifs généraux de l'entreprise,

Cinq types de centres existent dans la pratique :

- Le centre de coûts productifs : le responsable de l'unité est chargé de gérer les coûts de production.

- Le centre de coûts discrétionnaires (ou frais): le responsable ne peut déterminer de liaison stricte entre sa production et les moyens utilisés.
- Le centre de recettes ou de chiffre d'affaires : l'objectif des responsables est le niveau des ventes réalisées par leur centre.
- Le centre de profit : le responsable est supposé contrôler les coûts et les recettes de son centre.
- Le centre d'investissement : le responsable contrôle à la fois le profit et les actifs employés par son centre.

Les caractéristiques des différents centres sont résumées dans le tableau ci-dessous :

Ces différents centres se distinguent par la diversité des missions dont ils sont investis, par l'étendue de leur pouvoir de décision, par l'influence qu'ils peuvent avoir sur le résultat de l'entreprise et la nature de leur responsabilité financière. Sur ce dernier point, notons que du centre de coûts, au centre de profit, au centre d'investissement la responsabilité financière est croissante.

Type	Exemple	Maîtrise de			Horizon Temps	objectifs
		Coûts	CA	Capital investi		
Centre de frais	Services administratifs	X			LT	Meilleure prestation possible avec les sommes allouées
Centre de coûts	Atelier de production	X	X		CT	Réalisation de programme de production au moindre coût
Centre de recettes ou chiffre d'affaires	Service des ventes		X		CT	Maximiser le volume des ventes avec les moyens budgétés
Centre de profit	Direction commerciale	X	X	X	CT	Maximiser le résultat ou la marge
Centre d'investissement	filiale	X			LT	Rentabilité des capitaux investis

Source : Boillet P, les hommes et le cadre de leurs actions : structure et contrôle de gestion in Guedj N (ouvrage coordonné), le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, coll. Les références, 3^e éd, les éditions d'Organisation, Paris, 2004, p 379.

Ainsi, le choix du centre et des critères de gestion sont délicats et subjectifs, ils dépendent de plusieurs facteurs contingents, en particulier :

- le type de pouvoir et le degré de délégation d'autorité et de responsabilité accordé (plus le pouvoir sera décentralisé et délégué, plus le nombre de centres sera important),
- la nature de l'activité, le type de produit,
- la stratégie de l'entreprise.

Selon le degré de décentralisation ou d'autonomie de gestion, le responsable du centre soumis dans son action à un certain nombre de «contraintes» extérieures à son propre système (Pillot, 1986, p57) :

- les contraintes externes, liées au milieu économique et social, sont représentées par la législation, la réglementation professionnelle, les conventions collectives, les accords commerciaux avec les clients ou des fournisseurs préférentiels, des concurrents ou des partenaires.
- les contraintes structurelles, liées à l'appartenance à une entreprise groupant plusieurs unités, ou à un groupe financier, vont limiter l'autonomie de gestion en imposant des valeurs fixes à certains facteurs (prix imposés par exemple) ou bien en prévoyant l'autorisation préalable du siège (investissements) ou bien encore, en retirant purement et simplement certains facteurs du champ d'application du gestionnaire (domaine financier par exemple). On ne retrouve, dans ce cas, l'ensemble des facteurs de gestion qu'au niveau du siège de la société.

L'inconvénient de cette délégation selon Burlaud et Simon cité par Malo et Mathé (2002 ; p117), «peut conduire à une certaine concurrence interne, allant contre l'objectif recherché d'amélioration de la coordination. Aussi, R.N. Anthony met-il en garde : «l'esprit de compétition généré par le concept de centre de profit ne devrait pas entraîner de dysfonctionnements dans l'organisation».

En effet, lorsque les dysfonctionnements éventuels apparaissent trop importants, d'autres approches devront être préférées, notamment, par exemple, la gestion par processus qui facilite le pilotage transversal des activités (Demeestère, Lorino et Mottis, 2002, p50).

Conclusion

Le système de contrôle de gestion, en référence à la notion de contrat, suppose le découpage de l'organisation en centres de responsabilité qui a conduit à la mise en place d'un contrôle de gestion par les résultats de nature financière qui se traduit le plus souvent à travers le système budgétaire.

Cependant au travers les mutations de l'environnement ce mode de contrôle est apparu incapable de s'adapter aux nouvelles exigences d'où cette décentralisation suppose un minimum de confiance dans la capacité des managers à prendre de saines décisions.

Un bon système de contrôle selon Giraud et al (2008) combine plus qu'il n'oppose les différentes formes de contrôle. Si l'orientation des comportements répond en grande partie à une logique contractuelle, celle-ci est rarement mise en œuvre de façon stricte et exclusive.

2. L'évolution de la fonction contrôle de gestion

On présente ici un bref parcours historique de l'évolution de la fonction contrôle de gestion qui s'est développé tout au long du XX^e siècle avant de connaître une série de remises en cause suite aux évolutions de l'environnement économique, concurrentiel et technologique.

2.1. Le contrôle de gestion dans sa pratique classique

Le contrôle de gestion est apparu dans les grandes entreprises industrielles sous la contrainte :

- De maintenir l'efficacité économique au plus bas niveau hiérarchique, lorsque ses entreprises s'avèrent trop complexes par leur taille ou leurs activités.
- D'assurer la cohérence et la coordination suite au mouvement de décentralisation des responsabilités, en orientant les acteurs dans le sens souhaité par la direction.

À cet effet, il était utilisé comme un système plus ou moins cybernétique de maîtrise de l'emploi des ressources financières, axé sur le contrôle des objectifs budgétaires : «définition des objectifs, actions, corrections des écarts constatés» dans une perspective de pilotage économique à court terme dans un univers de référence stable.

Il joue le rôle de coordinateur a priori et intègre des plans d'actions des différents centres, pour assurer la convergence des objectifs de chaque centre organisationnel vers la réalisation des objectifs stratégiques.

Un certain nombre d'outils de gestion se sont développés afin d'assurer cette coordination, dans ce sens, quatre grandes rubriques dans la pratique de base se retrouvent systématiquement dans tous les manuels de contrôle de gestion (Autissier, 2007, p52).

Tableau. 12 - Les pratiques de base du contrôle de gestion

Pratiques	Objectifs
Schémas analytiques	Décomposition de l'entreprise en centres d'analyses
Calcul des coûts	Détermination des coûts, des prix de vente et des marges
Dispositif budgétaire	Prévision des ressources par centre d'analyses et contrôle des écarts
Tableaux de bord	Pilotage stratégique et aide à la décision

Source : Autissier D, mesurer la performance du contrôle de gestion, coll. Les baromètres de la performance, les éditions d'Organisation, 2007, p 54.

Notons que ces pratiques de base tournent autour de la mission de contrôle de gestion qui est axée autour de trois grands rôles, notent que ses missions axées autour de trois grands rôles (Löning et al, 2003) :

1. Le rôle informationnel : renvoie aux actions de collecter, traiter, sélectionner, commenter et diffuser l'information de gestion ; d'administrer et d'animer les procédures et les systèmes d'information en vue de fiabiliser l'information et de respecter les échéances relatives au suivi budgétaire et au reporting.
2. Le rôle organisationnel : fait référence à la nécessité de créer, d'améliorer ou de mettre en cause les systèmes d'information et de contrôle. Il s'agit pour la fonction de s'interroger en tant qu'«architecte» sur la pertinence des pratiques et sur leur adéquation avec les normes du groupe (calcul des coûts, tableaux de bord...).
3. Le rôle relationnel : la fonction contrôle, en position de conseil, réalise, pour le compte des managers le chiffrage économique de leurs projets et formule des recommandations (aide à la décision...).

Dans cette approche le contrôle de gestion s'appuie sur une structure en centres de responsabilité qui s'emboîtent les uns dans les autres suivant une vision hiérarchique, verticale de l'entreprise et est exercé :

- soit sur un mode centralisé contraignant qui permet une délégation d'autorité entre responsable et ses subordonnés,
- soit sur un mode décentralisé où on privilégie les négociations d'objectifs entre supérieur et subordonnés.

Les entreprises capables d'intégrer les progrès techniques dans un appareil de production permettant de fabriquer en masse des produits standards étaient assurées de réussir (Kaplan et Norton, 1998, p14), la performance était subordonnée à leur capacité à profiter d'économies d'échelle.

En somme le contrôle de gestion s'est développé dans le cadre d'entreprises tayloriennes où les tâches étaient fortement standardisées et analysables, c'est la connaissance des coûts qui était recherché.

2.2.Vers des nouvelles conceptions du contrôle de gestion

Les entreprises sont au cœur d'un processus de changement constant, il leur faut être flexible et réactive, maîtriser la qualité mais aussi les délais, réduire les coûts mais sans détériorer la valeur, la concurrence n'est plus industrielle mais informationnelle, et à côté des

incertitudes vient s'ajouter les complexifications des modes de gestion remettant en cause le modèle classique du contrôle de gestion hérités du taylorisme.

La structure en centres de responsabilités et l'organisation hiérarchique sur laquelle elle est calquée ne sont pas nécessairement les formes organisationnelles qui permettent de gérer et de piloter de la façon la plus efficace la performance de l'entreprise (Löning et al, 2003, p13), aujourd'hui, ces clivages ne semblent plus correspondre à la réalité, d'où les organisations sont-elles devenues moins fonctionnelles et moins cloisonnées, on parle de l'organisation transversale.

Selon Alazard et Sépari (1996 ; p9) la transversalité permet :

- de réagir plus vite aux évolutions environnementales,
- d'augmenter la flexibilité,
- de concevoir et de produire plus vite,
- de réduire les délais,
- de diminuer les coûts et d'obtenir des gains de productivité,
- de renforcer la communication,
- la qualité et la synergie entre les acteurs,
- de mieux gérer les flux et de simplifier les procédures, tant dans l'organisation qu'avec les partenaires de l'environnement.

Dans cette perspective l'approche cybernétique pour représenter le contrôle de gestion est apparue insuffisante, à cet effet, la nécessité d'intégrer l'approche systémique comme outil d'aide aux décisions stratégiques est apparue nécessaire (Alazard et Sépari, 2004, p633).

L'évolution de la fonction contrôle de gestion dans le temps ne concerne pas seulement la pression d'un contexte économique, mais aussi le triomphe de l'économie japonaise au travers des apports de nouvelles méthodes et de nouveaux outils de gestion : importance de la qualité, gestion de production en «juste à temps» et sa flexibilisation c'est-à-dire la logique de la production est «tirée» par la demande et non plus «poussée» par l'offre etc.

Le contrôle de gestion consiste à piloter l'atteinte de résultats, mais l'atteinte des objectifs de résultat n'est pas exempte de risques, et plus les facteurs extérieurs sont hostiles, plus le contrôle est difficile (Giraud et al, 2008, p20). C'est pourquoi il suppose en général plus que la seule atteinte d'un résultat, il est le plus souvent associé à l'idée d'une performance, c'est-à-dire à l'obtention de résultats en dépit de l'influence défavorable d'événements extérieurs, à la maîtrise des risques tout au long du processus stratégique et opérationnel.

Cette performance selon Bouquin (2008) peut être appréhendée au travers trois notions clés :

- l'efficacité : est le fait de réaliser les objectifs et les finalités poursuivis,
- l'efficience : correspond à l'utilisation la plus rationnelle des moyens engagés,
- l'économie : consiste à se procurer les ressources au moindre coût.

Cette variété de son expression se conjugue avec la diversité des critères permettant de la caractériser et l'hétérogénéité des objectifs poursuivis par les acteurs (Marion, 1999)⁶⁷.

Les conditions modernes de la conduite des organisations invitent sans doute à élargir la définition de la performance et qu'une dimension non financière y soit intégrée (Crescenzo, 2005)⁶⁸.

Pour (re)trouver la capacité d'anticiper les évolutions de leurs activités, les managers et les opérationnels doivent disposer d'indicateurs permettant de détecter en amont les événements qui régissent le fonctionnement de leur organisation (Jaulent et Quarès, 2004).

Dans ce contexte le système budgétaire perd sa pertinence (Malo et Mathé, 2002, p15), de nouveaux outils doivent être développés et servir les nouvelles visions de la performance.

Dans cette optique, la capacité d'une entreprise à mobiliser et exploiter ses actifs intangibles est devenue beaucoup plus importante que l'investissement et le management des actifs physiques (Kaplan et Norton, 1998, p15).

L'articulation entre l'information financière et non financière dans les systèmes de mesure de la performance c'est une des questions centrales du contrôle de gestion des entreprises d'aujourd'hui (De Rongé, 2008).

À cet effet, le contrôle de gestion évolue également et se complexifie pour être à même d'accompagner et de piloter la performance globale de l'organisation (Jougleux et Livian, 2007, p113).

Le concept de pilotage traduit l'apparition d'un rôle plus actif du contrôle de gestion, ce dernier doit s'interroger sur sa capacité à aider les organisations à définir et mettre en place les changements nécessaires pour atteindre cette performance.

On est passé donc d'une fonction de vérification qui se base sur la maîtrise des coûts de production «vision purement instrumentale» à une fonction de pilotage qui «se fonde de plus en plus sur une approche transversale du fonctionnement de l'entreprise en mettant l'accent

⁶⁷ Marion A, le référentiel d'une démarche de diagnostic global : aspects méthodologiques in Marion A, le diagnostic d'entreprise : méthodes et processus, coll. Gestion, Economica, 1999.

⁶⁸ Crescenzo J C, introduction in changement dans les organisations : stratégies, processus et performance, t. 1, coll. Conception et dynamique des organisations, L'Harmattan, 2005.

sur la notion d'activité (la gestion par les activités)⁶⁹, dans cette optique l'action du contrôle de gestion elle-même va donc s'exercer de façon plus transversale.

Dans cette perspective plusieurs facteurs agissent comme autant d'explications de son évolution, à cet effet, Doriath (2005) note qu'on est passé :

- du contrôle a posteriori au contrôle «anticipatif» ou «prospectif», dans un processus d'amélioration continue,
- du contrôle financier des coûts à un contrôle élargi à un ensemble qualitatif de facteurs contribuant à la création de valeur par l'entreprise et à sa performance,
- du contrôle technique, engageant les responsables, à l'animation d'une structure afin de mobiliser les compétences des acteurs et de coordonner leurs actions pour qu'elles convergent vers la réalisation des objectifs.

On confirme cette évolution dans les deux définitions données par R. Anthony :

Tableau. 13 - Évolution de la fonction contrôle de gestion

Suivi des objectifs	Réalisation de la stratégie
«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» (1965).	«Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de la l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation» (1988).

Du suivi des objectifs à la réalisation de la stratégie (études de risques, choix des ressources à mobiliser) faire du contrôle de gestion un acteur incontournable dans la stratégie de l'entreprise.

Dans ce cadre de multiples mutations ont conduit les organisations à modifier leurs méthodes de gestion.

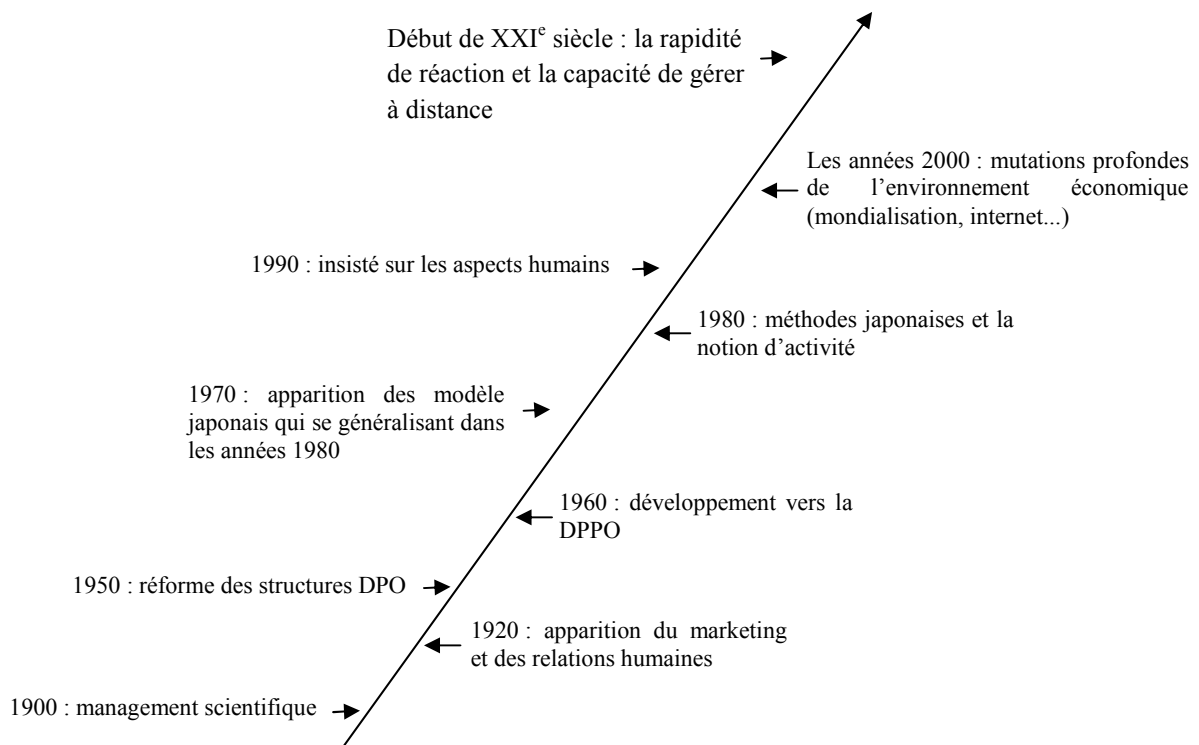
Ainsi, l'émergence d'une ère nouvelle, celle de l'information, et le développement de sociétés tournées vers l'économie de la connaissance, les interdépendances entre les fonctions, la qualité du processus productif..., ont rendu obsolètes nombre des principes de la concurrence à l'ère industrielle qui ont contribué à modifier les champs d'action du contrôle de gestion.

De ce fait, la recherche pour contrôler les résultats ne suffit pas, mais aussi à mesurer la performance de l'ensemble du système.

⁶⁹ Honoré L et Royer Y, dictionnaire de la finance d'entreprise, coll. Belin Sup-Economie Gestion, éditions Belin, 2003, p 66.

Le contrôle de gestion devient aujourd'hui un outil de pilotage de la performance et du changement, basé sur le triplet «anticiper, piloter, agir», ce qui a des conséquences sur son exercice, c'est un renversement complet de la problématique taylorienne.

Fig. 15 - Évolution du contrôle de gestion



Source : figure élaborée par le doctorant sur la base de l'ouvrage de Charrier H et De Gryse S, les outils fondamentaux de la gestion, Gualino éditeur, 2004, p 249.

Conclusion

On passe d'un contrôle classique adapté à un environnement de croissance linéaire opérationnel (c'est-à-dire à horizon budgétaire court termiste) organisant des spécialisations dans une logique hiérarchique pyramidale à un contrôle de gestion multidimensionnel (structures instables, activités temporaires, production en moins de stock...) à la fois opérationnel et stratégique.

À cet effet, il faut repenser les principes d'élaboration et les objectifs que l'on fixe au contrôle de gestion (Guedj, 2004, p622) :

- pour piloter des processus et non plus des produits,
- pour évaluer les variables caractéristiques (quantitatives et qualitatives),

- pour aider aux décisions stratégiques et pas seulement techniques.

En plus de sa partie formelle, selon Burlaud et Simon (2006) cité par Chanegrih (2012)⁷⁰ le contrôle de gestion est également un langage qui permet d'orienter les comportements des acteurs pour atteindre les objectifs stratégiques.

Cette fonction n'est pas un ensemble de règles mécaniques figées et ne se contente plus d'assurer la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais une dynamique, à la fois rigoureuse et souple, qui doit s'adapter au contexte propre à chaque entreprise (approche contingente) et qu'elle s'inscrit maintenant dans un processus d'amélioration continue.

Ainsi, elle n'est pas une fonction normative (encadrée par une réglementation externe comme c'est le cas de la comptabilité)⁷¹, en même temps, elle est une pratique multiforme dont le périmètre s'est beaucoup modifié avec le temps.

⁷⁰ Chanegrih T, les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement, Management & Avenir, 2012/8 N° 58, p 95-115.

⁷¹ Si la comptabilité peut être externalisée, il n'en va pas de même pour le contrôle de gestion, qui est essentiel au pilotage.

CHAPITRE II : STRATÉGIE ET SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION

Introduction

L'entreprise a besoin d'une vision claire de son futur choisi, d'autant plus nécessaire que l'horizon est lointain, que l'environnement est instable et que la concurrence est intense. Dans cette perspective, une démarche anticipative et non pas seulement réactive est fortement souhaitable. Celle-ci se traduit par la formulation d'une stratégie (Auriac et al, 1995, p25).

L'entreprise se trouve plongée dans l'environnement actuel, connaissant une mutation et une évolution galopante caractérisée notamment par les phénomènes suivants : la mondialisation des marchés et de la concurrence, l'évolution des besoins et des habitudes de consommation, l'innovation technologique, le développement des services, etc...

Pour atteindre son équilibre, elle doit rechercher une certaine efficacité pour répondre de manière rentable à la satisfaction des besoins des parties prenantes sur le plan de la qualité, sur celui de l'emploi ainsi que celui de préserver son environnement. Face à ces défis, elle est dans l'obligation d'adapter continuellement ses connaissances, ses modes d'organisation et d'action (Guedj, 2004, p17).

Section 1 : La stratégie

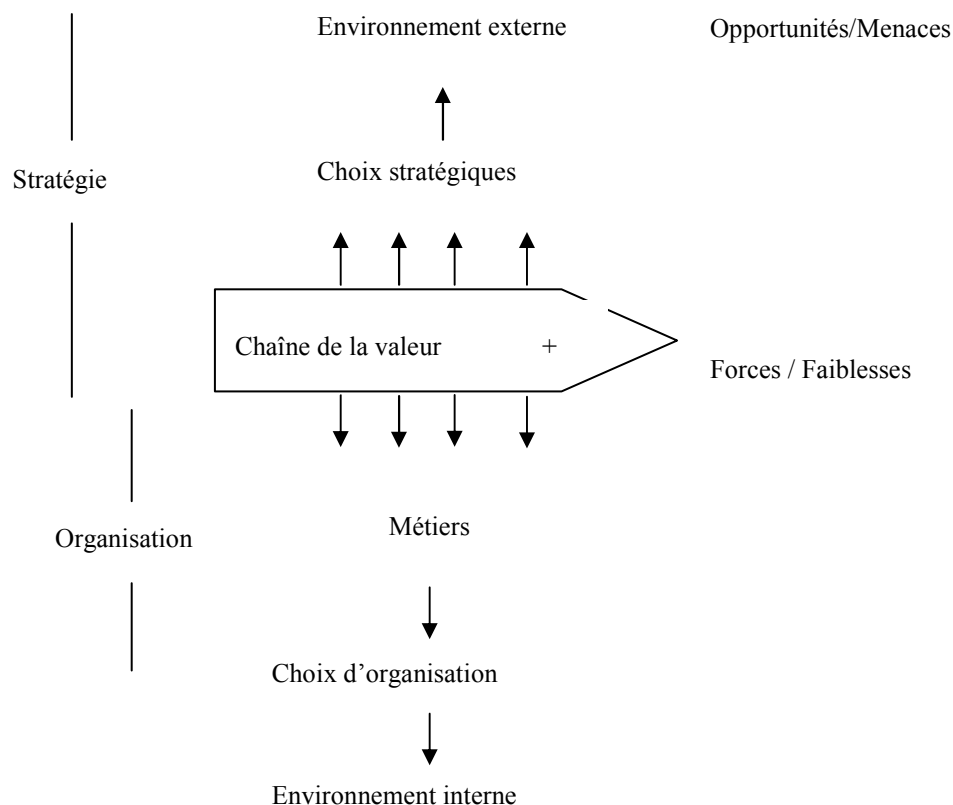
Selon Dayan et al (1999 ; p122), «La stratégie consiste à modifier en profondeur les caractéristiques de l'organisation (diversifications, choix majeurs d'investissement, alliances, internationalisation, abandon de certaines activités, etc.), elle est riche de concepts, d'outils, de méthodes et de techniques».

Rappelons que le terme «stratégie» a été intégré dans la terminologie managériale au milieu des années 50. Son origine provient du vocabulaire militaire et signifie selon Carl von Clausewitz in «de la guerre, traduction intégrale de l'allemand par Denise Naville-Éditions de Minuit 1959» : «l'art d'employer les forces militaires pour atteindre les résultats fixés par la politique».

Dans le cas de l'entreprise, «la stratégie consiste en une trame intégrée d'actions destinées à atteindre des buts fixés en coordonnant et en canalisant les ressources» (Hamadouche, 1997, p25).

Des économistes comme Edward Hastings Chamberlin, Joan Robinson, Ronald Coase puis des théoriciens des organisations tels que H. Fayol ou H. Simon commencent à cerner l'activité stratégique mais ce n'est qu'au début des années 60 que le terme et le champ d'analyse de la stratégie d'entreprise prend forme notamment avec I. Ansoff («Corporate Strategy» Mc Graw Hill Edition 1965), H. Mintzberg «Grandeur et décadence de la planification stratégique» Dunod 1994 et B. Henderson (le modèle du BCG de 1965), A. Chandler («Stratégies et structures de l'entreprise» 1962) mais aussi M. Porter qui s'est spécialisé sur la concurrence intersectorielle et qui s'est révélé très fécond sur le plan théorique puisqu'il est le père fondateur d'un certain nombre de concepts clés dans le domaine : l'avantage compétitif, les 3 stratégies génériques, les 5 forces concurrentielles, le losange ou le diamant, les déterminants de la chaîne des valeurs mais aussi dans la formulation d'une définition très pertinente de la stratégie facilement retenable à savoir : «la stratégie c'est la recherche d'un avantage compétitif durable» etc..

Fig. 16 - Lien stratégie - organisation



Source : Spitezki, H, la stratégie d'entreprise «compétitivité et mobilité», coll. Rapports et synthèses, Economica, 1995, p 149.

Ainsi, pour piloter au milieu de ces fortes turbulences (notamment décrites par P. Joffre), «l'entreprise doit inventer sans cesse de nouvelles réponses qui seront d'autant plus efficaces qu'elles seront contingentes à sa situation stratégique» (Faure, 1991).

En d'autres termes, selon Lauzel et Teller (1992 ; p61), «le pilotage d'une entreprise suppose la connaissance d'une destination, d'un chemin vers lequel il faut tendre. La détermination de ce chemin implique une étude approfondie des interrelations entre :

- les contraintes de l'environnement,
- les finalités de l'entreprise,
- ses structures,
- son système de communication et d'information».

Enfin, on nous appuyons sur Hamadouche (1997 ; p25), nous pouvons confirmer que «La finalité de la stratégie est de parvenir à une avance concurrentielle qui durera et qui procurera une bonne rentabilité», ce qui s'inscrit dans l'approche de M. Porter relative à la définition de la stratégie.

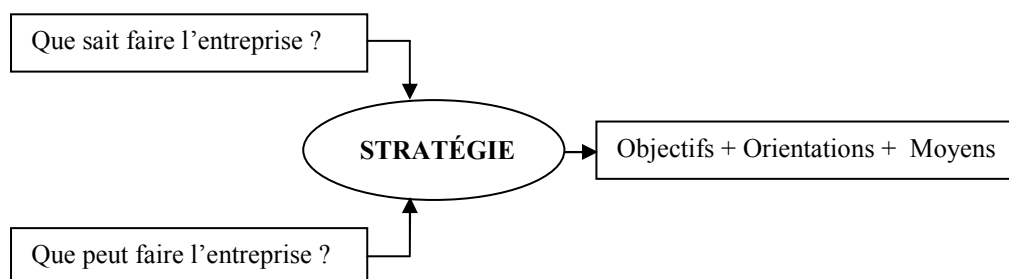
Définition de la stratégie

À ce niveau, nous nous proposons de retracer la meilleure définition trouvée dans notre recherche documentaire qui apporte un éclairage fort pertinent par rapport à notre objet de recherche.

C'est celle d'I. Ansoff cité par Charron et Sépari (2007 ; p408), «la stratégie consiste à piloter les modifications de relations du système entreprise avec son environnement et de la frontière de ce système avec ce qui n'est pas lui».

En synthèse nous pouvons même dire avec Brennemann et Sépari (2001 ; p131), qu'il est possible de définir une stratégie à partir des deux questions suivantes :

1. Dans cet environnement, que peut faire l'entreprise ?
2. Avec ses capacités, que sait faire l'entreprise ?



Source : Brennemann R et Sépari S, économie d'entreprise, Dunod, 2001, p 132.

Notre recherche documentaire nous a permis d'identifier un grand auteur américain sur la réussite ou l'échec d'une entreprise. Il s'agit de Harold Leavitt dont l'ouvrage de référence est «Corporate Pathfinders» Penguin Books de 1986, ouvrage fondamental qui est passé inaperçu en Europe, et la preuve la plus éclatante est constituée par le point de vue de l'auteur français Claude Sicard défendu dans ses 2 ouvrages de 1994 («Le manager stratège/Manuel pratique d'une analyse stratégique d'entreprise, Dunod) et 1997 («L'audit de stratégie/Guide de diagnostic de la stratégie d'une entreprise» Dunod) est patron d'un grand bureau d'études international. Ce dernier s'étonne d'une part sur l'absence de la traduction de cet ouvrage en français, et d'autre part sur celle de toute référence à cet ouvrage dans toute la littérature francophone alors que cet auteur américain a apporté un éclairage fort pertinent sur la stratégie.

En effet, écrit C. Sicard (1994 ; p29) dans le point : (1) L'équation du succès de Harold Leavitt : 1 + 3 «Harold Leavitt, dans son ouvrage très percutant qu'il a publié en 1986 Corporate Pathfinders a mis en évidence le fait que 3 éléments clés doivent être conjugués dans une entreprise, pour qu'elle puisse se développer avec succès. Il les définit ainsi

- (1) Path findinging, c'est-à-dire trouver la voie à suivre,
- (2) Problems solving c'est-à-dire résoudre les problèmes,
- (3) Implementing, c'est-à-dire «mettre en œuvre».

Du reste, dans la page 30, Sicard développe son point de vue très admiratif à l'égard de l'auteur américain dans les termes élogieux suivants :

« Harold Leavitt, qui est un bon spécialiste des problèmes de management d'entreprise, a donc proposé, pour projeter un peu de clarté dans l'analyse des causes de réussite et d'échec d'une entreprise, une classification des grandes tâches de direction générale qui nous paraît être tout à fait pertinente. Dans son fameux ouvrage Corporate path finders, il classe les tâches du management d'une entreprise en trois grandes catégories :

- Pathfinding, c'est-à-dire «la voie à suivre»
- Problems solving, c'est-à-dire «résoudre des problèmes»,
- Implementing, c'est-à-dire «mettre en œuvre».
- Enfin, dans la page 31, il écrit que «Il est très regrettable que cette classification n'ait pas été diffusée plus largement en France».

«Le volet (1) celui du path finding, est par définition, celui de la stratégie. Il faut que le chef d'entreprise sache tracer la voie à suivre qui mène au succès, c'est-à-dire qu'il soit à même de trouver le bon fil directeur qui va guider l'entreprise dans ses choix fondamentaux».

Le volet (2) celui du problems solving concerne la résolution d'un grand nombre de problèmes.

Le volet (3) est enfin celui à proprement parler de la gestion, au quotidien, du management de l'entreprise».

Le succès de l'entreprise selon Harold Leavitt obéit à la formule suivante : volet (1) + volet (3).

Le volet (2) (la résolution des problèmes) n'est pas retenu non pas parce qu'il est important mais seulement parce qu'il peut être délégué sans risque.

Dans la mise en œuvre de cette stratégie, les auteurs Molho et Poisson (2003 ; p33) citent les points les plus délicats suivants :

- l'allocation des ressources, rares et limitées, qui doivent être rémunérées en fonction du risque et en cohérence avec les choix stratégiques de domaines.
- l'identification des leviers opérationnels, limités en nombre et ayant un impact essentiel sur la performance.
- la prise en compte du développement à long terme au travers de la valeur créée pour le client.
- l'intégration du contexte externe au travers d'un dispositif de veille.
- la mise sous tension des processus opérationnels et/ou de support pour atteindre le meilleur niveau de performance.
- l'exploitation et le développement des compétences de « cœur de métier».

Le rôle du contrôle de gestion à travers l'évolution de la pensée stratégique

Au cours du temps, la stratégie a évolué dans sa pratique. Largement centrée sur la planification dans les années 1960 puis sur l'analyse de l'environnement dans les années 1970 et 1980, elle a pris une variété de formes dans les années 1990 et suivantes (Durand, 2003 p128).

À ce sujet, Avenier. M. J. cité par Hamadouche (1997 ; p21) distingue les trois étapes suivantes :

- l'ère de la planification à long terme (1955-1965),
- l'ère de la planification stratégique (1965-1975),
- l'ère du management stratégique qui a démarré au milieu des années 70 et se poursuit de nos jours.

En parallèle à cette évolution, Bollecker (2003 ; p5) examine le contrôle de gestion (ou le métier de contrôleur de gestion) et relève que : «depuis les années 1970, le contrôle de gestion a connu un essor considérable. Présents, à cette époque, principalement dans les entreprises industrielles de grande taille, les contrôleurs de gestion ont progressivement conquis les petites et moyennes entreprises et des secteurs d'activité aussi variés que les services, le commerce, l'administration publique ou encore la culture. Cet essor peut être attribué au moins à deux facteurs majeurs : le développement économique qui a suivi la seconde guerre mondiale puis, paradoxalement, la crise des années 1970».

À travers cet essor, Bollecker (2003 ; p5) a réconcilié l'évolution de la pensée stratégique et l'évolution du contrôle de gestion (plus précisément le métier du contrôleur de gestion).

Tableau. 14 - L'évolution de la profession de contrôleur de gestion

Contexte	Début du XX ^e siècle Production de masse Recherche d'économie de coûts Accroissement de la taille des organisations	Début des années 1960, Production de masse Accroissement de la taille des organisations	Années 1970-1980, Environnement complexe et incertain Différenciation des centres de responsabilités	Années 1990, Environnement complexe et incertain Différenciation et très forte interdépendance des centres de responsabilités	
Méthode de contrôle organisationnel	Contrôle bureaucratique	Contrôle par le marché combiné à un contrôle bureaucratique	Contrôle par le marché	Contrôle par la culture	Contrôle par le marché renforcé par des mécanismes de liaison
Fonction principale	Surveillance pour la protection des biens des actionnaires	Assurer le fonctionnement de la délégation des responsabilités et surtout la surveillance des activités pour le compte des directions générales	Aider les unités décentralisées à la gestion de leurs activités Assurer la cohérence avec les objectifs globaux de l'entreprise.	Inciter les individus à adhérer et à respecter les valeurs et les buts à long terme de l'entreprise	Aider à gérer les unités décentralisées, gérer les problèmes de coordination
Cent / Déc.	Fonction centralisée	Fonction plutôt centralisée	Fonction plutôt décentralisée	Fonction décentralisée	

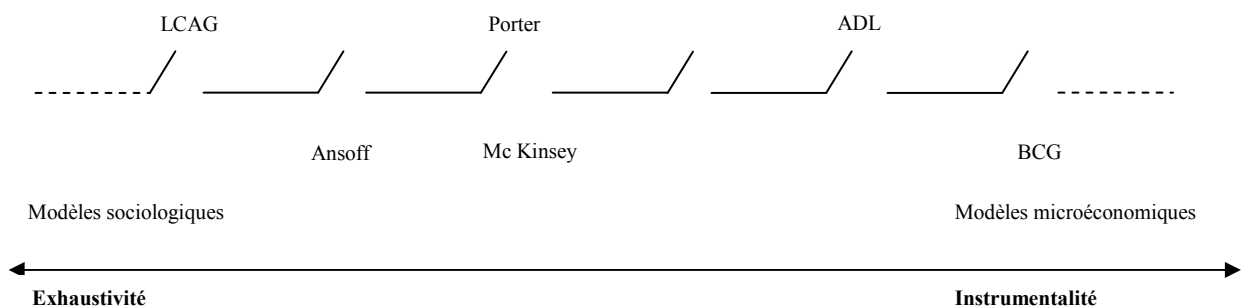
Source : Bollecker M, les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession,
coll. Dynamique d'Entreprise, L'Harmattan, 2003, pp 92-93.

1. Les modèles d'analyse stratégique

Les modèles d'analyse stratégique constituent des instruments d'appréciation de la situation stratégique de l'entreprise face à son environnement, et lui permettent de déduire les orientations et les types de décisions qu'implique sa situation.

Tous ces modèles s'inscrivent dans un continuum, qui va du plus universel au plus instrumental, comme le montre la fig. 17.

Fig. 17 - Le spectre des modèles d'analyse stratégique



Source : Strategor : politique générale de l'entreprise, 3^e éd, Dunod, 1997, p 104.

1.1. Le modèle LCAG dénommé également le SWOT

Le modèle LCAG⁷² met en regard le diagnostic externe et le diagnostic interne (Blondel et al, 2007, p262) :

- «Le diagnostic externe porte sur l'environnement général de l'entreprise, sur son secteur d'activité et sur ses concurrents proches (groupes stratégiques). Il a pour but de détecter les opportunités que peut saisir l'entreprise et les menaces auxquelles elle doit faire face, puis de déterminer les facteurs-clés de succès qu'elle devra maîtriser».
- «Le diagnostic interne porte sur l'étude de la capacité stratégique de l'entreprise. Il s'agit de repérer les forces et les faiblesses internes dans une perspective dynamique et si possible de les comparer avec celles des concurrents».

Ce modèle consiste à distinguer quatre types de facteurs stratégiques : au niveau interne, les forces et les faiblesses, au niveau externe, les opportunités et les menaces.

⁷² La dénomination du modèle a pour origine les noms des professeurs de la Harvard Business School (Learned, Christensen, Andrews et Guth) l'ayant pour la première fois proposée (en 1965) dans un ouvrage de stratégie. On l'appelle aussi SWOT (strengths, weaknesses, opportunités, threats). Burlaud et al, Opcit.

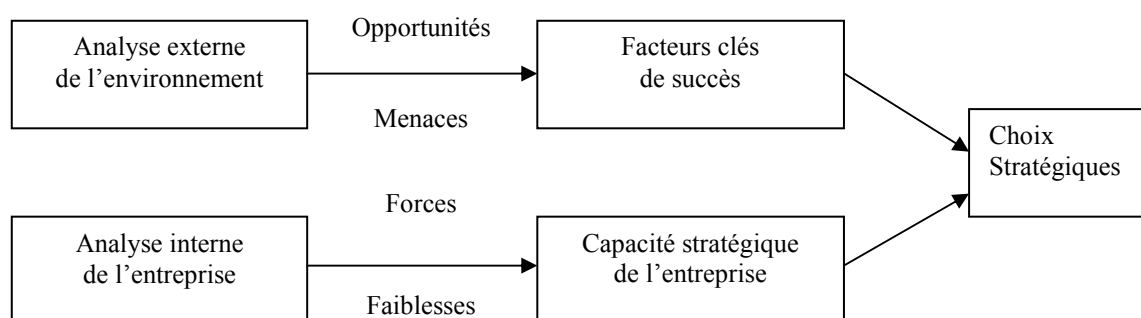
Facteur stratégique	Interne	Externe
Bon	Force (Strength)	Opportunité (Opportunity)
Mauvais	Faiblesse (Weakness)	Menace (Threat)

Source : Desreumaux A, Lecocq X et Warnier V, stratégie, coll. Synthex, Pearson Education France, 2006, p 58.

L'analyse SWOT peut être utilisée pour déterminer les choix stratégiques et leur pertinence par rapport à l'adéquation entre la capacité stratégique et les facteurs clés de succès. Cependant, il convient d'éviter les deux écueils suivants (Johnson et al, 2008, p145) :

- «Une analyse SWOT peut déboucher sur une longue liste de forces, faiblesses, opportunités et menaces alors que l'objectif consiste justement à identifier les points essentiels.
- Les forces, faiblesses, opportunités et menaces ne doivent pas être trop générales».

Fig. 18 - La méthode SWOT



Source : Petit S C, Huault I et Perret V, management : manuel et applications, Nathan, 2007, p 244.

En interprétation cette figure, nous percevons que c'est «La confrontation entre les diagnostics interne, et externe, qui permet de dégager l'ensemble des possibilités d'action qui s'offre à l'entreprise pour un contexte donné». C'est le point de vue défendu par O.T. Blay (2004 ; p120) qui poursuit en affirmant que «Le choix stratégique envisagé devra alors faire l'objet d'une étape de mise en œuvre où seront précisés d'une part les domaines d'activité de l'entreprise en termes de technologies, de marchés et de produits d'autre part les objectifs généraux comme la croissance ou le profit et enfin les plans d'action et les programmes

prévisionnels qui permettent de contrôler l'efficacité et la pertinence des choix stratégiques et d'apporter éventuellement les corrections nécessaires».

Ce cadre deviendra, par la suite, l'outil classique de diagnostic en matière de réflexion stratégique, précise Gervais (1995 ; p42).

Si le modèle invite à une réflexion stratégique organisée, il présente cependant plusieurs faiblesses parmi lesquelles Dayan (1999 ; p148) cite «l'hypothèse d'une information quasi exhaustive, une certaine ambiguïté entre l'entreprise et l'activité et une absence d'outils de décision».

Enfin, «l'indispensable effort d'adaptation oblige l'entreprise à une recomposition de ses ressources et à un comportement proactif afin d'anticiper les évolutions nécessaires et de surmonter les inévitables résistances aux changements» (Soutenain, Forcet et Messonnet, 2008, p308).

L'analyse stratégique a été ensuite complétée par I. Ansoff avec ses travaux de planification stratégique.

Cependant, observe M. Gervais (1995 ; p42), «cette grille d'analyse n'indique pas la méthode à suivre pour formuler des objectifs et une stratégie. I. Ansoff comble la lacune en exposant, un mode de réflexion fondé sur l'alternative : expansion/diversification».

1.2. Le modèle stratégique selon Ansoff

I. Ansoff est le premier économiste dans les années 60, à s'interroger sur la position de l'entreprise face à ses concurrents. Ses travaux s'intéressent surtout aux relations entre le produit et son marché : le couple produit-marché comme le soulignent Caillat et al (1999 ; p140).

Ansoff opte pour le développement des activités et la croissance de l'entreprise se basant :

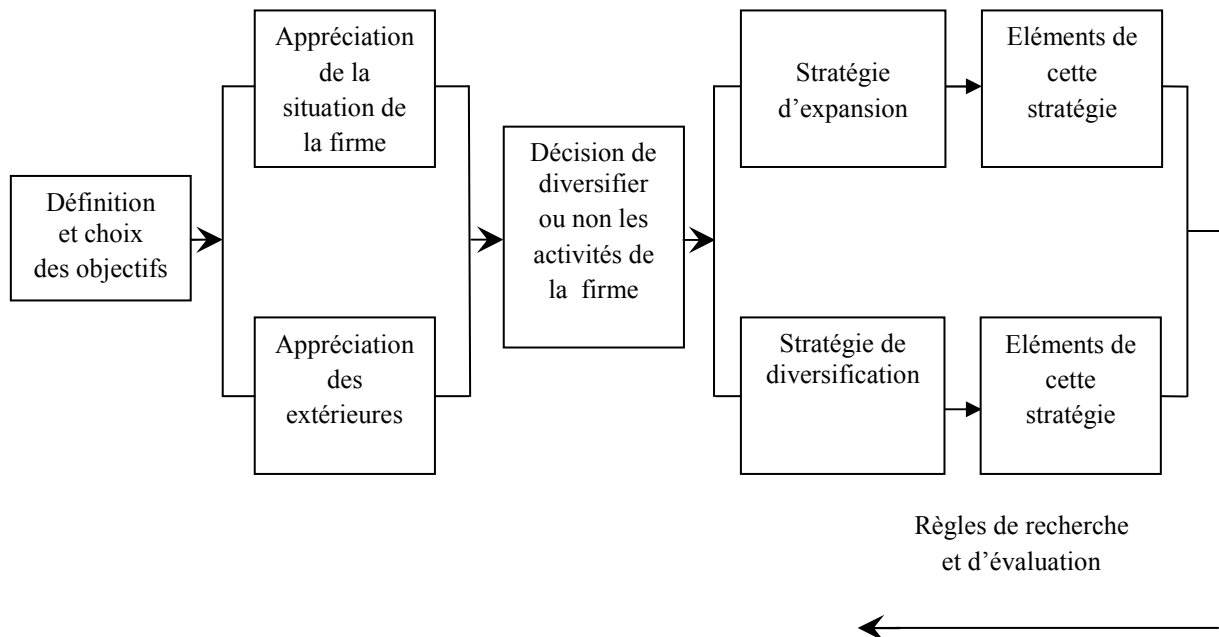
- d'une part, sur les produits actuels et les marchés potentiels ou futurs,
- et d'autre part, sur le marché actuel et son extension ce qui permet de déboucher sur les quatre stratégies de croissance de l'entreprise.

Le modèle d'Ansoff peut être synthétisé dans la fig. 19.

Ce modèle reste marqué par deux limites principales :

- la première tient à la nature de l'environnement : cet environnement est supposé connaître une croissance régulière,
- la seconde tient à la philosophie du raisonnement : ce modèle suppose que l'objectif premier soit la rentabilité et que rien ne peut venir remettre en cause cette priorité, ce qui n'est plus le cas avec l'entreprise citoyenne.

Fig. 19 - La démarche stratégique selon I. Ansoff



Source : Blay. O. T, économie d'entreprise « organisation, stratégie et territoire à l'aube de la nouvelle économie », 2^e édition, coll. Entreprise 1^{er} cycle, Economica, 2004, p 121.

1.3. Les matrices de portefeuille

Trois matrices de portefeuilles d'activité qui sont successivement le BCG, ensuite la matrice Mc Kinsey et enfin la matrice Arthur D. Little

Ces trois matrices se fondent sur un tableau à double entrée :

- l'une donnant la position concurrentielle de l'entreprise dans le segment,
- l'autre la « valeur » du segment.

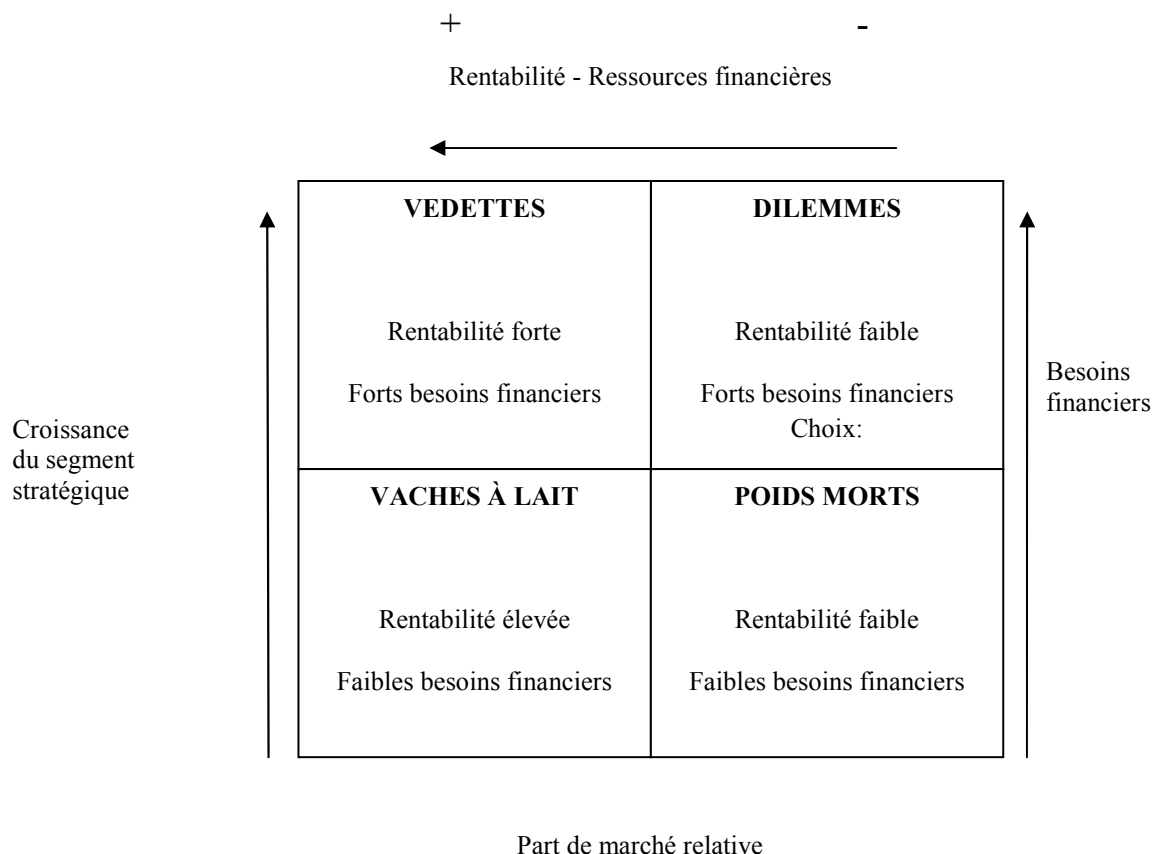
Suivant les méthodes, les critères sont :

Méthodes	L'entreprise	Le segment
<ul style="list-style-type: none"> • BCG • Mc Kinsey • A.D. Little 	<ul style="list-style-type: none"> • Part de marché relative • Atouts • Position concurrentielle 	<ul style="list-style-type: none"> • Taux de croissance • Attraits • Degré de maturité

Source : De Sainte Marie G, diriger une PME : 10 étapes, coll. PME, les éditions d'organisation, 1992, p 90.

«La matrice du Boston Consulting Group (BCG) est un bon outil d'analyse du portefeuille d'activités. Elle met en évidence les attraits des DAS les uns par rapport aux autres à travers deux critères (Bonnefous, Le Cocq et Le Goadec, 2008, p59) :

- le taux de croissance du marché (élevé/faible),
- la part de marché relative (fort/faible)».



Source : Dayan A (coordonateur général), manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999, p 189.

Cette matrice c'est celle la plus utilisée comme outil d'analyse stratégique pour les motifs suivants :

- Sa facilité de la construction,
- La représentation des activités dans cette matrice est facile à effectuer ou projeter dans les quatre cadrants de la matrice,
- C'est la capacité d'interprétation de la matrice en d'autres termes la facilité de faire des recommandations.

Cette matrice présente deux limites majeures :

- cette matrice ne peut être utilisée que pour les produits déjà existants (les produits nouveaux sont exclus parce qu'ils ne disposent pas d'une part de marché relative),
- cette matrice suppose un lien étroit entre la rentabilité et la part de marché relative.

1.3.2. La matrice de Mc Kinsey

Guedj (2004; p106) note que cette matrice «Elle est construite à partir de 2 variables suivantes :

- la valeur du secteur (marché) est fondée à la fois sur la valeur intrinsèque de l'activité (taux de croissance, taille du marché, rentabilité moyenne...) et sur la valeur relative de l'activité pour l'entreprise (mise en œuvre de facteurs clés de succès tels que : contribution moyenne aux frais fixes, synergies avec d'autres secteurs...),
- la position concurrentielle est fondée sur le modèle ADL mais les facteurs clés de succès sont plus variés et pondérés les uns par rapport aux autres. Ils reprennent en outre la grille des attrait mais quant à la situation particulière de l'entreprise dans le secteur ou face aux évolutions du secteur».

Le croisement des 2 variables synthétiques donne la matrice suivante :

Matrice Mc Kinsey

		Valeur du secteur		
		Forte	Moyenne	Faible
Position concurrentielle	forte	Maintenir la position coûte que coûte	Maintenir la position suivre le développement	Rentabiliser l'investissement (Vache à lait)
	Moyenne	Accroître les efforts, risque de marginalisation	Rentabiliser avec prudence	Retraite sélective
	Faible	Doubler la mise ou abandonner	Retraite progressive et sélective	Poids morts désinvestissement

Source : Claude Sicard, le management stratégique, Dunod, 1994, p 110.

Notons que cette matrice n'est que le prolongement de la matrice BCG. Car la limite de la matrice BCG ne concerne que les activités existantes, par la matrice Mc Kinsey elle intègre les activités nouvelles.

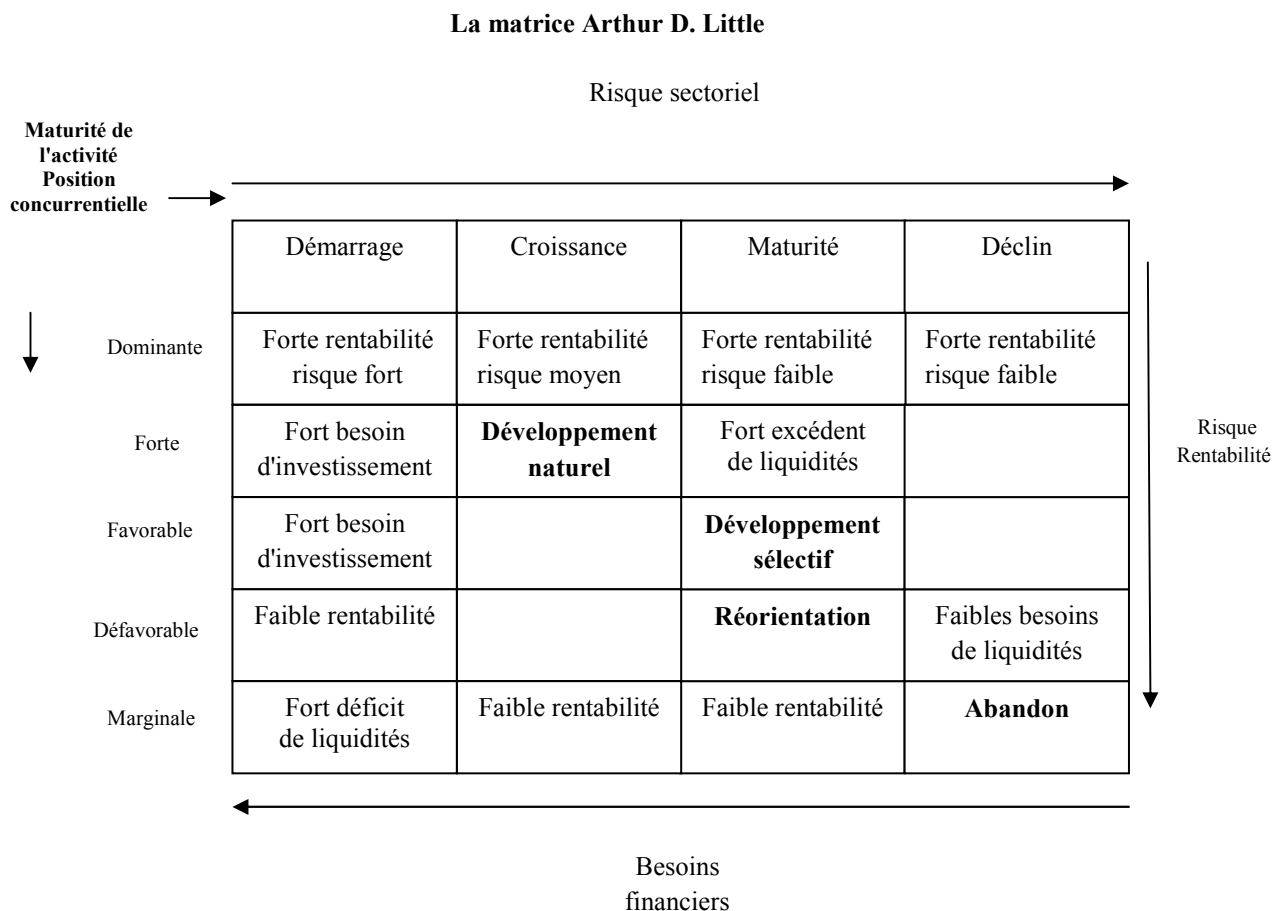
1.3.3. Analyse de la matrice Arthur D Little

C'est une autre tentative d'amélioration de l'approche BCG. Elle présente des différences essentielles dans le traitement des deux dimensions de la matrice (Guedj, 2004, p104) :

- la position concurrentielle de l'entreprise sur le domaine d'activité est évaluée en tenant compte non seulement des atouts quantitatifs mais aussi qualitatifs. En outre, ces atouts évoluent dans le temps et selon les secteurs.
- la maturité d'une activité (secteur) est reliée aux phases du cycle de vie : démarrage, croissance, maturité et déclin. Ce critère permet comme le BCG d'évaluer les besoins financiers mais il donne, en outre, des précisions sur le niveau de risque de l'activité.

Cette matrice prend en compte la position de l'entreprise vis-à-vis de ses facteurs clés de succès qui peuvent être de nature différente : l'image, la qualité, l'étendue du réseau de distribution ou de la gamme, la valeur du produit, les conditions de commercialisation...

Chaque facteur fait l'objet d'une notation qui dépend non seulement de la part de marché, mais également des capacités respectives de l'entreprise et de ses concurrents (Soutenain, Forcet et Messonnet, 2008, p330).



Source : Dayan A (coordonateur général), manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, 1999, p 194.

À la notion de taux de croissance du secteur d'activité, ADL préfère la notion de maturité du métier. En effet, les métiers comme les produits suivent un cycle de vie. Chaque phase présente des caractéristiques stratégiques, financières et organisationnelles propres. En combinant ces variables plus larges que celles du BCG, on peut construire une grille sur laquelle on peut positionner les DAS de l'entreprise et leurs orientations stratégiques.

Le passage d'une matrice (2X2) à la matrice (4X5), signifie l'analyse est perçue de manière plus fine mais également plus complexe à interpréter et à établir des recommandations ou préconisations.

D'autres approches ont cherché à mieux prendre en compte la complexité des situations en introduisant un raisonnement beaucoup plus qualitatif.

M. Marchesnay (1997 ; p64) nous a dressé une synthèse concernant les trois matrices de portefeuille en s'appuyant lui-même sur un grand nombre d'auteurs ayant travaillé sur le sujet. Nous reprenons ce travail dans le tableau suivant.

Comparaison des 3 matrices

	BCG	Mc Kinsey	ADL
Avantages	Simplicité	Réalisme supérieur	
inconvénients		Complexité	
Buts	Retour sur l'investissement (rentabilité)		
Organisation	inexistante	Prise en compte	Peu visible
Environnement	Non	Prise en compte (positionnement, attractivité)	
Activités	Volume	Activités diversifiées	

Source : Marchesnay M, management stratégique, les éditions d'Organisation, 1997, p 64.

Donc, d'autres outils viennent enrichir l'analyse stratégique, en particulier la base de données P.I.M.S. du Stratégie Planning Institute et le modèle de Porter.

1.4. La méthode P.I.M.S (Profit Impact of Market Strategy)

P.I.M.S est un syndicat mondial auquel adhèrent les entreprises qui désirent comparer leurs différentes performances et non pas seulement leurs ventes.

L'objectif du P.I.M.S est de faire connaître avec précision l'influence de certaines variables dites stratégiques (37 facteurs ont été recensés) sur deux aspects de la performance de l'entreprise; à savoir selon Hamadouche (1997 ; p64-65) :

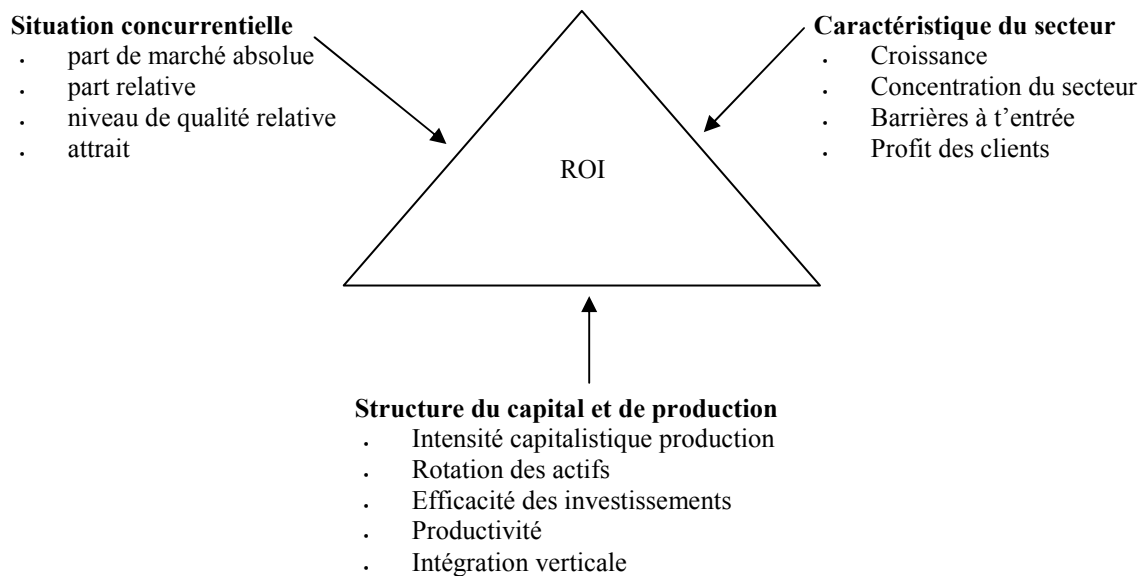
- la marge brute d'autofinancement (M. B. A),
- la rentabilité des investissements.

En d'autres termes, il s'agit de mettre en équation la performance (M.B.A et rentabilité des capitaux investis) de chaque D.A.S de l'entreprise et d'identifier ses variables stratégiques :

$$\text{Performance} = f(\text{variables stratégiques})$$

Le but poursuivi par le P.I.M.S. est de mettre en évidence, à partir des réponses fournies par les entreprises sur leurs activités, leurs résultats, leurs marchés et la concurrence, les facteurs explicatifs de la rentabilité ainsi que les normes par rapport auxquelles il sera possible de se positionner.

Pour le P.I.M.S. les facteurs décisifs qui influencent positivement ou négativement la rentabilité de n'importe quelle industrie sont les suivants :



Source : Guedj N, la stratégie vue à travers le contrôle de gestion in Guedj N (ouvrage coordonné), le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, coll. Les références, 3^e éd, les éditions d'Organisation, 2004, p 108.

1.4.1. Limites de la méthode P.I.M.S

Selon l'analyse de A. Hamadouche (1997 ; p66) «Le P.I.M.S tente de mettre la stratégie de l'entreprise en équation, «que deviennent alors le flair et la ténacité des dirigeants, le facteur chance, l'incertitude fondamentale quant au succès ou à l'échec ?». À ce sujet, les responsables du P.I.M.S eux-mêmes précisent : «Il ne faut pas ignorer le modèle mais il ne faut pas pour autant croire ce qu'il dit».

1.5. L'analyse de Porter

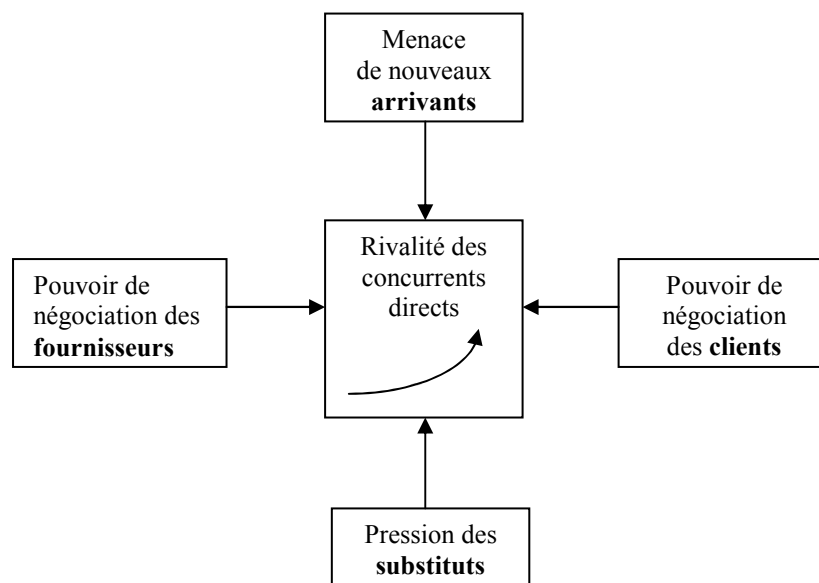
Cet auteur est fécond sur un certain nombre de concepts parmi lesquels : le diamant ou le losange, la chaîne des valeurs, en suite les trois stratégies génériques etc...

Pour Guedj (2004 ; p109) «Il renouvelle l'analyse stratégique en partant de l'idée que la concurrence est liée aux structures de l'économie industrielle et qu'elle ne se réduit pas à la seule problématique des marchés en aval».

Porter retient cinq forces concurrentielles suivantes :

1. «la rivalité existante entre les concurrents qui, elle-même soumise à d'autres forces, définit le niveau de l'intensité concurrentielle,
2. la menace d'entrants potentiels : quand l'entrée potentielle dans un secteur est facile (pas ou peu de barrières à l'entrée), les concurrents existants sont peu protégés des nouveaux entrants,
3. le rapport de force avec les clients : quand le nombre de clients est faible et donc leur pouvoir individuel fort, l'attractivité du secteur est réduite,
4. le rapport de force avec les fournisseurs : si le nombre de fournisseurs est réduit, leur pouvoir sur les entreprises est fort, diminuant d'autant l'attrait du secteur,
5. la menace des produits de substitution : lorsque les menaces de substitution sont fortes, le secteur est peu attractif».

Les 5 forces concurrentielles de M. Porter



Source : Source : BIDAULT. F, le champ stratégique de l'entreprise « politique générale, finance et marketing », coll. Gestion, Economica, 1988, p 62.

L'objectif du modèle d'analyse des forces concurrentielles est double. Il vise tout d'abord à décrire et à évaluer les pressions qui s'exercent sur un secteur d'activité : pressions issues de la rivalité intrasectorielle, de la menace des nouveaux entrants, de la menace des produits de substitution, du pouvoir de négociation des fournisseurs et du pouvoir de négociation des clients. Il a également pour objectif de déterminer un niveau de pression global qui s'exerce sur le secteur, résultant de la confrontation des cinq forces. Cette pression résultante, appelée «intensité concurrentielle», va alors déterminer l'espérance de rentabilité au sein du secteur.

En effet, l'intensité concurrentielle affecte les investissements requis, les coûts et les prix. Elle est donc directement reliée aux comptes de résultat et aux bilans des acteurs de l'industrie (Brulhart, 2009, p58).

L'utilisation de cet outil suppose de disposer d'informations sur le secteur concerné de déduire le niveau d'adversité.

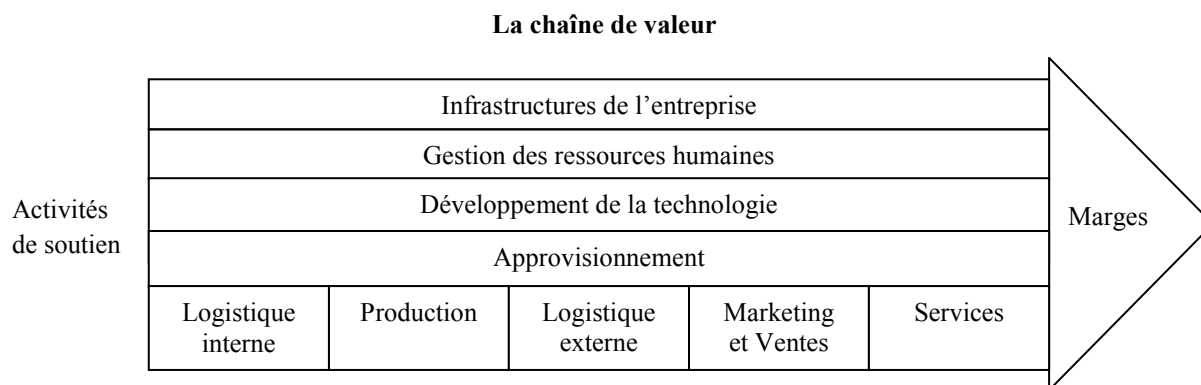
La finalité de l'analyse de M. E. Porter est de fournir une vision claire de l'entreprise et de son environnement afin de préparer les choix stratégiques et les plans d'actions correspondants (Caillat et al, 1999, p152).

Pour combattre ces menaces, Porter identifie trois stratégies différentes : la domination par les coûts, la différenciation par le produit ou service offert et la stratégie de focalisation ou spécialisation. Ces trois stratégies sont dites «génériques».

M. Porter complète son analyse dans l'avantage concurrentiel, où il utilise un outil déjà existant : la Chaîne de la Valeur

1.5.1. La chaîne de valeur

Il s'agit pour M. Porter de faire comprendre aux managers de quelle manière les activités organisationnelles s'enchaînent pour créer de la valeur (Robbins et De Cenzo, 2004, p450). Cette chaîne, permet d'identifier les lieux de création de valeur et les sources de l'avantage concurrentiel de la firme (Desreumaux, Lecocq et Warnier, 2006, p60).



Source : Derray A et Lusseau A, l'analyse stratégique, coll. Droit – Eco – Gestion, ellipses, 2001, p 15.

Cette chaîne de valeur constitue le cœur de la phase de diagnostic interne de l'entreprise. Cette méthodologie décompose l'organisation en maillons (ou fonctions) relatifs à deux types d'activités (les activités principales directement créatrices de valeur et les activités de soutien permettant le bon fonctionnement des activités principales) afin d'identifier les forces et les faiblesses de la firme (Brulhart, 2009).

Les fonctions primaires bénéficient du support des fonctions de soutien. Les fonctions de soutien améliorent l'efficacité ou l'efficience des fonctions primaires.

En outre, «l'intérêt de cet outil est de permettre à la firme de repérer et d'exploiter plus efficacement les sources d'avantage concurrentiel de l'ensemble de ses activités qu'elles soient principales ou de soutien» (Derray et Lusseau, 2001, p14).

Pène (1993 ; p218-219) précise que «L'objectif est de comprendre comment elle fonctionne, quels sont les coûts des différentes étapes, comment ils se comparent dans l'entreprise à ceux des concurrents, quelle utilité chacun de ses éléments apporte aux clients et quelle valeur elle représente globalement pour eux, quels sont les maillons essentiels de la chaîne en termes de stratégie et quelles compétences il faut maîtriser pour être performant.

L'un des objectifs majeurs de cette analyse est de déterminer les maillons de la chaîne les plus importants (facteurs-clefs de succès), où l'entreprise est particulièrement bien placée».

