

**UNIVERSITE ABOU BEKR BELKAID – TLEMCEN – ALGERIE**



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

**Thèse en vue de l'obtention du Doctorat**

*Option : Management des organisations*

*Intitulée :*

**Le contrôle de gestion dans les activités internalisées  
Cas de quelques entreprises algériennes**

*Présentée par :*

**M<sup>lle</sup> KORIB Naïma**

*Sous la direction du : Pr KERZABI Abdelatif*

*Soutenue publiquement devant le jury :*

<b>Pr CHAIB Baghdad</b>	<b>Université de Tlemcen</b>	<b>Président</b>
<b>Pr KERZABI Abdelatif</b>	<b>Université de Tlemcen</b>	<b>Encadreur</b>
<b>Pr KARA TERKI Assia</b>	<b>Université de Tlemcen</b>	<b>Examinatrice</b>
<b>Pr BACHOUNDA Rafik</b>	<b>Université de Sidi Bel Abbès</b>	<b>Examineur</b>
<b>Pr CHERIF TOUIL Noureddine</b>	<b>Université de Mostaganem</b>	<b>Examineur</b>
<b>Dr SLIMANI Znagui</b>	<b>Centre universitaire d'Ain Témouchent</b>	<b>Examineur</b>

*Année universitaire : 2018 / 2019*

*« Si vous voulez une chose bien faite, faites-la vous-même »,  
Napoléon Bonaparte reprise en 1926 par Henry Ford.*

*« Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux »,  
Vladimir Ilitch Lénine.*

# *Remerciements*

Je commence tout d'abord par rendre grâce à DIEU le clément, le miséricordieux qui m'a donné la santé et la force pour mener à terme ce travail.

J'exprime ma profonde gratitude au Professeur KERZABI Abdelatif. Je ne saurais jamais le remercier assez de son soutien, ses encouragements, sa gentillesse, sa disponibilité qui a été sans faille et pour tout ce que j'ai appris grâce à lui. Il m'a montré la voie de la rigueur et de la curiosité scientifique. Je tiens à le remercier surtout pour l'intérêt qu'il a manifesté pour ce travail et pour la confiance et la liberté qu'il m'a accordées.

Je tiens aussi à remercier les membres du jury pour l'honneur qu'ils m'ont fait en acceptant de lire et évaluer ce travail de recherche malgré leurs charges académiques et professionnelles.

Mes remerciements s'adressent également aux directeurs généraux et aux contrôleurs de gestion centraux des entreprises, qui ont accepté de me recevoir et m'ont aidé à comprendre les réalités du terrain. Sans eux, cette thèse n'aurait pu voir le jour.

Je remercie spécialement Mr MALACHE Abderrezak pour toutes les facilités qu'il m'a accordées.

Merci à toute ma famille et tous mes amis pour leurs encouragements.

Un énorme MERCI à mon cher Papa, qui a su m'inculquer le sens de la responsabilité, de l'optimisme et de la confiance en soi face aux difficultés de la vie. Ses précieux conseils et ses encouragements ont toujours guidé mes pas vers la réussite.

Et enfin, le plus grand MERCI revient à ma chère Maman, qui n'a jamais cessé de croire en moi et qui a été à mes côtés dans les moments les plus difficiles. Son amour, son soutien et sa patience sans fin m'ont été si précieux. Maman, ce travail je te le dédie.

# *Sommaire*

## **Introduction Générale.**

## **Chapitre I : Fondements théoriques du Contrôle de gestion.**

Introduction.

Section I. Notions générales sur le Contrôle de gestion.

Section II. Les outils du contrôle de gestion.

Conclusion.

## **Chapitre II : De la diversification à l'internalisation.**

Introduction.

Section I. Stratégies et modes de croissance des entreprises.

Section II. La décision de « Faire » ou de « Faire faire » : (Make or Buy).

Conclusion.

## **Chapitre III : Contrôle des activités internalisées.**

Introduction.

Section I. Pourquoi « Faire » au lieu de « Faire faire » ?

Section II. Le contrôle de gestion dans les activités internalisées.

Conclusion.

## **Chapitre IV : Etude pratique dans quelques entreprises algériennes.**

Introduction.

Section I. L'intégration des entreprises algériennes : Historique.

Section II. Le contrôle des activités internalisées dans les entreprises algériennes.

Conclusion.

## **Conclusion Générale.**

## **Références bibliographiques.**

## **Annexes.**

## **Liste des figures.**

## **Liste des tableaux.**

## **Table des matières.**

# *Introduction générale*

**L**a concurrence à l'échelle mondiale et l'ouverture des économies sur le marché exercent une pression forte sur les entreprises. En effet, les entreprises contraintes par la financiarisation de l'économie d'une part et du retour des actionnaires sur le marché financier d'autre part doivent afficher des rentabilités de plus en plus élevées.

Pour réaliser cet objectif, les entreprises doivent compresser les coûts afin d'augmenter leurs rentabilités et survivre à la concurrence. Pour ce faire, les managers doivent déployer une politique de management des coûts... Cela implique non seulement d'apporter à l'entreprise des outils de gestion leur permettant d'apprécier leurs coûts de revient de manière précise, mais aussi et surtout de mettre en place une fonction de contrôle de gestion ayant pour objectif essentiel d'assister l'entreprise dans sa tâche d'optimisation économique par la mise à la disposition des décideurs des informations pertinentes aux moments opportuns permettant simultanément d'optimiser les consommations des ressources et de maximiser les profits<sup>1</sup>.

Ces enjeux de rentabilité et de compétitivité passent aussi comme le pensent beaucoup d'économistes par la création de nouvelles activités. La multiplication des activités par la diversification ou l'internalisation permet aux entreprises, de prendre part sur plusieurs marchés au même temps et d'autonomiser leur processus, mais surtout de croître.

La question des stratégies concernant la croissance des entreprises est une question centrale. Parmi les stratégies de croissance, la diversification constitue une alternative aux autres nombreuses stratégies qui s'offrent à l'entreprise, telles que la spécialisation, l'internationalisation, etc.

Aussi, pour ses inputs, l'entreprise a trois possibilités : faire appel à une entreprise extérieure et indépendante, pour lui fabriquer ce dont elle a besoin (externalisation ou Faire faire) ; recourir à une entreprise tierce (joint-venture, alliances stratégiques, etc. ou Quasi faire) ; ou les produire en interne par elle-même (internalisation par l'intégration verticale ou Faire).

Au cours de sa croissance, l'entreprise est donc confrontée à une alternative stratégique majeure, ou bien elle décide de se diversifier en intervenant dans plusieurs activités ou bien de se spécialiser dans un seul métier. Elle n'est pas seulement confrontée aux choix entre la spécialisation et la diversification, elle doit aussi déterminer son champ d'action au sein de la filière économique. Dans une telle situation, elle décide ou bien de « Faire » et s'intégrer, ou bien de « Faire faire » et externaliser<sup>2</sup>. Notre travail s'intéresse en premier temps à ce dilemme.

---

<sup>1</sup> Toudjine A., (2013), « La pratique du Contrôle de gestion ABC/ABM », Office des Publications Universitaires, P321-322.

<sup>2</sup> Leroy F., (2012), « Les stratégies de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P86.

## *Introduction générale*

---

En effet, de par le nombre important de cas d'externalisation des activités, les études se sont majoritairement focalisées sur le sujet d'externalisation et les questions de gestion et de performance des activités externalisées.

Notons que l'internalisation des activités a coïncidé avec la production de masse et les économies d'échelles dans les grandes entreprises industrielles américaines. Ces entreprises pour les besoins de leur production absorbaient des activités (internalisation). Les études se sont intéressées ici aux questions relatives à la production.

Par ailleurs, d'autres recherches académiques ont porté sur la réinternalisation. Elles se sont focalisées principalement sur les motifs incitant une firme à réinternaliser une activité précédemment externalisée, elles s'inscrivent dans la problématique majeure en management stratégique de « Faire ou Faire faire » (Make or Buy), qui consiste pour une firme à distinguer les activités à faire réaliser en interne de celles à effectuer en externe. Dans le premier cas, la firme privilégie l'internalisation de ses activités en s'intégrant en interne. Dans le second, elle recourt à l'externalisation en confiant ses activités à des prestataires externes spécialisés.

Selon Vergara Canizales V.G.<sup>1</sup>, l'important pour les entreprises est d'avoir le contrôle sur les éléments de leur chaîne d'approvisionnement. Ceci est induit par un environnement d'affaires concurrentiel et la nécessité de réagir rapidement à la demande des clients.

En effet, la décision de « Faire » au lieu de « Faire faire » permet à l'entreprise de choisir d'assurer, en plus de sa production, ses approvisionnements, son réseau de distribution... La firme choisit ici de faire elle-même ce qu'elle achète et vend sur le marché, c'est-à-dire la réunion, dans une même entreprise de plusieurs activités en même temps.

Pour mieux maîtriser ses produits/services réalisés, l'entreprise peut donc intégrer non seulement les activités du cœur de métier, mais aussi des activités amont ou aval. Ceci est appelé : stratégie d'intégration verticale. Nous nous intéressons particulièrement à cet aspect.

La stratégie d'intégration verticale est une forme particulière de la diversification qui consiste pour l'entreprise d'internaliser de nouvelles activités situées en amont ou en aval de son activité principale. L'intégration vers l'amont concerne les approvisionnements [ex : Michelin] qui possède des plantations d'hévéa, tandis que l'intégration vers l'aval concerne la distribution [magasin Michelin]. L'intégration verticale n'est qu'une diversification verticale tant qu'elle conduit l'entreprise à entrer sur de nouveaux marchés avec de nouveaux produits.

---

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., (2009), « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Thèse de doctorat en Génie mécanique, Ecole doctorale sciences pour l'ingénieur, géosciences, architecture, Nantes, P1.

## *Introduction générale*

---

Les auteurs en management se consentent autour de l'idée qu'en créant des barrières à l'entrée et en éliminant ou gênant des concurrents potentiels ou actuels grâce à l'intégration verticale, l'entreprise peut obtenir un pouvoir de marché qui lui permettra d'imposer au marché un prix différent de celui qui résulterait de la concurrence.

Ils s'accordent aussi sur le fait que l'intégration verticale peut constituer un moyen qui donne à l'entreprise un avantage concurrentiel en matière de coûts. Lorsqu'une activité de production est intégrée verticalement nous dit Coase (1937) plusieurs phases successives de l'élaboration d'un produit sont réalisées dans la même entreprise, le processus d'intégration est donc un moyen de se passer des services du marché et ses imperfections ou son coût constitue précisément l'une des raisons avancées pour expliquer l'incitation à intégrer.

Des travaux plus anciens portent sur les fondements théoriques de l'intégration verticale. Ils distinguent plusieurs raisons d'intégration : internaliser une externalité, garantir l'accès à une ressource, se soustraire aux interventions publiques, réduire les coûts, accroître le profit de monopole, etc.

Le motif principal d'intégration envisagé par les économistes relève d'une évaluation coûts-bénéfices, que ces coûts sont liés à des coûts de production (Stigler, 1951) ou à des coûts de transaction (Williamson, 1975). Ce dernier motif de réduction des coûts de transaction est le plus avancé aujourd'hui par les auteurs.

L'intégration verticale est le problème paradigmatique par excellence, de la théorie des coûts de transaction (Williamson, 1985). Dans la vision classique de cette théorie, l'entreprise doit penser à intégrer une activité lorsque les coûts de transaction liés à l'utilisation du marché dépassent les coûts de sa réalisation en interne. L'internalisation apparaît donc comme un moyen permettant d'économiser des coûts de transaction provoqués par une utilisation inadéquate de l'externalisation ou par une sous-performance voir une défaillance du prestataire externe.

Ce mouvement d'internalisation qui se manifeste par la réalisation de plusieurs activités en même temps et dans une même organisation peut impliquer des risques. Il y a donc nécessité de suivre chaque activité. Ce suivi est assuré par des procédures de contrôle.

Le contrôle des activités internalisées s'effectue essentiellement à travers des mécanismes formels de contrôle de gestion permettant d'avoir un suivi des résultats et des comportements, en mettant à la disposition des gestionnaires, une grande variété d'outils. On revient une autre fois à l'incontournable nécessité de mise en place d'une fonction de contrôle de gestion dans les entreprises qui veulent assurer leur compétitivité et leur pérennité.



## Introduction générale

---

Le contrôle de gestion s'était développé simultanément avec la croissance des grandes entreprises. Il est devenu une partie intégrante du comité de direction avec une participation active à la réflexion, à la formation et à la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise.

Dans le contexte économique actuel, où la compétition est plus hardie, avec des offres de plus en plus diversifiées, rendant les marchés encore plus exigus, il est impératif pour les entreprises de se doter des meilleurs outils et techniques de gestion et d'un système de contrôle de gestion efficace.

L'Algérie n'échappe pas à cette logique. Depuis l'ouverture de l'économie Algérienne sur le marché mondial, les entreprises font face à la concurrence tant nationale (produits importés) qu'internationale (les exportations sur le marché mondial). Ici, il est question de la survie des entreprises Algériennes qui doivent être compétitives.

Même si on constate une tendance générale vers l'externalisation des activités (Barthélemy J., Donada C., etc.), les entreprises algériennes sont sur le chemin inverse. On peut dire que les contraintes externes du marché (maîtrise des inputs, difficultés liées aux importations, etc.) sont derrière cette tendance. Ce phénomène d'internalisation sollicite une plus grande maîtrise des coûts due à la complexité et la multitude des activités internalisées. Il y a donc nécessité de mettre en place un système de contrôle de gestion permettant le suivi et le pilotage de ces activités internalisées. Cette situation mérite d'être étudiée et explicitée.

Dans cette perspective, nous allons essayer d'apporter des éléments de réponse à la problématique suivante :

**- Appliquée aux Entreprises Algériennes, quelle est la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées ?**

▪ Questions spécifiques :

- Pourquoi les Entreprises Algériennes internalisent-elles certaines activités ?

- Comment le contrôle de gestion va-t-il suivre ce mouvement d'internalisation ?

Pour répondre à la problématique ci-dessus, nous avons émis les hypothèses suivantes :

**H1.** *La décision de Faire ou de Faire faire dépend, sur les deux plans théorique et pratique, principalement de l'importance des coûts de production et de transaction (coûts internes versus coûts externes).*

**H2.** *Les entreprises qui adoptent une stratégie d'intégration verticale ont des structures décentralisées.*

**H3.** *La nature du contrôle de gestion est liée à la nature de l'internalisation (intégration verticale ou intégration horizontale).*

## *Introduction générale*

---

En effet, dans le cadre de ce travail de recherche, nous nous intéressons principalement à analyser et expliquer l'orientation stratégique de quelques Entreprises Algériennes vers l'internalisation de certaines activités, qu'elles renoncent à confier à un tiers. La question d'internalisation nous semble un sujet qui mérite que l'on s'y intéresse davantage. En effet, elle permet d'identifier de nombreuses pistes de recherches.

Nous nous intéressons aussi, dans notre étude à l'un des processus utilisés par les entreprises pour mener à bien cette stratégie d'internalisation ; qui est le contrôle de gestion. Un processus transversal destiné à aider les managers et les opérationnels des entreprises à piloter et suivre leurs activités et à agir dans le sens de la stratégie adoptée.

L'intérêt de notre travail semble donc être double ; d'une part, il permet de mieux comprendre la stratégie d'internalisation avec tous ses aspects ; d'autre part, il permet de cerner le rôle que joue le contrôle de gestion dans la mise en œuvre et le suivi de cette stratégie.

Pour pouvoir répondre à notre problématique, nous allons mener une étude basée sur :

- Un état de la littérature qui nous permet de cerner les principales tendances théoriques relatives à la stratégie d'internalisation et au contrôle de gestion.
- Une étude de cas pratique consacrée à l'étude du contrôle de gestion au sein de quelques Entreprises Algériennes, qui ont internalisé certaines activités par l'intégration verticale.

Pour mener notre recherche, notre travail de thèse est structuré en quatre chapitres :

*Chapitre I : Fondements théoriques du contrôle de gestion.*

Ce chapitre sera consacré, aux multiples définitions (notions générales) du contrôle de gestion, ainsi qu'à l'étude de ses différents outils, avec une attention portée à la comptabilité analytique et au calcul des coûts.

*Chapitre II : De la diversification à l'internalisation.*

Ce chapitre porte sur une étude bibliographique des différents mouvements stratégiques que peut suivre une firme pour se développer, ainsi que ses modalités de croissance dans le but de situer les stratégies de diversification et d'intégration verticale. Aussi le dilemme de la décision de « Faire » ou « Faire faire » sera étudié.

*Chapitre III : Contrôle des activités internalisées.*

Ce chapitre demeure le fond de notre travail. Tout d'abord, toutes les questions relatives à la stratégie d'internalisation par l'intégration verticale seront abordées. Ensuite, nous essayerons de mettre en évidence le rôle et la nature du système de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie d'internalisation.

## *Introduction générale*

---

*Chapitre IV : Etude pratique dans quelques Entreprises Algériennes.*

Ce dernier chapitre est purement pratique, dans lequel sera décrite l'évolution de l'intégration au sein des entreprises algériennes depuis l'indépendance en premier temps. Dans un second temps, nous essayerons, à travers une étude de quelques cas d'Entreprises Algériennes ayant déjà internalisé certaines activités par l'intégration verticale, de montrer et d'analyser la nature du contrôle de gestion dans ces activités internalisées.

Nous concluons enfin notre thèse en présentant un bilan des principaux résultats obtenus et en ouvrant quelques perspectives de recherches.

*Chapitre 1 : Fondements théoriques du contrôle de gestion.*

**Introduction :**

La mondialisation que nous vivons et nous subissons touche tous les domaines et surtout le domaine économique qui est le noyau central du développement des pays. Elle pousse constamment les entreprises à s'adapter par la réorientation de leurs stratégies et politiques.

Les technologies de l'information et de la communication en évolution, ont rapproché les distances et ont éliminé les frontières, tout en réduisant le monde en un grand marché où les informations, les capitaux et les marchandises circulent facilement et rapidement. Toutes ces mutations apportent aux entreprises de nouvelles perspectives, mais aussi de nouveaux défis face aux nouvelles contraintes<sup>1</sup>.

L'entreprise dans son environnement concurrentiel local et international, jugé incertain, complexe et turbulent, n'est donc pas figée. Sa gestion est devenue de plus en plus complexe car elle doit s'adapter au monde dans lequel elle s'active si elle veut survivre. Par ailleurs, les entreprises présentent sans cesse un souci d'amélioration de leurs performances, ce qui les amène à une recherche continue vers l'amélioration de leurs pratiques internes.

Dans une perspective d'amélioration continue, chaque entreprise s'active dans son domaine par le biais de la poursuite de ses objectifs. Toute activité humaine est toujours susceptible d'erreurs et fraudes, d'où le contrôle s'impose. Le contrôle s'avère donc indispensable en vue de prévenir ces erreurs a priori ou les découvrir a posteriori. Il est aussi perçu comme une réponse à certains problèmes d'entreprises, en cherchant la meilleure façon pour les résoudre.

*Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux*<sup>2</sup>, nous dit l'adage populaire. Appliqué à l'entreprise, le mot « contrôle » signifie maîtrise et non pas surveillance. D'un côté, les dirigeants des entreprises doivent avoir la maîtrise de leur gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir le contrôle de son véhicule. D'un autre côté, pour pouvoir surmonter la complexité et dominer l'incertitude de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent afin d'augmenter la capacité de maîtriser l'avenir.

En effet, le contrôle de gestion, dans la mesure où il se base sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs ; est particulièrement convenable et bien adapté à la confrontation de cette turbulence de l'environnement<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Turki O., (2006), « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunisie.

<sup>2</sup> Adage inspiré de « La confiance n'exclut pas le contrôle », Citation célèbre de Lénine.

<sup>3</sup> Turki O., Idem.

Pour cela, afin de maîtriser les situations de plus en plus complexes que les entreprises peuvent rencontrer, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par la comptabilité analytique, les budgets, les tableaux de bord, l'analyse financière...etc.

En outre, le développement des préoccupations de développement durable par les entreprises a rendu les pratiques de contrôle de plus en plus passionnantes.

Le contrôle de gestion s'engage alors dans une rupture des méthodes de gestion traditionnelles au profit d'une approche globale dans un monde qui ne cesse de se développer et de se complexifier. Pour ce faire, il s'avère que le contrôleur de gestion doit adopter les meilleures pratiques, qu'elles soient techniques, managériales ou comportementales.

En vue de mieux cerner cette pratique nous essayerons, dans ce premier chapitre, de mettre en exergue ses fondements et son devenir. Dans un premier temps, nous mettrons en perspective historique le contrôle de gestion afin de tenter de comprendre les tendances de fond qui le façonnent. Nous étudierons ensuite les différentes notions qui lui sont attachées. Aussi, nous esquisserons, au travers des études antérieures, les évolutions perceptibles du métier et de la fonction de contrôle de gestion,

Dans un second temps, nous analyserons les différents outils de cette discipline, tant classiques que nouveaux. L'ensemble permettra alors d'avoir une revue de littérature plus ou moins exhaustive sur le contrôle de gestion.

**Section I. Notions générales sur le contrôle de gestion :**

Depuis son apparition, le contrôle de gestion a mis du temps pour se mettre en place et développer ses bases. Il s'est développé tout au long du XXe siècle avant de connaître une importante série de remises en cause par les chercheurs de ce domaine à partir de la fin des années quatre-vingts. Il paraît que plusieurs facteurs institutionnels ont agi comme autant d'explications de cette évolution et permettent de l'interpréter. C'est pour cela que nous jugerons nécessaire de mettre en exergue l'évolution historique de cette pratique.

**I.1. Historique du contrôle de gestion :**

Durant des années les entreprises ont été gérées selon l'inspiration de leur dirigeant, mais la taille de ces entreprises qui ne cessent de s'accroître ne permettait plus le contrôle direct par le dirigeant et cette nouvelle fonction est née du besoin de contrôle par les responsables de ces grandes organisations.

A cette époque, les premiers systèmes de contrôle de gestion sont apparus sous la forme d'un ensemble de contrôles financiers se basant sur des systèmes d'informations comptables dont le seul langage commun était le langage financier. Ceci a permis la comparaison entre les activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise<sup>1</sup>.

**I.1.1. Histoire du « contrôle » :**

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt dus à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle. S'y ajoutent l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) qui ont porté sur les charges de structure ainsi que les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division... Tout cela a fait du contrôle de gestion une pratique qui concerne principalement l'activité de production mais il ne s'appelle pas encore ainsi.

Avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification, les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion se sont progressivement élargies. Il devient ainsi nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en gardant contrôle sur les exécutants<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> De Rongé Y, Cerrada K., (2012), « Contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, Pearson, Paris, P7.

<sup>2</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., (2010), « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P5.

Dans les années 1950 le contrôle de gestion était tourné vers la comptabilité analytique. Il a d'abord vu sa mission limitée à un simple contrôle des coûts (contrôle = inspection), ensuite, il s'est élargi pour toucher les différentes composantes de la gestion de l'entreprise (contrôle = maîtrise) sans pour autant avoir atteint la maturité qu'il semble avoir acquis aujourd'hui<sup>1</sup>.

Dès les années 1960, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels qui ont permis de contrôler les réalisations, mesurer les écarts et déléguer les responsabilités après la négociation des objectifs budgétaires. A cette époque, le processus du contrôle de gestion se résume en deux phases : l'élaboration du budget puis le reporting qui porte sur la réalisation du budget et l'analyse des écarts. C'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de contrôle budgétaire<sup>2</sup>.

A partir des années 1970, les perturbations internes et externes, les changements d'environnement, l'émergence de nouvelles technologies ainsi que la mondialisation de l'économie ont donné la possibilité aux entreprises de planifier et de concevoir leur avenir, sous l'influence des techniques de contrôle pour une gestion plus efficace.

Avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide non seulement pour la prise de leurs décisions mais aussi pour le contrôle des acteurs dans la structure<sup>3</sup>.

Les pratiques se sont donc élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises et avec sa forme moderne, le contrôle de gestion devient un outil fondamental dans la gestion de l'entreprise.

### **I.1.2. Apparition et évolution du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion s'est développé aux Etats Unis après la deuxième guerre mondiale et s'est répandu par la suite en Europe. C'est un mode de contrôle en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

Ce n'est qu'au début du 20<sup>ème</sup> siècle que le contrôle de gestion est né avec l'avènement de la production en grande série (usines Ford et General Motors aux Etats unis). La majorité des auteurs du domaine (Chandler, 1977 ; Johnson et Kaplan, 1987, Bouquin, 2005), s'accordent pour dire que l'apparition du contrôle de gestion, dans les années 1920, est due à

---

<sup>1</sup> Bouin X., Simon F.X., (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P11-12.

<sup>2</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>3</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P6.



Alfred Sloan et Donaldson Brown, respectivement président et vice-président de General Motors (GM)<sup>1</sup>.

Chtioui T.<sup>2</sup>, confirme que le modèle classique du contrôle de gestion tel qu'il a été conçu et mis en œuvre dans GM consiste à faire de la comptabilité un instrument essentiel d'analyse, de prévision, de coordination et de motivation des opérationnels. D'après lui, il s'agit moins d'un contrôle de gestion que d'un contrôle financier.

Pour Ford, le contrôle de gestion est apparu dans ses usines au début du siècle sous une forme de contrôle par les règlements et procédures. Ce contrôle est discernable dans les écrits de F. Taylor et H. Fayol et adopté et mis en œuvre par Ford ou les organisations qualifiées de «bureaucraties wébériennes». Cette forme de contrôle de gestion est caractérisée par le développement de manuels décrivant de façon exhaustive, les procédures et toutes les instructions à suivre<sup>3</sup>.

Löning H. et *al.*<sup>4</sup>, trouvent que ce mode de convergence des buts, outre son caractère profondément mécaniste et potentiellement déshumanisant, est particulièrement rigide et mal adapté aux situations d'incertitude. Ce qui a remis en cause sa pertinence pour les responsables, qui se trouvent constamment obligés de réagir rapidement face à des situations non prévues. Néanmoins, les entreprises de nos jours continuent à l'adopter, sous plusieurs formes par exemple : normes (assurance qualité, iso, etc.), processus standardisés...

Le contrôle de gestion s'est donc pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines (General Motors, Ford, Standard Oil, Du Pont de Nemours ...) comme une réponse à un besoin d'amélioration de leurs structures, de disposition d'informations précises sur leurs opérationnels et sur leur environnement.... Un contrôle opéré par la direction dans le but de motiver les personnels, déceler et corriger les erreurs et anticiper pour les éviter... Le contrôle de gestion était alors limité, mais avec l'intensification de la concurrence, les entreprises ont dû apprendre à devenir de plus en plus flexibles.

Ainsi, de nouvelles approches ont vu le jour grâce aux apports des pionniers du « management control », au premier rang, Robert. N. Anthony en 1965 qui a associé les objectifs de l'organisation, les moyens mis en œuvre et le suivi des résultats même si ce modèle souffrait encore de lacunes.

---

<sup>1</sup> Chtioui T., (2006), « Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion », Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunisie.

<sup>2</sup> Chtioui T., Idem.

<sup>3</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Solé A., (2013), « Contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P9.

<sup>4</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Solé A., Idem.

Postérieurement, de nombreux travaux de recherche ont remis en cause l'apport de R. Anthony et ont permis de mieux cerner la réalité, notamment ceux de H. Simon, qui trouve que la vision du contrôle de gestion précédemment observée était trop restrictive. En justifiant qu'une entreprise pouvait être en difficulté même si elle semblait bien gérée et avait atteint ses objectifs. Depuis son apparition dans la compagnie General Motors, le contrôle de gestion n'a cessé d'être remis en cause. Il est passé progressivement d'une vision « taylorienne » basée sur la tâche à une vision « plus humaine » qui prend en considération l'aspect humain à savoir la diversité des acteurs dans l'organisation<sup>1</sup>.

Ainsi, considéré en tant que langage commun aux membres de l'entreprise, il s'est adapté afin qu'il reçoive la même compréhension dans différentes cultures et est destiné à l'ensemble des parties prenantes, parfois même assez éloignées de la culture de l'entreprise<sup>2</sup>.

Aujourd'hui, le cycle du contrôle de gestion s'est complété et enrichi. On assiste à un renforcement du lien avec le pilotage stratégique. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent alors le processus du contrôle de gestion. La problématique de l'évaluation de la performance s'est aussi largement enrichie<sup>3</sup>.

Le contrôle de gestion continue à évoluer, du fait que les organisations sont constamment sous l'effet de l'incertitude et la complexité de l'environnement.

## **I.2. Définitions du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est un domaine en constante évolution. Sa définition n'est donc pas chose facile. Elle varie selon les périodes et les auteurs.

Selon Augé B. et Naro G.<sup>4</sup>, la fonction contrôle de gestion peut être une fonction managériale, un ensemble de techniques quantitatives de gestion favorisant l'aide à la décision et le contrôle des ressources mais aussi, un champ disciplinaire qui s'enseigne à l'université ou dans les écoles de management et constitue un objet de recherche. Ils confirment que depuis ses premières apparitions, au début du XXe siècle dans de grandes sociétés américaines organisées en divisions, ses concepts et ses outils n'ont cessé de faire l'objet de redéfinitions et d'améliorations et parfois même de profondes remises en cause et de déconstructions, ce qui a permis de reconcevoir aujourd'hui un contrôle de gestion plus en phase avec les grandes mutations technologiques, organisationnelles et stratégiques.

---

<sup>1</sup> Chtioui T., « Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion », Op.cit.

<sup>2</sup> Berland N., Simon F.X., (2010), « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleures pratiques », Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, P4.

<sup>3</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>4</sup> Augé B., Naro G., (2011), « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris, P3.

En vue de mieux comprendre cet objet complexe et changeant, il convient d'abord de préciser différentes acceptions du terme « contrôle » utiles à sa compréhension, pour ensuite présenter les différentes définitions des plus grands auteurs du domaine. Ainsi que celles qui nous semblent génériques et exhaustives...

Tout d'abord, il nous paraît nécessaire de définir les concepts contrôle / gestion :

- Contrôle : contrôler une situation signifie sa maîtrise et sa domination pour la mener vers le sens voulu. (Sens anglo-saxon).
- Gestion : gérer c'est utiliser de façon optimale les ressources rares mises à la disposition d'un responsable, d'un gestionnaire, dans le but d'atteindre les objectifs définis à l'avance.

### I.2.1. La notion de contrôle :

Le terme contrôle de gestion s'entend dans l'acception anglo-saxonne de management control : Comme nous l'avons déjà précédemment évoqué, plus que de vérifier, il s'agit de maîtriser la gestion, d'avoir la situation sous contrôle.