1.5.1.1. Les limites de la chaîne de valeur

Desreumaux, Lecocq et Warnier, (2006 ; p66) recensent les deux limites suivantes :

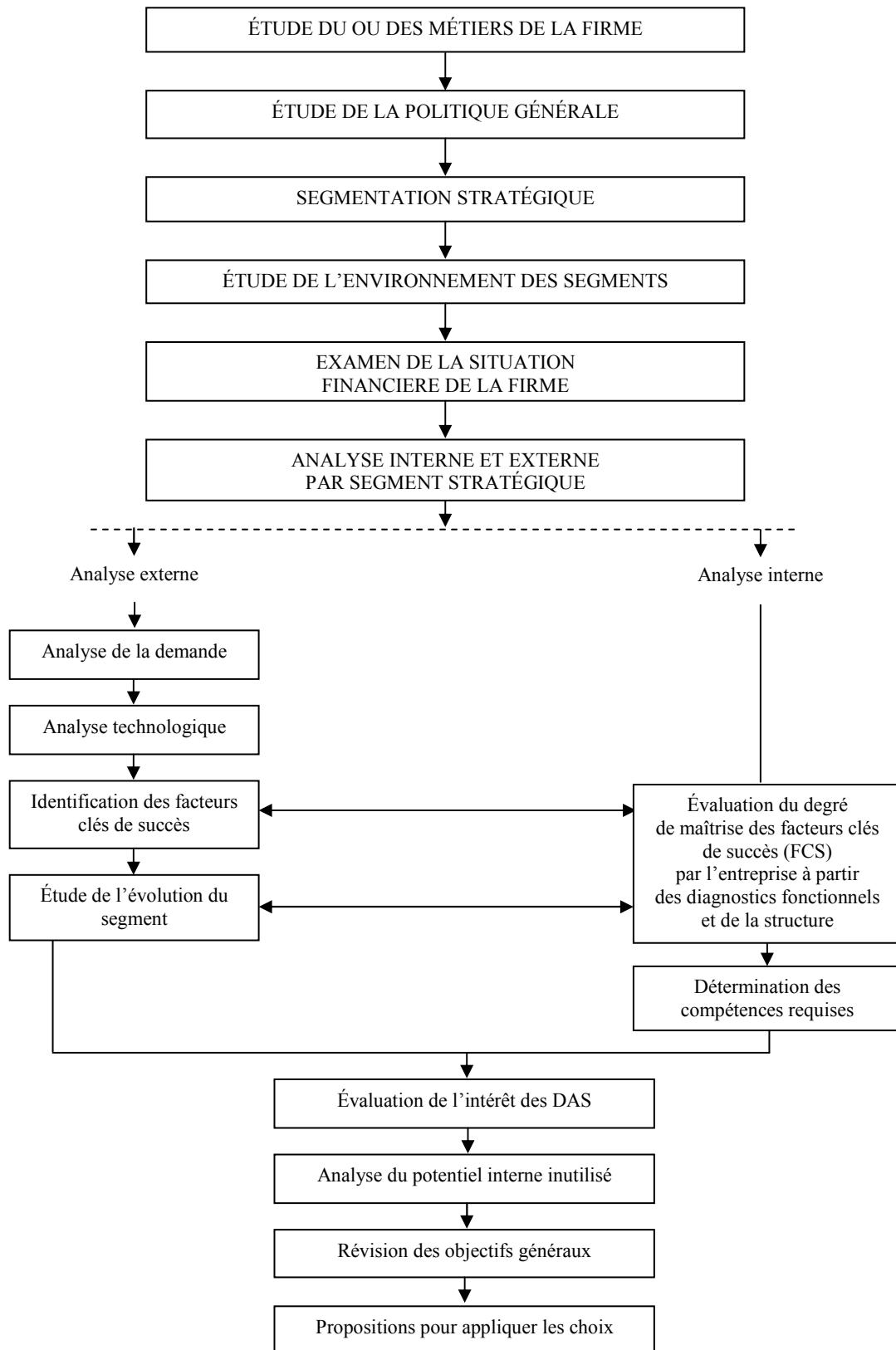
- La première c'est que Porter sous-estime le rôle des activités de soutien, qui peuvent être déterminantes dans le succès d'une entreprise, voir plus déterminantes que les activités primaires sur lesquelles Porter met l'accent.
- La deuxième c'est que cet outil a été bâti pour des entreprises très intégrées, c'est-à-dire qui assurent elles-mêmes la plupart des fonctions. Or, aujourd'hui, les firmes choisissent de plus en plus à sous-traiter, à externaliser ou à mener des partenariats pour bon nombre d'activités.
- De leur côté M. Gervais, A. Ch. Martinet et G. Petit, il s'agit avant tout d'une démarche analytique, qui érige le marché en lieu exclusif du jeu des forces compétitives.
- En outre, elle laisse de côté les aspects socioculturels et organisationnels si importants pour la stratégie.

D'autres formes d'approches s'avèrent donc nécessaires, si l'on veut disposer d'un cadre conceptuel débouchant sur une réponse aux problèmes actuels (complexité et turbulences accrues, place des acteurs) qui se posent aux stratégies d'entreprises (Spitezki, 1995).

1.6. Le diagnostic stratégique

Le processus du diagnostic stratégique c'est un processus qui doit déboucher sur des actions stratégiques, sur la prise d'actions de nature stratégique ; ses actions de nature stratégique vont s'inscrire dans des programmes dont l'étalement et planifie sur un horizon déterminé et déclinés dans des programmes par exercices.

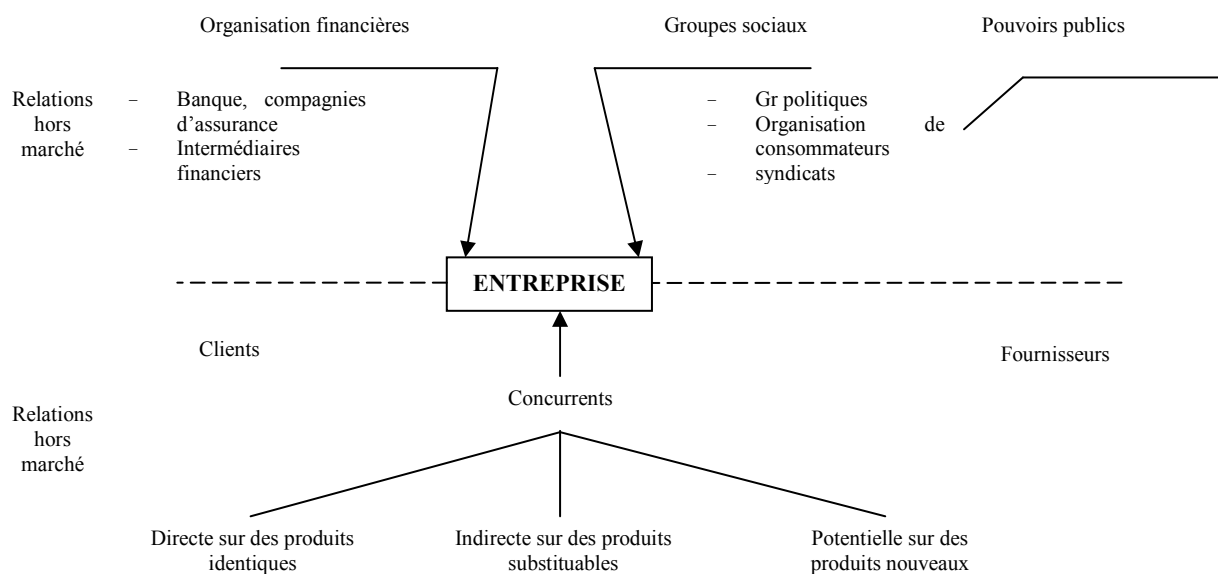
Démarche pour le diagnostic stratégique



Source : Lesnard C et Verbrugge S, organisation et gestion de l'entreprise, coll. Gestion plus, DECF (épreuve n° 3), Dunod, 1994, p 290.

Le système - entreprise est en effet ouvert sur l'environnement et il entretient avec celui-ci deux types de relations fondamentales (Mathé, 1987, p43) :

- des relations d'échange ou relations de marché avec les clients, les fournisseurs et les concurrents,
- des relations hors marché avec les pouvoirs publics, les organisations financières et les groupes sociaux.



Source : Mathé J C, politique de l'entreprise : analyse et management stratégique, coll. Techniques de gestion, Economica, 1987, p 15.

Notons que ce diagnostic peut s'effectuer de différentes manières, en intégrant la prise en compte de nouvelles dimensions (Caillat et al, 1999, p140).

Approche classique : analyse concurrentielle de l'activité.	Approches récentes : proposent une vision élargie de l'espace concurrentiel.	
	Analyse industrielle	Analyse technologique
Centrée sur les rapports entre la firme et ses concurrents directs ; procède d'une logique commerciale.	Prend en compte l'ensemble des forces concurrentielles.	Intègre la dimension technologique.

Source : Caillat A et al, économie d'entreprise, Hachette, 1999, p 140.

L'établissement d'un diagnostic relève donc d'une démarche itérative avec de fréquents retours en arrière, le problème étant d'arriver finalement à une stratégie harmonieuse conciliant le possible et le souhaitable (Desreumaux, 1993, p101).

À travers le diagnostic stratégique, on passe en revue tous les aspects positifs et négatifs qui touchent aussi bien à l'environnement qu'à l'organisation ; sur cette base, on essaie d'identifier des actions de nature stratégique et ces choix stratégiques vont ensuite se traduire dans des programmes étalés dans le temps (long terme) et ces derniers devant être déclinés selon les différentes échéances intermédiaires.

Dans ce cadre, comment peut s'insérer le système de contrôle de gestion dans ce dispositif du management stratégique.

Section 2 : Systèmes de contrôle de gestion

Gérer c'est prévoir dit l'adage. De celui-ci on peut déduire la démarche d'une performance qui se situe en trois étapes :

- la première c'est d'avoir des informations utiles,
- la deuxième en faire l'analyse,
- la troisième c'est de déterminer les prévisions.

La complexité vient d'un environnement sujet à des turbulences de plus en plus difficiles à appréhender du fait :

- de la mondialisation des marchés,
- d'une concurrence plus accrue dans la recherche d'une fidélisation de la clientèle,
- d'une évolution technologique qui paraît sans limite.

Dans cette optique l'entreprise a besoin de se construire un système de contrôle de gestion qui puisse lui permettre quelques soient les aléas, de prendre en charge les difficultés rencontrées.

Cette étape de réflexion est vitale pour que l'entreprise se dote d'un système qui sera conforme à sa culture, à sa stature et à sa stratégie.

Ainsi il est indispensable de définir une stratégie de contrôle et ses instruments.

Nous envisageons trois missions à un contrôle de gestion :

- la pertinence des objectifs,
- la cohérence des comportements,
- et par déduction des deux premières missions, les propositions qui en émanent.

Quelques écrits, dans ce domaine, dont nous allons relever ce qui nous paraît les plus pertinents.

Pour Bouquin (1986), il considère qu'il faut disposer d'un système de contrôle, différencié et intégratif.

- différencié par ce qui échappe au langage financier et la prise en considération au moins de trois horizons temporels (long terme, moyen terme et court terme) (CF. contrôle hiérarchique).
- l'intégration de ceux-ci suppose une interconnexion. Les phénomènes naissent sur le court terme, se développent sur le moyen terme et montrent leurs effets au long terme. C'est pour cette raison qu'il faut parfois faire «descendre» la stratégie dans la vie quotidienne.

Pour K. Merchant cité par Gautier (2003)⁷³, relève aussi que la conception d'un système de contrôle, relève d'une manière plus explicite sur le choix d'outils particuliers, dépend de la situation particulière dans laquelle se déroule l'activité.

Selon Horngren et al (2006), un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il permet la réalisation et la coordination des prévisions et des prises de décisions aux différents niveaux de l'organisation, il influe sur les personnels, et il s'adapte à la structure et incite les acteurs de l'entreprise à œuvrer à la réalisation de ses objectifs.

De leurs parts, Cuyaubère et Muller (1996 ; p16)⁷⁴, notent que la pertinence d'un système de contrôle se caractérise par deux objectifs essentiels :

- la recherche de cohérence entre le système d'information et les caractéristiques de l'organisation et de son environnement,
- l'orientation vers les objectifs de l'organisation qu'est la gestion dans le sens de la stratégie.

Pour Besson (1997)⁷⁵, note que tout système de contrôle doit trouver une typologie des objets de gestion.

Pour Cohen (1994), quatre composantes définissent un système cohérent de contrôle de gestion.

- en premier lieu, des objectifs précis doivent être assignés aux différents niveaux,
- en deuxième lieu, le contrôle de gestion exige des procédures de suivi fondées sur la production et l'analyse d'indicateurs,
- en troisième lieu, un système d'information de gestion doit alimenter les différents acteurs concernés,
- enfin, en quatrième lieu, le système de contrôle de gestion s'appuie généralement sur des incitations et de motivation.

L'efficacité de tout système nécessite une adhésion des acteurs, à défaut qu'elle soit totale, ce qui serait l'idéal, au minimum qu'il fasse naître des attitudes positives. Notons que le style de direction a un impact dans le développement de telles attitudes.

Le développement contemporain des systèmes de contrôle de gestion trouve sa source dans l'émergence de facteurs multidimensionnels dont la complexité des «jeux

⁷³ Opcit, p 101.

⁷⁴ Cuyaubère T et Muller J, contrôle de gestion, t. 1, la comptabilité analytique, 3e éd, coll. La villeguérin «université», les Publications Fiduciaires, S.A, 1996.

⁷⁵ Opcit, p 124.

institutionnels». Devant l'obligation de la prise en compte des intérêts des différentes parties prenantes de l'organisation, État, actionnaires, managers, créanciers, etc et aussi d'une autre manière la taille de l'entreprise qui nécessite une certaine délégation des responsabilités avec un contrôle à distance. Ces mesures constituent également une aide à la décision notamment dans des environnements turbulents et complexes⁷⁶.

1. Les qualités d'un système de contrôle

Par qualité, il est entendu les caractéristiques pour un système de contrôle satisfaisant.

- Celui-ci doit-être orienté vers le futur.
- Il doit-être multidimensionnel.
- L'évaluation du niveau de performance atteint doit tenir compte des événements qui sont survenus au cours de la période.
- Donner une évaluation des ressources utilisées et fournir les éléments nécessaires aux décisions d'investissement.
- Fournir l'information sur la performance des personnes.
- Faciliter la mise en œuvre des plans stratégiques.
- Un système de contrôle efficace doit donc garantir une transmission rapide des informations.

2. De la mission du contrôle

Les entreprises sont contraintes de réorienter leurs efforts pour accroître la qualité et la diversité de leur offre.

En termes de management il s'agit donc de prendre en compte les mutations permanentes. Ainsi, par exemple le rôle du marketing doit appréhender la différenciation des besoins, segmenter de plus en plus. Le rôle de la production est aussi crucial : réduire constamment les coûts, renforcer les politiques de qualité, etc.

Ces facteurs font de l'entreprise un système complexe, ouvert, sous les contraintes de l'accélération technologique, la mondialisation des besoins, l'émergence de nouvelles

⁷⁶ De nombreuses PME se sont ainsi appropriées les outils du contrôle de gestion en concevant des systèmes plus ou moins élaborés selon leurs besoins spécifiques et leurs moyens. Bollecker, Opcit.

organisations de type virtuelle, ou de groupe de projet à géométrie variable, etc. demande une réflexion approfondie sur la mission du contrôle.

Toute cette situation rend vulnérable toute organisation et induit à de nouvelles approches dans les méthodes d'analyses avec pour objectif :

- une réactivité plus grande de l'entreprise aux retombées de l'environnement sur elle,
- la flexibilité du système d'information devient alors un concept central.

Cette approche consacre le dépassement d'une logique basée sur la productivité exclusivement à une logique de la flexibilité des entreprises, ou la ressource humaine devient crucial (Jougleux et Livian, 2007).

Ces mutations profondes font que ce nouveau système de contrôle se caractérise par un ensemble de relations entre des produits, des marchés, des structures, des réseaux d'information et de communication, tel que schématisé ci-dessous.

Fig. 20 - L'élargissement de la mission du contrôle

Surveillance	→	Maîtrise
A posteriori	→	A priori
Réaction	→	Action
Adaptation	→	Préadaptation
Evénements	→	Comportements
Correction	→	Animation
Court terme	→	Moyen et long terme

Source : De Montmorillon B et Pitol-Belin J P, organisation et gestion de l'entreprise, coll. Expertise Comptable, DECF, épreuve n° 3, Litec éditions, 1995, p 307.

L'interaction de ces paramètres peut expliquer le niveau des performances de l'entreprise. Dans ces circonstances, le contrôle doit être dynamique pour essayer de façonner les comportements des acteurs au projet.

De ce fait, un système de veille dynamique doit se mettre en place, sans être pour autant inclusif dans une structure de contrôle.

L'accroissement des facteurs d'incertitude introduit une difficulté supplémentaire dans l'atteinte des objectifs, et donc réduit la fiabilité du système de contrôle de gestion qui ne paraît pas décisif. Il renforce, bien au contraire la nécessité de son amélioration (fig. 21).

Le contrôle de gestion doit dépasser les frontières de l'entreprise pour inclure des indicateurs qui répondent aux besoins sociétaux en matière d'environnement et de développement durable.

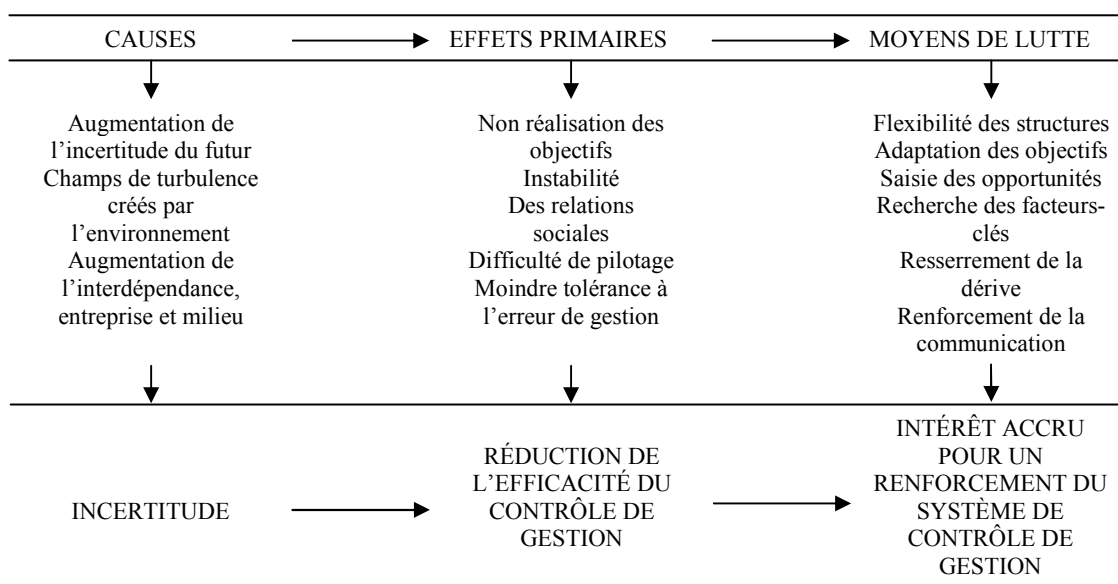
La réalité des systèmes de contrôle de gestion au sein de l'entreprise, montrent que celui-ci se situe à des stades d'évolutions extrêmement différentes.

La théorie de la contingence affirme que le système de contrôle de gestion d'une organisation doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes.

En synthèse, le système de contrôle peut être composé de deux sous ensembles :

- le premier de pilotage, par la mise en œuvre des mécanismes de la performance sous la contrainte des objectifs stratégiques,
- le deuxième doit être incitatif, destiné à maintenir et légitimer la convergence des buts dans l'entreprise.

Fig. 21 - L'intérêt du système de contrôle de gestion et la nécessité de son amélioration



Source : Lauzel P et Teller R, contrôle de gestion et budgets, 6^e éd, coll. Administration des entreprises, Sirey, 1992, p 98.

3. Stratégie et systèmes de contrôle de gestion

Les entreprises et les groupes encore plus, évoluent dans un environnement, dont ils sont d'ailleurs ses acteurs, de plus en plus complexe, compte tenu de la technologie et surtout du développement des marchés, principalement financiers.

En face de cette situation, la logique cartésienne comme approche opérationnelle de la gestion traditionnelle, s'avère inopérante à cause des évolutions des marchés qui imposent

aux entreprises une démarche de «risques», au sens d'une anticipation des décisions. L'esprit court-terme de profit est remis en question, pour être relativisé dans une vision stratégique.

L'entreprise, «s'approprie» le client et en même temps doit faire face à la concurrence. Pour ce faire, une démarche stratégique permet de guider l'entreprise dans ses choix à long terme.

Cette stratégie, fruit d'un équilibre des parties prenantes, devrait être prise en charge par l'ensemble du personnel de l'entreprise. Une communication doit se faire tant à l'interne qu'à l'externe pour aplanir les interrogations que celles-ci peuvent susciter.

Le concept de stratégie peut se déployer en phases.

La première phase est centrée sur l'étude des positions stratégiques au sein d'un secteur. La seconde se penche sur la manière dont la stratégie se déploie dans son contexte.

Toute démarche stratégique ne peut se faire sans tenir compte de l'analyse qu'on peut faire de son environnement (entreprises, marchés, concurrents, réglementations, etc.) tout en utilisant les méthodes d'aide à la décision stratégique.

Le contrôle de gestion devient un complément indispensable de la stratégie dans sa dimension opératoire quand elle se déploie en planification stratégique. Il est l'outil d'évaluation de bonne exécution. Mais cette définition pour certains auteurs est trop restrictive. Par la suite, Anthony (1988), va relativiser cette optique, en considérant que, si les orientations stratégiques sont bien fixées en dehors du contrôle, faisant de la stratégie un élément central de la définition du contrôle, ce dernier est alors considéré comme «le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies»⁷⁷.

Le contrôle de gestion se présente donc, comme une batterie d'outils organisés en systèmes d'information permettant, d'éclairer actions et décisions des différentes parties de l'organisation.

Le contrôle de gestion est donc au service d'une stratégie. C'est un premier pas de la capacité du contrôle à influencer, de par ses conclusions, la stratégie.

Ainsi, le contrôle de gestion doit se revêtir d'une plasticité qui lui permettra d'élargir son champ d'analyse et donc ses objectifs. Plus clairement son déploiement s'avère stratégique pour les structures en difficultés dans leur fonctionnement pour traduire la stratégie en directive opérationnelle.

⁷⁷ Fasshauer I, les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université Paris-Dauphine, 2012, p 14.

La traduction de la stratégie en objectifs secondaires, c'est-à-dire opérationnels est problématique, dans la mesure où la cohérence est recherchée avec l'objectif principal.

En effet, les évolutions en matière de contrôle de gestion, et l'obligation de réactivité et de suivi de plans d'actions deviennent impérative. Cette situation fait ressortir l'importance des structures au sein d'une organisation, comme élément de base du système.

Ainsi, comme l'ont montré les travaux historiques de Chandler, qui établissent les liens entre stratégie d'entreprise et structure⁷⁸. C'est cette dernière liaison qui permet ainsi le passage de la stratégie au contrôle de gestion.

Le contrôle opérationnel, permet de vérifier la déclinaison de la stratégie jusqu'au «terrain», par l'entremise du budget qui traduit quantitativement les objectifs secondaires.

Tout processus de contrôle de gestion, se décline en un plan instrumental. On distingue donc les budgets avec un horizon de court terme ; les plans opérationnels sur un horizon de moyen terme, les objectifs des centres de responsabilité en temps réel. L'ensemble est suivi pour mettre en évidence la réalité du terrain par rapport aux prévisions, qu'on peut synthétiser au sein du tableau de bord.

La fig. 22 montre l'articulation entre les finalités, la stratégie et les deux pôles d'un système de contrôle de gestion.

Nous pouvons déduire que les concepts privilégiés pour le contrôle sont le coût cible, la gestion stratégique et benchmarking.

L'élargissement des activités des organisations à travers le jeu complexe d'internalisation, d'externalisation, d'acquisition, ou bien d'abandon d'activités, fait de l'articulation entre la stratégie et le contrôle de gestion plus problématique du fait de l'accroissement des incertitudes qui redéfinissent la relation entre stratégie et contrôle de gestion.

Une grande diversité de situations se fait continuellement jour, les recherches ont dégagé des configurations qui fournissent des éléments de compréhension des pratiques d'entreprise.

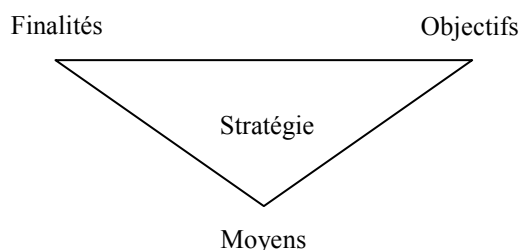
La démarche traditionnelle est ainsi délaissée au profit d'une conception mettant en valeur le rôle du contrôle dans la pertinence des stratégies⁷⁹. Il en résulte forcément une

⁷⁸ Ces réflexions sur la stratégie et les structures des firmes ont permis de mieux prendre en compte le déplacement de la source de leurs richesses qui trouvent plus leur origine dans la création que dans la production et de conduire une adaptation des systèmes de contrôle à la nouvelle situation. Burlaud, Op cit.

⁷⁹ Cette explication s'appuie sur l'ouvrage de Burlaud A et al, contrôle de gestion, coll. Gestion, Librairie Vuibert, 2004, p 218.

diversité des modes de contrôle, à l'image de la pluralité des formes organisationnelles et des modes de gestion.

Fig. 22 - Le triangle Finalités - Objectifs - Moyens



Source : Bescos P L et al, contrôle de gestion et management, 4^e éd, Montchrestien, 1997, p 50.

En guise de conclusion, il y a une interactivité entre le système de contrôle de gestion et la mise en œuvre des stratégies. Les caractéristiques de ces dernières ont un impact sur la conception des systèmes de contrôle de l'organisation

L'état de la recherche sur ce domaine tente d'expliquer la liaison entre ces deux concepts. Nous nous limiterons aux typologies de R.E. Miles et C.C. Snow, R. Simons, qui montrent comment le contrôle de gestion, a été plus ou moins intégré dans les préoccupations des chercheurs en stratégie, ainsi, que l'impact de la stratégie sur ces systèmes de contrôle.

3.1.La typologie de Miles et Snow

Un premier courant de recherche a mis en évidence l'impact des stratégies développées par l'entreprise sur les caractéristiques de leur contrôle de gestion de structure, de processus et de système de gestion.

R.E. Miles et C.C. Snow⁸⁰ proposent quatre configurations types du mode d'ajustement des firmes à leur environnement.

⁸⁰ Miles et Snow présentent un cadre conceptuel selon un échantillonnage de quelques secteurs (16 maisons d'édition scolaire, 49 sociétés de l'électronique et de l'agroalimentaire, 19 hôpitaux) pour en tirer un modèle dynamique décrivant la manière dont les organisations s'adaptent à leur environnement. Bouquin H, le contrôle de gestion, coll. Gestion, 8^e éd, PUF, 2008, p 150.

3.1.1. Les défenseurs

Concernent les entreprises ayant des activités étroitement limitées, avec des dirigeants ayant des compétences avérées dans leur domaine d'activités et sans chercher à se déployer à l'extérieur de celui-ci.

Ces entreprises mettent en place des structures centralisées, avec un contrôle de gestion centralisateur, tourné vers l'efficience avec des indicateurs financiers et la mesure des coûts. À ce niveau, l'information circule verticalement et fonctionne sous forme d'un feedback. Dans cette entreprise, la planification et le système budgétaire à un rôle important.

3.1.2. Les prospecteurs

Ces organisations sont des créatrices de changement et d'incertitude pour leurs concurrents. À l'écoute du marché, il recherche activement de nouveaux produits innovants et de nouveaux marchés, parfois même au dépens de la rentabilité, à gérer des projets, parfois à technologies multiples.

L'intérêt qu'elles portent aux actions innovantes, les laissent généralement en deçà des meilleurs niveaux d'efficience.

Ces entreprises adoptent des structures très décentralisées et flexibles, ainsi les organigrammes suivent la logique des produits-marchés. Le contrôle est décentralisé et orientée vers les résultats (en laissant une latitude aux responsables aux prises des changements) et extraverti (comparaison avec les concurrents, recherche d'informations externes).

L'absence de standardisation de la performance, encourage l'innovation. Ces entreprises seront donc plutôt des différenciateurs et utiliseront des indicateurs non financiers. Les tableaux de bord stratégiques seront des outils essentiels du contrôle de gestion.

Ainsi, leurs systèmes de contrôle seront plus orientés vers l'identification des problèmes que vers leur résolution, et ils les fondent aussi sur la recherche-développement et le marketing.

3.1.3. Les analystes

Ces entreprises se caractérisent par leur distinction des marchés (stables en turbulents), et elles poursuivent une stratégie mixte, de défense de produits phare et développent des produits nouveaux.

Dans les zones stables, ces entreprises profitent de l'expérience accumulée et opèrent avec des structures et des procédures rigoureusement formalisées.

Dans les zones turbulentes, la surveillance des concurrents devient la règle. La quête d'idées nouvelles et leurs adoptions pour celles qui paraissent prometteuses.

Nous avons là une différenciation des systèmes de contrôle en fonction de la situation de la conjoncture.

3.1.4. Les réacteurs

Entreprises sans stratégie cohérente par rapport à l'environnement. Elles ont à leur tête des dirigeants sensibles aux transformations de l'environnement dont ils subissent les effets, sans pouvoir réagir, et sont donc incapables de proposer des réponses adéquates compte tenu des moyens à leur disposition, pour s'adapter au changement. Si ce dernier est fait, il sera réalisé avec retard.

3.2. La typologie Simonienne

La représentation de R. Simons propose une nouvelle relation «stratégie/contrôle», que les systèmes de contrôle de gestion sont importants non seulement pour la mise en œuvre de la stratégie, mais également pour sa formation.

Le point de départ de son analyse, est le constat suivant : toutes les organisations grandes et complexes disposent de procédures et d'outils similaires de contrôle de gestion (plans, budgets, analyses d'écarts, systèmes de reporting...), la différence se situe au niveau de leur exécution par des managers.

À cet effet, il s'est appuyé sur la typologie initialement proposée par R.E. Miles et C.C. Snow pour examiner les systèmes de contrôle financier mis en place dans les entreprises, en distinguant deux catégories d'entreprises suivant leur stratégie générique : les prospecteurs et les défenseurs.

Sous l'angle plus spécifique du contrôle de gestion, R. Simons a réalisé une étude à la fois statistique et qualitative (entretiens) qui lui permet de tirer certaines conclusions :

- dans un environnement stable, les «défenseurs» utilisent leur système de contrôle moins intensivement, celui-ci est fondé sur le respect des cibles budgétaires,
- en revanche, les « prospecteurs », utilisent leur système de contrôle de gestion de manière intensive afin de suivre au mieux un environnement évolutif.

À l'issue de cette étude, il constate que si toutes les firmes utilisent les mêmes systèmes de contrôle, les attributs de ces systèmes varient suivant le type de stratégie.

3.3.Élargissement de la typologie de Simons

Dans une approche contingente, le contrôle de gestion stratégique atténue les limites des différents niveaux de contrôle. Pour que celui-ci assure son rôle d'intégration entre la stratégie et le pilotage opérationnel, deux leviers de contrôle complémentaires dans les processus stratégiques sont préconisés :

- les leviers de contrôle diagnostique (ou programmé),
- les leviers de contrôle interactif.

3.3.1. Le système de contrôle de gestion diagnostique (ou programmé)

Un contrôle est qualifié de diagnostique quand il est géré par des fonctionnels avec une faible implication des dirigeants opérationnels. Il se base sur les facteurs clés avec une gestion appropriée de la part de la direction, ce qui permet aux managers de gagner du temps et aux membres de l'organisation de profiter d'une relative autonomie.

De type cybernétique, (Boitier ; 2008) «Le contrôle diagnostique s'appuie sur un contrôle régulier des résultats en référence à des standards de performance préétablis. Il s'inscrit dans une logique de stabilité de l'environnement, les comportements étant encadrés par des dispositifs traditionnels de contrôle formel».

Pour d'autres auteurs, le contrôle diagnostique, se fait via une batterie d'indicateurs reflétant les différentes dimensions de la performance de l'entreprise en plus des informations nécessaires aux managers. Ce travail nécessite l'informatisation du processus pour une réactivité aux dysfonctionnements constatés pour les managers et les contrôleurs car l'information à traiter est volumineuse.

On peut caractériser ce système par trois facteurs :

- pouvoir quantifier les outputs d'un processus,
- la nécessité de d'établir des normes au préalable,
- une organisation flexible pour les corrections éventuelles.

Ainsi, l'objectif fondamental des systèmes de contrôle de gestion dits programmés est d'aider les managers à accomplir les objectifs de l'organisation :

- faire ressortir les variables pertinentes,
- l'élaboration de plans à court terme,
- déterminer le degré de réalisation des plans à court terme compte tenu des variables de contrôle,
- les éléments de contrôle diagnostique se détermineront en fonction du contrôle des stratégies adoptées.

On peut citer à titre d'exemple de ce système de contrôle diagnostic : les business plans, les budgets, les systèmes de coûts standards ...

3.3.2. Contrôle interactif : outil de structuration du changement

Ce contrôle envisage une interaction entre managers opérationnels et direction pour pouvoir évoluer dans un environnement incertain. Cette relation dynamique s'applique surtout aux «zones d'incertitudes stratégiques» du ressort de la direction qui oriente la prise de décision de ses managers.

L'information produite devient «obsessionnelle» chez les managers. Elle sert à s'interroger sur la pertinence des résultats de la structure qu'ils dirigent.

L'objectif de ces systèmes de contrôle est d'avoir les données nécessaires sur les incertitudes stratégiques (ou contingences) contrecarrer la stratégie décidée.

Selon Simons, le choix d'un moyen de contrôle se définit sur la base d'incertitude à contrôler. La différence à ce niveau entre les entreprises se situe au niveau des points qui apparaissent critiques pour la performance.

Selon Simons, les critères qui puissent définir un système de contrôle d'interactif :

- l'information produite est importante pour les plus hauts niveaux du management,
- une attention fréquente et régulière est demandée de la part des managers opérationnel,
- les données sont interprétées et discutées entre les supérieurs et les subordonnés,
- le système est un catalyseur pour les plans d'actions sous-jacents.

Une liste de facteurs permet de relier l'outil aux incertitudes à gérer. Par exemple :

- Quand la technologie devient objet de concurrence, sa protection devient nécessaire (gestion de brevets, suivi des compétences techniques).
- Quand la concurrence se fait sur la part de marché, il est nécessaire d'accentuer la politique marketing.
- Quand l'entreprise opère sur des marchés régulés, il faut qu'elle maîtrise correctement les réseaux d'influence.

À cet effet, les systèmes de contrôle interactif remplissent trois rôles selon Simons :

1. un rôle de signalement : les systèmes de contrôle interactif permettent de révéler les valeurs et préférences,
2. un rôle de surveillance : par le type d'information à collecter,
3. un rôle de ratification des décisions : par les décisions engageant l'organisation.

Adopter un système de contrôle interactif que programmée est un choix de stratégie.

Le contrôle interactif apporte donc un éclairage au niveau des outils qu'au niveau de l'usage.

D'où l'idée qu'il y a une différence à établir entre les outils du contrôle, le travail du contrôleur et le processus de contrôle.

Pour Simons, le système diagnostique est un système de reporting classique, une fois les variables pertinentes bien définies, il vise à s'assurer d'une exploitation satisfaisante du potentiel présent (efficacité et efficience).

Tandis que le contrôle interactif, permet de faire émerger l'innovation et la créativité, il correspond à un usage des outils de contrôle basé sur un dialogue et de permettre de mobiliser les énergies, canaliser les idées nouvelles.

En définitive, les deux systèmes de contrôle sont complémentaires dans l'action mais pas au niveau de la représentation de l'entreprise.

La typologie de Simons est utile pour mieux se repérer dans la mise en œuvre des systèmes de contrôle dans une entreprise.

Conclusion

Les études empiriques récentes confirment que le contrôle de gestion, est un instrument d'aide à l'élaboration et à la mise en œuvre de la politique générale de l'entreprise.

Le lien entre la stratégie et les systèmes de contrôle de gestion repose les différents aspects de sa performance.

Les systèmes de contrôle de gestion donc, doivent s'adaptés aux caractéristiques de l'organisation.

Ils doivent être aussi, capables d'assurer l'articulation entre les orientations stratégiques de l'organisation et les activités opérationnelles réalisées au quotidien.

En définitive, les liens entre les divers aspects de la stratégie et les diverses formes du contrôle sont au total aussi indiscutés que complexes.

CHAPITRE III : THÉORIE ÉCONOMIQUE ET L'ENTREPRISE PUBLIQUE

Problématique

L'économie algérienne présente deux caractéristiques singulières :

- économie déstructurée,
- économie mono-exportatrice.

Ces deux caractéristiques ont influencé le fonctionnement des entreprises publiques algériennes.

Comme l'a souligné De Bernis G. cité par Bouyacoub (1997)⁸¹, «l'économie algérienne est sous-développée et le processus de développement ne s'est pas avéré durable car les contradictions non maîtrisées ont balayé les résultats des efforts accomplis et ont conduit à la régression».

En effet, en Algérie la question des relations entre l'État et les entreprises publiques, en particulier sous l'angle des droits de propriété, pose des problèmes théoriques et pratiques difficiles et pour la plupart, peu résolubles. Elle alimente les interrogations sur l'impact des différentes réformes sur les résultats des entreprises.

N. Grim⁸² note que «la question fondamentale des droits de propriété des entreprises publiques doit être résolument prise en charge par les autorités concernées d'autant plus que la privatisation n'est plus un tabou».

Pour donner un nouveau souffle au développement économique et social, les autorités politiques ont procédé à une séparation entre les pouvoirs de propriétaire du capital de l'entreprise et les prérogatives d'administration et de gestion de l'entreprise ; l'État reste propriétaire actionnaire de l'entreprise publique mais ne gère plus⁸³. On aboutit à une nouvelle structuration de l'appareil économique public où l'État et ses institutions se dessaisissent d'une certaine façon du pouvoir économique de gestion et de son exercice qui sera confié à des organes précis et régis par le droit commercial. Cette distinction nouvelle entre l'État, puissance publique et l'État, acteur économique ; est censée permettre la

⁸¹ Bouyacoub A, l'entreprise publique et l'économie de marché (1988-1993) in revue CREAD, n°39, 1^{er} trimestre, 1997.

⁸² Cité par Hassen Bey M, entreprise algérienne : gestion, mise à niveau et performance économique, Thala éditions, 2006, p 10.

⁸³ À travers les ordonnances de réformes : Fonds de Participation, Holdings publics et les Sociétés de Gestion de Participation.

définition des responsabilités de chaque sujet et surtout libérer la gestion de l'entreprise de l'ingérence permanente du propriétaire, en l'occurrence l'État (Debboub, 1995)⁸⁴.

«L'entreprise publique a été caractérisée par de multiples contradictions tant au niveau de ses structures organisationnelles qu'au niveau de son fonctionnement» (Bouyacoub, 1988)⁸⁵.

«Elle a en effet connu des métamorphoses structurelles dans son organisation et son mode de gestion» (Saadi, 1985)⁸⁶.

«Le fonctionnement de l'entreprise publique algérienne laisse apparaître donc de nombreuses contradictions de nature interne ou externe traduisant un manque réel de performance» (Melbouci et Belmihoub, 2001)⁸⁷.

En effet, ces contradictions découlent en partie du rôle qui lui a été assigné par l'État dans le mode d'accumulation, en tant que lieu et instrument de l'investissement.

L'étude de l'entreprise publique se présente cependant aujourd'hui sous un angle nouveau à la lumière des profondes mutations que connaissent tant l'État que les entreprises publiques, leurs finalités profondes, leur efficacité (réduisant progressivement sa dépendance vis à vis du marché international et capable à terme, de résoudre le problème de développement) et leur légitimité et par voie de conséquence, leur avenir. Cette question fait, en effet, l'objet depuis l'amorce des réformes économiques, d'un débat passionné tant d'ordre politique, économique que juridique.

Ce débat est nourri par le mouvement international de libéralisation dont l'un des axes fondamentaux est la redéfinition des fonctions de l'État et de ses modes de «gouvernance» et d'intervention dans la vie économique. En effet, la crise du modèle de l'État providence et de l'interventionnisme keynésien et du renouveau des politiques néo-libérales ont engendré une remise en question du rôle de l'État comme protecteur et comme interventionniste.

Il en résulte que la légitimité même du secteur public économique et en particulier des entreprises publiques, est non seulement interrogée mais sérieusement remise en cause.

Il s'agit donc d'une redéfinition du rôle de l'État, d'une transformation de ses fonctions qui consistent non pas dans le simple abandon de sa fonction d'État Producteur, mais aussi et surtout dans le développement d'autres fonctions économiques et particulièrement dans

⁸⁴ Debboub Y, le nouveau mécanisme économique en Algérie, OPU, 1995.

⁸⁵ Bouyacoub A, la gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie, vol II, OPU, 1988.

⁸⁶ Saadi R N, la gestion socialiste des entreprises en Algérie : essai d'évaluation, OPU, 1985.

⁸⁷ Melbouci L et Belmihoub M C, l'évolution de la pratique organisationnelle dans l'entreprise publique industrielle en Algérie : Panorama théorique et analyse d'une expérience (1962-1995) in les cahiers du CREAD, n° 55 - 1^{er} trimestre, 2001.

l'accèsion à une fonction d'État Régulateur. Sa fonction consiste donc à encadrer les mécanismes de marché pour préserver le jeu de la concurrence et des contraintes d'efficacité qu'elle implique. «Elle se résume dans la sauvegarde d'un marché concurrentiel» (Bouzidi, 2007)⁸⁸.

En effet et face à plusieurs contraintes (internes et externes), l'entreprise ne peut que s'adapter.

L'espèce qui a le plus de chance de survie n'est ni la plus forte ni la plus intelligente, c'est celle qui s'adapte (DARWIN). Il n'est donc pas question pour elle de chercher à faire évaluer les contraintes mais bien de voir comment elle peut s'organiser pour les absorber.

Pour cela, l'entreprise est généralement conduite à piloter en son sein de nombreux changements en adaptant pour chacun une série de comportements nouveaux (Melbouci, 2007)⁸⁹.

Dans ce contexte, on est tenté de penser que les réformes des entreprises publiques constituent un sujet pertinent.

Introduction

«S'il y a un débat qui n'a pas cessé de préoccuper les planificateurs et opérateurs économiques publics, les responsables politico-administratifs et syndicalistes, les chercheurs, c'est bien celui du manque d'efficacité des activités économiques menées en Algérie» (Debboub, 1995).

Certains mettent l'accent sur la responsabilité de l'entreprise publique : faiblesse de productivité en raison de la pléthore de personnel, gestion irrationnelle du cycle d'exploitation, absence d'organisation pour la prise en charge des différentes activités, etc.

D'autres soulignent l'importance de l'environnement international : surfacturation des fournisseurs étrangers, conditions sévères des financements extérieurs, coûts élevés d'assistance technique étrangère, etc.

⁸⁸ Bouzidi N, les réformes économiques en Algérie : ajustement structurel et nouveau rôle de l'Etat in revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, nouvelle série n°02/2007, université d'Alger, faculté de droit.

⁸⁹Melbouci L, l'entreprise publique industrielle algérienne (EPIA) entre changement et adaptation : un essai d'évaluation des stratégies d'adaptation appliquées en Algérie, in recherches économiques et managériales, N°2 - décembre 2007, Faculté des sciences économiques et de gestion - Université Mohamed Khider Biskra.

Enfin, certains insistent sur l'environnement économique national: absence de tissu industriel, faiblesse des moyens nationaux de conception, d'étude, de réalisation, faiblesse ou absence de ressources humaines qualifiées, absence ou faiblesse d'infrastructures, etc.

«L'incapacité des entreprises publiques (EPE) à apporter leur contribution au développement économique du pays et ce, malgré les milliards engagés à travers les différentes mesures de restructuration organique et d'assainissements financiers» (Abaci, 2012)⁹⁰.

L'Algérie a entamé une réforme économique en profondeur dont l'objectif principal est la construction de l'économie de marché capable de développer l'esprit d'entreprise, d'améliorer la compétitivité de l'outil de production national, d'assurer le libre jeu de la concurrence et permettre la flexibilité de l'économie nationale afin d'ajuster en permanence l'offre à la demande.

L'entreprise publique a toujours été au centre des réformes économiques en Algérie et ce, depuis l'autogestion à l'entreprise socialiste, de l'autonomie de gestion à l'organisation sous forme de Holding et celle de l'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001 et en dernière mouture, la réorganisation du Secteur Public Marchand Industriel portant la résolution de la 142^{ème} session du CPE du 28 août 2014 : Est-ce que ces entités recouvrent les mêmes réalités en Algérie ? S'agit-il d'une simple question de terminologie ?

Ces appellations désignent l'entreprise publique dont la forme et le contenu ont nettement évolué de 1963 à nos jours.

L'entreprise publique algérienne a connu depuis sa naissance jusqu'à juillet 2015 plusieurs réformes. Certaines sont relatives à la période où prévalait l'économie planifiée.

D'autres ont vu le jour depuis l'amorce de la transition vers l'économie de marché (Bouhezza, 2004)⁹¹.

L'évolution de l'entreprise publique s'est réalisée en 3 étapes :

- «La période 1966-1978 : durant cette époque, l'entreprise nationale apparaît comme le prolongement de l'administration.
- La période 1978-1988 : cette période a été marquée par la mise en œuvre de la restructuration organique.

⁹⁰ Abaci M, entreprises publiques économiques : le grand corps malade en Algérie in le Soir d'Algérie, lundi 2 janvier 2012.

⁹¹ Bouhezza A, la privatisation de l'entreprise publique algérienne et le rôle de l'État dans ce processus in revue des sciences économiques et de gestion, Sétif, n°3, 2004.

- La période de 1988 à juillet 2015 nos jours, objet de notre étude : durant cette période, un ensemble de réformes est engagé afin de conférer aux entreprises nationales le moyen de leur autonomie»⁹².

Par ailleurs, l'entreprise publique algérienne fait l'objet depuis le lancement du 1^{er} Plan quinquennal en 1980, de débats intenses centrés principalement sur son statut dans la politique de développement économique et sociale mise en œuvre (Bouzidi, 1986)⁹³.

À l'origine de ce débat, un constat : l'entreprise publique algérienne est largement déficitaire financièrement et n'arrive à fonctionner qu'en recourant à un découvert bancaire toujours plus important.

À partir de ce constat, des thèses contradictoires, sinon opposées, ont été élaborées dont l'enjeu porte sur le statut de l'entreprise publique algérienne, c'est-à-dire sur la place et la fonction qu'elle doit remplir dans le devenir de la société algérienne.

Sachant que malgré le soutien à grande échelle, sur le plan technique et financier, de la part de l'État, les résultats de ces entreprises ont été marqués par de mauvaises performances.

Il existe de nombreux facteurs qui conduisent aux mauvais résultats de ces entreprises, dont certains sont exogènes et d'autres sont internes aux entreprises elles-mêmes (Bouchikhi et Bendiabdellah, 2008)⁹⁴ :

- Les facteurs exogènes peuvent être associés notamment à : la conjoncture macroéconomique générale, le statut politique non résolu, les changements institutionnels et juridiques, le matériel dépassé, les politiques en matière de subventions, etc.,
- Quant aux facteurs internes, l'un des plus importants est le faible régime de gouvernance d'entreprise qui se manifeste par :
 - un niveau d'efficacité peu élevé,
 - de mauvais antécédents en matière de recouvrement des créances,
 - l'absence de transparence et de responsabilisation,

⁹² Lakhdari H, Ayad A et Habichou H, organisations professionnelles et PME en Algérie in revue économie et management, n° 9 octobre 2009, université A. Belkaid, Tlemcen, pp 166-177.

⁹³ Bouzidi A, l'évolution du statut de l'entreprise publique algérienne dans la politique nationale de développement économique in revue du CE.N.E.A.P «quels critères de gestion pour l'entreprise publique dans les pays en développement» ? Coll. Les symposiums du CE.N.E.A.P, Actes du symposium à Alger le 6, 7 et 8 décembre 1986.

⁹⁴ Bouchikhi A et Bendiabdellah A., gouvernance des entreprises publiques : quel rôle pour l'Etat actionnaire ?, in économie et management n°07, avril 2008, équipe de recherche MRH, université A. Belkaid, Tlemcen pp 112-125.

- enfin, des rôles peu clairs pour les différentes parties prenantes. Cela se manifeste également dans les relations complexes entre les multiples acteurs : le gouvernement, les conseils d'administration des Entreprises Publiques, la direction des EP, les employés.

Ainsi, les réformes économiques amorcées en 1988 peuvent être identifiées comme étant un processus de transformation de l'économie algérienne (Arabi et Ferfera, 1999)⁹⁵.

Elles correspondent ainsi à une réforme globale. Elles touchent aux fondements du mode de fonctionnement de l'économie basé sur la planification et l'allocation centralisée des ressources.

Les réformes économiques sont fondées sur la redéfinition du rôle de l'État dans la sphère économique et la transformation du statut et du rôle de l'entreprise publique.

Les programmes de réforme proposés se fondent souvent sur la réhabilitation des règles de gestion inspirées de la logique de fonctionnement de l'économie marchande capitaliste (De Ville, 1986, pV-VI)⁹⁶.

Dans ce sens, la phase d'autonomie selon Hafsi (1984 ; p124) est donc une phase où les problèmes les plus complexes sont liés à la gestion interne de l'entreprise. Il faut faire face à des marchés de plus en plus diversifiés et à des concurrents plus nombreux et généralement plus agressifs. (C'est une phase où les problèmes de structure et de gestion des processus organisationnels sont dominants).

Le contre choc pétrolier de 1986 qui accentue les déséquilibres macro-économiques (taux de croissance négatifs - rigidité de l'offre face à une demande explosive) et leur expression financière des déséquilibres macro-financiers internes (déséquilibre structurel des finances publiques-inflation) et externes (forte aggravation du service de la dette) révèle brutalement l'inefficacité du système d'économie centralement planifiée et impose une véritable transformation systémique (Bouzidi, 2007).

La nécessité d'une réforme profonde commença alors à s'imposer.

On peut relever globalement que l'entreprise publique (Arabi et Ferfera, 1999) :

- n'était pas libre dans l'organisation de ses relations économiques et commerciales et dans le choix de ses fournisseurs et clients. Dans ses transactions commerciales, elle

⁹⁵ Arabi M et Ferfera Y M, réformes économiques et gestion de la rémunération au sein de l'entreprise publique algérienne in les Cahiers du DREAD, n° 49/1999.

⁹⁶ De Ville P, le statut particulier des entreprises publiques dans un modèle semi - décentralisé : un survol des enseignements récents de la théorie économique in revue du CE.N.E.A.P, coll. Les symposiums du CE.N.E.A.P, Alger le 6, 7 et 8 décembre, 1986.

est soumise au code des marchés publics, au visa préalable des commissions de marché et aux multiples avis du Ministère des Finances. Au niveau interne, elle n'était pas libre d'organiser son réseau de distribution. La commercialisation de ses produits s'effectuait selon des règles imposées par la tutelle qui excluent la médiation du marché (prix administrés). Cette commercialisation apparaît beaucoup plus comme un transfert administratif ne tenant pas compte des règles économiques.

- ne maîtrisait pas son fonctionnement, son plan de financement, la gestion de la trésorerie car soumise au contrôle de sa banque.
- ne maîtrisait pas son développement, le renouvellement de son potentiel et sa maintenance puisque la décision concernant les investissements était contrôlée par la tutelle.
- ne gérait pas ses ressources humaines, monopolisées par la tutelle à travers l'application de la gestion socialiste des entreprises (GSE) et du statut général du travailleur (SGT).

Selon Benissad (2004 ; p50)⁹⁷, le régime de l'autonomie aspire à instaurer la rentabilité microéconomique des firmes par une gestion transparente et plus responsable.

Ainsi, cette phase de passage à l'économie de marché était marquée par des mutations profondes touchant l'économie et la société.

Une série de réformes⁹⁸ du cadre juridique et de la gestion des entreprises publiques a été entreprise à partir de 1988 pour :

- introduire le principe de l'autonomie de gestion des entreprises publiques,
- réhabiliter progressivement les mécanismes du marché comme instruments essentiels de régulation des activités économiques.

La mise en place d'une économie régie par les mécanismes du marché va donc conduire l'État à revoir sa participation dans la sphère économique, le statut de la propriété et les formes de gestion des capitaux marchands publics et à adapter l'environnement économique et institutionnel.

De nombreuses actions de désengagement de l'État ont été, en effet, mises en œuvre à partir de 1988, dont notamment (Sadi, 2005)⁹⁹ :

⁹⁷ Benissad H, Algérie : de la planification socialiste à l'économie de marché, ENAG éditions, 2004.

⁹⁸ Ministère de l'Équipement et de l'aménagement du territoire, demain l'Algérie : L'État du territoire - la reconquête du territoire, ouvrage non daté.

⁹⁹ Sadi N, la privatisation des entreprises publiques en Algérie : objectifs, modalités et enjeux, OPU, 2005.

- la privatisation par commercialisation ou autonomie de gestion de l'entreprise publique et la mise en place d'agents fiduciaires chargés de la gestion des capitaux marchands de l'État (1988),
- la mise en place de holdings publics avec un statut de société par actions jouissant sur le plan du droit, des attributs de la propriété (1995),
- la promulgation d'une loi sur la privatisation des entreprises publiques (1995),
- la promulgation d'une loi favorisant le développement et la promotion de l'investissement privé (1990-1993),
- la réforme de l'environnement par la mise en œuvre de mesures tendant à la mise en place des institutions et mécanismes du marché (ou la préparation des conditions préalables à la privatisation).

L'entreprise algérienne est condamnée donc à s'adapter inévitablement aux nouvelles règles (du marché, de gestion) ou à disparaître.

Dans ce sens, Hamadouche (1997 ; p8)¹⁰⁰ note qu'avec l'économie de marché et l'ouverture sur le marché mondial, les entreprises algériennes doivent faire preuve de plus d'efficacité et de flexibilité. Elles ne doivent plus se contenter d'organiser la routine et la régularité mais organiser le changement en se tournant vers l'avenir et l'extérieur d'où leur viennent : risques, incertitudes et opportunités.

Cette réforme de 1988 s'inscrit donc dans le cadre d'une réforme globale de l'économie. Les lois relatives à l'autonomie se proposaient de redéfinir les relations entre l'État et l'entreprise en précisant le rôle de chacune des parties (Bekkar, 2007, p112)¹⁰¹.

¹⁰⁰ Hamadouche A, méthodes et outils d'analyse stratégique, coll. Les indispensables de la gestion, éditions Chihab, 1997.

¹⁰¹ Bekkar B, la gouvernance des entreprises publiques : le cas de l'expérience algérienne, faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences commerciales d'Oran, 2007.

Section 1 : La théorie économique et l'entreprise

Avant d'aborder l'entreprise publique économique (EPE) en Algérie, il est utile d'entrevoir avec exactitude «l'entreprise», une réalité difficile à appréhender, du fait de la variété des aspects et des problèmes qui en conditionnent la création et l'exploitation.

En effet, «la dénomination générale d'entreprise recouvre des réalités économiques, sociales et juridiques très diverses» (Poyet, 2001, p11)¹⁰².

Pour préciser sa notion et être en mesure de l'identifier, plusieurs définitions et modes d'analyse souvent complémentaires peuvent être envisagés. Cependant, l'extrême diversité des situations conduit à effectuer des classifications économiques ou juridiques permettant de dégager des catégories homogènes pouvant donner lieu à des études comparatives (Darbelet, Izard et Scaramuzza, 1995, p6)¹⁰³.

À travers cette polysémie, deux conceptions de l'entreprise semblent jouir d'une certaine préférence dans la sphère des économistes, l'une limitée, l'autre ouverte.

Selon la conception limitée, l'entreprise est un organe de production pour le marché en vue d'une maximisation du gain monétaire. Cette dernière est la conception de l'entreprise néoclassique.

Selon la conception ouverte, l'entreprise se perçoit comme un organe social du fait de son incidence comme unité économique de production.

Ainsi, l'entreprise peut revêtir différentes formes : elle peut être confiée à des particuliers qui (recherchent la rentabilité des capitaux investis) ou être exercée par l'État, les communes, etc. (le service rendu est la satisfaction des besoins de l'ensemble de la collectivité) mais cela ne change rien à sa nature (Beitone et Hemdane, 2005, p30)¹⁰⁴.

Dans ce sens, ses finalités ont déjà été bien définies au cours du temps par des auteurs comme P. Drucker ou O. Gélénier.

¹⁰² Poyet M, Thèse sur : le contrôle de l'entreprise publique « essai sur le cas français », faculté de droit Saint-Etienne, France, 2001.

¹⁰³ Darbelet M, Izard L et Scaramuzza M., notions fondamentales de gestion d'entreprise «Organisation, Fonctions et stratégie», coll. Notions fondamentales, Foucher, 1995.

¹⁰⁴ Beitone, A et Hemdane, E. (2005). La définition de l'entreprise dans les manuels de sciences économiques et sociales en classe de seconde. Skholé, hors-série 1, pp 29-39.

La définition la plus objective reste sans doute la création de richesses. Cette dernière peut être appréhendée entre autres facteurs par le niveau du profit¹⁰⁵.

Elle a une mission marchande. C'est un espace de production de richesses, de produits, d'informations... C'est aussi un espace de distribution de salaires, de dividendes... et donc potentiellement un endroit où les divergences d'intérêts se confrontent (Bonnefous, Lecocq et Le Goadec, 2008, p10)¹⁰⁶.

L'analyse de l'entreprise elle-même est complexe et dépend tant du point de vue de ses caractéristiques internes que de ses relations avec l'environnement. La relation entre le fonctionnement des entreprises et les évolutions de l'environnement a été au cœur des travaux de P. Drucker (Autissier, Bensebaa et Boudier, 2010, p522)¹⁰⁷.

L'environnement concurrentiel actuel impose aux entreprises de renforcer leur capacité d'anticipation ; les décisions prises ne peuvent être guidées par les seules considérations de profit à court terme et doivent contribuer à renforcer la position concurrentielle de l'entreprise, garante de son succès sur le long terme (Laverty et Demeestère, 1990, p293)¹⁰⁸.

Or, la multiplication des interrelations entre l'environnement et l'entreprise provoque, dans la manière de diriger et d'organiser celle-ci, une montée de la complexification et de l'incertitude ; elle pousse aussi ceux qui la pilotent (dirigeants, managers, animateurs des systèmes de contrôle de gestion) à en avoir une vision plus large tant dans son fonctionnement que dans ses relations avec l'extérieur (Durand et Helluy, 2009, p17)¹⁰⁹.

Ainsi sa définition fait l'objet, très tôt, d'un assez large consensus dans la littérature économique. La question de la typologie des entreprises est fondamentale ; selon les analyses anciennes, on distingue trois secteurs économiques (Beitone et Hemdane, 2005, p30)¹¹⁰ :

- un secteur capitaliste, caractérisé par la propriété privée des moyens de production et la recherche du profit,

¹⁰⁵ L'entreprise a pour objectif la création de richesse. Pour développer cette richesse, elle doit rester performante, autrement dit augmenter ses parts de marché et ses profits, et donc croître et se développer. Conso et Hémici, Opcit.

¹⁰⁶ Bonnefous B, Lecocq P et Le Goadec Y, management, Hachette, 2008.

¹⁰⁷ Autissier D, Bensebaa F et Boudier F, l'Atlas du management, éditions d'Organisation, 2010.

¹⁰⁸ Laverty J et Demeestère R., les nouvelles règles de contrôle de gestion, Dunod, 1990.

¹⁰⁹ Durand X et Helluy A, les fondamentaux du contrôle de gestion : pour une entreprise performante et durable, coll. Finance, les éditions d'Organisation, 2009.

¹¹⁰ Beitone, A et Hemdane, E. (2005). La définition de l'entreprise dans les manuels de sciences économiques et sociales en classe de seconde. Skholê, hors-série 1, pp 29-39.

- un secteur public (ou étatique), caractérisé par la propriété publique des moyens de production et des finalités collectives (service public, intérêt général etc.),
- un secteur de l'économie sociale ou « tiers secteur » caractérisé par la propriété privée des moyens de production et des finalités collectives (services aux adhérents, solidarité etc.).

Parmi les nombreuses définitions de l'entreprise retenons celle proposée par (Lauzel et Teller, 1992, p1) : «l'entreprise est un groupement humain hiérarchisé qui met en œuvre des moyens intellectuels, physiques, financiers pour extraire, transformer, transporter, distribuer des richesses ou produire des services, conformément à des objectifs définis par une direction, personnelle ou collégiale, en faisant intervenir, à des degrés divers, les motivations de profit et d'utilité sociale». Cette définition est assez générale pour pouvoir s'appliquer, avec des variantes, aux entreprises privées, aux entreprises publiques, aux entreprises mixtes.

Comme toute organisation, l'entreprise agence des ressources humaines, matérielles et organisationnelles en vue de développer avec profit une activité économique au service de ses clients (Barabel et Meier, 2010, p200)¹¹¹.

Suite à ce qui précède, on peut dire que l'entreprise qui est un rassemblement de moyens humains, financiers, industriels, commerciaux constitue la cellule de base de toute économie (Livian, 2005, p1). Elle occupe une place privilégiée et centrale dans l'économie contemporaine. Pour renforcer cette idée, Drucker définit l'entreprise comme un élément constituant de la société contemporaine.

Celle-ci n'est pas vue comme un simple appareil de production mais comme une fonction sociale en relation avec l'environnement (Autissier, Bensebaa et Boudier, 2010, p523)¹¹².

Elle fait l'objet d'attentions particulières de la part des pouvoirs publics et des économistes (Auriac et Bougault, 1994)¹¹³.

Cette entreprise est constamment en mutation pour suivre ou s'adapter aux changements qui s'opèrent autour d'elle.

Ce changement peut avoir plusieurs origines (Raynal, 1998, p8)¹¹⁴ :

- l'environnement économique,
- technologique,

¹¹¹ Barabel M et Meier O, *manager : les meilleures pratiques du management*, 2^e éd, Dunod, 2010.

¹¹² Autissier D, Bensebaa F et Boudier F, *l'Atlas du management*, éditions d'Organisation, 2010.

¹¹³ Auriac J M et Bougault H, *économie d'entreprise*, coll. Techniplus, 3^e éd, éditions Castilla, 1994.

¹¹⁴ Raynal S, *le management par projet*, les éditions d'Organisation, 1998.

- culturel,
- ou juridique, il dépendra de sa nature mais également des contraintes, des pressions, des exigences et aura des conséquences sur l'impact recherché.

Cependant, la prise de conscience généralisée des effets de mutation s'accompagne d'une mise en avant de contraintes précises, vues comme s'imposant à l'entreprise (Dumoulin, 1999, p21) :

- impératif de compétitivité donc de productivité (en raison de forts écarts de coûts) et de qualité,
- impératif d'innovation,
- acceptation de risques plus élevés liés à des économies plus volatiles et à de fortes interdépendances entre secteurs et pays ; dans ce cas, l'entreprise ne peut pas rester figée alors que tout change autour d'elle (les incertitudes augmentent, cela devient une évidence).

Les mutations internes et externes s'intègrent dans l'entreprise par les différents processus de gestion (Melbouci et Belmihoub, 2001)¹¹⁵. La notion de système de gestion est abondamment utilisée dans la littérature économique et les écrits concernant la gestion (Bouyacoub, 1988).

De ce fait, elle est souvent imprécise et ne renferme pas le même contenu¹¹⁶. P. Tabatoni et P. Jarniou qui définissent le système de gestion comme un système de processus de décisions qui (Kalika et al, 1989, p16)¹¹⁷:

- finalisent,
- organisent,
- et animent, les actions collectives de personnes ou de groupes de personnes réalisant les activités qui leur sont assignées dans une «organisation».

B. Lussato cité par Bouyacoub (1988) montre que les divergences apparentes entre les écoles de gestion proviennent, non d'une différence fondamentale de conceptions mais souvent des particularités des différents aspects privilégiés dans l'analyse de la gestion des entreprises.

¹¹⁵ Melbouci L et Belmihoub M C, l'évolution de la pratique organisationnelle dans l'entreprise publique industrielle en Algérie : Panorama théorique et analyse d'une expérience (1962-1995) in les cahiers du CREAD, n° 55 -1^{er} trimestre, 2001.

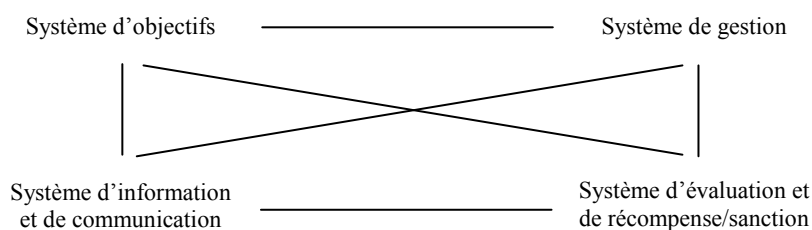
¹¹⁶ Plus de détail sur le système de gestion voir, Cohen E, dictionnaire de gestion, coll. Repères, La Découverte, 1994.

¹¹⁷ Kalika M et al, les systèmes de gestion : introduction au soft management, coll. Vuibert gestion, Vuibert, 1989.

Pour Livian (2005), regroupe les «systèmes de gestion» en quatre familles (fig. 23) :

1. «les systèmes d'objectifs contribuent, sous des formes diverses et avec des degrés de formalisation variables ...»,
2. en théorie, le degré d'atteinte de ces objectifs est supposé être contrôlé, selon une déclinaison dans le temps,
3. à partir de ce système de contrôle, les individus sont évalués et peuvent en résulter des récompenses ou des sanctions,
4. tout ceci suppose l'élaboration, le stockage, le traitement et la diffusion de nombreuses informations, à travers des systèmes informatisés qui constituent le support de ces systèmes de gestion».

Fig. 23 -. La composante «système de gestion» de l'organisation



Source : Livian Y F, organisation : théories et pratiques, 3^e éd, coll. Gestion Sup, Dunod, 2005, p 52.

Lorino P cité par Dumoulin (1999 ; p40), apporte un éclairage nouveau sur les systèmes de gestion : il suggère de passer d'une logique de mesure de la performance à une logique de représentation de la performance.

C'est un abandon de la logique de contrôle pour la logique de pilotage où l'interprétation (c'est-à-dire le diagnostic) joue un rôle majeur.

Les performances de l'entreprise et son développement dépendent donc, de ses capacités à s'adapter aux réalités du marché, à l'évolution technologique, économique, sociale de son environnement¹¹⁸ (Livian, 2005, p2).

¹¹⁸ Dans l'entreprise, cela ne peut se traduire que par des organisations nouvelles, de moins en moins pyramidales pour permettre la créativité, supprimant les niveaux hiérarchiques. Afplane, 2003.

Pour Drucker les éléments environnementaux qui contraignent (ou qui orientent) l'entreprise sont le client et les technologies (Autissier, Bensebaa et Boudier, 2010, p523)¹¹⁹.

D'une part, le client n'étant pas considéré comme une ressource rare, dans une économie de la demande où le client a appris à choisir entre les marques et les enseignes, la gestion continue du client et de son cycle de vie devient une problématique pertinente. Dans une telle perspective les processus d'acquisition, de fidélisation, voire de socialisation d'un client deviennent critiques pour la performance globale (Besson, 1997, p135).

	HIER	DEMAIN
Le client	Le client est considéré comme captif ou n'est pas considéré comme une ressource rare, d'où la localisation sur la gestion opérationnelle du carnet de commande.	Le client est considéré comme ressource volatile et rare d'où focalisation sur le processus de fidélisation du client.

Source : Besson P, l'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ?, in Dedans, Dehors : les nouvelles frontières de l'organisation, Entreprendre, série Vital Roux, Vuibert, 1997, p 135.

D'autre part, le développement technologique a considérablement modifié les processus de production, de commercialisation et de distribution de l'entreprise, il peut procurer un avantage en termes de coût à l'entreprise ou en termes de différenciation¹²⁰.

Cette technologique exerce une influence sur le degré de maturité d'un secteur et sur la compétitivité de l'entreprise. Elle est donc une variable stratégique induisant trois questions qui relèvent de l'analyse stratégique (Blay, 2004, p139)¹²¹ :

- quelle technologie choisir et quel est le moment opportun pour le faire ?
- comment organiser la transition entre l'abandon d'une technologie et l'adoption d'une nouvelle technologie ?
- comment préparer l'entreprise à la mutation technologique ?

On pourrait le rapprocher à Drucker, sur ce point et sur sa manière de communiquer, de Porter.

¹¹⁹ Autissier D, Bensebaa F et Boudier F, l'Atlas du management, éditions d'Organisation, 2010.

¹²⁰ De Rongé, Opcit, p 343.

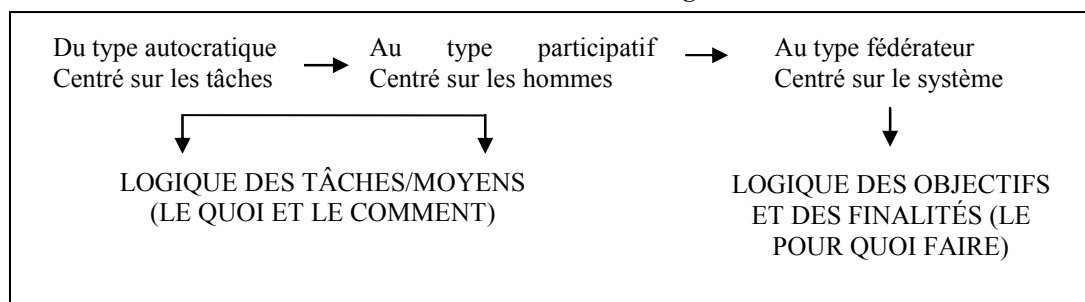
¹²¹ Blay O T, économie d'entreprise : organisation, stratégie et territoire à l'aube de la nouvelle économie », 2^e éd, coll. Entreprise, Economica, 2004.

Les deux auteurs sont très complémentaires. Drucker justifie la démarche client par des analyses environnementales et Porter l'instrumentalise avec le concept de chaîne de valeur (Autissier, Bensebaa et Boudier, 2010, p523)¹²².

Aujourd'hui le management ne peut plus s'appuyer sur le principe du pouvoir lié à l'information possédée.

Au contraire, le principe dominant est celui du partage de l'information, le plus rapidement possible. Cette émergence de l'interdépendance fait que les organisations doivent être de plus en plus transparentes. Les entreprises doivent être beaucoup plus collaboratives à l'intérieur¹²³ et plus coopératives à l'extérieur (l'importance du comportement coopératif au sein de l'organisation elle-même), ce qui constitue un changement culturel radical (Afplane, 2003, p34)¹²⁴.

Tableau N°.Évolution du management



Source : Schéma inspiré de l'ouvrage de Raynal S, le management par projet, les éditions d'Organisation, 1998, p 36.

Ainsi, «cette culture de coopération n'annule pas les divergences d'intérêts entre les différentes parties mais elle cherche à définir des domaines de convergence dans lesquels une action conjointe et un progrès collectif sont possibles» (Chopin, Deluzet et Godino, 2012, p146)¹²⁵.

¹²² Autissier D, Bensebaa F et Boudier F, l'Atlas du management, éditions d'Organisation, 2010.

¹²³ Dans ce sens, Marchand D A, signale que la culture de partage de l'information signifie que les dirigeants et le personnel estiment que l'information peut les aider à améliorer leurs performances : en particulier en cas de problème ou de défaillance). Charron et Sépari S, Op cit.