Selon Alazard C. et *al.*<sup>1</sup>, tout contrôle doit permettre la mesure des résultats d'une action et la comparaison de ces résultats avec les objectifs prédéfinis pour relever les points de concordance ou de divergence. Par ailleurs, ce contrôle doit aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont en vue de corriger et remettre sur les rails les décisions et les actions entreprises. Ces auteurs, évoquent aussi la notion de processus, puisque le contrôle se développe de manière dynamique au sein des organisations ; et pensent qu'un processus comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation. Ils s'inspirent de l'étude d'Henri Bouquin qui a réparti le processus en trois phases :

Décision → Action → Résultat  
Avant      Pendant      Après

D'après Bouquin H.<sup>2</sup>, le contrôle est alors associé à la notion de permanence : il intervient avant, pendant et après la décision ou l'action :

*Avant*, cela consiste à : la définition des buts et des moyens, ainsi que la détermination des procédures et « règles du jeu » pour une meilleure utilisation des moyens disponibles afin de parvenir aux buts prévus. Bouquin appelle ceci « *finaliser* ».

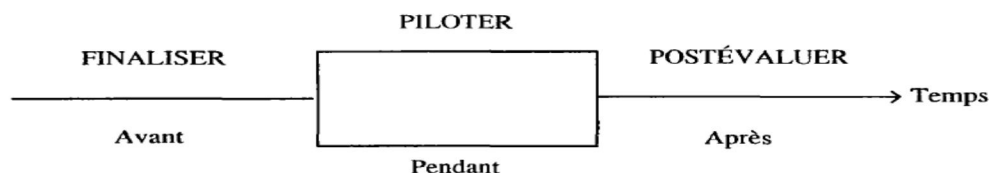
<sup>1</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P7-8.

<sup>2</sup> Bouquin H., (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, Vanves, P10-11.

*Pendant*, c'est la nécessité d'être vigilant, c'est-à-dire : l'évaluation de la situation du moment : où en sommes-nous ? où en sont nos concurrents ? mais aussi l'anticipation du futur : que se passera-t-il si nous ne réagissons pas ? si nous prenons telle ou telle décision ? et donc réagir si cela est nécessaire et prendre des actions correctives. Il nomme ceci « *piloter* ».

*Après*, c'est la constatation de la performance réalisée sur une période de temps prédéfinie écoulée (le mois, le trimestre, l'année sont des références habituelles en contrôle), c'est-à-dire une fois terminé un chantier, une campagne de vente, la phase d'une recherche : les buts sont-ils atteints ? les moyens respectés ? si non, pourquoi ? le « contrat », avec les actionnaires, avec la hiérarchie, avec les autorités de tutelle, est-il rempli ? Quelle leçon peut-on en tirer pour l'avenir ? Bouquin appelle cette dernière phase « *post-évaluer* ».

**Figure N°01 :** Processus de contrôle



**Figure 1**

**Source :** Bouquin H., (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, Vanves, P11.

De ce qui précède, il conclut que « les dispositifs de contrôle cherchent à garantir la qualité, en permanence et à tous les niveaux de la hiérarchie (notion d'universalité), des décisions et des actions qui surviennent dans l'entreprise ».

### **I.2.2. Les premières définitions du contrôle de gestion : Définitions préliminaires :**

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Elles témoignent de l'évolution de la conception et du rôle du contrôle de gestion dans le temps. Chacune développe alors un aspect particulier de cette discipline qui est en constante évolution<sup>1</sup>.

La définition du contrôle de gestion par Robert Newton Anthony<sup>2</sup>, le premier en 1965 à avoir théorisé cette discipline, nous paraît la plus riche dans ses implications. Sa définition a accédé au rang de définition conventionnelle « universelle » : « *le contrôle de gestion est le*

<sup>1</sup> Langlois L., Bonnier L., Bringer M., (2006), « Le contrôle de gestion », édition Berti, Paris, P13.

<sup>2</sup> Professeur à Harvard et grand théoricien du contrôle. Il est considéré comme le père incontesté du contrôle de gestion.

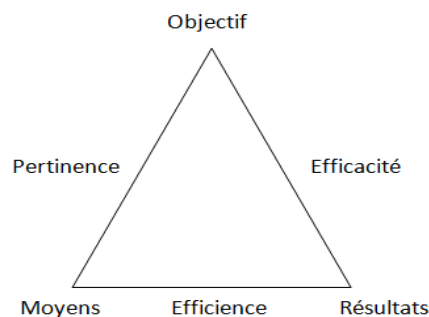
*processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>1</sup>.*

Le contrôle de gestion, d'après R. Anthony, repose sur trois éléments :

- Les objectifs à atteindre,
- Les ressources disponibles,
- Les résultats obtenus.

Il montre aussi, que l'analyse des articulations entre ces 3 éléments fait ressortir les critères d'évaluation, comme l'illustre le schéma suivant :<sup>2</sup>

**Figure N°02 :** Critères d'évaluation selon Anthony



**Source :** R. N. Anthony, « Planning and control systems », Harvard University Press, Boston-Etats-Unis, 1965.

1) La pertinence : C'est la mise en adéquation et la bonne articulation du couple objectif/moyen, c'est-à-dire prendre en considération les moyens lors de la détermination des objectifs.

2) L'efficacité : C'est la capacité d'atteindre un résultat conforme à l'objectif prédéfini.

3) L'efficience : C'est la maximalisation du résultat par rapport au moyen alloué tout en respectant les contraintes de coûts.

Cette définition a inspiré plusieurs auteurs du domaine, qui ont réintroduits les termes efficacité, efficience et pertinence dans leurs définitions du contrôle de gestion. Mais elle revêt, au premier abord, une dimension essentiellement technico-économique.

Dans cette définition, Anthony R. réduit le contrôle de gestion au contrôle de l'allocation optimale des ressources de l'entreprise et précise, à travers les derniers termes, que ce contrôle doit être mené vers l'accomplissement des buts organisationnels.

<sup>1</sup> Anthony R.N., (1965), « Planning and Control Systems : a Framework for Analysis », Harvard University, Boston, P17.

<sup>2</sup> Anthony R.N., Idem.

Ainsi, le contrôle de gestion, outre sa dimension technico-économique, comporte une dimension stratégique et managériale. C'est en partant de cette idée, que Robert Anthony, bien plus tard, en 1988, à reformulé la première définition pour lui donner un sens plus large : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente* »<sup>1</sup>.

Dans cette seconde définition, il met en exergue, la dimension managériale du contrôle de gestion : il s'agit alors d'orienter le comportement des acteurs de l'organisation au sens de l'accomplissement des objectifs stratégiques<sup>2</sup>. On assiste ici à un passage d'une fonction de vérification, à une fonction de pilotage<sup>3</sup>.

Selon Alain Burlaud et *al.*, cette définition :<sup>4</sup>

- Met en relief l'implication des dirigeants dans le contrôle de gestion et dans la définition du modèle de performance ;
- Présente le contrôle de gestion comme un système d'accompagnement et de suivi du déploiement de la stratégie de l'organisation ;
- Redéfinit le concept d'efficacité pour montrer l'importance de la gestion du couple coût-valeur.

Chtioui T.<sup>5</sup>, en analysant les deux définitions d'Anthony (1965 et 1988) trouve que « le contrôle de gestion a pour objet de doter les managers des instruments de bord indispensables pour fixer les objectifs à atteindre et en assurer la mise en œuvre, de programmer les ressources nécessaires en tenant compte de la stratégie de l'organisation ».

Anthony R.N., a développé, de façon concomitante à sa définition du contrôle de gestion un schéma présentant une typologie du contrôle. D'après lui, avec un découpage temporel de la gestion, il est possible d'identifier un type de contrôle pour chaque niveau de gestion<sup>6</sup>. De ce fait, il propose une structuration du contrôle organisationnel en trois niveaux :<sup>7</sup>

- *Un niveau de planification (contrôle stratégique)* : Il s'agit d'un processus qui consiste à fixer les objectifs de l'organisation et les stratégies à mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs. La vision du contrôle stratégique est essentiellement à long terme et est fondée sur les évolutions de l'environnement externe ;

---

<sup>1</sup> Anthony R.N., (1988), « The Management Control Function », Harvard Business School Press, Boston, P10.

<sup>2</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P7.

<sup>3</sup> Berland N., Simon F.X., « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleures pratiques », Op.cit., P3.

<sup>4</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., (2010), « Contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, Foucher, France, P13.

<sup>5</sup> Chtioui T., « Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion », Op.cit.

<sup>6</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P8.

<sup>7</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2012), « Contrôle de gestion », Op.cit., P7.

- *Un niveau de contrôle opérationnel (d'exécution)* : Ce contrôle consiste à un processus qui permet de garantir que les tâches spécifiques ont été mises en œuvre de manière efficiente et efficace. C'est-à-dire s'assurer que les actions quotidiennes sont conformes aux tâches spécifiques. L'orientation de ce type de contrôle est à court terme. Il est exclusivement tourné vers le fonctionnement interne de l'organisation ;
- *Un niveau de contrôle de gestion* : Positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel, le contrôle de gestion doit donc assurer la cohérence entre la stratégie et le quotidien des actions des membres de l'organisation. Pour ce faire, il joue le rôle d'intermédiaire par la spécification des modalités du contrôle opérationnel pour assurer sa cohérence avec la réalisation des objectifs stratégiques.

Dans l'entreprise, le contrôle de gestion a donc un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique (les grandes orientations), avec le niveau opérationnel (le terrain). Il représente un élément clé pour l'assurance de la mise en relation de ces deux niveaux et par conséquent le déploiement des objectifs stratégiques<sup>1</sup>.

Bouquin H.<sup>2</sup>, confirme cette idée et précise qu'il conviendra d'appeler contrôle de gestion « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »<sup>3</sup>.

Le cadre conceptuel d'Anthony constitue alors une référence de base pour la recherche en contrôle de gestion. Ses définitions (1965, 1988) ainsi que sa typologie en trois niveaux, sont très souvent reprises par les chercheurs de ce domaine dans leurs études, mais aussi dans l'élaboration de manuels d'enseignement de cette discipline.

### **I.2.3. Définitions d'après Certains Auteurs :**

Les spécialistes en gestion ont proposé une multitude de définitions du contrôle de gestion, on peut citer parmi :

- D'après Le Plan Comptable Général français (PCG) : En 1982, le PCG définit le contrôle de gestion comme : « Un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ».

---

<sup>1</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., (2008), « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P8.

<sup>2</sup> Bouquin H., (2008), « Le Contrôle de gestion », Paris, PUF, 8<sup>ème</sup> édition revue et mise à jour (1<sup>ère</sup> éd. 1986).

<sup>3</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P7.

- D'après Michael Gervais :<sup>1</sup> « ...Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisation ».

- D'après A. Khemakhem et Jean-Loup Ardoin :<sup>2</sup> « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».

- D'après Henri Bouquin :<sup>3</sup> Outre sa définition précédemment citée, il considère le contrôle de gestion comme une aide aux managers à la compréhension de l'avenir et à agir en conséquence... ; il les aide aussi dans l'orientation, sinon la maîtrise, des actions de leurs collaborateurs et partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement.

- D'après Alain Burlaud et Claude Simon :<sup>4</sup> « Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation ».

Cette définition met en évidence le rôle important (abondamment développé par les théories des organisations), du contrôle de gestion dans la coordination des comportements des individus au sein d'une organisation. L'organisation est un ensemble d'êtres humains poursuivant leurs propres objectifs qui sont généralement divergents de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion doit intervenir ici par la mise en place des dispositions qui permettent la convergence des intérêts individuels avec ceux de l'organisation.

Le contrôle de gestion est donc un système de management bilatéral, il se caractérise d'un côté, par une dimension visible, formalisée (techniques, procédures et outils) – et d'un autre côté, par une dimension plus cachée, informelle, relative aux contrôles à distance des comportements et qui comprend des aspects humains et managériaux...<sup>5</sup>.

- Robert Simons<sup>6</sup> de sa part a défini les systèmes de contrôle de gestion comme étant « les routines et les procédures formelles fondées sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ».

---

<sup>1</sup> Gervais M., (1989), « Contrôle de gestion et planification d'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris.

<sup>2</sup> Khemakhem A., Ardoin J. L., (1971), « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, France, P10.

<sup>3</sup> Bouquin H., (1998 (7e éd. 2006)), « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise », PUF.

<sup>4</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P13.

<sup>5</sup> Chatelain-Ponroy S., (2010), « Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg », Politiques et management public, Vol 27/3.

<sup>6</sup> Simons R., (1995), « Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal », Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, P5.



- Chtioui T.<sup>1</sup>, voit dans l'importance accordée à l'information dans le cadre du processus de contrôle de gestion une conséquence de l'évolution de l'environnement. Il affirme, que le modèle classique du contrôle de gestion était parfaitement valable dans un environnement prévisible et peu complexe, mais les mutations rapides du contexte économique et l'accroissement de la complexité de l'environnement, ont fait de l'information une composante essentielle du contrôle de gestion. De ce fait, l'efficacité de la prise de décision va dépendre de la qualité de l'information détenue par le décideur ; la bonne information au moment opportun permet à l'organisation de s'adapter à l'incertitude de l'environnement. Cet auteur, met l'accent sur l'utilité de définition du contrôle de gestion en faisant référence à sa dimension communicationnelle. Ainsi, il définit le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel les managers communiquent avec d'autres membres de l'organisation afin de garantir la cohérence de leurs actions quotidiennes et la convergence de ces actions vers la stratégie ».

- D'après J. E. Combes et al. :<sup>2</sup> Le contrôle de gestion est « l'ensemble des techniques et des personnes qui permettent à l'entreprise, pendant le déroulement de son activité, de s'assurer que les décisions sont prises en conformité avec ses objectifs ». Ces auteurs trouvent que ce n'est pas un métier flou, c'est un métier qui se fonde sur l'analyse et l'appréciation et qui dispose des techniques certes classiques mais indispensables. Ils s'accordent aussi sur l'idée que la différence entre un « bon » contrôle de gestion et un « mauvais » est relative à la personnalité des individus qui l'exercent et à la qualité des relations qu'ils savent développer. C'est pour cela qu'ils ne sauraient définir ce métier ni par ses outils ni par les personnes qui l'exercent, mais par l'ensemble qu'ils constituent.

- On terminera par Robert Teller<sup>3</sup> : Quant à lui le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. En tant que système global d'information interne à l'entreprise, il permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données qui découlent des activités ou fonctions de l'entreprise, ce qui facilite la mesure de leurs performances. Outre sa contribution à la « reconfiguration » de l'entreprise, le contrôle de gestion joue un rôle d'interface, en fournissant des éléments d'arbitrage entre le référentiel interne et le marché<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Chtioui T., « Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion », Op.cit.

<sup>2</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Crétu M. H., Vène-Rautureau C., (1997), « Audit financier et Contrôle de gestion », Publi Union, Paris, P156.

<sup>3</sup> Teller R. (1999), « Le contrôle de gestion, Pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Éditions Management et Société, Caen.

<sup>4</sup> Sépari S., Solle G., Le Cœur L., (2014), « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P3.

En définitive, nous proposons notre propre définition du contrôle de gestion :

*Le contrôle de gestion est le processus par lequel se mobilisent tous les individus au sein d'une organisation (managers, contrôleurs, opérationnels) pour le suivi régulier, l'analyse et l'interprétation des résultats de chacune des activités, à l'aide d'une multitude de techniques, de procédures et d'outils et tenant compte des informations fiables, en vue d'une anticipation voire une correction des écarts par rapport aux prévisions. Tout cela dans le but de garantir la mise en œuvre de la stratégie globale de l'organisation de manière efficace et efficiente.*

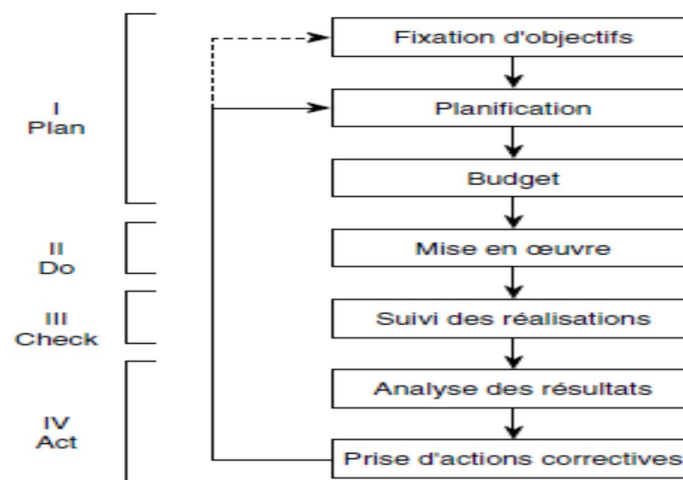
### I.3. Processus et finalité du contrôle de gestion :

La réalisation des objectifs de performance prédéfinis s'inscrit dans le temps. Elle est progressive, ainsi, on parle d'un « processus » de contrôle<sup>1</sup>.

#### I.3.1. Processus du contrôle de gestion « de la planification à l'apprentissage » :

Le contrôle de gestion est perçu comme un processus, une « boucle » qui permet l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. En effet, c'est un cycle constitué de quatre étapes principales :<sup>2</sup>

**Figure N°03 :** Processus de contrôle de gestion (un processus d'apprentissage)



**Source :** Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., (2008), « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P3.

<sup>1</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., (2004), « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, EJA, Paris, P24.

<sup>2</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P3.

Cette visualisation de Loning H. et *al.*, inspirée du travail d'un qualicien reconnu, N.E. Deming (1988) qui a présenté le cycle de la qualité (Plan, Do, Check, Act) présente le processus du contrôle de gestion de la manière suivante :

La « planification », consiste à la gestion prévisionnelle et à la fixation d'objectifs, qui se traduisent en « actes opérationnels », avec un enregistrement des résultats atteints d'une façon détaillée, pour arriver ensuite à « l'analyse et l'interprétation de ces résultats », élément essentiel du processus d'apprentissage, afin de prendre des « actions correctives » en cas d'écarts par rapport aux résultats attendus et qui seront incorporées par la suite dans la « planification » du cycle suivant. Ces « corrections » peuvent porter sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, comme elles peuvent ainsi, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes. En effet, la devise du contrôle de gestion pourrait être :<sup>1</sup> « pas d'objectif sans mesure ; pas de mesure sans réaction ».

Giraud F. et *al.*<sup>2</sup>, trouvent que la dynamique de base du contrôle de gestion comporte deux grandes phases :

- une phase de « *planification* », qui permet la préparation de l'action ;
- une phase d'« *analyse des résultats* », en vue d'une appréciation du degré de réussite des actions engagées et par conséquent une orientation des actions à engager dans le futur.

David G.<sup>3</sup>, pense que le suivi des réalisations est une source d'apprentissage pour les contrôleurs et les managers. Il estime aussi que, dans toutes ces phases la planification et le contrôle peuvent favoriser l'apprentissage. D'une manière générale, le processus de contrôle permet d'acquérir de nouvelles connaissances, utiles dans les futures prévisions.

Globalement, les contrôleurs de gestion participent fortement à l'apprentissage dans les organisations, à travers la construction des savoirs par la capitalisation et la création continue d'un ensemble de connaissances individuelles et collectives. Ils sont eux-mêmes au cœur de ces phénomènes d'apprentissage. Le processus de contrôle recherche en permanence la performance, parfois clairement définie, parfois floue, mais toujours en construction<sup>4</sup>. Les notions de processus et d'apprentissage sont alors au cœur du management de la performance.

---

<sup>1</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P21.

<sup>2</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P24.

<sup>3</sup> David G., (2006), « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises », en vue de l'obtention d'une habilitation à diriger des recherches, Business administration, Université Paris Dauphine, Paris IX, P26.

<sup>4</sup> David G., Idem, P29.

Löning H. et *al.*<sup>1</sup>, soulignent que le contrôle de gestion a été profondément remis en cause, il était perçu comme un modèle exclusivement cybernétique, considéré comme trop « fermé ». Dans leur vision, l'entreprise est constamment exposée à de multiples événements externes et « assauts » imprévus et le modèle représentant le processus de contrôle de gestion doit désormais en rendre compte : toutes ses étapes doivent « s'ouvrir » aux influences de l'environnement et informations extérieures.

De ce qui précède, on peut conclure que le processus de contrôle est inévitable dans la gestion de l'entreprise, puisqu'il permet la formalisation des phases d'activité en se focalisant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de distinguer les meilleurs plans d'action à choisir.

### I.3.2. Quelle finalité pour le contrôle de gestion ?

Selon Langlois L. et *al.*<sup>2</sup>, au sein des organisations, le contrôle de gestion doit :

- **Orchestrer la décentralisation :**

- a) *Pourquoi la décentralisation ?*

La décentralisation<sup>3</sup> peut être souhaitée a priori en vue d'une motivation des acteurs. Elle devient aussi indispensable afin de mieux gérer la complexité de l'organisation due à sa taille, à ses activités ou à son environnement. Le contrôle de gestion a donc pour mission de répondre aux besoins de coordination de ces organisations décentralisées.

- b) *Le contrôle de gestion est un mode de coordination d'une organisation décentralisée :*

La décentralisation se fonde sur une délégation de l'autorité qu'il convient d'organiser par :

- ✓ La fixation des objectifs clairs à atteindre par les opérationnels ;
- ✓ L'information de la direction générale de l'efficacité du processus ;
- ✓ La définition du niveau de délégation : degré d'intervention, nature et limites des décisions que peut prendre un responsable pour atteindre les objectifs qui lui sont attribués.

En tant que mode de coordination, le contrôle de gestion permet de garantir une cohérence interne des objectifs dans la perspective de la stratégie poursuivie et d'organiser un système d'information permettant la mesure du degré d'atteinte des objectifs.

---

<sup>1</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P4.

<sup>2</sup> Langlois L., Bonnier C., Bringer M., « Le contrôle de gestion », Op.cit., P16.

<sup>3</sup> On entend par décentralisation de la structure, la répartition et la dispersion du pouvoir de décision entre de nombreuses personnes.

- **Fournir les informations nécessaires :**

Dans une organisation décentralisée, l'information circule dans deux sens :

a) *Informations verticales :*

1) Descendantes : La direction générale doit diffuser aux niveaux inférieurs des informations sur l'environnement économique ainsi que les options stratégiques retenues. La fonction du contrôle de gestion consiste à :

- ✓ La formalisation des informations d'une manière claire et comprise pour tous ;
- ✓ L'explication des objectifs stratégiques à tous les niveaux hiérarchiques.

2) Ascendantes : Le contrôle de gestion assure la remontée du flux d'informations indispensable à la réflexion stratégique. Ces informations doivent être diverses et non limitées à des informations strictement financières telles que le niveau de coûts, la rentabilité des différents produits...etc.

b) *Informations horizontales :*

Le contrôle de gestion produit aussi des informations horizontales pour une meilleure coordination des unités situées au même niveau hiérarchique.

- **Fournir des instruments de pilotage :**

Dans une structure décentralisée, deux niveaux de pilotage coexistent :

Un niveau centralisé qui régit l'ensemble des actions tout en assurant leur cohérence. Ce pilotage organise la délégation d'autorité puis vérifie son utilisation. Aussi, il définit les objectifs à atteindre et assure le suivi de leur réalisation. Selon Burlaud A. et *al.*<sup>1</sup>, « le contrôleur de gestion « siège » (ou central) assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie au travers du processus de planification. Il a également en charge tous les travaux de consolidation des reporting ».

Un niveau local qui assure l'autocontrôle de chacune des unités décentralisées. Ces unités sont soumises à une obligation de résultats (par opposition à une obligation de moyens).

D'après Burlaud A. et *al.*, « le contrôleur de gestion « division » (ou local) assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration de leur budget, de leur dossier d'investissement et de leurs tableaux de bord. Il contribue également à la rédaction des rapports analysant les causes d'écarts entre les prévisions et les réalisations ».

---

<sup>1</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P37.

#### **I.4. L'organisation de la fonction contrôle de gestion :**

La fonction contrôle de gestion n'est pas toujours explicitement identifiée au sein des entreprises. La mise en œuvre du processus de contrôle de gestion peut parfois être la mission de l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination, chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion.

Cette structure, ne donnera pas forcément lieu à la création d'une direction de contrôle de gestion autonome. C'est généralement le cas des petites et moyennes entreprises qui n'ont pas les besoins, ni les moyens d'entretenir une structure autonome. Ainsi, cela peut être, dans certains cas, la position adoptée par de grandes entreprises ayant des systèmes de management et une culture de gestion très avancés et pourtant, ils se contentent d'équipes de contrôle de gestion très restreintes, localisées au siège social<sup>1</sup>. Toutefois, dès que l'entreprise atteint une certaine dimension, les problèmes liés à sa gestion peuvent se multiplier, ce qui justifie la création d'un poste de contrôleur de gestion puis d'un service spécifique dont l'importance croît peu à peu avec l'augmentation de la taille de la firme<sup>2</sup>.

##### **I.4.1. La place du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion se situe normalement au centre de tous les flux d'informations de l'entreprise. Sa mission est de recevoir, de traiter, d'analyser, d'exploiter, d'expliquer et de retransmettre à d'autres les informations reçues, sous une forme différente.

Selon Isabelle De Kerviler et Loic De Kerviler<sup>3</sup>, la place du contrôle de gestion dans l'organisation dépend :

- De la taille de cette organisation,
- De son mode de fonctionnement « centralisé ou non centralisé »,
- Des moyens disponibles,
- Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Ces auteurs affirment que la méthode et les outils du contrôle de gestion sont adaptés à l'environnement dans lequel :

- Il doit fonctionner pour qu'il puisse s'adapter rapidement à l'organisation de l'entreprise.
- Il doit intégrer le passé de l'entreprise, son histoire, sa culture, son style...etc.

---

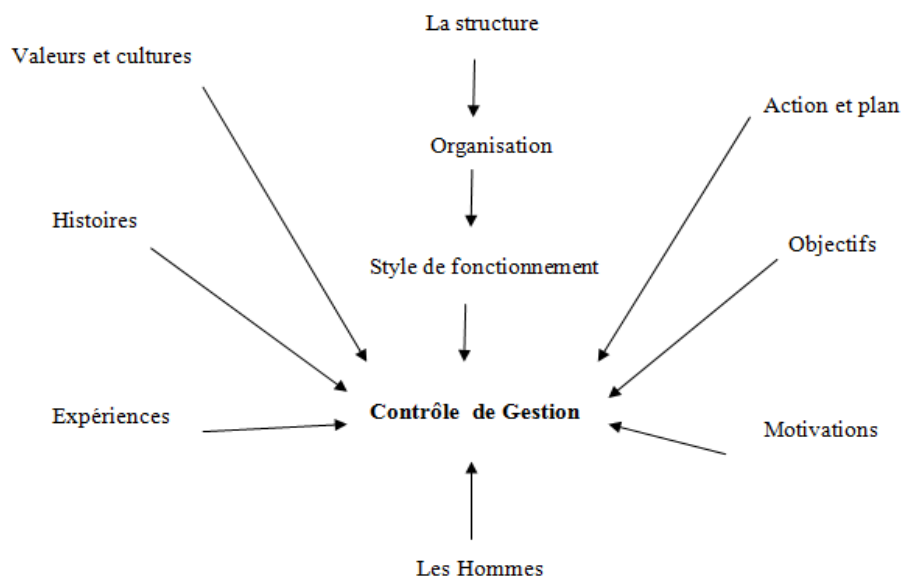
<sup>1</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P384.

<sup>2</sup> Cuyaubère T., Muller J., (2004), « Contrôle de gestion, Manuel », 7<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, P563.

<sup>3</sup> De Kerviler I., De Kerviler L., (2000), « Contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, P12.

Comme l'illustre le schéma suivant, le contrôle de gestion se trouve au cœur de l'entreprise.

**Figure N°04 :** La place du contrôle de gestion dans la structure



**Source :** De Kerviler I., De Kerviler L., (2000), « Contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, P12.

De ce qui précède, on peut constater l'importance de la place du contrôle de gestion au sein de l'organisation. Néanmoins, sa situation précise dans l'organigramme constitue un problème qui se prête mal à des généralisations.

#### **I.4.2. Situation du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise :**

La position du contrôle de gestion dans l'organigramme varie selon les entreprises. Il peut être rattaché directement à la direction générale, à une direction fonctionnelle ou à un autre positionnement.

##### *a) Rattachement à la direction générale :*

Cette situation fait du contrôleur de gestion un membre à part entière de l'état-major et lui permet de jouer pleinement son rôle dans le pilotage de l'entreprise : contrôle dès le niveau des objectifs et par toutes les voies possibles avec une vision à long terme. Elle paraît, de loin, la solution la plus souhaitable<sup>1</sup>. Ce rattachement permet donc au terrain d'action du contrôle de gestion de s'élargir et de se rattacher à toutes les fonctions de l'entreprise dans une optique stratégique et opérationnelle.

<sup>1</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P564.

Quant à Giraud F. et *al.*<sup>1</sup>, le rattachement à la direction générale a pour intérêt de mettre le contrôle de gestion en prise directe avec les grandes orientations stratégiques et les besoins de reporting de la direction générale. Par contre, cela prive le contrôle de gestion d'avoir une synergie avec les services comptables afin de fournir les informations nécessaires.

b) *Rattachement à une direction fonctionnelle, qu'elle soit administrative, financière ou comptable :*

Le contrôleur de gestion se trouve ici dans une situation de dépendance ce qui va réduire l'étendue du contrôle et l'orienter vers le court terme<sup>2</sup>.

Selon Bouin X. et Simon F.X.<sup>3</sup>, cette solution présente plusieurs inconvénients :

- Le directeur financier peut constituer un obstacle entre le directeur général et le contrôleur de gestion ; ce qui peut empêcher ce dernier d'accomplir ses missions,
- Le contrôleur de gestion va porter l'étiquette « direction financière », ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables peuvent donc devenir plus difficile,
- Les sources d'information sont limitées au cadre économique et financier au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai).

Augé B. et Naro G.<sup>4</sup>, pensent qu' : « une fonction qui joue un rôle dans l'attribution d'enveloppes budgétaires et surtout qui est en charge de l'évaluation des performances, ne peut être à la fois « juge et partie ». ». La fonction contrôle de gestion doit donc être indépendante de tout rattachement fonctionnel, ce qui lui permettra d'exercer ses activités en toute autonomie et transparence.

On assiste alors à un consensus des auteurs que la meilleure solution est que la fonction contrôle de gestion soit positionnée au plus près de la direction générale.

c) *Autre positionnement :*

Dans certaines organisations, la fonction contrôle de gestion est placé au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter et améliorer les communications<sup>5</sup>.

Les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion favorisent le rattachement de la fonction contrôle de gestion à des directions opérationnelles et stratégiques plutôt qu'aux directions comptables et financières. Car c'est une position qui favorise l'indépendance du contrôleur et qui lui octroie des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importante<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P392.

<sup>2</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P564.

<sup>3</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P56.

<sup>4</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P30.

<sup>5</sup> Bouin X., Simon F.X., Idem.

<sup>6</sup> De Kerviler I., De Kerviler L., « Contrôle de gestion à la portée de tous », Op.cit., P12.



En outre, elle traduit une modification de ses rôles et de ses missions, il devient de ce fait, un expert conseiller en matière de conception des modèles de gestion<sup>1</sup>. Bouin X. et Simon F.X.<sup>2</sup>, ajoutent que « quoi qu'il en soit, il est impératif qu'il soit le plus terrain possible. Passer plus de 20% de son temps dans un bureau est déjà beaucoup. N'oublions pas que son terrain s'étend de la direction générale aux opérationnels. Ce n'est qu'à l'écoute active du terrain qu'il pourra remplir efficacement sa mission. ».

Par ailleurs, Giraud F. et *al.*<sup>3</sup>, soulignent qu'il est fréquent de rencontrer deux entreprises de taille comparable et qui s'activent dans le même secteur et qui se sont dotées d'une organisation très différente de leur contrôle de gestion... Ils concluent ainsi que « L'organisation de la fonction contrôle de gestion est contingente : il n'y a pas de modèle général d'attribution de la place du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle. ». Ces auteurs<sup>4</sup>, estiment que l'organisation est sujette à de multiples variations notamment la taille, la complexité, le mode de fonctionnement, la pression concurrentielle, la structure financière, la maturité managériale des entreprises...etc. Celles-ci orientent la forme et le degré d'intervention du contrôle de gestion.

Outre la diversité des modes d'organisation, on assiste à une diversité de compétences qui sont généralement demandées aux contrôleurs de gestion. En effet, pour chaque mode d'organisation, il existe une multitude de rôles qui doivent être accomplis par le contrôleur de gestion, ce qui exige des compétences variées.

### **I.5. Le métier du contrôleur de gestion :**

Depuis l'apparition du contrôle de gestion, le métier de contrôleur n'a cessé d'évoluer. Il est passé d'une fonction technique traditionnelle dans laquelle ses principales missions étaient la conception, l'interprétation des outils de gestion essentiellement financiers et l'évaluation des performances des activités et de leurs responsables, à des fonctions de communication.

---

<sup>1</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>2</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P57.

<sup>3</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit, P382.

<sup>4</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., Idem, P384.

**I.5.1. Rôles et missions du contrôleur de gestion :**

Selon Burlaud A. et *al.*<sup>1</sup>, les études empiriques qui s'intéressent à l'évolution de la fonction du contrôleur invoquent deux profils bien distincts de celui-ci :

- *Celui du contrôleur « Technicien »* : Il peut être un technicien par :
  - L'établissement d'un diagnostic de ses besoins et la création des outils et des procédures appropriés à ces besoins ;
  - La supervision du fonctionnement technique des outils prévisionnels, notamment le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues ;
  - L'interprétation des résultats par l'analyse rétrospective des coûts et des performances ;
  - La comparaison des états prévisionnels aux réalisations dans le but de mettre en évidence des écarts significatifs tout en justifiant les méthodes de calcul employées ;
  - L'assurance du reporting, c'est-à-dire rendre compte au niveau hiérarchique supérieur du résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage stratégique.
- *Celui du contrôleur « Conseiller »* : Il joue le rôle du conseiller par :
  - La réflexion en vue d'une amélioration continue du processus de fixation des objectifs ;
  - La conception des indicateurs non financiers plus pertinents (de qualité, commerciaux, de sécurité, de satisfaction de clientèle...) ;
  - La pratique du « Benchmarking<sup>2</sup> » afin de permettre une validation externe des objectifs ;
  - La communication des opérationnels en leur apportant les informations nécessaires au pilotage opérationnel et leur formation aux processus et aux outils de gestion.

Ces deux rôles du contrôleur de gestion sont les plus souvent mis en évidence dans la littérature.

D'après Bouin X. et Simon F.X.<sup>3</sup>, le contrôleur de gestion ne peut envisager son rôle sans avoir une vision claire de l'objectif qu'il aura à faire partager et déployer au sein de son entreprise. Considéré comme homme de rigueur, d'organisation et de procédure, sa mission est de s'assurer de la bonne mise sous contrôle de chaque projet à fort enjeu.

---

<sup>1</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P36-37.

<sup>2</sup> C'est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter, en les adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. Cette technique suppose un travail approfondi de mesure de ses propres performances, puis de celles des entités de référence et la mise en œuvre dans son organisation (Bouin X., Simon F.X., 2004, P79).

<sup>3</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P30.

Ces auteurs<sup>1</sup>, pensent que la mission du contrôleur de gestion consiste à :

- expliquer à tous les niveaux de l'entreprise la complexité croissante due à la mondialisation des marchés, à l'accélération des flux, à la dématérialisation des échanges, ainsi qu'à l'accroissement exponentiel du nombre de segments de marché ;
- faire face aux changements permanents qui affectent l'organisation ;
- aider les acteurs de l'entreprise à déceler les risques de non performance ainsi que les gisements de progrès ;
- garantir des informations fiables dans les processus de collecte, de traitement et de transmission de l'information à tous les niveaux de l'entreprise ;

Ces missions font du contrôleur de gestion un véritable copilote, business partner, mais aussi un facilitateur et un accompagnateur du progrès ou du changement.

Selon Sépari S. et *al.*<sup>2</sup>, le contrôleur de gestion participe dans bien des cas à la gestion de l'activité et la prise de décision. Il est considéré comme l'acteur principal du processus de contrôle même si sa fonction ne recoupe jamais la totalité des activités de contrôle.

Aussi, ces mêmes auteurs<sup>3</sup>, ont synthétisé les missions et tâches opérationnelles du contrôleur de gestion comme suit :

- La mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting).
- La conception d'outils de contrôle (coûts, tableaux de bord, etc.) et l'assurance de leur implantation ainsi que l'implantation de nouvelles technologies.
- Le maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps.
- La surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les grandes orientations stratégiques de l'entreprise.
- La coordination horizontale et verticale et la communication entre les différents niveaux hiérarchiques.
- L'assurance des calculs et du pilotage des coûts, ce qui lui permet de garantir une bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, il assure une gestion stratégique de ces coûts et prend de ce fait les décisions d'organisation qui en découlent.

---

<sup>1</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P17.

<sup>2</sup> Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Op.cit., P9.

<sup>3</sup> Sépari S., Solle G., Le Cœur L., Idem, P10.

- La prévision et la maîtrise des risques relatifs à l'activité opérationnelle mais aussi les incidences financières de ces risques.
- L'assurance de la coordination des différentes activités.
- L'élaboration ou la participation à l'élaboration de rapports de gestion.
- Le conseil des décideurs (direction générale, managers) lors de prise de décision liée à l'opérationnel.
- La gestion des projets ; etc.

Le contrôleur de gestion est donc considéré comme le navigateur de l'entreprise. C'est l'animateur permanent du système de contrôle de gestion. Il connaît les objectifs de l'organisation et les plans d'actions pour les atteindre. Il veille sur la marche réelle de l'entreprise et informe les responsables en cas d'écarts avec la route prévue afin de permettre à ceux-ci de prendre au moment opportun les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires<sup>1</sup>.

Au terme de cette analyse, des rôles multiples à accomplir et des missions à assurer pour un contrôleur de gestion, on ne peut qu'être frappé par la variété des compétences à mobiliser pour l'accomplissement des missions qui lui sont assignées de la meilleure façon.

### **I.5.2. Compétences actuelles et futures du contrôleur de gestion :**

Après l'exposé des tâches du contrôleur de gestion, Cuyaubère T. et Muller J.<sup>2</sup>, pensent que ses qualités nécessaires peuvent se répartir en deux ordres :

- *Qualités techniques et professionnelles :*
  - une maîtrise des fondamentaux du contrôle de gestion (budgets, tableaux de bord...),
  - une expérience de la branche considérée.
- *Qualités humaines et psychologiques :*
  - capacité de création des contacts avec les autres,
  - faculté de la bonne synthèse,
  - autorité,
  - discrétion.

En outre, ces auteurs pensent qu'il doit pouvoir inspirer l'estime et la confiance, ce qui lui permettra d'utiliser pleinement sa force de conviction.

---

<sup>1</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>2</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P563.

Au sein des organisations, disent Ducrocq C. et *al.*<sup>1</sup>, les contrôleurs de gestion doivent faire face à de nouveaux enjeux et de nouvelles contraintes qui impliquent une évolution de leurs missions voire même une profonde transformation de leur profession, notamment, le développement des technologies de l'information et de la communication, mais aussi l'apparition de « nouveaux » outils de modélisation et d'analyse, tels que les méthodes ABC et ABM, le tableau de bord prospectif, la méthode UVA...etc. Toutes ces mutations influencent certainement les besoins en compétences des contrôleurs de gestion.

D'après ces auteurs, ces compétences constituent un savoir (théorique ou pratique), un savoir-faire (l'expérience), un savoir-être (dimension comportementale) et aussi un savoir-faire-faire, qui doivent être mobilisées par ces personnes dans les entreprises... S'y ajoute un savoir agir dans des situations de travail particulières. Contrôle formel et contrôle informel se trouvent ainsi parmi les compétences à maîtriser par un contrôleur de gestion.

Sur la base de leur étude, Ducrocq C. et *al.*, estiment que l'avenir va donner plus d'importance aux éléments relatifs au système d'information (bases de données, informatique décisionnelle), de ce fait, le contrôleur de gestion aura besoin de plus en plus d'être un spécialiste des systèmes d'information. Ils valorisent également une autre dimension, très présente dès aujourd'hui, celle de l'homme et affirment : « Comprendre l'homme et ses motivations, son mode de fonctionnement, ses ressorts est l'un des apprentissages les plus difficiles pour devenir responsable du contrôle de gestion ». Cela nécessite une bonne connaissance de soi et une aptitude aux contacts humains, ce qui témoigne des besoins de formation des contrôleurs de gestion très ancrée en GRH. Aussi, l'ouverture aux changements et la capacité à progresser se hissent parmi les compétences futures souhaitées pour faire face à ces changements.

A leur tour, Giraud F. et *al.*<sup>2</sup>, notent un élargissement très net des compétences souhaitées aux éléments facilitant la communication et la compréhension de l'environnement du contrôle de gestion (langues étrangères, connaissance de la fonction, interprétation des informations, stratégie, incidence de la fiscalité sur les décisions, communication avec les autres, etc.)... Et trouvent que l'utilisation des nouvelles technologies et les langues étrangères sont les plus demandées.

---

<sup>1</sup> Ducrocq C., Bironneau L., Le Roy B., Thenet G., (2012), « Les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques », *Management & Avenir* 2012/5 (n° 55), PP.36-57.

<sup>2</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », *Op.cit.*, P401.

Une étude menée par Azan W.<sup>1</sup>, sur les compétences confirme la prééminence de l'impératif technologique dans l'évolution des compétences en pilotage et contrôle : avec l'avènement des ERP (Enterprise Resource Planning), les contrôleurs de gestion voient leurs prérogatives considérablement modifiées. Et, l'utilisation des ERP nécessite une bonne maîtrise de savoirs informatiques. Azan affirme de ce fait, que la compétence actuellement exigée aux contrôleurs de gestion n'est plus limitée à des savoirs d'action et d'interaction, elle est plutôt liée à des savoirs d'utilisation voire de programmation et d'algorithmique.

Selon Löning H. et al.<sup>2</sup>, les connaissances comptables, financières et fiscales constituent le « noyau dur » d'une formation de contrôleur de gestion. Dans sa boîte à outils, un contrôleur de gestion doit compter de solides bases en comptabilité de gestion, en comptabilité financière et en finance d'entreprise.... Ils trouvent aussi que, dans les entreprises de grande taille en particulier, la connaissance des normes comptables internationales IAS-IFRS, la maîtrise des produits et méthodes de financement et de placement à court terme peuvent constituer des atouts supplémentaires.

D'après eux, outre les connaissances financières, un contrôleur de gestion doit montrer une maîtrise dans les domaines de l'organisation (analyse des situations confrontées, savoir organiser un service, déceler les dysfonctionnements dans l'organisation...etc.).

Augé B. et Naro G.<sup>3</sup>, identifient (diplomatie, pédagogie, aptitude à communiquer, à convaincre, animer et organiser), comme les qualités qui sont actuellement de plus en plus reconnues primordiales pour l'exercice des fonctions de contrôleur de gestion et favorisent l'ensemble que ces compétences relationnelles constituent avec le sens du chiffre et la maîtrise des techniques comptables et informatiques.

### **I.5.3. La fonction contrôle de gestion : un binôme manager/contrôleur**

L'une des dimensions de l'évolution du métier de contrôleur de gestion est à prendre en compte la qualité des liens qu'il puisse tisser avec son manager. Giraud F. et al.<sup>4</sup>, pensent que si un manager sait utiliser les compétences de son contrôleur de gestion, une synergie va s'établir au profit des deux parties. Dans le cas contraire, le contrôleur de gestion sera considéré comme un censeur, ce qui peut provoquer des conflits peu productifs tant pour les deux que

---

<sup>1</sup> Azan W., (2007), « Compétence des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique », Comptabilité et environnement, May 2007, France.

<sup>2</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P266.

<sup>3</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P14.

<sup>4</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P405-406.

pour l'entreprise... Ils trouvent que le binôme manager-contrôleur de gestion doit travailler en bonne intelligence, de façon que l'exercice de la fonction contrôle de gestion soit le résultat d'une convergence d'efforts entre les managers et les contrôleurs de gestion.

Les managers s'impliquent donc progressivement dans la fonction contrôle de gestion, par exemple à l'occasion de la présentation du plan pluriannuel et du budget et par la suite, pour la proposition des actions correctives. Ils peuvent aussi coopérer avec leur contrôleur pour l'analyse et l'interprétation des résultats et pour proposer là aussi des actions correctives<sup>1</sup>.

Augé B. et Naro G.<sup>2</sup>, disent à ce propos : « Tout manager dans une entreprise réalise lui-même un ensemble d'activités de contrôle : tenue et suivi d'un budget, pilotage et analyse d'indicateurs, fixation d'objectifs à ses collaborateurs, évaluation de leurs performances et motivation, etc. Ainsi, dans la plupart des entreprises, tous les cadres exercent à des degrés divers des fonctions de contrôle de gestion ».

Aussi, pour Godener A. et Fornerino M.<sup>3</sup>, les managers jouent un rôle déterminant en termes de qualité de l'information véhiculée et traitée dans le cadre du processus de contrôle. En effet, la définition du système de contrôle de gestion et la mise en place des différents outils exigent une réflexion des managers sur les facteurs de coûts et de performance ainsi qu'un échange de qualité avec les contrôleurs de gestion chargés du développement de ces outils. Leur étude montre que le regard que les managers portent sur le contrôle de gestion à un effet important sur leur degré de participation et que ce regard est positivement influencé par les capacités de communication orale interpersonnelle des contrôleurs de gestion.

Bouquin H. et Fiol M.<sup>4</sup>, estiment les efforts des managers en se référant aux ergonomes qui s'intéressent au travail des managers. Ces ergonomes nous rappellent que « le contrôle de gestion ne prend jamais en compte ce que « ça demande » aux managers pour donner les résultats attendus, c'est-à-dire l'épuisement de leurs réserves sur le plan physiologique, psychologique, voire éthique, pour ne pas faillir, la perte de sens au travail, les choix éprouvants face à de multiples dilemmes, l'engluement dans des doubles contraintes...etc. ».

Lambert C.<sup>5</sup>, dans son étude confirme l'idée de (Bouquin et Pesqueux, 1999, P.94) :

---

<sup>1</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P390.

<sup>2</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P30.

<sup>3</sup> Godener A., Fornerino M., (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », Comptabilité - Contrôle - Audit 2005/1 (Tome 11), P.121-140.

<sup>4</sup> Bouquin H., Fiol M., (2007), « Le contrôle de gestion, repères perdus, espaces à retrouver », Comptabilité et environnement, France.

<sup>5</sup> Lambert C., (2005), « La fonction contrôle de gestion, contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation », Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine, U.F.R sciences des organisations, P11.

« si l'on peut dire que la comptabilité est ce que pratiquent les comptables, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion » et en analysant les définitions d'Anthony du contrôle de gestion (1965,1988) affirme que l'acteur central du contrôle de gestion est, sans ambiguïté, le manager et non le contrôleur de gestion, tels qu'il est courant. Finalement, il est à noter que le contrôle de gestion n'est pas uniquement ce que fait le contrôleur de gestion. C'est aussi la mission de chaque manager de mettre sous contrôle son département, son projet, son activité. Le contrôleur de gestion apparaît ainsi comme l'animateur du contrôle de gestion<sup>1</sup>.

## **I.6. Le contrôle de gestion et les autres disciplines de gestion :**

### **I.6.1. Contrôle de gestion et stratégie :**

La stratégie est apparue dans les entreprises au début des années 60. Ses premières formalisations ont été faites par Chandler et Ansoff. Pour Chandler (1962), « la stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs ». Elle permet d'assurer la pérennité de l'organisation et de garantir en parallèle un niveau de performance satisfaisant pour ses partenaires, dirigeants, actionnaires, personnels...<sup>2</sup>. La détermination de la stratégie est la mission de la direction générale. Cette dernière est donc chargée de préciser la direction que l'entreprise doit prendre sur le long terme.

Selon Burlaud A. et *al.*<sup>3</sup>, la formulation d'une stratégie, même très fruste, est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion. Et ce dernier peut y intervenir à deux niveaux :

- En amont, pour éclairer les choix stratégiques : par exemple, dans le cadre de l'achat d'une entreprise, le contrôle de gestion assure l'analyse du business plan de l'entreprise cible ;
- En aval, pour s'assurer de la bonne mise en œuvre de la stratégie au niveau de l'entreprise. Le contrôle de gestion permet d'organiser ce suivi par le biais d'indicateurs spécifiques pour chaque stratégie.

<sup>1</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P12.

<sup>2</sup> Alazard C., Sépari S., (2001), « Contrôle de gestion, manuel et applications », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P46.

<sup>3</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P18-19.



Augé B. et Naro G.<sup>1</sup>, rejoignent cette idée, ils ajoutent que : « le contrôle de gestion apporte son expertise et peut aider à la décision stratégique. De même, il intervient au niveau de la mise en œuvre, de l'accompagnement et du contrôle des stratégies. Il favorise ainsi une fonction d'alignement stratégique ».

Aussi, les entreprises tendent aujourd'hui à pratiquer ce que l'on appelle le contrôle stratégique, indiquent Löning H. et *al.*<sup>2</sup>, qui peut signifier, une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation des plans stratégiques. D'après ces auteurs, la veille stratégique peut être aussi rattachée à cet aspect, mais ce n'est pas toujours le cas, car celle-ci est spécifique à certains secteurs, tels que la haute technologie.

Certes, la stratégie et sa définition sont de la responsabilité de la direction générale et les opérationnels sont chargés de sa mise en œuvre pour la réalisation des résultats attendus... Le contrôleur de gestion est à son tour fortement impliqué au moment de l'élaboration de cette stratégie en tant que conseiller, coordinateur et gardien de la cohérence. Son rôle est de garantir la collecte et l'exploitation des éléments chiffrés. Comme il peut même être amené à compléter ces informations d'origine interne par des données externes liées à l'environnement dans lequel évolue l'entreprise et aux risques associés (enquêtes, bases de données, etc.)<sup>3</sup>.

### **I.6.2. Contrôle de gestion et finance :**

La fonction financière s'occupe de la gestion de l'ensemble des transactions réalisées par l'entreprise avec les divers établissements financiers et/ou marchés financiers.

Les financiers sont en permanence à la recherche des financements à moindre coûts et proposent des investissements jugés profitables pour les actionnaires. Ils cherchent également à maîtriser les divers risques inhérents (taux de change, liquidité, etc.) à l'aide d'une variété d'instruments de couverture des risques financiers.

La finance et le contrôle de gestion sont deux disciplines qui s'intéressent au passé de l'entreprise mais aussi à son avenir. La première sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer. Tandis que la seconde assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes<sup>4</sup>. Ces deux fonctions se complètent mutuellement.

---

<sup>1</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P31.

<sup>2</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P292.

<sup>3</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P40.

<sup>4</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P19-20.

Dans un cadre plus étendu, Augé B. et Naro G.<sup>1</sup>, soulignent le rôle important du contrôle de gestion dans le suivi des budgets de trésorerie, ainsi que dans le choix des investissements par ses calculs de rentabilité. De surcroît, ils mettent en exergue sa contribution à l'évaluation financière des centres de profit des grands groupes, qui est aussi fondée sur des calculs de rentabilité, de retour sur investissement ou de valeur ajoutée économique.

### **I.6.3. Contrôle de gestion et comptabilité :**

Selon Burlaud A. et *al.*<sup>2</sup>, la comptabilité financière est un système d'informations qui a pour mission la production des états financiers suivant les règles ou référentiels en vigueur dans le but d'informer les tiers sur la situation financière de l'entreprise. Ce système nourrit également la comptabilité de gestion en fournissant les informations nécessaires à son établissement et permet une comparaison entre des réalisations et des prévisions.

Ces auteurs mettent en exergue l'effet de l'avènement des normes IFRS<sup>3</sup>, notamment l'IAS14<sup>4</sup>, en soulignant que depuis leur introduction, les entreprises se trouvent obligées de communiquer des informations sectorielles, par secteur d'activité mais aussi par secteur géographique en vue d'une amélioration de la compréhension de la performance réalisée par l'entreprise et pour une meilleure évaluation de ses risques. Ils indiquent que ce découpage sectoriel de l'entreprise correspond aux préoccupations du contrôle de gestion qui vise, à son tour, à évaluer la performance non pas par entité juridique mais par activité.

Augé B. et Naro G.<sup>5</sup>, complètent ce point, ils affirment que la comptabilité est sans doute le système d'information de base du contrôle de gestion. Quant à eux, le contrôle de gestion repose sur la comptabilité analytique pour nourrir la comptabilité générale en matière d'évaluation des stocks et de certains éléments d'actifs ; la comptabilité financière lui apporte à son tour la plupart des informations dont il a besoin lors de ses analyses. En outre, ils considèrent l'adoption des normes comptables internationales, de type IAS/IFRS, dans les grandes entreprises et, particulièrement les grands groupes multinationaux, comme incontournable pour le contrôle de gestion, sur lesquelles il se base lors de l'élaboration des états financiers dans le cadre du reporting de groupe.

---

<sup>1</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P32.

<sup>2</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P20.

<sup>3</sup> Les normes internationales d'information financière : sont des normes comptables, élaborées par le Bureau des standards comptables internationaux destinées aux entreprises cotées ou faisant appel à des investisseurs afin d'harmoniser la présentation et la clarté de leurs états financiers.

<sup>4</sup> La norme IAS 14 : La présentation d'une information sectorielle.

<sup>5</sup> Augé B., Naro G., Idem.

**I.6.4. Contrôle de gestion et marketing :**

Pour Burlaud A. et *al.*<sup>1</sup>, « le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur ». Et le contrôle de gestion assure le suivi de ces actions et la mesure de leur efficacité tout en fournissant régulièrement des informations relatives aux ventes (en volume et en valeur) et aux marges (par produits ou par circuits de distribution).

Outre le suivi par le biais de ces indicateurs, le contrôle de gestion apporte son aide dans la prévision des ventes, l'élaboration des budgets de ventes et commerciaux, la conception de tableaux de bord en vue d'une animation de la force de vente ou également le calcul des coûts commerciaux. Il peut ainsi jouer un rôle stratégique pour le privilège qu'il offre en matière de calcul de la rentabilité par comptes clients ou segments de clientèle, en aidant non seulement à la tarification, mais aussi à la gestion des portefeuilles de produits<sup>2</sup>.

**I.6.5. Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines :**

Il existe plusieurs raisons pour lesquelles le contrôle de gestion doit « se frotter » aux ressources humaines. D'après Löning H. et *al.*<sup>3</sup>, le contrôle de gestion intervient par l'évaluation de la performance des services et par conséquent celle de personnes. Pour ce faire, le contrôle de gestion produit des informations qui, jointes à d'autres considérations, permettent l'évaluation de ces personnes... En outre, les outils de contrôle spécifiques à la gestion du personnel, notamment les tableaux de bord sociaux, ne cessent de se développer.

Burlaud A. et *al.*<sup>4</sup>, pensent que le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement en ce qui concerne l'organisation de l'entreprise et la rémunération du personnel. D'après eux, le contrôle de gestion contribue au découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure ainsi la performance des activités de l'entreprise et également celle des responsables de ces activités...

Selon Fabre P. et *al.*<sup>5</sup>, « le contrôleur de gestion devra vérifier l'existence, la pertinence et surtout la bonne application de certaines procédures clés en matière de gestion des ressources humaines, qu'elles permettent l'obtention de données fiables pour la comptabilité analytique

---

<sup>1</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P21-22.

<sup>2</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P31.

<sup>3</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P292.

<sup>4</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., Idem, P22.

<sup>5</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., (2011), « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P155.

ou les tableaux de bord, qu'elles procèdent de la conduite efficace et ordonnée de la gestion ou encore qu'elles soient partie intégrante du système de contrôle de gestion lui-même ».

Les entreprises pratiquent aujourd'hui ce que l'on appelle le contrôle de gestion social qui met à la disposition des directeurs des ressources humaines toute une batterie d'outils : tableaux de bord et indicateurs sociaux, budget des frais de personnel, analyse et contrôle de la masse salariale, etc. En outre, le contrôleur de gestion participe en collaboration avec les DRH, à la mise en œuvre des systèmes de récompenses, systèmes d'intéressement, etc.<sup>1</sup>.

#### **I.6.6. Contrôle de gestion et les autres formes de contrôle :**

Selon Cuyaubère T. et Muller J.<sup>2</sup>, il n'est pas toujours facile de clarifier les frontières entre les domaines respectifs du contrôle de gestion et des différents types de contrôle. La multitude de formes de contrôle conduit souvent à une confusion de ceux-ci avec le contrôle de gestion.

##### *a) Types de contrôle :*

Au sein des entreprises, le besoin de contrôle s'est élargi et s'est diversifié ; et par conséquent, de nombreuses formes de contrôle sont apparues. Il nous semble nécessaire de définir celles qui nous semblent les principales, afin de pouvoir les distinguer du contrôle de gestion.

- **Le contrôle interne :**

Selon l'Ordre des Experts Comptables français cité par Alazard C. et *al.*<sup>3</sup>, le contrôle interne constitue : « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation et la mise en place des méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

- **L'audit interne :**

L'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes, définit l'audit interne comme étant : une activité autonome d'expertise, ayant pour objectif d'assister le manager pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit aussi fournir un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants. Il est ainsi considéré comme un contrôle destiné à évaluer l'efficacité des autres contrôles.

Le terme « interne » indique l'appartenance du contrôleur à l'entreprise, mais l'audit peut être aussi externe... Au cours de ces dernières décennies, le développement progressif des domaines

---

<sup>1</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P31.

<sup>2</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P33.

<sup>3</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P10.

de l'audit a fait apparaître plusieurs formes d'audit (financier, fiscal, informatique, d'efficacité)<sup>1</sup>.

b) En quoi le contrôle interne et l'audit se différencient-ils du contrôle de gestion ?

• **Le contrôle de gestion et le contrôle interne :**

Selon Sépari S. et al.<sup>2</sup>, la différence entre contrôle interne et contrôle de gestion se manifeste dans le tableau suivant :

**Tableau N°01 :** Principales différences entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	<b>Contrôle interne</b>	<b>Contrôle de gestion</b>
<b>Nature</b>	Ensemble de sécurités	Procédures de pilotage de la performance et d'animation des hommes
<b>Objectifs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Protection du patrimoine</li> <li>• Qualité de l'information</li> <li>• Prévention des fraudes</li> <li>• Application des instructions de la direction</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conception du circuit d'information</li> <li>• Suivi de l'atteinte des objectifs fixés</li> <li>• Coordination des acteurs et des décisions</li> </ul>
<b>Manifestations</b>	Vérification comptables et physiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Calcul et analyse des coûts et des résultats</li> <li>• Budgets</li> <li>• Reporting et tableaux de bord</li> </ul>

**Source :** Sépari S., Solle G., Le Cœur L., (2014), « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P7.

Aussi, Berland N. et Simon F.X.<sup>3</sup>, identifient trois divergences principales qui distinguent le contrôle de gestion du contrôle interne :

- une divergence de méthode : analyse des coûts *versus* analyse qualitative ;
- une divergence d'objet : approche par les processus *versus* approche par les risques ;
- une divergence de perception : contrôle choisi *versus* contrôle subi.

Pour Cuyaubère T. et Muller J.<sup>4</sup>, la mission du contrôle de gestion consiste à la définition, des règles liées au choix des actions à entreprendre et des moyens à mettre en œuvre et aussi des procédures d'évaluation des résultats. Tandis que, la définition des règles d'accomplissement des actions choisies relève du contrôle interne. Et l'ensemble qu'ils constituent, contrôle de gestion et contrôle interne, contribue à la maîtrise de l'organisation.

<sup>1</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P21.

<sup>2</sup> Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Op.cit., P7.

<sup>3</sup> Berland N., Simon F.X., « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleurs pratiques », Op.cit., P195.

<sup>4</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P34.

- **Le contrôle de gestion et l'audit interne :**

Alazard C. et al.<sup>1</sup>, pensent que l'audit se différencie du contrôle de gestion, essentiellement en termes de temporalité :

- l'audit est une mission ponctuelle (les interventions des auditeurs sont ponctuelles) ;
- le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise (agit en suivi).

Par ailleurs, Löning H. et al.<sup>2</sup>, identifient deux modes de coopération qui existent entre l'audit interne et le contrôle de gestion :

- Tout d'abord, le contrôle de gestion agit dans les intervalles de temps qui séparent deux missions d'audit ; de façon que l'audit assure une analyse précise d'éventuels dysfonctionnements ou améliorations, tandis que le contrôle de gestion fait en sorte de régler les dysfonctionnements décelés, jusqu'à la prochaine mission, ou au moins d'enregistrer de nets progrès.
- En second lieu, l'audit interne veille en permanence au respect des procédures de saisie de données comptables ou physiques. La fiabilité des données utilisées par le contrôleur de gestion lors de ses analyses dépend donc de la qualité du travail de l'audit interne.

En définitive, il s'avère que le travail du contrôleur de gestion est plus général et plus permanent que celui de l'auditeur. Néanmoins, pour l'audit interne, le contrôle de gestion n'est qu'un service comme les autres, qui doit être régulièrement audité, en vérifiant la sincérité des budgets, des tableaux de bord et des divers documents systématiques<sup>3</sup>.

Selon Cuyaubère T. et Muller J.<sup>4</sup>, il est nécessaire de retenir la complémentarité des différentes formes du contrôle qui s'exerce :

- D'abord par une action préventive et prévisionnelle :
  - Pour le *contrôle de gestion* : prévision des événements ;
  - Pour le *contrôle interne* : prévision des conduites à tenir par organisation des rôles, fixation des règles et des procédures.
- Ensuite par une évaluation des actions et de leurs résultats :
  - Pour le *contrôle de gestion* : dans une optique d'efficacité et d'efficience ;
  - Pour l'*audit interne* : dans une optique de régularité.