¹²⁴ Afplane F M, l'entreprise élargie : de nouvelles formes d'organisation, INSEP CONSULTING éditions, 2003.

¹²⁵ Chopin D, Deluzet M et Godino R, la grande transformation de l'entreprise : travail, sens et compétitivité, les éditions de l'Atelier, 2012.

1. L'entreprise et l'approche systémique

Se fondant sur le développement de la théorie générale des systèmes, la pensée linéaire (une cause, un effet) n'a plus sa place (Megani, 1993, p66-67)¹²⁶ : l'entreprise est un système complexe d'éléments et de sous-systèmes en inter-relations.

1. La méthode analytique doit laisser place à une vision globale de l'entreprise, de sa réalité actuelle, tout en tenant compte de son passé et de son avenir. Cette vision globalisante est nécessairement liée à celle que se font les salariés de leur propre existence ; autrement dit l'entreprise est en train d'acquérir une dimension culturelle.
2. Le déterminisme doit laisser la place à l'incertitude ; en conséquence, la finalité du management n'est pas de concevoir un ordre parfait, définitif et transparent mais de trouver un chemin entre l'ordre et le désordre.
3. Le fonctionnement de l'entreprise ne peut être réduit à ses seuls aspects quantitatifs car les comportements sont d'une importance majeure ; or ceux-ci ne peuvent que très difficilement être pris en compte dans une analyse quantitative.
4. Le devenir d'une entreprise est lié à sa capacité d'adaptation à l'environnement, c'est-à-dire qu'elle doit à la fois savoir anticiper son évolution et être capable de le transformer.

Comme le rappelle très justement M. Gervais cité par Durand et Helluy (2009, p28)¹²⁷, «en univers stabilisé, l'attention est centrée sur l'organisation (sur le comment) de l'action collective». Mais dès que l'entreprise est plongée dans un contexte plus turbulent, «il faut réapprendre collectivement. Le problème n'est plus comment mener l'action mais quelle action entreprendre dans un univers mal maîtrisé».

¹²⁶ Megani P, les systèmes de management « en 22 fiches de synthèse et 25 QCM d'autocontrôle », coll. Travail à grande efficacité, les éditions d'Organisation, 1993.

¹²⁷ Durand X et Helluy A, les fondamentaux du contrôle de gestion : pour une entreprise performante et durable, coll. Finance, les éditions d'Organisation, 2009.

Tableau. 15 - L'approche systémique versus l'approche traditionnelle

Approche traditionnelle (cartésienne)	Approche systémique
<ul style="list-style-type: none"> -Séparer (causalité) -Analyser (réduction) -Ordonner (exhaustivité) -Démontrer (évidence) 	<ul style="list-style-type: none"> -Observer (globalité) -Relier (interactivité) -Induire (hypothèse) -Interpréter (inférence)
Prouver pour connaître (Certitude)	Comprendre pour maîtriser (Incertitude, ouverture, remise en question, créativité)

Source : Guerra F, pilotage stratégique de l'entreprise : le rôle du tableau de bord prospectif, coll. Comptabilité, contrôle et finance, éditions de Boeck université, 2007, p 16.

Donc, pour son pilotage correcte, il faut la traiter comme un système complet et ouvert (Guerra, 2007, p5)¹²⁸.

L'approche système fournit un modèle de la firme définie comme un ensemble finalisé et adaptatif (est un ensemble de sous-systèmes qu'il faut articuler en un tout évolutif) (Cuyaubère et Muller, 1996, p14). Ainsi, cette approche est centrée sur la prise en compte de complexités croissantes et d'interdépendances multiples des différentes composantes de l'entreprise et de son environnement.

Tableau. 16 - La conception de l'organisation

<p>MECANISTE</p> <ul style="list-style-type: none"> - système fermé qui n'a pas besoin de s'adapter à l'environnement - Juxtaposition de fonctions/ d'acteurs 	<p>SYSTÉMATIQUE</p> <ul style="list-style-type: none"> - système ouvert qui doit s'adapter à l'environnement - ensemble de sous-systèmes articuler en un tout cohérent
--	---

Source : Raynal S, le management par projet, les éditions d'Organisation, 1998, p 36.

Sachant à l'heure de la mondialisation, l'approche systémique des problèmes de gestion est devenue indispensable à l'entreprise qui adopte les principes de la qualité totale (entreprise qui se soucie tant de l'efficacité de ses processus que de l'adéquation de ses produits/services aux attentes des marchés) (Guerra, 2007).

¹²⁸ Guerra F, pilotage stratégique de l'entreprise : le rôle du tableau de bord prospectif, coll. Comptabilité, contrôle et finance, éditions de Boeck université, 2007.

Tableau. 17 - Caractéristiques des nouvelles logiques d'organisation

Ancienne logique d'organisation	Nouvelle logique d'organisation
Stable	Dynamique, apprenante
Information limitée	Riche en information
Locale	Globale
Grande	Petite et grande
Fonctionnelle	Orientée produits/clients
Orientée poste	Orientée compétence
Orientée individu	Orientée équipe
Orientée commande & contrôle	Orientée implication
Hierarchie	Réseaux latéraux

Source : Dumoulin C, le diagnostic organisationnel et managérial in Marion A (sous la direction) le diagnostic d'entreprise : méthodes et processus, coll. Gestion, Economica, Paris, 1999, p 24.

Son but est de créer un cadre de travail propice à atteindre les objectifs fixés (économiques, sociaux, culturels) sur une période de long terme, ce qui implique une flexibilité indispensable à l'adaptation de la globalisation, à la mondialisation des marchés (Beloutti, 2005, p75)¹²⁹.

Sa survie, dépend de sa capacité à répondre à des agressions externes ou internes à harmoniser ses structures et ses procédures aux contraintes de l'environnement. Cette représentation de l'environnement justifie l'émergence d'un nouveau modèle de l'entreprise.

Toujours «dans le cadre de cette approche, l'entreprise est, en effet, constituée de multiples sous-systèmes plus ou moins hiérarchisés et imbriqués entre eux. Il lui est, de plus, difficile de cerner toutes les modifications qui pourraient survenir dans son environnement» (Gervais, 1987, p14).

Pour qu'elle réagisse rapidement et de manière quasi instantanée, l'entreprise doit disposer pour ce faire des outils informatiques, pour la gestion interne et pour les relations avec les clients et les autres acteurs de son environnement. Dans ce cas, les connexions (le signal est directement envoyé aux autres sous systèmes) assurent essentiellement la rapidité d'action-voire l'instantanéité - qui constitue l'enjeu d'aujourd'hui (Afplane, 2003, p38).

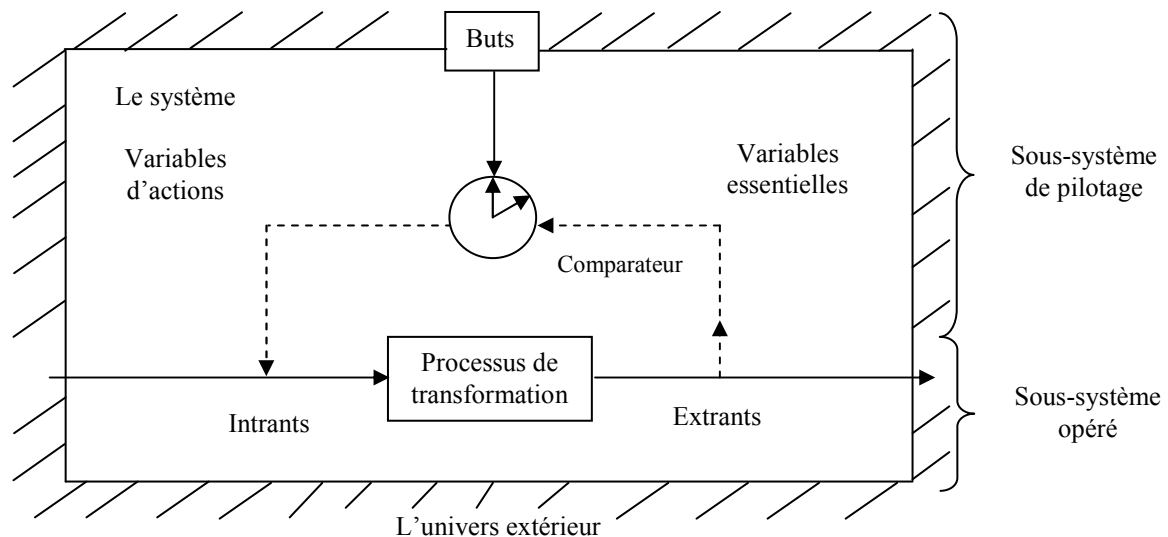
Donc, des décisions correctives vont permettre à l'entreprise de s'adapter sans cesse à l'évolution de son environnement, l'approche systémique de l'entreprise en est l'élément fédérateur (Guerra, 2007, p5).

En tant que système finalisé et adaptatif constitué de systèmes finalisés, l'entreprise doit donc assurer sa pérennité. En précisant ses objectifs et en s'adaptant à l'environnement, elle

¹²⁹ Beloutti J, la synergie dans l'entreprise, Lavoisier, 2005.

déterminera le niveau de variété des comportements nécessaires à la réalisation de son activité (fig. 24).

Fig. 24 - L'entreprise vue comme un système



Source : Gervais M, contrôle de gestion par le système budgétaire, coll. Vuibert entreprise, Vuibert, 1987, p 12.

Ce niveau de variété qui s'exprime au travers de la structure organisationnelle de la firme¹³⁰, c'est-à-dire :

- au travers des règles et des procédures de répartition de l'autorité,
- d'orientation des décisions,
- de circulation de l'information qui n'est pas obligatoirement en rapport avec la variété des comportements pratiqués par les individus.

La mission essentielle de la direction générale est d'intégrer au mieux la complexité externe et la complexité interne, notamment par la recherche d'un équilibre momentané entre coordination et anarchie, c'est-à-dire par l'élaboration de procédures et de structures organisationnelles qui tiennent compte des aspirations du personnel. Mais, cette mission ne pourra être accomplie que si le système-entreprise est sous contrôle (Gervais, 2000, p5-6).

¹³⁰ Les technologies nouvelles aussi bien que l'évolution sociale ont bouleversé l'organisation de l'entreprise.

En présentant un caractère de continuité, l'entreprise apparaît comme une réalité vivante répondant aux étapes successives d'un cycle de vie : création-démarrage, expansion, développement et maturité (Mandou, 2003, p13)¹³¹.

Ainsi, son exploitation nécessite des décisions. Le nombre de centres de décisions varie en fonction de l'importance de ladite entreprise. Il va d'un seul centre de décision autonome, le chef d'entreprise dans une petite entreprise, à un grand nombre de pôles de décisions, dans les grandes sociétés. Dans le dernier cas, le management de l'entreprise résulte donc de décisions croisées émanant de différents délégataires aux divers niveaux hiérarchiques.

Il doit exister une logique d'ensemble cohérente pour que les décisions soient toutes pertinentes. Cette même logique dépend étroitement d'un système d'information rapide et fiable et cela se vérifie d'autant plus que la structure de l'entreprise est importante (Poyet, 2001, p14).

Les théories de la firme tentent de comprendre et d'expliquer le fondement, la logique et le fonctionnement de l'entreprise (Conso et Hémici, 2006, p43).

Selon Chandler, une théorie de la firme doit prendre en compte simultanément quatre caractéristiques de l'entreprise (Bressy et Konkuyt, 2004, p9)¹³² :

1. «c'est une personne juridique, capable de passer des contrats,
2. c'est une entité administrative, afin de permettre à ses dirigeants son pilotage,
3. c'est un ensemble de ressources physiques et financières et de savoir-faire,
4. elle est le plus souvent tournée vers le profit».

Elle a fait progresser les débats et la réflexion vers une meilleure compréhension du fonctionnement interne de l'entreprise (Conso et Hémici, 2006, p43).

2. Le lien de l'entreprise avec ses différentes parties prenantes

La finalité de l'entreprise doit dépasser la notion étroite de profit financier pour retenir celle de la performance globale et le renforcement des politiques de responsabilité sociétale.

Ce qui conduit à développer une nouvelle conception de l'entreprise. Celle-ci intègre la diversité des parties prenantes concernées par les activités de l'entreprise. Dans cette perspective, une entreprise est d'autant plus efficace qu'elle sait prendre en compte de

¹³¹ Mandou C, comptabilité générale de l'entreprise, coll. Questions d'économie et de gestion, 1^e éd, De Boeck, 2003.

¹³² Bressy G et Konkuyt C, économie d'entreprise, coll. Aide-mémoire, 7^e éd, Dalloz, 2004.

manière équilibrée, dans sa stratégie et dans les missions qu'elle se fixe, les intérêts légitimes de la plupart de ses parties prenantes (Chopin, Deluzet et Godino, 2012, p145).

Chaque partie prenante va avoir un type de jugement spécifique sur l'efficacité de l'organisation, en fonction des critères (Livian, 2005, p23).

Ses parties prenantes sont constituées en cinq groupes d'acteurs qui sont particulièrement intéressés à la vie d'une entreprise et vont, d'une façon ou d'une autre, intervenir dans la définition de ses objectifs (De Rongé Y, 2008, p16 et s) :

1. Les propriétaires (actionnaires) : ont un rôle prépondérant car ils définissent l'objectif majeur de l'entreprise. Dans l'entreprise commerciale, cette dernière est axée sur la réalisation d'un maximum de profit. Mais, la maximisation du profit et donc de la valeur pour l'actionnaire ne paraît pas un objectif atteignable car elle suppose que les dirigeants d'une entreprise disposent d'une rationalité substantive qui leur permettrait d'identifier la meilleure décision dans le champ de l'ensemble des décisions possibles. Comme l'a montré H. Simon, les dirigeants de l'entreprise font le plus souvent preuve, dans leurs prises de décision, d'une rationalité procédurale qui vise à la sélection d'une alternative satisfaisante par rapport à l'objectif recherché, étant donné les limites de leurs capacités cognitives. Dans le cas de l'entreprise commerciale, l'objectif premier est alors de réaliser un niveau de profit jugé satisfaisant par les propriétaires en fonction des alternatives de placement de leurs ressources financières dont ces derniers disposent. Cet objectif prioritaire ne peut cependant être atteint sans réaliser un certain nombre d'objectifs secondaires qui sont eux définis, voire imposés, par les autres groupes d'acteurs, parties prenantes à l'entreprise. Ces objectifs secondaires, définis plus loin, agissent en quelque sorte comme facteurs déterminant la réalisation d'un niveau de profit satisfaisant pour les propriétaires.
2. Les clients : parmi les autres groupes d'intérêt, parties prenantes de l'entreprise, les clients jouent clairement un rôle prépondérant. Ils définissent la valeur de la production de l'entreprise, qu'il s'agisse d'un produit ou d'un service. En fonction des exigences définies en termes de fonctionnalités, de coût, de qualité et de délais, le client va ou non acquérir le produit ou service fourni par l'entreprise. Il constitue l'instance de valorisation de la production de l'entreprise et conditionne ainsi très nettement la capacité de l'entreprise à réaliser du profit. L'orientation client est aujourd'hui certainement une clé de la réussite de l'entreprise commerciale et, sans doute plus globalement, de toute organisation, même du secteur non marchand.

3. La communauté civile et politique : la communauté civile et politique dans laquelle s'inscrit l'entreprise définit un environnement qui va créer un certain nombre de contraintes voire d'opportunités à son action. L'entreprise est soumise à un ensemble de lois qui vont définir le cadre légal dans lequel elle peut exercer ses activités¹³³. Le respect des lois est le minimum que l'on puisse attendre d'une entreprise citoyenne.
4. Les salariés : le groupe des personnes employées fournit à l'entreprise une série de compétence, d'efforts, une connaissance et une expérience sans lesquels toute production de produits et de services est impossible. La contribution des employés de l'organisation à l'atteinte de l'ensemble des objectifs est cruciale. La maîtrise des coûts, la qualité de la production et le respect des délais constituent tous des objectifs qui dépendent au moins partiellement de la performance de l'ensemble des membres de l'organisation.
5. Les fournisseurs : le dernier groupe important d'acteurs est constitué par les fournisseurs de l'ensemble des ressources (matérielles, humaines ou financières) dont l'entreprise a besoin pour fournir le portefeuille de produits et de services qu'elle offre à ses clients. La gestion l'interface entre l'organisation et ses fournisseurs devient un facteur important de compétitivité et les frontières qui étaient autrefois rigides tendent, dans certains cas, à s'estomper entre l'entreprise et certains de ses fournisseurs. Traditionnellement, la sélection des fournisseurs se faisait par la mise en compétition d'un grand nombre de fournisseurs potentiels de façon à minimiser le coût d'achat. Aujourd'hui, certaines entreprises ont radicalement repensé leurs liens avec les fournisseurs en entrant avec eux dans des relations de partenariat de longue durée où les bénéfices provenant de cette coopération sont partagés entre les partenaires.

Une nouvelle finalité éthique de l'entreprise «la notion de développement durable» se fraie un chemin dans les entreprises qui s'inquiètent de l'impact de leurs activités sur les générations futures (Brilman et Hérard, 2006, p54)¹³⁴.

On dit que toute entreprise a donc à résoudre la question de sa relation avec les différents partenaires, en choisissant ceux des objectifs qu'elle cherche à satisfaire, en distribuant des «résultats» aux différents groupes de partenaires et en assurant un certain équilibre entre ces «demandes» à travers le temps (Livian, 2005, p23).

¹³³ L'entreprise multinationale va se trouver confrontée à différents environnements légaux, variant d'un pays ou d'un groupe de pays à l'autre. La recherche du cadre légal le plus favorable peut affecter un certain nombre de décisions relatives à la localisation géographique de ses activités de production et de distribution ainsi qu'à la localisation de ses profits là où le niveau de taxation est le plus faible.

¹³⁴ Brilman J et Hérard J, les meilleures pratiques de management, 6^e éd, les éditions d'Organisation, 2006.

De leur part, les deux universitaires, Michel Aglietta et Antoine Rebérioux cités par Chopin, Deluzet et Godino (2012 ; p145), proposent donc de repenser l'entreprise, de rompre avec la logique purement patrimoniale et de lui substituer une logique fondée sur la coopération, dans le sens d'un partenariat entre les différentes parties concourant à la valeur globale de l'entreprise.

La contrainte à l'adaptation dans un monde ouvert, sans frontières et multiforme, l'entreprise communique avec un ensemble d'acteurs plus nombreux et plus disparates. Tous ces acteurs autour de l'entreprise interagissent avec elle en permanence et de plus en plus vite, notamment à cause ou grâce à l'avènement des technologies de l'information. Ils ont tous une grande importance et l'entreprise doit travailler avec eux, qu'il s'agisse des fournisseurs, des concurrents et des clients ou de leurs intermédiaires. Si hier, travailler avec tous ces acteurs consistait à négocier dans un contexte des rapports de forces, la nature de la relation doit désormais être différente : il n'y a plus que des acteurs indispensables aujourd'hui ou demain, aussi doit-on entrer dans des dynamiques coopératives s'appuyant sur des relations gagnant-gagnant (Afplane, 2003, p34).

Cette perspective conduit donc à introduire dans le mode de gouvernance de l'entreprise davantage de coopération entre les différentes parties prenantes, en fonction du caractère stratégique de leur implication dans le projet de l'entreprise¹³⁵.

Le management des changements dans l'entreprise est une nécessité vitale pour celle-ci, car il correspond à des adaptations permanentes de l'environnement. L'entreprise doit accepter de passer d'une situation d'équilibre à une autre en sachant gérer les phases de transition riches en incertitudes.

La réussite du changement dépend de la cohérence entre les différents aspects de l'organisation :

- la structure,
- le système de gestion et d'information,
- la technologie,
- la qualité,
- la culture et le style de management,

Et les facteurs clés de succès :

- qu'est ce-que nous devenons particulièrement bien réussir dans l'environnement dans lequel nous agissons ?

¹³⁵ Chopin, Deluzet et Godino, Opcit, p 146.

- sur quels points devenons-nous faire porter l'essentiel de notre énergie, de nos ressources ?

Sachant que cette entreprise est une réalité complexe et évolutive, chaque type d'approche permet d'en découvrir de nouvelles facettes... (Darbelet, Izard et Scaramuzza, 1995, p6).

On peut distinguer les étapes suivantes :

- a. «l'entreprise selon la micro-économie : une «boîte noire» : c'est, dans un premier temps, la théorie économique qui s'est intéressée à l'entreprise. C'est le marché qui assure la rencontre entre l'entreprise (production) et les consommateurs ; le prix d'équilibre qui résulte de la confrontation de l'offre et de la demande assure le niveau de profit. La maximisation de profit devient alors l'objectif premier de l'entreprise. les principaux auteurs sont Walras et Pareto.
- b. l'approche classique : «une organisation rationnelle» : représentée par Taylor et Fayol a cherché à mettre en place l'organisation scientifique du travail du mode de commandement à la productivité, selon un raisonnement rationnel, rigoureux » (Conso et Hémici, 2006, p43).
- c. l'école des relations humaines : un « système social » : l'entreprise est une organisation composée d'êtres sociaux dont la psychologie influence fortement l'efficacité. La gestion des relations humaines passe par la prise en compte de la dynamique des groupes de travail ainsi que par l'enrichissement des tâches. Le management doit devenir participatif. Principaux auteurs : E. Mayo, A. Maslow, D. Me Grégor (Bressy et Konkuyt, 2004, p9)¹³⁶.
- d. enfin, l'approche psycho - sociologique : qui remet en cause les hypothèses du modèle économique classique particulièrement en notant le caractère limité de la rationalité, et l'information imparfaite du décideur (Conso et Hémici, 2006, p43).

Le recours aux différentes approches permet d'appréhender l'aspect multidimensionnel du phénomène de l'entreprise (CF. la place du contrôle de gestion dans les théories des organisations) (Koudri, 1999, p7).

¹³⁶ Bressy G et Konkuyt C, économie d'entreprise, coll. Aide-mémoire, 7^e éd, Dalloz, 2004.

3. Les caractéristiques principales de l'entreprise

Toute entreprise a pour objectif de produire des biens ou des services par opposition aux organisations à but non lucratif.

Elle est à la fois une unité de production destinée à vendre son produit mais aussi un système composé d'individus et une organisation faisant partie intégrante d'une société. Elle participe pleinement à la vie économique, sociale mais aussi politique de notre société (Edighoffer, 1996, p4)¹³⁷.

L'entreprise économique consomme des ressources et produit des richesses destinées à être vendues sur le marché. Mais elle redistribue les produits de ses ventes sous des formes diverses aux différents partenaires (Koudri, 1999, p14).

- a. L'entreprise «une unité de production» : elle utilise un ensemble d'éléments qui entrent en combinaison et permettent de produire. Les facteurs de production sont :
- le travail,
 - le capital,
 - les facteurs résiduels (progrès technique formation, savoir-faire...)¹³⁸.

Pour assurer sa pérennité, l'entreprise se doit de vendre sa production. Elle ne s'adresse donc qu'à l'économie marchande (l'ensemble des activités donnant lieu à des échanges sur un marché) (Darbelet, Izard et Scaramuzza, 1995, p6).

- b. L'entreprise «une unité de répartition» : l'entreprise, par la production et la vente de ses produits, participe à la création de la richesse (la valeur ajoutée) et à la redistribution des revenus (Edighoffer, 1996, p4).
- c. «L'entreprise «un groupement humain» : il est nécessaire de mettre en œuvre un système de règles sociales dans l'entreprise. En effet, la dimension humaine est un facteur important pour son bon fonctionnement, l'entreprise se doit de prendre en compte les besoins et particularités des individus qui la composent car ceux-ci interagissent sur son organisation. Les acteurs de l'entreprise doivent pouvoir se reconnaître dans une collectivité fédérée par des valeurs communes, afin d'agir en vue du même objectif»¹³⁹.

¹³⁷ Edighoffer J R, précis de gestion d'entreprise, Nathan, 1996.

¹³⁸ Chacon M J, Dubois A et Garnier L, économie d'entreprise, Nathan, 2003, pp 12-13.

¹³⁹ Edighoffer, Opcit, p 4.

- d. L'entreprise «une unité structurée» : pour atteindre ses objectifs et prendre de bonnes décisions, l'entreprise doit s'organiser. Pour cela, elle doit mettre en place des structures, c'est-à-dire un ensemble intégré d'éléments interdépendants, par lesquels l'entreprise organise et contrôle ses activités. Ces structures vont permettre l'organisation des tâches, du pouvoir et la prise de décision (Chacon, Dubois et Garnier, 2003, p12-13)¹⁴⁰.
- e. L'entreprise en tant que système : permet de raisonner en termes de processus évolutifs et non de structures figées (Koudri, 1999).
- f. L'entreprise est un centre de décision : la prise de décision est un acte essentiel dans l'entreprise, elle lui permet de s'adapter au mieux à son environnement.

L'évolution rapide des techniques et des méthodes de gestion impose à l'entreprise de s'adapter continuellement pour jouer son rôle productif dans une économie d'ensemble, et assurer une croissance propre à maintenir sa compétitivité (François, 1983, p303)¹⁴¹.

Ainsi, «la modélisation de l'entreprise doit correspondre à l'évolution de l'environnement et des marchés qui, elle-même, aboutit à une remise en cause permanente de l'organisation interne et des activités motrices de l'entreprise» (Marqués, 1998, p76)¹⁴².

Enfin, l'entreprise est tout à la fois (Mandou, 2003, p31) :

- une réalité économique (en termes de production, dépenses, répartition),
- humaine (en tant que lieu de travail et de relations humaines),
- et sociétale (en tant que maillon essentiel de la vie collective), de sorte qu'elle apparait comme une réalité complexe et pluridimensionnelle.

Pour Lorino (2003 ; page de garde)¹⁴³, le succès d'une entreprise, s'organise autour de trois mots clés :

- Valeur : la performance, c'est créer de la valeur pour des clients,
- Processus : créer de la valeur, c'est maîtriser des processus d'action collectifs,
- Compétences : maîtriser des processus d'action organisés, c'est développer des compétences.

¹⁴⁰ Chacon M J, Dubois A et Garnier L, économie d'entreprise, Nathan, 2003.

¹⁴¹ François A F, manuel d'organisation : organisation de l'entreprise, t. 2, les éditions d'Organisation, 1985.

¹⁴² Marqués E, comptabilité de gestion : tradition et nouveautés, coll. Gestion, Nathan, 1998.

¹⁴³ Lorino P, méthodes et pratiques de la performance, 3^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, 2003.

Section 2 : Genèse et évolution de l'entreprise en Algérie

Les concepts développés ici sont importants pour la compréhension et l'analyse du secteur public (l'entreprise publique) et de l'entreprise publique économique (cas algérien) en particulier que nous voulons faire apparaître dans ce travail. L'entreprise publique ou parfois l'entreprise nationalisée ou étatique doit son existence et son développement à deux grandes séries de causes : historico-politiques et économiques (Necib, 1987, p16)¹⁴⁴.

Elle sert généralement de véhicule pour mettre en avant des volontés gouvernementales. C'est ce qui d'ailleurs constitue sa raison d'être fondamentale.

Or, ces objectifs sont aussi mieux connus dans la littérature sous le vocable d'objectifs non commerciaux ou extra-entreprises (ces objectifs dits politiques), sont contraires à la rationalité économique et auront pour conséquence soit de diminuer les revenus ou de hausser les coûts d'opération de l'entreprise publique (Bozec, 2004, p620)¹⁴⁵.

Plusieurs questions en ce qui concerne le secteur public méritent d'être posées : les réponses possibles permettent de cerner les caractéristiques du secteur public¹⁴⁶ (Koudri, 1999, p43).

Les conceptions libérales connaissent un grand essor dans les pays européens au XIX^e siècle. La conception de l'État prônée par ces idées, était celle de l'État gendarme, garant de la souveraineté et assurant la sécurité (Sadi, 2005)¹⁴⁷.

Des missions admises par la collectivité, l'État prendra en charge progressivement des missions de service public (école, santé...).

Avec le temps et les événements, et en particulier, au cours des années 1930 la crise va accentué le rôle de l'État dans l'activité économique et c'est après cette crise, que va se poser la question de l'intervention économique de l'État. Les préoccupations ne sont plus celle de

¹⁴⁴ Necib R, l'entreprise publique algérienne «socialisme et participation», OPU, 1987.

¹⁴⁵ Bozec R, l'analyse comparative de la de la performance entre les entreprises publiques et les entreprises privées : le problème de mesure et son impact sur les résultats, in l'Actualité économique, vol. 80, n° 4, 2004, pp, 619 - 654.

¹⁴⁶ L'ensemble des entreprises publiques tous statuts confondus, représente ce qu'on appelle communément le secteur public.

¹⁴⁷ Sadi N, la privatisation des entreprises publique en Algérie : objectifs, modalités et enjeux, L'Harmattan, 2005

l'État de droit mais bien plutôt celle de la légitimation de l'État interventionniste au plan économique¹⁴⁸ (Oliva, 2008).

Cependant, les plus importantes interventions de l'État n'apparaissent qu'à la fin de la dernière guerre mondiale, comme «une exigence patriotique et (...) la condition du redressement économique», d'où la plus grande poussée s'est produite et ce, jusqu'au début des années 1970¹⁴⁹. Durant cette période, selon Michel Chatelus, l'État est considéré comme un agent économique très spécifique, dont l'intervention est légitime dans l'exercice de trois fonctions, selon la typologie de R. Musgrave, cité par Sadi (2005) :

- la production...,
- la redistribution...,
- la stabilisation ou régulation de l'activité économique.

L'État est devenu réellement interventionniste.

Ainsi, la question de la légitimité des entreprises publiques est liée à la problématique de l'intervention de l'État dans la sphère économique donc l'entreprise publique est l'une des formes de l'interventionnisme.

Ce qui distingue le secteur public des autres secteurs de l'économie, se trouve dans ses caractéristiques qui le différencient d'un point de vue économique des autres entités. De ses caractéristiques nous pouvons relever quelques faits évidents, pour notre économie :

1. une autorité centrale qui est le CPE,
2. des objectifs distincts de ceux du secteur privé,
3. une capacité d'intervention plus importante,
4. et un financement plus élargie que celui de l'entreprise privée.

Par ailleurs, dans son analyse, M. Chevalier (1979) cité par Hafsi (1984)¹⁵⁰, propose trois caractéristiques¹⁵¹ communes à toutes les entreprises publiques :

1. elles exercent leurs activités dans le secteur économique et n'y interviennent pas dans un but d'administration (réglementation, polices, contrôle, etc.),

¹⁴⁸ L'interventionnisme en matière économique occupe une place intermédiaire entre le libéralisme et l'étatisme. Grand Larousse universel, t. 8, 1997.

¹⁴⁹ Necib, Opcit.

¹⁵⁰ Opcit, p 8.

¹⁵¹ Mêmes ces caractéristiques assez générales n'arrivent pas à couvrir la richesse des activités des entreprises publiques et, surtout, ne permettent pas de reconnaître sans erreur une entreprise publique. Elles contiennent encore des aspects plutôt contingents, c'est-à-dire des aspects qui changent avec la situation.

2. elles jouissent d'une identité propre distincte de la collectivité à laquelle elles sont rattachées. C'est ce qu'on appelle «la personnalité morale»,
3. elles exercent leurs activités sous la direction des pouvoirs publics.

Selon Ramanadham cité par Bozec (2004), les entreprises publiques ou sociétés d'État constituent une forme hybride d'organisation dans la mesure où, en plus de leurs activités à vocation commerciale, elles se voient généralement confier des mandats qui comportent des obligations de services à peu près toujours contraires à la rationalité économique et qui sont souvent la raison d'être de leur création. Elles doivent donc concilier les principes d'un organisme d'intérêt public avec une gestion de type privé.

La dimension politique associée communément aux entreprises publiques se réfère de manière plus explicite aux objectifs politiques qu'elles doivent mettre en avant.

Cette entreprise publique n'a généralement pas vu le jour après une réflexion préalable, mais pour résoudre des problèmes pressants, conjoncturels. Pis encore, elle est souvent créée à l'initiative de départements gouvernementaux différents et, avec le temps, à l'initiative de gouvernements différents (Hafsi, 1984, p7).

En effet, au cours du développement de certains pays capitalistes, il leur est devenu impératif «de se doter d'un moyen de contrôle efficace sur certains secteurs-clé de l'économie» (Necib, 1987).

Les entreprises publiques constituaient les leviers puissants pour répondre aux objectifs socio-économiques (Koudri, 1999) :

- satisfaire les besoins de la population,
- créer des emplois,
- contribuer à l'équilibre régional.

Dans sa totalité, le secteur public, est constitué d'un ensemble d'organes pouvant être regroupés en deux grandes catégories (Belaiboud, 1980)¹⁵²:

- les établissements publics administratifs,
- les entreprises publiques industrielles et commerciales.

Dans ce sens, Ben Letaïef (1998 ; p27) notait que sur le plan théorique, la question traditionnelle des modes d'intervention et des visages que l'État revêt, dans ses relations avec les entreprises publiques et plus généralement avec la société, soulève des problèmes délicats parmi lesquels la fonction de contrôle occupe une place centrale.

¹⁵² Belaiboud M, gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne, OPU, Alger, 1980.

En effet, dans ses relations avec les opérateurs publics économiques comme dans ses relations avec la société en général, l'État apparaît sous deux visages distincts : l'État-puissance publique et l'État-personne civile. Dans le cadre de ses relations avec les entreprises publiques, l'État juxtapose ses deux visages de personne civile, qui prend ici l'aspect d'État-actionnaire et de puissance publique.

Le dualisme de la personnalité et des intérêts de l'État est fondamentalement contradictoire. La tension entre ces deux visages de l'État s'exprime, dans ses relations avec les entreprises publiques, notamment par la contradiction autonomie/contrôle.

Le problème est, alors, de savoir comment l'État peut concilier ses rôles et faire coexister harmonieusement ses deux visages. L'État est-il en mesure de concilier ses rôles de puissance publique et de propriétaire? Peut-il exercer ce double rôle sans les confondre et les mélanger ?

1. L'entreprise publique et l'interventionnisme

D'une manière générale, l'intervention ne peut être développée sans qu'au préalable soit définie la nature même de l'État auquel elle est liée. Les idées soutenant la neutralité de l'État, ont été définitivement rejetées et en particulier après la crise économique mondiale (1929), il s'agit de la nécessité de l'intervention de l'État : la théorie générale de Keynes (Loïc, 1995, p49). Les réalités d'aujourd'hui sont différentes ; tous les États modernes sont interventionnistes (dans le domaine économique, monétaire, financier, commercial et social).

Et dans les économies les plus libérales existe un secteur public qui joue un rôle non négligeable (El Maliki, 1986, p87).

L'idée de l'interventionnisme trouve sa raison dans la sauvegarde de la souveraineté nationale, dont la plupart des pays sont préoccupés ainsi que la protection de leur autonomie de décision dans les secteurs stratégiques de leur économie.

L'intervention de l'État dans les économies de marché obéit à une double considération en visant à régulariser et à faire progresser le système capitaliste et non le remettre en cause.

L'entreprise publique doit assurer la stabilité économique à court terme ou la croissance à long terme. Quant à la théorie microéconomique, l'entreprise publique trouve sa justification dans la production des biens invisibles, les monopoles naturels et l'existence des externalités (Benmessaoud, 2011)¹⁵³.

¹⁵³ Benmessaoud K, privatisation des entreprises : opportunité pour l'économie de la connaissance in revue économie et gestion, n° 3, 2011, université d'Oran.

Pour renforcer l'idée précédente, le rôle de l'État dans une économie est régi par les lois du marché avec notamment pour objectifs, l'efficacité, des facteurs de production ainsi que celle de l'intervention de l'État.

Cet interventionnisme étatique peut revêtir quatre rôles qui sont reconnus à l'État en économie de marché ¹⁵⁴:

1. L'État régulateur : intervient comme puissance publique. L'État arrête une politique destinée à travers l'instrumentation de régulation à influencer directement ou indirectement sur le fonctionnement du marché (marchés des biens et services, des capitaux, du travail). Le secteur public doit être redimensionné, de manière à ce que l'État mette sur le même pied d'égalité, l'ensemble des opérateurs économiques.
2. L'État protecteur : doit veiller à la disponibilité équitable des biens et services publics. L'État ne garde la production de biens et services publics que lorsque d'autres ne peuvent les prendre en charge. En économie de marché, la forme privée de la propriété des moyens de production est prédominante.
3. L'État ne reste producteur : que par nécessité conjoncturelle ou stratégique et en général pour conforter son rôle de régulateur, de protecteur et d'animateur. Il doit donc redimensionner son patrimoine et l'organiser, afin de l'adapter aux règles de l'économie de marché. Le secteur public devra s'insérer dans un schéma organisationnel nouveau qui différenciera la sphère productive de la sphère commerciale. Dans la sphère productive, les entreprises publiques seront soumises aux mêmes règles juridiques que les agents économiques privés.
4. C'est à l'État animateur que revient la gestion du processus de transition d'une économie administrée vers une économie de marché. Il doit réunir toutes les conditions de réussite pour une transformation au moindre coût-économique et social possible. L'État devra ainsi s'impliquer comme le vecteur du changement et de la dynamisation de l'économie, par la relance de la croissance.

De ce qui précède, on peut dire que l'État dispose d'un grand nombre de moyens pour agir sur l'économie : réglementation, régime fiscal, dépenses publiques et diverses formes de contrôle. Le rôle de l'entreprise publique devient l'un des plus importants dans la plupart des pays et prend de plus en plus une dimension politique dans d'autres. Cela modifie le contenu et les missions de l'entreprise publique, ses mécanismes d'organisation, de gestion et de contrôle (Necib, 1987, p16).

¹⁵⁴ Ministère de l'Équipement et de l'aménagement du territoire, Opcit.

Pour son horizon (l'interventionnisme) se situe surtout au niveau de la durée, il peut être qualifié de (Loïc, 1995, p49) :

- structurel : quand il s'agit d'une politique sur plusieurs années qui fixe des objectifs précis. Dans ce cas l'objectif consiste à modifier un certain nombre de structures considérées comme des obstacles à une meilleure organisation de la société.
- ou il s'agit d'un interventionnisme conjoncturel : on cherche des résultats à plus court terme et on appuie davantage sur le marché pour les atteindre. Les objectifs dans cette intervention consistent à privilégier le court terme car l'action à moyen terme n'apparaît ni possible ni souhaitable.

D'après A. Hirschfeld cité par Necib (1987 ; p17), l'absence d'une définition de la notion et les circonstances tout à fait particulières (économiques et politiques) de son apparition, l'entreprise publique s'est dotée de règles juridiques différentes. Celles-ci sont parfois l'expression «d'un compromis entre la volonté de sauvegarder tant bien que mal des droits du capital et celle de donner à l'État la maîtrise totale du service».

2. Champs de l'entreprise

La notion d'entreprise publique pose de sérieux problèmes de délimitation et de définition. Dans sa définition comme dans sa composition, le secteur des entreprises publiques ne semble, en effet, obéir à aucun critère unique relevant d'une logique politique ou économique cohérente. La recherche du critère unique de l'entreprise publique est, donc, vaine. Ces entreprises constituent un ensemble dont l'hétérogénéité, tant au niveau des formes juridiques (établissement public, société anonyme), des organes de gestion que des activités exercées (service public, activité monopolistique, activité concurrentielle, industrie, commerce, services...) est très grande. En effet, plusieurs auteurs, tant juristes qu'économistes et spécialistes des sciences de gestion, se sont efforcés de cerner cette notion d'entreprise publique et d'en donner une définition cohérente. Les différentes tentatives s'avèrent cependant insuffisantes et les critères dégagés impuissants à en donner une définition synthétique (Ben Letaïef, 1998, p64).

L'entreprise publique selon la définition de lexique d'économie (1999) : organisation à caractère industriel et commercial placée sous l'autorité ou la tutelle de l'État ou d'une collectivité publique. La fonction est de produire des biens et des services pour un marché.

L'entreprise publique dispose d'une certaine autonomie de gestion.

À cet égard, les différences fondamentales qui distinguent généralement les entreprises publiques des entreprises privées tendent peu à peu à s'estomper (Bozec, 2004, p622).

La mission de l'entreprise publique au lendemain de la deuxième guerre, le secteur public avait pour objet la reconstruction de l'économie nationale et la maîtrise de certains secteurs-clés avec effets d'entraînement dans les domaines économique, politique et social, de la recherche et de l'aménagement du territoire.

Cependant, cette politique va changer d'orientation et tendre vers une conduite fortement économique : le secteur public se confronte aux lois du marché. Celui-ci va imposer à l'entreprise publique une contrainte de compétitivité: l'augmentation de la productivité de l'économie en général va se traduire par une politique de concentration, d'investissement, de recherche, d'innovation.

Pour sa part, W A Robson notait que le développement considérable des activités industrielles et commerciales de l'économie nationale s'est traduit par la mise en place de plusieurs types d'organisation de ces activités autour de la notion d'«entreprise publique» qui fait son apparition aussi bien dans les économies de marché que dans les économies planifiées (Necib, 1987, p15).

Le secteur public qui a connu une expansion considérable durant la décennie 1970 dans de nombreux pays en développement (parmi eux l'Algérie), est devenu une réalité tangible.

Par leur nombre, leur part dans la P.I.B. et dans l'emploi global, les entreprises publiques constituent dans ces pays un instrument privilégié du développement économique et social (De Ville, 1986, pV).

Donc, les objectifs de la politique d'étatisation ont été, bien sûr, d'ordres social, politique et économique. Ainsi, les pouvoirs publics justifient l'action prépondérante de l'État en tant qu'agent économique par le refus du secteur privé, à garantir les intérêts collectifs fondés sur l'utilité générale, tel que le développement et la croissance économique et le bien être social (les défaillances du marché).

Au delà des spécificités propres à chaque pays, l'entreprise publique est apparue sous un aspect double et parfois contradictoire : agent structurant de l'espace socio-économique mais aussi et en même temps objet structuré par les caractéristiques et les choix idéologico-politiques propres à la formation sociale considérée.

- en tant : qu'agent structurant : l'entreprise publique a provoqué un bouleversement du paysage économique et social des pays en développement aussi bien au niveau de la production matérielle qu'à celui de la création d'emplois, et donc de distribution de revenus, de prise en charge des besoins sociaux, etc... ;

- en tant : qu'objet structuré : elle constitue le lieu où se cristallisent des choix et des intérêts tantôt convergents tantôt contradictoires et ce, en raison de la nature du système politico-économique.

Cette dernière caractéristique semble lui réfuter le statut classique de sujet économique à part entière¹⁵⁵.

Le mouvement de nationalisations s'est accompagné d'un effort de reconstruction de l'économie nationale fortement dominé par un interventionnisme, marqué des pouvoirs publics dans un but de rationalisation des activités (Necib, 1987, p16).

Donc, la constitution d'un secteur public fut, généralement, le résultat d'une vague d'investissement et de nationalisations¹⁵⁶.

3. Vers une redéfinition du secteur public

La réalité de la nature des entreprises publiques est encore plus complexe du fait des règles de distribution du pouvoir entre elles et l'État (Hafsi, 1984, p8).

Ce dernier est supposé recevoir «un pouvoir de direction et de contrôle» laissant à l'entreprise «un pouvoir de gestion». Le contenu de ces pouvoirs est très variable.

Cependant aujourd'hui sous un angle nouveau et à la lumière des profondes mutations que connaissent tant l'État que les entreprises publiques, leurs finalités profondes, leur efficacité et leur légitimité et, par voie de conséquence, leur avenir. Cette question fait, en effet, l'objet, depuis plusieurs années, d'un débat passionné tant d'ordre politique, économique que juridique.

Ce débat est nourri par le mouvement international de libéralisation dont l'un des axes fondamentaux est la redéfinition des fonctions de l'État et de ses modes de gouvernance » et d'intervention dans la vie économique.

En effet, «la crise du modèle économique keynésien réservant un rôle moteur au secteur public et le renouveau spectaculaire des théories et des politiques néo-libérales ont engendré un fort mouvement de contestation quasi-universelle du rôle de l'État et de ses modes d'intervention en tant qu'opérateur économique direct. Il en résulte que la légitimité même du

¹⁵⁵ De Ville, Opcit.

¹⁵⁶ Les nationalisations des richesses nationales ne constituent pas un objectif pour elles-mêmes, mais un des principaux moyens (et formes) de s'assurer de la maîtrise des activités économiques, aussi sont-elles indispensables au développement économique et social.

secteur public économique, et en particulier des entreprises publiques, est non seulement interrogée mais sérieusement remise en cause» (Ben Letaïef, 1998, p14).

Sachant, que ce secteur public subit depuis quelques années des restructurations majeures sur les plans organisationnel et environnemental (Bozec, 2004, p622).

Selon Fontanel J cité par Sadi (2005), aujourd'hui dans le monde entier il y a un consensus sur la nécessaire redéfinition de la place et du rôle de l'État dans l'économie. Des économistes néoclassiques, dont Walras et Herbert Simon, aux politiciens libéraux, dont Margaret Thatcher (1979) et Ronald Reagan (1981), l'interventionnisme de l'État a fait l'objet en effet de nombreuses critiques prônant la réduction de son rôle économique.

Dans ce courant de pensée libérale, le marché est la condition de l'optimum économique et l'action de l'État doit se limiter à l'exercice de ses fonctions régaliennes. Cette mutation universelle dans la conception du rôle économique de l'État a conduit à réduire en conséquence considérablement le rôle et le poids du secteur public.

La réhabilitation de l'entreprise publique comme acteur actif dans la performance économique nationale introduit néanmoins le besoin de rénovation et de redynamisation du secteur public notamment par l'introduction dans son mode de fonctionnement de logiques de gestion efficiente proches de celles du secteur privé.

Le cas algérien (rappel) : au lendemain de son indépendance (1962), l'Algérie, pour affirmer sa volonté d'indépendance économique et de sa souveraineté nationale, a opté pour un modèle de développement socialiste, tourné vers l'intérieur et centré sur une forte industrialisation. L'un des grands axes de ce modèle de développement était la mise en place d'un vaste secteur public s'étendant pratiquement à tous les secteurs d'activité selon la stratégie des industries industrialisantes¹⁵⁷.

À la fin des années 1970, le nombre d'entreprises publiques est estimé à 2 800, dont 1 500 entreprises à vocation locale (Sadi, 2005, p29).

En terme de valeur ajoutée, Il participait, au début des années 80, à raison de 82% dans sa formation (tableau ci-dessous).

¹⁵⁷ La période (1971-1979) marquée par deux événements majeurs, l'achèvement du processus de constitution d'un secteur public puissant et exclusif par la nationalisation des intérêts pétroliers, et le développement soutenu de l'investissement avec un ratio investissement/PIB de 45% maintenu à ce niveau jusqu'à la fin de l'année 1979.

Secteurs d'État	% de contribution à la formation de la VAT
Mines et énergie	98%
Hydrocarbures	83%
Industries de base et d'intégration	82%
Industrie de transformation	65%

Source : Sadi N, la privatisation des entreprises publique en Algérie : objectifs, modalités et enjeux, L'Harmattan, 2005, p 29.

La situation est devenue insoutenable avec une aggravation du stock de la dette extérieure de plus de 41% entre 1985 et 1987, un service de la dette absorbant 78% des exportations (1988) et une chute des exportations de plus de 38% entre 1985 et 1986.

D'une part, cette crise, qui a mis évidence les rigidités et les faiblesses du modèle d'industrialisation adopté au lendemain de l'indépendance, l'État était placé devant le choix soit de continuer sa politique de gestion centralisée de l'économie qu'il n'avait plus les moyens de prendre en charge, soit de redonner vie à l'initiative privé dans le cadre d'une économie de marché (Benachenhou)¹⁵⁸.

Et d'autre part, elle a conduit les pouvoirs publics à admettre officiellement la nécessité impérieuse d'engager des réformes profondes de l'économie nationale, notamment le retrait de l'État de l'activité économique et la promotion et le développement du capital.

En d'autres termes, les réformes étaient, pour l'économie algérienne, d'autant plus urgentes que rien sur le plan macro-économique n'avait été fait pour amortir les effets de la crise des marchés pétroliers sur l'économie.

Les réformes entreprises par l'État dans le secteur économique, font notre sujet suivant.

4. L'entreprise publique à travers les réformes

Ce point abordera les quatre réformes successives suivantes :

- Les fonds de participation.
- Les holdings publics.
- L'entreprise publique dans les sociétés de gestion de participation.
- La réorganisation du secteur public marchand industriel.

¹⁵⁸ Benachenhou, réformes économiques : dettes et démocratie, ouvrage non daté.

4.1. Les Fonds de Participation

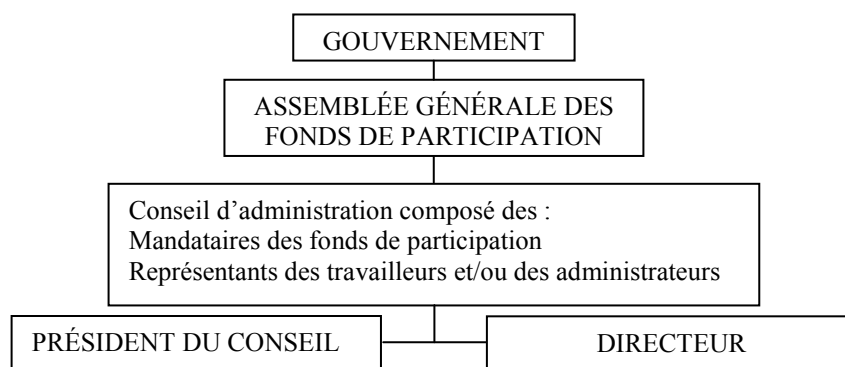
Les textes régissant l'autonomie des entreprises publiques, à partir de 1988, distinguaient les rôles respectifs de l'État et des entreprises. Ainsi, les réformes juridiques introduites font de l'entreprise publique économique (EPE) une société par action (SPA), dont le capital social est détenu par l'État. De ce fait, l'entreprise acquiert une autonomie qu'il soumet aux règles du droit commercial, qui gère en même temps l'entreprise privée.

Ce nouveau cadre introduit entre l'État propriétaire et l'État gestionnaire des Fonds de Participation qui constituent l'agent fiduciaire de l'État et qui exercent ainsi le droit de propriété.

Les Fonds de Participation est un agent fiduciaire chargé de gérer un portefeuille de valeurs mobilières pour le compte de l'Etat ; il est chargé d'exercer le droit de propriété sur les entreprises publiques économiques pour le compte de l'État (Debboub, 1995).

Ainsi, ce nouveau schéma s'articule sur trois échelons : l'État, les Fonds de Participation et l'entreprise.

Fig. 26 -Articulation État-entreprises publiques selon les textes de 1988 (loi 88-01)



Le tableau suivant résume l'essentiel des caractéristiques des Fonds de Participation qui fondent son cadre général.

Fonds de participation	
Création	Loi n° 88-03 du 12 janvier 1988, jora n° 02 janvier 1988
Attributions	Exerce un droit de propriété sur les apports de l'Etat ; Assure la gestion financière des capitaux publics ; Participe au capital des entreprises publiques économiques en la forme d'apports en capital d'Etat ou de transfert d'actions d'apports ; Finalité : produire des gains financiers
Organes de gestion	Désignation gouvernementale ; Conseil d'administration (CA) de 5 à 9 membres avec un Directeur Général ; Durée du mandat : 5 ans renouvelable et limité 3 mandats ; Un président du conseil d'administration (PCA) élu ; Un directeur général nommé par le conseil d'administration.
Organe de contrôle	Commissaire aux comptes (CAC) nommé par l'assemblée générale constitutive ou ordinaire

Source : Belkharroubi H, convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière développement et contraintes d'un processus, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales d'Oran, 2011, p 218.

Huit (8) fonds de participation ont été créés (Debboub, 1995), détenant chacun un portefeuille d'actions d'un volume gérable¹⁵⁹. Chaque fonds aurait à exercer un rôle prépondérant pour toutes les entreprises publiques économiques appartenant aux branches ou activités qui constituent sa dominante comme ci-dessous indiqué :

F1	Fonds des industries agro-alimentaires
F2	Fonds des mines, hydrocarbures et hydraulique
F3	Fonds des biens d'équipement
F4	Fonds de la construction
F5	Fonds de la chimie, pétrochimie et pharmacie
F6	Fonds électronique, télécommunications et informatique
F7	Fonds des industries diverses : textiles, cuirs, ameublement
F8	Fonds des services

Dans le but de ne pas alourdir le portefeuille de chaque fonds, les actions d'une entreprise publique économique ne peuvent pas être gérées par plus de quatre fonds.

Au moment de leur création en 1988, les Fonds de Participation devaient aider à (Reguieg Issaad, 1999, p187) :

- promouvoir la gestion décentralisée en s'interposant entre l'État propriétaire et ses entreprises.

¹⁵⁹ Le capital social de chaque fonds est fixé à 30 000 000 DA. Il est divisé en trois cents actions de 100 000 DA chacune. Les actions souscrites en numéraires doivent être libérées du tiers à la souscription (soit 10 000 000 DA). Les actions sont obligatoirement nominatives et incessibles.

- inciter les EPE à adopter une approche managériale centrée autour de la recherche du profit, à travers des paramètres de commercialité et de rentabilité financière.
- gérer le portefeuille d'actions des EPE et encourager les dirigeants des entreprises à entreprendre des actions correctives en vue de les rendre plus perforantes.

La remise en question des Fonds de Participation est d'abord dûe aux carences de ces derniers à s'installer dans un environnement hostile et caractérisé par un certain nombre de contraintes, notamment :

- une démocratisation du management, dont la résultante était de reléguer les objectifs économiques au second plan.
- une superposition des missions des fonds de participation créant ainsi une ambiguïté dans les choix opérationnels et stratégiques des EPE.
- la persistance de l'ingérence des pouvoirs publics dans la gestion du portefeuille des EPE.
- la concrétisation du principe de centralisation au niveau de chaque fonds de participation.

En dernier ressort, l'autonomie des entreprises publiques telle qu'affirmée par les pouvoirs publics par la définition d'un cadre juridique conséquent n'a pas suffi à rendre ce mouvement réel pour les entreprises publiques. Certains diront que le nouveau «droit» de l'entreprise est resté purement formel.

Les fonds de participation comme société fiduciaire étaient handicapés dans leur fonctionnement de par l'absence d'un marché financier d'un côté et l'impossibilité de gérer les actifs des entreprises publiques dans un objectif de rentabilité.

4.2. Les Holdings Publics

Au regard des résultats controversés, voire même de l'échec des réformes de la période (1988-1994), le gouvernement a engagé un approfondissement des réformes de 1988 et tout particulièrement du mode de gestion indirect des capitaux publics (Sadi, 2005).

Au cours du second semestre de l'année 1995, deux mesures ont été promulguées :

- privatisation des entreprises publiques (Ordonnance 95-22 du 26 août 1995),
- gestion des capitaux marchands de l'État.

Ce dernier point responsabilise l'entreprise sur ses actifs, du fait qu'elle peut disposer de son patrimoine tout comme une entreprise privée et la mutation des fonds de participation en holdings publics. Ces points devraient permettre en principe à l'entreprise d'être responsable de ses décisions dans le cadre du transfert et de la cession d'actifs, et de subir ainsi les sanctions du marché. Les Holdings organisés sous la forme de sociétés par action dont le

capital social est détenu intégralement et/ou conjointement par l'État et les personnes morales du droit public, les Holdings disposent, à l'opposé des fonds de participation, de droit de propriété.

En particulier, les actions deviennent cessibles et le partenariat tant étranger que national devient désormais possible (Bouzidi, 2007).

En fait cette évolution avait été introduite dès 1994.

Le tableau ci-dessous, résume l'essentiel des caractéristiques des Holdings Publics.

La mise en place des Holdings a contribué à multiplier les échelons hiérarchiques dans la gestion de l'entreprise publique économique (EPE) et remet ainsi en question son autonomie.

Quatre niveaux hiérarchiques sont à distinguer et la plupart d'entre eux sont composés de deux échelons (fig. 27).

Le point le plus élevé de la hiérarchie est représenté par le chef du gouvernement, le second niveau est représenté par le CNPE (Conseil National des Participations de l'État). Il est chargé de la coordination et de l'orientation de l'activité des Holdings publics. Au troisième niveau se trouvent les Holdings publics dont on a défini les missions précédemment.

Les EPE sont au quatrième et dernier niveau hiérarchique, elles possèdent par ailleurs un conseil d'administration. Cette pluralité des échelons hiérarchiques entrave la gestion auxquels vient s'ajouter d'autres confusions issues de cette ordonnance qui accroissent les dysfonctionnements compte tenu des réformes engagées.

Création	Ordonnance n° 95-25 du 25 septembre 1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, jora n° 55 du 27 septembre 1995.
Attributions et prérogatives	Investi de tous les attributs de droit de propriété sur les actions, participations et autres valeurs mobilières souscrites au nom de l'Etat ou sur fonds propres ; Gère, administre toutes les valeurs mobilières détenues par l'Etat en son nom (actions, titres de participation, certificats d'investissement et autres valeurs) ; Emission, acquisition et cession de toutes valeurs mobilières ; Contribution à la mise en œuvre de la politique économique du gouvernement.
Organes de gestion	Directoire dont la composition est formée de membres désignés par l'assemblée générale et des représentants élus des travailleurs
Modalités de gestion	Investi de tous les pouvoirs pour agir en toute circonstance, au nom du holding public, vis-à-vis des tiers
Organe de contrôle	Conseil de surveillance formé de membres désignés par l'assemblée générale
Modalités de contrôle	Contrôle interne permanent de la gestion

Source : Belkharroubi H, convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière développement et contraintes d'un processus, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales d'Oran, 2011, p 227.

Il a été retenu 11 Holdings regroupant principalement les entreprises évoluant dans les branches d'activités industrielles, commerciales et de services, à l'exception notable des entreprises des hydrocarbures, de transport et des banques et assurances.

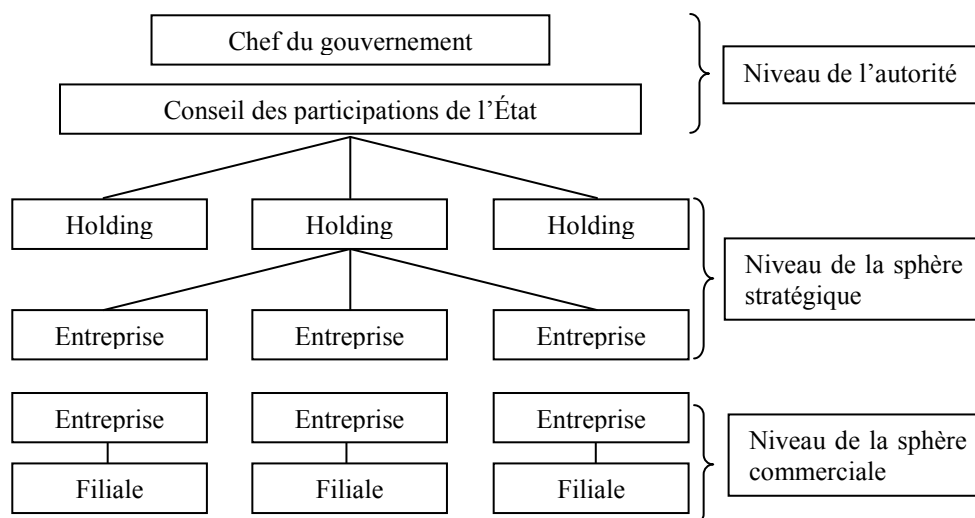
Les 11 holdings ont regroupé les entreprises exerçant dans les domaines suivants :

1. Mines.
2. Bâtiment et matériaux de construction.
3. Sidérurgie-métallurgie.
4. Mécanique.
5. Industrie électrique et électronique.
6. Chimie, pharmacie et engrais.
7. Industrie agro-alimentaire de base.
8. Agro-alimentaire.
9. Industries manufacturières (textile..) et diverses.
10. Grands travaux.
11. Services.

Les objectifs attendus des Holdings sont rappelés par Bouzidi (2007) :

- «déconnecter les EPE des interférences du politique.
- préparer la privatisation avec les partenaires extérieurs surtout.
- faciliter la mise en place d'une politique industrielle (en constituant un niveau de coordination à l'échelle de la branche ou de la filière).
- à CT engager les plans de redressement interne (dissolution-compression) et d'assainissement financier».

Fig. 27 - Organisation du secteur public économique selon l'ordonnance 95-25 du 25 septembre 1995



Les confusions de cette Ordonnance

- une première confusion peut provenir de l'incompatibilité des orientations proposées par le CNPE relative à la politique économique du gouvernement et de celles décidées par les Holdings Publics afin de rentabiliser leurs portefeuilles d'actions.
- une seconde confusion peut alimenter les motivations des personnes composant l'assemblée générale des Holdings publics. Tel que le stipule l'article 22 de cette présente Ordonnance, le président du CNPE-qui est le chef du gouvernement- pouvait mandater des membres du CNPE nommés par décret exécutif pour exercer l'attribution de l'assemblée générale des Holdings Publics.

Ceci renvoie aux motivations de ces personnes mandatées. En effet, à l'abri de la sanction du marché, quel intérêt a une personne, nommée par décret exécutif, à faire fructifier un portefeuille qui ne lui appartient pas ? Cela nous pousse également à nous interroger sur les motivations de l'Etat ; en se donnant le droit de mandater des personnes pour qu'elles siègent à l'assemblée générale des Holdings Publics cela démontre la volonté persistante de l'Etat à vouloir garder un œil sur la gestion et la privatisation des EPE.

- une troisième confusion relative à l'attribution des missions de privatisation émerge.

L'ordonnance 95-25 relative aux capitaux marchands de l'Etat donnant naissance aux Holdings publiques et l'ordonnance 95-22 relatives à la privatisation des entreprises publiques sont venues en complément des articles 24 et 25 de la loi des finances complémentaire pour 1994 autorisant les entreprises publiques à céder des actifs et à ouvrir leur capital à des actionnaires privés, il s'agit de la privatisation partielle.

4.3.L'entreprise publique dans la Sociétés de Gestion des Participations de l'État (SGP)

L'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001, en ses articles 2 à 7 et 12, concerne l'organisation et la gestion de l'entreprise publique économique à vocation commerciale.

Cette même ordonnance, en son article 5 alinéa 3 et le décret n° 01-283 du 24 septembre 2001 régissent la forme nouvelle de l'entreprise publique économique chargée de gérer les participations de l'État (Salah, 2005)¹⁶⁰.

Les capitaux marchands de l'État sont confiés à des Sociétés de Gestion de Participations. Ces dernières mettent en place des organes de gestion directs des entreprises.

¹⁶⁰ Salah M, l'entreprise publique économique : son organisation, sa gestion et sa privatisation-Ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001, approuvée par la loi n° 01-17 du 21 octobre 2001, et ses textes d'application in revue entreprise et commerce, n°1/2005, pp, 61-79.

Les SGP (au nombre de 28) et à des Groupes Industriels (au nombre de 08) auxquels sont rattachées «les EPE dont le capital est intégralement détenu par l'État» (c'est une réorganisation du secteur public marchand)¹⁶¹.

Les SGP sont des fonds fiduciaires chargés de gérer les EPE pour le compte de l'État, par mandat du Conseil des Participations de l'État (CPE). Elles ne peuvent céder ou transférer des actifs ou des entreprises que par résolution du CPE présidé par le chef du gouvernement.

Les SGP et les Groupes Industriels remplacent les Holdings mais sans attributs de propriétaire qui sont du ressort du CPE.

Le nouveau dispositif légal et réglementaire des SGP ne modifie pas l'architecture de l'organisation générale du secteur public économique. Cette loi unique veut articuler la stratégie de gestion des participations de l'État et la stratégie de privatisation dont l'objectif déclaré est la «transformation du système productif en économie ouverte et compétitive», ce qui implique la prédominance d'agents économiques privés.

Outre la fixation d'un cadre législatif unique en matière de gestion des capitaux marchands de l'État, il s'agit, d'un élargissement du champ de la privatisation.

Sachant, que la consécration de la définition, du contenu et des motivations de la privatisation (Sadi, 2005), passe nécessairement par l'élaboration et l'adoption d'un cadre juridique et institutionnel. Un cadre juridique précisant entre autres avec clarté la définition, le contenu et les motivations de la privatisation est en effet politiquement souhaitable pour le bon déroulement du processus au sens où il constitue un appui politique explicite et où il clarifie les attentes, les principes et les règles qui organisent les transferts et détermine les institutions en charge du programme. D'où le cadre législatif en matière de privatisation, apporte 2 innovations (Bouzidi, 2007) :

- l'élargissement du champ de la privatisation qui s'étend désormais à toute les EPE (Art 13), définies comme des sociétés commerciales dont le capital social est majoritairement détenu par l'État. Toutefois selon les déclarations officielles 3 entreprises : la SONATRACH, la SONELGAZ et la SNTF ne sont pas éligibles à la privatisation.
- l'allégement de procédures de privatisation et des modalités de contrôle.

Suite à ce qui a été dit ci-dessus, la privatisation qui est nouvelle pour l'économie algérienne en général et l'entreprise publique économique en particulier, reste (Sadi, 2005),

¹⁶¹ Décret exécutif du 24 Septembre 2001 portant forme particulière d'organe d'administration et de gestion des EPE.

malgré toute la littérature existante, une notion imprécise dans sa définition comme dans ses justifications. Elle peut prendre en effet des formes très variées et elle peut être utilisée pour désigner des situations très diverses. La privatisation peut être définie d'après Benissad, (1994)¹⁶², «c'est la méthode par laquelle on introduit les méthodes de gestion, le capital privé dans l'entreprise publique». Ainsi, qu'il existe plusieurs méthodes de privatisation qui sont employées à travers le monde, dans le cas algérien, l'Ordonnance 95/22 détermine les différentes méthodes du transfert de propriété au secteur privé des biens relevant du patrimoine de l'entreprise publique.

Ces dernières sont (Bouhezza, 2004) :

- la cession par le biais de marché financier,
- la cession par appels d'offres,
- la procédure de gré à gré,
- la privatisation de masse.

Les caractéristiques essentielles des sociétés de gestion des participations

Création	Ordonnance 01-04 du 20 août 2001, jora n° 47 du 22 août 2001, art 40 et 41. Décret exécutif n° 01-283 du 24 septembre 2001 s, jora n° 55 du 26 septembre 2001, art 01 et 02.
Attributions et prérogatives	Conduite des stratégies de gestion des participations ; Conduite du processus de privatisation des EPE.
Organes de gestion	Assemblée générale ; Directoire
Organe de contrôle	Contrôle externe : audit légal, commissaires aux comptes
Modalités de contrôle	Commissaire aux comptes Investi des pouvoirs de contrôle des comptes

Source : Belkharroubi H, convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière développement et contraintes d'un processus, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales d'Oran, 2011, p 236.

La structure SGP recentre les décisions au niveau central, le MPPI¹⁶³ et le CPE.

La logique à laquelle obéit la nouvelle réorganisation du secteur public semble pour le moins difficile à saisir. Qu'est-ce qui justifie l'existence de SGP qui n'ont absolument aucun pouvoir de décision ? Celui-ci étant désormais officiellement attribué au CPE.

Pour conclure, pourquoi des SGP et des Groupes Industriels ? Pourquoi 28 et 08 ? Soit un total de 36. Les branches industrielles développées par le secteur public algérien sont- elles à

¹⁶² Benissad H, Algérie : restructuration et réformes économiques (1979-1993), OPU, Alger, 1994.

¹⁶³ MPPI : Ministère de la Participation et de la Promotion de l'Investissement.

ce point diversifiées ? Même la formulation retenue par les designer dans les textes réglementaires comme «forme particulière d'organe d'administration et de gestion» suscite la perplexité (Bouzidi, 2007).

Selon Salah (2005), la réglementation de l'entreprise publique économique, issue de l'ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001 et ses textes d'application, est, dans son ensemble, critiquable juridiquement et inadaptée économiquement. Elle n'apporte d'ailleurs rien de bien nouveau : une organisation et une gestion de droit commun pour l'entreprise publique économique à vocation commerciale avec cependant quelques particularités parfois inutiles, une forme particulière de l'entreprise publique économique chargée de gérer les participations de l'État déficiente dans son organisation et son fonctionnement et inadaptée à sa mission et, enfin, peu de nouveautés dans le processus de privatisation avec une procédure toujours aussi complexe qui n'est pas à même d'encourager l'acte d'investissement par des acquéreurs éventuels, nationaux ou étrangers qui seraient intéressés par le rachat d'une entreprise publique économique.

4.4.La Réorganisation du Secteur Public Marchand Industriel portant la résolution de la 142^e session du CPE du 28 août 2014

Un examen détaillé des différents textes¹⁶⁴ de la réforme concernant les Sociétés de Gestion de Participations (SGP) et de la réalité des faits, a permis de montrer qu'elles ont révélé leurs limites et que les politiques mises en œuvre par ces sociétés souffrent de l'absence de stratégie industrielle.

Ces limites sont apparues à l'occasion de l'élaboration et de la mise en œuvre des plans de développement des entreprises lesquels accusent un retard considérable.

En effet, pour comprendre la transformation du nouveau dispositif formalisé par la résolution de la 142^e session du CPE du 28 Aout 2014, portant Projet de réorganisation du Secteur Public Marchand Industriel par le Ministère de l'Industrie et des Mines, en filigrane, il serait peut être nécessaire de caractériser l'organisation actuelle de la SGP, que nous pouvons décrire globalement dans les points suivants :

¹⁶⁴ Le Secteur Public Marchand est régi notamment par les dispositions :

- de l'Ordonnance 01-04 du 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des Entreprises Publiques Economiques (EPE), modifiée et complétée ;
- du Décret exécutif n° 01-253 du 10.09.2001, modifié et complété, portant composition et fonctionnement du Conseil des Participations de l'Etat ;
- du Décret exécutif n° 01-283 du 24 septembre 2001, portant forme particulière d'organes d'administration et de gestion des entreprises publiques économiques.
- Les résolutions pertinentes du CPE.

- l'organisation actuelle du SPMI autour de SGP ne contribue plus à la mise en œuvre du développement de l'entreprise,
- l'organisation actuelle des SGP ne permet pas de fédérer les entreprises autour d'une stratégie de développement commune,
- les Directoires devant être composés de trois membres se réduisent à deux voire un seul membre depuis plusieurs années : absence d'une structure managériale,
- les SGP représentent des paliers entravant la célérité de prise de décision : remise en question des SGP,
- les SGP se sont constituées en structures budgétivores (+ 6 mds DA consommés),
- les problèmes d'objectivité voire de validité des actes de gestion des Directoires des SGP sont soumis aux pressions extérieures.
- L'absence des structures managériales et le manque de visibilité économique (à court et à moyen termes), ainsi que l'inexistence d'un projet économique cohérent avec la dominance d'une mentalité ont généré une absence de performances économiques.

Ce dernier point trouve sa justification dans l'illustration chiffrée suivante :

• 832 entités dont 90% relèvent des SGP
• 824 milliards de DA de chiffre d'affaires global
• 391 milliards de DA de valeur ajoutée
• 288.486 agents en effectifs employés, à fin 2013
• Seuls 10% de ces entreprises réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 2 milliards de dinars par entreprise.

Source : la réorganisation du SPMI portant la résolution de la 142^e session du CPE du 28 août 2014, p 11.