---

<sup>1</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P11.

<sup>2</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P293.

<sup>3</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P36.

<sup>4</sup> Cuyaubère T., Muller J., Idem.

**Section 2 : Les outils du contrôle de gestion :**

Afin de piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. De la même manière, pour pouvoir être opérationnel, le contrôleur de gestion respecte une méthodologie de travail précise et utilise une série d'outils qui s'appuie sur l'organisation de l'entreprise. Ces outils suivent au quotidien l'activité de l'entreprise et sa performance et c'est à l'entreprise de les construire.

On recense plusieurs types d'outils de contrôle de gestion, certains sont directement applicables et d'autres ne le sont pas. Les principaux seront présentés succinctement dans cette section, avec une attention portée sur la comptabilité de gestion et le calcul des coûts.

Afin d'exercer ses différentes missions, le contrôleur de gestion utilise de nombreux outils :

**II.1. Outils de suivi des résultats de nature comptable : (Comptabilité de gestion/calcul des coûts)**

Dans la plupart des entreprises, l'assurance de la gestion et la prise de décisions se fondent sur des éléments comptables issus :<sup>1</sup>

- soit de la comptabilité générale (financière) qui permet l'obtention d'un résultat global,
- soit de la comptabilité analytique (de gestion) qui fournit un résultat selon un découpage en sections, en activités, en produits, en budgets, etc.

Selon Dubrulle L. et Jourdain D.<sup>2</sup>, « la compétitivité des entreprises en situation concurrentielle, l'efficacité des organisations en période de limitation de leurs ressources passent par l'analyse et le suivi de leurs coûts ».

La branche de la comptabilité qui s'occupe du calcul des coûts est appelée :<sup>3</sup>

- Comptabilité analytique dans les PCG français antérieurs à 1999 ;
- Comptabilité de gestion dans les ouvrages récents.

**II.1.1. La comptabilité analytique (de gestion) :**

La mise en place d'un système d'analyse des coûts relève de la comptabilité de gestion disent Jacquot T. et Milkoff R.<sup>4</sup>, cette dernière assiste le contrôleur de gestion dans ses décisions en lui fournissant les informations dont il a besoin... C'est un outil de contrôle qui repose sur

---

<sup>1</sup> Les ingénieurs associés (LIA), (2008), « Le calcul des coûts, la gestion et le management par la méthode UVA (Unités de valeur ajoutée) », Courbevoie, P3.

<sup>2</sup> Dubrulle L., Jourdain D., (2013), « Comptabilité analytique de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P11.

<sup>3</sup> Langlois L., Bonnier L., Bringer M., « Le contrôle de gestion », Op.cit., P31.

<sup>4</sup> Jacquot T., Milkoff R., (2007), « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Dareios & Pearson Education, France, P59.

la nature des informations ainsi que sur leur système de collecte et de traitement. C'est donc un mode de traitement des données.

La comptabilité générale fournit un résultat global annuel, connu généralement quelques semaines après la clôture de l'exercice comptable. Pour une gestion plus efficace, des informations plus détaillées et plus fréquentes sont nécessaires, même si moins précises. La comptabilité analytique répond à ce besoin d'efficacité. C'est l'une des techniques les plus anciennes pour passer d'une mesure globale de la performance à des mesures « locales ». En effet, la comptabilité analytique permet de connaître le coût des différentes activités ou productions de l'entreprise et de déterminer, de façon détaillée et précise, l'origine du résultat qui n'est connu que globalement en comptabilité générale. Elle permet, en outre, de calculer des coûts prévisionnels, sur la base des budgets établis par les différents services<sup>1</sup>.

Bien que les états fournis par la comptabilité générale ne cessent de s'enrichir, souligne Mévellec P.<sup>2</sup>, celle-ci continue de traiter l'intérieur de l'entreprise comme une boîte noire. On sait ce qui y rentre, ce qui en sort, mais on ne sait rien de la façon dont les entrées se sont muées en sorties. C'est le rôle de la comptabilité de gestion d'éclairer les mécanismes en œuvre à l'intérieur de cette boîte noire, puisqu'elle permet la modélisation du fonctionnement interne de l'entreprise en reliant les consommations avec les biens et services mis sur le marché.

Aussi, contrairement à la comptabilité financière traditionnelle, qui est obligatoire au regard de la loi et qui sert surtout à rendre compte à l'externe en utilisant des conventions assez standardisées, la comptabilité de gestion est facultative et est principalement utilisée à l'interne de l'organisation. Elle sert d'appui aux gestionnaires et administrateurs, dans la prise des décisions stratégiques sur le contrôle et la croissance de l'entreprise<sup>3</sup>.

D'une manière générale, la comptabilité de gestion peut être définie comme un mode de traitement des données qui réalise le calcul et l'analyse des coûts nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles, destinées à éclairer et à orienter leurs prises de décisions. Elle contribue ainsi, à l'amélioration de la performance de l'organisation<sup>4</sup>.

Selon Grandguillot B. et Grandguillot F.<sup>5</sup>, les objectifs essentiels de la comptabilité de gestion sont :

---

<sup>1</sup> Dubrulle L., Jourdain D., « Comptabilité analytique de gestion », Op.cit., P1-P9.

<sup>2</sup> Mévellec P., (1995), « Le calcul des coûts dans les organisations », Éditions La Découverte, Paris, P3.

<sup>3</sup> Villeneuve J., (1997), « Comptabilité de gestion », Direction des communications, Québec, P5.

<sup>4</sup> Langlois L., Bonnier L., Bringer M., « Le contrôle de gestion », Op.cit., P22.

<sup>5</sup> Grandguillot B., Grandguillot F., (2014), « L'essentiel de la comptabilité de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Moulineaux, P15.



- connaître les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits ou des activités ;
- étudier le comportement des charges par rapport au niveau d'activité de l'entreprise ;
- identifier les bases d'évaluation de certains éléments du bilan ;
- établir des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis, budget d'exploitation) ;
- en constater la réalisation et expliquer les écarts (contrôle des coûts et des budgets).

Pour réaliser ces objectifs, sa mise en place dans l'entreprise doit être adaptée à l'activité d'exploitation qu'elle exerce, à sa taille, à sa structure ainsi qu'aux besoins de ses décideurs.

### **II.1.2. Le calcul des coûts :**

Le calcul des coûts joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion. En effet, il permet de quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus.

Les coûts peuvent être calculés a priori (antérieurement aux faits qui les ont engendrés) : coûts préétablis ou coûts standards ou coûts prévisionnels, en vue de les maîtriser, ou a posteriori (postérieurement aux faits qui les ont engendrés) : coûts constatés ou coûts réels ou coûts historiques, dans l'intention de les contrôler<sup>1</sup>. Ces deux calculs sont sans doute souhaitables. Leur comparaison permet d'identifier des écarts dont l'analyse et l'interprétation peuvent être la source d'actions d'amélioration de l'efficacité dans la consommation des ressources<sup>2</sup>. Le calcul des coûts se fait généralement sur une période mensuelle.

D'après Dubrulle L. et Jourdain D.<sup>3</sup>, la réflexion sur l'enchaînement des calculs nécessaires est en fonction des coûts que l'entreprise souhaite déterminer. Ainsi, une présentation claire des coûts calculés est fondamentale, en vue de faciliter la lecture par les différents utilisateurs.

#### **II.1.2.1. Histoire du « calcul des coûts » :**

Selon Alazard C. et *al.*<sup>4</sup>, l'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne étant donné qu'elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès l'instauration d'une activité économique... Les premières pratiques et formalisations sur le calcul et l'analyse des coûts sont apparues dans la première phase de la révolution industrielle et iront en s'amplifiant.

---

<sup>1</sup> Grandguillot B., Grandguillot F., « L'essentiel de la comptabilité de gestion », Op.cit., P16.

<sup>2</sup> Mévellec P., « Le calcul des coûts dans les organisations », Op.cit., P5.

<sup>3</sup> Dubrulle L., Jourdain D., « Comptabilité analytique de gestion », Op.cit., P14.

<sup>4</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P4.

En outre, les modifications organisationnelles de la production (le passage du système de *putting-out* : production externalisée, au système de *factory* : production regroupée dans une usine) augmentent les besoins dans le calcul des coûts.

En effet, dans l'histoire des coûts appliquée aux entreprises industrielles, trois étapes peuvent être distingués, avec une évolution du vocabulaire :<sup>1</sup>

- D'abord, avec le développement industriel occidental tout au long du XIXe siècle, c'est la *comptabilité industrielle* qui s'élabore et se diffuse ... Elle doit aider le gestionnaire au calcul des coûts des processus de production, donc des produits fabriqués, ainsi qu'à la fixation des prix dans un contexte de plus en plus concurrentiel.

- Vers 1915, avec l'OST (Organisation scientifique du travail) proposée par F. Taylor, la comptabilité commence à s'affiner ; elle segmente les activités, élabore des normes, calcule des écarts par rapport aux normes et contrôle les résultats de toutes les organisations, quel que soit leur secteur d'activité. La *comptabilité* devient de ce fait *analytique d'exploitation*.

- À l'heure actuelle, on parle de *comptabilité de gestion* qui intègre l'ensemble des démarches et techniques aidant les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

#### II.1.2.2. Définition du coût :

Un coût est défini par De rongé Y.<sup>2</sup>, comme « tout regroupement de charges comptables qu'il est pertinent d'opérer pour informer une prise de décision dans l'entreprise ou pour assurer le contrôle d'une partie ou de l'ensemble de l'organisation ». Ces charges sont relatives aux décaissements de « monnaie » pour : achats et consommation de matière, salaires du personnel, frais d'entretien et de gestion, etc.

Un coût consiste alors à l'ensemble de charges significatives qui s'accumulent sur un produit déterminé (bien ou service)<sup>3</sup>.

Aussi, selon le Plan Comptable Général français de 1982 :<sup>4</sup> le coût est « une somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». En analysant cette définition, on constate que dans la vision classique du coût portée par les comptables, le terme coût ne s'applique pas uniquement qu'aux produits mais à tout autre objet désigné pour lequel il est jugé utile d'affecter des charges et d'en faire la somme.

<sup>1</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P4-5.

<sup>2</sup> De rongé Y., (2013), « Comptabilité de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, De Boeck Supérieur s.a., Belgique, P38.

<sup>3</sup> Melyon G., (2004), « Comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition, Bréal, Paris, P10-11.

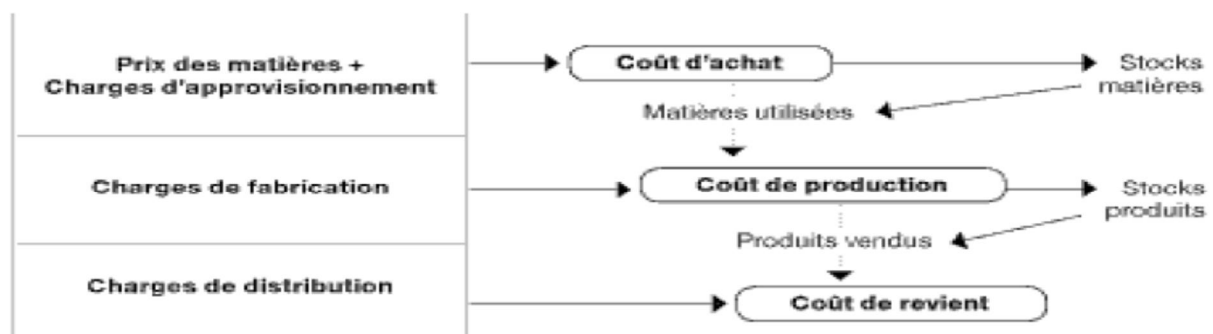
<sup>4</sup> De rongé Y., Idem, P37.

En effet, tout peut devenir objet de coût :<sup>1</sup> une activité, un processus, un client, un service, une fonction, un programme, etc. Quel que soit l'objet, le calcul requiert la réponse à une question unique : « quelles ont été les ressources consommées pour la réalisation de l'objet ? ».

### II.1.2.3. La hiérarchie des coûts :

Selon Melyon G.<sup>2</sup>, plusieurs coûts peuvent être déterminés suivant le stade d'élaboration d'un produit. Comme figure dans le schéma ci-dessous, il est possible de calculer un coût à chaque phase du cycle d'exploitation de l'entreprise (achat, production et distribution). Au stade final, le coût du produit distribué est désigné par coût de revient. Il regroupe l'ensemble des charges qui lui sont attribuées jusqu'au dernier stade de son exploitation : les ventes.

**Figure N°05 :** Représentation de la hiérarchie des coûts.



REPRÉSENTATION DE LA HIÉRARCHIE DES COÛTS.

**Source :** Jacquot T., Milkoff R., « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Op.cit., P72.

Ces différents coûts se calculent successivement, en tenant compte des variations de stock entre chaque étape<sup>3</sup>.

### II.1.2.4. Choix de la méthode d'analyse des coûts : à la recherche du coût pertinent

Selon Jacquot T. et Milkoff R.<sup>4</sup>, deux méthodes peuvent être distinguées selon la distinction des charges opérées et leur niveau d'intégration dans les coûts : la méthode des coûts complets et celle des coûts partiels ; autour desquelles plusieurs techniques s'articulent.

<sup>1</sup> Mévellec P., « Le calcul des coûts dans les organisations », Op.cit., P4.

<sup>2</sup> Melyon G., « Comptabilité analytique », Op.cit., P11.

<sup>3</sup> Jacquot T., Milkoff R., « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Op.cit., P72.

<sup>4</sup> Jacquot T., Milkoff R., Idem, P67.

- **La méthode des coûts complets :**

Langlois L. et *al.*<sup>1</sup>, définissent le coût complet d'un objet comme l'ensemble des charges qui peuvent lui être attribuées. Ces auteurs indiquent que, les décisions stratégiques à long terme (conception des produits, fixation des prix, définition de la politique commerciale, etc.) se fondent sur la connaissance des coûts complets provoqués par les activités de l'entreprise.

La méthode des coûts complets permet de calculer un résultat par produit en comparant son prix de vente à son coût de revient. Pour ce faire, elle nécessite de classer l'ensemble des charges incorporées aux coûts en charges directes et charges indirectes.

Selon Bouin X. et Simon F.X.<sup>2</sup> :

- *Les charges directes* : sont des charges que l'on peut affecter directement, sans ambiguïté, au produit (matière première, heures de travail dans la production, etc.) ;
- *Les charges indirectes* : sont des charges que l'on ne peut pas affecter directement au produit. D'après Grandguillot B. et F.<sup>3</sup>, elles concernent plusieurs coûts et doivent donc être réparties à l'aide d'une clé de répartition, avant d'être incorporées au coût d'un produit ou d'un objet de coût. *Exemple* : les consommations téléphoniques.

Il existe par conséquent des charges variables directes (CVD), des charges variables indirectes (CVI), des charges fixes directes (CFD) et des charges fixes indirectes (CFI) :<sup>4</sup>

- *Les charges fixes* : sont les charges dont le montant reste inchangé quel que soit le volume produit. (Toutefois, les charges fixes évoluent par palier).
- *Les charges variables* : charges dont le montant varie en fonction du volume produit.

- **La méthode des coûts partiels :**

Contrairement aux coûts complets, les coûts partiels n'affectent qu'une partie des charges aux coûts, sélectionnées selon certains critères. Ils sont au nombre de trois :

- *Les coûts directs : CVD+CFD*

L'objet de cette méthode est de n'affecter au coût du produit que des charges directes : charges variables directes et charges fixes directes. Aucune clé de répartition n'est donc nécessaire. D'après Combes J. E. et *al.*<sup>5</sup>, cette méthode permet de calculer la marge sur coût direct, obtenue par la différence entre le chiffre d'affaires (CA) et la somme des coûts directs.

---

<sup>1</sup> Langlois L., Bonnier L., Bringer M., « Le contrôle de gestion », Op.cit., P35.

<sup>2</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P133-P135.

<sup>3</sup> Grandguillot B., Grandguillot F., « L'essentiel de la comptabilité de gestion », Op.cit., P31.

<sup>4</sup> Bouin X., Simon F.X., Idem, P133.

<sup>5</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochelet E., Cadet F., Chaix V., Créty M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P169.

- **Le direct costing (les coûts variables) : CVD+CVI**

Selon Bouin X. et Simon F.X.<sup>1</sup>, « le direct costing s'intéresse aux seules charges variables : charges variables directes et charges variables indirectes ». L'intérêt de cette méthode est d'obtenir une marge sur coûts variables (MCV) calculée comme la différence entre le prix de vente et les coûts variables en vue de déterminer le seuil de rentabilité<sup>2</sup> de l'entreprise. Cette méthode permet de calculer des coûts fiables et précis retenant des éléments sur lesquels il est possible d'agir à court terme. La connaissance des MCV facilite l'anticipation des résultats et permet d'identifier, les produits et les activités qu'il serait préférable de développer<sup>3</sup>.

- **Le direct costing évolué (les coûts spécifiques) : CVD+CVI+CFD**

Cette méthode complète l'approche du direct costing en intégrant au calcul les charges fixes directes. Cette méthode permet le calcul d'un seuil de rentabilité non pas global pour l'entreprise mais par produit, en calculant le CA à réaliser pour que la MCV réalisée par ce produit couvre l'ensemble des charges directes de ce produit<sup>4</sup>. Le direct costing évolué permet aussi de contribuer à la couverture des charges fixes indirectes, obtenue par la différence entre le chiffre d'affaires et la somme des charges variables et fixes directes<sup>5</sup>.

### II.1.2.5. Les nouvelles méthodes de calcul des coûts :

Actuellement, le défi majeur de la plupart des entreprises, quelle que soit leur stratégie, est la maîtrise de leurs coûts. Celles-ci essayent constamment de les réduire, afin de rester compétitifs sur des marchés de plus en plus concurrentiels. Ce qui pousse nombre de ces entreprises à s'interroger encore sur la pertinence de leurs systèmes comptables<sup>6</sup>.

Aussi, dans la deuxième partie des années 80, les systèmes classiques de calcul des coûts ont été fortement critiqués. Ils se sont vu reprocher leur manque de pertinence. Le besoin de disposer des coûts de revient plus fiables pour appuyer les choix stratégiques et opérationnels s'est donc progressivement affirmé. Comme réponse à cette quête de pertinence perdue, de nouvelles méthodes sont apparues, les mieux connues : « *l'activity based costing* » mise au point aux Etats-Unis et « *le target costing* » au Japon. Celles-ci ont suscité un vif intérêt<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P137.

<sup>2</sup> Appelé aussi point mort, d'équilibre : chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise ne réalise ni perte, ni bénéfice.

<sup>3</sup> Dubrulle L., Jourdain D., (2000), « Comptabilité analytique de Gestion », Dunod, Paris, P177.

<sup>4</sup> Bouin X., Simon F.X., Idem, P139.

<sup>5</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Créty M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P169.

<sup>6</sup> De rongé Y., « Comptabilité de gestion », Op.cit., P7-8.

<sup>7</sup> Mendoza C., Zilberberg E., (2011), « Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion », L'Expansion Management Review 2011/1 (N° 140), PP.92-103.

- **La méthode des coûts à base d'activité (la comptabilité par activités) « Activity based costing » (ABC) et ses corollaires (ABM et ABB) :**

Apparue aux Etats-Unis en 1986, fruit de la collaboration entre le CAM-I<sup>1</sup> et les chercheurs d'Harvard (Cooper, Kaplan et Johnson), son but premier est de permettre de calculer un coût de revient complet plus pertinent. Cette méthode suggère de s'appuyer sur les activités<sup>2</sup>. Elle repose sur un postulat simple :<sup>3</sup> les charges sont encourues pour mener à bien des activités... Présentée comme une solution aux problèmes de pertinence, l'ABC a connu succès.

Selon Turki O.<sup>4</sup>, la comptabilité par activités aide à pallier aux insuffisances des méthodes classiques en permettant le calcul d'un coût de revient plus fiable et plus approprié au nouveau contexte de production et de commercialisation. Elle permet d'affecter les charges d'une entité (société, direction...) sur des activités (conception des produits, distribution, gestion des sinistres...), puis de réallouer les coûts de celles-ci aux objets de coût (produits, clients, etc.) ou aux marchés, en fonction de la consommation que ceux-ci font de chaque activité. Ce qui permet une affectation plus directe des coûts sur les produits.

L'ABC devrait réconcilier tenants des coûts complets et tenants des coûts partiels, elle a donc pris le meilleur de chaque méthode : un coût complet d'une part, pertinent d'autre part, pour une meilleure orientation des choix stratégiques (Choix de gamme, Fabrication ou sous-traitance, etc.) et des politiques de fixation des prix de vente<sup>5</sup>.

- ***Le management par les activités : « activity based management » (ABM)***

Plus tard dans la décennie, la méthode ABC a été suivie et complétée par la méthode ABM, qui n'est autre que l'utilisation par le management d'indicateurs construits sur la base d'ABC<sup>6</sup>. C'est donc l'ABC qui ouvre la voie à un ABM.

Selon Bouin X. et Simon F.X.<sup>7</sup>, « si le premier mérite de l'ABC est de constituer une méthode de calcul de coût de revient complet pertinente, son second mérite, est de décloisonner la vision de l'entreprise et offrir par conséquent un outil de management cohérent avec les exigences de l'entreprise moderne : le management par les activités ».

---

<sup>1</sup> Consortium for Advanced Manufacturing International : un groupement international d'entreprises et de consultants constituant une organisation de recherche et de développement, à (Arlington, Texas).

<sup>2</sup> L'activité : est un ensemble de tâches élémentaires utilisant un certain nombre de ressources concourant à l'obtention d'un résultat identifiable au bénéfice d'un client, interne ou externe (Bouin X., Simon F.X., P146).

<sup>3</sup> Mendoza C., Zilberberg E., « Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion », Op.cit.

<sup>4</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>5</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P144-145.

<sup>6</sup> Milkoff R., (1996), « Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités », IAE de Paris (Université Paris1, Panthéon-Sorbonne) - GREGOR - 1996.06.

<sup>7</sup> Bouin X., Simon F.X., Idem, P153.

Alazard C. et al.<sup>1</sup>, définissent l'ABM comme « une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu ». En effet, la méthode ABM a pour but de détecter les activités fondamentales à piloter et de rechercher ensuite l'efficacité de leur enchaînement, tout en tenant compte de l'importance croissante de la coordination<sup>2</sup>.

Doriath B.<sup>3</sup>, considère l'ABC comme une méthode de management des coûts (recherche de la vérité et de la minimisation des coûts) et l'ABM comme une méthode de management des activités en vue d'une amélioration de la performance globale de l'entreprise.

- **Les budgets par activités : « activity based budgeting » (ABB) :**

Le budget fondé sur l'activité ou ABB qui s'appuie sur les démarches ABC et ABM se trouve à son tour ancré dans la stratégie de l'entreprise<sup>4</sup>. Son principe de base consiste à calculer les coûts prévisionnels d'une activité à partir des consommations prévues par cette activité<sup>5</sup>.

Dans ce contexte -clarifient Bouin X. et Simon F.X.<sup>6</sup>- les budgets par activités évaluent le volume d'activités nécessaires à la réalisation des objectifs de vente et de production via les inducteurs d'activité et, par conséquent dimensionnent les ressources nécessaires via les inducteurs de ressources. L'ABB est perçu par la direction générale comme un outil fabuleux de simulation et d'anticipation.

Outre la maîtrise du processus budgétaire, ajoutent ces auteurs, l'atout majeur de l'ABB est l'intégration totale de la dimension de plans d'actions. De ce fait, il garantit aux opérationnels et au contrôleur de gestion la simplification et l'accélération des négociations inhérentes à tout processus budgétaire... Il allège donc le processus itératif en permettant l'identification immédiate des ajustements nécessaires (objectifs, moyens et résultats).

• **La méthode des coûts cibles « target costing » :**

Le target costing, conception au coût cible (« design to cost » ou « backward costing » chez les anglo-saxons) est apparu au cours des années 1970 dans les entreprises japonaises (mis au point par Toyota) et s'est généralisé depuis 1990 dans l'automobile, la construction électrique et l'électronique. Il s'agit selon Grandguillot B. et F.<sup>7</sup>, « d'un coût constituant un objectif déterminé, calculé généralement à partir du prix de vente visé (prix cible) dont on déduit

<sup>1</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P588.

<sup>2</sup> Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Op.cit., P5.

<sup>3</sup> Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, P132.

<sup>4</sup> Villesèque F., (2003), « Le processus budgétaire comme jeu d'interactions organisationnelles », Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique.

<sup>5</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., Idem, P609.

<sup>6</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P149-P150.

<sup>7</sup> Grandguillot B., Grandguillot F., « L'essentiel de la comptabilité de gestion », Op.cit., P121.

la marge souhaitée. Il est évalué par l'entreprise compte tenu de ses compétences et du marché dès le début de la conception du produit ».

D'après Mendoza C. et Zilberberg E.<sup>1</sup>, cette méthode est une remise en cause de la comptabilité de gestion traditionnelle qui s'intéresse uniquement au coût des produits existants alors que 80% des coûts sont déterminés au moment de la conception. De nombreuses entreprises ont été alors conduites à s'intéresser au target costing, qui consiste à s'interroger, dès la conception du produit, sur les besoins et attentes du futur client ainsi que sur le prix qu'il serait prêt à payer. La valeur pour le client, de chaque attribut de l'offre que l'on cherche à évaluer et dont on effectue ensuite la somme algébrique, représente le coût maximal qu'il convient d'engager...

Ces auteurs indiquent que cette méthode recommande le lancement d'un produit, une fois que son coût ciblé par l'entreprise pourra lui assurer un certain objectif de marge... Une autre approche est venue compléter le target costing, apparue également au Japon : le kaizen costing (amélioration continue des coûts).

- **Les méthodes des unités de valeur ajoutée (UVA) et de Time-Driven Activity Based Costing (TDABC), des substituts à l'ABC ?**

Malgré le succès qu'a connu l'ABC au cours des années 1990, notamment dans les grandes entreprises. Cette méthode a reçu une vague de critiques quelques années plus tard, dénonçant sa lourdeur lors de son implantation et son exploitation ainsi que sa fiabilité relative, malgré sa complexité. En vue de pallier à ces contraintes, de nouvelles pistes de réflexion furent envisagées. De nouvelles méthodes en découlent, telles que l'UVA et le TDABC<sup>2</sup>.

- **La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) :**

C'est la méthode la plus ancienne. Mise au point pour la première fois dans les années 1940 par l'ingénieur Georges Perrin qui la nomme « méthode GP », relativement peu diffusée jusqu'alors. Et reprise dans les années 1970 par le cabinet LIA qui l'a développé pour devenir en 1995 la méthode UVA. Elle a été diffusée désormais sous ce nom. L'UVA est donc, l'héritière de la méthode GP<sup>3</sup>. Elle repose sur la création d'une unité de mesure de la valeur ajoutée par toutes les fonctions de l'entreprise : l'UVA<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Mendoza C., Zilberberg E., « Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion », Op.cit.

<sup>2</sup> Berland N., Simon F.X., « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleurs pratiques », Op.cit., P17.

<sup>3</sup> Berland N., Simon F.X., Idem, P18.

<sup>4</sup> Les ingénieurs associés (LIA), « Le calcul des coûts, la gestion et le management par la méthode UVA (Unités de valeur ajoutée) », Op.cit., P3.



D'après Jacquot T. et Milkoff R.<sup>1</sup>, l'objet de cette méthode est la mesure de toutes les activités de l'entreprise avec une seule unité de référence. Toutes ces activités sont alors rapportées à cette unité et ainsi représentées sous la forme d'un ensemble de postes UVA.

L'essentiel pour la méthode UVA, ajoutent Buffet V. et *al.*<sup>2</sup>, est de déterminer le résultat par vente. Pour ce faire, une imputation directe de tous les processus qu'elle a consommée est nécessaire, qu'ils soient liés aux produits livrés, mais aussi au client (commande et livraison). De surcroît, on mesure pour chaque vente le nombre exact d'UVA qu'elle a consommée.

- ***Le Time-Driven Activity Based Costing (TDABC) :***

Apparu en 2004, le Time-Driven Activity Based Costing est présenté par ses initiateurs (Kaplan et Anderson) comme une évolution simplificatrice de l'ABC.

Pour Dragos Z.<sup>3</sup>, la conception et les calculs dans le TDABC, sont effectués en grande partie, de façon directe par les managers, ce qui apporte plus de rapidité et de souplesse. Par conséquent, le coût des inducteurs devrait être plus précis, car il se fonde sur des unités de temps... C'est donc une version rénovée de l'ABC originel, qui apporte des innovations en termes d'utilisation et de valorisation des temps standard.

En effet, au lieu d'identifier les ressources consommées par les activités, on impute les ressources à des « groupes de ressources ». Le montant des ressources consommées pour une activité est obtenu en multipliant les temps qu'elle consomme (évalués à l'aide d'équations de temps) par le coût standard du groupe concerné. Il s'agit donc d'un coût à l'heure<sup>4</sup>.

In fine, il est à noter que, ces différentes méthodes ne s'opposent pas, elles se complètent et se combinent. Le gestionnaire trouve donc à sa disposition une multitude de méthodes d'analyse des coûts. Et c'est à lui de choisir parmi elles celle qui lui paraît la plus pertinente. Cela dépend de ses préoccupations (fixer un prix de vente, développer une ligne de produits, sous-traiter une activité, etc.) et des contraintes relatives à son activité, à son mode de gestion, etc.

Aussi, ces méthodes nous permettent d'expliquer les processus d'internalisation et d'externalisation par rapport aux coûts. De ce fait, ces stratégies sont le résultat de calculs nettement établis.

---

<sup>1</sup> Jacquot T., Milkoff R., « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Op.cit., P299.

<sup>2</sup> Buffet V., Fievez J., Staykov D., (2005), « Méthode UVA : quelles réalités ? », Comptabilité-Contrôle-Audit 2005/1 (Tome 11), PP.97-119.

<sup>3</sup> Dragos Z., (2009), « Genèse et évolutions d'une innovation, la méthode ABC », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France.

<sup>4</sup> Berland N., Simon F.X., « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleurs pratiques », Op.cit., P21.

### II.1.3. Les apports de la comptabilité de gestion au contrôle de gestion :

Giraud F. et *al.*<sup>1</sup>, synthétisent les principaux apports de la comptabilité de gestion au contrôle de gestion, dans les deux points suivants :

- ***La comptabilité de gestion comme outil de pilotage :***

Alors que la vision de la comptabilité générale est globale sur l'entreprise, en fournissant des informations sur les résultats globaux, la comptabilité de gestion, s'attache à détailler ces informations à des niveaux d'analyse plus fins (produits, départements, projets, etc.). En ce sens, elle représente un outil très utile pour les responsables d'entités, en leur permettant de piloter leurs coûts de façon détaillée par le biais des différents coûts qu'elle distingue et donc de résultats : coûts variables/fixes (marge sur coûts variables), coûts directs/indirects (marge sur coût direct), coût complet (résultat analytique). Par ailleurs, elle met à leur disposition une variété de méthodes d'analyse : ABC, ABM, ...TDABC. Le choix parmi celles-ci est lié aux types de décisions managériales envisagées.

- ***La comptabilité de gestion pour le reporting :***

La comptabilité de gestion en structurant les informations comptables selon des critères bien distincts de ceux de la comptabilité générale contribue à l'enrichissement du reporting financier destiné aux dirigeants.

## II.2. Outils de prévision : (Plans/budgets)

Apparu après la crise de 1929 aux Etats-Unis, le système budgétaire est une composante essentielle du contrôle de gestion qui rythme le management de beaucoup d'entreprises.

Les plans et budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour la maîtrise de la gestion des organisations, leur usage est quasi universel dans les grandes et moyennes entreprises. Ils permettent aux dirigeants d'exploiter les opportunités, d'avoir une vision de l'avenir et d'anticiper les problèmes. Un connaisseur a dit à ce propos : « Peu d'entreprises planifient leur faillite mais beaucoup d'entreprises défaillantes ont omis de planifier »<sup>2</sup>.

Mottis N.<sup>3</sup>, fait du système plan/budget une clé de voûte du système de pilotage dans de nombreuses organisations. En se référant à Lorino, (2001), il cite trois grandes étapes du cycle plan/budget, formalisées selon les contextes, disposant d'outils propres :

---

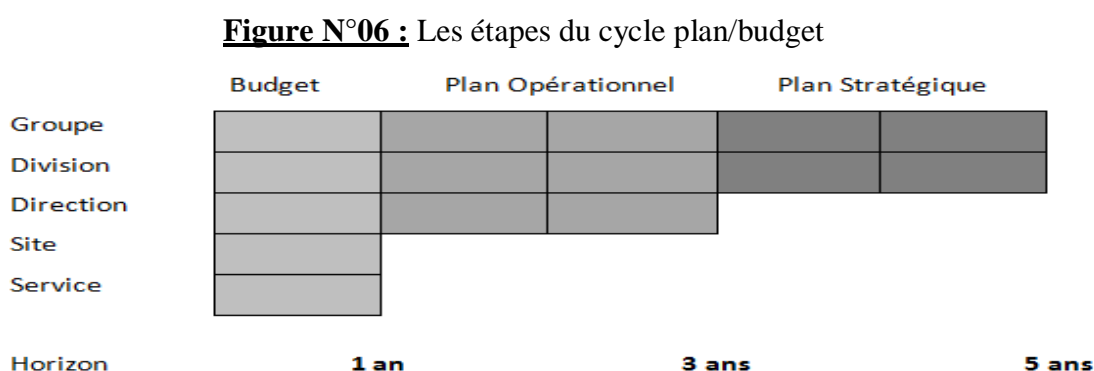
<sup>1</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P146-147.

<sup>2</sup> Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., (2010), « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 4<sup>ème</sup> Edition, Pearson Education, Paris, P195.

<sup>3</sup> Mottis N., (2006), « Le contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> Edition, Editions EMS, Paris, P41-43.

- La planification stratégique : elle repose sur des outils très ouverts avec une quantification globale et indicative et des études ciblées sur des points critiques (des Zooms). Elle est destinée à orienter l'organisation et débouche sur les plans opérationnels et donc les budgets.
- La planification opérationnelle : elle comprend les plans d'action et les objectifs d'activité, avec un chiffrage assez agrégé mais complet et cohérent.
- Le budget : il expose les actions et les activités de l'année, avec un chiffrage détaillé.

D'après cet auteur, ces différentes étapes toucheront des niveaux organisationnels et des horizons de temps différents, comme figure dans le schéma ci-dessous :



**Source :** Mottis N., (2006), « Le contrôle de gestion », EMS, 2<sup>ème</sup> Edition, Paris, P44.

En définitive, on peut dire que l'ensemble composé de plan stratégique, plan opérationnel et budget constitue l'armature du devenir de l'entreprise. La reconsidération annuelle de cet ensemble est un acte fondamental pour une gestion dynamique de l'entreprise. Pour une meilleure compréhension, nous passerons en revue ces trois concepts séparément :

### II.2.1. Le plan stratégique : prévision à long terme

Selon Bouquin H.<sup>1</sup>, le plan stratégique est le résultat d'une confrontation entre les résultats de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise, en termes de savoir-faire, de ressources humaines et financières.

Il constitue une formalisation des points essentiels de la stratégie (choix de positionnement, de segmentation des marchés, choix technologiques, etc.), qu'il traduit ensuite en objectifs quantifiés (pourcentage de part de marché, taux de rentabilité, etc.), en définissant les politiques et les moyens pour les atteindre (fusions-acquisitions, croissance interne, zones

<sup>1</sup> Bouquin H., « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P357.

géographiques, etc.). Ce plan projette sur un horizon de 5 ans ou plus. Il est élaboré par la direction générale (PDG, DG) en collaboration avec l'encadrement supérieur (directeurs fonctionnels, y compris le directeur du contrôle de gestion) dans le cadre du comité de direction et présenté au Conseil d'Administration, communiqué par la suite aux responsables des unités décentralisées, pour lesquels il servira de cadre à leur action. Il constituera une base dans l'élaboration des plans opérationnels<sup>1</sup>.

### **II.2.2. Le plan opérationnel : prévision à moyen terme**

A l'intérieur des unités décentralisées (filiales, divisions), le plan stratégique va être traduit en plans opérationnels pour les unités de production et commerciales (usines, points de vente...). Les plans opérationnels sont établis selon les secteurs sur deux à trois ans, ils se traduiront concrètement par des plans de financement, des plans d'investissement, de gestion des ressources humaines, etc. Ils se traduiront ensuite par un chiffrage détaillé à court terme dans le cadre de plans annuels, donnant lieu à l'élaboration de budgets<sup>2</sup>.

### **II.2.3. Les Budgets : prévision à court terme**

#### **II.2.3.1. Qu'est-ce qu'un budget ?**

Bouquin H.<sup>3</sup>, définit le budget, selon la conception classique du contrôle de gestion, comme « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels ». D'après Cuyaubère T. et Muller J.<sup>4</sup>, un budget se traduit concrètement par l'attribution à des responsables d'objectifs (de production, de ventes, de profits, normes de coûts à respecter, normes de rentabilité des capitaux investis, etc.) et de moyens (personnel, équipements, financement, trésorerie, etc.) chiffrés et datés qui résultent d'une série de prévisions et d'une attitude volontariste.

Le budget permet donc d'éclairer les actions et les décisions de ses responsables et constitue le guide, le cap, pour tous les acteurs de l'entreprise<sup>5</sup>. Il représente de ce fait un cadre de la délégation. On le prépare généralement à l'horizon d'une année<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P43.

<sup>2</sup> Augé B., Naro G., Idem, P44.

<sup>3</sup> Bouquin H., « Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P372.

<sup>4</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P257.

<sup>5</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Créty M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P178.

<sup>6</sup> Meric J., (2000), « Le contrôle de gestion entre risque et incertitude », 21<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, France.

### II.2.3.2. Les catégories de budgets :

Augé B. et Naro G.<sup>1</sup>, distinguent deux groupes de catégories de budgets, ceux qui apparaissent comme « déterminants » en raison de leur impact sur d'autres budgets et ceux qui sont des budgets « résultants », en cela qu'ils sont influencés par d'autres budgets. Pour eux, ce découpage est artificiel et variable selon les entreprises et leur pratique budgétaire :

- **Les budgets déterminants :**

- *Le budget des ventes* : ce budget permet de déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, de l'étude de marché, des ventes passées...

- *Le budget des approvisionnements et des stocks* : ce budget concerne les quantités de matières achetées... Son établissement dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement du stock...

- *Le budget de production* : l'élaboration de ce budget revient à rechercher l'optimisation de la capacité de production... Il convient donc de définir préalablement le programme de production optimum à l'aide de méthode de recherche opérationnelle.

- *Le budget du personnel* : pour le construire, il faut tenir compte des facteurs de productivité, du temps d'adaptation en cas de renouvellement du produit, du taux d'absentéisme, etc.

- **Les budgets résultants :**

- *Le budget des frais administratifs (charges de structure)* : il regroupe les charges indirectes liées à l'état-major et aux services fonctionnels (frais généraux ou frais discrétionnaires).

- *Le budget d'investissement* : lié aux objectifs à moyen et long terme de l'organisation, ce budget recense les engagements à court terme qui découlent des projets d'investissement.

- *Le budget de trésorerie* : ce budget traduit les données budgétées en termes d'encaissements et de décaissements et permet le suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise.

Selon Doriath B.<sup>2</sup>, la démarche de la prévision budgétaire permet :

- Une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et une amélioration de sa réactivité, par l'anticipation sur les réalisations ;
- La responsabilisation, l'engagement des personnels et la coordination de leurs actions.

---

<sup>1</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P50-52.

<sup>2</sup> Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », Op.cit., P3.

En revanche, Doriath B. signale que :

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque donc de pérenniser des postes budgétaires non efficaces ;
- La désignation des responsabilités et le contrôle peuvent être mal vécus. Pour motiver le personnel, une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire est nécessaire ;
- Dans le cadre d'une décentralisation non sincère, le budget risque d'être perçu par les responsables comme un ensemble de règles rigides qui leur sont imposées ;
- A l'inverse, la liberté octroyée aux responsables peut induire des lieux de pouvoirs, qui les incitent à chercher leur propre intérêt au détriment de l'intérêt global de l'entreprise ;
- La construction budgétaire peut devenir obsolète avec les évolutions de l'environnement. Pour adapter les programmes d'action et les prévisions, une veille constante est indispensable.

Bouquin H.<sup>1</sup>, souligne la nécessité d'aborder le cas de services administratifs et de charges non directement reliés à la vente, vu qu'il s'agit de domaines dans lesquels les entreprises engagent des moyens croissants et qu'il convient donc de pouvoir budgéter de manière à exercer un contrôle efficace... Cet auteur indique que les activités dont la production est immatérielle relèvent du *budget base zéro*.

### II.2.3.3. Le Budget Base Zéro (BBZ) :

Le budget base zéro est une technique inspirée de la pratique américaine des années 60 du (Planning, Programming, Budgeting System). En 1969, Texas Instrument, a repris cette pratique sous l'impulsion de son manager P. Pyhrr pour l'appliquer à son budget de recherche pour 1970. Conçue comme partie intégrante d'une démarche de Direction par Objectifs, la méthode BBZ s'est étendue aux autres fonctions de l'entreprise. En 1971, J. Carter, gouverneur de Géorgie, confie à P. Pyhrr l'application du BBZ au budget de cet État. Dans les années 80, le BBZ s'est diffusé dans la plupart des grandes entreprises occidentales<sup>2</sup>.

Le budget base zéro se propose de pallier aux inconvénients de la démarche budgétaire classique. Comme son nom l'indique, le dispositif budgétaire part de zéro, c'est-à-dire on ne tient pas compte du budget de l'année précédente pour déterminer celui de l'année à venir<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Bouquin H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Op.cit., P133-135.

<sup>2</sup> Bouquin H., Idem, P136.

<sup>3</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P125.

D'après Bouquin H.<sup>1</sup>, le BBZ repose sur un processus de quatre étapes :

- le découpage des fonctions concernées en centres de décision,
- l'analyse systématique de la valeur des activités de chaque centre,
- l'établissement de propositions budgétaires en élaborant un « ensemble budgétaire » pour chaque activité de base, qui traduira les différentes façons de la réaliser,
- le classement au sein de chaque ensemble budgétaire et le choix des propositions retenues.

Aussi, il est à noter que les budgets établis selon le BBZ supposent à leur tour, en amont l'existence d'une stratégie et en aval un processus de suivi, de pilotage et de post-évaluation.

Ce même auteur (P.144) pense que l'attrait de la méthode BBZ est l'effort de rigueur sur lequel elle parie. Toutefois, cela risque d'alourdir les procédures d'analyse.

Il ajoute par ailleurs (P.148), que l'inconvénient le plus visible du BBZ est la charge de travail qu'il entraîne, le temps nécessaire à son déroulement, le risque de surcharge administrative. En effet, la décentralisation des négociations et des décisions peut être une réponse à cette question. Aussi, la conception du BBZ plutôt comme un système de planification à deux ou trois ans que comme un système budgétaire annuel, peut résoudre ce problème de surcharge.

### **II.3. Les systèmes de suivi : (Contrôle budgétaire, tableaux de bord et reporting)**

Nous avons vu précédemment l'importance des processus de planification et de gestion des cycles budgétaires dans la fonction contrôle de gestion. La crédibilité de ces démarches, sollicite une bonne compréhension de leur valeur ajoutée potentielle, mais surtout leur articulation avec les outils et procédures de contrôle budgétaire<sup>2</sup>.

#### **II.3.1. Le contrôle budgétaire :**

Selon Alazard C. et al.<sup>3</sup>, la gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la gestion comportant deux phases bien distinctes :

- *La budgétisation* : c'est l'élaboration des budgets (documents),
- *Le contrôle budgétaire* : il s'agit du calcul des écarts et l'initiation des actions correctives.

---

<sup>1</sup> Bouquin H., « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Op.cit., P136.

<sup>2</sup> Demeestère R., Lorino P., Mottis N., (2009), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P127.

<sup>3</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P225.

Il s'avère donc qu'un budget au découpage adapté à l'activité n'a aucun intérêt en soi. Il ne prend son vrai sens que grâce à son corollaire, la démarche de contrôle budgétaire<sup>1</sup>.

Le contrôle budgétaire est défini par Gervais M.<sup>2</sup>, comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts,
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires,
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. »<sup>3</sup>.

En cas d'importance des écarts négatifs, les prévisions doivent être revues et les objectifs réajustés... Il faut surtout une bonne compréhension des causes d'écarts afin d'y remédier le plus rapidement. Ce qui constitue une source d'apprentissage et de progression<sup>4</sup>.

Cuyaubère T. et Muller J.<sup>5</sup>, indiquent que « tout contrôle budgétaire repose sur une décentralisation des responsabilités et une autonomie de décision conférée aux responsables ». Nul ne songe à en contester son utilité, du fait qu'il fournit une information indispensable :<sup>6</sup>

- Aux responsables financiers, en leur fournissant des chiffrages en valeur,
- Aux dirigeants, en mettant à leur disposition une synthèse des diverses activités,
- Aux opérationnels, en leur amenant à prendre conscience des conséquences financières de choix techniques, afin qu'ils disposent d'un langage commun.

Le contrôle budgétaire privilégie en grande partie les données comptables et financières. Il ne répond donc qu'en partie aux besoins de pilotage. En vue d'intégrer des indicateurs non financiers, il peut être utilement complété par les tableaux de bord<sup>7</sup>.

### II.3.2. Le tableau de bord : un outil de pilotage complémentaire

Combes J. E. et *al.*<sup>8</sup>, définissent le tableau de bord, comme « un ensemble de données synthétiques informant sur le degré de réalisation d'objectifs clés ». C'est un outil de pilotage. Les données synthétiques composant le tableau de bord sont appelées indicateurs de gestion.

---

<sup>1</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Créto M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P179.

<sup>2</sup> Gervais M., (1990), « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica, Paris.

<sup>3</sup> Alazard C., Sépari S., (2001), « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P278.

<sup>4</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P48-49.

<sup>5</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P259.

<sup>6</sup> Bouquin H., « Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P450.

<sup>7</sup> Bailly L., Leclere D., (2011), « Contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> Edition, Editions Foucher, Vanves, P155.

<sup>8</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Créto M. H., Vène-Rautureau C., Idem, P182.



D'après Hémici F. et Hénot C.<sup>1</sup>, un indicateur peut être défini comme « une information qui permet de connaître l'état du système à un instant T et de pouvoir en déduire très rapidement une amélioration ou une dégradation de la situation. Dans ce dernier cas, il doit permettre au responsable de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires ».

Aussi, selon Burlaud A. et al.<sup>2</sup>, « un indicateur est une information, si possible chiffrée, qui exprime l'évolution d'une variable d'action ». Par ailleurs, Combes J. E. et al.<sup>3</sup>, font de l'indicateur « un ratio permettant de mesurer de manière synthétique la réalisation d'un objectif. Il peut s'exprimer de manière variée, sous forme monétaire, de volume, de mesure qualitative...etc. ».

Selon Cuyaubère T. et Muller J.<sup>4</sup>, les indicateurs peuvent être classés suivant leur nature, le niveau de responsabilité auquel ils s'adressent, les risques mesurés, etc. La sélection des indicateurs caractéristiques nécessite la coopération des personnes concernées... Ces auteurs distinguent :

- *Les indicateurs de résultat* : ils donnent directement le degré de réalisation des objectifs (niveau des ventes, quantités produites, nombre de commandes, chiffre d'affaires, marges...);
- *Les indicateurs de moyens* : ils portent sur une variable jugée essentielle pour la réalisation de l'objectif (taux de couverture des points de vente, nombre de ruptures de stock, quantités consommées, nombre d'heures productives...);
- *Les indicateurs de l'environnement économique* : (cours des matières premières, parts de marché...).

Outre les critères financiers, le décideur a donc besoin des informations quantifiées, qui indiquent l'état du système, ainsi que l'état de son environnement, pour le pilotage de la performance d'une activité ou de l'unité qu'il est chargé de piloter... Un bon indicateur doit être : pertinent, contrôlable, ponctuel et fiable<sup>5</sup>.

Le gestionnaire doit non seulement disposer d'indicateurs d'état du système, mais aussi d'indicateurs propres à l'alerter à temps, en vue d'anticiper les changements qui peuvent mettre en cause le fonctionnement souhaité du système. Là, est le rôle du tableau de bord<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Hémici F., Hénot C., (2007), « Contrôle de gestion », Bréal éditions, P140.

<sup>2</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P550.

<sup>3</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochelet E., Cadet F., Chaix V., Créty M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P184.

<sup>4</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P297-298.

<sup>5</sup> Demeestère R., Lorino P., Mottis N., « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Op.cit., P84-85.

<sup>6</sup> Bouquin H., « Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P459.

Le tableau de bord joue donc un rôle d'alerte, puisqu'il permet de déceler rapidement les écarts par rapport aux résultats prévus. De ce fait, le responsable concerné peut engager à temps des actions correctives. C'est ce qui fait du tableau de bord un outil de pilotage<sup>1</sup>.

Tel que défini par Alazard C. et Sépari S., [cité par Augé B. et Naro G.<sup>2</sup>], le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. ». Ces auteurs précisent dans cette définition, que le tableau de bord est un instrument de communication et de décision, utilisé par le contrôleur de gestion afin d'attirer l'attention des responsables sur les points clefs de la gestion de l'unité à piloter.

En effet, la définition de Bouquin H.<sup>3</sup>, nous paraît la plus exhaustive : « Outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur. ».

Cuyaubère T. et Muller J.<sup>4</sup>, pensent que l'objectif premier du tableau de bord est la prise sous contrôle des éléments révélateurs d'incidents, la mesure des intensités et la détermination du moment et des moyens d'une intervention nécessaire, alors qu'elle est encore salutaire.

Aussi, selon Doriath B.<sup>5</sup>, le tableau de bord :

- permet le contrôle de gestion par la mise en évidence des performances réelles et potentielles et des dysfonctionnements ;
- facilite la communication entre les responsables ;
- favorise la prise de décision et permet la mise en œuvre des actions correctives ;
- constitue un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

D'après cet auteur, « le tableau de bord doit être établi à une fréquence suffisante pour permettre au responsable de réagir à temps. La fréquence ne doit cependant pas être trop élevée, prenant en compte le temps de réaction (inertie) du système afin de mesurer par les indicateurs l'impact des mesures entreprises avant toute autre réaction. ».

---

<sup>1</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochel E., Cadet F., Chaix V., Créto M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P182.

<sup>2</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P197-198.

<sup>3</sup> Bouquin H., « Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P461.

<sup>4</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P296.

<sup>5</sup> Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », Op.cit., P143-144.

En effet, il existe autant de tableaux de bord différents que de fonctions distinctes ou de niveaux hiérarchiques apparents. Les objectifs assignés à cet outil sont cependant identiques : la contribution à l'amélioration du pilotage de la direction générale ainsi que celui des autres unités décentralisées. Deux grandes familles de tableaux de bord se distinguent :<sup>1</sup>

- *Tableaux de bord stratégiques* : l'établissement de la stratégie est la fonction essentielle de la direction générale. Il est évident que le tableau de bord utilisé par celle-ci regroupe les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie, sur le long terme ;

- *Tableaux de bord opérationnels* : ces tableaux de bord communiquent aux responsables des unités décentralisées les données indispensables au contrôle à court terme de la marche de leur activité. Ils représentent ainsi de véritables outils d'autocontrôle de ces entités décentralisées. Les tableaux de bord opérationnels sont établis dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, afin de permettre aux responsables de prendre rapidement des mesures correctives et même d'anticiper les dysfonctionnements avant toute conséquence comptable (baisse du chiffre d'affaires, hausse des coûts...).

### **II.3.3. Du pilotage au reporting :**

Le pilotage est le dispositif qui permet aux managers de conduire la gestion de leurs entités en toute autonomie. Il s'avère que les tableaux de bord constituent un outil de pilotage par excellence. Dans une stricte perspective de pilotage, le tableau de bord est propre au manager qui pilote sauf que les informations ne remontent pas jusqu'au sommet de la hiérarchie. Dans ce dernier cas, c'est la mission du reporting<sup>2</sup>.

Le reporting est d'après Doriath B.<sup>3</sup>, « un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité ». Dans le cadre d'une gestion décentralisée, il permet la vérification du respect des unités décentralisées de leurs engagements contractuels.

Si le tableau de bord est un outil de pilotage, le reporting est un outil de contrôle.

Le reporting se fait généralement avec une périodicité trimestrielle, mais, sous les pressions financières qui s'exercent sur les firmes, il a eu tendance à intensifier sa fréquence<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P543-545.

<sup>2</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P208.

<sup>3</sup> Doriath B., « Le contrôle de gestion en 20 fiches », Op.cit., P143-144.

<sup>4</sup> Augé B., Naro G., Idem.

Selon Combes J. E. et *al.*<sup>1</sup>, le reporting doit satisfaire à de nombreux critères :

- *L'exhaustivité* : l'analyse des écarts doit couvrir la totalité des postes budgétés.
- *L'analyse multicritères* : le reporting doit suivre l'activité selon différents axes d'analyse, prévus lors de son élaboration : pays, marché, produit, client, usine, etc.
- *L'adéquation aux besoins* : le reporting est destiné aux chefs de service, directeurs, direction générale... Le contrôleur de gestion doit émettre à chacun des analyses adaptées à son niveau de prise de décision, présentées sous forme d'états ou de tableaux et accompagnées de commentaires et d'opinions.

Le reporting contient simultanément des informations empruntées au contrôle budgétaire et au tableau de bord... Il peut donc prendre la forme :<sup>2</sup>

- De documents de suivi budgétaire ;
- De comptes rendus et de rapports ;
- D'informations liées aux résultats des indicateurs suivis par les tableaux de bord.

En effet, ces indicateurs suivis par les tableaux de bord ne prennent pas toujours la forme d'une donnée quantifiée. De nouvelles méthodes de tableaux de bord apparaissent telles que la méthode des Balanced Scorecards, permettant le suivi d'indicateurs qualitatifs exprimés sous la forme de mots. Il est donc possible de trouver dans certains tableaux de bord, des pictogrammes (étoiles, signes, feux tricolores, smileys, etc.), bien connus des utilisateurs de SMS. L'important est de préserver la dimension communicante du tableau de bord<sup>3</sup>.

#### **II.3.4. Les tableaux de bord et leur équilibrage : le tableau de bord prospectif « Balanced Scorecard » (BSC)**

Conçu par Robert Kaplan et David Norton en 1992, le tableau de bord prospectif (balanced scorecard) a vu le jour à la suite des insuffisances constatées aux Etats-Unis dans la pratique du reporting. Ces auteurs reprochent au tableau de bord classique de privilégier les données comptables « rétrospectives », tournées vers le passé. Ils proposent à la place un outil plus « équilibré », intégrant des indicateurs non financiers, plus « prospectif », tourné vers l'avenir et plus « stratégique », s'intéressant aux leviers d'amélioration de la performance<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochelet E., Cadet F., Chaix V., Créty M. H., Vène-Rautureau C., « Audit financier et Contrôle de gestion », Op.cit., P181.

<sup>2</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P304.

<sup>3</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P199.

<sup>4</sup> Bailly L., Leclere D., « Contrôle de gestion », Op.cit., P156.

D'après Cuyaubère T. et Muller J.<sup>1</sup>, deux préoccupations majeures sont à la source de la conception du BSC : atteindre la cible et non pas seulement revoir le chemin parcouru (critique du reporting classique) et créer de la valeur et non pas simplement minimiser les coûts (critique de la comptabilité analytique).

Le BSC en tant qu'un outil qui intègre des dimensions financières et non financières, ne privilégie aucune de ces deux dimensions par rapport à l'autre... Il s'organise autour de quatre axes principaux permettant d'identifier quatre types d'indicateurs :<sup>2</sup>

- L'axe « finance » : qui permet classiquement la mesure et le suivi des performances financières de l'entreprise (indicateurs financiers) ;
- L'axe « clients » : qui regroupe les indicateurs qui mettent l'accent sur ce qui génère une satisfaction présente ou future du client (indicateurs tournés vers le marché) ;
- L'axe « processus internes » : qui s'intéresse à identifier la meilleure façon dont la gestion des processus peut fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise (indicateurs internes) ;
- L'axe « apprentissage organisationnel » : qui concerne essentiellement la façon dont la gestion des moyens humains et des savoirs permet d'atteindre les objectifs stratégiques prédéfinis (indicateurs de progrès continu).

Bouquin H.<sup>3</sup>, souligne que « l'objectif du BSC est moins de produire un outil de pilotage que de construire une grille de mesure de la performance, voire de vérifier la cohérence du contrôle de gestion avec la stratégie » (Méthode de portée stratégique).

La littérature anglo-saxonne le considère comme l'innovation managériale majeure de ces dernières années qui s'inscrit dans le courant moderne du contrôle de gestion dit « stratégique »<sup>4</sup>.

Une autre méthode de conception des tableaux de bord et des indicateurs dite « méthode OVAR » existe. Développée par des enseignants de HEC, cette méthode s'inscrit dans une approche « stratégique-opérationnelle », dans la mesure où elle vise à déployer le système de tableau de bord à partir d'une déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs opérationnels en allant du sommet stratégique, jusqu'aux unités les plus opérationnelles. OVAR signifie « **O**bjectifs/Missions », « **V**ariables d'Action », « **R**esponsables », il s'agit de définir les

---

<sup>1</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P304.

<sup>2</sup> Choffel D., Meyssonier F., (2005), « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », Comptabilité - Contrôle - Audit 2005/2 (Tome 11), PP.61-81.

<sup>3</sup> Bouquin H., « Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P460-461.

<sup>4</sup> Chauvey J.N., (2005), « L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français », Comptabilité et Connaissances, May 2005, France.

objectifs et les missions en partant du niveau hiérarchique le plus élevé et de préciser, à ce niveau, les variables d'action qu'il convient de mobiliser pour l'atteinte de ces objectifs. Ensuite, ces objectifs et variables d'action seront traduits en indicateurs de performance. Enfin, il convient d'identifier pour chaque variable d'action, un ou plusieurs responsables. Ce qui permettra alors de répéter la méthode à l'échelon de chaque responsable<sup>1</sup>.

C'est donc une démarche de pilotage de la performance qui permet de s'assurer de la concordance des axes stratégiques avec les plans d'action à travers le suivi de variables d'action<sup>2</sup>.

Hémici F. et Hénot C.<sup>3</sup>, nous rappellent que le succès du tableau de bord équilibré, comme le tableau de bord de gestion, ou de tout autre outil, dépend en grande partie :

- Des conditions de mise en place et d'utilisation qui diffèrent d'une entreprise à l'autre,
- Et des personnes responsables de l'utiliser au mieux des intérêts de l'entreprise.

In fine, il est à noter que la mission du contrôle budgétaire est précisément de comparer l'état réel du système à son état prévu et que celle du reporting est d'informer la hiérarchie du degré de réalisation des objectifs et d'utilisation des moyens. Cependant, l'outil budgétaire ne peut suffire au reporting, ni pour fournir au pilote les données lui permettant l'identification des causes d'écart et des tendances qu'elles peuvent révéler.

Un bon reporting doit donc comporter une information complète et pertinente qui comprend deux types de données provenant : du suivi budgétaire, pour la référence aux prévisions et du tableau de bord, pour l'actualisation des références et la prise de décision courante<sup>4</sup>.

#### **II.4. Le système d'information :**

Dans le domaine de l'information, on parle de système, lorsqu'un ensemble est organisé dans un but précis, (comme le pilotage d'une entreprise...). Le système est la combinaison de parties assemblées en vue de l'atteinte d'un résultat ou de manière à former un ensemble<sup>5</sup>. L'information pour Davis, [cité par Alazard C. et Sépari S.<sup>6</sup>], représente « les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions ».

---

<sup>1</sup> Augé B., Naro G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Op.cit., P201-204.

<sup>2</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P562.

<sup>3</sup> Hémici F., Hénot C., « Contrôle de gestion », Op.cit., P158.

<sup>4</sup> Bouquin H., « Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », Op.cit., P450.

<sup>5</sup> De Kerviler I., De Kerviler L., « Contrôle de gestion à la portée de tous », Op.cit., P77.

<sup>6</sup> Alazard C., Sépari S., (2001), « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P84.

La notion de système d'information a émergé après la Deuxième Guerre Mondiale en réponse aux besoins en gestion de l'information des organisations. Le système d'information de gestion constitue une composante disponible à tous les membres de l'organisation pour la réalisation des objectifs. Le contrôle de gestion contribue à son élaboration à travers les référentiels d'évaluation de la performance qu'il fournit et qui aident à l'organisation du système comptable et à l'établissement des différents tableaux de bord<sup>1</sup>.

#### **II.4.1. Le système d'information « contrôle de gestion » :**

Alazard C. et Sépari S.<sup>2</sup>, représentent la boîte noire du contrôle de gestion, avec ses inputs, ses outputs et la transformation effectuée comme suit :

- **En entrée :** les charges et les produits de la comptabilité générale ; les données de la comptabilité analytique ; les flux financiers externes et les flux internes constituent les entrées du système d'information ;
- **Traitement :** les procédures comptables, l'établissement des budgets, le calcul des coûts et des écarts représentent les traitements de ce système d'information ;
- **En sortie :** les budgets, les coûts, les écarts sont les sorties du système d'information.

Le contrôle de gestion, comme système d'information, influence donc les décisions de l'organisation, tant tactiques que stratégiques.