Le principe retenu de l'organisation actuelle risque d'hypothéquer la concrétisation des plans de développement des entreprises et d'annihiler totalement les efforts de relance du secteur industriel.

Cette incohérence de la configuration actuelle du SPMI se caractérise par son «éclatement», en d'autres termes un secteur qui perd son influence, d'où :

- peu de grandes entreprises,
- la majorité des EPE sont des PME : ne justifiant pas l'existence d'entité juridique avec la lourdeur de ses organes sociaux et commissariats aux comptes,
- certaines EPE ne disposent pas de cœur de métier ou de domaine d'activité clairement défini,
- d'autres EPE ont perdu leur marché et métier de base et se sont reconverties dans des activités de survivance et d'opportunités.

Par rapport à ce constat et afin d'adapter le mode d'organisation du SPMI à la nouvelle dynamique de modernisation et de développement des entreprises, l'objectif est donc de cibler l'émergence, à partir des portefeuilles existants, de groupes en mesure d'amorcer le développement industriel attendu. Ainsi, la mise en place de cette configuration doit se déployer au regard d'une triple exigence :

1. mettre en place un mode de gouvernance du secteur industriel public en mesure de porter positivement la concrétisation des orientations stratégiques du plan d'action du Gouvernement,
2. assurer une structuration et une articulation des attributs de l'État stratège (manager) et de l'État actionnaire (propriétaire),
3. faire activer le processus de reconfiguration, sans générer de perturbation du système productif actuel, ni de dilution et délitement des responsabilités «une démarche qui ne rompt pas avec la dynamique engagée par la mise œuvre des plans de développement»¹⁶⁵.

Dans ce même esprit, cette configuration tient compte de 4 paramètres :

1. le regroupement des entreprises par branches et filières industrielles,
2. la recherche d'une taille critique pour donner de la consistance aux Groupes Industriels ciblés,
3. l'importance des investissements projetés dans les plans de développement validés par le CPE,
4. la poursuite du suivi des transactions réalisées et du processus de liquidation des entreprises dissoutes.

Les problèmes de gestion et d'organisation des EPE sont à l'origine de ce processus de transformation de la SGP et selon l'extrait du plan d'action du Gouvernement qui recommande de «reconfigurer et opérer un redéploiement stratégique du secteur public industriel par la mise en place de Groupes industriels performants et compétitifs dans les secteurs porteurs, en partenariat avec des leaders mondiaux maîtrisant la technologie et les marchés», a retenu la configuration suivante :

¹⁶⁵ La réorganisation du Secteur Public Marchand Industriel portant la résolution de la 142^{ème} session du CPE du 28 Août 2014.

Tableau. 18 - Mise en place du nouveau schéma du SPMI

Groupe Métallurgie	Groupe Textiles et Cuirs	Groupe Ciments et Matériaux de Construction	Groupe Véhicules industriels et Systèmes de Transport	Groupe Equipements électriques et électroniques
Groupe Mécanique	Groupe Minier	Groupe Développement industriel local	Groupe Chimie et Pharmacie	Groupe Agro Industries

Source : La réorganisation du Secteur Public Marchand Industriel portant la résolution de la 142^e session du CPE du 28 août 2014.

Cependant, les EPE non affiliées aux SGP comme par exemple : SAIDAL et SNTA, sont intégrées respectivement dans les groupes Chimie et Pharmacie et Agro Industries.

En perspective de cette mise en place de ces groupes, l'objectif recherché requiert :

1. au niveau macro :

- assure la gestion stratégique du portefeuille des EPE industrielles ainsi que l'évaluation et le monitoring des groupes industriels,
- initie et met en place les projets de création de nouveaux groupes et d'EPE,
- conduit les opérations de partenariat, de privatisation et d'ouverture de capital des groupes et de leurs filiales conformément au programme adopté par le CPE,
- assure l'articulation des plans de développement des entreprises avec le programme d'action du Gouvernement,
- supervise, en liaison avec les administrations compétentes, l'élaboration des contrats programmes qui lient ces entreprises à l'État,
- pilote les projets de création d'établissements et grandes écoles de formation dédiés au secteur de l'industrie,
- évalue les performances de gestion des groupes,
- met en place une banque de données économiques, financières et techniques sur le portefeuille,
- désigne les administrateurs dans les conseils d'Administration des groupes.

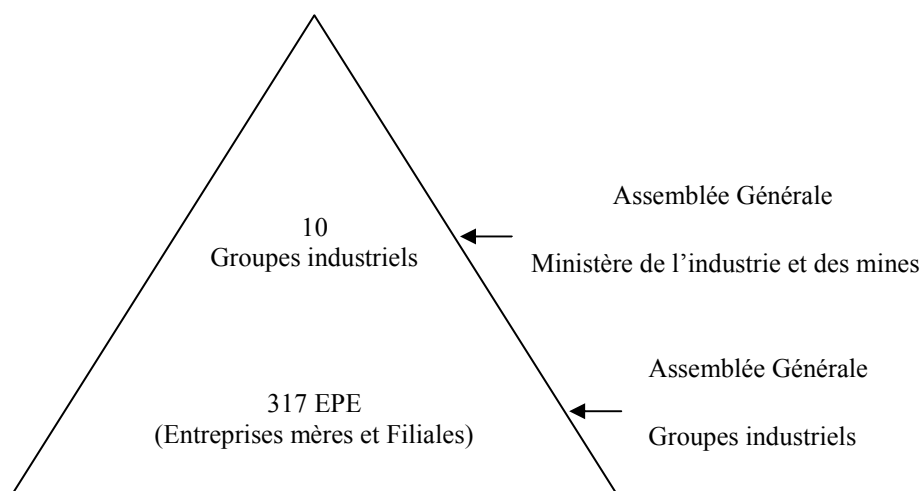
2. au niveau micro :

- un management qualifié composé de cadres de grandes compétences,
- une bonne gouvernance qui rompt avec les habitudes actuelles,
- la désignation des administrateurs se fera sur la base des critères de compétences,

- des responsabilités et des délégations de pouvoirs clairement codifiées (contrat de performance),
- aller vers une gestion plus intégrée et vers une nouvelle dynamique de développement visant l'accroissement des parts de marché pour se placer en leader dans son domaine,
- la mise en place d'un réel contrôle de gestion et d'un système de reporting performants et modernes,
- des ressources humaines portant les valeurs de l'entreprise et ayant un comportement orienté vers la productivité.

L'ensemble de ces aménagements constitue les bases fondamentales du nouveau schéma organisationnel du SPMI, qui s'articule sur trois échelons : l'État, Ministère de l'Industrie et des mines et Groupes industriels (fig. 28).

Fig. 28 - Conseil des participations de l'État



En définitive, cette nouvelle réorganisation comme prolongement des réformes initiées à partir de 1988, ainsi que par la suppression des SGP et la création de 10 groupes industriels, cette hiérarchie en fait le retour aux pratiques de la gestion administrative.

Or, la grande question qui mérite d'être posée à ce niveau d'analyse pour cette nouvelle organisation du SPMI, sur le rôle des EPE dans l'économie nationale, à savoir : y a-t-il une nouvelle stratégie de l'économie d'entreprise face à la prédominance de la mentalité rentière ?

À présent, et à travers notre travail de recherche, la question relative à la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise publique ne doit-elle pas être reconsidérée par les pouvoirs publics (CPE) ; c'est ce que semble rappeler le projet de SPMI qui stipule : «la mise en place d'un réel contrôle de gestion et d'un système de reporting performants et modernes».

Conclusion

Toute réforme, et principalement économique, est globalisante et contraint les acteurs sociaux à définir de nouvelles stratégies.

La réforme économique peut être donc considérée comme une sorte de processus d'ajustement par lequel on cherche à améliorer le mode de fonctionnement de l'économie considérée (Bouzidi, 1986).

Les nombreuses réformes tant organisationnelles que financières qui ont été en effet mises en œuvre étaient destinées à réhabiliter et à assainir l'entreprise publique sans cependant remettre en cause son rôle instrumental dans la stratégie de développement national.

L'enjeu de ces mutations reste donc la question clé du développement, de sa finalité et des voies et moyens à mettre en œuvre pour le réaliser.

Ces réformes qui ont été opérés dans le domaine de l'entreprise publique ont surtout porté sur l'aspect institutionnel (le pilotage de ces réformes exige des institutions publiques efficaces dont l'édification relève plus du politique que de l'économique) sans accorder suffisamment d'importance aux structures industrielles et aux critères de gestion d'une économie productrice moderne; ce qui a engendré aux entreprises publiques de nouvelles contraintes dans leur démarche de sortie de crise (Melbouci et Belmihoub, 2001).

Malgré ces réformes successives le secteur public demeure caractérisé par¹⁶⁶ :

- sa forte dépendance à l'égard des marchés extérieurs,
- une sous-utilisation des capacités installées,
- la maîtrise insuffisante des processus de production,
- le déficit en organisation et en management,
- la faible compétitivité externe,
- la faible performance de l'outil de production au regard des besoins de l'économie nationale et des efforts fournis par la collectivité, pour sa constitution.

Donc, toutes ces réformes selon Sadi (2005), qu'on peut assimiler à des actes de résistance au changement, n'ont pas aboutis aux résultats attendus.

L'état des entreprises publiques n'a pas cessé en effet de se dégrader avec une forte aggravation des déficits et de leur dépendance du budget de l'État. C'est la chute des revenus pétroliers (le choc pétrolier) de 1986 et la crise de l'endettement, qui ont fortement limité, voire annihilé, la capacité de financement de l'État, et plus encore la conditionnalité du FMI

¹⁶⁶ Ministère de l'Équipement et de l'aménagement du territoire, Opcit.

résultant des accords d'ajustement structurel, qui ont conduit l'Algérie à opter pour l'économie de marché comme une nouvelle opportunité de «développement et à engager des réformes structurelles».

Par ailleurs, les mesures engagées à la réforme, pour remédier aux déviations ont eu pour objet de rechercher une meilleure efficacité du système économique en place, sans le remettre en cause.

Mais l'handicap en Algérie, c'est que la dynamique du changement institutionnel est indissociable du politique. C'est ce dernier qui détermine le contenu et le rythme des changements qui s'opèrent dans le domaine économique et social. À l'instar des pays à régime rentier d'accumulation, l'Algérie se présente comme un pays où tout changement institutionnel est subordonné à la volonté de l'État, l'innovation institutionnelle ne dépend pas des conditions techniques mais de conditions sociales et qu'en plus, c'est la dynamique institutionnelle qui est à l'origine de l'innovation technique. Au regard du caractère rentier du régime d'accumulation à l'œuvre dans le pays, il semble que la forme du régime politique y joue un rôle central¹⁶⁷.

La réalité de la nature des entreprises publiques est encore plus complexe : l'État est supposé avoir «un pouvoir de direction et de contrôle (CPE)» laissant à l'entreprise «un pouvoir de gestion». Le contenu de ces pouvoirs est très variable.

¹⁶⁷ Bellal S, problématique du changement institutionnel en Algérie : une lecture en termes de régulation, n revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, nouvelle série, 01/2011.

CHAPITRE IV : LE CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE ÉCONOMIQUE ALGÉRIENNE « ÉTUDE EMPIRIQUE »

Le système du contrôle de gestion du groupe : son organisation théorique

Le contrôle de gestion dans une organisation relève d'une combinaison entre le formel, dominé par les règles impersonnelles, et un autre informel qui dérive de la culture d'entreprise, ses valeurs communes, la loyauté et l'engagement réciproque de chacun des membres de l'organisation. Lorsque la taille de l'organisation augmente, le cas du Groupe, qui rassemble des filiales dispersées géographiquement, d'activités non homogènes et quelquefois de cultures diversifiées, tous ces éléments vont entraîner un accroissement de la complexité, d'où les leviers informels qui seraient moins adaptés. Dans ce contexte, l'organisation devrait abandonner son fonctionnement informel et se glisser vers un contrôle plus formalisé qui est le garant de sa bonne marche.

L'objectif du contrôle de gestion est de mesurer et d'analyser la performance de l'entreprise. Pour mettre en place et exploiter son système de contrôle de gestion, l'entreprise dispose de plusieurs outils, tels que la gestion prévisionnelle, les documents de synthèses (bilans et comptes de résultat)...

Le processus de contrôle de gestion consiste à formaliser des objectifs et des plans d'actions, à prévoir les outils de mesures et de contrôle pour en effectuer le suivi. La lecture en la matière va porter à la fois sur le système de contrôle de gestion et sur son processus formel.

De ce fait, selon De Kerviler (2006, p179) «le processus et le système sont étroitement liés, le premier s'appuyant sur le second».

Or, on ne pourra prendre la dimension d'un système formel que dans la mesure où il deviendra structuré dans le cadre de procédures (Bescos et al, 1997, p 87).

Cette confirmation vient de la définition de R. Simons (1995) «le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation».

Le processus de contrôle consiste d'assurer que les activités produisent les résultats attendus, dans ce cadre, sa mise en œuvre nécessite une structure de gestion, l'élaboration de procédures et la mise en place d'une fonction contrôle de gestion.

1. La structure de gestion

Le processus de contrôle ne peut s'appliquer qu'à une structure adaptée. Cette dernière elle-même doit être adaptée à un ensemble de variables de contingence.

Dans cette perspective, le système de contrôle de gestion doit lui aussi s'adapter à un ensemble de variables contingentes. La structure retenue va fortement influencer le système de contrôle de gestion à mettre en place.

2. Les procédures

Un Groupe rassemble des unités de tailles, d'activités et quelquefois de cultures différentes, l'importance de disposer de procédures claires, d'où les leviers formels de contrôle trouvent d'autant plus leur justification que l'ensemble à gérer est important, et dispersé géographiquement.

Le contrôle de gestion est un processus permanent sa boucle et l'articulation planification-contrôle qui représentent un jeu en permanence renouvelé, conformément au paradigme cybernétique qui peut améliorer l'action suivante.

Dans la mesure où la planification ne peut pas tout prévoir, le suivi des réalisations assure le contrôle du système qui consiste comme le rappelle Bouquin à (Bollecker, 2002)¹⁶⁸ :

- comparer l'état réel du système que le décideur gère à la situation prévue initialement, et à identifier les causes d'écarts,
- prendre les décisions susceptibles de faire disparaître les écarts.
- a. La fixation des objectifs et la mobilisation des moyens

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une organisation finalisée, dans laquelle un processus de fixation d'objectifs est mis en place au niveau des unités et des acteurs.

De ce fait, la réflexion du Groupe sur les choix (objectifs) à long terme (5 à 7 ans) et pour les atteindre, l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique.

Ainsi, pour réexaminer et affiner ces choix afin de préciser le contexte interne et externe des actions à entreprendre, c'est l'objet du plan opérationnel qui porte sur un horizon de deux à trois ans.

¹⁶⁸ Bollecker M, le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : une analyse de la phase de suivi des réalisations, Comptabilité - Contrôle - Audit, 2002/2, t. 8, pp 109 - 126.

Dans l'univers du contrôle de gestion, le passage du plan stratégique au plan opérationnel représente, un véritable outil d'articulation du long terme et du court terme.

Pour faire enfin l'objet d'une définition précise et de prévisions à court terme, la procédure budgétaire fixe pour un an les plans d'action qui correspondent aux différents budgets.

b. Mesurer les résultats

Le choix d'un système de mesure joue un rôle central dans le processus de contrôle. Ce dernier exige que soit préalablement clarifiée la nature de la performance poursuivie par l'organisation.

La mesure va permettre :

- de fixer à intervalles réguliers les résultats obtenus « pour piloter la performance, il faut se donner des échéances »,
- de chiffrer avec précision le niveau de performance obtenu,
- l'analyse des résultats et leur évaluation.

Par exemple, les informations exigées légalement (informations comptables, financières) doivent être transmises aux autorités et publiées.

Dans ce cadre le Groupe publiera, à chaque exercice, ses états de synthèse consolidés, selon les normes (SCF), qui sont essentiellement destinées à l'extérieur du Groupe.

D'autres instruments de mesure existent, en somme, ces outils représentent la base sur laquelle s'appuie le contrôle de gestion, pour orienter et appréhender de manière globale sa réalité.

c. La dynamique de contrôle

L'instabilité et l'incertitude sont devenues des constantes de l'environnement, il est primordial de maîtriser l'information, pour accroître sa réactivité, le Groupe utilise tout en améliorant une variété d'outils : le tableau de bord comme système d'information permet de connaître en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler sa marche, le reporting qui consiste à informer la hiérarchie de la situation à laquelle fait face l'unité et des résultats qu'elle obtient...

La détermination de la structure de gestion et la mise en œuvre des procédures sont du ressort de la fonction contrôle de gestion.

3. La fonction contrôle de gestion

L'exigence de la fonction contrôle de gestion étant maintenant reconnue quand bien même elle s'étale sur différentes tâches au sein des différentes entreprises.

Pour la caractériser, plusieurs critères sont mobilisables :

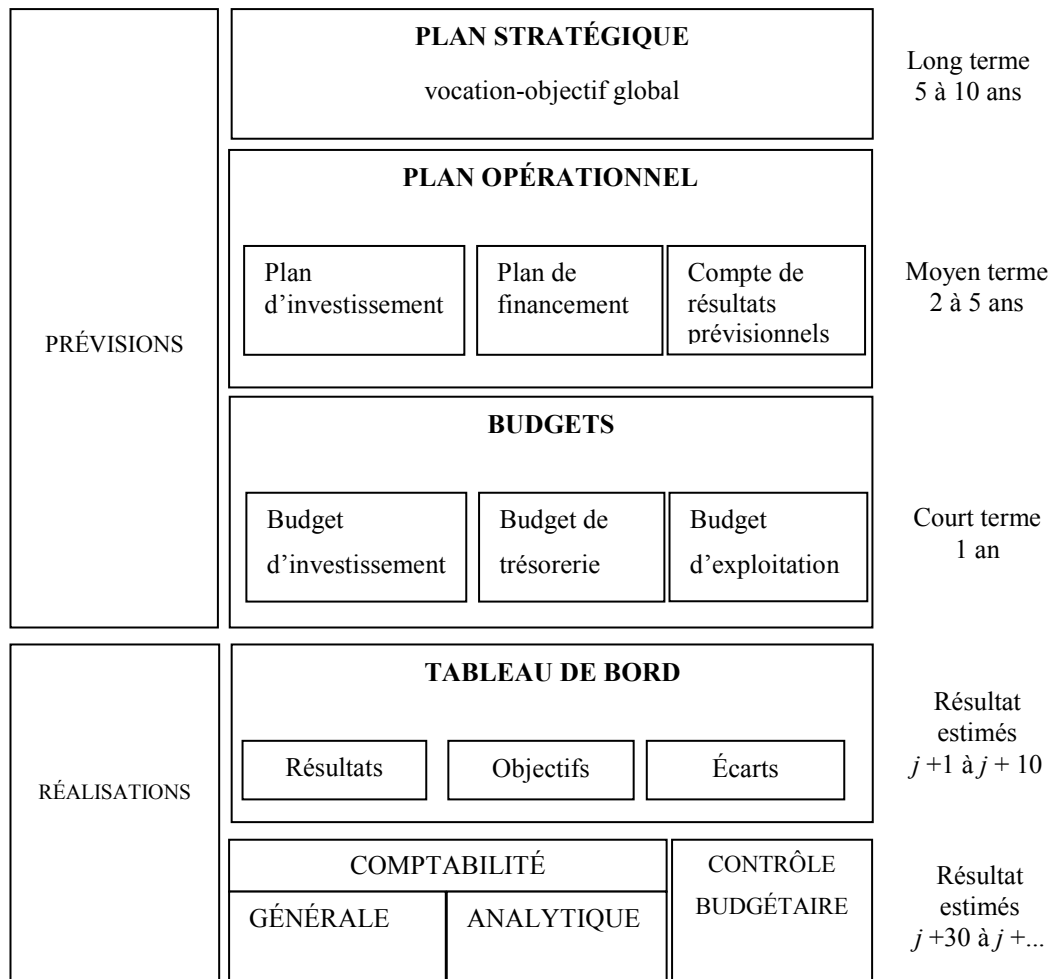
- place dans l'organigramme,
- orientation de la fonction,
- nature du travail effectué,
- degré de décentralisation (ou centralisation) de la fonction,
- spécialisation.

On constate que la taille de l'organisation joue un rôle décisif dans le choix, il conviendra donc, de faire jouer les effets bénéfiques de la spécialisation des tâches et de confier à un ou plusieurs individus la conception et la gestion du système de contrôle de gestion.

Les outils du contrôle de gestion se sont donc diversifiés et couvrent tout à la fois l'analyse du passé et la prévision du futur (Alazard et Sépari, 2004).

Ardoin présente ces outils suivant leur horizon (fig. 29).

Fig. 29 - Les outils de pilotage

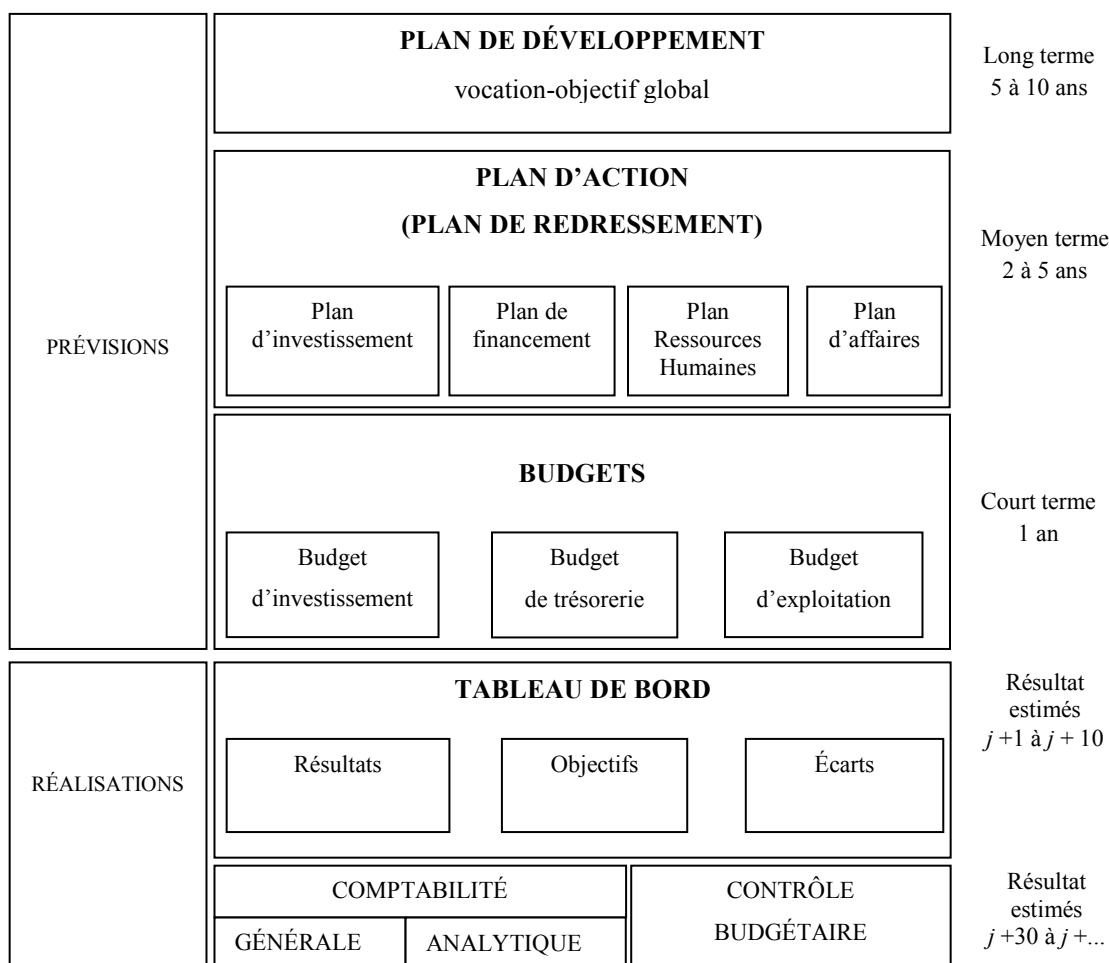


Source : Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, 6^e éd, DECF 7, Dunod, 2004, p 281.

Sur cette base, nous pouvons constater une similitude méthodologique entre l'approche théorique du tableau ci-dessus et le tableau suivant tel que le Groupe définit ses outils de pilotage.

On peut remarquer que les différentes distinctions entre les deux tableaux ne sont qu'une adaptation au contexte spécifique du Groupe ; ainsi quand une Filiale est en difficulté financière, c'est un Plan de Redressement qui est mis en place au lieu et place d'un Plan d'Action, évidemment sans son volet d'Investissement.

Fig. 30 - Les outils de pilotage du Groupe TPL



Source : Travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage de Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, 6^e éd, DECF 7, Dunod, 2004, p 281.

Cette lecture s'intéresse à la dimension formelle, résumée par les outils du contrôle de gestion utilisés dans le Groupe TPL.

Notre étude sera ainsi conçue sur deux niveaux :

Le prévisionnel tel que déterminé par le Groupe et le réalisé tel qu'il ressort au sein de la Filiale.

Pour les besoins de notre recherche, il a été convenu de ne pas nommer nominativement la filiale concernée, qui est notre propos la Filiale TREFI 4. C'est ainsi que sur les documents bilantiels le nom de la Filiale ne figure pas.

Section 1 : Étude prévisionnelle

Le champ prévisionnel du Groupe abordera les aspects suivants :

1. Organisation du Groupe

Face à l'évolution des marchés économiques et financiers, les entreprises se sont très souvent regroupées pour atteindre une taille suffisante afin, notamment, de mettre en œuvre des synergies entre leur différentes activités, de conjuguer leurs efforts d'investissement, de profiter des économies d'échelle, de s'implanter sur des marchés étrangers, de diversifier leur production, etc. Dès lors, ces différentes entités, bien que liées économiquement et financièrement, sont le plus souvent restées juridiquement distinctes tout en se soumettant à un organe de direction unique, constituant ainsi un groupe de sociétés (Pham et De Oliveira Leite, 2000, p11).

La concentration des entreprises est le phénomène économique qui a amené la constitution de groupe (Richard, Simons et Bailly, 1987, p30)¹⁶⁹.

De son côté, Benaïbouche (2010 ; p79)¹⁷⁰ note que ce qui peut motiver la société à une telle opération, c'est la perspective de son essor, c'est-à-dire le désir d'accroître son envergure à d'autres activités ou de s'étendre à de nouveaux secteurs. Pour cela, elle peut y accéder :

- soit en développant ses structures existantes,
- soit en fusionnant (fusions-absorption ou fusion-réunion) avec une ou plusieurs autres,
- soit en acquérant dans d'autres sociétés existantes (ou devant l'être) des participations suffisantes pour s'assurer une influence prépondérante au sein de ces sociétés. Dans ce cas, on aboutit à la création d'un Groupe.

¹⁶⁹ Richard J, Simons P et Bailly J M, comptabilité et analyse financière des groupes, coll. Gestion, Economica, 1987.

¹⁷⁰ Benaïbouche M C, comptabilité des sociétés : conformes aux normes du nouveau système comptable financier (S.C.F), t. 2, 2^e éd, OPU, 2010.

1.1.La notion de groupe

Un groupe prend naissance dès lors qu'une société-mère acquiert des participations dans le but de contrôler ou d'influencer notablement la société visée¹⁷¹.

Selon Eglem et al (2001 ; 446)¹⁷², la structure en Groupe présente deux avantages :

- souplesse : isoler les différentes activités au sein d'entités juridiques distinctes permet de mieux cerner les responsabilités, tout en atténuant les risques pour l'ensemble du groupe, en cas de difficultés d'une des filiales. L'organisation en groupe introduit aussi de la souplesse dans les opérations financières de restructuration des activités. Les opérations de cession ou d'échanges d'actions sont plus simples et moins coûteuses que les reventes séparées des différentes parties d'un actif,
- contrôle : les règles de majorité pour les prises de décision dans les assemblées d'actionnaires permettent d'exercer la plénitude du pouvoir sans posséder la totalité des actions. La création de filiales et de sous-filiales favorise une démultiplication du pouvoir par rapport au capital effectivement détenu. Cette caractéristique explique certainement en partie le recours fréquent aux modes de croissance externe (acquisition d'actions par une société pour exercer un pouvoir plus ou moins étendu sur d'autres).

Cependant, le Groupe¹⁷³ est un fait difficile à cerner. À défaut de pouvoir en donner une définition satisfaisante, il est toujours possible de rechercher comment il se constitue, d'étudier son évolution, les différents états par lesquels il passe, pour essayer de savoir s'il tend vers une forme correspondant à un état d'équilibre ou s'il est en perpétuel devenir. On peut aussi s'interroger sur les causes de son apparition (Eglem et Gazil, 1984, p17 et s).

Avant de s'interroger sur la mise en place du contrôle de gestion dans le Groupe, il sera fait un bref rappel de la notion de groupe et de celle de filiales, en mettant l'accent sur les caractéristiques qui ont une influence directe sur le contrôle.

Selon le code de commerce algérien dans son art. 729 : «lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première.

¹⁷¹ Richard, Simons et Bailly, Opcit, p 30.

¹⁷² Eglem J Y et al, les mécanismes comptables de l'entreprise, 4^e éd, coll. Business, Gualino éditeur, 2001.

¹⁷³ Un groupe d'entreprises n'est pas synonyme de grande taille. L'analyse industrielle a permis de faire émerger des groupes de petite taille à caractère souvent régional réunis pour des raisons fiscales ou de management, qualifiés d'hypogroupes. De Boislandelle H M, dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils, coll. Techniques de gestion, Economica, 1998, p 194.

Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50%.¹⁷⁴

La lecture du Groupe a pour but de répondre à des préoccupations fréquentes (Haffen, 1999, p1 et s) :

- Qu'est ce qu'un groupe ?
- Comment assurer le contrôle de gestion sans en brider l'initiative ?
- Quelles sont les particularités et les évolutions du contrôle de gestion ?
- Comment faire pour éviter que le système d'information remontant des filiales ne soit trop complexe ?
- Quelle organisation de contrôle de gestion faut-il privilégier en fonction de sa propre structure de groupe ? Faut-il adapter l'organisation au contrôle de gestion ou le contrôle de gestion à l'organisation ?
- Suffit-il d'un bon audit et d'un reporting sophistiqué pour mettre le groupe à l'abri de mauvaises surprises ? etc...

1.2.Définition du Groupe

Le groupe est un ensemble de sociétés qui ont chacune leur existence juridique propre mais qui se trouvent unies entre elles par des liens divers sur la base de laquelle l'une d'entre elles, habituellement qualifiée de société-mère, exerce un contrôle sur l'ensemble, faisant ainsi prévaloir une unité de décision économique (Amann, 1999, p446)¹⁷⁵.

Au sens stratégique, l'obtention de la dépendance (de liens orientés) entre les firmes n'exige pas toujours des participations exclusivement financières. La dépendance peut être obtenue par un contrôle amont (des approvisionnements) ou aval (des ventes) et par tout dispositif susceptible d'orienter de façon significative la stratégie de la firme sous contrôle¹⁷⁶.

Au sens fiscal, le groupe de sociétés «s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont la société-mère tient sous sa

¹⁷⁴ Modifié par l'ordonnance n° 96-27 du 09/12/1996 : jora n° 77 du 11/12/1996, p 6.

Rédigé en vertu de l'ordonnance n°75-59 du 26/09/1975 comme suit : Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une autre société, la seconde est considérée, pour l'application de la présente section, comme filiale de la première.

¹⁷⁵ Amann B, groupes de sociétés in Le Duff (sous la direction) encyclopédie de la gestion et du management, Dalloz, 1999.

¹⁷⁶ De Boislandelle H M, dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils, coll. Techniques de gestion, Economica, 1998.

dépendance les autres membres par la détention directe de 90 % ou plus du capital social et dont celui-ci ne peut être détenu en totalité ou en partie par les sociétés ou à raison de 90 % ou plus par une société tierce éligible en tant que société. Les relations entre associés membres du Groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par les dispositions du code de commerce. L'option, irrévocable pour une durée de 4 ans, est faite par la société-mère et acceptée par l'ensemble des membres» (article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées - ordonnance n° 96-31 du 30 décembre 1996 portant loi de finances pour 1997)¹⁷⁷.

Du point de vue de sa structure, le Groupe présente trois caractères fondamentaux¹⁷⁸ :

- l'existence de patrimoines distincts,
- la dépendance hiérarchique des sociétés qui le composent,
- l'existence d'un lien financier qui unit les sociétés.

Cependant, l'organisation interne des groupes est variable (Eglen et Gazil, 1984, p25) : la société-mère n'y joue pas toujours un rôle identique et les liens établis entre les diverses sociétés membres sont différents d'un groupe à l'autre.

Le rôle de la société-mère est généralement le suivant (Haffen, 1999, p7) :

- «créer et maintenir une culture de groupe identifiée et forte,
- gérer les ressources financières des filiales (en plus, par financements, ou en moins, par prélèvements), c'est-à-dire prendre en charge principalement les opérations de haut de bilan,
- assurer les relations avec les investisseurs financiers et bâtir une communication adaptée,
- choisir les dirigeants des entités rattachées,
- étudier et choisir les axes de développements stratégiques,
- approuver les plans opérationnels,
- approuver les budgets et en contrôler l'exécution,
- éventuellement assurer des services transversaux communs tels la trésorerie, les assurances, la recherche, etc».

Il serait simple de fixer le «territoire» d'un groupe si son existence répondait à une définition univoque. Malheureusement, ses frontières «ondulent» et fluctuent selon l'approche

¹⁷⁷ Benaïbouche M C, comptabilité des sociétés : conformes aux normes du nouveau système comptable financier (S.C.F), t. 2, 2^e éd, OPU, 2010, p 87.

¹⁷⁸ Amann, Opcit, p 446.

choisie par l'observateur. Il n'est pas inutile d'en rappeler les différentes approches (Montier et Scognamiglio, 1995, p11 et s)¹⁷⁹.

- l'approche économique de la notion de groupe : un groupe est un système finalisé de relations de dépendance économique sur lesquelles s'exerce un pouvoir centralisé,
- l'approche juridique de la notion de groupe : fondamentalement, le groupe n'a pas d'existence juridique et ne fait l'objet d'aucune personnalité morale. Cette absence de personnalité morale a des conséquences très importantes puisqu'elle implique à la fois la négation de la notion de patrimoine et d'engagement social mais aussi l'impossibilité, pour le groupe, d'agir en justice ou d'être mis en redressement judiciaire. Il en résulte qu'en principe, une société ne peut en dominer une autre et que dans le cadre d'un groupe, toutes les sociétés sont juridiquement autonomes et indépendantes.

Cette distorsion entre l'évidence économique de la notion de groupe et sa traduction juridique pose de nombreux problèmes, comme la définition des frontières et des limites du groupe.

Afin de résoudre cette question fondamentale, il faut recourir à un ensemble de textes qui précisent les attributs et les implications du pouvoir ou qui, de fait, définissent la notion de groupe.

Dans le cas algérien, le groupe de sociétés n'existe pas juridiquement. Il n'y a pas de personnalité morale du groupe. Néanmoins, certains textes particuliers, lui reconnaissent l'existence et la notion de contrôle.

Par ailleurs, la notion de groupe est reconnue par le :

- droit du travail : comité de groupe
- droit des sociétés : comptes consolidés (établissement et certification)
- droit fiscal : fiscalité de groupe

Qui doit établir des comptes consolidés ?

La réglementation algérienne ne reconnaît en tant que Groupe que les sociétés par actions :

- Sociétés Holdings.
- Entreprises Groupes.

Les arrêtés de comptes sont faits, chaque année, à la diligence du Conseil d'Administration, du directoire ou des gérants.

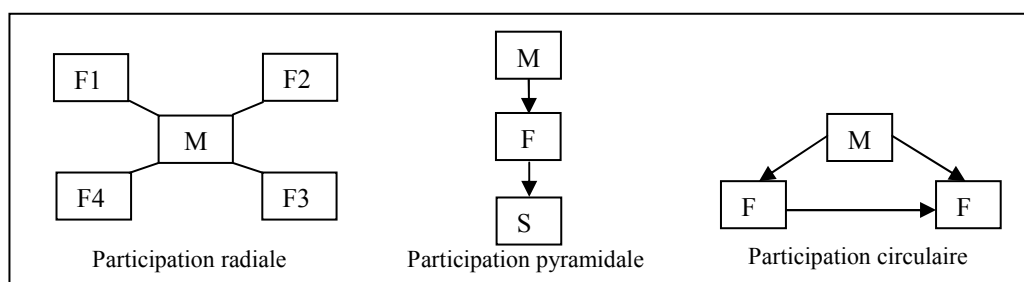
¹⁷⁹ Montier J et Scognamiglio G, techniques de consolidation, coll. Techniques de gestion, Economica, 1995.

En tant que tel, le Groupe n'est pas un sujet de droit. Il fait toutefois l'objet d'un certain nombre de règles juridiques ponctuelles : participations croisées, consolidation des comptes.

Trois grands types de groupes peuvent être recensés¹⁸⁰ (fig. 31).

1. le groupe pyramidal : une société détient des participations dans un certain nombre d'autres sociétés qui en détiennent elles-mêmes d'autres, le schéma étant ainsi répété (A détient une participation dans B et C, B dans D et E, C dans F et G qui eux-mêmes...).
2. le groupe radial : une société détient des participations dans plusieurs sociétés distinctes qui demeurent financièrement isolées les unes des autres (A détient une participation dans B, C, D.)
3. le groupe circulaire : une société détient une participation dans une autre société qui détient elle-même une participation dans une troisième société. (A détient une participation dans B qui détient une participation dans C qui détient une participation dans A).

Fig. 31 - Les trois types de participations au sein d'un groupe



1.3.Présentation du groupe TPL

L'entreprise de transformation des produits longs par abréviation TPL est une entreprise publique économique E.P.E spécialisée dans la transformation des produits sidérurgiques de type long.

Juridiquement TPL est une société par actions (SPA) au capital social de 3.974.000.000.DA.

Le siège social du groupe TPL est situé à ORAN au 19, rue Mekki Khelifa.

¹⁸⁰ Amann, Opcit, p 446.

Le groupe TPL gère le portefeuille de six (06) filiales créées sous forme de SPA et dont il est l’Actionnaire Unique.

Filiale
TREFI 1
TREFI 2
TREFI 3
TREFI 4
TREFI 5
TREFI 6

La gamme de production fabriquée et commercialisée par TPL se compose de trois (03) principales familles suivantes :

1. Famille des aciers de constructions à savoir :
 - Les treillis - soudés (fins et standards).
 - Les poutrelles métalliques légères (PML).
 - Les armatures.
 - Le panneau tri-dimensionnel (E3D).
2. Famille des fils tréfilés :
 - Les fils tréfilés et les produits dérivés : fils clairs, fils galvanisés, fils cuivrés, fils d’attache, fil mi-dur et dur.
3. Famille des produits de soudage : les électrodes de soudure.

L’utilisation des produits et les domaines d’application sont résumés ci-dessous :

Produits	Secteur utilisateur
Fils tréfilés et produits dérivés	Industries diverses, agriculture BTP, artisanat, hydraulique.
Treillis soudés (TS)	BTP
Poutrelles Métalliques légères (PML)	BTP
Produits de soudage	Tous secteurs
Aciers durs	BTPH
Aciers mi-durs	Industries, artisanat
Armatures	BTPH

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Le tableau ci-dessous détaille l'activité par filiale.

Produits	TREFI 1	TREFI 2	TREFI 3	TREFI 4	TREFI 5	TREFI 6
Fils Tréfilés et dérivés	X	X	X	X	X	X
Aciers durs					X	
Treillis Soudés	X	X	X	X		X
Poutrelle Métallique Légère	X	X	X	X		
Produits de Soudage					X	
Aciers mi durs					X	
Armatures				X		

Les transformations marquantes qu'a subies TPL sont les suivantes :

- le passage à l'autonomie en 1988,
- la mise en exécution d'un plan social à partir de 1996 qui a abouti au départ de 1058 salariés soit près de 36% des effectifs,
- la filialisation achevée en 1999, qui a abouti à la reconfiguration de l'entreprise en Groupe Industriel constitué de sept (06) filiales dotées chacune d'une personnalité morale ainsi que de tous les organes de gestion légaux,
- la transformation de TPL en société Holding adoptée par résolution lors de l'AGEX du 25 octobre 1999.
- actuellement le Groupe TPL est attaché à la SGP TRANSOLB

1.4.Organigramme du Groupe

H. Mintzberg affirme que l'organisation est soumise à deux logiques¹⁸¹ :

- la logique de congruence qui postule qu'une organisation est efficace si elle est adaptée à son environnement. Le programme de recherche qui en résulte consiste à déterminer quels sont les types d'organisations qui sont les mieux adaptés aux différents types d'environnements.
- la logique de la configuration postule que l'efficacité de l'organisation naît de sa cohérence interne.

On abordera dans cette étude de cas uniquement la logique de la configuration.

¹⁸¹ Cité par Jarrosson B, 100 ans de management : un siècle de management à travers les écrits, coll. Progrès du management ,2^e éd, Dunod, 2004, p 98.

La structure est une configuration de ressources, d'objectifs, de responsabilités (Bécour et Bouquin, 2008, p55).

Habituellement, l'entreprise utilise un organigramme pour présenter sa structure interne (Fernandez, 2000, p176)¹⁸², ce dernier, matérialise les grandes lignes de répartition des responsabilités, le nombre de niveaux hiérarchiques et les critères de départementalisation (Barabel et Meier, 2010, p88).

Il comprend deux niveaux (Koudri, 1999, p55) :

- au niveau vertical : l'organigramme comprend des niveaux hiérarchiques, qui définissent clairement les relations de pouvoir,
- au niveau horizontal : on parle d'éventail de subordination (span of control) c'est-à-dire le nombre optimal de subordonnés à réunir sous l'autorité d'un même responsable.

En règle générale, l'organigramme est une représentation schématisée et souvent simplifiée des relations existant entre les trois catégories d'organes de l'entreprise selon Charpentier (2004) cité par Barabel et Meier (2010 ; p88) :

- les organes opérationnels qui conçoivent et commercialisent les produits et services,
- les organes fonctionnels qui soutiennent l'activité,
- et les organes d'État-major qui supervisent les opérations et assistent la direction générale dans ses prises de décision.

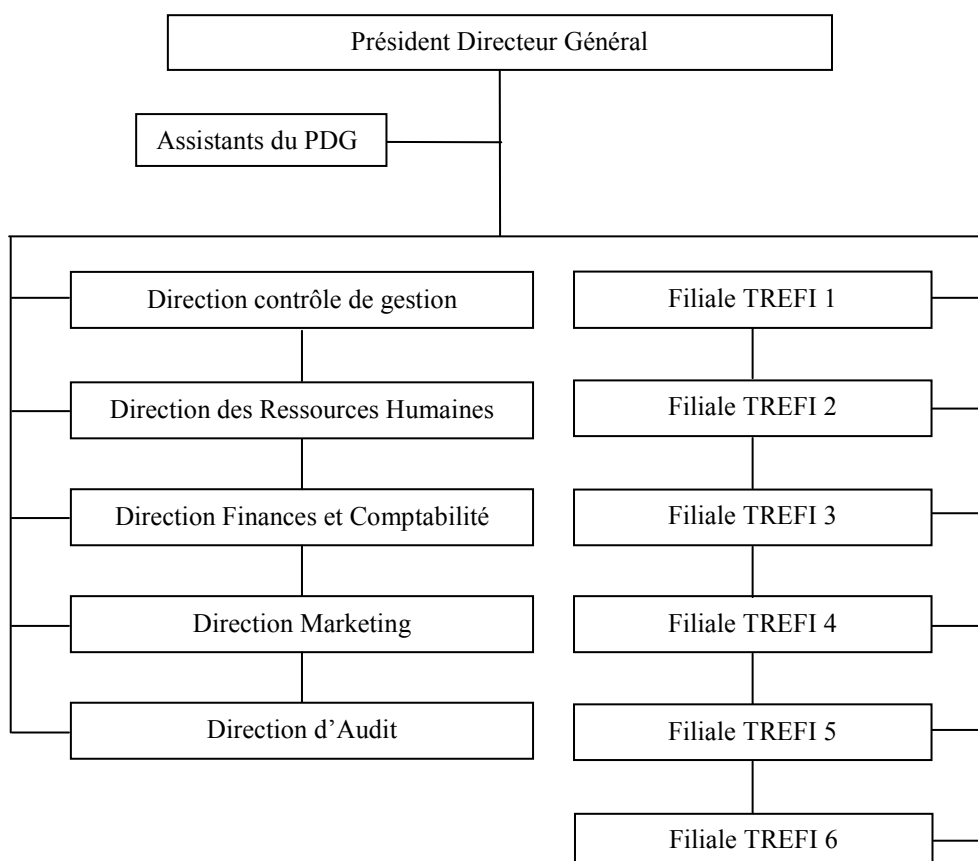
Ce document donc, permet d'identifier :

- les fonctions de l'entreprise,
- les liens entre les fonctions,
- les responsables.

Chaque entreprise possède ses particularités, de secteur professionnel, son histoire, sa taille... Dans certains organigrammes, la fonction existe sous un autre vocable (Hérard, 2003, p57).

¹⁸² Fernandez A, les nouveaux tableaux de bord des décideurs : le projet de l'entreprise dans sa totalité, 2^e éd, les éditions, 2000.

Organigramme Groupe TPL



On s'appuie sur l'organigramme pour rapidement identifier les fonctions de l'entreprise (au sens de Fayol). Or, ce document ne porte pas l'ensemble de l'information et ne correspond qu'à une vision statique et formelle de l'entreprise (Fernandez, 2000, p176).

Notons que ce document ne constitue pas un problème technique mais plutôt un enjeu pour l'entreprise (Koudri, 1999, p55).

Cependant, une attention particulière est portée au Siège car il est le lieu d'évolutions importantes à l'heure actuelle (Hérard, 2003, p57).

Les groupes, tout en ayant une direction unique, peuvent être constitués sous une forme horizontale ou verticale (on abordera la forme verticale) (Richard, Simons et Bailly, 1987, p51).

Le groupe vertical est le cas le plus fréquent. Il est constitué par la société-mère et les sociétés dépendantes, placées sous une même direction. Souvent, on trouve des filiales de filiales, appelées sous-filiales, voire des sous-groupes plus ou moins importants.

1.5.Le rôle de la Société Mère dans le Groupe

La société-mère du Groupe TPL est l'organe où sont réunies les principales structures centrales de l'Entreprise.

Ces structures centrales sont dotées de moyens humains et matériels nécessaires à l'accomplissement de leurs attributions et de leurs prérogatives.

Il est l'organe de coordination, de planification et de contrôle de toutes les activités du Groupe.

Il lui appartient, dans le cadre de la planification de définir et de faire appliquer les politiques du Groupe en matière :

- d'investissement et de rénovation,
- de recherche de partenariat.

La société-mère veille à l'application et la mise en œuvre des différents plans élaborés par les filiales dans le strict respect des orientations du Groupe.

Par ailleurs, il appartient à la société-mère d'analyser les résultats de l'ensemble des activités des filiales du Groupe et d'adapter en permanence les objectifs, tracés en fonction des moyens et du système de gestion en place.

1.6.Rôle des Filiales dans l'entreprise

Les filiales constituent l'outil fondamental de réalisation des objectifs assignés par le Groupe.

Considérant que les tâches opérationnelles et de gestions quotidiennes sont totalement décentralisées, il appartient donc aux filiales d'assurer l'exécution des différents programmes qui leur sont assignés dans le cadre des prévisions annuelles ou pluriannuelles de production et de commercialisation.

La filiale est habilitée à effectuer, dans le cadre de la réglementation en vigueur et dans la limite de ses attributions toutes les opérations financières, industrielles et commerciales inhérentes à ses activités propres et de nature à lui permettre de réaliser ses objectifs de production et de commercialisation.

La filiale constitue également, l'outil opérationnel de base pour la promotion de la formation et la maîtrise des techniques propres au secteur d'activité. Elle poursuit l'ensemble de ses objectifs en collaboration étroite avec les structures spécialisées du Groupe qui en assurent chacune dans son domaine, la coordination, le suivi et le contrôle.

Ainsi, l'ensemble des activités opérationnelles liées à l'exécution directe des programmes sont prises en charge par les filiales qui sont par conséquent dotés des moyens et des pouvoirs nécessaires à l'accomplissement de leurs missions.

Les programmes font l'objet de débats et accord entre les parties concernées (Filiales - société-mère), ainsi les objectifs sont arrêtés en fonction des moyens financiers, matériels et humains dont dispose la filiale.

1.7.Nomenclature des différentes structures

Les structures centrales retenues sont les suivantes :

- Juridiques,
- Audit,
- Contrôle de Gestion,
- Finances et Comptabilités,
- Marketing,
- Développement et Partenariat,
- Ressources Humaines.

Chaque structure centrale de la société-mère, est organisée en matière d'attributions et de prérogatives par structure spécialisée, qui en détermine la planification opérationnelle, la coordination et le suivi de gestion.

Chaque structure assure par ailleurs l'impulsion et l'animation des actions d'études et de gestion dans le cadre de l'élargissement du processus de planification et de contrôle.

Dans le cadre de notre travail, nous nous intéressons plus spécialement à la structure Contrôle de Gestion dont nous allons définir les différentes prérogatives.

1.8.La direction Contrôle de Gestion société-mère

Après avoir précisé les structures centrales, il convient de lister les prérogatives et l'organisation de la direction contrôle de gestion de la société-mère.

1.8.1. Ses prérogatives

L'objet du contrôle de gestion est le fonctionnement économique du groupe. Il lui appartient de mettre en place les processus et les outils de gestion nécessaires pour son pilotage économique, ainsi, dans la définition des objectifs et des moyens, dans le suivi de l'action ou l'évaluation des résultats dans un cadre consolidé.

a. Objectifs principaux

- améliorer et développer les techniques et les méthodes de détermination, de mesure et d'évaluation des niveaux de performance du Groupe et de ses activités,
- améliorer et développer les moyens de contrôle de gestion du Groupe,
- améliorer et développer le ou les systèmes d'informations au Groupe,
- améliorer le niveau de performance globale du Groupe.

b. Missions principales

- élaborer et animer les procédures devant régir la confection du budget et du contrôle de gestion,
- produire les tableaux de bord et les divers rapports de gestion (mensuel, trimestriel, annuel),
- animer la campagne budgétaire,
- mettre en cohérence et consolider les divers budgets,
- améliorer les méthodes et les techniques de prévision,
- analyser les écarts par rapport aux prévisions budgétaires et aux indicateurs de performance,
- assurer la maîtrise d'ouvrage des systèmes d'informations nécessaires aux contrôles de gestion,
- actualisation du système de comptabilité analytique.

c. Relations hiérarchiques

- le PDG du Groupe.
- relations fonctionnelles.
- les Directeurs Centraux du Groupe TPL.
- les PDG & DG des filiales.

1.8.2. Son organisation

Le contrôle de gestion comprend :

- le directeur central du contrôle de gestion,
- la secrétaire qui lui est rattaché,
- le cadre informaticien (administrateur réseau),

- deux cadres d'études dont le rôle est d'assister le directeur de structure dans l'ensemble des tâches de façon polyvalente.

Le cadre informaticien administrateur réseau a pour rôle (et attribution) de :

- la mise en place de nouveaux logiciels informatiques adaptés aux besoins des utilisateurs internes,
- actualiser les logiciels existants par rapport aux besoins,
- concevoir et gérer le système d'information à travers la mise en place des supports informatiques et du réseau intranet.

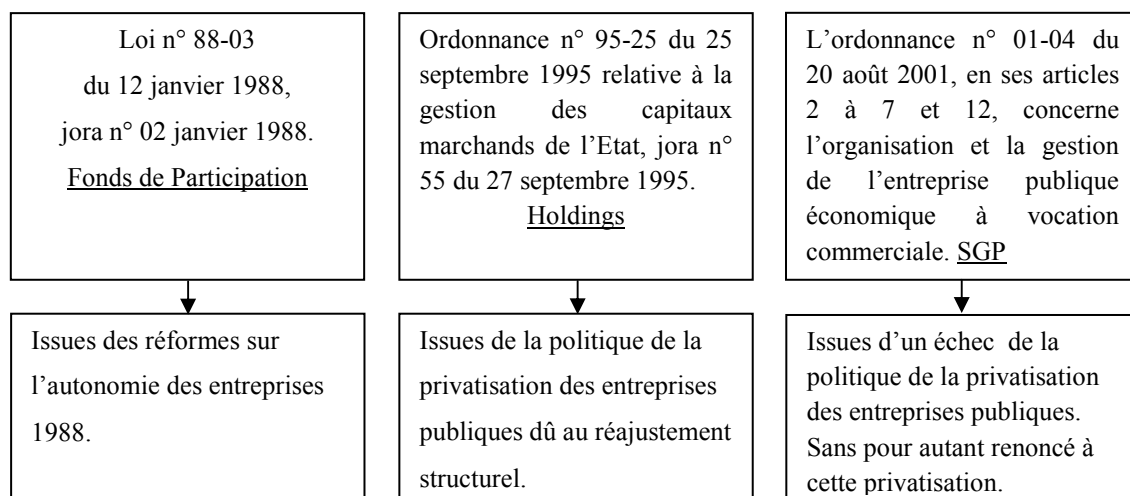
Le rôle du contrôleur de gestion (attribution) :

- contribue à l'élaboration des objectifs de l'entreprise,
- planifie les moyens financiers, humains, techniques à mettre en place,
- élabore, avec les responsables des structures, le budget de l'exercice,
- réalise les études économiques et financières,
- élabore les outils nécessaires au suivi des résultats. Flash hebdomadaire, Rapports d'activités mensuels, trimestriels, semestriels et rapport de gestion de fin d'année,
- exerce en permanence une surveillance des indicateurs de gestion et en informe la Direction Générale,
- compare et analyse les écarts entre les prévisions et les résultats,
- propose des actions pour corriger les écarts constatés,
- établit les stratégies financières à court et à long terme.

1.9.Remarque sur l'absence de réforme en contrôle de gestion

Le contrôle de gestion n'est nullement affecté par les changements qui se font au niveau des sociétés fiduciaires.

L'évolution de la fonction des sociétés fiduciaires à travers les réformes



Source : tableau composé par le doctorant.

Ainsi le passage du Fonds de Participation aux Holdings puis aux SGP n'a pas d'incidence sur la problématique du contrôle de gestion ainsi que dans sa technique, si ce n'est que dans les finalités à atteindre, d'où le changement, à chaque réforme, uniquement de canevas.

Ce dernier exprime ainsi la hiérarchie des priorités que chaque société fiduciaire recherche à travers les objectifs de politique économique.

Il est à remarquer que la présidence de ces sociétés fiduciaires est assurée par le premier ministre et les ministres sectoriels.

1.10. Les échanges intra-groupe

Une logique de la mise en place de relations client/fournisseur entre les différentes filiales du groupe lorsque celles-ci se fournissent des produits ou des prestations.

Une relation client/fournisseur se construit selon une logique de contrat interne fixant les responsabilités de chacun et comportant des engagements de part et d'autre, en termes de fourniture d'informations (prévisions de commandes...), de spécifications des prestations rendues (qualité, délai...), de quantités fournies et de prix (Demeestère, 2004, p202).

À cet effet, quand des échanges économiques existent entre les filiales, il faut fixer des Prix de Cession Internes (PCI) tenant compte du management de l'ensemble et de la fiscalité (Jouglex et Livian, 2007, p103). Dans cette perspective, le Groupe pratique ces échanges.

Le PCI d'un bien ou d'un service est la valeur à laquelle ce bien ou ce service est cédé entre deux entités d'une même entreprise.

En termes généraux, on peut distinguer deux manières d'approcher la relation client-fournisseur. La première correspond à la référence au marché qui est dominante, la seconde à celles où une logique d'intégration prime.

C'est dans cette deuxième logique, et comme pour tout système de contrôle de gestion, le PCI a contribué, a priori au déploiement de la stratégie du Groupe et à la réalisation de ses objectifs.

Cette logique considérée comme intégrée, le Groupe se conçoit comme le seul lieu d'échanges entre ses Filiales (Löning et al, 2003, p34).

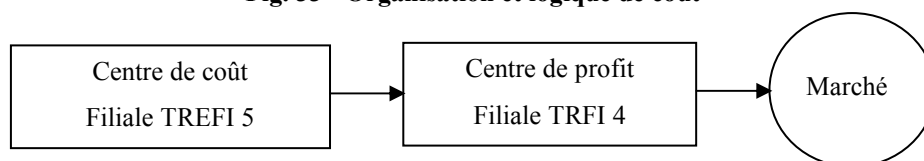
On s'approvisionne en amont du processus et l'on cède les Produits Finis ou Matières Premières en aval. On considère qu'il n'y a pas de marché pour les biens ou matières premières. L'ensemble est chargé d'engendrer du profit (cette tâche étant souvent confiée à la division qui vend sur le marché extérieur), mais l'enjeu pour chaque Filiale est la maîtrise des coûts.

Cette logique appelle deux choix organisationnels :

- toute Filiale a l'obligation de s'approvisionner en interne,
- la Filiale fournisseur (toute filiale est ainsi fournisseur) est un centre de coût. La facturation en interne se fera alors de préférence sur une base de coût.

La facturation de produits semi-finis à des unités de transformation en produits finis au sein du Groupe s'effectue comme suit (fig. 33):

Fig. 33 - Organisation et logique de coût



Source : travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage, Löning H et al, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^e éd, Dunod, 2003, p 34.

Notons qu'il existe aussi des échanges internes que nous appelons d'autorité.

Ainsi on distingue les services prestataires et les services prescripteurs, ces derniers sont l'expression de la relation services centraux et filiales. Ils édictent ainsi des normes ou exercent une relation d'autorité qui se traduit par la communication de normes de contrôle et de médiation. Parler de relation client/fournisseur dans ce cas n'aurait pas de sens. Leur

relation vis-à-vis des services ne se traduira donc pas par des cessions internes. Nous avons comme exemple de l'équipe de direction ou service d'audit interne.

2. Le groupe TPL dans une optique prospective

Dans un contexte de turbulence, il est essentiel de détecter les vraies opportunités, les vraies menaces et de garder la maîtrise de l'action (Gervais, 1995, page de garde).

Dans cette perspective, l'organisation doit être tournée vers l'avenir ; le principe de conduite est évident pour l'entreprise où la relève d'un produit doit se préparer quand il «marche» bien. L'entreprise doit donc réduire l'incertitude de l'avenir par une planification appropriée de ses projets dans le temps et dans l'espace (Algoud, 1987)¹⁸³.

À cet effet, la veille stratégique (scanning) qui est un processus informationnel, permet de recueillir des informations et d'adopter une démarche anticipative et non plus seulement réactive aux changements de l'environnement.

Cette veille, difficile à observer et à prévoir mais qui ne peut en aucun cas être ignorée.

Elle cherche à identifier des situations émergentes, des opportunités et des menaces que l'organisation pourrait avoir du mal à «internaliser»¹⁸⁴.

Cette approche prospective part de l'idée que le futur n'est pas nécessairement le prolongement de la situation «perçue», qu'il peut y avoir des ruptures, des mutations tant sur les plans économique et technique que social.

Les données recueillies par le système de veille conduit à l'élaboration de scénarios, c'est-à-dire à une description de l'«état futur» (Auriac et al, 1995, p193).

En fonction du scénario retenu, le Groupe déterminera la ou les stratégies possibles. Il évaluera leur faisabilité à partir de l'allocation des ressources.

Dans cette optique, la planification ne doit pas être conçue comme une procédure rigide que le Groupe doit appliquer systématiquement, mais comme un processus souple qui lui permet de s'adapter à un environnement évolutif en gardant le cap de son orientation stratégique.

L'enjeu du contrôle de gestion consiste à programmer les actions à moyen terme puis à court terme, dans le but de mettre en œuvre les choix stratégiques effectués. Il s'agit, au cours de ce processus progressif de découpage du temps, de conserver le cap par rapport aux

¹⁸³ Algoud J P, initiation au contrôle de gestion, 3^e éd, Presse universitaire de Lyon, 1987.

¹⁸⁴ Gervais, Opcit, p 267.

orientations stratégiques. Différentes modalités peuvent être envisagées (Gautier et Pezet, 2006, p98).

À cet effet, le Groupe TPL met en œuvre toute une gamme de plans, qui varient considérablement quant à la durée, à la portée et à l'ampleur de l'application.

Quoi qu'il en soit, pour déboucher sur la réussite, les plans doivent toujours être élaborés avec précision et mis en œuvre avec soin (Schermerhorn et Chappell, 2002, p95, p95)¹⁸⁵.

2.1.La planification stratégique

La planification stratégique constitue la première phase de la procédure de planification. Elle est centrée sur le choix d'objectifs cohérents de développement dans divers domaines explorés par la mise en œuvre d'outils d'anticipation de l'avenir (Darbelet, Izard et Scaramuzza, 2007, p487), elle s'appuie sur des outils tels que la segmentation stratégique (positionnement des produits et services de l'entreprise entre des clientèles distinctes), le cycle de vie des produits (pour anticiper leur renouvellement) et l'effet d'expérience (Löning et al, 2003, p98).

Elle fournit la réponse à la question «Que sera notre entreprise?».

De ce qui précède, les objectifs stratégiques du Groupe TPL comportent les dimensions suivantes :

les axes directeurs :	- la spécialisation dans la fabrication des produits sidérurgiques de type long. - choix de la qualité et le respect des normes - introduction de nouveaux produits dans la même spécialité.
les trajectoires à suivre :	- de 03 et 04 % l'an pour la croissance de la production et de la commercialisation.
les délais à respecter :	- Suivant les différents plans de développement compte tenu des spécificités de produits.
les cibles à atteindre :	- maintien de la position actuelle de leader de marché national en matière de produits de soudage (90%) et pour les aciers pour la construction (32%).

Source : Travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage, Darbelet M, Izard L et Scaramuzza M, l'essentiel sur le management, 5^e éd, Berti, 2007, p 488.

2.1.1. Représentation du métier du Groupe

Le «métier» du Groupe peut être cerné à partir de ses domaines d'activité stratégiques (DAS) sur lesquels se positionnent les produits du Groupe :

¹⁸⁵ Schermerhorn J R et Chappell D S, principes de management, ERPI, 2002, p 95.

Le type d'activité :	fabrication des produits sidérurgiques de type long par le tréfilage du fil Machine
La production :	en masse
Le personnel :	qualifié
Le type de gestion :	élaborée
Le type d'investissement :	lourds
L'intensité capitalistique :	moyenne (semi-automatique)
Le type de marchés :	industriels
le type de distributeurs :	Filiales, les revendeurs des matériaux de construction
Le genre de produits :	matière première
Le type de vente :	marchés, prises de commandes
Le circuit de décision d'achat :	un décideur (centrale d'achat au niveau de la filiale TREFI 5)
Le déploiement commercial en matière des ventes :	régional et national international très peu
Le déploiement commercial en matière des achats :	international national très peu
La structure industrielle :	plusieurs usines nationales

Source : tableau élaboré par le doctorant.

2.1.2. Le couple produit-marché du Groupe

Après avoir décrit les (DAS) sur lesquels se positionnent les produits du Groupe, on peut les représentés sous forme de couple produits-marché :

Produits	Marchés
Fils tréfilés et produits dérivés	Industries diverses, agriculture BTP, artisanat, hydraulique
Treillis soudés (TS)	BTP
Poutrelles Métalliques légères (PML)	BTP
Produits de soudage	Tous secteurs
Aciers durs	BTPH
Aciers mi-durs	Industries, artisanat
Armatures	BTPH

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Notons que le Groupe est leader sur le marché national.

Le domaine d'activité du Groupe se caractérise par :

La position sur le marché, qui repose sur :	Un fort rapport : qualité/prix
Sa position en matière de coûts :	Domination du marché par les coûts
L'image et l'implantation commerciale :	Une forte notoriété et une image reflétant la qualité et le respect des normes
Les compétences techniques et la maîtrise technologique :	Maîtrise des techniques et efforts pour la modernisation
La rentabilité et la puissance financière :	Équilibrée

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Après avoir déterminé ses domaines d'activité stratégiques (DAS), on peut cerner les différentes stratégies possibles dans chaque (DAS) :

Produits	Marchés	Stratégies
Fils tréfilés et produits dérivés	Industries diverses, agriculture BTP, artisanat, hydraulique	Développement des parts de marché
Treillis soudés (TS)	BTP	Maintien de la part de marché
Poutrelles Métalliques légères (PML)	BTP	Maintien de la part de marché
Produits de soudage	Tous secteurs	Maintien de la part de marché
Aciers durs	BTPH	Maintien de la part de marché
Aciers mi-durs	Industries, artisanat	Maintien de la part de marché
Armatures	BTPH	Développement des parts de marché

Source : tableau élaboré par le doctorant.

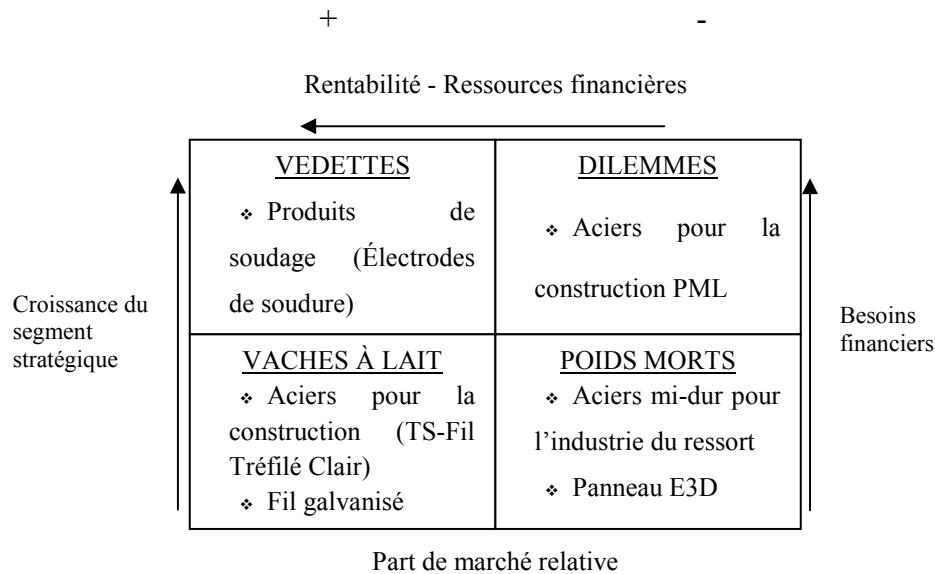
Si on se réfère à la matrice BCG, on constitue une grille d'analyse où sont positionnés les domaines d'activité stratégiques (DAS) en 4 catégories. Dans l'optique de la pérennité du Groupe qui procède de la logique économique, il convient d'ajouter aux critères marketing, les critères financiers.

Remarque sur la correspondance entre les différents DAS (tableau, ci-dessus), et le BCG (fig. 34), le Groupe a intérêt à se désengager des poids morts, ce qui représente dans notre cas l'Acier mi-dur pour l'industrie du ressort ainsi que les Panneaux E3D.

Si on considère que les poids morts pour le Groupe sont une perte sèche pour celui-ci, alors nous considérons que le fait de maintenir la production de poids mort est un suicide économique ; sauf injonction politique contraire.

Pour les dilemmes, il y a une difficulté à appréhender le marché dans ses projections au futur, À notre sens ceci dénote une non maîtrise de son environnement.

Fig. 34 - La matrice BCG Groupe TPL



Source : matrice élaborée par le doctorant.

La planification est un processus qui comporte plusieurs étapes et constitue un outil de gestion spécifique pour l'amélioration du système d'information et de décision de l'entreprise (Darbelet, Izard et Scaramuzza, 2007, p491).

Or, «plus l'horizon est éloigné, plus les marges de manœuvre sont importantes mais moins on dispose d'informations adaptées pour faire des prévisions fiables (face à l'incertitude et à la complexité) et donc prendre des décisions pertinentes»¹⁸⁶.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion offre une réponse, certes imparfaite mais extrêmement structurée et bien souvent «routinisée» donc stabilisée dans l'organisation(Gautier et Pezet, 2006, p43).

Cette réponse passe par un dispositif couplant différents niveaux du plus long terme vers le plus court terme.

Bien que tous les plans contiennent des objectifs et les actions grâce auxquelles seront atteints ces objectifs, les plans eux-mêmes se présentent sous différentes apparences et dans différentes tailles.

Leur forme, leur durée et leur fréquence d'utilisation varient (Dessler, Starke et Cyr, 2004, p156).

¹⁸⁶ Giraud et al, Opcit, p 240.

La mise en pratique de la stratégie du Groupe TPL par la Filiale TREFI 4, se décompose en plusieurs points :

- diversifier le mix de production en étendant la gamme de fabrication par produit,
- créer la différenciation du produit TPL en mettant en valeur le rapport qualité/prix afin de réduire la menace des économies de non qualité réalisées par la plupart des concurrents,
- cibler de nouveaux segments de marché : marché géographique ou par type de clientèle (entreprise de bâtiment, revendeurs...)
- renforcer la compétitivité par la réduction des coûts et les délais de réalisation,
- promouvoir la poutrelle métallique en augmentant la notoriété auprès des prescripteurs (bureaux d'études, centres techniques de contrôle...),
- vulgariser les nouveaux produits Fil tréfilé et Armatures,
- mettre en place un réseau de distribution pour garantir une couverture plus efficiente du marché,
- mieux organiser la veille dans toutes ces facettes : concurrentielle, commerciale, technologique, etc.

Tout processus de planification a comme outil de contrôle, le plan stratégique (plan de développement) orienté vers l'avenir qui sera ensuite chiffré et décliné dans le plan opérationnel (plan d'action), et ensuite en plan budgétaire.

2.2.Le plan de développement

La société-mère est chargée d'établir des objectifs pour le cas du Groupe TPL, de décider des mesures à prendre et de la répartition des ressources.

Ce plan consiste à se procurer des ressources et optimiser l'allocation des fonds, dans cette optique, le Groupe TPL (2011- 2015), fait apparaître les points suivants:

- le repositionnement sur le marché,
- perspectives du marché,
- investissements,
- ressources humaines,
- et plan d'affaires.

2.2.1. le repositionnement sur le marché

Pour se repositionner sur le marché, le Groupe se propose de:

- développer ses parts de marché pour des produits ciblés,

- abandonner le marché à très faible potentialité (produits ciblés),
- prévoir le remplacement progressif des produits ciblés,
- mettre en place un réseau de distribution pour garantir une couverture plus efficiente du marché,
- mieux organiser la veille dans toutes ses facettes : concurrentielle, commerciale, technologique, etc.,
- investir dans des marchés porteurs afin de développer le chiffre d'affaires et de combler le manque à gagner enregistré dans les marchés à forte concurrence,
- a. la fabrication d'un nouveau produit (Torons pour précontrainte de béton) à TREFI 5 : Ceci nécessite l'acquisition d'une ligne de tréfilage, d'une toronneuse et d'une ligne de stabilisation.