Alazard C. et Sépari S., déduisent que les prises de décisions sont largement affectées par les signaux émis par les systèmes d'information mis en place. Bouquin H. (1994) [cité par Chtioui T.<sup>3</sup>] affirme ceci : « Les dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation. C'est une première mission du contrôle de gestion ». Il souligne de ce fait, l'importance de l'information dans le cadre du processus de contrôle.

#### **II.4.2. L'exemple privilégié dans les rapports « système d'information-contrôle » : l'ERP**

L'ERP (*Enterprise Resource Planning*) est un instrument de contrôle de gestion qui apparaît aujourd'hui comme la référence privilégiée en matière de système d'information.

Löning H. et *al.*<sup>4</sup>, définissent les ERP comme « des systèmes d'information qui visent à permettre la gestion des ressources en proposant une architecture modulaire du système

<sup>1</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>2</sup> Alazard C., Sépari S., (2001), « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P89.

<sup>3</sup> Chtioui T., « Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion », Op.cit.

<sup>4</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P211.

d'information et un référentiel unique à toutes les composantes de l'organisation ». Les systèmes ERP ont suscité un engouement marquant. Depuis leur apparition au milieu des années 1990, ils ne cessent pas d'évoluer et de s'enrichir.

Selon Turki O.<sup>1</sup>, les ERP permettent l'intégration des systèmes d'information en créant une interface entre les différentes fonctions de l'entreprise... Avec les ERP, le contrôle de gestion utilise un système d'information alimenté par tous les modules issus des différentes branches. Les ERP constituent donc une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission.

L'objectif de l'ERP, ajoute cet auteur, est de raisonner par flux transverses suivant des référentiels communs tout en quittant la vision verticale et le cloisonnement par métier. Cela passe par l'adoption de bases de données uniques et partagées, ce qui garantit au contrôleur de gestion une cohérence de l'information. Cette cohérence n'est pas forcément synonyme de fiabilité directe, mais en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet de retrouver facilement la source grâce à la traçabilité des informations qu'il présente...

Turki O., signale à la fin que les systèmes d'information sont devenus plus efficaces après l'avènement des technologies de l'information et de la communication, en expliquant qu'à l'aide des TIC, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données et accède plus facilement à des informations externes. Il s'occupe dans la plus part du temps, du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers dorénavant fournis par des logiciels. Il améliore aussi le rendement par la réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et minimise les délais de livraison de l'information... Le rôle du contrôleur de gestion a donc changé de technicien vers celui de conseiller, grâce aux technologies de l'information.

Il s'avère alors que le système d'information est le signe distinctif des organisations modernes (par rapport à d'autres restants « archaïques »). A défaut d'un système d'information, point d'organisation<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

<sup>2</sup> Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », Op.cit., P206-207.



## II.5. L'analyse financière :

Selon Ogien D.<sup>1</sup>, l'analyse financière est l'appréciation objective de la performance économique et financière à partir des comptes (états financiers). La bonne lecture de ces états financiers composés d'un bilan, d'un compte de résultat et d'une annexe est indispensable, car elle permet l'analyse de la rentabilité, de la solvabilité et du patrimoine de l'entreprise.

Cet auteur précise que l'analyse dite aussi diagnostic financier s'effectue à partir des états financiers des deux ou trois dernières années dans une optique dynamique et comparative, en étudiant l'évolution de la société et en comparant ses performances dans le temps.

### II.5.1. Les techniques d'analyse financière :

Pour le contrôle et la prise des décisions, le gestionnaire s'appuie sur différentes méthodes :

- **Les fonds de roulement : (FR)**

Le fonds de roulement d'une entreprise se calcule de deux façons, sur base des postes du bilan ; il se calcule à partir des éléments du haut du bilan tout comme ceux du bas du bilan. Arithmétiquement les formules se présentent comme suit :

$$FR = \text{Capitaux permanents} - \text{Actifs immobilisés}$$

$$\text{Ou } FR = \text{Actifs circulants} - \text{Dettes à court terme}$$

Un FR positif indique que des financements à long terme ont permis d'acquérir non seulement l'actif immobilisé, mais aussi une partie de l'exploitation. Ce qui rend l'entreprise plus stable et moins dépendante des banques. Par contre, un FR négatif est signe d'insuffisance en termes de ressources pour le financement de l'ensemble des immobilisations<sup>2</sup>.

- **Le besoin en fonds de roulement : (BFR)**

Les opérations de gestion des stocks et des délais de règlement des clients et des fournisseurs, entraînent la formation de besoins de financement, mais elles permettent aussi la constitution de moyens de financement. Leur confrontation permet de dégager un « besoin de financement induit par le cycle d'exploitation » appelé « besoin en fonds de roulement ». D'où la formule :

$$BFR = \text{Besoin d'exploitation} - \text{Ressources d'exploitation}$$

$$\text{Ou } BFR = \text{stocks} + \text{créances clients} - \text{dettes fournisseurs}$$

Le BFR correspond donc aux avances de fonds que l'entreprise est contrainte d'effectuer pour constituer ses stocks et pour accorder des délais de paiement à ses partenaires débiteurs<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Ogien D., (2008), « Maxi fiches de gestion financière de l'entreprise », Dunod, Paris, P2.

<sup>2</sup> Duplat C. A., (2004), « Analyser et maîtriser la situation financière de son entreprise », Librairie Vuibert, Paris, P82.

<sup>3</sup> Cohen E., (1991), « Gestion financière de l'entreprise et développement financier », Edicef, Vanves, P131-132.

- **La trésorerie : (T)**

La trésorerie constitue un concept clé de la gestion de l'entreprise, puisqu'elle joue un rôle prépondérant dans le financement de ses activités. En termes d'analyse financière, c'est le solde de la comparaison entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement :<sup>1</sup>

$$T = FR - BFR$$

La trésorerie est positive lorsque le FR excède le BFR, l'entreprise se trouve ici dans une situation particulièrement favorable en termes de solvabilité à court terme<sup>2</sup>. Tandis, qu'une trésorerie négative traduit un risque sérieux d'insolvabilité.

On dit d'une entreprise qu'elle est solvable, si elle est capable d'honorer les échéances de ses dettes selon leur horizon<sup>3</sup>. Dans le cas contraire, elle est dans une situation d'insolvabilité :

- Si le produit de la vente de ses actifs est insuffisant pour rembourser ses dettes,
- Si le montant des actifs est suffisant pour rembourser les dettes mais que celui-ci n'est pas disponible au moment où les dettes arrivent à échéance. On réservera le terme d'insolvabilité à la première situation. Dans le second cas, on parlera d'absence de liquidité.

Par ailleurs, une trésorerie trop fortement positive indique que l'entreprise a un excédent de ressources qu'elle n'utilise pas. Elle aurait alors tout intérêt à rembourser une partie de ses dettes. L'idéal est donc de maintenir la trésorerie positive mais à un niveau minimal<sup>4</sup>.

- **Les ratios :**

Selon Melyon G.<sup>5</sup>, « un ratio est un rapport entre deux grandeurs caractéristiques, financières ou économiques, destiné à apprécier les différents aspects de la vie de l'entreprise... Il peut être exprimé par un nombre, un pourcentage ou encore par une durée ».

La compréhension et l'explication d'un ratio, passe par la recherche du lien économique entre les deux grandeurs qui le compose. Il existe une infinité de ratios : il convient d'éviter d'utiliser un grand nombre et veiller à ce que les ratios employés soient les plus adaptés<sup>6</sup>.

Les ratios deviennent de précieux outils d'analyse, du fait qu'ils complètent utilement les données comptables. Cependant, ils ne délivrent qu'un fragment de l'information indispensable à la prise de décision. Les ratios servent donc uniquement à faciliter la lecture des documents produits par l'analyse financière et non à s'y substituer<sup>7</sup>.

---

<sup>1</sup> Cuyaubère T., Muller J., « Contrôle de gestion, Manuel », Op.cit., P266.

<sup>2</sup> Cohen E., « Gestion financière de l'entreprise et développement financier », Op.cit., P138-139.

<sup>3</sup> Mordant G., (2001), « Méthodologie d'Analyse financière », Comptabilité, P62.

<sup>4</sup> Mordant G., Idem, P64.

<sup>5</sup> Melyon G., (2007), « Gestion financière », 4<sup>ème</sup> édition, Bréal éditions, France, P158.

<sup>6</sup> Ogien D., « Maxi fiches de gestion financière de l'entreprise », Op.cit., P74.

<sup>7</sup> Melyon G., Idem, P159.

En effet, c'est la gestion financière qui conduit au diagnostic financier. La gestion financière est d'après Melyon G.<sup>1</sup>, « un instrument d'aide à la décision, qui a pour objet la collecte et l'analyse d'informations dans le but de porter une appréciation sur la performance et la pérennité de l'entreprise ». Le recours à la gestion financière est indispensable pour la prise de décisions de gestion cohérentes avec la stratégie poursuivie par l'entreprise. La gestion financière représente ainsi un outil fondamental de contrôle de gestion.

In fine, on peut noter que les outils de contrôle de gestion se sont progressivement développés en réponse aux besoins des entreprises et se sont différenciés selon la taille et les activités des organisations. Ces outils continuent à évoluer en fonction des besoins et du changement.

---

<sup>1</sup> Melyon G., « Gestion financière », Op.cit., P8.

**Conclusion :**

Le contrôle de gestion est un outil de management, dont la place au sein de l'entreprise tend à prendre de plus en plus d'importance. En raison de cette importance, le contrôle de gestion est devenu incontournable du fait qu'il améliore les performances de l'entreprise. Il a pour but de rassurer les responsables, de les aider et de les motiver, pour atteindre les objectifs avec efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et efficacement, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Le contrôle de gestion est une discipline des sciences de gestion mais aussi un métier avec des qualités spécifiques... En tant que métier, c'est un système de pilotage mettant en œuvre des mécanismes clés de gestion de la performance et un système incitatif en créant la convergence des buts dans l'entreprise.

Dans le cadre de ses missions, le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction à part entière, il est au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels en s'appuyant sur une multitude d'instruments, tels que la comptabilité analytique, les budgets, les tableaux de bord, l'analyse financière, etc.

Avec la complexité constante de l'environnement économique, la fonction de contrôle de gestion et donc sa mission, devient de plus en plus importante. Par conséquent, l'efficacité des outils classiques de gestion diminue jusqu'à ne plus servir la performance de l'entreprise. Ce qui conduira à une refondation du contrôle de gestion tout en créant de nouveaux outils permettant une meilleure mesure de la performance (l'ABC, le BBZ, le BSC, etc.). Le contrôle de gestion moderne s'inscrit dans un processus d'amélioration continue.

## *Chapitre 2 : De la diversification à l'internalisation*

**Introduction :**

L'analyse historique des entreprises révèle une constante évolution faisant apparaître différentes stratégies de croissance adoptées par les entreprises.

Dans les années 1910, les grandes entreprises choisissaient des stratégies de spécialisation en se concentrant sur leur métier de base (leur préoccupation majeure était de produire) ; puis elles optent pour des stratégies d'intégration verticale par le prolongement de leur activité principale afin d'accroître leur rentabilité. A partir des années 1950 jusqu'aux années 1980, la diversification était la stratégie de croissance retenue par la plupart des grandes entreprises des pays industrialisés, la grande taille devient donc un idéal managérial (*Big is beautiful*). Ensuite, la crise économique a remis en question ce type de stratégie et les années 1980 à 1990 sont marquées par des stratégies de réseaux, qui consistent à un recentrage sur le métier de base, une externalisation de certaines activités complémentaires ainsi que des pratiques de coopération, ce qui a conduit à la redécouverte des qualités et vertus de la petite entreprise (*Small is beautiful*). La fin des années 90, se traduit par l'émergence des stratégies de globalisation caractérisées par de nombreuses alliances, fusions et acquisitions. Concernant la petite entreprise, on ré-intronise les stratégies d'entrepreneuriat<sup>1</sup>.

L'objectif de ce chapitre est double : il s'agit en premier lieu d'une étude théorique présentée de façon synthétique, des différentes stratégies et modes de croissance des entreprises. En second lieu, nous nous intéressons à présenter une analyse des différents travaux portant sur la décision de « Faire ou Faire-faire ».

---

<sup>1</sup> Fellag D., « La stratégie de diversification : tentative de clarification », Académie de Nancy-Metz.

**Section I. Stratégies et modes de croissance des entreprises :**

La stratégie concerne l'entreprise dans sa totalité et s'inscrit dans le long terme. Depuis les années 1950, la notion de stratégie a développé ses propres approches et méthodes. Elle est devenue une discipline à part entière au sein de l'entreprise. La stratégie d'entreprise est définie comme étant, l'ensemble des choix fondamentaux d'allocation des ressources faits par les entreprises pour assurer leur profitabilité, leur croissance et leur pérennité<sup>1</sup>.

Dans cette section, nous limiterons volontairement notre travail à rappeler uniquement les principales stratégies de croissance de l'entreprise ainsi que ses modes de croissance sans entrer dans le détail et les subtilités de chaque stratégie, car cela n'est pas l'objet central de notre recherche.

**I.1. Les choix stratégiques d'entreprise :**

Au cours de son développement, l'entreprise doit choisir entre plusieurs manœuvres (options) stratégiques possibles. De façon générale, sept stratégies de croissance retiennent l'attention dans la littérature :

**I.1.1. La stratégie de diversification :**

La réflexion des dirigeants sur l'éventail de leurs activités peut les conduire à trois types de décisions :<sup>2</sup>

- Le retrait de certaines activités jugées inutiles ;
- Et/ou l'expansion des activités existantes profitables ;
- Et/ou la diversification vers de nouvelles activités.

Dans les ouvrages précurseurs en matière de pensée stratégique, la diversification est considérée comme une manœuvre faisant partie intégrante de la stratégie globale de l'entreprise. Elle constitue le substitut possible à l'expansion des activités déjà existantes dans une optique de croissance.

Nous allons définir la stratégie de diversification, ensuite, nous présenterons les principaux motifs qui incitent les entreprises à se diversifier.

---

<sup>1</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., (2013), « Strategor », 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P3.

<sup>2</sup> Very P., (1991), « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Les éditions Liaisons, Paris, P19-21.

**I.1.1.1. Définitions de la diversification :**

L'entreprise est supposée se diversifier, lorsqu'elle s'active dans un domaine bien distinct de son domaine d'activité de base<sup>1</sup>. La stratégie de diversification représente l'une des manœuvres stratégiques qui permettent aux entreprises de réduire et limiter les risques encourus du déclin des activités de base des entreprises<sup>2</sup>. Elle est aussi reconnue comme une véritable stratégie pour le développement de l'entreprise.

Le développement peut s'effectuer soit en gardant un lien avec l'activité d'origine en vue de générer des synergies, soit en ne cherchant pas à garder de lien avec l'activité de base ce qui permet de répartir les risques. Dans les deux cas, la diversification est une extension du portefeuille d'activités de l'entreprise<sup>3</sup>.

Williamson O. E., (1975) [cité par Jarboui A.<sup>4</sup>], définit la diversification comme étant un moyen d'étendre les limites d'une entreprise afin de dépasser les problèmes de coordination existants sur certains marchés et qui amènent certaines entreprises à substituer les transactions indépendantes par des mécanismes internes d'allocation.

Selon Penrose E., (1963) [cité par Robic P.<sup>5</sup>] :« Une entreprise diversifie ses activités productives chaque fois que sans abandonner entièrement ses anciennes lignes de produits, elle s'engage dans la fabrication de produits nouveaux, y compris de produits intermédiaires suffisamment différents de ses autres fabrications pour entraîner des différences significatives dans les programmes de production ou de distribution de l'entreprise. ».

Leroy F.<sup>6</sup>, affirme que la diversification permet à une entreprise de sortir de son domaine d'activité de base et d'étendre son portefeuille d'activités et que ce mouvement peut être dû au surplus de ressources généré par une activité unique. Il ajoute que la diversification peut s'inscrire dans une logique d'expansion de l'entreprise, comme elle peut résulter de l'épuisement d'une activité ; quand le métier d'origine n'offre plus de perspectives de développement pour l'entreprise, elle se déploie alors dans de nouveaux champs d'activités.

---

<sup>1</sup> Fellag D., « La stratégie de diversification : tentative de clarification », Op.cit.

<sup>2</sup> Edzoualiko N., (2011), « La stratégie de diversification d'ITOYA : problèmes et perspectives », Revue Congolaise de Gestion 2011 /1 (Numéro 13), PP.49-62.

<sup>3</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., (2010), « Maxi fiches de stratégie », Dunod, Paris, P46.

<sup>4</sup> Jarboui A., (2008), « Impact des mécanismes de gouvernance sur la stratégie de diversification des groupes tunisiens », Management & Avenir 2008/3 (n° 17), PP.83-104.

<sup>5</sup> Robic P., (1994), « Une nouvelle mesure de la stratégie de diversification des PME », Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 6, n° 3-4, PP.9-36.

<sup>6</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P74.



Dès les années 60, H. I. Ansoff<sup>1</sup> exposait sa conception de la diversification. Il a défini la diversification en identifiant le vecteur de croissance de l'entreprise qui représente la direction dans laquelle une entreprise produit des efforts pour atteindre ses objectifs de croissance. Ce vecteur de croissance se compose de quatre dimensions :<sup>2</sup>

- L'expansion par pénétration du marché (market penetration) : c'est le développement des produits existants sur les marchés actuels ;
- L'expansion par extension du marché ou expansion géographique (market development) : il s'agit de la recherche de nouveaux marchés pour les produits existants ;
- L'expansion par développement de produits (product development) : de nouveaux produits remplaçants ou complémentaires de la gamme existante, pour les marchés actuels ;
- La diversification totale (diversification) : de nouveaux produits qui s'adressent à de nouveaux marchés.

Pour définir la diversification, Ansoff I. (1984), a fait donc référence au champ d'activités, c'est-à-dire aux couples (produit/marché) dans lesquels l'entreprise est engagée :

**Tableau N°02 :** Vecteur de croissance de l'entreprise

Produits Marchés	Actuels	Nouveaux
Actuels	Expansion	Développement produits nouveaux
Nouveaux	Expansion géographique	Diversification

**Source :** Very P., (1991), « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Les éditions Liaisons, Paris, P23.

Selon Ansoff I., la diversification consiste alors pour l'entreprise à proposer de nouveaux produits et/ou services à de nouveaux clients et/ou zones géographiques, c'est-à-dire à étendre son portefeuille d'activité et se développer dans un nouveau domaine d'activité.

Une entreprise diversifiée est donc une entreprise qui s'active, au minimum, dans deux domaines d'activité différents. Pour un nouveau domaine d'activité, elle exerce un métier qui correspond à une nouvelle chaîne de valeur<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Igor Ansoff, célèbre mathématicien et ingénieur d'affaire Russo-Américain, est le fondateur de la planification d'entreprise. Ses travaux sur la gestion stratégique s'étendent sur plusieurs décennies. C'est un des principaux théoriciens de l'école de la stratégie, qui préconise une approche plus logique et plus délibérée de la stratégie.

<sup>2</sup> Very P., « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Op.cit., P23.

<sup>3</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P410.

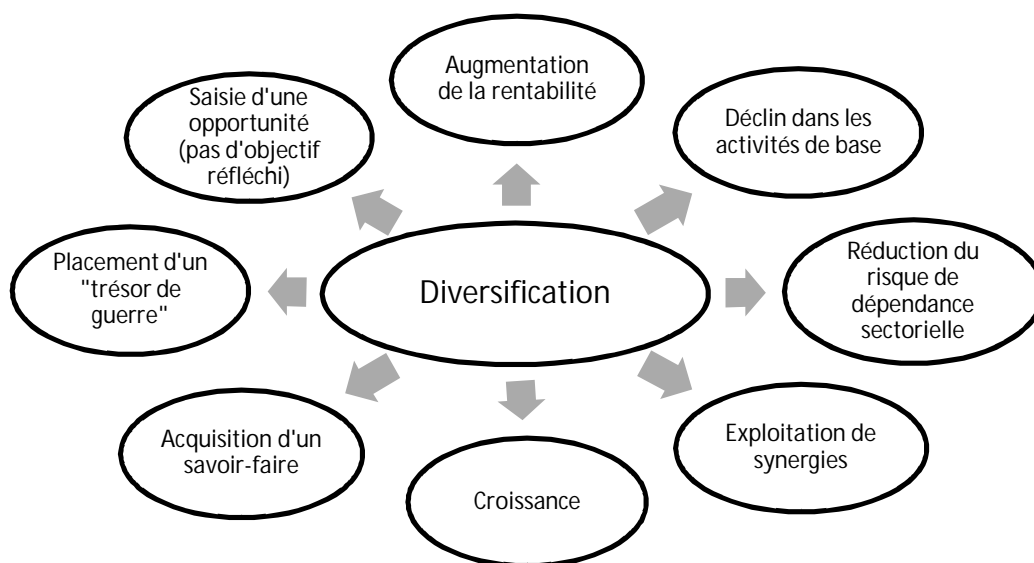
La diversification est alors plus qu'une extension de la gamme de produits ou de services. Elle génère une synergie qui permet à l'ensemble de l'entreprise de « booster » la croissance globale<sup>1</sup>.

### I.1.1.2. Pourquoi la diversification ?

Selon Lavoie E.<sup>2</sup>, une des premières raisons de la diversification demeure la réduction de la dépendance financière de l'entreprise.

Le recours à la diversification répond à des motivations très diverses :

**Figure N°07 :** Objectifs de la diversification (Liste non exhaustive)



**Source :** établie par le chercheur à partir de [Very P., (1991), « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Les éditions Liaisons, Paris, P35].

Ainsi Soparnot R.<sup>3</sup>, a présenté certains facteurs qui peuvent inciter une entreprise à se diversifier :

- Baisse des profits et saturation de la demande au sein de l'activité d'origine, ce qui incite l'entreprise à se développer dans d'autres domaines,
- Forte concurrence dans le secteur, ce qui pousse l'entreprise à se pencher vers des secteurs moins compétitifs et moins risqués,
- Existence de secteurs très profitables et caractérisés par une forte croissance,

<sup>1</sup> Edzoualiko N., « La stratégie de diversification d'ITTOYA : problèmes et perspectives », Op.cit.

<sup>2</sup> Lavoie E.A., (2006), « La diversification, une stratégie d'entreprise et de territoire », Colloque de l'entrepreneur gestionnaire : et si on gérait autrement.

<sup>3</sup> Soparnot R., (2010), « Stratégie des organisations », Hachette supérieur, Paris, P185.

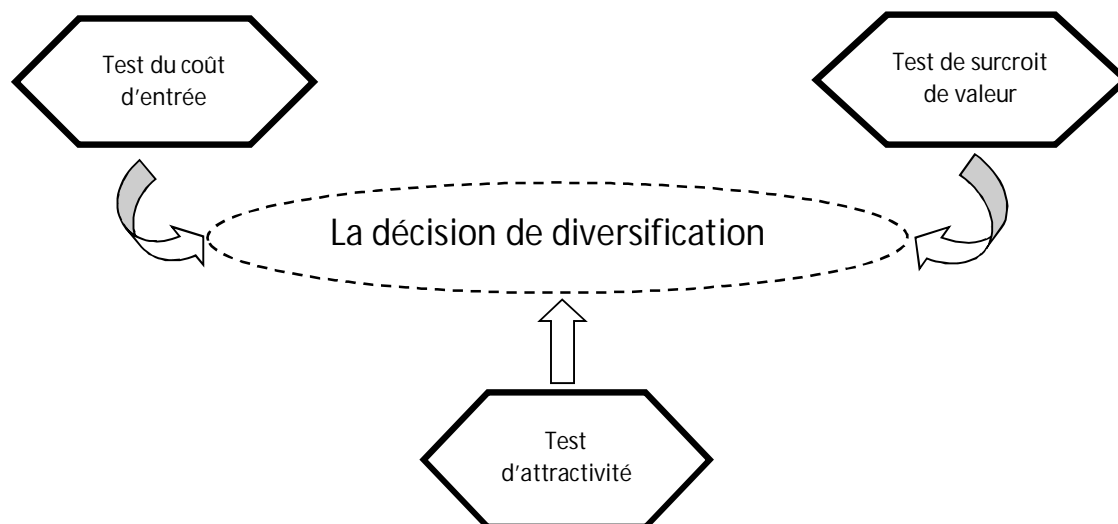
- Détention de ressources et capacités distinctives par l'entreprise qui peuvent être exploitées dans d'autres activités,
- Détention de ressources et capacités excédentaires et/ou sous-utilisés qui incite l'entreprise à les utiliser dans de nouvelles activités,
- Volonté des dirigeants d'augmenter leur pouvoir et leur rémunération, puisque l'expansion du portefeuille d'activités accroît la taille de l'entreprise.

Une autre vision<sup>1</sup> insiste sur les motivations managériales de la diversification comme suit :

- *La diversification de développement* : permet de profiter des excédents financiers générés par une activité pour investir dans de nouvelles activités financièrement et/ou stratégiquement profitables. Ces activités peuvent devenir ensuite la principale source de profit du groupe ;
- *La diversification de survie* : permet la survie de l'entreprise en quittant une activité en déclin et se tournant vers une autre dont les perspectives de croissance sont meilleures.
- *La diversification comme rééquilibre stratégique* : permet de partager de multiples risques (maturité d'une activité, modification de ses facteurs clés de succès, sa menace par des produits de substitution ou par une réglementation contraignante...etc.).

Selon Porter, (1987), toute entreprise envisageant de se diversifier devrait soumettre sa décision à trois tests :<sup>2</sup>

**Figure N°08** : Trois tests de Porter



**Source** : établie par le chercheur à partir de [Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., (2013), « Strategor », 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, P425].

<sup>1</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P79-80.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P425.

- *Le test de l'attractivité* : L'entreprise doit se diversifier dans un secteur attractif ou qui va devenir attractif après sa diversification ;
- *Le test du coût d'entrée* : L'entreprise doit s'assurer que le coût de l'entrée dans le nouveau domaine d'activité ne dépasse pas la valeur actualisée des cash-flows futurs qu'elle pourra en tirer ;
- *Le test de surcroît de valeur (better off test)* : L'entreprise doit garantir que la nouvelle activité pourra générer des synergies avec le reste de l'entreprise, de manière à ce que ses performances au sein du groupe doivent excéder celles qu'aurait (ou qu'avait) l'activité hors du groupe. Goold et Campbell (1995) ont complété ce point en affirmant qu' : « une diversification ne se justifie pleinement que si l'entreprise arrive à démontrer que non seulement elle apporte de la valeur à sa nouvelle activité, mais encore qu'elle lui apporte davantage de valeur que n'importe quel autre parent possible », c'est-à-dire que l'entreprise doit avoir un avantage concurrentiel du fait qu'elle soit le meilleur parent de l'activité nouvelle. Il s'agit de « l'avantage parental ».

### I.1.1.3. Théories de la diversification :

Joon Tae Lee<sup>1</sup>, met en exergue quatre théories qui ont été mobilisées pour expliquer la diversification de la firme :

**Tableau N°03 :** Théories de la diversification selon Joon Tae Lee.

<b>Approche du pouvoir de marché</b> (Market Power View : <b>MPV</b> )	<b>Approche de l'agence</b> (Agency View : <b>AV</b> )
<p>-Cette vision met l'accent sur les effets de la diversification sur la concurrence (les problèmes de concentration du marché) plutôt que sur ses causes (les motifs de la diversification).</p> <p>-La présence du groupe diversifié sur de multiples marchés permet le renforcement de son pouvoir de marché (Ghemawat et Khanna, 1998).</p> <p>-Le groupe diversifié n'essaie pas de maximiser les profits sur tous les marchés. Si une entreprise reçoit une aide provenant des autres firmes affiliées</p>	<p>-Cette vision met en évidence les conflits d'intérêts entre les parties prenantes dans la firme diversifiée.</p> <p>-Dans l'entreprise moderne décrite par Berle et Means où la propriété est dispersée, les dirigeants disposent de compétences de gestion spécifiques et d'une meilleure information sur l'entreprise. Les dirigeants peuvent alors profiter de cette asymétrie d'information pour utiliser les actifs de l'entreprise afin de poursuivre leurs propres intérêts aux dépens de la valeur de la firme et des actionnaires.</p>

<sup>1</sup> Joon Tae Lee, (2007), « Déterminants des stratégies de diversification des groupes industriels coréens », Revue d'économie industrielle 117, PP.51-74.

<p>rentables, elle peut dominer son marché en pratiquant une politique de prix prédateur, bien qu'elle ne réalise pas une bonne performance.</p> <p>-Le groupe diversifié peut élargir continuellement son pouvoir congloméral et la firme concernée peut exclure ses concurrents qui n'appartiennent pas aux groupes diversifiés dans son marché.</p> <p>-La MPV critique les atteintes à la concurrence que la diversification provoque et qui génèrent des coûts sociaux (Hwang, 1999).</p>	<p>-Le dirigeant d'une entreprise diversifiée peut aussi investir les <i>free cash-flows</i> dans d'autres activités au lieu de les distribuer aux actionnaires. Ce qui induit à la dégradation de la performance de la firme.</p> <p>-Dans l'AV, la diversification des activités est une conséquence de la poursuite des bénéfices. Les dirigeants choisissent la stratégie de diversification pour accroître leur richesse personnelle (Montgomery, 1994), sous l'hypothèse de séparation entre la propriété et le contrôle.</p>
<p align="center"><b>Approche des coûts de transaction</b> (Transaction Cost View : <b>TCV</b>)</p>	<p align="center"><b>Approche par les ressources</b> (Resource-Based View : <b>RBV</b>)</p>
<p>-Cette approche considère la diversification comme une stratégie qui permet la réduction des coûts de transaction.</p> <p>-La TCV, initiée par Coase (1937) et développée par Williamson (1975), soulève la question de l'opposition de la firme au marché et justifie celle-ci à l'aide du concept de coûts de transaction (Williamson, 1985).</p> <p>-Le comportement des agents économiques se caractérise par la rationalité limitée et l'opportunisme.</p> <p>-Le choix d'une forme organisationnelle (marché, firme ou forme hybride) obéit à un objectif de minimisation des coûts de transaction, tenant compte de la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et de l'incertitude. Les agents économiques peuvent économiser les coûts de transaction par l'intégration verticale et les contrats à long terme quand la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et l'incertitude sont élevées (Jun, 1997).</p> <p>-La TCV explique aussi les autres types de diversification suivant une logique de transaction des ressources. Si l'entreprise détient des ressources excédentaires, elle doit choisir si elle vend aux autres entreprises ou si elle les utilise à l'intérieur de l'entreprise. Son choix dépend des coûts de transaction des ressources sur le marché.</p>	<p>-Cette approche considère la diversification comme un moyen d'utiliser efficacement les ressources inexploitées.</p> <p>-La RBV (Barney, 1991) souligne l'importance des ressources caractéristiques et considère les capacités que les autres firmes ne peuvent pas imiter, en tant que sources de rendements supérieurs par rapport aux rendements normaux.</p> <p>-La structure du groupe diversifié peut faciliter le partage des ressources communes entre les entreprises affiliées (Ghemawat et Khanna, 1998).</p> <p>-Le groupe cherche à se diversifier par l'entrée dans de nouvelles activités en réponse aux capacités excédentaires de ses ressources.</p> <p>-Une entreprise qui possède des ressources spécifiques (difficilement redéployables) peut réaliser de bons résultats pour un niveau relativement faible de diversification car ces ressources ne peuvent être utilisées que dans un nombre limité de secteurs d'activité. Par contre, une entreprise dont les ressources ne sont pas spécifiques (facilement redéployables) pourra se diversifier davantage car ces ressources peuvent être utilisées dans de multiples secteurs. (Montgomery, 1994 ; Chatterjee et Wernerfelt, 1991).</p>

**Source :** établi par le chercheur à partir de [Joon T. L., (2007), « Déterminants des stratégies de diversification des groupes industriels coréens », Revue d'économie industrielle 117].

**I.1.1.4. Les formes de la diversification :**

Dans la littérature en stratégie, il existe plusieurs typologies de stratégie de diversification. La plus couramment utilisée est celle de Ansoff H.I. (1984), qui a développé sa conception de la diversification en identifiant plusieurs options de diversification suivant le degré de connaissance de la clientèle nouvelle et suivant le degré de nouveauté des produits et technologies :<sup>1</sup>

**Tableau N°04 :** Typologie des diversifications

		Nouveaux produits	
		Technologie Connexe	Technologie Différente
<b>Nouvelles Missions</b>	Du même type	Diversification horizontale	
	De la firme elle-même	Intégration verticale	
	De type similaire	Diversification concentrique	
	De type nouveau	Diversification Conglomérale	

**Source :** Very P., (1991), « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Les éditions Liaisons, Paris, P28-29.

- *La diversification horizontale* (produits nouveaux, technologie connexe ou différente, clientèle nouvelle de même type aux clientèles actuelles) : consiste à s'effectuer dans les mêmes industries dans lesquelles l'entreprise opère et l'entreprise vend souvent ses nouveaux produits par l'intermédiaire du même réseau de distribution ;

- *La diversification verticale* (produits nouveaux destinés aux besoins de l'entreprise, technologie connexe ou différente) : consiste à effectuer soi-même de nouvelles étapes dans la chaîne d'opérations depuis l'extraction des matières premières jusqu'à la vente des produits ;

- *La diversification concentrique ou reliée* (clientèles et produits nouveaux, technologie connexe) : effectuer de nouveaux produits en utilisant une technologie connexe et un système de distribution similaire au système actuellement exploité ;

- *La diversification conglomérale ou non reliée* (clientèles et produits nouveaux, technologie différente) : investir dans une nouvelle activité qui ne présente aucun lien avec les produits, technologies et marchés actuels de l'entreprise.

<sup>1</sup> Very P., « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Op.cit., P28-29.

Nous pensons qu'il est nécessaire de donner plus de détails sur ces deux dernières stratégies, vu leur importance dans la littérature :

Selon Leroy F.<sup>1</sup> : « L'entreprise doit se poser la question du rapport entre son métier d'origine et celui dans lequel elle souhaite entrer. Le nouveau métier peut être totalement différent ou au contraire présenter une certaine familiarité avec l'activité de base de l'entreprise ». D'après cet auteur, lorsque l'entreprise se lance dans la diversification reliée, elle doit analyser précisément ses compétences actuelles afin de les utiliser dans le nouveau domaine d'activité ce qui lui permet d'obtenir une position concurrentielle avantageuse, elle doit aussi exploiter les synergies de coûts et de revenus. Tandis que dans la diversification non reliée, l'entreprise peut exploiter quand-même certaines compétences managériales ou de savoir-faire en gestion... Ce type de diversification peut constituer un moyen pour l'entreprise de changer de métier et de s'orienter vers une activité nouvelle qui paraît plus performante.

Dans la diversification liée, écrit Soparnot R.<sup>2</sup>, l'entreprise doit partager les ressources et les compétences puisqu'elle se développe vers une activité qui entretient des points communs avec l'activité initiale. A l'inverse, dans la diversification non liée l'entreprise doit développer des capacités liées à la maîtrise des activités de sa nouvelle chaîne de valeur et des connaissances sur les clients et les marchés géographiques dans lesquels elle entend investir.

#### **I.1.1.5. Avantages et limites de la diversification :**

La diversification présente plusieurs avantages pour l'entreprise, il s'agit de :

- L'augmentation des revenus et des profits par la pénétration d'un secteur réputé par une forte croissance et une rentabilité élevée ;
- L'accroissement du pouvoir de marché par l'augmentation de la taille de l'entreprise ;
- La stabilisation des revenus et des profits et limitation du risque de dépendance à une activité (grâce à la présence sur plusieurs activités) ;
- Le soutien du développement à long terme de l'entreprise ;
- La stimulation de la croissance des revenus, grâce aux synergies obtenues par la complémentarité de certaines activités<sup>3</sup>.
- L'internalisation de transactions à moindre coût, par rapport au marché ;
- L'obtention des économies d'éventail ou de champ<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P76.

<sup>2</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P181.

<sup>3</sup> Soparnot R., Idem, P185.

<sup>4</sup> Leroy F., Idem, P75-76.

La diversification présente aussi des limites :

- Le risque de l'incertitude qui découle d'une complexité croissante de l'environnement et des technologies<sup>1</sup>.
- La nécessité de développer des capacités nouvelles (en production, en marketing, en distribution...) et de former et impliquer le personnel actuel, notamment lorsque la diversification s'effectue dans des activités totalement différentes de l'activité initiale ;
- Le risque de perte du métier de base par la dispersion des ressources entre les activités ;
- La difficulté d'obtenir les synergies attendues de la diversification à cause de la dispersion des ressources et des compétences entre plusieurs activités ;
- Les problèmes de coordination et l'organisation complexe et lourde<sup>2</sup>.

### **I.1.2. La stratégie de spécialisation et le recentrage :**

L'entreprise est confrontée à une alternative stratégique majeure. Elle doit opérer un choix. Ou bien elle décide de se diversifier et d'intervenir dans plusieurs activités à la fois, ou bien elle choisit d'exercer une seule activité et toutes ses ressources seront alors concentrées sur cette activité. Le premier choix désigne « la diversification » et le second « la spécialisation »<sup>3</sup>.

#### **I.1.2.1. Définition de la spécialisation :**

La spécialisation, écrit Leroy F.<sup>4</sup>, « est le contraire de la diversification. Elle consiste à se concentrer sur une activité unique. L'entreprise focalise ainsi toutes ses ressources et ses compétences sur une seule activité afin d'y atteindre la meilleure position concurrentielle possible ». D'après cet auteur, une entreprise doit se spécialiser lorsque les activités sont en pleine croissance, exigent de gros investissements et promettent un avantage concurrentiel durable. Mais, lorsqu'elles arrivent à maturité, l'entreprise doit songer à se réorienter.

Leroy F., pense aussi qu'une entreprise peut se spécialiser dans le cadre d'une croissance interne, en développant par elle-même ses capacités d'innovation, de production et de distribution, comme elle peut s'appuyer sur la croissance externe et l'acquisition de concurrents, ce qui lui permet d'augmenter ses parts de marché, de se trouver sur les marchés internationaux ou de renforcer ses capacités de production par l'acquisition des technologies complémentaires et des compétences qui lui manquent.

---

<sup>1</sup> Lavoie E.A., « La diversification, une stratégie d'entreprise et de territoire », Op.cit.

<sup>2</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P186.

<sup>3</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P74.

<sup>4</sup> Leroy F., Idem, P84.



### **I.1.2.2. Avantages et risques de la spécialisation :**

La spécialisation octroie à l'entreprise un avantage de monopole et lui garantit une rente au travers des savoir-faire acquis. Toutefois, ces avantages doivent, le plus souvent, être consolidés par l'innovation.

En revanche, cette stratégie peut engendrer des risques qui consistent à l'accroissement de la vulnérabilité de l'entreprise du fait de sa dépendance vis-à-vis d'un domaine d'activité unique et/ou d'une clientèle peu diversifiée en nombre et en caractéristiques<sup>1</sup>.

### **I.1.2.3. Le recentrage :**

Depuis les années 1980, une tendance à la réduction de l'éventail d'activités des entreprises est observée ; cette action de réduction d'activités représente « la stratégie de recentrage ». Cette stratégie vise la recherche de cohérence entre les différentes activités du portefeuille, elle ne s'oppose donc pas à une stratégie de diversification reliée et est bien distincte de la spécialisation. La stratégie de recentrage correspond au mouvement inverse de la diversification, elle consiste à la décision de l'entreprise de supprimer certaines activités jugées inutiles afin de conserver et renforcer uniquement celles dans lesquelles elle possède un avantage concurrentiel net<sup>2</sup>.

Le recentrage corrige les excès de la diversification. Il consiste donc pour une entreprise à élaguer son portefeuille d'activités au travers de cessions à des entreprises qui pourront être de « meilleurs parents » pour ces activités quittées<sup>3</sup>.

### **I.1.2.4. Pourquoi le recours au recentrage ?**

Selon Leroy F.<sup>4</sup>, le recentrage s'explique par la réticence des actionnaires vis-à-vis du caractère hybride des groupes multi-métiers et la recherche d'une séparation nette des activités en vue de diversifier leur portefeuille d'actions. Il s'explique aussi par la recherche d'une taille critique et d'une couverture mondiale.

L'objectif est alors d'être numéro 1 ou 2 dans un secteur, ce qui incite souvent l'entreprise de se séparer de certains métiers. Le recentrage est la conséquence d'arbitrages stratégiques et du profil souhaité pour le groupe. Il passe alors par des désinvestissements.

---

<sup>1</sup> Mougou S.P., (2005), « La croissance de l'entreprise, le cas des industries agroalimentaires de l'économie camerounaise », Thèse de doctorat en Sciences de gestion, université de Nantes, France, P70.

<sup>2</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P50.

<sup>3</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P421.

<sup>4</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P85.

La stratégie de recentrage permet à l'entreprise :<sup>1</sup>

- de corriger la diversification excessive par la suppression des activités qui n'octroient pas à l'entreprise un avantage concurrentiel net ;
- d'avoir une meilleure cohérence stratégique et organisationnelle entre les différentes activités du portefeuille ;
- d'obtenir une position plus forte sur les marchés.

### **I.1.3. La stratégie d'internationalisation :**

Lecerf M.<sup>2</sup>, a analysé les théories classiques, notamment celle d'Adam Smith qui fait du coût l'une des raisons avancées pour expliquer l'incitation à faire des échanges internationaux, ainsi que celle de David Ricardo qui a parlé d'avantages comparatifs où deux pays peuvent tirer intérêt d'un échange d'un bien pour lequel ils ont le meilleur avantage en terme de coûts. Cet auteur a analysé aussi les théories plus « modernes », pour mettre en évidence qu'il existe de nouveaux critères d'analyses qui sont entrés en jeu notamment les rendements croissants et la différenciation des produits. Il définit le commerce international en tant qu'un ensemble de mouvements permanents qui consistent à un basculement de produits entre différentes zones géographiques circonscrites.

#### **I.1.3.1. Qu'est-ce que l'internationalisation ?**

Pour Djuatio E.<sup>3</sup>, ce concept désigne « l'ensemble des opérations de forme et de nature différentes qu'une entreprise, du pays lambda ou installée dans le pays lambda, engage avec les marchés étrangers, à travers l'espace et le temps, en vue de satisfaire les volontés organisationnelles (survie, croissance, rentabilité, etc.) avec tout ce que cela entraîne pour son système culturel ». Djuatio E., voit dans l'internationalisation une opportunité qui s'offre à l'entreprise, pour élargir son marché et suivre ses clients, tout en se développant.

A son tour, Laghzaoui S.<sup>4</sup>, définit l'internationalisation comme « l'ensemble des démarches qu'une entreprise engage pour se développer au-delà de son territoire national : exportation, recherche de partenaires commerciaux, investissement à l'étranger, recrutement de personnel étranger, etc. ».

---

<sup>1</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P51.

<sup>2</sup> Lecerf M., (2006), « Les petites et moyennes entreprises face à la mondialisation », Economies et finances, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I.

<sup>3</sup> Djuatio E., (2002), « L'internationalisation des entreprises. Quelle approche managériale face à l'édification des blocs économiques ? », Market Management 2002/1 (Vol. 2), PP.39-48.

<sup>4</sup> Laghzaoui S., (2009), « Internationalisation des PME : apports d'une analyse en termes de ressources et compétences », Management & Avenir 2009/2 (n° 22), PP.52-69.

Deux modes d'internationalisation se distinguent :<sup>1</sup>

- *Le commerce international* : l'entreprise peut vendre ses produits en les exportant à partir de son pays d'origine ;
- *L'investissement direct à l'étranger* : l'entreprise peut vendre ses produits après l'investissement direct dans un pays étranger en produisant localement.

### **I.1.3.2. Pourquoi l'internationalisation ?**

D'après Leroy F.<sup>2</sup>, l'internationalisation permet à l'entreprise, de cibler une nouvelle clientèle, de délocaliser sa production, de faciliter l'accès aux matières premières et de tirer profit des avantages fiscaux du marché étranger. Comme elle permet d'accéder à de nouveaux marchés et de profiter d'économies d'échelle ou de champ après l'augmentation de ses parts de marché et des volumes. Elle devient nécessaire après la saturation progressive du marché local ou à son insuffisance, dans le but de pallier le risque géographique, tout en compensant la grande dépendance de l'activité vis-à-vis d'une zone géographique précise.

De surcroît, l'internationalisation constitue un moyen qui octroie à l'entreprise un avantage concurrentiel en matière de coûts en exploitant les différences nationales (coûts salariaux intéressants, certains éléments de la chaîne de valeur, etc.).

Ezzine A.<sup>3</sup>, a étudié les motifs qui incitent les entreprises à choisir de s'impliquer directement à l'étranger plutôt que d'exporter et des éléments guidant les différentes options, en se référant aux études de Joffre (1989) et Huault (1998).

Il souligne leurs principales théories explicatives de l'internationalisation qui ont été recensé en mettant en évidence un certain nombre de facteurs qui peuvent affecter la volonté d'une entreprise à s'internationaliser (les barrières douanières et non douanières, les coûts, le cycle de vie international du produit, la théorie éclectique, l'avantage concurrentiel et la notion de coût de transaction).

### **I.1.3.3. Les modalités d'internationalisation :**

Les différents modes de présence de l'entreprise à l'étranger : exportation, commerce international, commerce électronique, délocalisation...etc., ne représentent qu'une stratégie d'internationalisation.

---

<sup>1</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P390.

<sup>2</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P67-68.

<sup>3</sup> Ezzine A., (2000), « Le processus d'apprentissage de l'internationalisation des pme tunisiennes et québécoises dans le secteur des industries agroalimentaires : Une étude comparative », comme exigence partielle de la maîtrise en gestion des pme et de leur environnement, université du Québec à Trois-Rivières, P21.

Cartier M. et al.<sup>1</sup>, ont distingué le mode de présence à l'étranger d'une entreprise à travers deux critères : le niveau d'investissement et le degré de contrôle.

**Tableau N°05 :** Les modalités d'internationalisation.

<i>Exportation</i>	<i>Vente internationale</i>
-Soit directement ; -Soit à travers un intermédiaire ou un négociant international (qui achète et revend les produits dans le pays étranger choisi).	-Soit installer une filiale commerciale ; -Soit développer une franchise (dans laquelle un franchiseur autorise un franchisé à l'exploiter moyennant rémunération).
<i>Production internationale</i>	<i>Multinationalisation, mondialisation</i>
-Soit installer des filiales à 100% ; -Soit installer des succursales (dont l'objectif est d'assurer la production).	-Alliances avec des partenaires étrangers ; -Joint-ventures (qui entraînent une division internationale du travail).

**Source :** établi par le chercheur à partir de [Cartier M., Delacour H., Joffre O., (2010), « Maxi fiches de stratégie », Dunod, Paris, P60-61].

**I.1.4. Les stratégies génériques : (compétitives/concurrentielles/de base)**

En vue d'atteindre un avantage concurrentiel significatif, durable et défendable, dit Michael PORTER<sup>2</sup> (1982,1986), une entreprise peut mettre en place trois grands types de stratégies concurrentiels : en fonction de la source de l'avantage concurrentiel (coûts moins élevés et économie d'échelle ou différenciation) nous avons les stratégies de domination par les coûts et les volumes et de différenciation et en fonction du champ concurrentiel (large ou étroit), nous avons la stratégie de focalisation.

**Tableau N°06 :** Les stratégies de base

		<b>Avantage concurrentiel recherché</b>	
		<b>Coûts</b>	<b>Différenciation</b>
<b>Champ concurrentiel</b>	<b>Cible large</b>	Domination par les coûts	Différenciation
	<b>Cible étroite</b>	Concentration fondée sur la domination par les coûts	Concentration fondée sur la différenciation

**Source :** (Porter M., 1986).

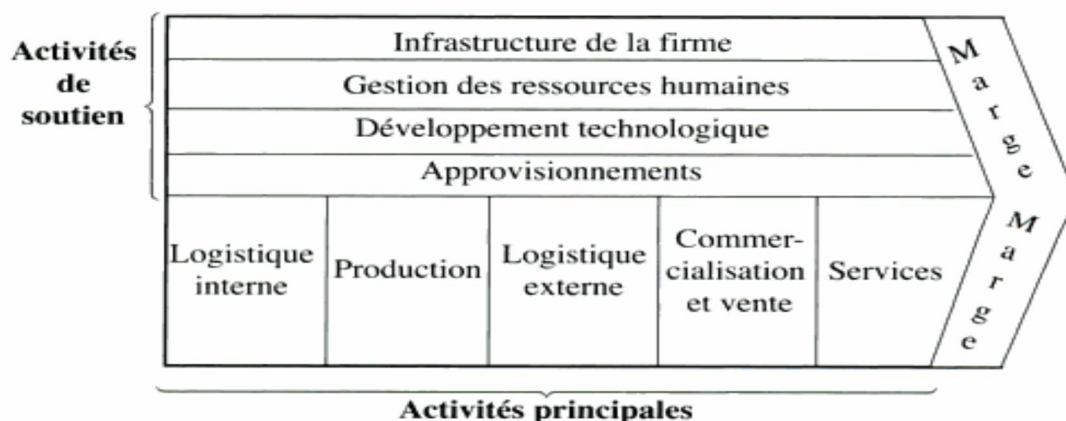
<sup>1</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P60-61.

<sup>2</sup> Professeur de stratégie d'entreprise à l'Université Harvard et consultant d'entreprise. Célèbre pour son analyse de la façon dont une entreprise peut obtenir un avantage concurrentiel en maîtrisant mieux que ses concurrents les forces qui structurent son environnement concurrentiel.

D'après Garibaldi G.<sup>1</sup>, il est difficile d'identifier les réelles clés de réussite d'une entreprise de telle ou telle stratégie générique par l'observation. Il paraît que la firme ne peut construire un avantage concurrentiel, c'est-à-dire la mise en œuvre de la stratégie choisie, que lorsque la façon dont cette firme exerce ses propres activités diffère de celle des autres firmes. Garibaldi G., pense qu'il est impératif de bien comprendre le métabolisme d'une entreprise à l'aide d'une méthodologie qui permet sa décomposition en activités pertinentes en ce qui concerne la stratégie, afin de connaître la structure et ce dans un secteur déterminé. Cette idée de décomposition de l'entreprise sous forme d'activités appartient à Porter. Il a baptisé cette décomposition « *chaîne de valeur* ».

Porter M. (1986) a développé ce concept. Pour lui, la chaîne de valeur consiste à décomposer la firme en neuf activités fondamentales reliées entre elles. Celles-ci peuvent être réparties en deux catégories : les activités principales et les activités de soutien<sup>2</sup>.

**Figure N°09 :** La chaîne de valeur selon M. Porter



**Source :** Mayrhofer U., (2007), « Management stratégique », Bréal éditions, Lexifac gestion, Rosny-sous-bois, P66.

La chaîne de valeur comporte alors :<sup>3</sup>

- Les activités principales (opérationnelles) : ces activités créent de la valeur pour l'entreprise ; elles comprennent principalement la logistique interne et externe (réception, stockage, manutention, transport et distribution), la production (utilisation de matières premières, fabrication, assemblage, emballage), le marketing et la commercialisation et enfin les services (installation, réparation, formation....) ;

<sup>1</sup> Garibaldi G., (2008), « Analyse stratégique », 3<sup>ème</sup> édition, éditions d'organisation, Paris, P324.

<sup>2</sup> Mayrhofer U., (2007), « Management stratégique », Bréal éditions, Lexifac gestion, Rosny-sous-bois, P64.

<sup>3</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P30.

- Les activités de soutien (de support) : ces activités permettent le fonctionnement et la bonne marche des unités principales ; on identifie les approvisionnements en matières premières, le développement des technologies des produits ou des services, les techniques et les méthodes de production, la GRH (recrutement, formation, rémunération, progression des individus dans l'entreprise), la finance, le contrôle de gestion ainsi que l'infrastructure (systèmes de gestion de la qualité, traitement de l'information).

Selon Magakian J.L. et Payaud M.A.<sup>1</sup>, l'enjeu de la formalisation de la chaîne de valeur consiste à formuler comment la firme peut exercer les activités stratégiques importantes avec efficacité ou mieux que ses concurrents. La chaîne de valeur est un outil qui permet la compréhension du positionnement de chaque étape de la production et offre une vision globale et systémique de la firme... Elle représente le résultat historique de la façon dont l'entreprise a fait la sélection progressive des activités à intégrer dans son périmètre de management (faire ou faire faire) et dont elle les a employées et combinées de façon plus ou moins originale (l'innovation).

Pour Cartier M. et *al.*<sup>2</sup>, la chaîne de valeur permet aussi l'analyse de la façon dont l'entreprise organise ses activités. Cette analyse ne se limite pas seulement à l'étude de chaque activité mais concerne aussi le lien qui les unit, puisque c'est l'interdépendance de toutes ces activités qui crée (ou détruit) de la valeur et de la marge pour l'entreprise.

Leroy F.<sup>3</sup>, rapproche la chaîne de valeur de la classique structure de coûts qui permet la décomposition des coûts totaux d'un produit. D'après lui, l'intérêt de cet outil est la possibilité d'analyser les sources de différenciation du produit ou du service, de déterminer la valeur créée pour le client et de distinguer ce qui est unique dans l'offre (qualité, rapidité de livraison, formation au client, fiabilité, design du produit, technologie...). Ce qui permet à l'entreprise de comprendre ce qui la différencie de ses concurrents.

Porter M., a donc montré que la mise en œuvre d'une stratégie générique donnée pour construire un avantage concurrentiel nécessite la construction d'une chaîne de valeur spécifique<sup>4</sup>. Mais le choix entre les trois stratégies génériques est relatif à la structure concurrentielle qui caractérise le secteur d'activité<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Magakian J.L., Payaud M.A., (2007), « 100 fiches pour comprendre la stratégie d'entreprise », 2ème édition Bréal, Paris, P124.

<sup>2</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P34.

<sup>3</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P31.

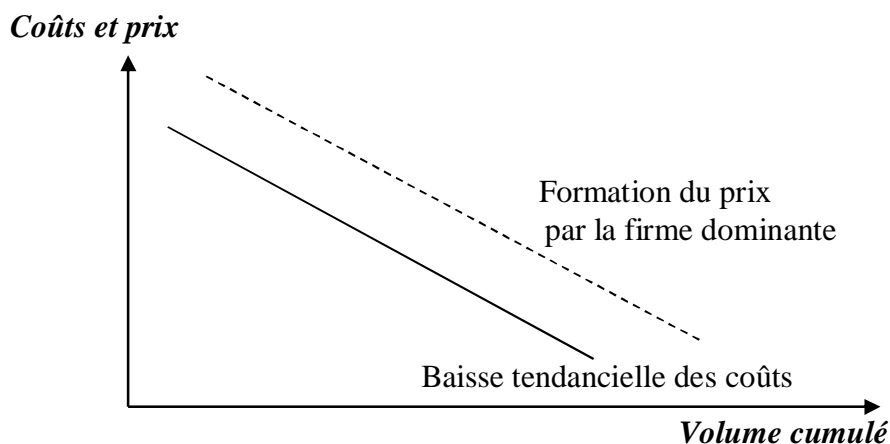
<sup>4</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P331.

<sup>5</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P86.

### I.1.4.1. La stratégie de domination par les coûts et les volumes :

Une entreprise est dite dominante lorsqu'elle bénéficie d'un ensemble de facteurs lui permettant d'imposer ses prix sur le marché en suivant la fonction décroissante de ses coûts<sup>1</sup>.

**Figure N°10 :** Stratégie de domination



**Source :** Magakian J. L., Payaud M. A., (2007), « 100 fiches pour comprendre la stratégie d'entreprise », 2<sup>ème</sup> édition Bréal, Paris, P139.

Selon Leroy F.<sup>2</sup>, « le principe de cette stratégie est que l'entreprise la plus compétitive est celle qui possède les coûts les plus bas. L'offre proposée ne diffère donc pas fondamentalement de celle de la concurrence, mais elle est obtenue à un coût inférieur ».

La domination peut s'obtenir, d'après Cartier M. et al.<sup>3</sup>, par :

- *L'effet volume* : qui permet l'amortissement des coûts fixes ;
- *L'effet d'expérience* : qui entraîne la baisse des coûts variables, à chaque augmentation du volume de production cumulée ;
- *La chasse aux gaspillages* : c'est la baisse des coûts cachés en réduisant les dépenses inutiles par l'externalisation de certaines fonctions ;
- *La délocalisation* : c'est le transfert d'activités, vers de nouvelles zones géographiques bénéficiant de coûts de main-d'œuvre inférieurs ;
- *La suppression d'éléments de l'offre ayant un rapport coût/valeur élevé* : c'est-à-dire quitter les activités coûteuses (no frills strategy).

<sup>1</sup> Magakian J.L., Payaud M.A., « 100 fiches pour comprendre la stratégie d'entreprise », Op.cit., P139.

<sup>2</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P31-32.

<sup>3</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P54.

Porter M., (1986) [cité par Garibaldi G.<sup>1</sup>], montre que les étapes de la mise en œuvre d'une « stratégie de domination par les coûts » sont par ordre chronologique :

- Identification de la chaîne de valeur appropriée et affectation des coûts et des actifs,
- Identification des facteurs d'évolution des coûts dans chaque activité créatrice de valeur et leurs interactions,
- Identification des chaînes de valeur des concurrents, détermination du coût relatif des concurrents et des sources des différences de coût,
- Elaboration d'une stratégie qui vise à améliorer la position relative de l'entreprise en termes de coûts par le contrôle des facteurs d'évolution des coûts ou par le remodelage de la chaîne de valeur et les activités qui se situent en aval,
- Veille à ce que les efforts entrepris pour la réduction des coûts n'affectent pas la différenciation et, si c'est le cas, s'assurer qu'il s'agit d'un choix délibéré,
- Vérification de la durabilité de la stratégie de réduction des coûts,
- Identification aussi clairement que possible des facteurs clés de succès.

La stratégie de domination par les coûts consiste alors à construire un avantage concurrentiel à partir des coûts. Orientée vers la minimisation des coûts, elle découle souvent d'une stratégie de volume. Pour réduire ses coûts, l'entreprise peut bénéficier d'économies d'échelle, de l'effet d'expérience ou d'un pouvoir de négociation important. En effet, cette stratégie exige des investissements importants dans l'outil de production, voire une délocalisation de certaines activités, ainsi qu'une politique commerciale agressive. Ce qui permet à l'entreprise d'obtenir rapidement une position dominante sur le marché<sup>2</sup>.

#### **I.1.4.2. La stratégie de différenciation :**

L'entreprise est dite différenciée lorsqu'elle propose aux clients des produits et services avec des caractéristiques différentes de celles de l'offre des concurrents et une valeur perçue supérieure. Elle peut se différencier par : la technologie, le design et l'ergonomie, la fiabilité et la qualité, l'écologie et les matériaux recyclables, le service aux clients, la distribution...<sup>3</sup>. Il y a alors différenciation dès lors que les acheteurs peuvent distinguer entre les différents produits similaires qui leur sont offerts sur le marché par les entreprises<sup>4</sup>.

Il existe plusieurs raisons de la différenciation :<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P331.

<sup>2</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P86.

<sup>3</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P54.

<sup>4</sup> Soulier D., (1992), « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Edicef, Vanves, P157.

<sup>5</sup> Soulier D., Idem, P159-160.



- Elle peut constituer à un moment donné la réponse la mieux appropriée aux contraintes de l'environnement. Elle est donc plus subie que choisie,
- La firme différencie quand elle arrive à maîtriser divers processus de production, lui permettant d'offrir à la clientèle des biens ou des services avec des quantités et des prix satisfaisants,
- La volonté de segmenter les marchés, ce qui permet d'accroître le profit total de l'entreprise sous réserve de l'importance des économies d'échelle. Et cela, dépend de la possibilité de pratiquer un prix différent pour chaque segment,
- La différenciation est due aussi à l'existence du cycle de vie du produit. Pendant son cycle de vie, la durée de chacune des périodes de croissance et de maturité est fonction de sa nature et de ses caractéristiques et la différenciation modifie l'une des caractéristiques du produit et le fait repartir d'une phase précédente pour prolonger d'autant sa durée de vie,
- La différenciation peut constituer aussi un moyen de réduire le risque inhérent à une modification du prix qui remet en cause l'ensemble des recettes de la firme. Il peut donc s'avérer prudent de se différencier, en ne modifiant le prix que de la nouvelle variété du produit.

Selon Porter M., (1986) [cité par Garibaldi G.<sup>1</sup>], les étapes de la mise en œuvre d'une « stratégie de différenciation » sont comme suit :

- Détermination du véritable acheteur, car c'est lui qui va être sensible à la différenciation,
- Identification de la chaîne de valeur et voir l'influence qui peut être exercée sur elle : c'est cela la différenciation,
- Détermination des critères d'achat du client et leur hiérarchie,
- Détermination des activités de l'entreprise qui peuvent affecter ces critères et qui permettent de se différencier par rapport aux autres,
- Calcul du coût des sources de différenciation possibles (existantes ou à créer),
- Choix des activités à partir desquelles l'entreprise va bâtir une différenciation qui intéresse ses clients aussi en matière de coût,
- Vérification que la stratégie choisie est défendable et possède donc une durée acceptable pour elle,
- Réduction au maximum de tous les coûts n'ayant pas un effet réel sur la différenciation ce qui permet de la défendre le plus possible contre les imitateurs,
- Identification aussi clairement que possible des facteurs clés de succès.

---

<sup>1</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P331.

La stratégie de différenciation est donc le fait qu'une entreprise se démarque de ses concurrents en proposant une offre spécifique, afin d'éviter la concurrence fondée sur les coûts et les prix. Elle peut concerner des éléments aussi variés que la qualité du produit, la technologie utilisée, l'image de marque et les services proposés. Et sa mise en place demande une bonne coordination entre les différentes fonctions de l'entreprise, spécialement entre le service recherche et développement et le service marketing. L'entreprise doit être donc créative et innovatrice pour qu'elle puisse s'adapter à l'évolution de la demande et pour devancer ses concurrents<sup>1</sup>.