Ce projet est motivé par :

- un savoir-faire acquis dans le produit de base (aciers durs pour précontrainte).
- le produit n'est pas fabriqué en Algérie ; le recours à l'importation est la seule possibilité d'approvisionner les chantiers des travaux publics.
- la demande de marché est importante, elle est estimée à 9 300 Tonnes/an.
- b. la fabrication de fil d'attache pour la construction ; cela nécessite l'acquisition de deux tréfileuses et un four pour recuit.
- c. la fabrication des armatures industrielles à TREFI 3 : ce projet nécessite l'acquisition d'une machine de fabrication d'armatures industrielles.

Le marché de ce produit est à fort potentiel en raison des projets en Bâtiment Travaux Publics et Hydrauliques (BTPH) importants dans la région centre du pays.

2.2.2. Perspectives du marché

- a. parts de marché prévisionnelles (%) par rapport au marché national du Bâtiment Travaux Publics et Hydrauliques :

	2011	2012	2013	2014	2015
Aciers de construction (TS-PML)%	38	41	44	46	49
Produits de soudage%	84	85	85	85	85
Fils tréfilés (hors fil d'attache et pick up)%	54	67	76	85	92

2.2.3. Investissements envisagés

L'enveloppe globale projetée sur le moyen terme 2011-2013 s'élève à 53% de l'enveloppe positionnée en 2011, 40% positionnée en 2012 et 7% en 2013.

La part prépondérante revient à 2011 compte tenu de la non concrétisation du vaste programme prévue en 2010 à TREFI 5 et décalé sur 2011.

Cette projection s'inscrit du point de vue stratégique en continuation de ce qui a été déjà réalisé précédemment en terme de potentiel de développement.

Cette démarche nous conduit à dire que le Groupe adopte une stratégie de croissance interne, qui induit une augmentation des dimensions du Groupe obtenue par l'adjonction de moyens de production supplémentaires aux installations existantes. Cette extension sera réalisée par modernisation et renouvellement de nouveaux équipements.

Notons que :

- les investissements de renouvellement sont destinés à remplacer des équipements usés ou obsolètes. L'objectif est ici de maintenir en état, à l'identique, le potentiel de production du Groupe.
- les investissements de modernisation complètent l'objectif précédent en y ajoutant par exemple un apport d'une nouvelle technologie.

En fait, dans la majorité des cas, le renouvellement ne s'effectue pas à l'identique en raison de l'évolution des techniques qui conduit à une modernisation des équipements lors de leur remplacement. De plus, fréquemment, il est nécessaire de procéder au remplacement d'équipements en parfait état de fonctionnement mais affectés par l'obsolescence (mode, progrès technique) ; les investissements de modernisation s'ajoutent ainsi aux investissements de renouvellement.

Structure du programme par type d'investissement

	Total	Modernisation	Renouvellement	Extension
Groupe TPL	100%	15%	38%	47%

L'extension des capacités occupe 47% de l'enveloppe globale et se situe à concurrence de 76% à TREFI 5.

Notons que l'élaboration de la stratégie de croissance interne repose sur des orientations commerciales, sur des choix technologiques et financiers.

Le programme de développement du Groupe entraîne des dépenses ayant le caractère d'investissements et il ne peut se réaliser sans que soient trouvés les moyens de financement correspondant à cette charge financière.

À cet effet, il s'agit des projets suivants :

- projet n°1 : production de fil d'attache pour la construction ; son financement externe est prévu à hauteur de 85%.
- projet n°2 : production de torons pour la pré-contrainte de Béton ; son financement externe est prévu à hauteur de 85%.

À travers le recours du Groupe à l'endettement, cet acte lui permet de stimuler sa croissance pour trois raisons suivantes :

- elle recule sa contrainte de financement et lui permet donc d'élever le volume de ses investissements,
- elle accroît, par l'effet de levier, la rentabilité de ses capitaux propres,
- elle augmente son patrimoine en période d'inflation, car le Groupe acquiert avec l'emprunt des actifs qui suivent la hausse des prix tandis que son remboursement s'effectue en monnaie dépréciée.
- projet n°3 : production d'armatures industrielles à TREFI 3, il consiste en l'acquisition d'un équipement pour la fabrication d'armatures industrielles.
- Le renouvellement qui occupe 38 % de l'enveloppe globale,
- La modernisation soit 15% de l'enveloppe globale est minime par rapport aux autres et concerne l'ensemble des filiales.

Programme d'investissements 2011-2013

	2011	2012	2013	Total
Modernisation %	27,39	58,48	14,22	100
Renouvellement %	87	7	6,00	100
Extension %	32,98	61, 52	5,50	100
Groupe TPL%	52,7	40,30	7	100

2.2.4. Actions Ressources Humaines

La Ressource Humaine remplit des missions qui vont permettre le développement de l'intelligence collective du Groupe pour réaliser ses projets.

À cet effet, il faut anticiper les besoins en capital humain, adapté quantitativement et qualitativement le personnel à l'activité des Filiales en ajustant les compétences des salariés aux métiers requis.

Dans cette perspective, les actions engagées sur les Ressources Humaines porteraient sur deux volets :

a. volet effectif

L'adaptation des effectifs (quantité de personnes nécessaires) est très délicate à réaliser et nécessite une gestion prévisionnelle de l'emploi, qui repose principalement sur la confrontation :

- des prévisions des besoins en personnel en fonction de la durée du travail, de l'évolution de la productivité et des stratégies de production envisagées ; d'où l'apparition d'une stabilité de l'emploi durant l'exercice 2011 (1203 agents) avec des recrutements sur la période en raison de produits nouveaux. Ainsi, un taux de structuration de la production en rapport avec le total, qui franchirait le seuil symbolique de 50% durant l'exercice 2015. ce qui signifie que pour un agent direct, on aurait moins de 1 agent indirect (qu'il soit du soutien ou de l'administration).
- des prévisions des ressources en personnel, compte tenu des ressources existantes, de ses caractéristiques (pyramide des âges, etc.) des mouvements naturels prévisibles (démissions, disparitions, retraites, promotions). Dans cette perspective, un taux d'encadrement global (Cadre + Maîtrise), qui s'élèverait à 38% soit un taux qui ne varie pas beaucoup en relation avec la période précédente avec toutefois une mise à niveau des différentes catégories. Une harmonisation de ces taux au niveau des filiales compte tenu des disparités actuelles d'une filiale à une autre.

b. volet formation

La politique de formation s'inscrit dans un cadre légal qui fixe des conditions minimales en termes de modalités et de budget (1% de la masse salariale annuelle aux actions de formation)¹⁸⁷.

Ce plan de formation qui sera établi sous forme d'un programme qui définit chaque année les objectifs, les moyens et les catégories bénéficiaires de la formation professionnelle dans le Groupe. D'où une enveloppe importante consacrée à cette formation dès 2012 (+19 % en

¹⁸⁷ Décret exécutif n°09-262 du 24 août 2009 modifiant et complétant le décret exécutif n°98-149 du 13 mai 1998 fixant les conditions et modalités d'application des articles 55 et 56 de la loi n°97-02 du 31 décembre 1997 portant loi de finances pour 1998 relativement à la taxe de formation professionnelle continue et à la taxe d'apprentissage, jora n°49 du 30 août 2009.

rapport avec le budget 2011) pour une croissance de 4% par année sur le restant de la période. Ainsi, le gros de l'effort de formation (80%) repose sur quatre postes principaux suivants :

Par rapport à l'enveloppe	Les Ressources Humaines	Le Technique	Le Commercial	La Maintenance
	24%	25%	15%	15%

Sachant que toute politique de formation a une double finalité :

- répondre aux besoins du Groupe,
- satisfaire certaines attentes du personnel.

Dans ce cadre, la prise en compte de toutes ces données aboutit au chiffrage suivant :

		2011	2012	2013	2014	2015
Effectif total	Agent	1 203	1 221	1 223	1 230	1 230
Effectif : (Production/Total)	%	49,1	49,4	50	50,2	50,6
Effectif : (Cadre + Maîtrise)/Total	%	35,4	36,8	37,2	37,6	38,1

Pour conclure ce volet, notons que la formation est devenue la clé pour disposer d'un personnel qualifié, facteur clé de succès de nombreuses stratégies reposant sur une démarche qualité ou nécessitant un avantage concurrentiel en termes de technologie.

2.2.5. Plan d'affaires

Selon Pruvost (2009)¹⁸⁸, le plan d'affaires «constitue la base du démarrage d'un nouveau business d'une entreprise. C'est un outil pour définir, contrôler et orienter l'avenir et le développement de l'activité. Il donne des points de repères et des références pour mener l'entreprise où elle veut parvenir dans les années à venir».

Ainsi, le plan d'affaires c'est la quantification d'un point de vue financier des principaux agrégats du Groupe.

a. Bilans et agrégats d'exploitation

Projection des bilans 2011-2015 après assainissement financier des dettes TREFI 6 et augmentation du capital pour les investissements :

¹⁸⁸ Pruvost J M, dico du financier, Dunod, 2009, p 166.

Principaux agrégats de bilan	Unité (%) : par rapport au total du bilan				
	2011	2012	2013	2014	2015
Investissements nets	33	34	32	27	23
Stocks	30	29	29	29	29
Créances	37	37	39	44	48
Fonds Propres	58	58	61	64	67
Dont capital social	35	33	32	30	28
Dettes M.L.T.	26	25	23	20	19
Dettes C.T.	12	10	8	6	5
Total Bilan	100	100	100	100	100
Principaux agrégats d'exploitation	Unité (%) : par rapport au Chiffre d'Affaires				
Matières et Fournitures Consommées	48	52	55	58	57
Valeur Ajoutée	17	20	21	22	22
Frais du Personnel	13	11	11	10	10
Résultat de l'Exercice	4	7	8	9	10

Source : Groupe TPL.

Le développement de l'activité entraîne un accroissement du volume des stocks de matières premières, nécessaires à une exploitation régulière.

Celui-ci est directement lié :

- aux caractéristiques techniques et commerciales du Groupe,
- au taux d'accroissement du chiffre d'affaires.

Cette ex-croissance n'est pas sans conséquence sur le plan financier. Ce dernier nécessite une politique rigoureuse de recouvrement des créances, ce qui entraîne la possibilité de la mise en place d'un plan de développement et d'un plan d'investissement qui vont permettre d'améliorer l'ensemble des agrégats.

Observons que certaines filiales du Groupe ont été contraintes de rééchelonner leur dette auprès de leur banque. À titre d'exemple, la TREFI 4 a rééchelonné sa dette en CMT en Avril 2012.

b. Niveaux d'activités projetés

Les hypothèses ayant servi à définir les niveaux d'activités projetés à l'horizon 2015 s'établissent comme suit :

Taux de croissance moyen annuel de 4% sur la période pour les diverses familles de produits (hors produits nouveaux) introduits en 2012 et qui obéissent à un autre type de croissance (montée en cadence) et hors TREFI 6 qui obéit au plan d'assainissement.

Les niveaux projetés ont été calculés à partir de 2011 (base 100), le niveau 2011 étant celui du budget 2011 tel qu'adopté par le Conseil d'Administration du Groupe.

Synthèse

Année de base (2011)

	2011	2012	2013	2014	2015
Progression du CA	100	118 %	109 %	110 %	106 %
VA ¹⁸⁹	26%	27%	27%	27%	27%
Résultat Brut ¹⁹⁰	6%	9%	10%	11%	12%

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Quelques commentaires sur le tableau ci-dessus :

- le Groupe a fait ses projections en dinar constant et non en dinar courant, ce qui dénote de la conscience aigüe des dirigeants du Groupe du rôle de la monnaie,
- la progression de la valeur ajoutée ne reflète pas la progression du chiffre d'affaires,
- le Groupe ne fait pas apparaître, compte tenu de la croissance du chiffre d'affaires, les économies d'échelle. Cette remarque n'est valable que si la croissance du chiffre d'affaires est due à la production et non à une augmentation des prix,
- nous constatons que le résultat brut a doublé malgré la baisse relative du chiffre d'affaires. Nous supposons donc une amélioration du fonctionnement du Groupe dans son volet non productif (managérial).

Le plan de développement conduit alors au plan d'action qui, représente le véritable outil d'articulation du court terme et du long terme.

¹⁸⁹ Par rapport au chiffre d'affaires.

¹⁹⁰ Par rapport au chiffre d'affaires.

Étude des données de la Filiale TREFI 4

Avant de présenter les chiffres de la Filiale, il est nécessaire de la situer dans son environnement avec :

- une instabilité chronique dans la succession des directeurs qui viennent d'autres secteurs de la sidérurgie.
- la cessation de l'activité avec le fournisseur national ARCELOR MITTAL.

L'analyse des comptes de la Filiale est constituée de deux documents essentiels :

- le bilan,
- ses annexes dont en particulier le compte de résultat.

Ces deux documents de base permettent de dresser rapidement le cadre général de sa lecture.
(CF. annexe).

1. Le bilan

Le bilan est la photographie de la situation de la Filiale à la fin de l'exercice.

Son analyse a pour objectif l'examen des différents emplois réalisés par la Filiale, et des différentes ressources qui financent ces emplois, afin de porter un jugement sur la solvabilité globale et la liquidité...

L'étude du bilan de la Filiale nous permet de comprendre ses masses financières, et de découvrir les faiblesses (forces) de sa gestion.

Les ratios de structure de bilan expriment les grandes masses significatives de l'actif et du passif en pourcentage du total du bilan.

Cependant, l'interprétation consiste à comprendre non seulement la structure des masses financières, mais leurs calculs sur plusieurs exercices (la période considérée 2011-2014), donnent une bonne image de l'évolution des emplois et des ressources de la Filiale.

1.1. Structure de l'actif

L'actif est la partie qui traduit la façon dont sont employées les ressources. Sa présentation est faite par ordre d'exigibilité croissante, ainsi, ce classement retenu comme critère de destination des biens : le long terme, l'actif non courant (les immobilisations), puis l'actif courant (stocks, créances et la liquidité).

La structure de l'actif du bilan de la Filiale peut être résumée ainsi :

Structure de l'actif

U : % du total du bilan

	2011	2012	2013	2014
Actif non courant	53	50	47	42
Actif courant	47	50	53	58
Total actif	100	100	100	100

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Suivant les pourcentages retenus, la Filiale est confrontée à une vétusté des immobilisations corporelles (tableau.1.1), amortis en 2012 à concurrence de 40% (287/714), et elle passe en 2014 à 51% (368/723).

Tableau 1.1 Immobilisations corporelles

	2011	2012	2013	2014
Brutes MDA	748	714	714	723
Amortissements et provisions MDA	280	286	325	368
Nettes MDA	468	428	389	355

Source : Filiale

Il est à noter que les acquisitions de différents moyens de production qui étaient de 436 MDA (2012) sont passées à 445 MDA (2014) soit une augmentation de 9 MDA (tableau ci-dessous).

	2011	2012	2013	2014
Autres immobilisations corporelles brutes MDA	464	436	436	445

Source : Filiale

Ceci reflète des difficultés de la Filiale à procéder au renouvellement de ses moyens de production (absence total d'autofinancement), et difficulté à mobiliser des moyens de financement en la matière (CF. Capacité d'Autofinancement).

1.2.Structure du passif

Le passif représente les ressources disponibles, classées par ordre de disponibilité croissante. Il permet de connaître l'origine des fonds qu'elles soient stables (capitaux propres, passif non courant) ou liquides (passif courant).

Structure du passif

U : % du total du bilan

	2011	2012	2013	2014
Capitaux propres	(2)	8	(8)	(18)
Passif non courant	58	64	63	62
Passif courant	44	28	45	56
Total passif	100	100	100	100

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Les principales observations retenues pour les passifs de la Filiale sont :

- diminution notoire des ressources internes matérialisées par les capitaux propres, elles passent de -2% en 2011 à -18% en 2014 ; et ceux par les résultats négatifs de chaque exercice, et le cumul du déficit matérialisés par le report à nouveau,
- la totalité des ressources de financement et d'origine externe : totalité des dettes représentent 102% en 2011 qui passent à 118% en 2014. Cet endettement croit fortement, il est toutefois inquiétant que ce financement soit essentiellement assuré par des crédits à court terme (découvert bancaire).

Tableau. 1.2

	2011	2012	2013	2014
Découvert MDA	140	18	132	99

Source : Filiale

La Filiale n'est pas autonome financièrement, elle n'a pas une solvabilité rassurante.

1. Analyse de l'équilibre financier de la Filiale

Après avoir regroupé les postes du bilan en grandes masses homogènes, on suppose l'existence d'un lien logique entre les ressources (passif) et les emplois (actif) de même durée.

Sachant que, l'une des difficultés les plus sérieuses dans la gestion d'une entreprise est la maîtrise de sa situation financière.

En référence à l'analyse fonctionnelle, elle nous permet d'appréhender le fonctionnement de l'entreprise en termes de stocks d'emplois et de ressources et d'évaluer le risque de faillite à partir de la politique de financement.

Dans ce cadre, notre lecture va consister à partir de l'examen des documents cités ci-dessus des quatre derniers exercices (2011-2014) d'apprécier l'équilibre financier de la Filiale suivant l'approche dite fonctionnelle, qui passe par l'analyse combinatoire des trois éléments constituant l'équation bilantielle fondamentale :

$$\text{«Trésorerie} = \text{Fonds de Roulement} - \text{Besoin en Fonds de Roulement»}.$$

1.1.Le fonds de roulement

Le Fonds de Roulement (FR) représente un financement stable ou structurel mise à la disposition de l'entreprise pour financer les besoins de son cycle d'exploitation ayant un caractère permanent. Il est pour elle une marge de sécurité financière destinée à financer une partie d'actif circulant.

Son augmentation accroît ses disponibilités, et il correspond à la marge de sécurité destinée à absorber ses pertes éventuelles.

Évolution du Fonds de Roulement

	2011	2012	2013	2014
Fonds de Roulement MDA	24	186	68	54
Δ Croissance FR%	-	675	63	21

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

L'analyse du FR de la Filiale permet de souligner son instabilité au cours de la période 2011-2014, et sa très nette dégradation du dernier exercice qui présente -71% par rapport à l'exercice 2012.

Après un enregistrement d'une croissance positif de 675% en 2012 par rapport à l'exercice 2011, le FR a enregistré une dégradation durant l'exercice 2013 de -63% et de -21% en 2014, cette dégradation suite à l'effet d'une baisse plus rapide des ressources internes (capitaux propres), qui représentent -8% en 2013 et -18% en 2014 à cause d'un report

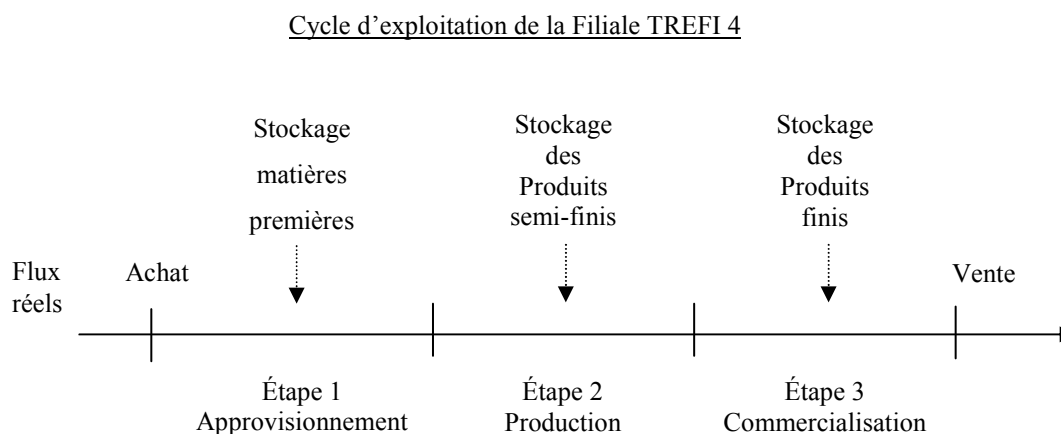
à nouveau négatif, et se révèle très insuffisante pour assurer la couverture des immobilisations brutes.

Sachant que l'évolution du FR est directement liée aux politiques d'investissement et de financement de la Filiale.

Dans ce cas, la politique d'investissement de la Filiale reste très modeste sur la période, ainsi, sa politique de financement est contrainte par la dégradation des fonds propres, et par une capacité d'endettement très faible pour des raisons de son incapacité de générer des résultats bénéficiaires.

1.2. Le besoin en fonds de roulement

Le besoin en fonds de roulement (BFR) résulte des décalages temporels entre les décaissements et les encaissements des flux liés à l'activité (exploitation). Il est donc, la conséquence des forces du marché, qui provoquent ces décalages défavorables (favorables) à l'entreprise entre son actif cyclique d'exploitation qui est supérieur à son passif cycle d'exploitation.



Source : schéma élaboré par le doctorant sur la base de l'ouvrage, Griffiths S, gestion financière, 2^e éd, Eyrolles, 1993, p 223.

Ce cycle pour la Filiale (tableau 1.3) montre qu'elle n'arrive pas à mobiliser ses ressources nécessaires pour financer ses emplois (stocks et créances) durant la période considérée, qui demande d'énormes besoins en capitaux, d'où elle recourt à des crédits bancaires (découvert) (tableau 1.2).

Tableau 1.3

	2011	2012	2013	2014
BFR MDA	163	204	188	103
Δ Croissance BFR %	-	25	8	45

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Notons que les industries de transformation (cas de la sidérurgie) ont un BFR positif. Ces secteurs, qui montrent un cycle d'exploitation marqué par une première phase de production importante, se trouvent en besoin structurel de financement.

Le BFR connaît des augmentations et en particulier en 2012. La règle générale dans ce cadre induit par la croissance du CA, et non financé par un accroissement de ressources stables, a conduit la Filiale à un déséquilibre de son bilan.

La Filiale présente une grande particularité, son BFR est énorme. Cela signifie que son cycle d'exploitation entraîne la détérioration de sa trésorerie. L'importance des délais de règlement obtenus auprès des fournisseurs explique cette situation atypique.

Tableau 1.4 Besoin en fonds de roulement en jours de chiffre d'affaires

	2011	2012	2013	2014
(BFR/CA) X 360	120	230	163	68
BFR/CA %	33	64	45	19

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Pour les quatre exercices d'étude, le BFR est erratique.

Les postes d'exploitation ne sont pas stables dans leur rotation et semblent mal contrôlés (tableau. 1.5).

La Filiale durant la période considérée et en particulier l'exercice 2012, a un BFR élevé moyen de 230 jours ou 64% de son CA. Cela veut dire que 64% du CA de la Filiale est «bloqués» pour des créances et des stocks non financés par du crédit fournisseur (tableau 1.4).

Dans ce cas, la situation est révélatrice d'un cycle de production assez long et de clients disposant d'importants délais de règlement.

Nous relevons que 2012 et 2013 représentent des années exceptionnelles pour le BFR. Ces données peuvent s'expliquer par les conditions de production (stock : qui passe de 32% en 2011 à 40% en 2014), ainsi que les délais accordés aux clients (ventes à terme) qui semblent très importants, et qui représentent durant toute la période observée plus de 50% (entre 58% et 80%) du total de l'actif courant ; alors que les stocks nécessaires à l'exploitation représentent une fraction importante de l'actif courant 40% en 2014 (tableau 1.5).

Tableau 1.5

U : % de l'actif courant

	2011	2012	2013	2014
Stocks et encours	32	19	17	40
Créances clients	68	81	82	58

Source : tableau élaboré par le doctorant.

1.3.La trésorerie

La trésorerie (T) c'est de l'excédent (ou l'insuffisance) du fonds de roulement par rapport au besoin en fonds de roulement que résulte la trésorerie positive (ou négative).

La trésorerie est la résultante du FR et du BFR. Elle a une fonction d'équilibrage. Elle permet d'équilibrer le total des ressources et des emplois.

En termes de solvabilité, l'objectif pour la Filiale est de disposer suffisamment de trésorerie pour faire face à ses engagements immédiats.

On peut aussi la considérer à part entière et la calculer à partir de ses constituants comme indiqué ci-après.

Évolution de la trésorerie

	2011	2012	2013	2014
Trésoreries MDA	(139)	(18)	(120)	(49)
Δ Croissance T %	-	87	567	59

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Les facteurs de la détérioration de la trésorerie de la Filiale sont :

- Les pertes accumulées sur plusieurs exercices (report à nouveau) font diminuer régulièrement le FR ce qui entraîne une trésorerie négative.
- L'importance de délais accordés aux clients.
- La longueur de la rotation des stocks.

C'est précisément ici qu'intervient l'équation fondamentale : elle permet de dire pourquoi la trésorerie est dans le rouge (le problème dans le cas échéant vient du FR et du BFR).

La partie relative au BFR montre durant la période considérée un besoin conséquent. Par exemple en 2013, le BFR représente 276% du FR pour amputer la trésorerie avec une croissance négative de -567% durant la même période.

La structure financière pathologique naît d'un déséquilibre entre le FR et le BFR.

Le FR est négatif alors que le BFR est positif. C'est la plus mauvaise structure financière qui soit, dans la mesure où le haut de bilan et le bas de bilan génèrent des besoins de financement.

La Filiale a recourt massivement au découvert bancaire.

Et comme les deux paramètres financiers influencent négativement la trésorerie, cela engendre des découverts abyssaux, la précarité de la situation est patente.

Cette situation est particulièrement dangereuse compte tenu du manque de confiance que peut avoir dans un financement d'une partie des immobilisations et de la totalité du BFR par le seul bon vouloir des banques.

La Filiale se comporte durablement comme une machine à fabriquer des pertes. Elle est devant un problème insoluble : si la contraction de l'activité est structurelle, l'érosion du FR et donc de sa trésorerie est inéluctable. Le déficit entraîne une diminution des capitaux propres, ce qui amoindrit le FR. Pour financer le BFR, il faut mobiliser des ressources financières à court terme.

Cette structure financière étant suicidaire, il faut chercher à tout prix à rétablir la rentabilité.

Compte tenu des circonstances de la Filiale, son développement est oblitéré par le remboursement d'emprunt.

Cependant, le remboursement de l'emprunt est soumis à la même logique que l'entreprise privée, dans ses délais, son taux d'intérêt et surtout ses pénalités ; en l'absence de lignes de crédits tout argent frais est phagocyté par l'organisme bancaire. Ce qui ne laisse aucune marge à la Filiale pour se redresser.

2. Le compte de résultat

L'analyse du compte de résultat permet d'y distinguer des marges et des résultats intermédiaires. L'objectif est de montrer les étapes de la formation du résultat.

Leur détermination permet de comprendre leur formation, d'en analyser les évolutions durant la période considérée (2011-2014), afin de mettre en évidence les points forts et les faiblesses de la Filiale.

2.1.Le chiffre d'affaires

Afin d'apprécier la pertinence de la situation, interrogeons-nous sur le portefeuille de la Filiale.

Évolution du chiffre d'affaires durant la période (2011-2014)

	2011	2012	2013	2014
Chiffres d'affaires en MDA	491	320	416	546
Croissance de CA %	-	(35)	30	31

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Tout d'abord le CA global de la Filiale réalise une évolution positive durant la période 2013 de 30%, puis il s'accroît de 31% durant l'exercice 2014 à l'exception d'une régression de l'exercice 2012 de -35%, cette dégradation due à :

- la forte présence des concurrents aux conditions de vente plus attractives (moindre coût, transport de marchandises, disponibilité du produit),
- les ruptures de certains inputs,
- l'insatisfaction de la clientèle compte tenu de non respect des délais de livraison.

Pour une analyse plus fine, on décompose le chiffre d'affaires par produit.

Tableau. 1.6 Évolution des quantités commercialisées par rapport au total (%)

	2011	2012	2013	2014
Treillis Soudés	65	57	63	61
Poutrelle Métallique Légère	12	6	8	11
Armature brute	1	5	7	4
Fil tréfilé	22	32	22	24
Total	100	100	100	100

Source : tableau élaboré par le doctorant.

La lecture du (tableau. 1.6) montre que la part de Treillis Soudés dans le CA de la Filiale (2011) atteint 65%, et reste prédominante. Ainsi, l'offre de la Filiale ne répond qu'à 1,6 du marché national, offre insignifiante qui laisse des potentialités pour le développement de ce produit.

Par contre l'Armature reste très peu demandée sur le marché et ne représente qu'une part négligeable dans le CA.

Le Fil Tréfilé représente le quart (1/4) du CA alors que sa part de marché nationale n'est que de 2%. Si la Filiale arrive à dépasser ses problèmes de trésorerie, dans ces conditions elle peut augmenter sa production et améliorer ses résultats.

Nous constatons une amélioration de la part de marché pour le produit Poutrelle Métallique Légère (PML) qui passe de 1% en 2012 à 2,5% en 2014, soit une progression de 150%, ce qui signifie que la Filiale ne rencontre pas une contrainte de marché (qualité, commercialisation...) ; par contre, la contrainte est liée à la liquidité.

Tableau. 1. 7 Évolution des parts de marché national %

	2012	2013	2014
Treillis Soudés	1	1,5	1,6
Poutrelle Métallique Légère	1	1,5	2,5
Fil tréfilé et Armature	1,8	1,7	1,8

Source : Groupe TPL.

Nous constatons que le prix de vente unitaire recouvre des réalités différentes (tableau. 1.8) :

Tableau. 1.8 Évolution du prix de vente unitaire %

	2012/2011	2013/2012	2014/2013
Treillis Soudés	2	(4)	(0,9)
Poutrelle Métallique Légère	5	(4)	2
Armature brute	5	(1)	2
Fil tréfilé	5	(1)	(0,5)
Total	4	(3)	1,1

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Alors que les ventes des produits PML et Armature connaissent une augmentation durant l'exercice 2014, celles des produits TS et fil tréfilé continuent leur régression entre 2012-2014.

Si on rapporte les charges de la Filiale par rapport à son CA (tableau. 1.9), nous relevons une réelle déstructuration de celle-ci. Du fait que son CA est inférieur aux charges, conséquence logique d'un niveau d'activité assez faible.

Ces charges s'expliquent par un niveau élevé des allocations de départ en retraite entre autres.

Tableau. 1.9

	2011	2012	2013	2014
Totaux des charges des activités ordinaires MDA	426	462	564	686
Totaux des charges des activités ordinaires/ CA%	127	144	136	126
Charges de personnel/ CA%	34	49	40	29

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Cette situation est manifestement négative quand on analyse le coût de revient des produits de la Filiale (tableau. 1.10).

Notons que le ratio charges de personnel/CA montre que la Filiale est moins capitalistique (CF. Valeur ajoutée), sachant que dans le secteur sidérurgique l'importance donnée au facteur capital investissement en technologie est dominante.

Tableau. 1.10 Évolution du prix de vente unitaire/coût de production unitaire (CPu)

	2011	2012	2013	2014
Treillis soudés DA	75 499	77 261	73 901	74 597
PVu/ CPu %	111	111	109	112
Poutrelle métallique légère DA	70 795	74 694	71 443	73 003
PVu/ CPu %	104	109	99	90
Armature brute DA	69 066	72 276	71 697	72 828
PVu/ CPu %	69	85	103	116
Fil tréfilé DA	69 135	62 972	62 115	76 385
PVu/ CPu %	113	115	116	94

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Ce tableau est assez explicite quand à la situation financière de la Filiale. En ce sens, les marges ne peuvent couvrir ne serait-ce que les charges du personnel qui comme le montre le tableau 1.9, oscille entre 29 et 34% du CA. Sur cette base pour couvrir ces charges il nous faut au moins une marge de 40%.

Cette situation est manifestement défavorable quand on analyse la marge des produits de la Filiale par rapport au coût de production. Ces marges sont étonnamment faibles, et qu'ils se plafonnent qu'à 16% en l'espace de quatre (4) ans.

L'activité commerciale de la Filiale est caractérisée par le développement à partir de 2013 d'une activité purement commerciale «vente de marchandise et prestation de service» lui permettant de faire progresser son chiffre d'affaires de 10%. Cette mesure a été prise pour soutenir la Filiale, et lui permettre par le biais des échanges intra-Groupe de bénéficier de marge qui étaient dévolus à TREFI 5.

2.2.La production

La production c'est un concept physique qui devient comptable de par ses modes de valorisation, des stocks, de produits en-cours et finis de l'entreprise.

La production de l'exercice mesure mieux le niveau d'activité de l'exercice que le chiffre d'affaires et renseigne également sur la politique de stockage/déstockage poursuivie par la Filiale.

Cependant, elle n'est pas calculée de façon homogène :

- la production vendue est valorisée au prix de vente hors taxe,
- la production stockée et la production immobilisée le sont au coût de production.

Évolution de la production de la Filiale de 2011-2014

	2011	2012	2013	2014
Production de l'exercice MDA	427	293	405	581
Croissance production de l'exercice (%)	-	(31)	38	43
Production stockée MDA	(64)	(26)	(10)	36
Croissance production stockée (%)	-	59	62	260

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

La production globale réalisée à la fin de l'exercice 2012 est en régression par rapport à celle réalisée à la fin de l'exercice 2011. En effet, en cumulé, la production globale arrêtée au 31/12/2012 est de 293 MDA, inférieure de 31% à celle réalisée durant la même période de l'exercice 2011 qui était de 427 MDA.

Pour l'exercice 2013 la production globale réalisée est en augmentation par rapport à celle de 2012. En effet, en cumulé, la production globale de 2013 est de 405 MDA, supérieure de 38% à celle réalisée durant la même période de l'exercice 2012 qui était de 293 MDA.

Ainsi, la production globale de l'exercice 2014 elle-même est supérieure de 43% à celle réalisée en 2013.

Suite au tableau ci-dessous un constat peut être fait, la Filiale a déstockée la matière première durant trois années consécutives (2011-2013), conséquence d'une baisse de la production qui fut continue depuis 10 ans.

Tableau 1.11 Bilan de production et de production vendue

U : Tonne

Années	2005	2006	2007	2008	2009
Production	11 672	10 024	11 547	9 773	12 883
Production vendue	11 762	9 311	10 540	10 496	13 059
Écart %	(90)	713	9	(7)	(1,3)
Années	2010	2011	2012	2013	2014
Production	6 819	4 490	3 414	4 732	6 751
Production vendue	6 148	5 543	3 891	4 894	6 326
Écart %	10	(23)	(14)	(3)	6

Source : Groupe TPL.

Interprétation du tableau 1.11.

Cette baisse du niveau d'activité est dûe principalement au :

- Manque de ressources financières pour renouvellement de certaines installations productives et annexes (Blocs de tréfilage et les moyens de manutention, le réseau électrique).
- Difficultés d'approvisionnements dûes aux problèmes financiers et la situation contentieuse avec le principal fournisseur de matière première «ARCELOR MITTAL».

Ainsi on constate que la production de 2014 ne représente que 58% de la production de 2005, espérons qu'en 2015 ce ratio s'améliorera. Le pic de cette baisse a été atteint en 2012 où la production de cette année ne représente que 30%. Les chiffres de la production vendue montre que la Filiale n'a pas de problème de marché du fait que les données sur 10 années montrent que la Filiale a déstockée 6 années sur 10.

La production vendue a connu une dégradation au cours des années 2010-2012, successivement de 6% et 28%, pour enregistrer à partir de 2013 une augmentation de 25% (tableau 1.12).

Cette augmentation ne génère pas une valeur ajoutée suffisante pour rémunérer les charges de personnel qui restent très élevés et sans relation avec la productivité du facteur travail.

Tableau 1.12

	2012/2011	2013/2012	2014/2013
Évolution de la production vendue %	(28)	25	25

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Ceci montre que le rétrécissement du marché n'est pas dû à une absence de demande mais d'absence d'offre, malgré la qualité des produits de la Filiale. Les données par produit montrent que l'ensemble de ceux-ci sont concernés par une demande qui dépasse l'offre de production de l'année.

La dégradation de la production est la résultante d'une vétustée des équipements de production (pannes fréquentes, technologie dépassée) ; plus les problèmes d'approvisionnement en matières premières qui sont liés toujours à un manque de liquidité.

La lecture du tableau 1. 13 montre une rationalisation du processus de production dans ses coûts du fait de leur diminution sur les quatre (4) ans.

Tableau 1.13

	2011	2012	2013	2014
Achats consommés/ production de l'exercice (%)	84	79	79	75

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Ces chiffres s'expliquent par les difficultés de financement de la Filiale, qui l'empêche d'atteindre le plein emploi de ses capacités de production (conséquence sur le niveau de la trésorerie et l'autofinancement). D'où une absence des économies d'échelle qui ressort à la lecture de ces tableaux.

La Filiale a un marché certain pour ses produits, donc le refus du financement bancaire ne peut s'expliquer pour des raisons économiques, mais et ceci est une hypothèse, par la «pression», exercée par la concurrence.

2.3.La valeur ajoutée

La valeur ajoutée est un bon indicateur du poids économique de l'entreprise, elle permet :

- de classer les entreprises selon un critère de taille,
- de mesurer l'importance relative des diverses activités exercées dans l'entreprise,
- d'apprécier le développement ou la régression de l'activité de l'entreprise.

Nous aborderons comme indicateurs pour le diagnostic «charges de personnel» et «charges financières».

Évolution de la valeur ajoutée d'exploitation

	2011	2012	2013	2014
Valeur ajoutée d'exploitation (VA) MDA	53	55	76	137
Croissance de la VA (%)	-	4	38	80
Valeur ajoutée d'exploitation / production de l'exercice (%)	12	19	19	24

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

La valeur ajoutée d'exploitation réalise en 2012 un montant positif de 55 MDA soit un ratio valeur ajoutée d'exploitation/production globale de 19%, en dessus du ratio réalisé durant la même période de l'exercice 2011 qui était de 12%. À cet effet, elle enregistre une augmentation de 4% par rapport à l'exercice précédent.

Pour l'exercice 2014 le ratio valeur ajoutée d'exploitation/production globale atteint 24%, en dessus du ratio réalisé durant la même période de l'exercice 2013 qui était de 19%.

Ainsi, cette valeur ajoutée réalisée pour l'exercice 2014 enregistre une augmentation de 80% par rapport à l'exercice 2013

	2012/2011	2013/2012	2014/2013
Croissance VA (%)	4	38	80
Croissance CA (%)	(35)	30	31
Croissance de la production de l'exercice (%)	(31)	38	43

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Notons que la VA n'est pas, hélas, proportionnelle au CA, elle est notablement différente comme le confirme le tableau ci-dessous, et encore avec la production de l'exercice.

D'une manière générale l'évolution de la VA d'exploitation est très positive sur l'ensemble de la période considérée, cela semble indiquer une gestion interne et renvoie à la volonté de la Filiale de "grimper" dans la valeur ajoutée.

Pour déceler les symptômes des difficultés que traverse la Filial, on peut calculer deux ratios qui constituent de bons clignotants d'alerte. La rentabilité de la Filiale peut en effet diminuer sous la double influence d'une dégradation du rendement de son personnel et d'une augmentation excessive des charges financières.

3.2.1. Charges de personnel

Les charges de personnel représentent la part de la valeur ajoutée attribuée au personnel de façon directe (salaires).

Le ratio charges de personnel/valeur ajoutée mesure la taille de la part qui va aux salariés.

	2011	2012	2013	2014
Charges de personnel MDA	167	157	168	159
Δ Charges de personnel %	-	(6)	7	(5)
Charges de personnel /VA %	315	285	221	116
Effectifs	201	192	189	170
Δ Effectifs %	-	(4)	(2)	(10)

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Dans cette Filiale, les salariés s'approprient 315% de la VA durant l'exercice 2011, alors qu'en 2014 leur part atteint 116%, malgré cette diminution c'est un pourcentage extrêmement défavorable, même si la tendance est plutôt à la baisse. Cela signifie que quand la Filiale génère une valeur de 100 DA, le personnel empoche une somme correspondante à 315 DA pour l'exercice 2011 et de 116 DA pour l'exercice 2014.

Cet examen nous permet de noter que la part de la VA répartie vers les salariés est disproportionnée.

Dans le secteur industriel, les immobilisations sont particulièrement importantes en volume et génèrent un flux constant en renouvellement, voire en modernisation. De ce fait, l'Intensité capitalistique se mesure par le rapport suivant : immobilisations corporelles brutes/actif total brut.

	2011	2012	2013	2014
Imm corporelles brutes MDA	464	436	436	445
Actif total brut MDA	1 297	1 229	1 235	1 316
Intensité capitalistique %	36	35	35	34

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Pour réaliser 546 MAD de CA en 2014, il faut mobiliser 1 316 MDA d'actifs, avec un taux d'intensité capitalistique de 34%. Or, ce ratio dans le secteur sidérurgique, doit atteindre des valeurs plus élevées dont l'activité nécessite des infrastructures importantes et une technologie couteuse, ce n'est pas le cas échéant.

Pour l'effectif, la Filiale, au cours de l'exercice 2011, enregistre 201 agents contre 170 à la fin de l'exercice 2014, soit une diminution de 15%.

Tableau 1. 14 Effectifs

	2011	2012	2013	2014
Cadres	46	43	39	35
Maîtrises	35	32	24	25
Exécutions	120	117	126	110
Total	201	192	189	170

Malgré la revalorisation des salaires décidés par l'État à partir de l'année 2011, nous observons que la masse salariale a subi un double impact :

- Une hausse suite aux augmentations successives et aux paiements des arriérés dûs aux effets rétroactifs de ces augmentations.
- Une baisse liés aux départs en retraites non remplacés (diminution de l'effectif de la Filiale de 15%), d'un certain nombre de salariés, notamment les cadres de la Filiale qui jouissaient d'un salaire plafonné.

Ces variations ont eu des répercussions favorables sur l'évolution de l'EBE, sans que ce dernier ne devienne positif (CF. EBE).

Les frais de personnel sont bien à l'origine de la faiblesse de l'EBE, ce qui semble indiquer que la Filiale ne parvient pas encore à réduire sa masse salariale au niveau requis.

3.2.2. Les charges financières

Le ratio charges financières/VA mesure la part du banquier dans la valeur ajoutée. Dans notre Filiale, en 2011 le banquier s'arroe 43% des richesses, alors durant l'exercice 2014, sa part de la VA était de 11% grâce une augmentation sensible de la VA. Ces pourcentages montrent que durant l'exercice 2011 quand la Filiale a généré une valeur de 100 DA, une valeur de 43 DA est consacrée à la rétribution du banquier.

L'endettement a apporté de lourdes charges financières et la rentabilité décroît très fortement (CF. analyse du risque), la situation de la Filiale se détériore.

	2011	2012	2013	2014
Charges financières MDA	15	15	10	15
VA MDA	53	55	76	137
Charges financières/ VA %	43	27	13	11

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Ces données en l'absence de changement de process technologique qui peut induire une baisse dans l'utilisation de la main d'œuvre, reste difficilement explicable. Nous émettons l'hypothèse d'une stabilité de l'effectif, compte tenu de l'absence d'un changement technologique, mais d'une variation de la rémunération imposée par des contraintes externes.

Comme le montre le tableau 1. 14, l'effectif employé baisse régulièrement depuis 2011.

La lecture du coût de la main d'œuvre directe montre une variation qui ne peut s'expliquer par les décisions de la Filiale elle-même.

La VA suit le trend de la production physique sans pour autant épouser les mêmes proportions.

	2011	2012	2013	2014
Production de l'exercice %	-	(24)	38	43
Valeur ajoutée %	-	4	38	80

Source : tableau élaboré par le doctorant.

2.4.L'excédent brut d'exploitation

L'excédent brut d'exploitation¹⁹¹ est la capacité de l'entreprise à générer des flux nets de liquidités du fait de son activité, c'est-à-dire ce qui lui reste quand le coût de fonctionnement a été déduit. Ce flux net constitue en fait la base de son autofinancement et doit donc lui permettre, au minimum, de renouveler son potentiel productif.

À cet effet c'est un indicateur pivot pour apprécier la performance économique, car il est indépendant des décisions fiscales, financières, de distribution et d'autofinancement ; il permet des comparaisons plus «pures».

	2011	2012	2013	2014
Excédent Brut d'Exploitation MDA	(121)	(107)	(97)	(29)
EBE/ CA %	(25)	(33)	(23)	(5)

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Durant l'exercice 2014 le ratio EBE/CA avait réalisé un taux de 5% en régression par rapport à celui réalisée au cours de l'exercice 2011 qui était de 25%.

Cela signifie que pour 100 DA de CA facturé en 2011, la Filiale a dégagé une marge brute d'exploitation d'un montant de 25 DA, et pour l'exercice 2014 une marge de 5 DA.

Cette marge, est ce qui reste quand le coût opérationnel a été déduit.

Cette diminution considérable de 76% (29/121) induit des répercussions favorables sur l'évolution de l'EBE, sans que ce dernier devient positif.

La cause de cette sous-performance est l'absorption par les rémunérations salariales des marges générées par le chiffre d'affaires.

Avec un EBE négatif (IBE) la Filiale ne peut pas se permettre d'investir (pour renouveler ses équipements, accroître sa capacité de production et acquérir les technologies de pointes...), de rembourser ses prêteurs, de rémunérer ses capitaux investis ; et donc ces résultats vont avoir des répercussions très défavorables sur l'excédent de trésorerie d'exploitation (ETE).

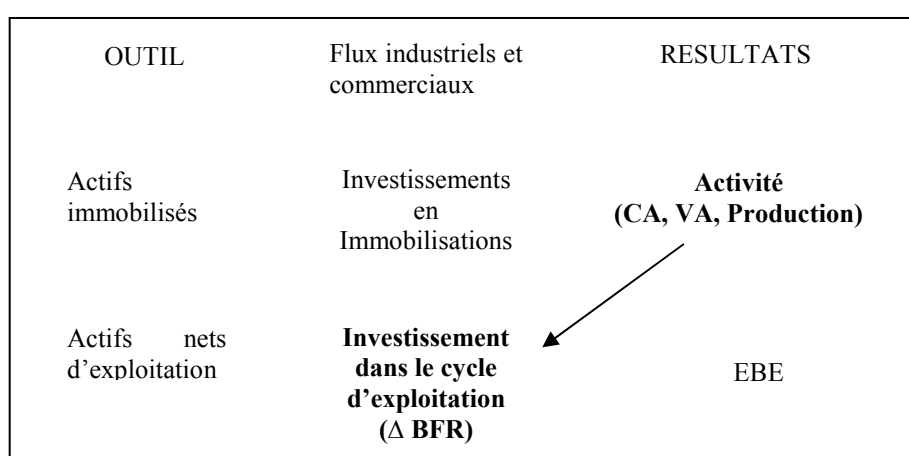
En bonne logique, l'objectif est de dégager un ratio plus élevé, cependant ce n'est pas le cas de la Filiale.

¹⁹¹ L'EBE négatif, exprime l'insuffisance brute d'exploitation (IBE).

2.5.L'excédent de trésorerie d'exploitation

Une des relations les plus délicates à comprendre et à maîtriser est celle qui existe entre l'excédent brut d'exploitation (EBE) et l'excédent de trésorerie d'exploitation (ETE). Cette relation met en évidence la partie du résultat, générée grâce à l'activité, qui alimente la trésorerie de l'entreprise. Le financement du BFR s'effectue en priorité par ponction de la trésorerie générée grâce à l'exploitation, c'est-à-dire l'EBE. Ce financement ne s'analyse qu'en variation du BFR¹⁹².

Le cycle d'exploitation



Source : Griffiths S, gestion financière, 2^e éd, Eyrolles, 1993, p 63.

Cela se traduit par la relation fondamentale de la confrontation : $(EBE - \Delta BFR = ETE)$. L'ETE représente la trésorerie gagnée (ou perdue...) par la Filiale, au cours de l'exercice, du fait de ses activités opérationnelles. Il en résulte que l'activité de la Filiale génère un solde de trésorerie d'exploitation négatif.

Une analyse de cet excédent, nous permettra de détecter les principales causes de la dégradation de la trésorerie d'exploitation de la Filiale.

¹⁹² Darsa J, gestion financière et business plan : les enjeux essentiels, 2^e éd, Lavoisier, 2002, p, 116.

Tableau. 1. 15

	2011	2012	2013	2014
EBE MDA	(121)	(107)	(97)	(29)
-ΔBFR MDA	104	41	16	85
= ETE MDA	(225)	(148)	(113)	(114)

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Le tableau 1.15 montre que l'ETE a une très grande instabilité : l'influence de la variation de l'augmentation du BFR et que l'EBE reste toujours débiteur durant la période.

L'exploitation ne dégage pas avec l'EBE un surplus monétaire susceptible de renforcer les capitaux permanents, et donc le FR de la Filiale. Ainsi, elle occasionne des besoins en financement additionnels au titre du BFR. L'appréciation de la variation de la trésorerie induite par l'évolution de l'activité ordinaire doit donc tenir compte à la fois de ces deux influence.

L'existence du BFR découle des décalages qui apparaissent entre l'engagement de décaissements dans le processus de création du produit (achats, salaires, etc.), et le moment où la Filiale récupère ces fonds à l'issue du cycle de commercialisation qui va générer des encaissements.

Cependant, l'analyse de l'EBE qui est un indicateur pivot pour apprécier la performance économique de la Filiale et indique la rentabilité de son activité normale indépendamment de sa politique d'amortissement, du coût de son endettement et du mode d'imposition, va nous permettre d'expliquer les principales causes de sa variation. En cela, ce solde est reconnu comme un excellent indicateur de la performance industrielle et commerciale de la Filiale.

La connaissance de l'ETE pour la Filiale lui permet de :

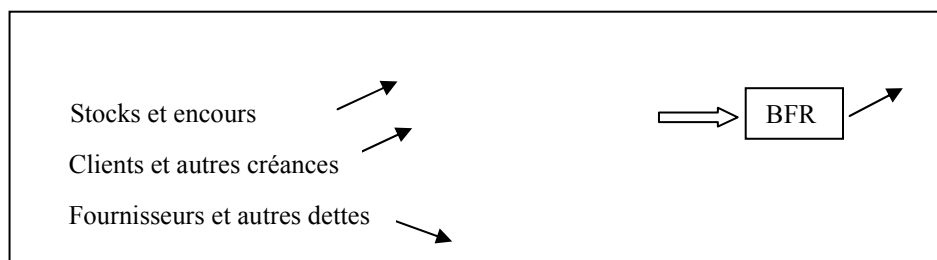
- mettre en évidence les liens qui existent entre l'activité et ces sommes immobilisées dans les stocks, les clients et les fournisseurs.
- juger lors du diagnostic si le niveau des stocks, des clients, des fournisseurs est conforme au niveau d'activité.
- comprendre les difficultés de la trésorerie.

Dans notre lecture de la Filiale ce n'est pas les cas échéant.

Cela signifie que l'exploitation consomme de la trésorerie au lieu d'en dégager : les encaissements sont inférieurs aux décaissements d'exploitation.

D'où, il s'agit d'une diminution de l'EBE, en même temps que la ΔBFR augmente (fig. ci-dessous).

La variation du Besoin en Fonds de Roulement de la Filiale



Source : schéma élaboré par le doctorant sur la base de l'ouvrage, Griffiths S, gestion financière, 2^e éd, Eyrolles, 1993, p 66.

Interprétation de la figure¹⁹³ :

Les postes clients et fournisseurs varient simultanément en fonction du niveau d'activité et des délais consentis ou obtenus. Les variations de stock, quant à elles, s'expliquent par l'écart entre les prévisions d'activité et l'activité réelle, elle-même soumise aux lois du marché difficilement maîtrisables.

Cette relation est d'autant plus intéressante qu'elle correspond à deux angles de l'analyse de la performance de l'entreprise qu'il faut analyser simultanément :

- la performance financière dégagée par l'activité en termes de performance : le résultat (l'EBE),
- la performance financière en termes de risque : le surplus de trésorerie généré par l'activité (l'ETE) réellement disponible.

Cette régression constitue une dérive dangereuse qui appelle des décisions correctrices.

Il s'agit alors d'une situation grave, ceci traduit que la performance économique de la Filiale (sa rentabilité par exemple) n'est pas suffisante.

Une telle situation ne peut se prolonger que dans la mesure où la Filiale trouve, dans ses autres opérations (investissement et financement), le complément de trésorerie nécessaire pour faire face à ses échéances.

Or, pour être rentable, l'exploitation de la Filiale doit dégager une trésorerie suffisante pour :

¹⁹³ Darsa, Opcit, p 116.

- régler ses charges financières des emprunts et, éventuellement, rembourser ses emprunts,
- payer ses impôts,
- permettre le renouvellement normal de l'équipement usagé (s'il a été autofinancé),
- assurer une juste rémunération des capitaux propres.

Selon notre lecture de cette situation, la Filiale ne peut durablement survivre avec un ETE négatif, il s'agit alors d'un risque de défaillance de la Filiale.

On constate ainsi que l'activité ordinaire a exercée une influence particulièrement défavorable sur la trésorerie de la Filiale.

Ce pendant, une intervention de la tutelle permettra de maintenir la Filiale en activité pour des considérations extra économiques (maintien de l'emploi, pour servir le plan de développement de l'État...). Cette intervention se concrétise par un financement bancaire garantie par la société-mère, sans elle aucun financement ne peut se faire. Ainsi, la Filiale n'a aucune marge de négociation avec son banquier, concernant aussi bien le taux d'intérêt, le délai et le capital concerné.

La négociation se déroule au niveau du Groupe avec la banque, donc, ce sont les facteurs du Groupe qui influencent le financement bancaire et non pas les conditions inhérentes à la Filiale.

Le déficit de la trésorerie de la Filiale sera aggravé par le déficit des activités provenant de l'investissement et de financement.

2.6.La Capacité d'Autofinancement

La capacité d'autofinancement (CAF) représente le potentiel de ressources générées par les activités ordinaires et extraordinaires de la Filiale.

Sa lecture restreinte pour la Filiale nous permet de connaître si cette dernière peut :

- rembourser ses dettes financières,
- renouveler ses investissements.

La CAF négative par l'activité durant la période (2011-2014) est préoccupante à cause de l'influence exercée par le résultat négatif des exercices.

L'absence de la CAF est symptomatique de la difficulté de la Filiale à générer des ressources de financement à partir de ses activités (CAF est absorbée par l'accroissement du BFR qui est supérieur à l'EBE), et qu'elle ne peut renouveler ses immobilisation (le réinvestissement).

	2011	2012	2013	2014
Résultat net de l'exercice	(146)	(137)	(137)	(89)
+ Dot aux amortissements	35	35	39	42
= CAF MDA	(111)	(102)	(98)	(47)
Emprunts et dettes financières MDA	32	67	67	67
CAF/emprunts et dettes financières %	(347)	(152)	(146)	(70)
CAF/amortissements %	(317)	(291)	(251)	(112)

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Notons ainsi, que l'orthodoxie financière veut que le ratio CAF/dettes LMT soit supérieur à 25 % pour que l'entreprise puisse apurer sa dette au maximum en 4 ans.

À titre d'exemple, si en prend comme référence l'exercice 2014, la Filiale doit réaliser une CAF supérieur à 17 MDA (67/4) pour pouvoir se situer dans les normes.

Les dotations aux amortissements de part leur caractère obligatoire sur le plan juridique, n'arrivent pas à jouer leur rôle financier en matière d'autofinancement, vue des résultats négatifs dégagés.

Notons que dans le secteur sidérurgique qui s'appuie essentiellement sur les dernières technologies qui sont très couteuses, le principe doit être l'amortissement (substitution du capital au travail), alors dans la Filiale ce n'est pas le cas échéant.

L'emprunt génère de l'autofinancement dans la mesure où les investissements réalisés vont permettre d'accroître la rentabilité de l'exploitation. Par ailleurs, les charges financières étant déductibles fiscalement, l'endettement réduit l'impôt et par là-même augmente aussi l'autofinancement¹⁹⁴.

Le ratio d'indépendance financière : emprunts et dettes financières/ Capitaux propres, a largement diminué durant les exercices 2012-2014. À cet effet, la Filiale est très endettée, d'où son incapacité à s'autofinancer, et elle dépend de ses prêteurs (tableau 1.16).

¹⁹⁴ Griffiths S, gestion financière, 2^e éd, Eyrolles, 1993, p 87.

Tableau. 1.16

	2011	2012	2013	2014
Emprunts et dettes financières MDA	32	67	67	67
Capitaux propres (CP) MDA	(20)	66	(71)	(160)
Emprunts et dettes financières/ CP %	(160)	102	(94)	(42)

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Ce constat semble indiquer que la Filiale présente un niveau de risque relativement élevé.

3. Analyse du risque

L'évaluation des structures et des performances de la Filiale ne se résume pas à l'étude de l'équilibre financier. La notion de ce dernier n'a de sens que dans le cadre de référence que constitue le compromis rentabilité/risque.

À cet effet, nous traiterons l'analyse du risque à travers :

- le diagnostic du risque d'exploitation,
- le diagnostic du risque financier.

3.1.Le diagnostic du risque d'exploitation

Le seuil de rentabilité (SR) à partir duquel une activité est rentable, la totalité des coûts étant couverte par le produit des ventes obtenues¹⁹⁵.

À cet effet, pour déterminer ce SR, il s'agit d'une méthode qui se fonde sur la distinction charges fixes-charges variables.

L'évaluation de la position de la Filiale par rapport au SR suppose que l'on puisse répartir les charges en fonction de leur nature fixe ou variable. Or, compte tenu de la difficulté à cerner précisément la nature des charges, ce type de répartition est souvent difficile à pratiquer.

L'hypothèse simplificatrice suivante peut être posée pour évaluer le seuil de rentabilité d'exploitation de la Filiale :

¹⁹⁵ Gervais M, contrôle de gestion, 7^e éd, coll. Gestion, Economica, 2000, p. 99.

- les charges de personnel¹⁹⁶, les impôts et taxes et les dotations aux amortissements sont le plus souvent analysés comme fixes,
- les dotations aux provisions ne sont pas à retenir dans l'évaluation du SR dans la mesure où elles ont un caractère exceptionnel.

Tableau. 1.17 Évolution des charges

	2011	2012	2013	2014
Charges de personnel MDA	167	157	168	159
Impôts et taxes et versements assimilés MDA	7	4	5	7
Amortissements MDA	35	35	39	42
Total des charges fixes MDA	209	196	212	208
Total des charges ordinaires MDA	626	462	564	686

Source : travail élaboré par le doctorant.

Suite aux données mentionnées dans le tableau 1.17, on peut établir le tableau du compte de résultat différentiel de la Filiale :

Compte de résultat différentiel de la Filiale

	2011	2012	2013	2014
Chiffre d'affaires MDA	491	320	416	546
-Charges variables (CV) MDA	417	266	352	478
=Marge sur les charges variables (M/CV) MDA	74	54	64	68
M/CV%	15%	17%	15%	12%
-Charges fixes (CF) MDA	209	196	212	208
=Résultat MDA	(135)	(142)	(148)	(140)

Selon les chiffres, la Filiale souffre d'un risque d'exploitation très important durant la période étudiée, qui s'explique par le fait que ses charges sont très élevées par rapport à son CA.

¹⁹⁶ Nous considérons que 80% des charges de personnel comme partie fixe.

Le cas de l'exercice 2012, la M/CV ne représente que 17%, par contre l'indice de prélèvement (IP) représente 61%. Ce dernier se définit comme le pourcentage du CA qui sert à couvrir les CF ($IP = CF/CA$). Ce rapport signifie que plus la valeur de cet indice est plus faible, plus l'entreprise peut facilement atteindre son SR, alors ce n'est que le cas échéant durant toute la période étudiée.

3.2. Le diagnostic du risque financier

Le risque financier est lié à l'utilisation de l'endettement ; il est en relation avec la structure financière de la Filiale, c'est-à-dire la structure de son passif.

Le paramètre à analyser est celui de l'effet de levier financier (le concept de rentabilité). Ce dernier est un concept très général qui s'exprime par un rapport entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre. Son étude s'inscrit dans le cadre global de l'analyse de la performance. C'est-à-dire que c'est une mesure de l'efficacité de la Filiale, pour indiquer sa capacité à générer des résultats plus ou moins importants à partir d'une quantité donnée de moyens (capitaux).

$$Rentabilité = \frac{Résultat}{Moyens}$$

Le recours de la Filiale à l'endettement influence sa rentabilité d'où l'apparition de deux types de rentabilité :

Rentabilité	Mode de calcul	Signification
Économique	EBE/ Capitaux immobilisés bruts + BFR	Mesure le bénéfice généré par 100 DA investis dans la Filiale quelle que soit l'origine de ces capitaux.
Financière	Résultat net/Capitaux propres	Traduit la rémunération de 100 DA apportés par les seuls propriétaires de la Filiale.

Par définition, si le taux de la rentabilité financière est supérieur au taux de la rentabilité économique on a l'effet de levier, le cas inverse est l'effet de massue.

De ce fait, l'effet de levier est le mécanisme par lequel l'endettement influence la rentabilité financière de la Filiale, étant donné qu'il mesure l'impact positif (effet de levier) ou négatif (effet de massue) de sa politique d'endettement.

	2011	2012	2013	2014
EBE MDA	(121)	(107)	(97)	(29)
Capitaux immobilisés bruts + BFR MDA	911	918	903	826
Résultat net MDA	(146)	(137)	(137)	(89)
Capitaux propres MDA	(20)	66	(71)	(160)
Rentabilité économique %	(13)	(12)	(11)	(4)
Rentabilité financière %	(730)	(208)	(193)	(56)

Source : tableau élaboré par le doctorant.

Les deux niveaux de rentabilité sont très inférieurs, la politique financière de la Filiale doit être assise :

- la détermination des besoins de financement sur plusieurs exercices,
- choix d'une politique d'endettement, c'est-à-dire d'une structure de financement dettes-capitaux propres,
- choix d'une structure financière, c'est-à-dire de la part relative des financements à court et long terme.

Cependant les décisions de financement à long terme sont des décisions à caractère politique qui dépendent de la tutelle.

4. Principales raisons de l'insolvabilité de la Filiale

La solvabilité est la capacité de l'entreprise à faire face à ses engagements à court terme en liquidant ses actifs à court terme.

Le cas que nous avons étudié montre l'inverse, toutes choses égales par ailleurs. De ce fait, les principaux scénarios qui amènent la Filiale être insolvable sont de deux origines :

4.1.Origine structurelle

- Insuffisance de trésorerie

Le chiffre d'affaires devient insuffisant pour couvrir la totalité des charges. Le besoin de financement du cycle d'exploitation (BFR) est plus important. Les difficultés de trésorerie apparaissent.

- Mauvais contrôle des coûts

La Filiale ne contrôle plus ses coûts. Le poids des charges de personnel devient trop important. Les pertes s'accumulent et les capitaux propres deviennent très faibles et par fois négatifs (-160 MDA en 2014). La capacité d'emprunt est entamée et de ce fait les banques ressentent le risque et se montrent plus réticentes lors de demandes de prêts. La trésorerie devient négative pour faire face aux paiements.

- Déséquilibre de la structure financière

La structure financière déséquilibrée est une cause d'insolvabilité. Le BFR en augmentation constante, induit par la croissance du chiffre d'affaires, et non financé par un accroissement de ressources stables, à terme, conduit à un déséquilibre du bilan.

- Mauvaises performances

La faiblesse de la rentabilité économique contraint la Filiale à limiter le renouvellement de ses investissements.

L'endettement grossit, les charges financières s'accroissent et la Filiale a amorcé la spirale de la défaillance.

- Dysfonctionnements

Parmi les dysfonctionnements, la surcharge de charges fixes dues au surdimensionnement qui était nécessaire à l'époque où la Filiale était florissante. Une baisse d'activité ne permet pas à la Filiale d'absorber l'excès de charges fixes (locaux et machines inutilisés...).

4.2.Origine conjoncturelle

- Difficulté de s'approvisionner

En période de sous-activité, la Filiale ne réalisant pas de chiffre d'affaires suffisants pour avoir la trésorerie nécessaire, lui permettant de faire face à ses échéances.

- Une absence de financement

Manque de trésorerie empêche la Filiale de réaliser ses objectifs commerciaux, la rentabilité baisse, le décalage subi par la Filiale (stocks et créances) et donc son BFR de plus en plus dur à financer. Avec l'absence d'un appui de financement bancaire à court terme, la Filiale ne pourra pas faire face à ses paiements.

- Retrait de la banque

La Filiale s'appuie de manière structurelle sur des crédits bancaires à court terme pour financer son BFR (autorisation de découvert). Pour une raison de déficit successif la banque est amenée à retirer sa confiance, la Filiale ne pourra plus faire face à ses paiements. Cet handicap majeur constitue un frein pour l'obtention des crédits bancaires, en terme financier, la filiale se trouve en situation d'insolvabilité. L'effet se fait sentir ici directement sur la trésorerie.

Ainsi, que les effets de cette insolvabilité ont générer une dégradation brutale de la trésorerie qui s'est traduit par des découverts bancaires et par la suite par une hausse des charges financières. La rentabilité financière s'en ressent et par suite la CAF. Cela a réduit d'autant les ressources. L'impossibilité de rembourser ses dettes entraîne une dégradation de l'autonomie financière et une perte de confiance des banques. La Filiale a du mal à financer de nouveaux investissements (accord de la tutelle).

Pour synthèse, l'analyse des comptes de la Filiale qui ont montré plusieurs dysfonctionnements, et pour en sortir de cet engrenage, le Groupe impose un projet qui se traduit par un plan de redressement pour assurer au mieux la pérennité de la Filiale, qui a connu durant les exercices précédents une série de faits marquants et tumultueux à savoir :

- situation financière alarmante,
- dettes importantes,
- l'indisponibilité et la rupture fréquente de la matière première,
- difficulté de commercialisation.

En conclusion, ce sont les charges de personnel et dans une moindre mesure les dotations aux amortissements qui constituent le principal fardeau qui pèsent sur les résultats de la Filiale, et ceux-ci soit directement par la masse salariale versée aux personnels, et qui n'a aucun lien avec la productivité de ces derniers, soit indirectement par la fiscalité (IRG payée sur le revenu salarié) et la parafiscalité (CNAS), et surtout par les frais financiers qu'elles génèrent (découvert bancaire).

L'entreprise algérienne est soumise à des contraintes externes qui greffent sa performance, nous pouvons avancer que son redressement est de l'ordre d'une politique

macro-économique que micro-économique ; ce qui n'empêche pas une démarche de la filiale de type micro-économique, en attendant...

5. Plan de redressement de la Filiale

L'objectif, par rapport à la prévision, est volontariste. Il est assorti d'un plan d'action qui assure la mise en œuvre de la volonté affichée, en détaillant les moyens qui vont être pris pour atteindre l'objectif «Objectif = Engagement (contractuel) + Plan d'action».

Le diagnostic opéré révèle que les insuffisances au niveau de la Filiale étudiée sont plus liées à des problèmes de financement qu'à des problèmes de fabrication...

Cette situation est due à :

- déséquilibre financier important,
- un capital social insuffisant (faiblesse des ressources propres),
- lourd passif.

Dans ce cas le redressement se base sur une stratégie de renflouement.

Trois voies sont possibles pour augmenter le chiffre d'affaires : l'augmentation des quantités vendues, l'augmentation des prix de vente ou le lancement de nouveaux produits. La réduction des dépenses peut être engrangée grâce à des gains de productivité ou par la rationalisation des dépenses inutiles et excessives.

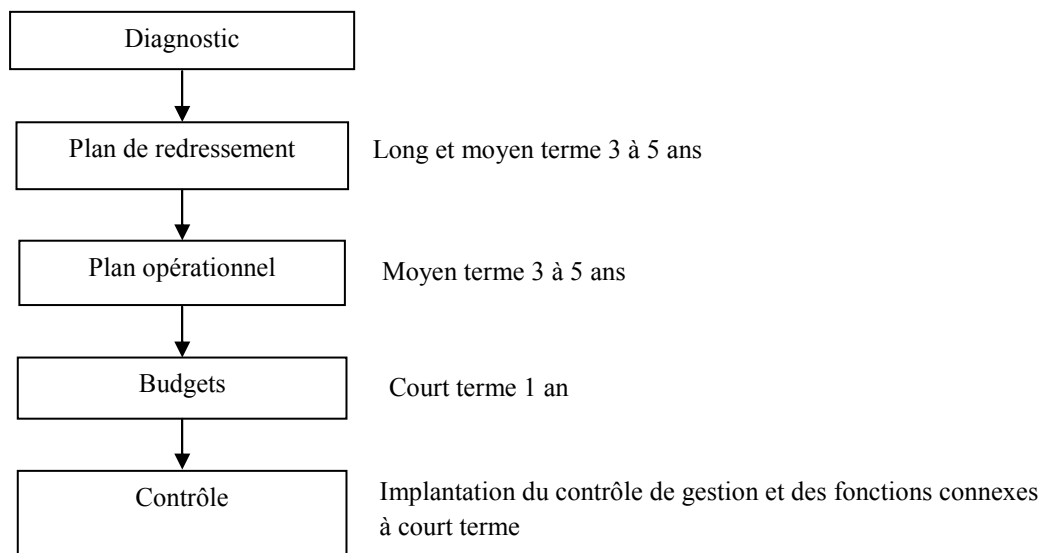
Le plan de redressement formalise la volonté d'action des partenaires intéressés au sauvetage de la Filiale, que l'on peut schématiser en cinq phases (fig. 35).

De ce fait, les mesures nécessaires à prendre pour le redressement au sein de la Filiale de la situation par :

- l'accroissement de la part de marché pour accroître le chiffre d'affaires par l'élévation du taux d'exploitation des équipements et de la disponibilité régulière de la matière première,
- cerner mieux les mixtes de production et commercial,
- augmenter le volume de production par la mise en place d'installations modernes et neuves,
- meilleure maîtrise du coût de production et mise en place d'une politique de prix flexible permettant ainsi une meilleure adaptation aux fluctuations du marché,
- reprendre et mettre en place et en priorité le système de management qualité
- respect des procédures de gestion pour une meilleure maîtrise du fonctionnement globale de la filiale,

- mettre en valeur le savoir-faire de la société.

Fig. 35 - Mise en œuvre du plan de redressement au sein de la Filiale TREFI 4



Source : Groupe TPL.

5.1.Actions financières

Les mesures à entreprendre en matière strictement financière sont de deux ordres internes et externes.

Par mesures internes, nous faisons référence aux solutions qui sont du ressort strict de la Filiale.

Par mesures externes, les solutions sont conditionnées par l'approbation d'organismes externes à la Filiale, d'où des résultats aléatoires.

a. du ressort strict de la Filiale (internes) :

- assainir le fichier des investissements, et dégager tout le matériel à réformer pour sa mise à la vente.
- analyser et assainir les dettes antérieures de plus de 5 années (telle que la dette ALFASID),
- dégager les stocks morts de matières et fournitures et procéder à la mise à la réforme.

b. conditionnées par l'approbation externe :

- effacement par assainissement des dettes fiscales.

- prise en charge de la dette d'ARCELOR MITTAL par le Groupe TPL,
- conversion de l'impayé bancaire en CMT,
- l'octroi d'un fonds de roulement afin de financer l'exploitation (besoin en matière première),
- recouvrement des créances clients y compris litigieuses (suivi rigoureux de l'état d'avancement),
- entreprendre des opérations d'emprunt dans le cadre du leasing avec la collaboration étroite du groupe TPL concernant quelques achats d'investissements.

5.2.Actions commerciales

- mettre en place les outils du marketing opérationnel, principalement le produit, le prix et la communication,
- ressusciter l'opération d'import et la commercialisation du rond à béton (opération fructueuse durant l'exercice 2010),
- étudier la possibilité de lancer immédiatement une opération de promotion de grande envergure pour les produits de la filiale et plus particulièrement les armatures,
- réaliser une campagne de promotion des armatures et du fil tréfilé ; elle doit être lancée dès le début de l'année 2015 par l'importation éventuelle du rond à béton en couronnes.

Pour la réalisation des actions citées plus haut dans le cadre du marketing, il faut impérativement :

- un programme cohérent avec des moyens et ressources,
- un budget commercial qui reflète les actions nouvelles,
- des actions permanentes de prospection et suivi clientèle,
- une veille concurrentielle pour mieux connaître nos concurrents,
- définir au préalable un programme de commande de N-1 et converger les efforts pour son élargissement à un trimestre,
- une plus grande agressivité commerciale.

5.3.Actions ressources humaines

- stabiliser les effectifs,
- assurer une formation continue et ciblée,

- élever le ratio des effectifs d'exploitation à 65% ou 70% par rapport à l'effectif global.

En fait, la décision de redressement a été appréciée à l'aide des résultats du diagnostic (importance du déséquilibre financier, ...).

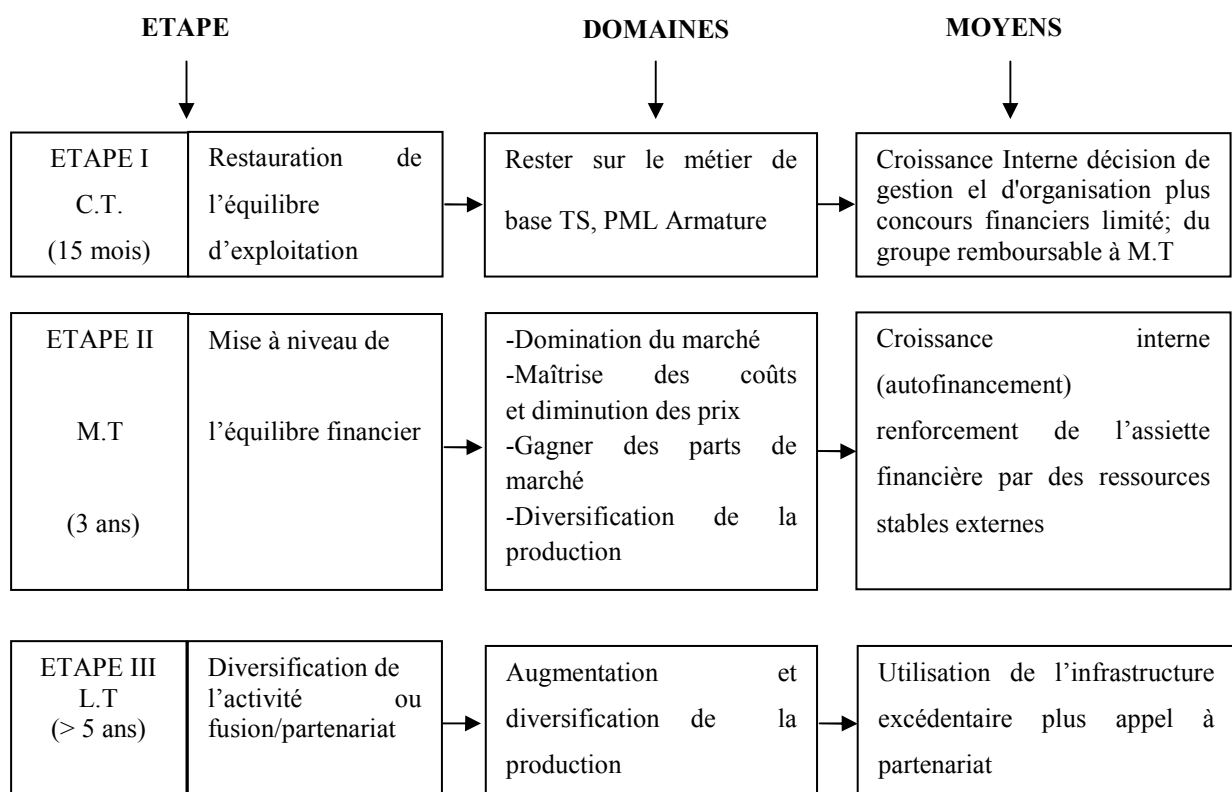
Ce sauvetage suppose que soient opérés un certain nombre de choix économiques et financiers, choix qui s'articulent essentiellement sur les axes suivants :

- épuration de certaines dettes longs et moyen terme (passif non courant) et l'incorporation en fonds propres,
- financement du programme de redressement de 728.5 MDA en dotation définitive,
- le repositionnement sur le marché en diversifiant le mix de production.

Les mesures de redressement vont bien évidemment concerner l'ensemble de l'entreprise et porteront tout autant sur des choix stratégiques, les ressources humaines ou le management¹⁹⁷.

À cet effet, le programme de redressement de la Filiale se présente comme une succession d'étapes différentes qui s'étalent ainsi (fig. 36).

Fig. 36 - Stratégie adoptée pour le redressement de la Filiale



Source : Groupe TPL.

¹⁹⁷ Hamdi K, diagnostic et redressement d'entreprise, éditions Es-Salem, Cheraga, 2002, p 162.

Les principaux volets du plan de redressement de la Filiale se rapportent au domaine :

- investissement,
- production,
- commercial,
- ressources humaines.

Ces dispositions qui y figurent, contribueront donc à rétablir l'équilibre de la structure financière de la Filiale et celui de son exploitation à partir de mesures tendant à cerner la stratégie appropriée, à augmenter la production, à gérer plus efficacement les ressources humaines et l'acquisition des nouveaux investissements.

6. Gestion budgétaire

Rappelons que la gestion budgétaire s'insère dans une démarche globale de planification de l'activité de la Filiale qui nécessite, pour être pleinement efficace, une organisation de la Filiale en centres de responsabilités.

6.1.Le cadre conceptuel du budget

Selon Doriath et Goujet (2005¹⁹⁸, l'entreprise recherche des solutions satisfaisantes qui l'obligent d'être à même de réagir rapidement aux changements qu'impose l'environnement.

En fonction de ces derniers, elle élabore des prévisions (selon Fayol : prévoir, c'est déjà agir) dans les différents domaines de son activité (vente, production, investissement,...) (Hémici et Bounab, 2007)¹⁹⁹.

En effet, prévision et contrôle sont des facteurs fondamentaux de la gestion des entreprises, sous des formes diverses, parmi lesquelles il en est une plus particulièrement liée à l'ensemble des activités de l'entreprise : la technique budgétaire²⁰⁰.

La gestion budgétaire (ou le budget) s'inscrit dans un processus de planification stratégique dans lequel il constitue la déclinaison annuelle des plans à moyen terme et s'assure de la réalisation des actions programmées dans des conditions de performance

¹⁹⁸ Opcit, p 2.

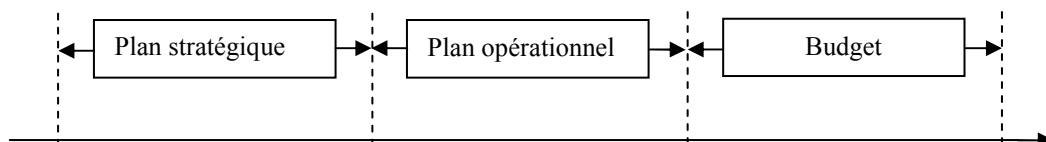
¹⁹⁹ Opcit, p 221.

²⁰⁰ Mayer J, gestion budgétaire, 8^e éd, éditeur, 1997, page de garde.

satisfaisantes (Cauvin, 1999, p233)²⁰¹. C'est donc l'un des outils majeurs de la planification qui permet à l'entreprise d'optimiser son développement dans un environnement futur et, par conséquent, incertain (Cabane, 2004, p224)²⁰².

Il convient à ce titre de préciser les relations qui lient le plan stratégique, le plan opérationnel et les budgets.

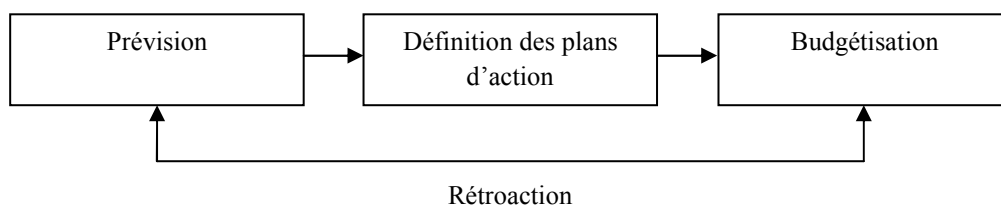
Fig. 36 - Calendrier habituel



Source : Giraud F et al, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^e éd, coll. Business, Gualino éditeur, 2008, p 243.

Le processus de prévision et de gestion budgétaire se situe avant l'action et vise à organiser, à court terme, les activités de l'entreprise de façon cohérente avec ses objectifs. Il comprend les activités de prévision, de définition des plans d'action et de budgétisation qui peuvent interagir entre elles (Doriath et Goujet, 2005, p2).

Fig. 37 - Processus de prévision et de gestion prévisionnelle



Source : Doriath B et Goujet C, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 2^e éd, coll. CGO, Dunod, 2005, p 2.

²⁰¹ Cauvin C, les habits neufs du contrôle de gestion in Collins L (sous la direction), Question de contrôle, coll. Gestion, PUF, 1999, p 233.

²⁰² Cabane P, l'essentiel de la finance : à l'usage des managers, les éditions d'Organisation, 2004.

Par définition, la gestion budgétaire est le processus par lequel l'entreprise définit ses objectifs à court terme et les moyens de les atteindre ; elle donne lieu à l'élaboration de budgets (Burlaud, Simon et Saada, 2005, p127)²⁰³.

De ce fait, le budget constitue une des routines clés du contrôle de gestion (Gautier et Pezet, 2006, p47). Il symbolise bien souvent l'activité du contrôleur de gestion et présente une série de caractéristiques :

- il articule prévisions et objectifs;
- c'est une modélisation de l'activité de l'entreprise sous une forme financière²⁰⁴,
- c'est un processus de décision et de négociation «ce dispositif de déclinaison de la stratégie repose pour l'essentiel sur l'allocation des ressources entre les entités de l'entreprise».

Dans ce sens et selon Langlois et Bonnier (1996 ; p143) :

- les budgets sont l'adaptation à court terme²⁰⁵ des objectifs à moyen terme des plans opérationnels,
- l'ensemble des budgets s'étend de façon exhaustive à toutes les fonctions et divisions de l'entreprise «les budgets sont coordonnés».
- le découpage des différents budgets coïncide avec la répartition de l'autorité entre les responsables.

«La gestion budgétaire contribue à la convergence des actions des différents acteurs de l'entreprise : elle vise à coordonner ces actions, entre elles et par rapport à l'objectif stratégique de l'entreprise (coordination horizontale et verticale) et à fixer les objectifs individuels des managers sur lesquels sont fondés des dispositifs d'incitation»²⁰⁶.

Cependant, pour qu'elle soit réellement efficace, l'activité budgétaire suppose²⁰⁷ :

- une réelle implication de la Direction Générale,
- un travail d'analyse et de synthèse,
- une adhésion du personnel.

²⁰³ Burlaud A, Simon C et Saada T, comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3^e éd, Vuibert, 2005.

²⁰⁴ L'unité monétaire est en effet la seule unité qui soit commune à toutes les fonctions et qui assure la cohérence de l'ensemble. Ceci n'exclut pas que les valeurs soient complétées par une quantification en volume chaque fois que la nature d'un budget le permet.

²⁰⁵ L'horizon des budgets est généralement d'un an mais ils sont découpés en périodes plus courtes (généralement mensuelles) ce qui permet de préciser le calendrier des actions au cours de l'année.

²⁰⁶ Giraud et al, Opcit, p 220.

²⁰⁷ Hémici et Bounab, Opcit, p 223.

En effet, le système budgétaire est constitué de budgets interdépendants, formant un ensemble cohérent représentatif de l'activité de l'entreprise et de sa politique générale.

Sachant que chaque budget correspondant à une fonction de l'entreprise et à une responsabilité (Grandguillot, 2013, p17).

En accord avec cette approche, la gestion budgétaire traduit, au niveau de chaque centre de responsabilité, les objectifs en plans d'actions à court terme et exprime les moyens nécessaires à leur réalisation (chaque budget élémentaire correspond à un centre de responsabilité) (Doriath et Goujet, 2005, p2).

6.2.La hiérarchie budgétaire

Les budgets sont des instruments de cohésion et de coordination entre les différents centres de responsabilité. Comme ils permettent de maîtriser le processus de décentralisation en introduisant la notion d'engagement (ou de contrat) conclu entre la Direction Générale et les responsables auxquels les décisions sont déléguées (Langlois et Bonnier, 1996, p21).

À cet effet, quel que soit le niveau hiérarchique, la construction des budgets ne peut partir que des ventes qui déterminent l'activité de l'entité.

D'où la séquence obligatoire (fig. 38) :

- a. la budgétisation des ventes : permet aux différents responsables de la fonction commerciale de chiffrer les objectifs à court terme des ventes (quantité, prix, structure des ventes) et les moyens correspondants à mettre en œuvre, elle comprend (Grandguillot, 2013):

- le budget des ventes : objectifs à atteindre, voire à dépasser.	- le budget des coûts de distribution : consommations de ressources à ne pas dépasser en principe.
--	---

- b. la budgétisation de la production : permet aux différents responsables de la fonction de production de chiffrer le programme de production et de le ventiler en plusieurs budgets selon les besoins de l'entreprise.
- c. le budget des approvisionnements : permet d'échelonner les prévisions sur douze mois. Il se subdivise en quatre budgets partiels :
 - budget des commandes,
 - budget des livraisons,
 - budget des consommations,

- budget des stocks.
- d. le budget des investissements : à partir d'une prévision à long terme, l'entreprise élabore un plan d'investissement pluriannuel, le budget est la première année du plan. Le plan d'investissement comprend (Kübler, 2004, p276)²⁰⁸ :
 - le programme d'investissement (contenu et coût) :
 - le coût net des investissements à acquérir,
 - les frais d'installation et de mise en route,
 - les charges de remboursement nées du financement.
 - le programme de financement correspondant selon un calendrier, il doit toujours y avoir concordance entre le coût du programme et son financement. Le financement du programme est assuré :
 - par autofinancement,
 - par appels à des capitaux étrangers.

Avant toute décision de financement, l'entreprise effectuera une analyse stratégique et une étude de rentabilité des investissements.

La synthèse des budgets permet l'élaboration des budgets annuels et permet d'avoir une vision globale (Cabane, 2004, 235) :

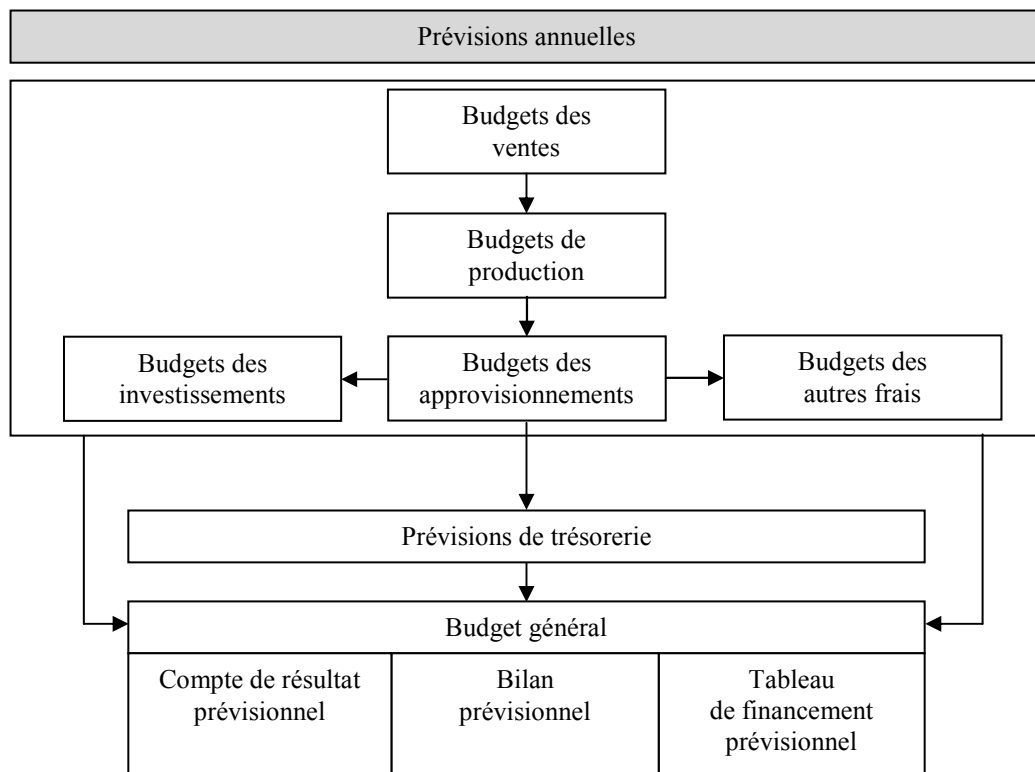
- a. le budget de trésorerie (au niveau de la filiale, nommé le tableau des flux de trésorerie) résume les encaissements et les décaissements,
- b. le compte de résultat prévisionnel met en évidence le résultat de l'exercice futur sur lequel l'entreprise s'engage et valide les choix budgétaire,
- c. le bilan prévisionnel permet de valider la structure financière.

Il est alors nécessaire de vérifier la cohérence de l'ensemble prévisionnel construit et la capacité monétaire de l'entreprise à le réaliser. C'est l'objet du budget de trésorerie qui va traduire, en termes monétaires (encaissements et décaissements), les charges et les produits générés par les différents programmes.

En effet, l'élaboration du budget de trésorerie est la résultante d'une démarche budgétaire complète.

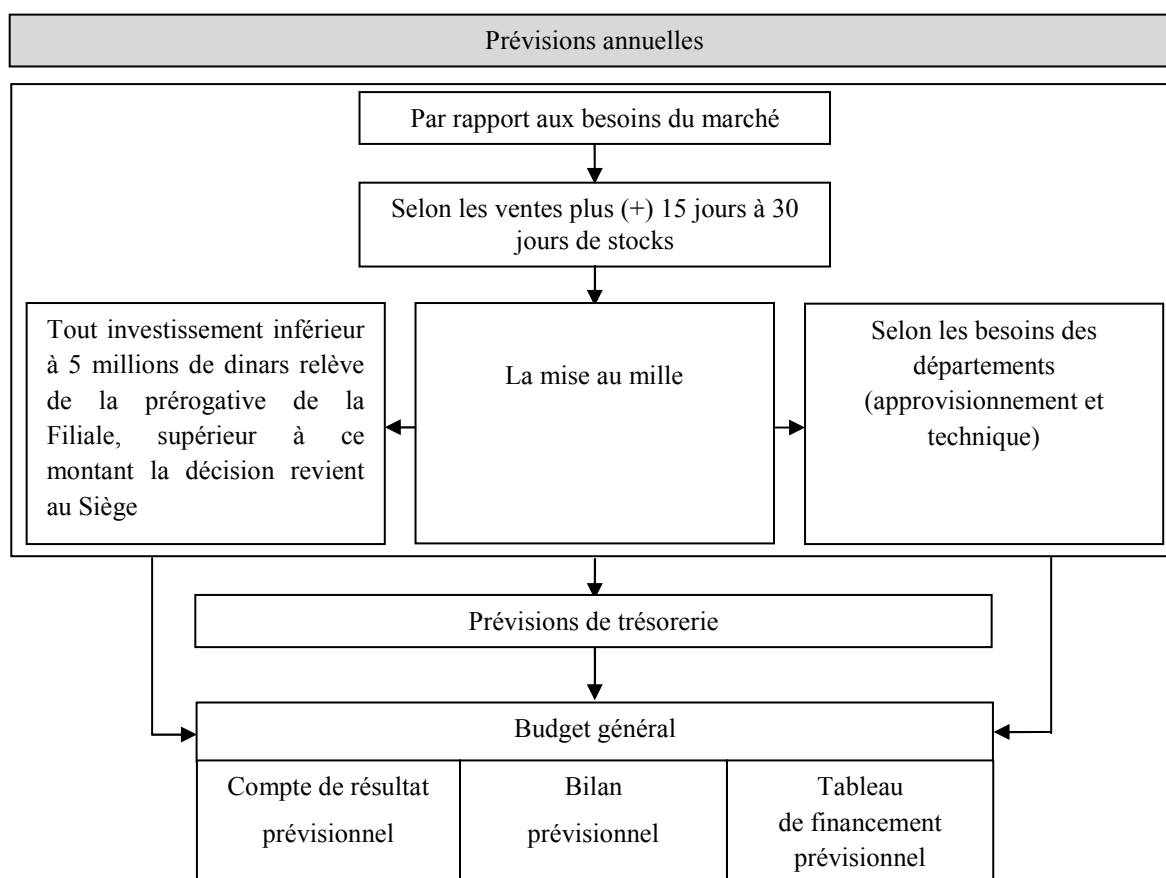
²⁰⁸ Kübler F, les budgets, condition nécessaire à la cohésion in Guedj N (ouvrage coordonné par) le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, 2004.

Fig. 38 - Hiérarchie des budgets et leur liaison



Source : Grandguillot (B et F), l'essentiel du contrôle de gestion 7^e éd, coll. Les carrés, Gualino éditeur, 2013, p 18.

Fig. 39 - Hiérarchie des budgets et leur liaison de la Filiale TREFI 4



Source : travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage de Grandguillot (B et F), l'essentiel du contrôle de gestion 7^e éd, coll. Les carrés, Gualino éditeur, 2013, p 18.

Observations :

- Pour le budget des investissements, tout investissement inférieur à 5 millions de dinars relève de la prérogative de la Filiale, supérieur à ce montant la décision revient au Siège.
- Le budget de trésorerie (au niveau de la Filiale, nommé le tableau des flux de trésorerie).
- La budgétisation des approvisionnements ne présente pas de difficulté puisque les données optimales (nombre de commandes, quantité, périodicité...) ont été déterminées préalablement.
- Ainsi, la mise au mille, est une méthode de détermination des approvisionnements. À cet effet, la filiale TREFI 4, dans son atelier de production fait une projection par la méthode pre-citée, des déclassés, rebutés et les déchets. Celle-ci est faite avant le

processus de production, donc a priori. La méthode mise au mille minimise les écarts entre le projeté et l'effectif.

Celle-ci passe par deux étapes :

- produit semi fini,
- produit Fini.

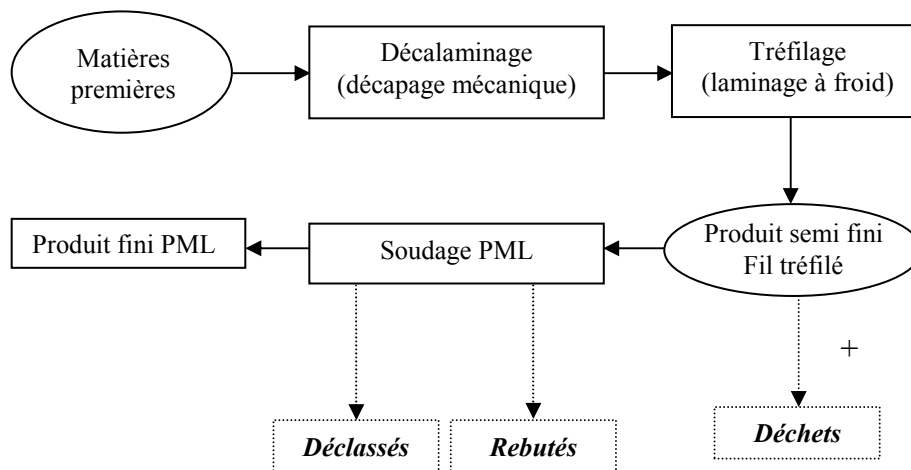
Ce processus va accroître :

- les déchets,
- les rebuts,
- et les déclassés.

D'où la formule de mise au mille est la suivante (fig. 40) :

$$PF + déchets + rebuts + déclassés / PF \times 100$$

Fig. 40 - Exemple du processus de fabrication de la Poutrelle Métallique Légère (PML)



Source : schéma élaboré par le doctorant.

7. Cas chiffré d'élaboration du budget

Le budget de la Filiale pour l'année 2015 est établi selon une prévision volontariste qui répond à un souci d'équilibre d'exploitation.

La Filiale s'engage grâce à des actions correctives à agir sur les causes internes ayant des effets négatifs sur la performance de l'activité en l'occurrence :

7.1. Augmentation du chiffre d'affaires

Le volume des ventes passe de 7 020 T en réalisation de clôture 2014 à une prévision de 12 300 T en 2015 soit une évolution de 72% avec le maintien des prix de ventes.

La politique en terme de commercialisation vise à acquérir des contrats de marché importants d'entreprises publiques, privées ou étrangères installées en Algérie ; cette démarche est déjà entamé au 4^e trimestre 2014.

7.2. Réduction des charges de structure et d'activité et augmentation de la productivité

La maîtrise des charges de structure et d'activité passe par la réduction des effectifs qui sera occasionnée par le départ en retraite de 10 agents, un coût d'achat de matière première favorable de 53.00 KDA/T en importation par le biais de TREFI 5, une maîtrise des consommables de production, et une augmentation du taux d'emploi des équipements par la réalisation de 12 300 T de produits conformes en un cycle de 2X8D.

Le budget 2015 constitue un véritable contrat à réaliser pour pouvoir restaurer l'équilibre d'exploitation de la filiale.

COMMERCIAL

Les ventes pour l'exercice 2015 devront générer un CA de l'ordre de 895 850 KDA, représentant l'écoulement de 12 100 tonnes de produits finis.

1. Chiffre d'affaires

Par rapport aux prévisions de clôture 2014, le CA devrait passer de 554 918 KDA à 895 850 KDA, soit une évolution de 61%.

1.1.Production vendue

Le programme physique des ventes fait ressortir globalement une quantité de 12 100 tonnes.

1.2.Stocks des produits finis

En tenant compte du stock final à la clôture 2014 de 228 T de produit conforme et une production annuelle en 2015 de 12 300 T, avec une vente de 12 100 T, les stocks projetés au 31/12/2015 seront de 428 T.

PRODUCTION

1. Production physique

En termes de production, l'objectif visé pour l'exercice 2015 sera de 12 300 tonnes de produits conformes.

La traduction physique de ce niveau fait ressortir une production de :

- 8 700 tonnes de treillis soudés,
- 1 500 tonnes de PML,
- 600 tonnes d'armatures,
- 1 500 de fil tréfilé pour ventes.

Le budget élaboré par la filiale pour l'exercice 2015 tient compte des paramètres suivants :

- paramètres de marche des équipements de production,
- indice de productivité exempte.

APPROVISIONNEMENTS

1. Achats globaux

Les approvisionnements prévus pour l'exercice 2015 porteront sur la matière première et les consommables de production y compris la pièce de rechange pour un montant de 622 945 KDA constitué en majorité par la matière première d'un montant de 612 945 KDA soit un taux de 98%.

- Matière première : 612 945 KDA pour une quantité de 11 565 Tonnes.
- P.D.R et Consommables : 10 000 KDA.

À noter que la matière première est valorisée au coût d'achat unitaire de 53.000 KDA/T.

2. Stock de matière première

Le stock en fil machine au 31/12/2015 sera de 1 034 T, représentant une valeur de 54 646 KDA, et une couverture d'un mois.

RESSOURCES HUMAINES

1. Effectif

Il est prévu à la clôture 2014 un effectif inscrit de 171 agents dont 13 agents CTA²⁰⁹, 10 agents temporaires et 20 agents affectés au groupe TPL.

TREFI 4 prévoit en 2015 le départ en retraite de 10 agents.

À ce titre, l'effectif projeté à la fin de l'exercice 2015 sera de 161 agents :

- 138 agents permanents (dont 20 agents au niveau du Groupe TPL).
- 23 Agents temporaires (dont 13 agents CTA).

2. Mouvement du personnel

Le mouvement du personnel prévu pour l'exercice 2015 connaîtra le départ en retraite de 10 agents :

- 02 cadres supérieurs au niveau de la direction générale,
- 01 cadre au niveau du département finances et comptabilité,
- 01 agent de maîtrise au niveau du service contrôle qualité,
- 02 agents de maîtrise au niveau de la sécurité,
- 01 agent de maîtrise au niveau de la maintenance,
- 01 agent de maîtrise au niveau de la production,
- 01 agent d'exécution au niveau de la sécurité,
- 01 agent d'exécution au niveau de la production.

Les effectifs par Catégorie socio-professionnelle affichent les taux de répartition suivants :

Encadrement	Maîtrise	Exécution
19 %	9 %	72 %

Et par structure :

²⁰⁹ Contrat de Travail Aidé dans le cadre de l'Agence Nationale d'Emploi.

Production	Soutien technique	Administration
31 %	37 % (sécurité incluse	32 %

3. Frais du personnel

Les frais du personnel de la prévision de clôture en 2014 est de 157 729 KDA.

Il est prévu pour l'exercice 2015 un montant des frais de personnel de 148 363 KDA, dont 23 215 KDA relatifs à l'indemnité de départ en retraite.

Il est prévu comme hypothèse :

- un montant de 6 961 KDA relatif à l'indemnisation des départs en retraite avec la majoration de 22%, (incluse les charges patronales).
- une allocation de départ en retraite d'un montant de 16 254 KDA.
- prime de rendement collectif arrêtée à un taux de 15%.
- indemnité d'expérience professionnelle fixée à un taux de 1.5%.

4. Formation

Les dépenses consacrées au chapitre de la formation affichent un montant de 1 483 KDA, soit 1% des frais du personnel concernant surtout les participations aux séminaires nationaux et autres cycles de formation et de perfectionnement de courte durée orientés vers toutes les catégories socio-professionnelles.

FINANCES

1. Immobilisations

Le montant des immobilisations de la prévision de clôture 2014 est de 7 706 KDA concernant les équipements suivants :

Désignation	Coût (KDA)
Matériel informatique	238
Matériel de communication	61
Moteurs et variateurs pour bloc de tréfilage	2 882
Mobilier de bureau	15
Adoucisseur et citernes pour équipements de production	3 228
Caméras de surveillance	1 282
Total	7 706

En ce qui concerne l'exercice 2015, il est prévu un montant d'investissement de 7 545 KDA relatif à l'achat des équipements suivants :

Désignation	Coût (KDA)
Chariot élévateur	3 000
Ambulance	1 845
Véhicule léger	1 200
Rénovation ponts roulants	1 500
Total	7 545

Bilan actif

Libellé	Brut	Amort. / Prov.	2014	2015
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles	728 387	416 708	311 679	353 682
Terrains	119 625		119 625	119 625
Bâtiments	159 075	47 318	111 757	111 757
Autres immobilisations corporelles	449 686	369 390	80 296	122 300
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières	735		735	735
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	735		735	735
Impôts différés actif	2 977		2 977	2 977
TOTAL ACTIF NON COURANT	732 099	416 708	315 391	357 394
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	130 367	16 495	113 872	171 645
Créances et emplois assimilés				
Clients	336 492	46 759	289 733	254 935
Autres débiteurs	158 495	3 638	154 857	153 642
Impôts et assimilés	177 799		177 799	74 306
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	182 293		182 293	963
TOTAL ACTIF COURANT	985 445	66 892	918 553	655 491
TOTAL GENERAL ACTIF	1 717 544	483 601	1 233 944	1 012 885

Bilan Passif

Libellé	2014	2015
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	754 300	754 300
Capital non appelé		
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	5 114	-76 166
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-918 266	-825 130
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	-158 852	-146 996
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	51 111	66 611
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes	437 314	437 313
Provisions et produits constatés d'avance	46 505	39 720
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	534 930	543 644
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	435 993	376 938
Impôts	205 252	34 944
Autres dettes	38 133	25 509
Trésorerie du Passif	178 487	178 846
TOTAL PASSIFS COURANTS III	857 866	616 237
TOTAL GENERAL PASSIF	1 233 944	1 012 885

Comptes de Résultat

Désignation Rubrique	Clôture 2014	Prévisions 2015
Ventes et produits annexes	557 318	895 850
Variation stocks produits finis et en cours	4 334	13 000
Production immobilisée	0	0
Subventions d'exploitation	0	0
1-Production de l'exercice	561 652	908 850
Achats consommés	409 719	674 788
Services extérieurs et autres consommations	7 711	2 500
2-Consommation de l'exercice	417 430	677 288
3-Valeur ajoutée d'exploitation	144 222	231 562
Charges du personnel	157 729	132 237
Impôts, taxes et versements assimilés	7 374	12 542
4-Excédent brut d'exploitation	-20 881	86 783
Autres produits opérationnels	13 872	0
Autres charges opérationnels	1 551	8 000
Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeur	61 095	79 549
Reprises sur pertes de valeur et provisions	8 355	7 304
5- Résultat opérationnel	-61 300	6 538
Produits financiers	0	0
Charges financières	14 866	1 424
6-Résultat financier	-14 866	-1 424
7-Résultat ordinaire avant impôts	-76 166	5 114
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	0	0
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	0	0
Total des produits des activités ordinaires	583 879	916 154
Total des charges des activités ordinaires	660 045	911 040
8-Résultat net des activités ordinaires	-76 166	5 114
Eléments extraordinaires (produits) à (préciser)	0	0
Eléments extraordinaires (charges) à (préciser)	0	0
9-Résultat extraordinaire	0	0
10-Résultat net de l'exercice	-76 166	5 114
Part dans le résultat net des sociétés mises en équivalence		
11-Résultat net de l'ensemble consolidé(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

Tableau des Flux de Trésorerie

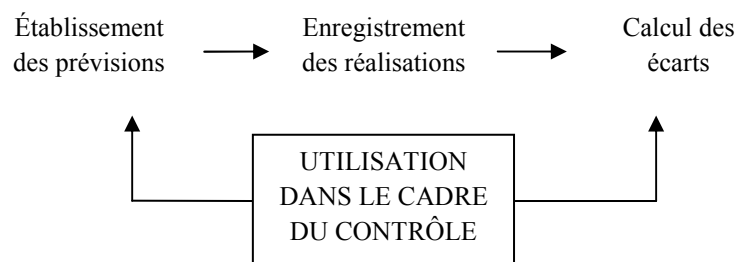
Intitulé	Clôture 2014	Prévisions 2015
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Encaissements reçus des clients	401 898	1 013 347
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel	48 061	757 257
Intérêts et autres frais financiers payés	10 374	1 666
Impôts sur les résultats payés		
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		
Règlement IRG	16 815	25 322
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		
Règlement TVA		
VIREMENT INTER FILIALE	220 839	
VIREMENT DE FONDS		
AUTRES Décaissements	28 010	53 519
AUTRES ENCAISSEMENTS	495	100 000
SOMMES VERSES AU PERSONNEL	115 996	66 898
REGLEMENT TAP	4 972	11 497
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)	-42 674	197 188
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement		
Fc c Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles	3 776	0
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles	0	0
Autres encaissements	0	0
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières	0	0
Intérêts encaissés sur placements financiers	0	0
Dividendes et quote-part de résultats reçus	0	0
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)	-3 776	0
Flux de trésorerie provenant des activités de financement		
Encaissements suite à l'émission d'actions	0	0
Dividendes et autres distributions effectués	0	0
Encaissements provenant d'emprunts	0	0
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées	0	15 500
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)	0	-15 500
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités		
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-46 450	181 688
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice	-132 259	-178 709
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice	-178 709	2 979
Variation de trésorerie de la période	-46 450	181 688

7.3.Le contrôle budgétaire

Les budgets révèlent ce vers quoi l'entreprise veut aller. Ils précisent la cible à atteindre et les moyens d'y parvenir. Mais rien ne garantit que l'entreprise réalise les objectifs qu'elle s'est fixés, c'est pourquoi il est essentiel d'associer aux budgets un système de contrôle budgétaire dont le but est de vérifier la réalisation des objectifs²¹⁰, cette phase constitue en fait le contrôle budgétaire (le cas de la filiale nommé le rapport d'activité) qui va permettre (Goujet et Raulet, 2007, p191)²¹¹ :

- de faire apparaître la cause éventuelle de certains dysfonctionnement afin d'y apporter les corrections nécessaires,
- de dégager les responsabilités de ces écarts.

Fig. 41 - Le processus budgétaire dans le cadre du contrôle de gestion



Source : Boussard D et Le Thanh T, comptabilité analytique, Chihab, 1995, p 5.

7.3.1. Organisation de la procédure budgétaire Groupe

L'organisation et la gestion de la procédure budgétaire constituent, un temps fort essentiel de la prestation contrôle de gestion. La responsabilité du contrôle de gestion est en effet d'assurer la diffusion des documents principaux servant de support à l'élaboration du budget ainsi que le respect du planning de la procédure²¹².

On y trouve un calendrier au sein du Groupe TPL, dont l'attribution des responsabilités et des niveaux de décision, donne les instructions au niveau le plus général, à charge pour les filiales d'établir leurs propres règles dans le respect du cadre général. Ce calendrier indique

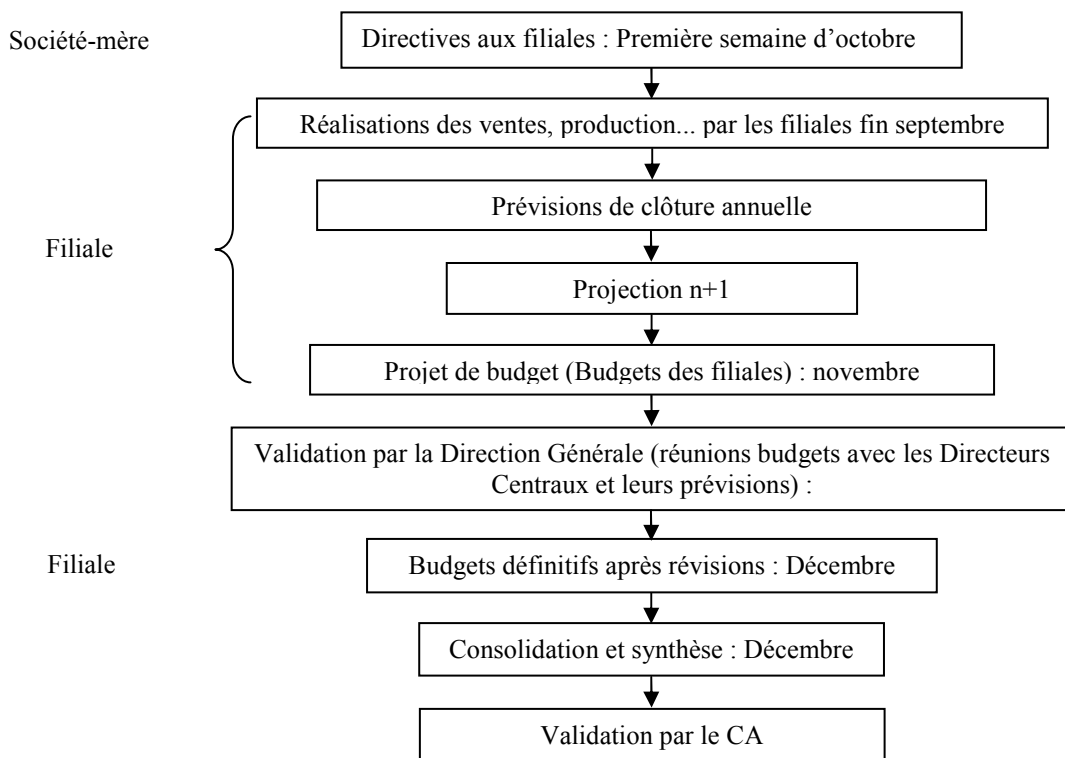
²¹⁰ Cabane, Opcit, p 263.

²¹¹ Goujet C et Raulet (C et C), comptabilité de gestion 7^e éd, Dunod, 2007.

²¹² Naulleau et Rouach, Opcit, p 263.

les grandes étapes de l'élaboration des budgets depuis les directives de la société-mère jusqu'à la consolidation et à la synthèse finale (fig. 42).

Fig. 42 - Calendrier budgétaire Groupe TPL



Source : schéma élaboré par le doctorant sur la base des différentes lectures.

La procédure d'élaboration du budget de l'année budgétaire (N+1) Groupe TPL, commence au cours de l'année (N) de manière à disposer du maximum d'informations sur les réalisations de (N).

La figure nous donne le processus global d'élaboration du budget du Groupe, dont nous faisons les commentaires suivants :

Le contrôleur de gestion de la société-mère et ses correspondants dans les différentes filiales (contrôleurs de gestion filiales) sont généralement chargés de gérer le processus selon les différentes étapes qui peuvent être décrites de la manière suivante :

- Étape 1 : préparation

La société-mère transmet par le biais de la direction de contrôle de gestion une lettre d'instruction aux filiales leur donnant ainsi les orientations et les objectifs à atteindre pour l'année (N + 1), elle comporte :

- les tendances économiques susceptibles de contrarier les objectifs du Groupe,
- le rappel des orientations fixées par la société-mère à l'issue de la phase de planification (principalement les objectifs et les valeurs des variables endogènes à respecter comme les normes salariales, les embauches prévues, les investissements à réaliser, etc., plus les orientations du SGP),
- ainsi que le délai de transmission de l'information désirée et des formulaires standards : calendrier à suivre, responsabilités dans l'élaboration des budgets et dans les arbitrages, éventuellement formulaires avec la définition des notions utilisées afin de faciliter les travaux ultérieurs de consolidation et de comparaison.

- Étape 2 : élaboration projet budget

Chaque filiale va élaborer son projet de budget pour l'exercice (N + 1), en fonction des orientations et des objectifs de la société-mère. Elle tiendra également compte de ses propres objectifs et contraintes.

- Étape 3 : étude de projet de budget

Au niveau de la Filiale, ces objectifs peuvent être objet de négociation. Les documents budgétaires sont retournés au département de contrôle de gestion de la société-mère pour éliminer les incohérences et établir une première consolidation, c'est le projet de budget.

Ce qui nous entraîne à la consolidation et l'étude de la cohérence qui sera faite à partir de l'ensemble des budgets.

Le contrôle de gestion siège va élaborer les documents de synthèse (bilan, compte de résultat) afin de s'assurer de la cohérence des budgets des différentes filiales avec les objectifs fixés par la société-mère²¹³. Une dernière procédure de cette étape sera opérée par des réunions budgétaires qui permettent aux filiales d'exprimer leurs besoins, ainsi que ceux du Groupe et de trouver un compromis qui satisfait les deux parties pour l'établissement d'un budget qui répond à la stratégie du Groupe. Précisons que ces réunions budgétaires qui sont ainsi consensuelles ne réunissent que les directions Marketing, Finance et Ressources Humaines.

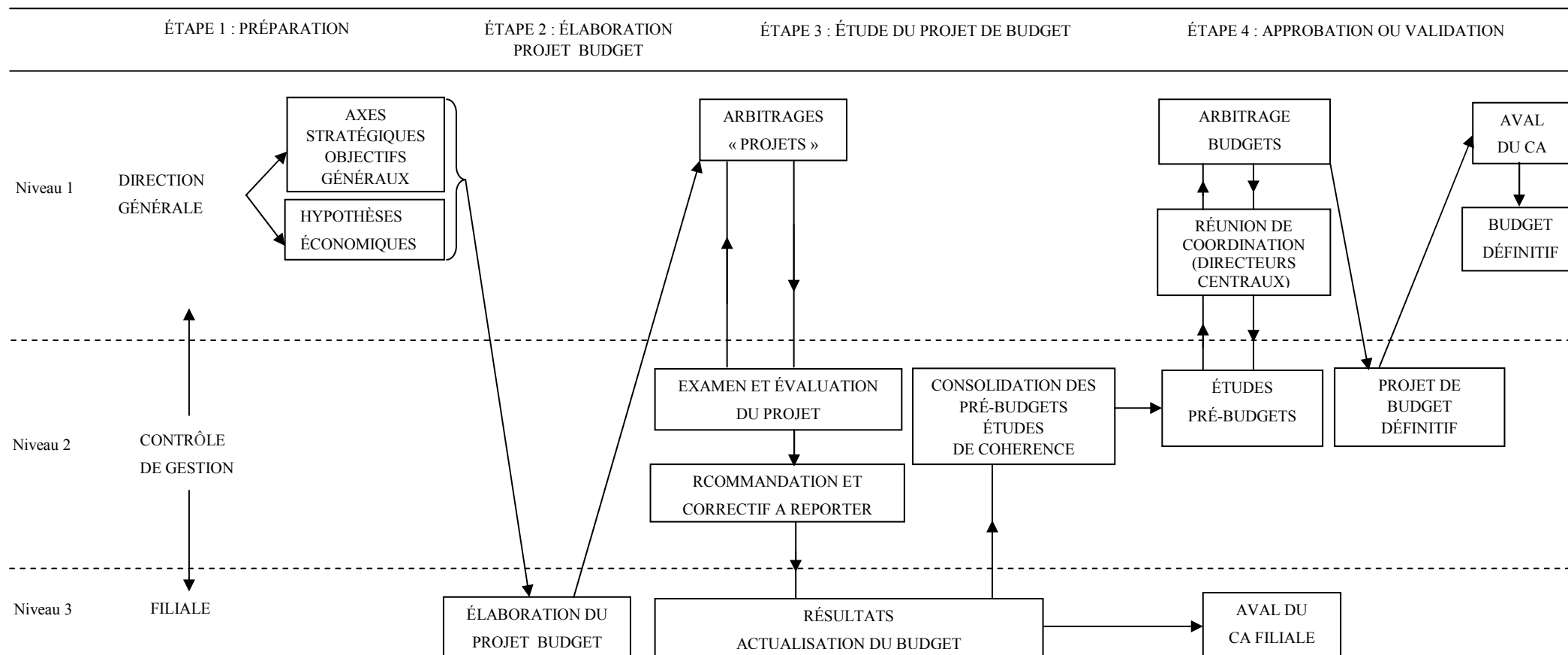
- Étape 4 : approbation (validation)

Le budget ne sera considéré comme définitif que lorsqu'il aura l'aval du Conseil d'Administration du Groupe. Par cette validation, il deviendra officiel et de ce fait opérationnel.

²¹³ L'utilisation de l'informatique et de modèles de calculs permet de réaliser rapidement des simulations, en faisant varier tels ou tels paramètres et de construire plusieurs hypothèses budgétaires jusqu'aux résultats souhaités.

Il faut noter que ces phases ne se suivent pas de manière linéaire. Il s'agit plutôt d'un processus d'interaction destiné à converger vers la consolidation finale au niveau du Groupe. Ce processus permet d'intégrer au fur et à mesure de nouvelles données sur les résultats de l'année en cours, ceci permet d'en tenir compte pour arriver à de meilleures prévisions.

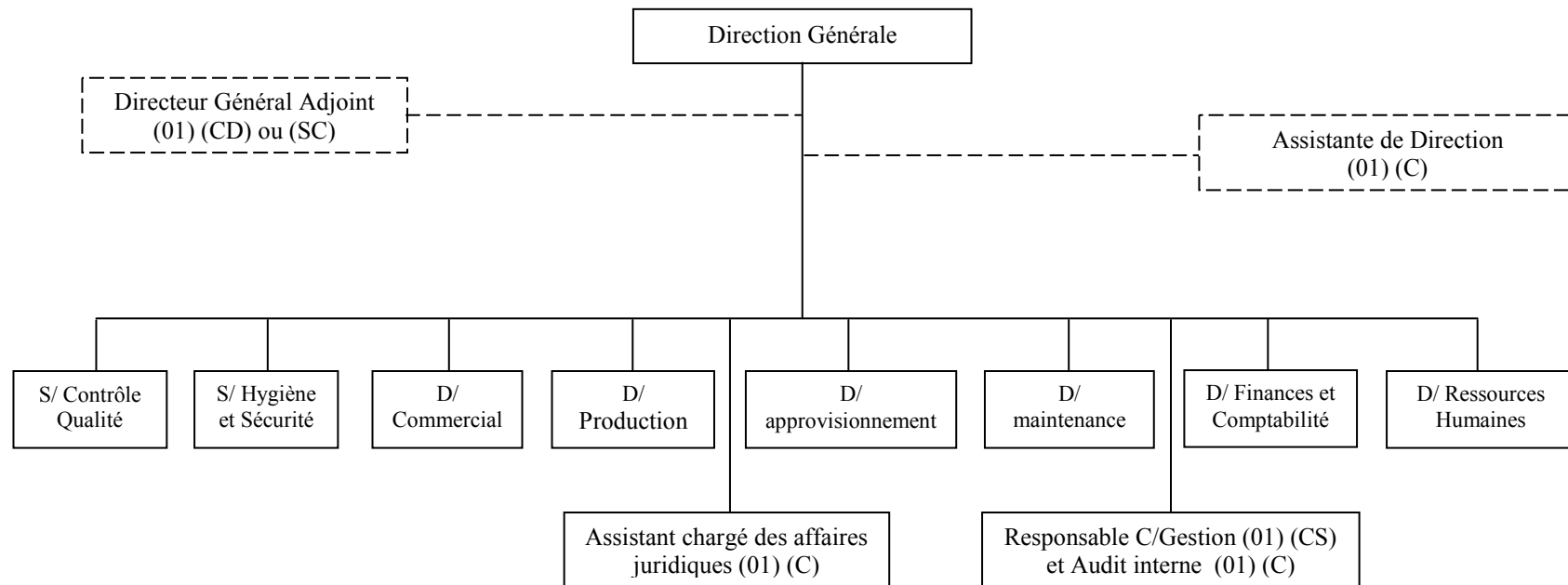
Fig. 43 - Les phases de la procédure budgétaire pour N + 1 Groupe TPL



Source : Travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage, Naulleau G et Rouach M, le contrôle de gestion bancaire et financier, 3^e éd, Banque éditeur, 1998, p 264.

Section 2 : Étude réalisationnelle

Organigramme de la filiale TREFI 4



C : cadre dirigeant
CS : cadre supérieur
D : département
S : service

1. Domaine du Contrôle de Gestion Filiale

En adoptant les critères tels que publiés par l'Association Nationale de Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion cité par Lauzel et Teller (1992 ; p18), nous pouvons présenter comme suit les responsabilités du service de contrôle de gestion :

- les responsabilités de la fonction contrôle de gestion,
 - faire fonctionner correctement le système d'information,
 - effectuer des études économiques,
 - les coordonner.
- Les principales sources du système d'information
 - le tableau de bord des structures internes,
 - les directives du Groupe,
 - les systèmes d'information opérationnels : production, commerciale, approvisionnements...,
 - le système d'information matière (comptabilité analytique),
- Le système d'information,
 - fournir une description précise d'une évolution passée, d'une tendance, d'une situation présente et permettre un diagnostic sérieux,
 - éclairer les décisions qui doivent être prises dans le cadre prévisionnel,
 - faire apparaître les écarts entre prévisions et réalisations et permettre d'en expliquer les causes.

Ainsi, le contrôleur de gestion participe aux études économiques qui émanent de la part des directions et services, il intervient ainsi en vue d'une bonne coordination. Ces études portent sur :

- la politique d'investissement en immobilisation et fonds de roulement,
- les avis et recommandations du contrôleur de gestion portant sur :
 - les politiques,
 - la structure.

1.1. Besoins en information de gestion : le Tableau de Bord

Face à un environnement de plus en plus complexe, il est primordial de maîtriser l'information. Les sources d'informations internes (comptabilité générale, comptabilité analytique, statistiques commerciales ou de production) et externes (études des organismes spécialisés, presse...) sont de plus en plus variées (Busson-Villa, 1996, p213).

Or, le contrôle budgétaire fournit avec retard des informations exhaustives mais limitées aux données comptables et financières, il ne constitue pas un outil de suivi et d'amélioration des performances (Langlois et Bonnier, 1996, p225).

Ainsi, il est trop agrégé et trop contraint par le caractère normatif de la comptabilité pour permettre ces analyses²¹⁴.

À cet effet, il doit être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts aux données physiques et transversales aux différents niveaux hiérarchiques pour permettre de pallier aux inconvénients qui viennent d'être énoncés : les tableaux de bord.

Les chefs d'entreprise sont conscients de la nécessité d'avoir une vue globale de la gestion en insérant dans un tout cohérent l'ensemble des informations d'origine (interne ou externe) qui permettent de caractériser et de localiser les responsabilités (Lauzel et Teller, 1992, p266).

Ainsi, les bonnes décisions dans l'entreprise sont souvent subordonnées à l'existence d'un tableau de bord (TB). Ce terme, qui est emprunté aux domaines de l'automobile ou de l'aviation, renvoie, lorsqu'il est appliqué en management, à un «système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise» (Busson Villa, 1996, p213).

Le contrôleur de gestion est responsable de la conception et du bon fonctionnement du système d'information (Fabre, Dubost et Solle, 2000, p121). Il lui appartient de fournir, en temps voulu, aux dirigeants et aux responsables opérationnels, les informations adaptées à leurs besoins et d'en garantir la fiabilité et l'homogénéité. Cette information se fera à travers les tableaux de bord qui servent d'interface entre le système et ses utilisateurs.

«Les tableaux de bord peuvent être définis comme un ensemble d'indicateurs, peu nombreux, connus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'évolution des unités qu'ils gèrent et d'identifier les tendances qui les influencent sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions» (Gautier et Pezet, 2006, p198).

Cette définition laisse apparaître que :

- «les tableaux de bord correspondent à un ensemble d'indicateurs de coûts, d'activités, de résultats et de performance pour un individu, un centre d'analyses, des regroupements de centres d'analyses ou pour toute l'entreprise» (Autissier, 2007, p53),

²¹⁴ Naulleau et Rouach, Opcit, p 275.

- les tableaux de bord sont des instruments de pilotage à court terme dirigés vers l'action. Ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs, pertinents, obtenus rapidement traduisant les facteurs de compétitivité de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité,
- «par leur aspect synthétique, les tableaux de bord attirent l'attention des responsables sur les points clés de leur gestion et améliorent ainsi la prise de décision. Les indicateurs peuvent être financiers, physiques et/ou qualitatifs» (Langlois et Bonnier, 1996, p21),
- les tableaux de bord doivent être adaptés²¹⁵ à chaque niveau hiérarchique. Le choix d'indicateurs communs entre les niveaux hiérarchiques favorise le dialogue et la communication entre le supérieur et ses collaborateurs,
- le tableau de bord, c'est un outil qui souligne l'état d'avancement dans lequel se trouve le processus afin de permettre au responsable de mettre en place des actions correctives.

Pour faire du tableau de bord un outil vraiment utile à la prise de décision, il faut au préalable rechercher quels sont les critères de qualité de cette matière première qu'est l'information. Ensuite, il convient d'organiser son contenu et d'effectuer son montage (Guedj, Kübler et Morel, 2004, p285)²¹⁶.

Le tableau de bord est plus en amont vers le terrain que le budget. Il doit être plus proche des besoins des utilisateurs que le budget qui reste plus institutionnel. Il doit même tenir compte de leur préférence quant à la forme des informations qu'il donne : choix entre graphiques et chiffres par exemples).

Le tableau de bord (TB) a par conséquent une périodicité plus rapide. Classiquement, on distingue trois grands types de tableau de bord :

²¹⁵ Il est bien évident que les indicateurs contenus dans le tableau de bord vont varier en fonction du destinataire et de la périodicité choisie.

²¹⁶ Guedj N, Kübler F et Morel H, le tableau de bord : condition nécessaire à la pertinence de la décision in Guedj N (ouvrage coordonné par) le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e éd, les éditions d'Organisation, 2004.

	TB opérationnel	TB de gestion ou de pilotage	TB stratégique²¹⁷ ou d'activité
Périodicité	1 jour à une semaine	De la semaine au trimestre	Semestriel ou annuel
Utilisation	Pour l'exploitation et la gestion quotidienne	Pour la gestion à LMT et le cadrage par rapport aux objectifs	Pour le diagnostic, la surveillance des grands équilibres et la décision stratégique
Apport pour l'utilisateur	Aide à la régularité par rapport aux normes (quotas, standard...)	Aide à l'efficacité par rapport aux objectifs (Plans, Budgets...)	Aide à la décision par rapport à l'environnement interne et externe.

Source : Fabre P, Dubost N et Solle G, synthèse économie et comptabilité : manuel et applications, DESCF, épreuve n° 2, 2° éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2000, p 121.

Le cas de la filiale, le tableau de bord stratégique est utilisé par le Président Directeur Général (PDG) filiale qui regroupe les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de sa stratégie. Son horizon est à relativement long terme. C'est ainsi que le PDG dispose souvent, à côté de son tableau de bord stratégique, de tableau de bord de pilotage à périodicité mensuelle, hebdomadaire et journalière lui permettant de s'informer sur l'application des directives stratégiques.

Principaux indicateurs du tableau de bord stratégique (PDG Filiale) :

- volume de production : journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel,
- part de marché local semestrielle.

Or, les tableaux de bord de gestion communiquent les données indispensables au contrôle à court terme de la marche de la filiale. Ils sont établis dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, ce qui permet aux responsables des différents départements d'exercer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'événement. Il y a un ou plusieurs tableaux de bord de gestion pour chaque fonction.

Cette pluralité des tableaux de bord de gestion au niveau d'un département est liée à leur périodicité. On distingue :

- un tableau de bord journalier avec les informations qu'il est urgent de connaître quotidiennement,
- un tableau de bord hebdomadaire,
- un tableau de bord mensuel.

²¹⁷ Il ne faut pas confondre le tableau de bord stratégique avec le tableau de bord de la Direction Générale.

À cet effet, les besoins en information de gestion pour le contrôleur de gestion de la Filiale à travers son propre tableau de bord se résument suivant le cas échéant :

Besoins en information de gestion	Niveau d'exécution Gestion quotidienne et hebdomadaire	Niveau de régulation (Respect des objectifs) : un mois et trimestre	Niveau stratégique (Grands équilibres) : fin d'année
Direction Financière	Trésorerie	Trésorerie Comptes de Résultat Créances et dettes Coût de production	Trésorerie Comptes de Résultat Créances et dettes Coût de production Rapport financier Bilan actif et passif Analyse financière
Direction commerciale	Chiffre d'affaires	Chiffre d'affaires : quantité et valeur Ventes inter-filiales	Chiffre d'affaires : quantité et valeur Ventes inter-filiale Part de marché (national) Les 10 importants clients Analyse du marché de la Filiale par rapport à ses clients
Direction de production	Production tonnage réalisée	Production tonnage réalisée Production non conforme en quantité Les arrêts «alias» (non programmés)	D'une manière très détaillée : - Production tonnage réalisée - Production non conforme en quantité - Les arrêts alias (non programmés)
Responsable GRH		Heures supplémentaires Formation réalisée Mouvement des frais du personnel	Heures supplémentaires Formation réalisée Mouvement des frais du personnel Pyramide des âges Pyramide d'ancienneté PRC, Taux d'absentéisme
Responsable des approvisionnements		Entrée MP et pièces de rechange et consommable en quantité et en valeur	Entrée MP et pièces de rechange et consommable en quantité et en valeur Tendance de la consommation

Source : Travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage, Fabre P, Dubost N et Solle G, synthèse économie et comptabilité : manuel et applications, DESCF, épreuve n° 2, 2^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2000, p 122.

Observation

La valorisation des stocks physiques est confiée à une commission interne désignée par le PDG.

Les tableaux de bord s'emboîtent²¹⁸ les uns dans les autres en suivant les lignes hiérarchiques ; c'est le principe gigogne. Le tableau de bord de gestion de chaque responsable inclut les informations qui sont indispensables à la gestion de son service ainsi que les informations qui sont essentielles pour son supérieur hiérarchique.

Besoins en information de gestion	Niveau d'exécution Gestion quotidienne et hebdomadaire	Niveau de régulation (Respect des objectifs) : un mois et trimestre	Niveau stratégique (Grands équilibres) : fin d'année
Direction Financière	- CA - Production - Masse salariale - Dépenses-Recettes	- Etat de rapprochement mensuel - État financier	- Inventaire physique - État de rapprochement - État financier
Direction commerciale	- Satisfaction des clients sur le plan de qualité	- D'avoir nouveaux clients - Recherche d'une part importante sur le marché national	- Être compétitive sur le plan : qualité et coût - Diversifié les produits
Direction de production	- Recherche de la satisfaction de la production - Les arrêts		
Responsable GRH	- Heures supplémentaires - Absentéisme	- Masse salariale - Frais du personnel - Charge patronale	- Projection des effectifs - Clôture frais du personnel - Provision des retraités
Responsable des approvisionnements	Rupture des stocks	- Pièces de rechange à l'import	

Source : Travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage, Fabre P, Dubost N et Solle G, synthèse économie et comptabilité : manuel et applications, DESCF, épreuve n° 2, 2^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2000, p 122.

À cet effet, les informations des tableaux de bord ne remontent pas si elles ne sont utiles qu'au niveau local.

Le contrôleur de gestion de la Filiale dans l'intégration des tableaux de bord a un double rôle :

- Horizontalement : le tableau de bord d'un responsable informe sur des éléments qui sont hors de sa responsabilité directe mais qui sont nécessaires à la conscience des responsabilités communes et à la vision transversale de la filiale. Les indicateurs sont alors partagés entre plusieurs tableaux de bord, exemple finance et production.
- Verticalement : les tableaux de bord s'élaborent selon un processus (bottom up) qui commence par les niveaux inférieurs. Chaque responsable définit seul les informations

²¹⁸ Ce principe d'emboîtement est présent de façon plus complète dans les budgets. Un budget de niveau supérieur contient toutes les informations des budgets de niveau inférieur.

dont il a besoin pour gérer son centre de responsabilité. Il emboîte ensuite son tableau de bord de gestion dans celui de son supérieur hiérarchique.

C'est ainsi, que le PDG de la Filiale synthétise les données essentielles pour les transmettre au Groupe. Il est évident que cette synthèse occulte des données propres à la Filiale (les dirigeants du groupe ont besoin d'une information montante les renseignant sur la performance de la filiale).

Cette procédure qu'on appelle Reporting qui est un outil de contrôle dans un contexte de gestion décentralisée permet au responsable destinataire une vision claire de la Filiale concernée, d'où un gain de temps et une célérité dans la prise de décision.

2. Domaine d'Audit

L'organigramme de la Filiale intègre la fonction d'audit dans la même structure que celle du contrôle de gestion. Si ce dernier a été précédemment précisée dans sa fonction ; par contre la relation entre la fonction d'audit et sa relation avec le contrôle de gestion reste à définir.

- L'ancrage juridique de la structure d'audit interne au sein des EPE

L'importance que revêt la structure d'audit²¹⁹ dans la surveillance des différentes fonctions de l'entreprise et dans la détection des facteurs de risques et des fraudes éventuelles et aussi de par l'importance du portefeuille d'Entreprises Publiques Economiques.

À cet effet et dans son chapitre 8 réservé au contrôle, la loi n° 88-01 portant loi d'orientation sur les Entreprises Publiques Économiques du 12 janvier 1988 a fait en son article 40, obligation à ces dernières d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit et d'améliorer, d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion.

L'article 41 de cette même loi a prévu pour sa part que les Entreprises Publiques Economiques sont soumises à une évaluation périodique, opérée par un organe habilité à cet effet par voie réglementaire.

Ces deux dispositions n'ont toutefois pas été reprises par l'ordonnance n° 95-25 du 25 septembre 1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, qui abroge, sauf dans ses dispositions relatives à la régulation économique et à l'organisation des travaux de préparation et l'élaboration des plans, la loi n°88-01 précitée. L'obligation de mise en place d'une structure de contrôle a été en effet abrogée, laissant le choix aux gestionnaires de ces entreprises d'apprécier l'existence ou non de ce moyen de contrôle et de supervision.

²¹⁹ Le Groupe dispose d'une Charte interne qui définit les missions et le rôle de l'Audit Interne.

Ce n'est que suite au conseil interministériel du 18 décembre 2006 consacré à l'évaluation du contrôle des dépenses publiques, qu'il a été décidé d'instruire chaque entreprise économique à l'effet de mettre en place une structure d'audit et un contrôle interne.

Cette décision a été suivie d'une note du ministère des participations et de la promotion des investissements, en date du 30 janvier 2007, recommandant la mise en place d'une structure d'audit et de contrôle interne au niveau de chaque Entreprise Publique.

Plus les auditeurs internes sont des cadres salariés d'entreprise dont la mission est de contrôler l'exécution des procédures mises en place par la direction. Leur action peut être complémentaire de celle des auditeurs externes que sont les experts-comptables et commissaires aux comptes.

3. Le lien audit interne /contrôle de gestion

Au niveau conceptuel, la notion d'audit interne comme celle de contrôle de gestion souffrent, toujours, d'une certaine confusion. Cette situation est aggravée par les insuffisances sur le plan technique.

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité (Alazard et Sépari, 2010)²²⁰ :

- l'audit est une mission permanente dont l'objectif est «Organisation»,
- le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise dont l'objectif est «Efficacité».

À cet effet, en Algérie, on discerne mal les frontières entre ces deux contrôles. Les deux constituaient des contrôles comptables et financiers et ont pour fonction d'aider à une optimisation des ressources et de la gestion de l'entreprise.

Par ailleurs, plusieurs autres ressemblances existent entre eux. L'un et l'autre ont un caractère universel en ce sens qu'ils s'intéressent, tous les deux, à toutes les fonctions de l'entreprise. Par ailleurs, l'auditeur interne comme le contrôleur de gestion ne sont pas des opérationnels. Ils se limitent à attirer l'attention, recommandent, proposent mais ne disposent d'aucun pouvoir de décision et tous les deux sont généralement, hiérarchiquement rattachés au plus haut niveau de l'entreprise.

Les deux fonctions, tout en étant distinctes, sont donc complémentaires. L'audit interne a, en effet, pour fonction principale d'évaluer la qualité du système de contrôle interne. Ainsi, il

²²⁰ Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : manuel et applications, 2^e éd, DCG 11, Dunod, 2010.

apporte au contrôle de gestion une garantie sur la qualité de l'information car l'auditeur apprécie le degré d'adéquation des indicateurs de gestion, le caractère exhaustif des informations communiquées au contrôleur de gestion, la cohérence et l'équilibre des grands volets de la gestion etc.

Inversement, le contrôle de gestion fournit à l'auditeur interne des informations qui constituent des indicateurs et des clignotants qui attirent son attention sur des points de faiblesses ou des dysfonctionnements de certaines composantes du système de contrôle interne.

Les complémentarités entre la fonction audit interne - contrôle de gestion uniquement fonctionnelles :

1. cette situation s'explique par le fait que l'organisation et les procédures de travail ne sont pas un construit de la Filiale mais imposées, d'où le gel de la fonction d'audit.
2. apports de la fonction audit interne à celle relative au contrôle de gestion restreinte.
3. apports de la fonction contrôle de gestion à celle de l'audit interne
- compte tenu de la Filiale, la fonction de contrôleur de gestion prime sur celle de l'audit par ses directives.

Malgré cela, il faut reconnaître qu'il existe une véritable synergie entre ses fonctions pour le bien de l'organisation sans pour autant les confondre, ce qui n'est pas hélas le cas dans notre Filiale.

Tableau. 19 - Le rapport : contrôle de gestion/audit au sein de la Filiale TREFI 4

Les ressemblances		
Critère /fonctions	Auditeur interne (AI)	Contrôleur de gestion (CG)
Intérêt sur les activités d'une organisation	Toutes les activités	Toutes les activités
Point commun	Ces fonctions peuvent s'intéresser à toutes les activités de l'organisme. Elles ont un caractère universel.	
Pouvoir opérationnel	Aucun	Aucun
Point commun	Ces fonctions attirent l'attention, recommandent, proposent mais n'ont pas de pouvoir opérationnel (décisionnel).	
Rattachement hiérarchique	Contrôleur de gestion	Directeur Général (DG)
Divergences	L'Auditeur dépend du CG et le CG dépend du DG	
Les différences		
Objectifs	Visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de Contrôle Interne (Objectifs, moyens, SI, organisation, procédures et supervision).	Définir ou d'aider à définir la performance, sa mesure et son suivi et à recommander les dispositions à prendre pour la prise de décision corrective.
Divergences	Des objectifs spécifiques, génériques mais différents pour les fonctions AI et CG.	
Champ d'application	Va au-delà de la dimension du CG. C'est encore plus perceptible sur les domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement (interactions...).	S'intéresse essentiellement aux résultats (plus d'intérêt à l'information qu'aux systèmes et procédures), réels ou prévisionnels. Il prend en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable.
Divergences	Les fonctions Audit interne et CG s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise mais celles-ci ne sont pas considérées de la même façon.	
Périodicité des interventions	Périodicité définie en fonction du risque (Intervention planifiée).	Dépendante des résultats de l'organisation et de la périodicité du reporting (Son activité est souvent basculée par les priorités de la DG).
Divergences	Les fonctions Audit interne et CG n'interviennent pas avec la même périodicité.	
Méthode de travail	Spécifique à la fonction (processus de conduite d'une mission d'audit et outils) : <ul style="list-style-type: none">- recherche de l'information,- Mission planifiée.	Spécifique à la fonction mais différente vis-à-vis de l'Audit Interne. Elle s'appuie sur les informations (évaluation de l'information) des opérationnels (prévisions / réalisations) et sont largement analytiques et déductives. <ul style="list-style-type: none">- Mission permanente.
Divergence	Les fonctions Audit interne et contrôle de gestion n'interviennent pas avec les mêmes méthodes de travail même si des outils peuvent être partagés.	

Source : Travaux élaborés par le doctorant sur la base du Séminaire des auditeurs de l'ACORS, sous le thème : Synthèse entre les fonctions Audit, Contrôle de gestion et Organisation, Port Leucate, 12-13 et 14 septembre 2012.

4. Comptabilité de gestion (analytique)

« Les analyses liées aux coûts et résultats des opérations et des produits/marchés sont l'un des piliers du contrôle de gestion, notamment sur le plan des choix stratégiques. Au fur et à mesure du développement de la taille des entreprises et face à la complexité des décisions à prendre, l'analyse des coûts et des résultats est devenue multidimensionnelle » (Guedj et al, 2004, p129).

En effet, calculer les coûts pour les gérer, telle est la formulation sans doute la plus usitée de la justification de leur calcul ; l'hypothèse implicite véhiculée par cette expression étant que la connaissance des coûts suffit à générer les actions qui en assurent la maîtrise (Mévellec, 2005)²²¹.

Dans cette perspective et depuis le début du XX^e siècle, les auteurs repèrent quatre étapes, correspondant à une représentation de l'environnement des entreprises et de leurs besoins d'informations sur les coûts pour contrôler leur gestion. Ils en tirent une construction de coûts différente pour chaque période (tableau N° 20).

La coordination des actions et l'allocation rationnelle des objectifs et des moyens au sein de l'organisation, suppose l'existence d'un langage commun. Cependant, comme tout langage, le calcul des coûts repose sur des choix, des conventions (Bescos et al, 1997, p193) : les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque. Ils offrent uniquement une représentation, c'est-à-dire un moyen d'appréhender, de décrire le réel de manière nécessairement simplifiée et orientée.

L'évaluation des résultats des différentes actions est une nécessité pour suivre le processus de consommation de ressources et de création de valeur afin d'améliorer la maîtrise de l'organisation et l'anticipation de l'avenir (Dayan, 1999, p718).

Pour aider à comprendre l'avenir, la comptabilité de gestion est construite pour identifier les liens entre les finalités poursuivies et les ressources engagées ; pour cela, au sens plein du terme, elle aide à connaître le coût : pourquoi les consomme-t-on, quelles lois économiques suivent-ils ? Et cette connaissance accumulée permet aussi de s'en servir pour orienter les actions de certains de ceux dont l'atteinte des objectifs dépend.

²²¹ Mévellec P, les systèmes de coûts : objectifs, paramètres de conception et analyse comparée, Dunod, 2005, p 5.

Tableau. 20 - Les besoins d'informations sur les coûts pour chaque période

	1 ^{re} période	2 ^e période	3 ^e période	4 ^e période
Vision générale	Statique	Équilibre statique	Équilibre dynamique	Ordre probabiliste du désordre
Vision de l'environnement	<ul style="list-style-type: none"> - Environnement stable et certain - Il existe une vérité naturelle universelle 	<ul style="list-style-type: none"> - Environnement en mouvement selon des lois immuables - Oscillations autour d'un point d'équilibre - Univers déterministe dans lequel le futur reproduit le passé 	<ul style="list-style-type: none"> - Mouvement de transformations d'ensemble : les lois changent - Théorie des déséquilibres 	<ul style="list-style-type: none"> - Mouvement général imprévisible, transformations indéterminées - Probabilités des événements - Plus d'optimum
Optique	<ul style="list-style-type: none"> - Optique cartésienne - Démarche analytique 	<ul style="list-style-type: none"> - Optique cartésienne - Démarche analytique 	<ul style="list-style-type: none"> - Optique système 	<ul style="list-style-type: none"> - Méso-analyse - Sociologie - Psychologie
Vision de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> - Vision statique de L'entreprise vue comme une machine automate 	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes asservis fermés 	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes ouverts adaptatifs 	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes autodidactes - Capables d'apprentissage
Technique	<ul style="list-style-type: none"> - Automate 	<ul style="list-style-type: none"> - Régulateur à boules 	<ul style="list-style-type: none"> - Machines à commandes numériques 	<ul style="list-style-type: none"> - Réseaux télématiques

Source : Alazard C et Sépari S, contrôle de gestion : corrigés du manuel, 2^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2010, p 3.

Les méthodes de calcul des coûts selon Grandguillot (2006)²²² visent à :

- calculer les coûts pertinents des différentes fonctions, activités ou processus assurés par l'entreprise, en comprendre la structure pour mieux les maîtriser,
- déterminer : les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (stocks, production immobilisée),
- expliquer : la cause des coûts, les résultats des produits ou autres objets de coût pour les comparer aux prix de vente correspondants,

²²² Grandguillot (B et F), comptabilité de gestion : éléments fondamentaux, méthodes classiques des coûts complets et méthodes ABC, coûts partiels, coûts préétablis et coût cible, 8^e éd, coll. Les zoom's, Gualino éditeur, 2006, p15.

- étudier : le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise,
- établir : les prévisions de charges et de produits courants,
- interpréter : les écarts entre les éléments prévisionnels et ceux constatés.

La comptabilité de gestion se présente comme une des spécialités les plus complexes en science de gestion, la reconnaissance de son rôle dans les entreprises est révélée par les théories des sciences de gestion (Genaivre, 2007, p11)²²³.

Ainsi, son efficacité repose sur une bonne compréhension de l'organisation des structures de production dans lesquelles elles s'insèrent (Doriath et Goujet, 2009)²²⁴.

Dans ce sens, De Rongé (1998 ; p71)²²⁵, note que le choix de la stratégie et de la structure organisationnelle va définir deux composantes essentielles nécessaires à la conception et à la mise en place d'un système de comptabilité de gestion :

1. la stratégie va conditionner la nature, la fréquence et le type d'informations comptables dont les gestionnaires ont besoin pour guider leurs prises de décision et contrôler que les choix qu'ils ont faits, leur permettront bien d'atteindre les objectifs fixés,
2. la structure organisationnelle va définir le découpage de l'organisation en centres de responsabilité au sein desquels les activités de l'entreprise prennent place et consomment les ressources de l'organisation.

Ainsi, la modélisation comptable des coûts va s'opérer en deux étapes :

- attribution des ressources consommées aux unités organisationnelles afin de déterminer leur coût,
- attribution des coûts des unités organisationnelles aux objets de coût comme les produits, au prorata de la consommation des activités menées par ces unités.

L'objectif de cette comptabilité est donc de traiter toute information concernant l'acquisition et la consommation des ressources et ainsi d'éclairer les décisions des managers (Horngren et al, 2003, pXI).

Deux modèles coexistent aujourd'hui (Doriath et Goujet, 2009, p1) :

- le modèle des centres d'analyse,

²²³ Genaivre E, initiation à la comptabilité de gestion en entreprise : principes et applications, éditions Publibook, 2007.

²²⁴ Doriath B et Goujet C, comptabilité de gestion, 4^e éd, coll. Comptabilité de gestion et gestion des organisations, Dunod, 2009, p 1.

²²⁵ De Rongé Y, comptabilité de gestion, De Boeck, 1998.

- le modèle à base d'activités (ABC), qui propose une solution alternative face aux évolutions organisationnelles.

Or, le choix du modèle implique une réflexion sur les apports et les limites de l'un ou l'autre en référence au type d'organisation auquel il s'applique.

Notre objectif n'est pas ici d'analyser, d'un point de vue critique, ces deux modèles ni de prendre parti dans ce débat mais bien d'identifier une vision de la filiale TRIFI 4 à construire un système de comptabilité de gestion qui produise une information pertinente pour la prise de décision.

La conception et la mise en place d'un système de comptabilité de gestion, adapté aux besoins de la gestion et du contrôle de l'entreprise, supposent la définition claire de l'ensemble des besoins d'information comptable de l'organisation. Ces besoins, extrêmement variables d'une organisation à l'autre, portent le plus souvent essentiellement sur trois grands rôles de la comptabilité de gestion²²⁶ :

- le calcul du coût de revient des différents objets de coût : coût de revient de production, coût de service d'un client, coût d'un canal de distribution,....,
- fournir aux responsables opérationnels une information sur le coût des opérations, des activités, des processus et des entités organisationnelles, des centres de responsabilité qui dépendent d'eux,
- fournir aux cadres et dirigeants l'information comptable pertinente dont ils ont besoin dans l'analyse de décisions stratégiques relatives à la politique de produits, la politique de sous-traitance, les relations avec les clients et les fournisseurs,...

Elle nécessite donc une volonté de participation, une décentralisation des responsabilités, un système d'information permanent adapté aux besoins et une formation économique minimale de la part du personnel (Guedj, 2004, p124).

Elle est donc, indispensable dans les grandes et moyennes entreprises et également dans les petites entreprises qui disposent souvent de peu de moyens financiers. C'est un moyen indispensable pour optimiser les allocations de ressources.

Selon Jacquot et Milkoff (2007 ; p133)²²⁷ la mise en place d'un système d'analyse des coûts pertinents doit apporter des réponses à trois questions essentielles :

- «De quels types de coûts a-t-on besoin?

²²⁶ De Rongé, Opcit, p 445.

²²⁷ Jacquot T et Milkoff R, comptabilité de gestion : analyses et maîtrise des coûts, coll. Gestion appliquée, Dareios et Pearson Education, 2007.

- Quel système de collecte et de traitement des informations permet de les obtenir?
- Quelle méthode de calcul et d'analyse privilégier ?».

4.1.La Filiale et la méthode de l'Imputation Rationnelle (IR)

Si, dans un premier temps, l'analyse des coûts a eu pour objet de fournir des informations destinées à définir la politique des prix, il est progressivement apparu nécessaire de mettre en œuvre des techniques quantitatives pour minimiser les coûts par une mise sous tension de l'appareil de production. Deux évolutions, - l'une économique : l'augmentation de la taille des entreprises, - l'autre sociale : une nouvelle conception de l'organisation du travail - ont rendu nécessaire et possible ce développement de l'analyse des coûts.

Pour rendre l'appareil de production responsable des coûts, il faut d'abord isoler l'effet du volume de l'activité sur les coûts : c'est l'objet de la méthode de l'imputation rationnelle (IR) des charges fixes.

Ainsi, l'étude du comportement des charges nous a appris que les charges fixes unitaires sont décroissantes en fonction de l'activité.

Les coûts de revient, bien qu'ils intègrent les charges en privilégiant l'aspect Direct/Indirect, n'échappent pas aux conséquences du comportement des Charges Fixes.

C'est ainsi qu'en fonction de l'activité, les coûts de revient calculés mensuellement par la comptabilité analytique vont être différents sans qu'il soit possible de nommer la cause des variations : s'agit-il d'une simple conséquence mathématique du comportement des charges fixes ou y a-t-il d'autres causes qui doivent attirer l'attention des gestionnaires et qui nécessitent peut-être des actes de gestion²²⁸ ?

À cet effet, et pour rendre l'appareil de production responsable des coûts, il a été élaboré une technique qui permet d'éliminer l'influence de l'absorption des charges fixes sur les coûts de revient, en d'autres termes isoler l'effet du volume de l'activité sur les coûts : c'est la méthode de l'Imputation Rationnelle des charges fixes.

Le principe de la méthode repose sur le fait que la totalité des Coûts Fixes correspond à une Activité Normale qu'il convient de définir. Puis, les charges fixes imputées aux coûts sont calculées par rapport au niveau normal d'activité.

²²⁸ Alazard et Sépari, Opcit, p 230.

4.2. La problématique de la détermination de l'activité normale

Si l'activité réelle peut être aisément déterminée par le nombre d'unités d'œuvre du centre considéré ou la production de l'entreprise, il n'en est pas de même pour l'activité normale. Il n'existe pas de méthode totalement satisfaisante. Plusieurs solutions sont utilisées : certaines calculent l'activité normale par référence au passé, d'autres se fondent sur les prévisions, d'autres enfin prennent pour base la capacité de production²²⁹.

- a. Par référence au passé : il suffit dans ce cas de calculer en fin d'année l'activité normale de chaque mois par le rapport : activité réelle annuelle/12. Mais cela suppose un long décalage entre la période observée et le calcul des coûts de cette période, ce qui en supprime l'intérêt. On peut améliorer la méthode en procédant par moyennes mobiles, l'activité normale correspondant à l'activité moyenne des douze derniers mois. Mais dans ce cas, le risque est de sous-estimer l'activité normale, si l'entreprise est en phase de croissance ou au contraire de la surestimer en cas de récession.
- b. Par référence aux prévisions : si l'entreprise effectue des prévisions, notamment dans le cadre d'un budget, l'activité mensuelle normale peut alors être calculée comme la moyenne mensuelle de l'activité prévue. La croissance ou la récession prévue est alors prise en compte. La fiabilité de cette méthode repose, bien entendu sur celle des prévisions.
- c. Sur la base de la capacité de production : dans ce cas, l'activité normale correspond à la capacité de production dans des conditions normales de travail. Il ne s'agit pas de la capacité maximale obtenue par le recours à la sous-traitance ou aux heures supplémentaires mais de la capacité correspondant à l'optimum économique de l'entreprise.

Pour la filiale TRIFI 4, la détermination de l'Activité Normale²³⁰ pour l'année 2014 était comme suit :

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
Tonnage mois ²³¹	1232	1120	1232	1232	1176	1232
Mois	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre
Tonnage mois	1288	-	1232	1232	1176	1288

²²⁹ Burlaud, Simon et Saada, Opcit, p 86.

²³⁰ À partir de l'année 2015, la détermination de l'activité normale sera calculée sur la base des trois budgets des trois dernières années.

²³¹ Réalisation mensuelle dans des conditions optimales.

«Cette méthode peut être considérée comme un perfectionnement de la méthode des centres d'analyse car elle en conserve le schéma d'ensemble en y ajoutant au niveau du tableau de répartition, la distinction charges fixes/charges variables. Son objectif est de déterminer des coûts indépendants du niveau d'activité des centres et de faire apparaître de façon spécifique les effets d'une sous-activité ou d'une sur-activité»²³².

Elle est utilisée selon Grandguillot (2006 ; p124) :

- «faciliter la détermination d'un prix de vente à partir d'un coût de revient,
- permettre une comparaison pertinente des coûts d'une période à l'autre,
- chiffrer le coût d'une sous-activité ou le gain d'une sur-activité par rapport à l'activité normale,
- mettre en évidence les variations des coûts unitaires dues aux charges variables,
- améliorer l'analyse des conditions d'exploitation et des résultats dégagés».

La mise en œuvre de la méthode de l'Imputation Rationnelle comporte les étapes suivantes (Jacquot et Milkoff, 2007, p127) :

- «définir une activité normale,
- répartir les charges en charges fixes et charges variables,
- déterminer le coefficient d'imputation rationnelle : $\text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$,
- calculer le montant des coûts fixes à imputer aux coûts : $\text{Coûts fixes constatés} \times \text{Coefficient d'imputation rationnelle}$.
- calculer les coûts selon l'imputation rationnelle ($\text{Charges variables constatées} + \text{Charges fixes imputées}$),
- déterminer les différences sur niveau d'activité : $\text{charges fixes constatées} - \text{charges fixes imputées}$. Si :
 - coefficient d'imputation rationnelle < 1 Coût de sous-activité
 - coefficient d'imputation rationnelle > 1 Gain de sur-activité
- tirer les conclusions de l'évolution du coût variable».

4.3.Principe de la méthode

- le niveau d'activité d'un centre

Un centre dispose de certains moyens qui lui permettent d'assurer un certain niveau d'activité : c'est le niveau d'activité normal (N_0) de ce centre.

²³² Boussard D et Le Thanh T, comptabilité analytique, Chihab, 1995, p 24.

Lorsque le niveau d'activité réelle s'écarte de cette norme, le coût de l'unité d'œuvre va changer. En effet, les charges indirectes propres à un centre comprennent des charges fixes et des charges variables.

Baisse de l'activité → Le coût de l'unité d'œuvre augmente
 Accroissement de l'activité → Le coût de l'unité d'œuvre diminue

- méthode de correction

La méthode de l'imputation rationnelle corrige ces distorsions en incorporant dans les coûts d'unités d'œuvre la part « normale » de charges fixes et non la part « réelle ». Les charges fixes sont « variabilisées » par le jeu d'un coefficient (ou d'un taux) d'activité :

$$\text{Taux d'activité} = k\% = \frac{\text{activité réelle}}{\text{activité normale}} \times 100 = \frac{N}{N_0} \times 100$$

L'activité est mesurée en unités d'œuvre du centre

$$\text{charges fixes retenues dans le centre} = F \times k\% = F \times \frac{N}{N_0}$$

- écarts d'activité

En cas de sous-activité, une part de charges fixes n'est pas incorporée aux coûts. C'est le coût spécifique de la sous-activité. Inversement, en situation de sur-activité, les charges fixes retenues sont supérieures aux charges réelles. La différence est un gain de sur-activité.

- coût de sous – activité = $F - F \times \frac{N}{N_0}$ avec $N < N_0$
- coût de sur – activité = $F \times \frac{N}{N_0} - F$ avec $N > N_0$

4.4. Les charges indirectes et les choix des unités d'œuvre de la Filiale

Le choix des unités d'œuvre résulte d'analyses technico-économiques, soit d'une étude statistique ou d'une observation empirique.

C'est ce dernier élément qui est pratiqué par la Filiale.

Elle est souvent exprimée en unités de temps (heure machine-heure ouvrier) mais d'autres unités physiques peuvent être adoptées. Lorsqu'il n'est pas possible de trouver une unité physique, on utilise l'unité monétaire.

Cette unité d'œuvre répond à une double finalité :

- c'est une unité de mesure de l'activité d'un centre,

- c'est un moyen pour imputer les coûts des centres aux coûts des produits et commandes ou pour répartir des charges d'un centre à d'autres centres.

À cet effet, elles permettent de calculer des coûts et de mesurer la performance d'un centre. Elles doivent donc être simples (pour être comprises) et représentatives de l'activité du centre (Boussard et Le Thanh, 1995, p 23).

4.5.Critères de choix d'unités d'œuvre selon les centres

Aucune unité d'œuvre ne permet une division absolument indiscutable du coût d'un centre de travail entre les coûts élémentaires des différents produits œuvrés dans le centre. En principe, la meilleure unité d'œuvre est celle dont le coût varie au cours de plusieurs périodes successives en corrélation étroite avec le montant du coût variable du centre.

L'unité d'œuvre d'un centre se définit selon la relation pouvant exister entre le coût du centre et ses consommations ainsi que les possibilités de leur suivi (Jacquot et Milkoff, 2007, p133).

Centres	Approvisionnement	Production	Distribution
Services	Commandes Gestion des stocks	Ateliers Bureau méthodes Contrôle	Marketing, Vente Facturation, Après-vente
Unités d'œuvre			
nombre	unité achetée	unité produite unité de matière utilisée	unité vendue
	L'unité de produit est utilisée pour la production si le centre est spécialisé dans un type d'article (fabrication en série) ou si les articles ne présentent pas de disparité de coûts au sein du centre (peuvent être ramenés à une unité type d'équivalence). L'unité de matière utilisée est plutôt retenue pour la fabrication si les matières incorporées sont "pointées" et ont des coûts proches.		
Poids	kg acheté	kg consommé	kg vendu
	Si le poids est représentatif du coût de l'article au sein du centre.		
Heure		heure de MOD, heure machine	
	L'heure de main-d'œuvre directe est utilisée pour les ateliers de production lorsque les temps de travail de l'opérateur et de la machine sont étroitement liés. L'heure machine est retenue lorsque l'atelier est fortement automatisé et si les frais de fonctionnement et d'amortissement du poste sont importants par rapport aux frais de main-d'œuvre.		
Dinars (10 ou 100)	10 ou 100 Dinars d'achat	100 Dinars consommés 10 Dinars de MOD	10 ou 100 Dinars de vente
	L'unité monétaire est principalement utilisée pour le centre Distribution. 100 Dinars de vente définit un taux de frais : le pourcentage du chiffre d'affaires représenté par les charges indirectes de distribution.		

Source : Travaux personnels du doctorant inspiré de l'ouvrage de Jacquot T et Milkoff R, comptabilité de gestion : analyses et maîtrise des coûts, coll. Gestion appliquée, Dareios et Pearson Education, 2007, p 133.

À cet effet, on recherche la variable qui présente la meilleure corrélation avec les coûts (Cuyaubère et Muller, 1996). Plusieurs unités d'œuvre sont souvent envisageables et les coûts varient en fonction de l'unité choisie. En particulier, il faut veiller à ce que l'unité choisie reste valable au cours du temps : les changements rapides des techniques et des processus de production rendent obsolètes les unités d'œuvre.

Étant donné que l'incorporation des charges fixes indirectes doit être basée sur la capacité normale de production de la filiale, il y a lieu d'appliquer la méthode dite de l'imputation rationnelle des charges fixes afin d'éliminer de façon fictive l'effet de variations du niveau de la production sur les coûts.

Les clés de répartition des charges indirectes au sein la Filiale TREFI 4

Département ou Service	Clé de répartition
Département Ressources Humaines	Effectifs
Département Approvisionnement	Matières premières achetées
Département Maintenance	Heures d'intervention
Département Production	Quantité produite
Département Finances et Comptabilité	Ce sont des frais de structure qui seront affectés comme suit : - 80% pour la production - 20% pour la maintenance
Direction Générale	
Directeur Général Adjoint	
Assistante de direction	
Responsable du contrôle de gestion et audit interne	
Assistant chargé des affaires juridiques	Totallement des charges indirectes qui seront imputées au coût de revient
Service Hygiène et Sécurité	
Service Contrôle Qualité	Quantité produite
Département Commercial	Totallement des charges indirectes et font partie des frais de distribution. Ainsi, chaque produit a ses propres frais de distribution et sur cette base que la clé sera la quantité vendue de chaque produit.

Source : Tableau élaboré par le doctorant.

Exemple: clé de répartition du centre Maintenance du mois de juillet 2014

COMPTE	COA ²³³								
C/60	10 377,15								
C/61									
C/62									
C/63	1 995 624,41								
C/66									
C/68	19 073,75								
TOTAL	2 025 075,31								
COA+ Quote part DPM+20% CFS	1 652 076,76	Unité d'œuvres							
Tréfilage	1 652 076,76	35%	578 226,87						
G45 ²³⁴	1 652 076,76	25%	413 019,19						
ATT ²³⁵	1 652 076,76	20%	330 415,35						
PML	1 652 076,76	15%	247 811,51						
Armature	1 652 076,76	5%	82 603,84						

	Nombre heure	%	Charges à répartir	Installation	MOD	Charges
Heure d'arrêt	828,23	32%	645 100,14	Tréfilage	426,85	600 111,14
Heure potentielle	2 600	100%		G45	8,55	12 020,50
				ATT	20,05	28 188,42
				PML	0,25	351,48
				Armature	3,15	4 428,61
				TOTAL	458,85	645 100,14

Source : Filiale.

²³³ COA : Centre Opérationnel Auxiliaire.

²³⁴ G45 : machine de production.

²³⁵ ATT : machine de production.

Forces et faiblesses dans l'application de la méthode de l'IR dans la Filiale

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • Pour retraiter les charges de structure et les adapter à la conjoncture (commandes spécifiques à la Filiale) et aux aléas frappant la production (arrêts, pannes). • Dans la sous-activité, cette méthode évite de surévaluer les stocks et la production d'une période donnée. • l'IR est une base pour fixer les prix de vente de longue période, le prix réel ne tient pas compte du prix déterminé par cette méthode. • Elle est intéressante dans l'analyse des salaires (par centre de frais) pour mettre en exergue le coût de la sous-activité. 	<ul style="list-style-type: none"> • Difficulté pour définir la notion d'activité normale, pierre angulaire de l'IR. • L'organisation ne permet pas de localiser les centres dont l'activité se situe en dessous et au-dessus de leur norme de fonctionnement. • Du fait du coefficient d'IR, des charges de structure sont considérées comme des charges opérationnelles car elles sont imputées par rapport à un niveau de production ; or, en bonne gestion, tous les aléas doivent être couverts.

Source : Travaux personnels du doctorant, élaborés sur la base de l'ouvrage, Guedj N et al, les produits/marchés vue à travers le contrôle de gestion in Guedj N (ouvrage coordonné par) le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, 2004, p 187.

Observation :

Cette méthode ne remplace pas un contrôle de gestion mettant en évidence :

- les modifications organisationnelles,
- les différents types d'écarts,
- les coûts des moyens de production et leur évolution,
- la couverture de frais fixes par l'activité.

5. La consolidation des États Financiers au sein du groupe TPL

Les comptes consolidés ont pour objectif de fournir une image fidèle de l'activité, et étant l'outil privilégié de la communication financière externe, le contrôle de gestion du groupe doit en maîtriser l'interprétation.

5.1. Les États Financiers

Le système comptable fournit des informations avec le maximum de fiabilité de façon que toutes les personnes intéressées puissent avoir confiance dans les résultats obtenus.

Cette «lisibilité» des comptes suppose qu'il n'y ait pas d'ambiguïté sur la façon dont ils ont été établis (Eglen et al, 2001, p9).

En Algérie, la comptabilité est normalisée et fait l'objet d'une réglementation précise. Quelle que soit l'entreprise, celle-ci se doit d'établir des états financiers, voire les publier.

Sur ce dernier point, selon Poitrinal et Salustro (1998 ; p332)²³⁶, la communication financière se présente sous des aspects très variés, tant en ce qui concerne la forme (certaines informations sont essentiellement à base de chiffres, d'autres ont un caractère plus littéraire), qu'en ce qui concerne le fond (les informations fournies dans un bilan s'appuient essentiellement sur le passé tandis que le rapport de gestion par exemple, évoque aussi l'avenir).

Cette très grande diversité de l'information devrait a priori favoriser le développement d'une bonne information financière.

En effet, cette connaissance de l'information financière de l'entité est fondamentale en matière de gestion d'entreprise (Obert et Mairesse, 2009)²³⁷.

a. La référence

L'interpénétration croissante des marchés économiques et financiers conduit à souhaiter que les systèmes comptables et la présentation des États Financiers soient aussi semblables que possible d'un pays à l'autre (Obert, 2000, p307)²³⁸.

En effet, un cadre de préparation et de présentation des États Financiers, appelé «cadre conceptuel» a été approuvé et publié initialement par l'IASC²³⁹ en 1989 puis adopté en 2001 par l'IASB.

Ce cadre conceptuel traite particulièrement de l'objectif des états financiers, des caractéristiques qualitatives de ses états, les éléments, les composants de la prise en compte et de l'évaluation de ses éléments, des systèmes de mesure et du concept du capital.

Dans cette nouvelle perspective, le SCF Algérien dans son cadre de référence, adopte les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité des informations contenues dans les États Financiers (comptes annuels ou documents de synthèse), qui sont des états

²³⁶ Poitrinal F D et Salustro E (avec le concours de), comptabilité et droit comptable : l'intelligence des comptes et leur cadre légal in Burlaud A (sous la direction), Gualino éditeur, 1998.

²³⁷ Obert R et Mairesse M P, comptabilité et audit : manuel et applications, 2^e éd, DSCG, coll. Expert sup, Dunod, 2009, p 3.

²³⁸ Obert R, synthèse droit et comptabilité : manuel et applications, DESCF épreuve n° 1, 2^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, 2000, p 307.

²³⁹ Les normes IAS étaient à l'origine élaborées par le comité des normes comptables internationales (IASC). Cet organisme avait été créé en 1973 par des organisations représentant la profession comptable d'Allemagne, d'Angleterre, d'Australie, du Canada, des États-Unis, de France, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas et d'Irlande, dans le but de promouvoir un jeu unique de normes comptables applicables au niveau mondial. L'IASC a changé ses statuts le 24 mai 2000. L'objectif de cette réforme était de séparer le niveau technique (le conseil des normes comptables internationales - IASB), du travail d'organisation et de promotion (la fondation du comité des normes comptables internationales - IASCF). L'IASC est devenu une fondation (IASCF) administrée par dix-neuf trustees. Les nouvelles normes comptables produites par l'IASB portent désormais le nom d'IFRS : International Financial Reporting Standards - Normes internationales d'information financière.

périodiques reflétant la situation de l'entreprise. Ils sont à la fois, une obligation et une nécessité de gestion (Grandguillot, 2008)²⁴⁰.

Ces derniers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile. Les quatre principales caractéristiques sont selon Tazdait (2009 ; p49)²⁴¹ :

- «la pertinence : dans la mesure où elle peut influencer ses utilisateurs dans leurs décisions économiques en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs. La pertinence d'une information est liée à sa nature et à son importance relative,
- la fiabilité : lorsqu'elle est exempte d'erreurs et de préjugés significatifs,
- la comparabilité : lorsqu'elle est établie et présentée de manière suffisamment cohérente pour permettre à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et dans l'espace «la comparabilité des comptes annuels est assurée par la permanence des méthodes d'évaluation et de présentation des comptes»,
- l'intelligibilité : facilement compréhensible par tout utilisateur ayant des connaissances de base en gestion, en comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information».

b. L'objectif

L'objectif de ces États Financiers est donc de fournir de l'information sur la situation financière (bilan patrimoniale), la performance (tableau de résultat) et la variation de la situation financière (tableau de flux de trésorerie : solvabilité) d'une entité (Dandon et Didelot, 2007, p25)²⁴², conformément à l'art. 3 loi 07/11 «la comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité à la fin de l'exercice».

²⁴⁰ Grandguillot (B et F), introduction à la comptabilité, coll. Manuels d'expertise comptable, Gualino éditeur, 2008, p 498.

²⁴¹ Tazdait A, maîtrise du système comptable financier, édition ACG, 2009.

²⁴² Dandon B et Didelot L, maîtriser les IFRS, coll. Les guides de gestion RF, 3^e éd, Groupe Revue Fiduciaire, 2007.

Tableau. 21 - Objectifs des États Financiers

Situation financière :	.mesurer la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie, .évaluer les besoins d'emprunt futurs et la répartition des flux de trésorerie, .mesurer la capacité de l'entreprise à respecter ses engagements financiers à échéance.
La performance :	. mesurer la capacité de l'entreprise à générer des flux de trésorerie sur la base de ses ressources existantes, .élaborer des jugements sur l'efficacité avec laquelle l'entreprise pourrait employer des ressources supplémentaires.
La variation de la situation financière :	.apprécier les activités d'investissement, de financement et opérationnelles au cours de l'exercice, .apprécier la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et déterminer les besoins de l'entreprise d'utiliser ces flux de trésorerie.

Source : Dandon B et Didelot L, maîtriser les IFRS, coll. Les guides de gestion RF, 3^e éd, Groupe Revue Fiduciaire, 2007, p 25.

À côté de ce triple objectif, l'annexe comporte des informations complémentaires qui présentent un caractère significatif utile pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

- règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers,
- compléments d'informations nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,
- informations concernant les entités associées, filiales ou société-mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants,
- informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Celle-ci sont accompagnées d'autres informations avec les tableaux supplémentaires, du bilan et du compte de résultat. Ils peuvent inclure des informations sur les risques et les incertitudes qui affectent l'entreprise et sur toutes les ressources et obligations qui ne sont pas comptabilisées dans le bilan (telles que les réserves- minières). L'information sur les secteurs

géographiques et les secteurs d'activité et l'effet sur l'entreprise des changements de prix peuvent être fournis sous la forme d'informations supplémentaires²⁴³.

Selon le cadre conceptuel, les États Financiers sont préparés normalement en supposant que l'entreprise va continuer à opérer selon «le principe du concept de continuité d'exploitation», l'art. 7, Décret Exécutif 08/156²⁴⁴ «les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité».

Lorsque les États Financiers ne sont pas établis sur cette base, les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées et la base sur laquelle ils ont été arrêtés, est précisée en annexe.

Les événements sont constatés selon le concept de «la comptabilité d'engagement», c'est-à-dire, les transactions et événements sont comptabilisés lorsqu'ils se produisent (et non pas au moment du versement ou de la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie) et ils sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les États Financiers des exercices auxquels ils se rapportent²⁴⁵.

Pour pallier les lacunes du coût historique, et pour une bonne information financière, l'IASB a introduit dans ses normes, depuis 1995, un concept appelé «juste valeur»²⁴⁶, lequel s'oppose au concept du «coût historique». L'évaluation financière des sociétés et des groupes ne doit pas se limiter à une évaluation au coût historique elle doit prendre en compte les concepts qui lui permettent d'approcher cette juste valeur²⁴⁷.

De manière synthétique, la transparence des États Financiers est obtenue par une information complète pour :

- fournir une information financière utile afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations,

²⁴³ Tazdait, Opcit, p 49.

²⁴⁴ Le décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07-2007 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier, jora n° 27 du 28 mai 2008.

²⁴⁵ Dandon et Didelot, Opcit, p 25.

²⁴⁶ La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.

²⁴⁷ Obert et Mairesse, Opcit, p 3.

- fournir une information financière transparente permettant de garantir la transparence de l'entreprise à travers une information complète et fidèle,
- communiquer une information financière aux différents utilisateurs internes et externes à l'entreprise.

Conformément à l'art. 10 de la loi 07/11²⁴⁸ «la comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite».

L'article cité fait référence à des valeurs éthiques qui sont tout autant des concepts que nous pouvons définir comme suit.

Ainsi, il est entendu par :

- concept de régularité : conformité aux règles et procédures en vigueur,
- concept de sincérité : appliquer «de bonne foi» cette réglementation,
- concept de transparence : la comptabilité reflète de manière claire les transactions.

Cette présentation de l'information est utile et nécessaire pour prendre des décisions économiques par un large éventail d'utilisateurs.

c. Le besoin de communiquer

À cet effet, il existe trois catégories d'agents qui utilisent les États Financiers :

Utilisateurs	Besoins d'information
Investisseurs	Risque et rentabilité
Prêteurs	Probabilité de règlements des montants des prêts et intérêts à leur échéance
État et organismes publics	Répartition des ressources et respect des obligations d'information

Source : Dandon O B et Didelot L, maîtriser les IFRS, coll. Les guides de gestion RF, 3^e éd, Groupe Revue Fiduciaire, 2007, p 25.

La comptabilité est devenue un système d'information dont le langage, les concepts et les résultats sont mieux perçus, non seulement par les actionnaires mais par l'ensemble des parties prenantes (Oger, 2006, p169)²⁴⁹.

Le Décret Exécutif n° 09-110 du 7 avril 2009 fixe les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques, jora n°21 du avril 2009.

²⁴⁸ Loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier, jora n°74 du 25 novembre 2007.

²⁴⁹ Oger B, comptabilité financière, 11^e éd, coll. Gestion, PUF, 2006.

L'art. 11 de la loi 07/11 de la loi susvisée énonce que «l'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe», a été renforcé par la loi des finances complémentaires pour 2009, qui précise dans son article 6 que «les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt».

L'information publiée²⁵⁰ doit donc, représenter une image fidèle des transactions et des autres événements qu'elle vise à présenter²⁵¹.

La comptabilisation doit donc être effectuée en tenant compte de la réalité économique (la substance) et non seulement en suivant la forme juridique (l'apparence)²⁵².

Pour que cette information comptable soit utile aux utilisateurs externes, elle doit présenter les caractéristiques suivantes²⁵³ :

- les États Financiers doivent faire connaître clairement les ressources de l'entreprise et ses engagements. Cette information est utile parce qu'elle permet de juger si l'entreprise peut survivre et croître dans un milieu qui est en continuelle évolution,
- les États Financiers doivent indiquer clairement que l'entreprise est rentable. Les parties prenantes sont confortées par ses États Financiers,
- L'exploitation des données historiques permet de mieux apprécier l'évolution des États Financiers,
- les États Financiers doivent faire connaître les changements survenus dans les ressources de l'entreprise. Cette information est généralement communiquée dans un état de l'évolution de la situation financière.
- les États Financiers doivent communiquer une information pertinente destinée à combler les besoins de ceux à qui ils sont destinés. Ainsi, les États Financiers doivent faire connaître les dettes éventuelles et les pratiques comptables suivies par l'entreprise en matière d'évaluation des stocks, des amortissements et du coût des immobilisations.

²⁵⁰ L'approche anglo-saxonne et en particulier américaine est plus orientée vers les actionnaires qui sont les principaux pourvoyeurs de capitaux. L'idée est alors de développer l'information financière pour que les actionnaires puissent faire leur choix d'investissement.

²⁵¹ Heem Opcit, p15.

²⁵² La vision juridique conduit à ne pas comptabiliser certains actifs comme le crédit-bail car l'entreprise n'est pas propriétaire du bien qu'elle utilise.

²⁵³ Merzouk M (animé par), séminaire national sur la clôture des bilans annuels, du 27 au 28 novembre 2007, Sheraton Hôtel, Oran, IGPE El Bahia.

La mise en place du nouveau Système Comptable Financier (SCF) depuis l'exercice 2010, s'est fait en référence aux textes légaux et réglementaires et sur les travaux du Conseil National de la Comptabilité compatible avec les normes IAS-IFRS «l'objectif est de passer d'une vision juridique de l'entreprise vers une vision économique et de rendre les informations plus transparentes et plus riches».

Pour permettre aux contrôles internes et externes une bonne efficacité, la filiale TRIFI 4, détermine avec responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable.

d. De la liste et du contenu des États Financiers

La nature et la forme des États Financiers sont définies par la loi²⁵⁴, et ils sont communs à toutes les structures conformément à la réglementation en vigueur et sont au nombre de cinq²⁵⁵ :

- un bilan : représentant la situation financière de l'entité (appelé aussi état de situation financière par le référentiel international) (actifs engagés)²⁵⁶,
- un compte de résultats : (performances de l'entité),
- un tableau des flux de trésorerie : (rentabilité, solvabilité),
- un tableau de variation des capitaux propres (rendement des capitaux engagés),
- une annexe²⁵⁷, précisant les règles et les méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations chiffrées et non chiffrées aux 4 tableaux susvisés.

Notons, que conformément à l'art. 25 loi 11/07 «les entités établissent au moins annuellement des états financiers».

➤ Inventaire

Dans le cadre du contrôle de gestion formel, il est organisé au sein de la Filiale deux types d'inventaires.

²⁵⁴ Art. 25 de la loi 07/11 susvisée et art. 32 du Décret Exécutif 08/156 susvisé.

²⁵⁵ Formes de documents de synthèse du système comptable financier (SCF) : loi du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, jora n° 74 du 25 novembre 2007.

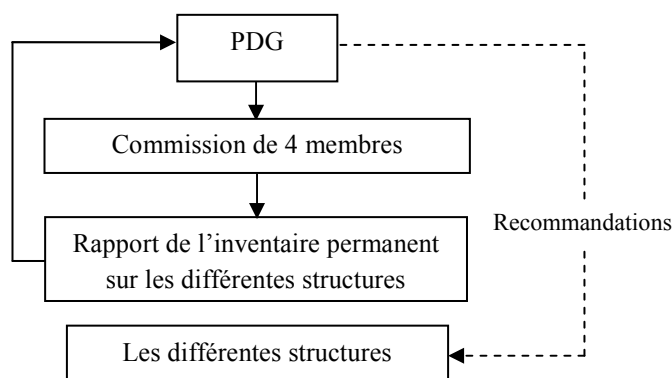
²⁵⁶ IAS 1 révisée en 2007.

²⁵⁷ Elle fournit les explications nécessaires pour une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat et complète autant que de besoin les informations utiles aux lecteurs des comptes.

Le premier est un inventaire mensuel considéré par les services concernés comme permanent²⁵⁸ (fig. 44).

Le deuxième est un inventaire annuel²⁵⁹ que nous pouvons considérer comme correctif (fig. 45).

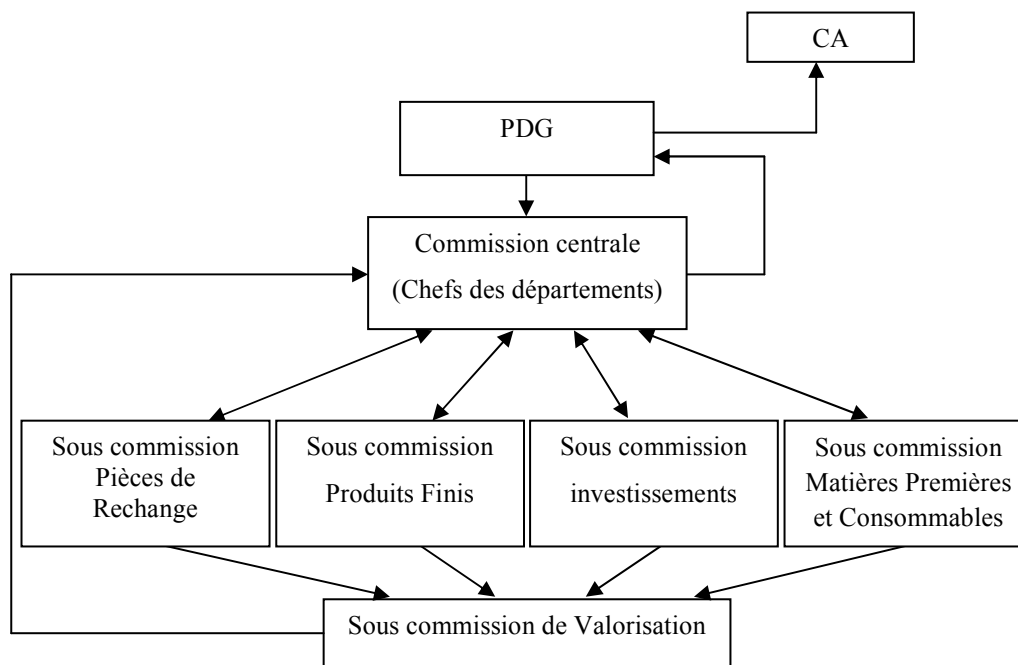
Fig. 44 - Processus de l'inventaire mensuel



Source : schéma élaboré par le doctorant.

La procédure de l'inventaire mensuel est évidemment différente de celle de l'inventaire annuel.

Fig. 45 - Processus de l'inventaire annuel



Source : schéma élaboré par le doctorant.

²⁵⁸ N.B : les membres sont désignés par le PDG sous un président, en tenant compte des membres les plus compétents.

²⁵⁹ Conformément à l'art 716 de code de commerce : « à la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration ou les gérants dressent l'inventaire des divers éléments de l'actif et passif existant à cette date ».

Ce dernier est dirigé par des commissions ad hoc nommées par le PDG, dont elles dépendent, et auquel elles rendent compte par l'intermédiaire du travail de la commission de valorisation dernière étape de cet inventaire annuel. Les données issues de cet inventaire servent de correction éventuelle aux données issues de l'inventaire mensuel ou permanent, dont nous allons détailler la procédure.

Il est évident que ces deux types d'actions ont des objectifs temporels différents dans le cadre de la mise en œuvre des moyens (matériels et humains), l'un (inventaire mensuel) est à court terme et l'autre (inventaire annuel) à long terme mais complémentaires.

L'inventaire mensuel ou permanent donne des indicatifs sur la situation de la Filiale d'une manière (instantanée).

Ce qui permet d'avoir une flexibilité pour apporter des correctifs au plan d'action. L'inventaire annuel sert évidemment pour l'établissement du bilan fiscal en plus d'une image sur le patrimoine de la Filiale à un moment donné (31 décembre), cet inventaire permet d'apporter des correctifs compte tenu du plan de développement.

5.2. Comptes consolidés

Le Groupe représente un ensemble de sociétés (filiales, conjointes, associées) liées entre elles, pour lequel sont établis des comptes consolidés²⁶⁰.

L'objectif consiste donc à introduire les notions essentielles de la consolidation. À cet effet, nous aborderons d'une manière synthétique et successive :

- les concepts de base,
- et la procédure.

²⁶⁰ La notion de consolidation date du début du XX^e siècle. Mais les premiers comptes consolidés furent publiés en Grande-Bretagne en 1922, et aux Etats-Unis en 1930. Helou M, diagnostic financier : méthodes et analyse des comptes consolidés in Guedj N (ouvrage coordonné par) finance d'entreprise : les règles du jeu, 2^e éd, les éditions d'Organisation, 2000, p 240.

La société-mère TPL suivant les dispositions légales et en particulier suivant les dispositions de l'article 732. bis 4 du Code de Commerce, doit présenter, adopter et publier un bilan consolidé²⁶¹.

En plus du côté légal, la consolidation va permettre de contrôler et d'évaluer la gestion des filiales ainsi, que pour détecter toute défaillance présente ou future, décider les actions à entreprendre sur les plans financiers, humains et techniques (Richard, Simons et Bailly, 1987, p66).

Or, l'information donnée par les comptes annuels individuels (bilan, compte de résultat...) peut s'avérer insuffisante (Obert et Mairesse, 2009, p3).

À cet effet, les dirigeants de la société-mère ont besoin d'obtenir une vision économique et financière de l'ensemble des sociétés qu'ils gouvernent à travers la consolidation des comptes sociaux pour leurs besoins de gestion puis l'obligation de publication a conduit au développement de l'information financière consolidée (Colinet, 1997)²⁶².

Et à partir de cette obligation juridique, est apparu tout l'intérêt des comptes consolidés pour l'information interne qui s'en trouve privilégiée, les comptes consolidés à publier n'en étant que la résultante (Raffeeau et al, 1989)²⁶³.

Consolider, c'est donc élaborer des États Financiers reflétant la situation de l'ensemble constituant le Groupe.

Les comptes consolidés peuvent être définis comme «les comptes d'un ensemble d'entreprises intégrées à un groupe et la consolidation comme le processus (ensemble des principes et techniques comptables), par lequel ces comptes sont établis» (Dayan, 1999, p701).

La législation algérienne a défini la consolidation dans son article 132-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de la comptabilisation des états financiers : «les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique».

²⁶¹ Aux termes de l'article 732 bis de l'ordonnance n°96/27 du 09 décembre 1996, modifiant et complétant l'ordonnance n°75/59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce «la Société Holding qui fait appel public à l'épargne et/ou cotée en bourse est tenue à l'établissement et à la publication des comptes consolidés tels que définis à l'article 732 bis 4 du présent code».

Article 732 bis 4 «par comptes consolidés, on entend la présentation de la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité». Ils sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adoption et de publication que les comptes annuels individuels.

²⁶² Colinet F, pratique des comptes consolidés, 2^e éd, Dunod, 1997.

²⁶³ Raffeeau J et al, comptes consolidés : solutions françaises et internationales, les éditions Francis Lefebvre, 1989.

Dans ce sens, Colinet (1997 ; p3) les définit comme :

- «le patrimoine : les comptes consolidés mettent en évidence tout le patrimoine dont le groupe a la responsabilité,
- la situation financière : les comptes consolidés présentent toutes les créances et dettes à l'égard des tiers extérieurs au groupe relatives aux entreprises comprises dans la consolidation. Cette présentation est plus explicite que les comptes annuels à l'égard des prêteurs et investisseurs. Ils donnent (comptes consolidés) une réalité plus grande sur la véritable situation financière du groupe.
- les résultats et l'activité : grâce aux comptes consolidés, on mesure mieux le volume du chiffre d'affaires réalisé par le groupe. Il en est de même pour les résultats, puisque les comptes consolidés visent à faire ressortir la quote part des résultats de l'exercice de chaque entreprise qui est attribuée au groupe que ces résultats soient distribués ou maintenus en réserves».

a. Objet de la consolidation

Celle-ci est comprise comme un élément indispensable de la gestion du Groupe, elle prend alors toute sa signification :

- la mise en place de procédures de consolidation, conduit à disposer d'un circuit d'information normalisé, maîtrisé et contrôlable.

La société-mère peut ainsi (Raffeegeau et al, 1989, p68) :

- fixer des objectifs à chaque société du groupe, les prévisions établies d'un commun accord étant faites en termes homogènes,
 - évaluer les performances des sociétés et les comparer entre elles (puisque les chiffres recueillis seront comparables) ou aux prévisions (et ainsi permettre une analyse des écarts reposant sur une base normalisée),
 - procéder à des sous-consolidations par branches d'activités.
- elle améliore la connaissance du groupe : de manière complémentaire, l'organisation même de la consolidation doit permettre d'obtenir des analyses particulières (qui ne font pas nécessairement partie des comptes consolidés publiés) et notamment (Dandon, 1998, p10)²⁶⁴ :
- un tableau de financement consolidé,

²⁶⁴ Dandon (O et P), la consolidation : méthodologie et pratiques, Expert Comptable Media, 1998.

- des résultats par branche d'activité lorsque le groupe exerce des activités de natures très diversifiées, pouvant ainsi mettre en évidence la contribution (positive ou négative) de chaque branche à la rentabilité globale du groupe,
- la comparaison du rapport existant dans chaque branche entre les résultats et les moyens mis en œuvre (outils de production, financements, etc.),
- des résultats par zone géographique.
- la consolidation facilite la définition des grandes options ²⁶⁵ : les documents que la mise en œuvre d'une consolidation dans un groupe permet d'obtenir (non seulement sur le passé mais également sur l'avenir, notamment comptes consolidés prévisionnels, exploitation prévisionnelle par activité, tableau de financement consolidé prévisionnel, calcul des capacités d'autofinancement consolidées prévisionnelles) peuvent permettre aux dirigeants de :
 - définir et chiffrer les grandes options du Groupe,
 - rechercher les meilleurs financements,
 - répartir de manière rationnelle les ressources disponibles,
 - dialoguer avec les sociétés du Groupe.

b. Ses principes

La consolidation des comptes consiste à dépasser le cadre des comptes individuels de l'entreprise, afin de construire l'image unique d'un groupe de sociétés appartenant à un ensemble économique cohérent (Montier, 2000, p421)²⁶⁶.

Qu'il s'agisse d'une technique, qui consiste à fusionner les bilans et les comptes de résultat des sociétés d'un même Groupe de façon à n'obtenir qu'un seul bilan et un seul compte de résultat. Mais il faut se garder de comprendre que l'opération consiste à effectuer une simple sommation des bilans, sinon la totalisation aboutirait à tort, à un double emploi.

La méthode de consolidation permet justement d'éviter cette erreur (Benaïbouche, 2010, p84).

Le principe est donc de remplacer la valeur nette comptable des titres de participation qui figurent dans l'actif d'une société détentrice de la part correspondante dans l'actif net de la filiale émettrice.

²⁶⁵ Raffégeau et al, Opcit, p 69.

²⁶⁶ Montier J, comptes consolidés in Colasse (sous la direction), encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, 2000.

Elle doit comporter la reprise intégrale des postes concernés des comptes annuels des filiales du groupe avec mention distincte des intérêts hors groupe (Deprez et Duvant, 1996, p388).²⁶⁷

c. Ses méthodes

La consolidation des comptes consiste principalement à substituer à la valeur des titres d'une entreprise détenus par une société consolidée tous les éléments qui s'y rattachent²⁶⁸.

À cet effet, et selon la règle en la matière, lors de l'établissement des comptes consolidés, on utilisera trois méthodes de consolidation en fonction de ces modes de contrôle :

Tableau. 22 - Nature du contrôle et méthode de consolidation retenue

Nature du contrôle	Entreprise consolidée	Structure des comptes compatible	Méthode de consolidation retenue
Exclusif	Filiale	Oui	Intégration globale
		Non	Mise en équivalence
Conjoint	Société multigroupe ou Conjointe	Oui	Intégration proportionnelle
		Non	Mise en équivalence
Influence notable ²⁶⁹	Société associée	(*) ²⁷⁰	Mise en équivalence

Source : Montier J, comptes consolidés in Colasse (sous la direction), encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, 2000, p 423.

Dans ce cadre, le Groupe TPL applique la méthode de l'intégration globale mentionnée (les sociétés consolidées étant des filiales) suivant l'article 132-7 de l'arrêté susvisé : «les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale».

Cette méthode qui consiste selon le même article :

- au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation,

²⁶⁷ Deprez M et Duvant M, la comptabilité des sociétés commerciales, t. 1, 8^e éd, les publications fiduciaires SA, 1996.

²⁶⁸ Colinet, Opcit, p 23.

²⁶⁹ « L'influence notable est présumée exister dans les cas suivants : (-) détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote, (-) représentation dans les organes dirigeants, (-) participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques, (-) transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants ». Conformément à l'art. 132-11 de l'arrêté susvisé.

²⁷⁰ La compatibilité de la structure des comptes est inopérante dans ce cas, puisque la mise en équivalence n'implique pas le cumul des comptes des sociétés consolidées.

- au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

Ainsi les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique (Hors Groupe) dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.

La méthode de l'intégration globale consiste donc à intégrer dans les comptes consolidés, après d'éventuels retraitements et élimination des comptes réciproques et résultats internes au Groupe, la totalité du bilan et du compte de résultat des filiales. En particulier, la société consolidante (société-mère) reprend dans le bilan consolidé l'intégralité (100 %) de l'actif et du passif, à l'exception des capitaux propres des sociétés consolidées (ses filiales). Ces éléments se substituent aux titres de participation justifiant, le contrôle (Poitrinal et Salustro, 1998, p231).

d. Sa démarche

Sur le plan conceptuel, les comptes consolidés s'appuient sur les principes comptables et les règles d'évaluation généralement admis. Ils sont établis à partir des comptes sociaux des diverses Filiales du Groupe et doivent être sincères et réguliers et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'ensemble consolidé. Notons que les travaux de consolidation sont répartis entre les services comptables des Filiales et le service de consolidation de la société-mère.

Pour le cas de la société-mère du Groupe TPL, son contrôleur de gestion suppose, une organisation et des travaux préparatoires qui peuvent se résumer à²⁷¹ :

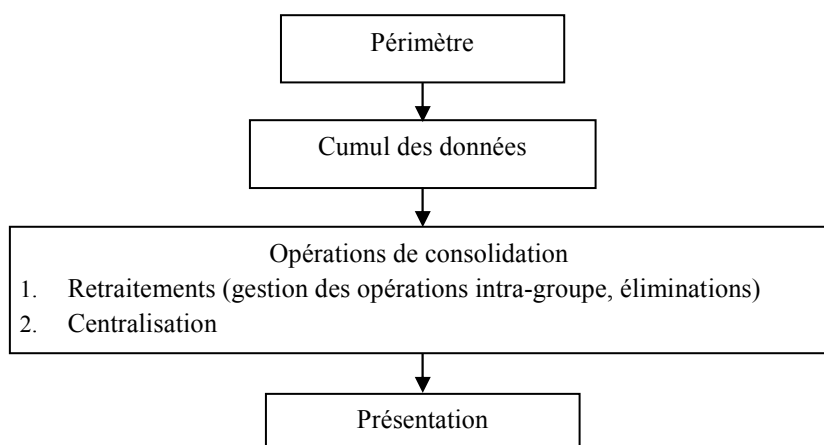
- l'application de la méthode comptable aux comptes consolidés (CF. SCF),
- mise en place des procédures destinées à obtenir des données harmonisées au sein du Groupe,
- mise en place d'une structure spécifique permettant de coordonner les moyens à mettre en œuvre pour élaborer les comptes consolidés.

Il est à noter que le référentiel de consolidation est l'ensemble des principes comptables retenus par le Groupe devant s'appliquer à la totalité des filiales consolidées.

De ce fait, le Groupe TPL suivra ainsi sur le plan formel, un processus de consolidation qui obéit à un certain nombre d'opérations, à savoir :

²⁷¹ Inspiré de l'ouvrage de Dandon, Opcit, p 22.

Fig. 46 - Étapes de travail de la consolidation du Groupe TPL



Source : schéma élaboré par le doctorant.

e. Présentation

Conformément à l'article 132-1 susvisé, «Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique».

Cette dernière concerne les documents de synthèse consolidés conformément à la loi du 25 novembre 2007²⁷² et à l'arrêté du 26 juillet 2008²⁷³ qui comprennent obligatoirement :

1. un bilan consolidé : le bilan de l'ensemble des sociétés d'un Groupe comprises dans un même périmètre de consolidation, comme si elles ne formaient qu'une seule et même entreprise,
2. un compte de résultat consolidé : un compte de résultat de l'ensemble suivant un classement par nature,
3. un tableau de flux de trésorerie consolidé : expliquant la variation de la trésorerie nette par les flux de trésorerie issus des activités d'exploitation, de financement et d'investissement,
4. un tableau de variation des capitaux propres consolidés : qui explicite les mouvements intervenus dans les capitaux propres (capitaux propres consolidés et intérêts minoritaires),
5. l'annexe consolidée : forme avec le bilan consolidé, le compte de résultat consolidé, le tableau des flux consolidé et le tableau de variation des capitaux propres consolidés en

²⁷² L'obligation concerne les documents mentionnés suivant la loi du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF), jora n°74 du 25 novembre 2007.

²⁷³ Arrêté du 26 juillet 2008, jora n° 19 de l'année 2009 art. 132.7 à 132.10.

un tout indissociable : les États Financiers consolidés. Elle complète et commente les informations contenues dans ces deux documents de synthèse. Comme pour l'annexe des comptes sociaux, l'annexe des états financiers consolidés et conformément à l'article 132-10 : «comporte toutes les informations à caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation».

Ainsi, il inclut notamment un tableau de variation du périmètre de consolidation précisant toutes les modifications ayant affecté ce périmètre, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.

Tous ces éléments intégrant dans un même ensemble les situations de la société-mère et de ses filiales comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.

Ces comptes consolidés sont présentés d'une façon identique que ceux présentés dans les comptes individuels²⁷⁴.

Tableau. 23 - Comparaisons : Entreprises consolidées/ Société consolidante

	Entreprises consolidées	Société consolidante
Rapprochement des comptes intra-groupe	X	X
Arrêté des comptes annuels	X	
Écritures de pré-consolidation	X	
Établissement de la liasse de consolidation	X	
Réception et contrôle		X
Saisie des données		X
Écritures de consolidation		X
Centralisation		X
Présentation		X

Source : Colinet F, pratique des comptes consolidés, 2^e éd, Dunod, 1997, p 437.

L'appréciation du contrôle interne et des sécurités de chaque filiale consolidée peut se faire dans le cadre des travaux par les commissaires aux comptes. Ces derniers se font communiquer le manuel de consolidation²⁷⁵ et apprécient dans son contenu le respect des dispositions légales et réglementaires portant sur :

- les critères de fixation du périmètre,
- le choix de la méthode de consolidation,

²⁷⁴ L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge de l'entité consolidée ou dominante, art. 132-3, selon l'arrêté susvisé.

²⁷⁵ Manuel interne.

- la collecte des données,
- la gestion des comptes intra-groupe,
- le traitement des écarts de première consolidation²⁷⁶,
- les méthodes d'évaluation retenues,
- la fiscalité,
- les incidences comptables des intérêts minoritaires²⁷⁷.

Par ailleurs, il doit apprécier les moyens mis en œuvre pour consolider²⁷⁸ :

- les informations de tous les participants à la consolidation,
- le calendrier des opérations,
- la vérification des données saisies,
- les modalités de saisie des données,
- la formalisation des écritures de consolidation,
- le contrôle interne mis en place dans tous ces domaines.

Si des faiblesses de procédures apparaissent dans cette phase d'intervention, les conclusions tirées de cette phase doivent conduire d'une part à orienter les contrôles des comptes consolidés et d'autre part formuler des observations ou des réserves de certification ou même un refus de certifier.

6. Le contrôle légal des comptes (Commissariat Aux Comptes)

Selon Friederich et Langlois (2010)²⁷⁹, le contrôle légal des comptes est la mission confiée par le législateur à un corps professionnel, qui portant sur les comptes annuels des entreprises est tenu de s'y soumettre.

En Algérie, ce corps professionnel est conformément à la loi n°10/01 du 29 juin 2010 confié aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

²⁷⁶ Articles. 132.13, 14, 15, 16, 17 et 18 de l'arrêté susvisé.

²⁷⁷ Les états financiers consolidés prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires) ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé.

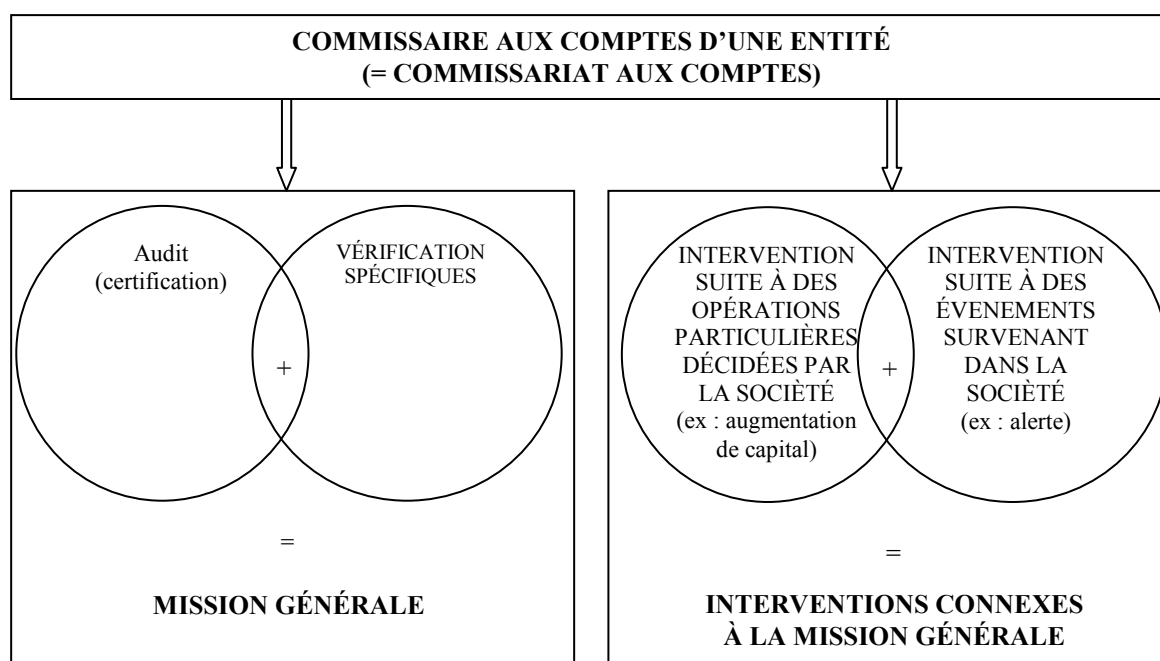
²⁷⁸ Colinet, Opcit, p 393.

²⁷⁹ Friederich M et Langlois G, comptabilité et audit : le meilleur du DSCG 4, 2^e éd, coll. LMD expertise comptable, éditions Foucher, 2010, p 164.

Notre lecture concerne uniquement le commissaire aux comptes, qui est un prestataire de services ayant un contrôle interne renforcé se traduisant par une structure formelle très hiérarchisée, afin de garantir la qualité de l'opinion portée sur le produit audité (Pigé, 2001)²⁸⁰, ainsi, sa mission porte sur la certification des comptes annuels et des comptes consolidés...

À cet effet, selon Poitrinal et Salustro (1998), le commissaire aux comptes a une profession fortement réglementée, également appelée contrôle légal des comptes (fig. 47).

Fig. 47 - La mission du commissaire aux comptes



Source : Poitrinal F D et Salustro E (avec le concours de), comptabilité et droit comptable : l'intelligence des comptes et leur cadre légal in Burlaud A (sous la direction), Gualino éditeur, 1998, p 423.

À cet effet, la mission du commissaire aux comptes de la société-mère (ou Filiale) doit aboutir à l'établissement et la production :

- d'un rapport de certification avec ou sans réserves de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des documents annuels ou éventuellement un refus de certification dûment motivé,
- éventuellement d'un rapport de certification des comptes consolidés,
- d'un rapport spécial sur les conventions réglementées,
- d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées,

²⁸⁰ Pigé B, audit et contrôle interne, 2^e éd, coll. Les essentielles de la gestion, éditions EMS, 2001, p 63.

- d'un rapport sur les avantages particuliers accordés au personnel,
- d'un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne,
- d'un rapport spécial lorsqu'il constate une menace sur la continuité d'exploitation,
- de tout éventuel autre rapport spécial qui lui serait demandé par les actionnaires.

Les normes du rapport, les modalités et délais de leur transmission à l'Assemblée Générale et aux tiers concernés sont fixés par voie réglementaire.

Les travaux de vérification se rapportant à cette mission de certification s'opèrent conformément aux principes et règles prescrits par les principales dispositions législatives et réglementaires énumérées ci après :

- l'ordonnance n°75-58 du 26 septembre 1975 portant code civil, modifiée et complétée,
- la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé,
- L'ordonnance n°66-156 du 08 juin 1966 portant code pénal modifiée et complétée,
- le décret exécutif n°96-136 du 15 avril 1996 portant code de déontologie de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé,
- le décret exécutif n° 11-26 du 27 janvier 2011 fixant la composition, les attributions et les règles de fonctionnement du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes,
- le décret exécutif n°11-31 du 27 janvier 2011 relatif aux conditions et normes spécifiques des cabinets d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréée,
- le décret exécutif n°11-32 du 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.

7. Le processus de la consolidation des états financiers au sein du groupe TPL

Les étapes de la consolidation des États Financiers au sein du Groupe TPL (fig. 48) :

- la remontée des états financiers sous forme d'agrégats se fait en hebdomadaire et en mensuel 10 jours après la fin du mois.

Or, d'une manière détaillée elle se fait comme suit :

- en trimestriel,
- semestriel : établissement d'un intérimaire de la part du commissaire aux comptes,
- annuel : avant le 10 janvier de la l'année qui suit, en une première projection provisoire de confection d'un État Financier de l'année précédente.

Pour ce dernier point, la date fixe de la remontée définitive des États Financiers au Siège pour la consolidation, afin de déterminer la rentabilité, doit se faire 10 jours avant l'Assemblée Générale Ordinaire²⁸¹

Nous faisons remarquer qu'une deuxième consolidation est établie au niveau du Groupe sur la base des données de la première consolidation.

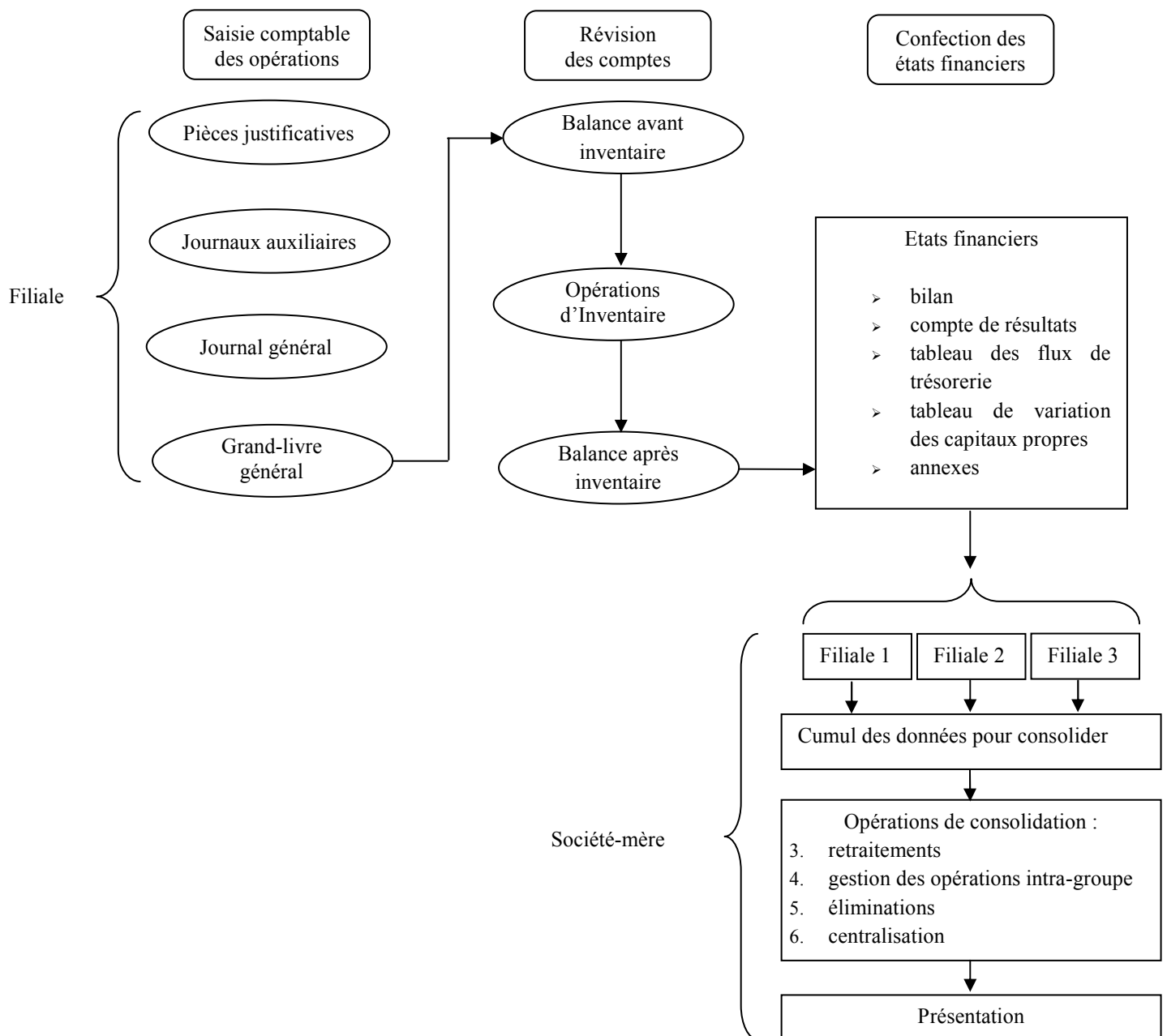
À cet effet, ces états financiers sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité (art. 27 loi 11/07), et qu'ils sont aussi, obligatoirement présentés en monnaie nationale.

Afin que les États Financiers consolidés présentent l'information financière du Groupe comme celle d'une entité unique, ils sont arrêtés sous la responsabilité du Président Directeur Général Groupe et établis dans un délai :

- liasse fiscale de la société-mère et consolidée au plus tard le 30 Avril (le maximum quatre mois à partir de la date de clôture de l'exercice),
- l'Assemblée Générale Ordinaire (A.G.O) soutient au plus tard le 30 juin,
- la publication au Centre National de Registre du Commerce (C.N.R.C) 30 jours après la tenue de l'Assemblée Générale Ordinaire (A.G.O).

²⁸¹ Celle-ci est programmée pour le 24 mars 2015.

Fig. 48 - Les États Financiers du Groupe TPL dans un cadre de consolidation



Source : schéma élaboré par le doctorant.

8. Rapport du commissariat aux comptes

L'information comptable et financière est vitale dans toute organisation et particulièrement une entreprise de production. Cette dernière doit s'organiser, en ce sens, pour qu'elle puisse faire de l'information « scripturale » et non orale une base de la prise de décision.

Dans ce sens, certaines appréciations d'acteurs sur la valeur de certaines actions peuvent amener à des insuffisances suivantes : omission, retard, erreur...rendent l'information transmise non opérationnelle dans l'immédiat.

Ainsi, il est important de pouvoir tester les procédures entre les services en premier lieu et entre les filiales en deuxième lieu. Ces testes doivent permettre d'améliorer progressivement les différentes procédures existantes sur la base d'opérations réelles.

Ces améliorations doivent répondre à un certains objectifs, dont :

- la réduction des délais de transmission des documents provenant des structures opérationnelles,
- l'amélioration du niveau de la qualité des informations reçues,
- ...

Le contrôle du commissaire aux comptes est limité par les faits suivants (Haffen, 1999, p101):

- le commissaire aux comptes s'interdit toute immixtion dans la gestion (bien qu'en pratique il soit difficile de l'éviter totalement car même sans se mêler de la gestion, il a son opinion et la validité d'une inscription comptable dépend quelquefois de la validité de la gestion correspondante-par exemple mise à l'actif de frais de recherche en fonction d'objectifs de vente),
- le commissaire aux comptes n'a qu'une obligation de moyens et non de résultats,
- le commissaire aux comptes n'a pas la fonction de démontrer que la gestion est assurée correctement ; il doit seulement être attentif aux indices de difficultés, facteurs de risques potentiels. Il n'a donc en fait qu'à apprécier la continuité de l'exploitation que sur une période limitée,
- l'alerte que peut donner le commissaire aux comptes risque d'être trop tardive pour que des actions correctives puissent être entreprises ; en effet, il ne peut se fonder le plus souvent que sur les critères d'analyse financière qui ne sont que des conséquences ou traductions de difficultés antérieures de tous ordres (si un groupe est tributaire d'une procédure d'alerte, c'est que son contrôle aura été défaillant),

- le commissaire aux comptes n'a pas à apprécier la validité des éléments prévisionnels qui lui sont présentés mais au cours d'un examen dit « limité » il vérifie que les éléments prévisionnels sont cohérents avec les réalisations passées et que les méthodes prévisionnelles sont satisfaisantes (documentation utilisée, système de prévision...). Le groupe ne doit pas hésiter à leur demander leur avis sur ce sujet,
- les honoraires d'un commissaire aux comptes sont un coût pour l'entreprise qui va donc chercher à les limiter, ce qui est le signe de bonne gestion, mais ce qui peut diminuer la profondeur des interventions. Dans le cas d'un groupe, cet inconvénient est limité car la direction financière centrale peut intervenir dans la fixation des honoraires des entités contrôlées ; le montant des honoraires est détaillé par vacations et travaux associés et il est possible à cette occasion d'orienter le champ d'investigations.

On peut dire en synthèse que les commissaires aux comptes valident l'entreprise dans une vision relativement statique et court-terme ; la validation à plus long terme relève du domaine stratégique sur lequel le commissaire aux comptes n'intervient pas, (ce qui ne veut pas dire qu'il n'a pas son idée sur ce sujet et que l'on peut avoir l'occasion de lui demander informellement).

Dans le cas du Groupe, un document complémentaire s'ajoute aux États Financiers (ou comptes annuels) : le Rapport de Gestion du Conseil d'Administration.

9. Le rapport du Conseil d'Administration

En plus de ses états financiers consolidés, le Président du Conseil d'Administration, expose à l'Assemblée Générale un document écrit nommé Rapport de Gestion²⁸², qui est un document légal, avec un contenu minimal visant la situation et les activités de l'entité durant l'exercice écoulé, son évolution prévisible, les événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle il est établi, d'où donnant des informations significatives portant sur les faits marquants.

Ainsi, le Code de Commerce stipule dans son article 813 : «Seront punis d'une amende de 20 000 à 200 000 DA, le Président, les Administrateurs ou les Directeurs Généraux d'une société par actions qui n'auront pas établi, chaque exercice le compte de résultat, l'inventaire,

²⁸² Article 819 du Code de Commerce.

le bilan et un rapport écrit sur la situation de la société et l'activité de celle-ci pendant l'exercice écoulé...».

De son côté, le commissaire aux comptes a pour mission également de «vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion fourni par les dirigeants aux actionnaires, associés et porteurs de parts »²⁸³.

Ainsi, il est également tenu de rédiger des rapports spéciaux sur²⁸⁴ :

- les cinq rémunérations les plus élevées,
- les avantages accordés au personnel.

10. Faits marquants

10.1. Pour le Groupe

- meilleur résultat net depuis quinze ans hormis les exercices 2009 et 2010,
- baisse du prix d'achat du fil machine (- 7%) comparé à la prévision,
- certification aux normes management :
 - management qualité ISO 9001 : 2008,
 - management qualité environnemental ISO 14001 : 2004,
 - management qualité OHSAS : santé et sécurité au travail,
- relèvement du taux d'IBS de 19% à 23% taux qui s'appliquera au résultat de 2014,
- développement de la fonction audit, la charte d'audit a été validée par le conseil d'Administration ainsi que le manuel d'audit,
- réalisation d'importants investissements dans le cadre du développement.

10.2. Pour la Filiale TREFI 4

Sur la situation globale pour l'année 2014 nous constatons :

- une amélioration de la production globale de 36% par rapport à 2013,
- une régression de 6.63% du coût d'achat moyen (divers diamètre) passant de 55.364 K DA/T en 2013 à 51.690 K DA /T en 2014.
- un accroissement du chiffre d'affaires de 31% par rapport à 2013 mais reste en dessous de celui planifié en 2014 soit 64%.

²⁸³ Article 23 Loi 10/01 du 29/06/2010.

²⁸⁴ Article 25 Loi n° 10-01 du 29 juin 2010, jora n° 42.

- une diminution des effectifs de 10% par rapport à 2013, suite au départ en retraite de 10 agents, fin de contrat de 02 cadres dirigeants, fin de contrat de 05 agents CTA et départ volontaire de 02 agents.

Nous considérons que ces variables sont une performance pour ses dirigeants quand on sait que la Filiale a été l'objet d'un environnement négatif :

- l'indisponibilité de la matière première durant pratiquement les cinq premiers mois de l'année,
- la fragilité financière de la filiale,
- le gèle du compte BEA, pour raison de non-remboursement à échéance du crédit bancaire,
- la vétusté des installations de production en particulier les blocs de tréfilage GB2 et GB3 qui ont affecté négativement la productivité en fil semi-fini dans l'atelier TS, pour cause de pannes fréquentes ou non disponibilité des pièces de rechange appropriées en temps réel.

Malgré ces problèmes elle a réussi à élargir son marché avec l'apport de nouveaux clients potentiels tels que COSIDER (nouveaux pôles), SHAPOORJI HINDO et le plus important le client Turque SARL ASLAN, ce dernier a écoulé 27% de la production de la période.

Sans compter l'effort de ses dirigeants, l'amélioration de la qualité produite ISO 9001 dernière version en vigueur, et la relance du système par la mise en œuvre de la documentation qualité.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'objet de notre travail a été de montrer la pertinence et la nécessité, d'où la légitimité du contrôle de gestion dans une structure publique, malgré que cette dernière est dans la majorité des cas en difficulté financière.

Nous avons montré ainsi, que c'est grâce à la fonction contrôle de gestion que les dysfonctionnements ont été révélés.

Pour faire ce travail nous avons présenté le corpus théorique de la fonction. Ce qui nous donne un aperçu de celle-ci, dans une entreprise.

Cet objectif de la rentabilité, qui est en perpétuel devenir, sans hélas l'atteindre, justifie pour nous l'approche théorique du contrôle de gestion pour l'entreprise publique.

Le contrôle est perçu comme une fonction visant à s'assurer que les différentes activités de l'entreprise convergent vers le résultat souhaité.

Celui-ci se définit par un objectif qui est la mesure du rendement, et l'apport des correctifs nécessaires.

Plusieurs définitions de contrôle ont été mises en exergue.

Ainsi, on a :

- contrôle stratégique (niveaux supérieur),
- contrôle de gestion (niveaux intermédiaire),
- contrôle opérationnel (niveaux inférieur).

Cette hiérarchisation du contrôle ne s'exclut pas, mais est inclusive (interface).

Il faut par ces niveaux, comprendre là, un désir de maîtrise et d'aide au pilotage de l'ensemble des activités de l'entreprise dans une vision anglo-saxonne, qui n'est pas répressive.

Cette dernière approche, devient de plus en plus prééminente, à l'approche restreinte qui est contrôle-sanction. Et donc, il ne faut surtout pas associer au contrôle de gestion une vision négative consistant à vérifier pour sanctionner.

Pour faire le parallèle entre le contrôle de gestion et les théories des organisations. Celles-ci, définissent pour chaque configuration spécifique la place du contrôle de gestion et sa pertinence.

Cette place du contrôle de gestion se définit par le système d'information, qui est un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion, il répond à différents besoins de et dans l'entreprise ; Ainsi toute aide à la prise de décision nécessite une information fiable et pertinente.

Le contrôle de l'entreprise, en tant qu'organisation, doit couvrir l'ensemble des fonctions; l'agencement de ces dernières définit une structure adaptée aux contraintes internes et externes. Qui peut aboutir ainsi soit à une organisation décentralisée ou au contraire centralisée.

D'une manière relative, elle est déterminée par un certain niveau de performance. La structure adoptée aboutit à la création d'entités, dotées d'un certain pouvoir de décision, issu de la notion de contrat.

La décentralisation des structures, en différentes entités de gestion, a amené au sein des grandes organisations, à la conception de modèles de gestion spécifique, à la taille et la nature de l'activité des dites organisations.

L'élément fondateur de cette délégation en centres de responsabilité, donne à ses acteurs davantage de motivation tout en leur permettant de gérer un volume d'affaires plus important.

Le contrôle de gestion donc, est destiné à accroître la motivation des responsables et à créer davantage de « convergence des buts » dans les organisations.

La conséquence des dispositions précédentes, découlent des stratégies préalablement définies. Celles-ci, tiennent compte de l'instabilité de l'environnement, qui peut remettre en cause les hypothèses, et de ce fait les prévisions sur lesquelles repose la définition des objectifs à long terme.

Elle tient compte en même temps de l'incertitude, qui peut découler de l'efficacité des moyens mis en œuvre.

Les mesures tendent à rendre l'incertitude, qui est une donnée certaine, intégrée au sein du contrôle de gestion. Ainsi, toute stratégie établie pour tirer le meilleur parti des conditions de l'environnement externe, conduit à des modifications de structure qui ont un impact sur les systèmes de contrôle de gestion.

Les études empiriques récentes conduisent à confirmer que le contrôle de gestion, est devenu réellement un instrument d'aide à l'élaboration, puis à la mise en œuvre de la politique générale de l'entreprise.

Le cadre conceptuel définit, nous pouvons aborder ces instruments d'une manière concrète, et voir ainsi leur opérationnalité dans des conditions réelles au sein d'une entreprise.

Le choix de celle-ci, s'est porté sur l'entreprise publique de par son expérience, et surtout de par l'ambiguïté de ses performances.

Les entreprises publiques économiques sont soumises, depuis leurs premières années d'existence à des restructurations. Les lois de 88/01 sur l'autonomie de l'entreprise

publique, ne sont que l'aboutissement des remises en questions de celles des années 82/83, sur la restructuration. Ainsi, les lois de 88 ont entraîné des modifications structurelles, fondées sur la redéfinition du rôle de l'État dans la sphère économique, et la transformation du statut et du rôle de celles-ci.

Ces réformes se situent surtout sur des formes organisationnelles qui induisent des inflexions sur les formes de gestion. Sans compter des regroupements à titre juridique comme les groupes. Il ya donc, une instabilité dans le rapport existentiel de l'entreprise publique au niveau des pouvoirs publics.

Cet état d'ambiguïté permanent se reflète aisément dans la performance de l'entreprise publique.

Notre recherche nous a amené à détecter que les outils de gestion opérationnels sont strictement identiques aux outils d'une entreprise privée, sauf que l'État (au sein des EPE) se comporte avec celle-ci comme des organes administratifs.

Alors que la structure de gestion se scinde en outils prévisionnels selon leurs différents horizons (Plan de Développement : long terme ; Plan de Redressement : moyen terme ; et Budget : court terme), et en outils de réalisation des objectifs (Tableau de Bord, États Financiers, Consolidation...).

Nous constatons à travers notre étude de cas monographique, que le contrôle de gestion est insuffisant pour la performance d'une entreprise.

La question se pose sur la pertinence d'une structure de contrôle de gestion qui recouvre aussi le travail d'audit. Ce dernier est un travail de réflexion alors que le contrôle de gestion est un travail «d'exécution». Il serait souhaitable que la fonction d'audit soit exclusivement au Groupe.

Quand on sait qu'un système de contrôle est le produit de l'entreprise. Cette dernière comme organisation économique à son histoire, sa culture, ses acteurs internes, qui soumettent tout contrôle à ces impératifs. D'où le fait d'envisager une démarche qui puisse être indépendante non pas de la culture de l'entreprise mais de ses acteurs internes. Le fait de limiter l'influence des acteurs internes permet, nous pensons, une meilleure fiabilité de tout système de contrôle de gestion. En ce sens nous pensons à son externalité, et donc à une indépendance des contrôleurs des différents acteurs de l'entreprise.

En plus de ses acteurs internes, nous constatons que son environnement direct ou indirect n'est pas favorable à la performance de l'entreprise publique.

Les charges qui pèsent sur celle-ci sont de loin plus importantes que celles qui pèsent sur l'entreprise privée. Pour la simple raison, d'une application à la lettre de toute réglementation

inhérente non seulement à la relation du travail, mais aussi à la production de par ses normes, elles mêmes imposées et produites par des contraintes externes. Il ya donc une absence totale de flexibilité dans la démarche d'une entreprise publique.

L'entreprise publique est ainsi soumise au respect de la politique de l'État en matière de :

- politique de recrutement : dans notre cas nous avons constaté un sur-effectif où les manager ne peuvent pas licencier pour retrouver les normes de gestion nécessaire. C'est ce qui explique que le coût de revient de notre Filiale est supérieur au prix de vente. On ne saurait trouver une situation pareille pour une entreprise privée.
- politique d'investissement : la Filiale ne peut pas investir sans l'accord de la hiérarchie, ce qui implique que l'investissement comme décision économique devient dépendant du jeu des acteurs, dans tous le sens du terme. C'est la relation des manager avec leur environnement qui devient déterminante. En exemple le projet de fusion qui date de 2012 et à ce jour aucune réponse n'est parvenue. Ce projet reste une réponse à la surcapacité existante compte tenu de leur marché.
- politique des prix : ceux-ci sont soumis directement non pas à la hiérarchie mais à la politique générale des prix de l'État. L'entreprise publique en la matière joue un rôle d'aiguillon pour le marché des biens qu'elle produit. N'oublions pas que le prix de cette matière est un facteur pour la détermination du coût du logement.

Nous constatons que le financement des déficits de l'entreprise publique dure depuis 30 ans, c'est-à-dire, depuis la restructuration des sociétés nationales début des années 80. Cette permanence est le signe que nous nous trouvons en face d'une même organisation qui génère les mêmes incidences.

Notre travail nous a permis de la nécessité, d'une organisation et une réglementation spécifique à l'entreprise publique, en séparant l'activité de production de l'activité de distribution. Cette dernière, l'entreprise de distribution devrait être autonome de l'entreprise de production, qui devrait être soumise aussi à l'impératif strictement économique, et soumis à un contrôle de gestion externe, et donc indépendant. Cette entreprise de production devrait vendre ses produits à l'entreprise de distribution au prix réel, c'est-à-dire coût de production plus marge.

L'ensemble des influences externes devraient se concentrer sur l'entreprise de distribution qui devrait, être soumise aux impératifs de la politique générale de l'Etat, en gardant saine l'unité de production.

Cette configuration permettra de séparer la fonction économique de la fonction sociale de l'entreprise publique.

Comme autre hypothèse, si la séparation des fonctions n'est pas envisageable, il faut détaxer l'entreprise publique aux prorata du coût de son sureffectif. La détermination de celui-ci se fera sur la base de son organigramme, et des équipements de production.

Le contrôle de gestion tel que nous l'avons étudié ne prend nullement en charge les facteurs sociaux et ou politique qui génère des dysfonctionnements de l'entreprise. Celle-ci sera ainsi jugée sur la base d'un environnement et d'une organisation industrielle qui sont loin des canons d'une économie libérale ce qui est loin d'être le cas.

Pris dans le cadre stricte de l'Entreprise Publique le Contrôle de Gestion doit revêtir un double caractère :

- institutionnel qui consiste à la mise en application des directives (réglementation) qui émanent des différentes institutions (Ministères, Groupes...).
- économique qui fera référence à la pertinence ou non de ses différentes réglementations sur la performance de l'entreprise, à ce niveau le contrôle de gestion doit monter le degré de flexibilité nécessaire pour atteindre «l'optimum» économique.

Nous espérons ainsi, voir se concrétiser dans le futur, un travail de recherche et des réflexions pour penser le Contrôle de Gestion et lui reconnaître un statut et une légitimité dans l'Entreprise Publique Algérienne.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- **Afplane F M.**, 2003, l'entreprise élargie : de nouvelles formes d'organisation, INSEP CONSULTING éditions, Paris.
- **Alazard C, Sépari S.**, 1992, contrôle de gestion, DECF, épreuve n° 7, coll. Gestion Sup, Dunod, Paris.
- **Alazard C, Sépari S.**, 1996, contrôle de gestion : corrigés du manuel, coll. Gestion Sup, 3^e éd, DECF, épreuve n° 7, Dunod, Paris.
- **Alazard C, Sépari S.**, 2004, contrôle de gestion : manuel et applications, DECF 7, 6^e éd, Dunod, Paris.
- **Allouche J, Schmidt G.**, 1995, les outils de l'analyse stratégique, t. 1, avant 1980, coll. Repères, la Découverte, Paris
- **Agence Pour l'Emploi des Cadres** «les métiers du contrôle de gestion»., 1999, coll. Demain les cadres, 2^e éd, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Assié S.**, 1999, le diagnostic des systèmes d'information in Marion A (sous la direction) le diagnostic d'entreprise : méthodes et processus, coll. Gestion, Economica, Paris, pp, 49-75.
- **Auriac J M, Bougault H.**, 1994, économie de l'entreprise, coll. Mémento DEGE, 3^e éd, éditions Casteilla, Paris.
- **Auriac J M & al.**, 1995, économie d'entreprise : stratégie de l'entreprise et éthique, t. 2, Techniplus, Paris.
- **Ayrinhac C, & al.**, 2000, économie d'entreprise, BTS 1, Nathan, Paris.
- **Autissier D.**, 2007, mesurer la performance du contrôle de gestion, coll. Les baromètres de la performance, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Autissier D, Bensebaa F, & Boudier F.**, 2010, l'Atlas du management, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Barabel M, Meier O.**, 2010, manager : les meilleures pratiques du management, 2^e éd, Dunod, Paris.
- **Baranger P & al.**, 1985, gestion : les fonctions de l'entreprise, coll. Vuibert gestion, librairie Vuibert, Paris.
- **Baranger P, Renard P.**, 1987, management et techniques de gestion, coll. Administration des entreprises, Sirey, Paris.

- **Bartoli A.**, 1997, le management dans les organisations publiques, Dunod, Paris.
- **Bécour J C, Bouquin H.**, 2008, audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance, 3^e éd, coll. Gestion, Economica, Paris.
- **Beitone A, Hemdane E.**, 2005. la définition de l'entreprise dans les manuels de sciences économiques et sociales en classe de seconde. Skholê, hors-série 1, 29-39.
- **Beloutti J.**, 2005, la synergie dans l'entreprise, Lavoisier. Paris.
- **Benissad H.**, 2004, Algérie : de la planification socialiste à l'économie de marché, ENAG éditions, Alger.
- **Ben Letaïef M.**, 1998, l'État et les entreprises publiques en Tunisie : les mutations du contrôle, Coll. Logiques juridiques, L'Harmattan, Paris.
- **Berland N, Simon F X.**, 2010, trajectoire(s) d'une pratique et d'une profession in le contrôle de gestion en mouvement «État de l'art et meilleures pratiques», coll. Finance, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Berthet J.**, 2004, le contrôle de gestion du nouvel environnement concurrentiel in le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e éd, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Bescos P L & al.**, 1997, contrôle de gestion et management, 4^e éd, coll. Entreprendre, Montchrestien, Paris.
- **Besson P.**, 1997, l'institution de la valeur : comment ré-articuler le sens de la responsabilité sur les logiques de marché ?, in Besson P (coordonné par) Dedans, Dehors : les nouvelles frontières de l'organisation, Vuibert, Paris, pp, 121-149.
- **Brennemann R, Sépari S.**, 2001, économie d'entreprise, coll. Tertiaire Sup, Dunod, Paris.
- **Bidault F.**, 1988, le champ stratégique de l'entreprise, coll. Gestion, Economica, Paris.
- **Blay O T.**, 2004, économie d'entreprise : organisation, stratégie et territoire à l'aube de la nouvelle économie, 2^e éd, coll. Entreprise, Economica, Paris.
- **Blondel F.**, 2007, management : manuel et applications, Nathan, Paris.
- **Boéri D.**, 2004, les hommes et leur animation : comprendre les acteurs in Guedj N (ouvrage coordonné), le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, coll. Les références, 3^e éd, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Boillet P.**, 2004, les hommes et le cadre de leurs actions : structure et contrôle de gestion in Guedj N (ouvrage coordonné), le contrôle de gestion pour améliorer la

performance de l'entreprise, coll. Les références, 3^e éd, les éditions d'Organisation, Paris.

- **Bollecker M.**, 2003, les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession, coll. Dynamiques d'Entreprises, l'Harmattan, Paris.
- **Bonnefous B, Le Cocq P & Le Goadec Y.**, 2008, management, Hachette livre, Paris.
- **Bouin X, Simon F X.**, 2009, les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportements, 3^e éd, Dunod, Paris.
- **Bouquin H.**, 1986, le contrôle de gestion, coll. Gestion, PUF, Paris.
- **Bouquin H.**, 2001, le contrôle de gestion, PUF, Paris.
- **Bouquin H.**, 2005, Robert Newton Anthony : la référence in Bouquin H (dirigé par) les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion, coll. Grands auteurs, éditions EMS, Paris.
- **Bouquin H.**, 2008, le contrôle de gestion, 8^e éd, coll. Gestion, PUF, Paris.
- **Bouyacoub A.**, 1988, la gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie, vol I, OPU, Alger.
- **Bouyacoub A.**, 1988, la gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie, vol II, OPU, Alger.
- **Boyer A.**, 2002, l'essentiel de la gestion, 2^e éd, coll. Les indispensables de la gestion, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Bressi G.**, 1996, organisation et gestion de l'entreprise, Foucher, Paris.
- **Bressy G, Konkuyt C.**, 2004, économie d'entreprise, 7^e éd, coll. Aide-mémoire, Dalloz, Paris.
- **Brilman J, Hérard J.**, 2006, les meilleures pratiques de management : dans le nouveau contexte économique mondial, 6^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Brulhart F.**, 2009, les 7 points clés du diagnostic stratégiques, coll. «avec la méthode des cas», Eyrolles, Paris.
- **Burlaud A, Simon C.**, 1985, analyse des coûts et contrôle de gestion, coll. Vuibert gestion, Vuibert, Paris.
- **Burlaud A, Simon C J.**, 1997, le contrôle de gestion, coll. Repères, la Découverte, Paris.
- **Burlaud A & al.**, 2004, contrôle de gestion, coll. Gestion, Librairie Vuibert, Paris.
- **Bussenault C, Pretet M.**, 1998, économie et gestion de l'entreprise, 2^e éd, Vuibert, Paris.

- **Busson Villa F.**, 1996, l'utilisation du tableau de bord dans les PME in Gervais M (textes rassemblés) in recherche en contrôle de gestion, coll. Recherche en gestion, Economica, Paris.
- **Caillat A & al.**, 1998, économie d'entreprise, BTS 1, Hachette Livre, Paris.
- **Caillat A & al.**, 1999, économie d'entreprise, BTS 2, Hachette Livre, Paris.
- **Cauvin C.**, 1999, les habits neufs du contrôle de gestion in Collins L (sous la direction) question de contrôle, coll. Gestion, PUF, Paris.
- **Chacon M J, Dubois A & Garnier L.**, 2003, économie d'entreprise, Nathan, Paris.
- **Charpentier P.**, 1997, organisation et gestion de l'entreprise, Nathan, Paris.
- **Charreaux G.**, 2000, gestion financière, coll. objectif expertise comptable, 6^e éd, DECF, épreuve n° 4, Litec, Paris.
- **Charron J L, Sépari S.**, 2004, organisation et gestion de l'entreprise : manuel et applications, 3^e éd, DECF, coll. Expert Sup, Dunod, Paris.
- **Charron J L, Sépari S.**, 2007, management : manuel et applications, DCG 7, coll. Expert Sup, Dunod, Paris.
- **Chiha K.**, 2005, gestion et stratégie financière, éditions Houma, Alger.
- **Chopin D, Deluzet M & Godino R.**, 2012, la grande transformation de l'entreprise : travail, sens et compétitivité, les éditions de l'Atelier.
- **Colinet F.**, 1997, pratique des comptes consolidés, 2^e éd, Dunod, Paris.
- **Conso P, Hémici F.**, 2006, l'entreprise en 20 leçons : stratégie, gestion, fonctionnement, 4^e éd, Dunod, Paris.
- **Crémadez M.**, 2004, organisation et stratégie, Dunod, Paris.
- **Cuyaubère T, Muller J.**, 1996, contrôle de gestion, t. 1, la comptabilité analytique, 3^e éd, coll. La villeguérin «université», les Publications Fiduciaires, S.A, Paris.
- **Darbelet M, Izard L et Scaramuzza M.**, 1995, notions fondamentales de gestion d'entreprise : Organisation, Fonctions et Stratégie, coll. Notions fondamentales, Foucher, Paris.
- **Darbelet M, Izard L & Scaramuzza M.**, 2002, économie d'entreprise : guide pédagogique, BTS 2, coll. Performance, Foucher, Paris.
- **Dayan A (coordonnateur général).**, 1999, manuel de gestion, vol 1, Ellipses éditions, Paris.
- **Debboub Y.**, 1995, le nouveau mécanisme économique en Algérie, OPU, Alger.
- **De Kerviler (I et L).**, 2000, le contrôle de gestion à la portée de tous !, 3^e éd, coll. Audit-Gestion-Fiscalité, Economica, Paris

- **De Kerviler (I et L).**, 2006, le contrôle de gestion à la portée de tous !, 4^e éd, Economica, Paris.
- **Demeestère R, Lorino P & Mottis N.**, 2002, contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, coll. Gestion Sup, Dunod, Paris.
- **Demeestère R, Lorino P & Mottis N.**, 2004, contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2^e éd, coll. Gestion Sup, Dunod, Paris.
- **De Montmorillon B, Pitol-Belin J P.**, 1995, organisation et gestion de l'entreprise, coll. Expertise Comptable, DECF, épreuve n° 3, Litec, Paris.
- **Derray A, Lusseau A.**, 2001, l'analyse stratégique, coll. Droit - Eco - Gestion, ellipses, Paris.
- **De Rongé Y, Cerrada K.**, 2006, contrôle de gestion, coll. Synthex, Pearson Education France.
- **De Rongé Y.**, 2008, comptabilité de gestion, 2^e éd, Coll. Comptabilité, Contrôle et Finance, de Boeck.
- **De Rongé Y, Cerrada K.**, 2008, contrôle de gestion, 2^e éd, coll. Synthex, Pearson Education France.
- **De Sainte Marie G.**, 1992, diriger une PME «10 étapes», coll. PME, les éditions d'organisation, Paris.
- **Dessler G, Starke F A & Cyr D J.**, 2004, la gestion des organisations : principes et tendances aux XXI^e siècle, ERPI, Québec.
- **Desreumaux A, Lecocq X & Warnier V.**, 2006, stratégie, coll. Synthex, Pearson éducation France.
- **Desreumaux A.**, 1993, stratégie, coll. Précis de gestion, Dalloz, Paris.
- **Doriath B, Goujet C.**, 2005, gestion prévisionnelle et mesure de la performance, 2^e éd, coll. CGO, Dunod, Paris.
- **Doriath B.**, 2005, contrôle de gestion, 4^e éd, coll. Express, Dunod, Paris.
- **Ducreux J M, Abate R & Kachaner N.**, 2009, le grand livre de la stratégie, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Duhamel H.**, 1986, stratégie et direction de l'entreprise, CLET, Paris.
- **Dumoulin C.**, 1999, le diagnostic organisationnel et managérial in Marion A (sous la direction) le diagnostic d'entreprise : méthodes et processus, coll. Gestion, Economica, Paris.

- **Durand X, Helluy A.**, 2003, repères pour un contrôle de gestion orienté développement durable, atelier «développement durable», association international de management stratégique (AIMS), ESSCA, Angers 15 mai.
- **Durand R.**, 2003, guide du management stratégique : 99 concepts clés, coll. Tourisme et société, Dunod, Paris.
- **Durand X, Helluy A.**, 2009, les fondamentaux du contrôle de gestion : pour une entreprise performante et durable, coll. Finance, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Du Puy Y & al.**, 1989, les systèmes de gestion, coll. Vuibert gestion, Vuibert, Paris.
- **Edighoffer J R.**, 1996, précis de gestion d'entreprise, Nathan, Paris.
- **Edighoffer J R.**, 1995, économie d'entreprise : savoirs et techniques, BTS 1, Nathan, Paris.
- **Eglen J Y, Gazil P.**, 1984, La consolidation: outil de gestion et de contrôle des groupes, coll. Vuibert, Librairie Vuibert, Paris.
- **Fabre P, Dubost N & Solle G.**, 2000, synthèse économie et comptabilité : manuel et applications, DESCF, épreuve n° 2, 2^e éd, coll. Expert Sup, Dunod, Paris.
- **Fabre P & al.**, 2008, management et contrôle de gestion : manuel et applications, DSCG 3, Dunod, Paris.
- **Faure G.**, 1991, structure, organisation et efficacité de l'entreprise, Dunod, Paris.
- **Fiol M.**, 2005, Mary Parker Follett : le contrôle pour penser in Bouquin H (dirigé par) les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion, coll. Grands auteurs, éditions EMS, Paris.
- **Fiol M.**, 2005, Cordiner R : une philosophie de la décentralisation comme fondement du contrôle de gestion in Bouquin H (dirigé par) les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion, coll. Grands auteurs, éditions EMS, Paris.
- **François A F.**, 1985, manuel d'organisation : organisation de l'entreprise, t. 2, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Galambert P.**, 1991, les nouveaux objectifs du contrôle de gestion : de la mesure des performances à l'intéressement aux résultats, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Gagnon P D & al.**, 2005, l'entreprise : vision globale et mondialisation, 3^e éd, Gaëtan Morin éditeur.
- **Garmilis A, Arnaud H & Vignon V.**, 1992, le contrôle de gestion ... en action, coll. Finance opérationnelle, éditions Liaisons, Paris.
- **Gautier F.**, 2003, Pilotage économique des projets de conception et développement de produits nouveaux, coll. Gestion, Economica, Paris.

- **Gautier F, Pezet A.**, 2006, contrôle de gestion, coll. Gestion appliquée, Dareios et Pearson Education France.
- **Gervais M.**, 1987, contrôle de gestion : par le système budgétaire, coll. Vuibert entreprise, Vuibert, Paris.
- **Gervais M.**, 1995, stratégie de l'entreprise, 4e éd, coll. Gestion, Economica, Paris.
- **Gervais M.**, 2000, contrôle de gestion, 7^e éd, coll. Gestion, Economica, Paris.
- **Giraud F & al.**, 2008, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^e éd, coll. Business, Gualino éditeur, Paris.
- **Grandguillot (B et F).**, 2013, l'essentiel du contrôle de gestion 7^e éd, coll. Les carrés, Gualino éditeur, Paris.
- **Goujet C., Raulet (C et C).**, 2007, comptabilité de gestion 7^e éd, Dunod, Paris.
- **Goujet C.**, 2009, contrôle de gestion, Coll. DCG, édition, Corroy.
- **Guedj N.**, 2004, la stratégie vue à travers le contrôle de gestion in Guedj N (ouvrage conçu et coordonner), le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Guerra F.**, 2007, pilotage stratégique de l'entreprise : le rôle du tableau de bord prospectif, coll. Comptabilité, Contrôle et Finance, éditions De Boeck, Bruxelles.
- **Hafsi T.**, 1984, entreprise publique et politique industrielle, coll. Stratégie et management, Mc Graw-Hill, Paris.
- **Haffen F.**, 1999, le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Hamadouche A.**, 1997, méthode et outils d'analyse stratégique, coll. Les indispensables de la gestion, éditions Chihab, Batna.
- **Hassen bey M.**, 2006, entreprise algérienne : gestion, mise à niveau et performance économique, Thala éditions.
- **Hatch M J.**, 2000, théories des organisations : de l'intérêt de perspectives multiples, de Boeck université.
- **Hémici F, Bounab M.**, 2007, techniques de gestion : rappels de cours, cas pratiques, 2^e éd, Dunod, Paris.
- **Hénot C, Hémici F.**, 2007, contrôle de gestion, coll. Lexi fac économie et gestion, éditions Bréal.
- **Hérard J.**, 2003, manuel d'Organisation appliquée : reconcevoir les processus et coordonner les activités, Dunod, Paris.

- **Horngren C T & al.**, 2006, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^e éd, Pearson Education France.
- **Jacquot T, Milkoff R.**, 2007, comptabilité de gestion : analyses et maîtrise des coûts, coll. Gestion appliquée, Dareios et Pearson Education.
- **Johnson G & al.**, 2008, stratégique, 8^e éd, Pearson Education.
- **Jougleux M, Livian Y F.**, 2007, management et contrôle de gestion : manuel et applications, DSCG 3, coll. LMD Expertise Comptable, Foucher, Paris.
- **Kalika M & al.**, 1989, les systèmes de gestion : introduction au soft management, coll. Vuibert gestion, Vuibert, Paris.
- **Kalika M, Helfer J P & Orsoni J.**, 2004, management: stratégie et organisation, 5^e éd, coll. Gestion, Vuibert, Paris.
- **Kaplan R S, Norton D.**, 1998, le tableau de bord prospectif : pilotage stratégique «les 4 axes du succès», les éditions d'Organisation, Paris.
- **Khemakhem A.**, 1986, la dynamique du contrôle de gestion, Dunod, Paris.
- **Koenig G.**, 1996, management stratégique : paradoxes, interactions et apprentissage, coll. Connaître et pratiquer la gestion, Nathan, Paris.
- **Koudri A.**, 1999, économie d'entreprise : une introduction au management, coll. Economie, ENAG éditions, Alger.
- **Kuszla C.**, 2005, Robert L. Simons : pour une théorie générale du contrôle des organisations complexes ? in Bouquin H (dirigé par) les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion, coll. Grands Auteurs, éditions EMS, Paris.
- **Langlois G et Bonnier C.**, 1996, contrôle de gestion, Foucher, Paris.
- **Langlois G, Bonnier C & Bringer M.**, 2007, contrôle de gestion : manuel et application, coll. LMD Expertise comptable, DCG 11, Foucher, Paris.
- **Lauzel P, Teller R.**, 1992, contrôle de gestion et budgets, 6^e éd, coll. Administration des entreprises, Sirey, Paris.
- **Laverty J, Demeestère R.**, 1990, les nouvelles règles de contrôle de gestion, Dunod, Paris.
- **Le Roy B.**, 1996, la motivation en période de crise in Gervais M (textes rassemblés par) recherches en contrôle de gestion, coll. Recherche en gestion, Economica, Paris.
- **Leroy M.**, 1998, le tableau de bord au service de l'entreprise, coll. Schémacolor, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Lesnard C, Verbrugghe S.**, 1994, organisation et gestion de l'entreprise, 2^e éd, DECF, épreuve n° 3, coll. Gestion Sup, Dunod, Paris.

- **Livian Y F.**, 2005, organisation : théories et pratiques, 3^e éd, coll. Gestion Sup, Dunod, Paris.
- **Loïc P.**, 1995, finances publiques, 5^e éd, coll. Synthèses, Cujas, Paris.
- **Löning H & al.**, 2003, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^e éd, Dunod, Paris.
- **Löning H & al.**, 2013, contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4^e éd, coll. Management Sup, Paris.
- **Lorino P.**, 1991, le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Dunod, Paris.
- **Lorino P.**, 2003, méthodes et pratiques de la performance, 3^e éd, coll. Les références, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Maëder R, Pham D.**, 1999, la face cachée du gouvernement des entreprises in Collins L (sous la direction) question de contrôle, coll. Gestion, PUF, Paris.
- **Malo J L, Mathé J C.**, 2002, l'essentiel du contrôle de gestion, 2^e éd, coll. Les indispensables de la gestion, éditions d'Organisation, Paris.
- **Mandou C.**, 2003, comptabilité générale de l'entreprise, coll. Questions d'économie et de gestion, De Boeck.
- **Marchesnay M.**, 1988, la stratégie : du diagnostic à la décision industrielle, OPU, Alger.
- **Mathé J C.**, 1987, politique de l'entreprise : analyse et management stratégique, coll. Techniques de gestion, Economica, Paris.
- **Margerin J, Ausset G.**, 1990, comptabilité analytique, coll. Pédagogique multimédia, Sédifor, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Marqués E.**, 1998, comptabilité de gestion : tradition et nouveautés, coll. Gestion, Nathan, Paris.
- **Mecum V.**, 2002, le contrôle de gestion, coll. Pratiques d'Entreprises, éditions management et société, Paris.
- **Megani P.**, 1993, les systèmes de management : en 22 fiches de synthèse et 25 QCM d'auto-contrôle, coll. Travail à grande efficacité, éditions d'Organisation, Paris.
- **Meyer J.**, 1985, économie d'entreprise, 2^e éd, Dunod, Paris.
- **Meyer J.**, 1995, le contrôle de gestion, 8^e éd, coll. que sais-je ?, PUF, Paris.
- **Molho D, Poisson D F.**, 2003, la performance globale de l'entreprise, coll. DFCG, les éditions d'organisation, Paris.
- **Montserrat X.**, 2004, comment motiver, les éditions d'Organisation, Paris.

- **Morley C, Hugues J & Leblanc B.**, 2000, UML pour l'analyse d'un système d'information : le cahier des charges du maître d'ouvrage, Dunod, Paris.
- **Naulleau G, Rouach M.**, 1998, le contrôle de gestion bancaire et financier, 3^e éd, Banque éditeur, Paris.
- **Naulleau G, Rouach M.**, 2001, contrôle de gestion et stratégie dans la banque, coll. Les essentielles de la banque, banque éditeur, Paris.
- **Necib R.**, 1987, l'entreprise publique algérienne : socialisme et participation, OPU, Alger.
- **Obert R, Mairesse M P.**, 2009, comptabilité et audit : manuel et applications, 2^e éd, DSCG, coll. Expert sup, Dunod, Paris.
- **Pham D, De Oliveira Leite S.**, 2000, la consolidation des comptes : nouvelles réglementations et pratiques, coll. HEC, Ellipses éditions.
- **Pillot G.**, 1986, maîtrise du contrôle de gestion: en schémacolor, 3^e éd, éditions Sédifor, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Plane J M.**, 2003, management des organisations : théories, concepts, cas, coll. Gestion Sup, Dunod, Paris.
- **Plauchu V, Sadi N.**, 2006, mesure et amélioration des performances industrielles, tome II, OPU, Alger.
- **Raynal S.**, 1998, le management par projet, les éditions d'Organisation, Paris.
- **Reix R.**, 1998, système d'information et management des organisations, coll. Gestion, 2^e éd, Vuibert, Paris.
- **Reix R.**, 2004, systèmes d'information et management des organisations, 5^e éd, coll. Gestion, Vuibert, Paris.
- **Richard J, Simons P et Bailly J M.**, 1987, comptabilité et analyse financière des groupes, coll. Gestion, Economica, Paris.
- **Richet X.**, 2001, économie de l'entreprise, coll. Les fondamentaux, 2^e éd, Hachette, Paris.
- **Riffaut J F.**, contrôle de gestion, DECF, épreuve n°7, annales corrigés, coll. Présentation et Méthodologie, Foucher, Paris.
- **Robbins S, De Cenzo D.**, 2004, management: l'essentiel des concepts et des pratiques, Pearson Education France.
- **Roux D.**, 1989, analyse économique et gestion de l'entreprise: théories, méthodes et pratiques, Dunod, Paris.

- **Saadi R N.**, 1985, la gestion socialiste des entreprises en Algérie : essai d'évaluation, OPU, Alger.
- **Sadi N.**, 2005, la privatisation des entreprises publiques en Algérie : objectifs, modalités et enjeux, L'Harmattan, Paris.
- **Sadi N.**, 2005, la privatisation des entreprises publiques en Algérie : objectifs, modalités et enjeux, OPU, Alger.
- **Soutenain J F, Forcet P & Messonnet O.**, 2008, management : manuel et applications, Foucher, Paris.
- **Spitezki H.**, 1995, la stratégie d'entreprise : compétitivité et mobilité, coll. Rapports et synthèses, Economica, Paris.
- **Strategor.**, 1997, politique générale de l'entreprise, 3^e éd, Dunod, Paris.
- **Vidal P & al (coordination).**, systèmes d'information organisationnels, Pearson Education France, 2005.

THÈSES

- **Bekkar B.**, 2007, la gouvernance des entreprises publiques : le cas de l'expérience algérienne, faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences commerciales d'Oran.
- **Belkharroubi H.**, 2011, convergence des systèmes d'information comptables : intégration à la globalisation financière développement et contraintes d'un processus, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales d'Oran.
- **Fasshauer I.**, 2012, les interactions entre contrôle et stratégie : redéfinition du rôle des cadres intermédiaires et du levier interactif de contrôle, Université Paris-Dauphine.
- **Meliani Berrahou Z.**, 2010, les groupes industriels en Algérie : une évolution dans les configurations stratégiques des entreprises publiques, faculté des sciences économiques et des sciences de gestion, Tlemcen.
- **Reguieg Issaad D.**, 1999, structure marketing et innovation organisationnelle dans l'entreprise publique économique algérienne, faculté des sciences économiques, sciences de gestion et sciences commerciales d'Oran.
- **Poyet M.**, 2001, le contrôle de l'entreprise publique : essai sur le cas français, thèse d'Etat, faculté de droit Saint-Etienne, France.

- **Zawadzki C.**, 2009, enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME, thèse d'Etat, Université Paul Verlaine - Metz.

ARTICLES DE REVUES SCIENTIFIQUES

- **Arabi M et Ferfera Y M.**, réformes économiques et gestion de la rémunération au sein de l'entreprise publique Algérienne in les cahiers du CREAD, n° 49/1999.
- **Bellal S.**, problématique du changement institutionnel en Algérie : une lecture en termes de régulation in revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, nouvelle série, 01/2011.
- **Besson P, Bouquin H.**, identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion in RFG, n° 82, janvier - février, 1991.
- **Berland N, Ponssard J P & Saulpic O.**, une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons, CNRS, cahier de recherche n° 2005-024, école polytechnique, septembre, 2005.
- **Boitier M.**, l'influence des systèmes de gestion intégrés sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion, Comptabilité Contrôle Audit, 2008/1, t. 14, pp. 33-48.
- **Bouhezza A.**, la privatisation de l'entreprise publique algérienne et le rôle de l'Etat dans ce processus in revue des sciences économiques et de gestion, Sétif, n°3, 2004.
- **Bouzidi A.**, l'évolution du statut de l'entreprise publique algérienne dans la politique nationale de développement économique in revue du Centre National d'Etudes et d'Analyses pour la Planification, Actes du symposium à Alger le 6, 7 et 8 décembre 1986 sous l'intitulé : quels critères de gestion pour l'entreprise publique dans les pays en développement ? coll. Les symposiums du CE.N.E.A.P, Alger, 1986.
- **Bouzidi N.**, les réformes économiques en Algérie : ajustement structurel et nouveau rôle de l'Etat in revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, nouvelle série n°02/2007, université d'Alger, faculté de droit.
- **Bréchet J, Mevellec P.**, pour une articulation dynamique entre stratégie et contrôle de gestion in RFG, n° 124, juin - juillet, 1999.
- **Bozec R.**, l'analyse comparative de la performance entre les entreprises publiques et les entreprises privées : le problème de mesure et son impact sur les résultats, in l'Actualité économique, vol. 80, n° 4, 2004, p. 619 - 654.

- **Crutzen N, Van Caillie D.**, le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : quelques pistes d'adaptation des outils existants in Humanisme et Entreprise, 2010/2 n° 297, pp. 13 - 32.
- **De Longeaux D.**, contrôle de gestion: évolution depuis 30 ans et nouveaux défis in problème économique, n°2.387, 31 août 1994.
- **Deltour F, Farajallah M & Lethiais V.**, l'équipement des PME en système ERP : une adoption guidée par les priorités stratégiques ? in revue management international, 2014, vol 18, n°2, pp, 155- 168.
- **De Ville P.**, le statut particulier des entreprises publiques dans un modèle semi - décentralisé : un survol des enseignements récents de la théorie économique in revue du Centre National d'Etudes et d'Analyses pour la Planification, Actes du symposium à Alger le 6, 7 et 8 décembre 1986 sous l'intitulé : quels critères de gestion pour l'entreprise publique dans les pays en développement ? coll. Les symposiums du CE.N.E.A.P, Alger, 1986.
- **El Maliki H.**, État secteur public et développement in revue du Centre National d'Etudes et d'Analyses pour la Planification, Actes du symposium à Alger le 6, 7 et 8 décembre 1986 sous l'intitulé : quels critères de gestion pour l'entreprise publique dans les pays en développement ? coll. Les symposiums du CE.N.E.A.P, Alger, 1986.
- **Ghinst P Van Der.**, les nouvelles tendances du contrôle de gestion in problèmes économiques, n° 2.447, 22 novembre 1995
- **Giraud F.**, responsabilité et contrôlabilité : une approche empirique in Finance Contrôle Stratégie, vol 5, n°1, mars 2002, pp, 77-99.
- **Lakhdari H, Ayad A & Habichou H.**, organisations professionnelles et PME en Algérie in revue économie et management, n° 9 octobre 2009, p, 166.
- **La Villarmois O, Tondeur H.**, contrôle de gestion et stratégie : éléments empiriques, les cahiers de la recherche, Centre Lillois d'Analyse et de recherche sur l'Évolution des Entreprises, Mai, 2005.
- **Legrenzi C.**, le contrôle de gestion informatique in Best Practices - Systèmes d'Information - n° 27 - 8 juin 2009.
- **Melbouci L, Belmihoub M C.**, l'évolution de la pratique organisationnelle dans l'entreprise publique industrielle en Algérie : Panorama théorique et analyse d'une expérience (1962-1995) in les cahiers du CREAD, n° 55 - 1e trimestre, 2001.
- **Melbouci L.**, l'entreprise publique industrielle algérienne (EPIA) entre changement et adaptation : un essai d'évaluation des stratégies d'adaptation appliquées en Algérie, in

recherches économiques et managériales, n°2, université Mohamed Khider Biskra, décembre 2007.

- **Naro G, Travaillé D.**, construire les stratégies avec le balanced scorecard : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton in revue Finance Contrôle Stratégie, vol 13, n° 2, juin 2010, pp, 33 - 66.
- **Rouach M.**, le contrôle de gestion à un rôle clé dans la stratégie, banque magazine, n° 618, octobre 2000.
- **Salah M.**, l'entreprise publique économique : son organisation, sa gestion et sa privatisation-Ordonnance n° 01-04 du 20 août 2001, approuvée par la loi n° 01-17 du 21 octobre 2001, et ses textes d'application in revue entreprise et commerce, n°1/2005, pp, 61- 79.
- **Schmitt A, Nora O.**, le « reporting » : les dangers d'un outil de management in problème économique, n°2.518, 30 avril 1997.
- **Touchais L, Herriau C.**, le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : définition d'un cadre conceptuel et application à la relecture d'un processus de transmission, Management & Avenir, 2009/2 n° 22, pp. 70-91.
- **Vassal J.**, contrôle de gestion et styles de commandement in RFG n° 14, janvier - février, 1978
- **Watiez J C.**, Flexibilité et adaptation de l'organisation à l'environnement: la flexibilité en tant que réponse à l'asymétrie inter et intra entreprises in revue Finance Contrôle Stratégie, vol 5, n° 1, mars 2002, pp, 217 - 254.

DICTIONNAIRES ET ENCYCLOPÉDIES

- **Bouquin H.**, 1997, contrôle in Simon Y et Joffre P (sous la direction de) encyclopédie de gestion, 2e éd, Economica, paris, pp, 667 - 686.
- **Bouquin H.**, 2000, contrôle et gestion in Colasse B (sous la direction de) Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris.
- **Bouquin H.**, 2000, contrôle et stratégie, in Colasse B (sous la direction), encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris, pp, 533 - 546.
- **Bourguignon A.**, 2000, performance et contrôle de gestion in Colasse B (sous la direction de) Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris, pp, 531-541

- **Burlaud A.**, 2000, contrôle et gestion in Colasse B (sous la direction de) Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris, pp, 521-532.
- **Danziger R.**, 2000, contrôleur de gestion in Colasse B (sous la direction), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris, pp, 547 - 557.
- **De Boislandelle H M.**, 1998, dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils, coll. Technique de Gestion, Economica, Paris.
- **Honoré L, Royer Y.**, 2003, dictionnaire de la finance d'entreprise, coll. Belin Sup-Economie Gestion, éditions Belin, Paris.
- **Louart P.**, 1999, contrôle in Le Duff R (sous la direction) encyclopédie de gestion et du management, Dalloz, Paris.
- **Teller R.**, 1999, système de contrôle in encyclopédie de gestion et du management, Dalloz, Paris.

SÉMINAIRES ET JOURNÉE D'ÉTUDE

- **Burlaud A.**, 1995, contrôle de gestion: le développement de l'intelligence organisationnelle (leçon inaugurale placée sous la présidence de L. Schweitzer), CNAM, 28 juin, 24 p.
- **Gilbert P.**, 1988, (séminaire) gérer le changement dans l'entreprise : comment conduire des projets novateurs et développer les ressources humaines, coll. Formation permanente en sciences humaines, entreprise moderne d'édition, pp, 26-37.

WEBOGRAPHIE

- **Berland N.**, 2009, mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr

ANNEXE

Bilan Actif

Libellé	Brut	Amort. / Prov.	Net
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	747 742 026,96	279 770 842,04	467 971 184,92
Terrains	119 625 100,00		119 625 100,00
Bâtiments	163 675 765,77	40 237 241,55	123 438 524,22
Autres immobilisations corporelles	464 441 161,19	239 533 600,49	224 907 560,70
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours	88 000,00		88 000,00
Immobilisations financières	4 680 601,98		4 680 601,98
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	4 680 601,98		4 680 601,98
Impôts différés actif	2 147 347,30		2 147 347,30
TOTAL ACTIF NON COURANT	754 657 976,24	279 770 842,04	474 887 134,20
<u>ACTIF COURANT</u>			
Stocks et encours	189 909 214,47	54 772 310,61	135 136 903,86
Créances et emplois assimilés			
Clients	150 069 328,24	63 369 153,69	86 700 174,55
Autres débiteurs	62 902 136,61		62 902 136,61
Impôts et assimilés	137 044 670,56		137 044 670,56
Autres créances et emplois assimilés	474 058,56		474 058,56
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	1 919 388,11		1 919 388,11
TOTAL ACTIF COURANT	542 318 796,55	118 141 464,30	424 177 332,25
TOTAL GENERAL ACTIF	1 296 976 772,79	397 912 306,34	899 064 466,57

Bilan Passif

Libellé	Note	Exercice
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis		585 300 000,00
Capital non appelé		
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		-155 847 842,88
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-449 282 127,66
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		-19 829 970,36
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>		
Emprunts et dettes financières		31 846 281,30
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		437 313 766,00
Provisions et produits constatés d'avance		50 284 902,90
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		519 444 950,20
<u>PASSIFS COURANTS</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés		230 561 113,38
Impôts		485 692,68
Autres dettes		28 702 730,74
Trésorerie du Passif		139 699 949,81
TOTAL PASSIFS COURANTS III		399 449 486,61
TOTAL GENERAL PASSIF		899 064 466,45

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Bilan Actif

Libellé	Brut	Amort. / Prov.	Net
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	714 380 080,32	286 585 481,18	427 794 599,14
Terrains	119 625 100,00		119 625 100,00
Bâtiments	159 075 467,67	40 996 910,79	118 078 556,88
Autres immobilisations corporelles	435 679 512,65	245 588 570,39	190 090 942,26
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours	88 000,00		88 000,00
Immobilisations financières	2 846 003,39		2 846 003,39
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	2 846 003,39		2 846 003,39
Impôts différés actif	3 357 950,42		3 357 950,42
TOTAL ACTIF NON COURANT	720 672 034,13	286 585 481,18	434 086 552,95
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	97 654 459,13	16 238 206,27	81 416 252,86
Créances et emplois assimilés			
Clients	123 360 323,47	57 639 638,53	65 720 684,94
Autres débiteurs	160 330 699,29		160 330 699,29
Impôts et assimilés	125 065 383,02		125 065 383,02
Autres créances et emplois assimilés	604 058,56		604 058,56
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	863 979,64		863 979,64
TOTAL ACTIF COURANT	507 878 903,11	73 877 844,80	434 001 058,31
TOTAL GENERAL ACTIF	1 228 550 937,24	360 463 325,98	868 087 611,26

Bilan Passif

Libellé	Exercice
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	754 300 000,00
Capital non appelé	
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	
Ecart de réévaluation	
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	-137 404 413,86
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-551 097 717,47
Part de la société consolidante (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	65 797 868,67
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	66 611 250,00
Impôts (différés et provisionnés)	
Autres dettes non courantes	437 313 766,00
Provisions et produits constatés d'avance	49 961 787,23
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	553 886 803,23
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	203 512 272,79
Impôts	484 052,89
Autres dettes	25 992 704,40
Trésorerie du Passif	18 413 909,28
TOTAL PASSIFS COURANTS III	248 402 939,36
TOTAL GENERAL PASSIF	868 087 611,26

Bilan Actif

Libellé	Brut	Amort. / Prov.	Net
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	714 494 675,32	325 718 204,01	388 776 471,31
Terrains	119 625 100,00		119 625 100,00
Bâtiments	159 075 467,67	43 516 859,91	115 558 607,76
Autres immobilisations corporelles	435 794 107,65	282 201 344,10	153 592 763,55
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours			
Immobilisations financières	1 647 438,10		1 647 438,10
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 647 438,10		1 647 438,10
Impôts différés actif	2 977 023,65		2 977 023,65
TOTAL ACTIF NON COURANT	719 119 137,07	325 718 204,01	393 400 933,06
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	88 584 023,66	16 769 707,25	71 814 316,41
Créances et emplois assimilés			
Clients	142 359 883,35	47 019 820,73	95 340 062,62
Autres débiteurs	165 794 262,90	1 819 087,64	163 975 175,26
Impôts et assimilés	108 324 453,34		108 324 453,34
Autres créances et emplois assimilés	130 000,00		130 000,00
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	10 691 048,05		10 691 048,05
TOTAL ACTIF COURANT	515 883 671,30	65 608 615,62	450 275 055,68
TOTAL GENERAL ACTIF	1 235 002 808,37	391 326 819,63	843 675 988,74

Bilan Passif

Libellé	Exercice
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	754 300 000,00
Capital non appelé	
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	
Ecart de réévaluation	
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	-136 628 700,42
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-688 502 131,33
Part de la société consolidante (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	-70 830 831,75
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	66 611 250,00
Impôts (différés et provisionnés)	
Autres dettes non courantes	437 313 766,00
Provisions et produits constatés d'avance	27 877 820,96
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	531 802 836,96
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	218 566 534,34
Impôts	292 157,00
Autres dettes	31 449 808,82
Trésorerie du Passif	132 395 483,37
TOTAL PASSIFS COURANTS III	382 703 983,53
TOTAL GENERAL PASSIF	843 675 988,74

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Bilan Actif

Libellé	Brut	Amort. / Prov.	Net
ACTIFS NON COURANTS			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles	723 365 020,64	367 963 578,12	355 401 442,52
Terrains	119 625 100,00		119 625 100,00
Bâtiments	159 075 467,67	48 078 450,87	110 997 016,80
Autres immobilisations corporelles	444 664 452,97	319 885 127,25	124 779 325,72
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours			
Immobilisations financières	606 056,18		606 056,18
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants	606 056,18		606 056,18
Impôts différés actif	7 931 961,11		7 931 961,11
 TOTAL ACTIF NON COURANT	 731 903 037,93	 367 963 578,12	 363 939 459,81
 ACTIF COURANT			
Stocks et encours	221 971 496,17	19 995 528,90	201 975 967,27
Créances et emplois assimilés			
Clients	170 840 813,31	51 994 548,57	118 846 264,74
Autres débiteurs	131 993 757,66	1 819 087,64	130 174 670,02
Impôts et assimilés	47 946 133,23		47 946 133,23
Autres créances et emplois assimilés			
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	11 027 856,56		11 027 856,56
 TOTAL ACTIF COURANT	 583 780 056,93	 73 809 165,11	 509 970 891,82
 TOTAL GENERAL ACTIF	 1 315 683 094,86	 441 772 743,23	 873 910 351,63

Bilan Passif

Libellé	Exercice
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	754 300 000,00
Capital non appelé	
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))	
Ecart de réévaluation	
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	-88 954 640,65
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-825 130 831,75
Part de la société consolidante (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL CAPITAUX PROPRES I	-159 785 472,40
PASSIFS NON-COURANTS	
Emprunts et dettes financières	66 611 250,00
Impôts (différés et provisionnés)	
Autres dettes non courantes	437 313 766,00
Provisions et produits constatés d'avance	34 486 787,43
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	538 411 803,43
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	364 448 617,37
Impôts	660 441,00
Autres dettes	31 177 406,37
Trésorerie du Passif	98 997 555,86
TOTAL PASSIFS COURANTS III	495 284 020,60
TOTAL GENERAL PASSIF	873 910 351,63

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Comptes de Résultat

(par Nature)

Libellé	Exercice 2011
Chiffre d'affaires	491 510 453,97
Variation stocks produits finis et en cours	-64 215 068,18
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	427 295 385,79
Achats consommés	-358 809 054,29
Services extérieurs et autres consommations	-15 333 993,45
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-374 143 047,74
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	53 152 338,05
Charges de personnel	-167 182 858,14
Impôts, taxes et versements assimilés	-7 070 364,98
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-121 100 885,07
Autres produits opérationnels	19 163 639,91
Autres charges opérationnelles	-6 529 753,30
Dotations aux amortissements et aux provisions	-58 689 386,16
Reprise sur pertes de valeur et provisions	33 115 369,75
V. RESULTAT OPERATIONNEL	-134 041 014,87
Produits financiers	170 425,83
Charges financières	-14 734 556,06
VI. RESULTAT FINANCIER	-14 564 130,23
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-148 605 145,10
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	2 147 347,30
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	479 744 821,28
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-626 202 619,08
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-146 457 797,80
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-146 457 797,80

Comptes de Résultat

(par Nature)

Libellé	Exercice 2012
Chiffre d'affaires	319 761 352,96
Variation stocks produits finis et en cours	-26 495 525,22
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	293 265 827,74
Achats consommés	-232 323 596,22
Services extérieurs et autres consommations	-6 009 261,83
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-238 332 858,05
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	54 932 969,69
Charges de personnel	-157 131 670,41
Impôts, taxes et versements assimilés	-4 419 644,20
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-106 618 344,92
Autres produits opérationnels	17 157 688,23
Autres charges opérationnelles	-10 181 661,45
Dotations aux amortissements et aux provisions	-38 528 283,31
Reprise sur pertes de valeur et provisions	14 280 537,14
V. RESULTAT OPERATIONNEL	-123 890 064,31
Produits financiers	
Charges financières	-14 724 952,67
VI. RESULTAT FINANCIER	-14 724 952,67
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-138 615 016,98
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	1 210 603,12
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	324 704 053,11
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-462 108 466,97
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-137 404 413,86
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)	
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-137 404 413,86

Comptes de Résultat

(par Nature)

Libellé	Exercice 2013
Vente de marchandises	20 443 977,90
Vente de produits finis	388 663 413,20
Prestation de services	6 880 802,40
CHIFFRES D'AFFAIRES	415 988 193,50
Variation stocks produits finis et en cours	-10 506 013,74
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	405 482 179,76
Achats consommés	-321 366 326,93
Services extérieurs et autres consommations	-8 220 254,45
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-329 586 581,38
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	75 895 598,38
Charges de personnel	-167 798 116,92
Impôts, taxes et versements assimilés	-5 009 570,04
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-96 912 088,58
Autres produits opérationnels	10 335 931,89
Autres charges opérationnelles	-5 195 867,84
Dotations aux amortissements et aux provisions	-46 569 199,37
Reprise sur pertes de valeur et provisions	11 904 709,36
V. RESULTAT OPERATIONNEL	-126 436 514,54
Produits financiers	
Charges financières	-9 811 259,11
VI. RESULTAT FINANCIER	-9 811 259,11
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-136 247 773,65
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-380 926,77
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	427 722 821,01
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-564 351 521,43
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-136 628 700,42
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-136 628 700,42

Comptes de Résultat

(par Nature)

Libellé	Exercice 2014
Vente de marchandises	54 127 620,31
Vente de produits finis	483 943 311,03
Prestation de services	7 556 470,55
CHIFFRES D'AFFAIRES	545 627 401,89
Variation stocks produits finis et en cours	35 659 794,74
Production immobilisée	
Subventions d'exploitation	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	581 287 196,63
Achats consommés	-434 101 884,48
Services extérieurs et autres consommations	-9 735 659,87
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-443 837 544,35
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	137 449 652,28
Charges de personnel	-158 938 073,55
Impôts, taxes et versements assimilés	-7 089 580,73
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-28 578 002,00
Autres produits opérationnels	15 930 934,81
Autres charges opérationnelles	-3 531 707,10
Dotations aux amortissements et aux provisions	-63 307 012,86
Reprise sur pertes de valeur et provisions	260 323,23
V. RESULTAT OPERATIONNEL	-79 225 463,92
Produits financiers	
Charges financières	-14 684 114,19
VI. RESULTAT FINANCIER	-14 684 114,19
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-93 909 578,11
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	4 954 937,46
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	597 478 454,67
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-686 433 095,32
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-88 954 640,65
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-88 954 640,65

TABLE DES MATIÈRES

Introduction générale.....	1
Chapitre I : Cadre conceptuel du contrôle.....	12
Introduction.....	12
Section 1 : Le contrôle dans l'entreprise.....	12
1. Le contrôle, ambiguïté d'un concept et nécessité d'un cadrage conceptuel.....	13
1.1.le contrôle : un contenu nuancé.....	17
1.1.1. la conception restrictive.....	17
1.1.2. la conception extensive.....	18
1.2.Le contrôle : une pratique mouvante.....	20
1.3.Le contrôle organisationnel.....	21
1.4.La place du contrôle de gestion dans l'organisation.....	24
1.4.1. Contrôle de gestion au sein des PME-PMI.....	25
1.4.2. Contrôle de gestion au sein des groupes.....	26
1.5.Quelle mission attribuée au contrôleur de gestion ?.....	28
2. Contrôle hiérarchique.....	30
2.1.le contrôle dans sa diversité.....	34
2.1.1. Le contrôle par la hiérarchie.....	35
2.1.2. Le contrôle par la règle.....	35
2.1.3. Le contrôle par la culture.....	35
2.1.4. Le contrôle par le marché.....	35
3. Mode d'organisation et type de contrôle : quelle corrélation ?.....	36
3.1.Approche bureaucratique.....	37
3.2.Approche participative.....	37
3.3.Approche culturelle.....	37
4. Les outils du contrôle de gestion.....	37
4.1.Les outils de gestion et la contingence.....	38
4.1.1. La contingence externe et les outils de gestion.....	38
4.1.2. La contingence interne et les outils de gestion.....	39
5. la place du contrôle de gestion dans les théories des organisations.....	39
5.1.L'école classique.....	40
5.2.L'école des relations humaines.....	41
5.3.L'approche systémique.....	42
5.4.La théorie de la contingence.....	42

5.5.La théorie de l'agence.....	43
5.6.La théorie des coûts de transaction.....	43
5.7.La théorie des droits de propriété.....	43
5.8.La prise en compte de l'environnement (approche évolutionniste).....	43
Synthèse.....	44
6. Contrôle de gestion et le système d'information.....	46
6.1.L'évolution économique et l'importance du système d'information.....	47
6.2.La flexibilité de l'entreprise.....	48
6.3.Les différentes approches de l'information.....	50
6.3.1. Arguments organisationnels.....	51
6.3.2. Arguments culturels.....	51
6.3.3. Arguments d'intérêts.....	51
6.4.Les qualités d'un système d'information.....	52
6.5.L'élaboration du système d'information.....	53
6.6.La place du contrôle de gestion dans le système d'information de l'entreprise.....	53
Section 2 : Le contrôle de gestion : décentralisation et évolution.....	56
1. Le contrôle de gestion dans une approche décentralisée.....	56
1.1.Les contraintes d'un contexte.....	56
1.2.La décentralisation : cadre conceptuel fécond.....	57
1.3.De la pertinence d'un lien : coordination/hiérarchie.....	60
1.4.La décentralisation induite par le lien coordination/motivation.....	61
1.5.Les attributions du contrôle dans cette décentralisation.....	63
1.6.Hypothèses relatives à la structure de l'organisation.....	64
1.7.La notion de centre de responsabilité.....	70
Conclusion.....	73
2. L'évolution de la fonction contrôle de gestion.....	74
2.1.Le contrôle de gestion dans sa pratique classique.....	74
2.2.Vers des nouvelles conceptions du contrôle de gestion.....	75
Conclusion.....	79
Chapitre II : Stratégie et systèmes de contrôle de gestion.....	81
Introduction.....	81
Section 1 : La stratégie.....	81
Définition de la stratégie.....	83
Le rôle du contrôle de gestion à travers l'évolution de la pensée stratégique.....	85

1. Les modèles d'analyse stratégique.....	88
1.1. Le modèle LCAG (SWOT).....	88
1.2. Le modèle stratégique selon Ansoff.....	90
1.3. Les matrices de portefeuille.....	91
1.3.1. Analyse de la matrice BCG.....	92
1.3.2. La matrice de Mc Kinsey.....	93
1.3.3. Analyse de la matrice Arthur D Little.....	94
1.4. La méthode P.I.M.S (Profit Impact of Market Strategy).....	95
1.4.1. Les limites de la méthode P.I.M.S.....	96
1.5. L'analyse de Porter.....	97
1.5.1. La chaîne de valeur.....	98
1.6. Le diagnostic stratégique.....	100
Section 2 : Systèmes de contrôle de gestion.....	104
1. Les qualités d'un système de contrôle.....	106
2. De la mission du contrôle.....	106
3. Stratégie et systèmes de contrôle de gestion.....	108
3.1. La typologie de Miles et Snow.....	111
3.1.1. Les défenseurs.....	112
3.1.2. Les prospecteurs.....	112
3.1.3. Les analystes.....	112
3.1.4. Les réacteurs.....	113
3.2. La typologie Simonienne.....	113
3.3. Élargissement de la typologie de Simons.....	114
3.3.1. Le système de contrôle de gestion diagnostic (ou programmé).....	114
3.3.2. Contrôle interactif : outil de structuration du changement.....	115
Conclusion.....	116
Chapitre III : Théorie économique et l'entreprise publique.....	117
Problématique.....	117
Introduction.....	119
Section 1 : La théorie économique et l'entreprise.....	125
1. L'entreprise et l'approche systémique.....	132
2. Le lien de l'entreprise avec ses différentes parties prenantes.....	136
3. Les caractéristiques principales de l'entreprise.....	141
Section 2 : Genèse et évolution de l'entreprise en Algérie.....	143

1. L'entreprise publique et l'interventionnisme.....	146
2. Champs de l'entreprise.....	148
3. Vers une redéfinition du secteur public.....	150
4. L'entreprise publique à travers les réformes.....	152
4.1. Les Fonds de Participation.....	153
4.2. Les Holdings Publics.....	155
4.3. L'entreprise publique dans la Sociétés de Gestion des Participations de l'État (SGP).....	158
4.4. La Réorganisation du Secteur Public Marchand Industriel portant la résolution de la 142 ^e session du CPE du 28 août 2014.....	161
Conclusion.....	166
Chapitre IV : Le contrôle de gestion dans l'entreprise publique économique algérienne «étude empirique».....	168
Le système du contrôle de gestion du groupe : son organisation théorique.....	168
1. La structure de gestion.....	169
2. Les procédures.....	169
3. La fonction contrôle de gestion.....	171
Section 1 : Étude prévisionnelle.....	174
1. Organisation du Groupe.....	174
1.1.La notion de groupe.....	175
1.2.Définition du Groupe.....	176
1.3.Présentation du groupe TPL.....	179
1.4.Organigramme du Groupe.....	181
1.5.Le rôle de la Société Mère dans le Groupe.....	184
1.6.Rôle des Filiales dans l'entreprise.....	184
1.7.Nomenclature des différentes structures.....	185
1.8.La direction Contrôle de Gestion société-mère.....	185
1.9.Remarque sur l'absence de réforme en contrôle de gestion.....	187
1.10.Les échanges intra-groupe.....	188
2. Le groupe TPL dans une optique prospective.....	190
2.1.La planification stratégique.....	191
2.2.Le plan de développement.....	195
Étude des données de la Filiale.....	203
1. Le bilan.....	204

2. Le compte de résultat.....	212
3. Analyse du risque.....	229
3.1.Le diagnostic du risque d'exploitation.....	229
3.2.Le diagnostic du risque financier.....	231
4. Principales raisons de l'insolvabilité de la Filiale.....	232
4.1.Origine structurelle.....	233
4.2.Origine conjoncturelle.....	233
5. Plan de redressement de la Filiale.....	235
5.1.Actions financières.....	236
5.2.Actions commerciales.....	237
5.3.Actions ressources humaines.....	237
6. Gestion budgétaire.....	239
6.1.Le cadre conceptuel du budget.....	239
6.2.La hiérarchie budgétaire.....	242
7. Cas chiffré d'élaboration du budget.....	247
7.1.Le contrôle budgétaire.....	256
Section 2 : Étude réalisationnelle.....	261
1. Domaine du Contrôle de Gestion Filiale.....	263
1.1. Besoins en information de gestion : le Tableau de Bord.....	263
2. Domaine d'Audit.....	269
3. Le lien audit interne /contrôle de gestion.....	270
4. Comptabilité de gestion (analytique).....	273
4.1. La Filiale et la méthode de l'Imputation Rationnelle (IR).....	277
4.2.La problématique de la détermination de l'activité normale.....	278
4.3.Principe de la méthode.....	279
4.4.Les charges indirectes et les choix des unités d'œuvre de la Filiale.....	280
4.5.Critères de choix d'unités d'œuvre selon les centres.....	281
5. La consolidation des États Financiers au sein du groupe TPL.....	284
5.1. Les États Financiers.....	284
Inventaire.....	291
5.2. Comptes consolidés.....	293
6. Le contrôle légal des comptes (Commissariat Aux Comptes).....	301
7. Le processus de la consolidation des états financiers au sein du groupe TPL.....	303
8. Rapport du commissariat aux comptes.....	306

9. Le rapport du Conseil d'Administration.....	307
10. Faits marquants.....	308
10.1.Pour le Groupe.....	308
10.2.Pour la Filiale TREFI 4.....	308
Conclusion générale.....	310
Bibliographie	
Annexe : données de la Filiale TREFI 4	
Bilans	
Comptes de résultats	

Résumé

Notre travail est relatif à l'entreprise et particulièrement l'entreprise publique sur la pertinence, compte tenu de ses performances bien au-dessous de sa rentabilité comme nous le montrons, du contrôle de gestion, de sa légitimité, pour pallier une situation financière qui n'assure pas sa reproduction.

Malgré la forte légitimité du contrôle de gestion dans ce cas, de par ses résultats, c'est l'absence de prises en considération de celui-ci dans la prise de décision qui pose problème.

Mots clés

Contrôle - Contrôle de gestion - Entreprise - Entreprise publique économique - Stratégie - Système de contrôle.

Abstract

Our study is concerned with the enterprise, especially the public one as this later suffers from a lack of performance. We will demonstrate that management control can help in improving results. Unfortunately, it lacks of legitimacy.

Despite this fact, it seems that management control is underused because decisions are not taken to reflect the situation.

Key words

Control - Management control - Enterprise - Public economic enterprise - Strategy - Control system.

ملخص

يتمثل موضوع دراستنا في المؤسسة و المؤسسة العمومية على وجه الخصوص، و التي تعاني من إشكالية كفاءة الأداء، حيث يسعى البحث إلى إظهار أهمية مراقبة التسيير في مساعدة المؤسسة على تحسين النتائج، إلا أنها غالباً ما تفتقد لهذه الأهمية.

علماً بأن مراقبة التسيير لا تؤخذ بعين الاعتبار في عملية أخذ القرارات، مما يؤثر سلباً على وضعية المؤسسة.

الكلمات المفتاحية

المراقبة - مراقبة التسيير - المؤسسة - المؤسسة العمومية الاقتصادية - الإستراتيجية - نظام المراقبة .