D'une manière générale, accroître l'avantage concurrentiel d'une firme par la différenciation aboutit à éviter une confrontation concurrentielle<sup>2</sup>.

#### **I.1.4.3. La stratégie de focalisation : (de concentration/de niche)**

La stratégie de focalisation consiste selon Soparnot R.<sup>3</sup>, à sélectionner un segment unique ou un groupe limité de segments du marché et proposer une offre adaptée aux clients visés, en vue d'atteindre un avantage concurrentiel valable dans le segment sélectionné et non pour l'ensemble du secteur. D'après cet auteur, cette stratégie peut prendre deux formes :

- *La focalisation fondée sur les coûts* : elle se caractérise par la recherche d'un avantage basé sur les coûts, l'entreprise vise les coûts les plus bas dans le segment sélectionné,
- *La focalisation fondée sur la différenciation* : l'entreprise entend ici élaborer une offre avec des caractéristiques qui sont fortement valorisées par la clientèle visée. La focalisation concerne généralement un segment de client, une catégorie de produit, un type de distributeur, une zone géographique...etc.

L'entreprise se concentre alors sur une niche de marché. Ce qui implique, un accès au marché restreint avec des investissements suffisamment spécifiques afin d'élever des barrières face aux concurrents. La stratégie de focalisation est parfois le seul moyen d'accéder à un marché<sup>4</sup>. Elle se justifie par la limitation des ressources disposées par l'entreprise ou par l'importance du segment visé<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P86-87.

<sup>2</sup> Magakian J.L., Payaud M.A., « 100 fiches pour comprendre la stratégie d'entreprise », Op.cit., P132.

<sup>3</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P129.

<sup>4</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P55.

<sup>5</sup> Mayrhofer U., Idem, P87.

### I.1.5. Les matrices d'analyse de portefeuille : (modèles d'analyse stratégique)

Dans un groupe multi-métiers, Leroy F.<sup>1</sup>, identifie deux démarches stratégiques :

- La première se déploie dans une activité particulière, c'est la stratégie de l'entreprise dans une activité précise. On parle de business strategy ;
- La seconde est centrée sur la gestion du portefeuille d'activités. Elle permet de déterminer les grandes orientations stratégiques en matière d'allocation de ressources, de développement, d'acquisition ou de cession d'activités qui contribuent moins à la création de valeur. C'est ce qu'on appelle la corporate strategy. Celle-ci est du ressort de la direction générale qui dispose d'une vue globale de toutes les activités de l'entreprise. Mais avec la variété de ces dernières, il devient difficile pour la direction générale de synthétiser le nombre important d'informations qui en découlent. Pour ce faire, des outils adaptés ont été suggérés par de nombreux cabinets de conseil : « les matrices de portefeuille ». L'entreprise s'appuie alors sur ces matrices pour orienter sa stratégie, ce qui facilite pour elle la gestion de la diversité du groupe et le positionnement des activités selon les critères stratégiques et financiers.

Ces matrices permettent aussi d'améliorer l'allocation des ressources aux différents domaines d'activité stratégique (DAS) et de mieux orienter les différents choix stratégiques de l'entreprise<sup>2</sup>.

Trois matrices ont été développées respectivement par les cabinets de conseil : « Boston Consulting Group (BCG) », « McKinsey » et « Arthur D. Little (ADL) ».

#### I.1.5.1. La matrice BCG :

Mise au point par le BCG (Boston Consulting Group) au début des années 60. Il s'agit du plus ancien outil d'analyse de portefeuille d'activités de l'entreprise, utilisé. C'était une époque caractérisée par une forte croissance et où « rentabilité » et « part de marché » très souvent liées<sup>3</sup>.

Deux indicateurs d'analyse du portefeuille d'activités d'une entreprise ont été proposés par le Boston Consulting Group (BCG) : la croissance du marché (taux de croissance sur l'année) et la part de marché relative (part de marché de l'entreprise divisée par celle du *leader*, ou du *challenger* si l'entreprise considérée est elle-même *leader*)<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P95.

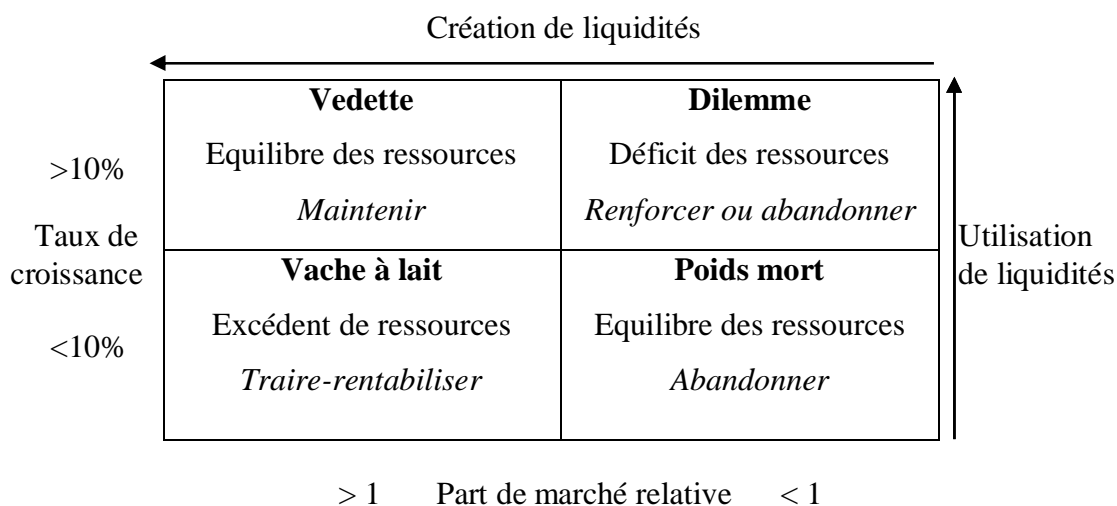
<sup>2</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P70.

<sup>3</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P267.

<sup>4</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P42.

Garibaldi G.<sup>1</sup>, souligne que « la construction de la matrice ayant comme critères la croissance du marché et la part de marché détenue par l'entreprise, permet d'obtenir un graphique qui définit, selon le BCG, les activités de la firme ». D'après lui, quatre types d'activités se distinguent dans la matrice BCG :

**Figure N°11 :** Matrice du BCG



**Source :** Cartier M., Delacour H., Joffre O., (2010), « Maxi fiches de stratégie », Dunod, Paris, P42.

- Les « vedettes (stras) » : l'entreprise occupe ici une part de marché importante dans un secteur en forte croissance, ce qui génère de la croissance pour l'entreprise. Ces activités génèrent beaucoup de liquidités, qui sont par la suite consommées pour payer le coût de cette croissance. En général, elles permettent une forte croissance de la firme avec un cash-flow net équilibré. Selon Cartier M. et al.<sup>2</sup>, les vedettes représentent la situation idéale dans laquelle l'entreprise est *leader* sur un marché en croissance. L'entreprise a donc intérêt à maintenir cette position jusqu'à ce que la maturité du marché transforme ces vedettes en « vache à lait » ;

- Les « vaches à lait » : l'entreprise conserve des parts de marché importantes dans un secteur à faible croissance<sup>3</sup>. Ces activités mûres et dominantes génèrent des liquidités qu'il convient d'investir, notamment dans les activités « dilemmes »<sup>4</sup> ;

<sup>1</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P270.

<sup>2</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P42.

<sup>3</sup> Garibaldi G., Idem, P271.

<sup>4</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., Idem, P43.

- Les « dilemmes » : dotées d'une faible part de marché sur des marchés en forte croissance, elles n'octroient à l'entreprise aucune chance de générer des liquidités. En fait, elles sont consommatrices de liquidités et si l'entreprise ne fait pas le nécessaire, elle est en train de se fabriquer les « poids morts » de demain<sup>1</sup>. L'entreprise doit donc effectuer un choix : allouer des ressources ou abandonner<sup>2</sup> ;

- Les « poids morts » : en effet, elles ne génèrent qu'une faible croissance ainsi qu'une faible liquidité. Il convient donc pour l'entreprise d'utiliser ailleurs ses ressources<sup>3</sup>. Cartier M. et al.<sup>4</sup>, indiquent que c'est la pire des situations. Il ne reste à l'entreprise qu'à abandonner ces activités.

La répartition des activités d'une entreprise entre ces quatre cases de la matrice BCG permet, selon Mayrhofer U.<sup>5</sup>, de révéler la santé financière de son portefeuille d'activités et de proposer des voies de réorientation. A l'issue de l'analyse, l'entreprise peut décider de développer, de maintenir, d'exploiter ou d'abandonner les différentes activités examinées.

Aux côtés de la matrice BCG et sous le feu des critiques et de la concurrence, d'autres matrices ont été conçues et développées.

#### I.1.5.2. La matrice Mc Kinsey : (Matrice attraits/atouts).

Version sophistiquée de la matrice BCG, cette matrice a été conçue pour mesurer l'attractivité des segments stratégiques en fonction d'une série de variables qui permettent l'estimation de la « valeur du secteur ». Ce critère est une combinaison de la valeur intrinsèque de l'activité, qui se mesure à l'aide de multiples variables (intensité concurrentielle, degré de maturité, instabilité technologique...) et sa valeur relative, qui correspond à l'intérêt représenté par cette activité pour l'entreprise elle-même<sup>6</sup>.

Cette matrice est basée sur deux facteurs d'analyse qui sont :<sup>7</sup>

- *Pour l'environnement* : les attraits que possède chaque marché, dans lequel chaque segment stratégique de l'entreprise lutte pour survivre ;
- *Pour l'entreprise* : la position qu'elle occupe, grâce à ses atouts, face à ses concurrents.

<sup>1</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P271.

<sup>2</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P43.

<sup>3</sup> Garibaldi G., Idem, P272.

<sup>4</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., Idem, P43.

<sup>5</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P72.

<sup>6</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P419.

<sup>7</sup> Garibaldi G., Idem, P293.

### I.1.5.3. La matrice Arthur D. Little :

Cette matrice a été conçue par le cabinet Arthur D. Little, à partir de deux variables :<sup>1</sup>

- *Le degré de maturité du marché* : qui permet de mesurer l'intérêt du secteur économique, le risque sectoriel ainsi que l'intensité du besoin capitalistique ;
- *La position concurrentielle de l'entreprise* : qui permet de prendre en considération la compétitivité de l'entreprise face à ses concurrents.

Dans cette matrice, la position concurrentielle de l'entreprise est évaluée d'une façon globale, par des experts. Cinq positions sont alors possibles : faible, acceptable, favorable, forte et dominante. Ainsi, le marché est caractérisé par l'une des quatre phases du cycle de vie dans laquelle se trouve l'activité : embryonnaire, croissance, mature et vieillissement<sup>2</sup>.

Selon Leroy F.<sup>3</sup>, « la matrice ADL donne des indications sur les politiques opérationnelles à décliner dans l'entreprise selon les phases de cycle de vie. Ainsi, en phase de démarrage, les efforts doivent se concentrer sur l'innovation et la fiabilité du produit. En phase de croissance, on renforce les capacités de production et on améliore la pénétration commerciale, la distribution et l'image. A mesure que l'activité arrive à maturité, il faut développer de nouveaux marchés, mieux contrôler les coûts, éventuellement externaliser certaines activités ».

Les matrices d'analyse de portefeuille présentent de nombreux avantages pour l'entreprise, elles permettent de démarrer un diagnostic et de fédérer autour d'objectifs communs ; elles permettent aussi de comprendre comment les activités peuvent se financer et procéder à des transferts de ressources entre ces dernières. L'analyse d'un portefeuille d'activités permet de comparer, sur les mêmes critères, les activités d'une entreprise conglomérale, gérées en zones de profit distinctes, afin de comprendre la contribution de chacune des activités au développement de l'entreprise. Par ailleurs, au plan des inconvénients, les matrices sont des photos instantanées qui manquent d'anticipation des évolutions des marchés ou de la position concurrentielle des entreprises ; elles reposent aussi sur l'hypothèse erronée d'équilibre de flux financiers (une entreprise doit autofinancer ses activités et réinvestir les cashflows dégagés) et négligent la notion de synergies. Malgré le niveau d'analyse, elles ne prennent pas en compte le renforcement mutuel des activités<sup>4</sup>. Bien que critiquées, les matrices d'analyse de portefeuille restent un outil indispensable du management stratégique au niveau de l'organisation.

---

<sup>1</sup> Garibaldi G., « Analyse stratégique », Op.cit., P284.

<sup>2</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., « Maxi fiches de stratégie », Op.cit., P44.

<sup>3</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P104.

<sup>4</sup> Cartier M., Delacour H., Joffre O., Idem, P44-45.

### I.1.6. La stratégie d'externalisation : (Outsourcing)

Le terme anglais *outsourcing* a été utilisé pour la première fois à la fin des années quatre-vingt par la presse informatique américaine, pour décrire la nouvelle tendance des grandes entreprises à transférer leurs services informatiques à des prestataires externes. Plusieurs traductions françaises ont été données à ce terme, selon le contexte : externalisation (la plus souvent utilisé dans la littérature), délocalisation, sous-traitance, impartition...<sup>1</sup>. Dans le présent travail, nous optons pour le terme « externalisation ».

Depuis le début des années quatre-vingt-dix, l'externalisation est devenue un sujet central pour le management stratégique. Ce phénomène focalise l'attention des chercheurs... Dans les entreprises, rares sont les fonctions qui ne sont pas touchées par l'externalisation, qui est considérée comme un moyen rapide d'amélioration de leur performance, de réalisation de l'avantage concurrentiel, de réduction de leurs coûts et d'accroissement de leur flexibilité. Elle est vue sur le long terme, comme une alternative stratégique majeure qui permet aux entreprises de se recentrer sur leur métier de base et de redéfinir leurs frontières<sup>2</sup>.

#### I.1.6.1. Qu'est-ce-que l'externalisation :

Nombreuses sont les définitions du terme « externalisation ».

Selon Guiennet F. et Sauvage T.<sup>3</sup>, « l'externalisation peut désigner un simple transfert d'activités secondaires initialement réalisées en interne vers une entreprise extérieure, la fabrication de composants entrant dans un processus de production en un autre lieu, notamment dans un autre pays (*Deardorff's Glossary of International Economics*), l'approvisionnement de services ou de produits auprès de fournisseurs externes dans le but de réduire les coûts (*The American Heritage Dictionary of the English Language*) ».

Aussi, pour Lehmann-Ortega L. et al.<sup>4</sup>, l'externalisation peut être définie de deux manières : Dans une acception étendue, elle consiste à confier totalement ou partiellement une activité, à un prestataire ou à un fournisseur externe. On parle alors de sous-traitance. Dans une acception plus restreinte, elle consiste à transférer à un prestataire ou à un fournisseur tout ou partie d'une activité précédemment réalisée en interne. Elle s'accompagne généralement d'un transfert de ressources humaines et/ou matérielles vers le prestataire.

---

<sup>1</sup> Guiennet F., Sauvage T., (2009), « Proposition d'un modèle d'externalisation des activités achats », *Management & Avenir*, 2009/4 n° 24, PP.103-122.

<sup>2</sup> Barthélemy J., Donada C., (2007), « L'externalisation : un choix stratégique », *Revue française de gestion* 2007/8, n° 177, PP.97-99.

<sup>3</sup> Guiennet F., Sauvage T., « Proposition d'un modèle d'externalisation des activités achats », *Idem*.

<sup>4</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « *Strategor* », *Op.cit.*, P200.

La définition de Barthélemy J.<sup>1</sup>, rejoint cette deuxième acception : « l'externalisation est une forme organisationnelle originale fondée sur un contrat, généralement de long terme. Elle permet de se procurer un service autrefois réalisé en interne après avoir externalisé les ressources qui le sous-tendaient ». Il s'agit donc d'une forme de désintégration verticale<sup>2</sup>.

Cette externalisation qui consiste à confier aux tiers (fournisseurs ou clients) des activités jusqu'alors assurées par l'entreprise, peut s'accompagner du recentrage ou du désengagement stratégique, dans la mesure où l'entreprise décide de concentrer ses ressources et ses compétences sur des activités jugées stratégiques et profitables pour l'entreprise<sup>3</sup>.

D'une manière générale, l'externalisation consiste, pour l'entreprise, à réduire son champ d'action, à se concentrer sur un nombre d'activités limité et à transférer le management des autres activités à des partenaires... L'entreprise, dans une situation où elle doit effectuer un choix entre faire ou faire faire, préfère confier une partie de son activité à un partenaire<sup>4</sup>.

#### I.1.6.2. Les activités concernées par l'externalisation :

Quélin B.<sup>5</sup>, distingue trois grands types de fonctions qui peuvent faire l'objet des opérations d'externalisation :

- *Les fonctions de support « basiques »* : comme le nettoyage, le gardiennage, la restauration ou le jardinage ; l'entreprise souhaite ici d'économiser les coûts dans une activité éloignée de son cœur de métier, qui ne revêt aucune importance stratégique pour elle ;

- *Les activités de production* : l'entreprise favorise ici le transfert des activités de production, à des industriels spécialisés susceptibles de bénéficier d'économies d'échelle et de coûts unitaires inférieurs et privilégie l'internalisation des fonctions fortement contributives en valeur ajoutée (recherche et développement, ingénierie, marketing, gestion de la marque, etc.) ;

- *Les fonctions de support « complexes »* : l'externalisation peut toucher aussi des fonctions critiques pour les entreprises et proches de leur métier de base (R&D ; chaîne logistique avec l'interface de production ; gestion du service après-vente, etc.).

L'externalisation est perçue comme une nouvelle façon de gérer les ressources vitales. De ce fait, elle acquiert donc une véritable dimension stratégique.

---

<sup>1</sup> Barthélemy J., (1999), « L'externalisation : Une forme organisationnelle nouvelle », communication à la 8ème Conférence Internationale de Management Stratégique 26-28 mai 1999, Ecole Centrale, Paris.

<sup>2</sup> Barthélemy J., Donada C., (2007), « Décision et gestion de l'externalisation : une approche intégrée », Revue française de gestion 2007/8, n° 177, PP.101-111.

<sup>3</sup> Mougou S.P., « La croissance de l'entreprise, le cas des industries agroalimentaires de l'économie camerounaises », Op.cit., P74.

<sup>4</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P91.

<sup>5</sup> Quélin B., (2003), « Externalisation stratégique et partenariat : de la firme patrimoniale à la firme contractuelle ? », Revue française de gestion 2003/2, n° 143, PP.13-26.



**I.1.6.3. Avantages et risques de l'externalisation :**

La stratégie d'externalisation permet :

- La réduction des coûts en confiant certaines opérations de l'entreprise à des prestataires externes qui peuvent s'appuyer sur des coûts salariaux plus faibles et profiter des économies d'échelle et de l'effet expérience,
- L'augmentation de la valeur ajoutée, puisque l'entreprise se focalise sur son cœur de métier et les opérations qu'elle maîtrise le mieux,
- La souplesse et réactivité de l'entreprise aux attaques des concurrents ou aux modifications de l'environnement et du marché<sup>1</sup>.
- La libération des ressources absorbées par les activités périphériques et leur transfert vers les activités créatrices de valeur (le cœur de métier),
- Le maintien et l'amélioration de la qualité de réalisation d'une activité après l'accès aux compétences d'un spécialiste et la mise en concurrence<sup>2</sup>.

Cependant, cette stratégie présente des risques :

- Le risque de dépendance de l'entreprise par rapport à son prestataire,
- La négligence des fournisseurs, ce qui conduit à une dégradation de la qualité, un dérapage des coûts et donc une dégradation de la position concurrentielle de l'entreprise,
- Le risque de se couper les sources d'apprentissage dont la maîtrise assure la compétitivité de l'entreprise<sup>3</sup>.
- L'augmentation des coûts cachés liés à l'externalisation (recherche et sélection des fournisseurs, contractualisation, coordination externe, supervision des différents prestataires, etc.),
- La perte des revenus et dégradation de l'image de marque dues à la défaillance d'un prestataire sur les volumes, la qualité et les délais,
- Les risques sociaux en cas de transfert de personnel<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P92.

<sup>2</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P105.

<sup>3</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Idem, P93.

<sup>4</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Idem.

### **I.1.7. La stratégie d'internalisation : (Insourcing)**

Etant donné que l'externalisation présente à la fois des avantages et des inconvénients, il n'est pas étonnant que les entreprises oscillent parfois entre externalisation et internalisation (appelée aussi intégration)<sup>1</sup>.

Quoi que des fournisseurs ou des distributeurs extérieurs soient disponibles, certaines entreprises préfèrent intégrer des activités qui se situent en amont ou en aval de leur activité principale. Cette intégration des activités en amont ou en aval est appelée stratégie d'intégration verticale.

La stratégie d'intégration verticale peut être vue comme une voie de développement de l'entreprise dans de nouvelles activités, puisqu'entrer dans une activité située en amont ou en aval de l'activité initiale de l'entreprise correspond à une entrée dans un nouveau business, voire dans une nouvelle industrie et donc à une diversification<sup>2</sup>.

#### **I.1.7.1. Qu'est-ce qu'une internalisation ?**

L'internalisation<sup>3</sup> consiste à effectuer au sein de la chaîne de valeur de l'entreprise des activités qui se situent en amont (comme la production des matières premières) et/ou en aval (comme la commercialisation des produits finis). Cette intégration verticale peut être partielle (soit l'amont soit l'aval), totale (l'amont et l'aval) ou profilée (coexistence de l'internalisation et de l'externalisation pour une même activité)<sup>4</sup>.

La stratégie d'internalisation permet à l'entreprise de faire des économies sur les coûts de contractualisation avec les partenaires (d'information, de négociation, de contrôle et de renégociation). Elle permet aussi de gêner les concurrents en élevant des barrières qui limitent l'accès à certaines matières premières ou à certains réseaux de distribution, ainsi que l'entrée de nouveaux concurrents.

D'une manière générale, c'est une combinaison d'un ensemble de facteurs stratégiques (taille, pouvoir de marché, différenciation des produits, menace de nouveaux concurrents...) et financiers (coûts de transaction et de coordination, économies d'échelle...). Elle répond à une logique de contrôle de la filière<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., «Strategor », Op.cit., P202.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., Idem, P183.

<sup>3</sup> Dans ce paragraphe, seule une définition générale du concept d'internalisation est présentée. Une définition plus complète de cette stratégie sera proposée dans le troisième chapitre de cette thèse.

<sup>4</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P105.

<sup>5</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P87-88.

**I.1.7.2. Formes d'intégration :**

Méritet S.<sup>1</sup>, distingue trois formes d'intégration : verticale, horizontale et par le holding.

« L'intégration verticale doit être distinguée de l'intégration horizontale où une firme met sur le marché deux produits qui sont plus ou moins substituables par ses clients ou dans son processus de fabrication et de l'intégration par le holding où une entreprise est active sur deux marchés disjoints ». L'intégration qu'elle soit verticale, horizontale ou par le holding n'est qu'une stratégie d'internalisation.

**I.1.7.3. Avantages et limites de l'internalisation :**

Selon Soparnot R.<sup>2</sup>, la stratégie d'internalisation octroie à l'entreprise des avantages en matière de :

- Contrôle des ressources rares,
- Contrôle d'une activité fortement créatrice de valeur,
- Sécurisation d'une activité pour laquelle il n'existe pas de marché,
- Détention et développement d'une capacité décisive sur le plan de la compétitivité de la firme,
- Fiabilisation de la qualité d'une activité et maîtrise des délais (de développement de produit, de production, de livraison...),
- Maîtrise des coûts de réalisation des activités,
- Accès à des informations détenues par les prestataires.

Ce même auteur, signale que l'internalisation présente aussi des limites importantes :

- Affaiblissement des capacités d'adaptation et d'innovation de l'entreprise dû à la lourdeur de la structure,
- Augmentation des coûts fixes et des coûts de coordination interne par la bureaucratisation,
- Affaiblissement de la compétitivité des activités qui ne sont pas mises en concurrence.

Le thème de l'intégration verticale sera également évoqué dans le chapitre suivant, là où nous détaillerons son étude, car c'est à cette stratégie de croissance que notre travail est consacré.

---

<sup>1</sup> Méritet S., (2000), « La convergence des industries de l'électricité et du gaz naturel : les fusions- acquisitions aux Etats-Unis, Chapitre IX : L'intégration verticale ».

<sup>2</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P105.

## I.2. Les modes de croissance de l'entreprise :

Chacune des orientations stratégiques précédemment étudiées peut être menée au travers de différents modes de développement. Ces modalités permettant la poursuite d'une stratégie peuvent être réparties en trois catégories : la croissance interne, la croissance externe (fusions, acquisitions, cessions) et la collaboration ou croissance conjointe (alliances et partenariats). Aussi, d'autres orientations peuvent être concernées par ces modalités, telles que la consolidation d'une position concurrentielle ou la constitution d'un avantage au moyen d'économies d'échelle<sup>1</sup>.

Pour assurer son développement, disent Meier O. et Schier G.<sup>2</sup>, une entreprise a généralement le choix entre deux alternatives. Elle peut recourir à la croissance interne en augmentant son capital productif ou bien à la croissance externe en contrôlant les actifs disponibles dans d'autres entreprises... Et le choix entre ces deux options (croissance interne versus croissance externe) dépend du type d'entreprise et de la stratégie qu'elle poursuit... Ces auteurs affirment que, bien qu'il s'agisse de logique différente, ces deux modalités ne sont en rien incompatibles et sont même très souvent associées.

Les procédures de croissance peuvent être donc internes ou externes. La croissance est dite interne lorsqu'il s'agit d'une extension de l'équipement existant. Économiquement, c'est l'augmentation des capacités de production de l'entreprise par l'acquisition d'actifs neufs supplémentaires, tout en restant, à l'échelle près, dans la ligne directe des habitudes de fonctionnement. La croissance est externe lorsqu'elle se produit par achat (fusion, absorption, prise de contrôle) d'établissements ou d'entreprises déjà existantes. C'est l'acquisition d'actifs d'occasion, ce qui permet une croissance rapide et une augmentation de la concentration<sup>3</sup>.

Selon Gasmi N.<sup>4</sup>, les stratégies de développement peuvent être classées en deux catégories :

- *Intégration de moyens de production* : l'entreprise, pour se développer, intègre d'autres moyens de production isolés d'occasion ou neufs qui nécessitent une combinaison avec ceux existants dans l'entreprise ou qui sont déjà combinés et organisés dans sa structure actuelle. Et ces moyens intégrés sont dorénavant contrôlés par l'entreprise initiatrice (acquéreur). Ces stratégies de développement correspondent alors aux croissances interne et externe ;

---

<sup>1</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., (2011), « Stratégique », Pearson Education, 9<sup>ème</sup> édition, France, P401.

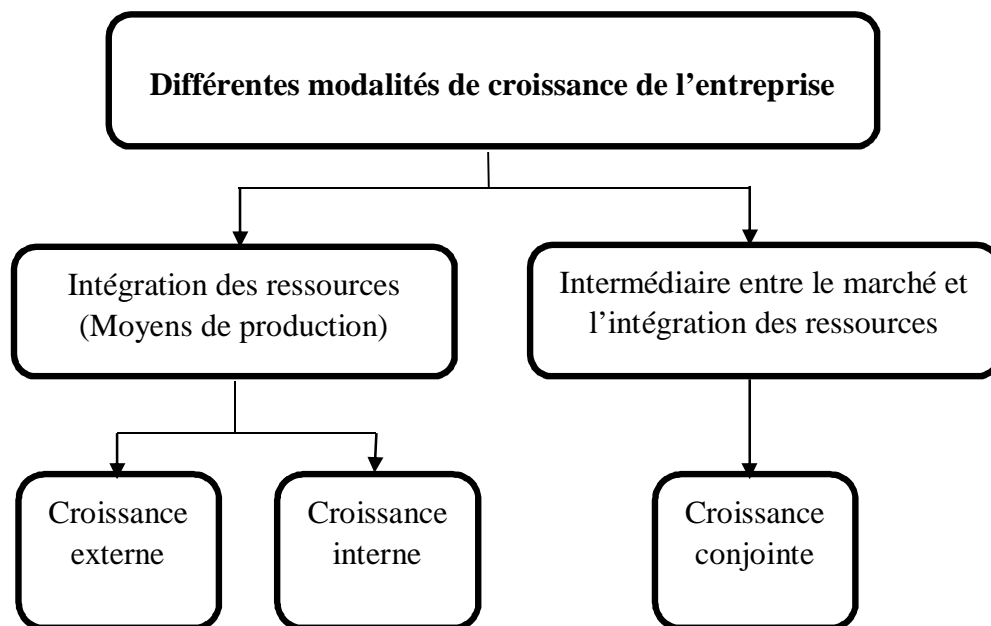
<sup>2</sup> Meier O., Schier G., (2009), « Fusions acquisitions », Dunod, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, P10-11.

<sup>3</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P69.

<sup>4</sup> Gasmi N., (1998), « Déterminants de la croissance externe horizontale », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Bourgogne, P88.

- *Situation intermédiaire entre intégration et marché* : l'entreprise, pour son développement, choisit la voie médiane entre l'intégration et le marché. De ce fait, elle met en place certaines formes de relations (liens) avec d'autres entreprises du même secteur (concurrentes, clientes, fournisseurs), ou n'ayant aucun lien d'activités. Par conséquent, ces relations se limitent à des accords mutuels, tout en gardant leur indépendance, c'est-à-dire sans aucun contrôle de l'une sur l'autre. Ces stratégies de développement correspondent à la croissance conjointe ou contractuelle (alliance et partenariat).

**Figure N°12** : Modalités de croissance de l'entreprise



**Source** : Gasmi N., (1998), « Déterminants de la croissance externe horizontale », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Bourgogne, P94.

Avant de pousser l'étude de ces différentes modalités de croissance, on souligne l'analyse de Abate R. et *al.*<sup>1</sup>, à ce propos. Ils pensent que le recours des entreprises aux acquisitions ou alliances afin d'accélérer leur croissance peut présenter de nombreux avantages : « rapidité du montage et de l'impact sur les résultats, faible réaction des concurrents, non-déstabilisation du marché, pas de création de nouvelles capacités, maintien d'une offre globale de même niveau, possibilité de diversification, utilisation de levier financier. ». Ces auteurs pensent aussi que, beaucoup d'opérations externes peuvent ne pas délivrer les résultats attendus et se révéler décevantes : « synergies attendues non réalisées, incertitude sur le prix

<sup>1</sup> Abate R., Ducreux J.M., Kachaner N., (2009), « Le Grand Livre de la Stratégie », Boston Consulting Group, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, P114.

d'acquisition, inadaptation de la cible aux objectifs stratégiques, difficulté d'intégration dans l'entreprise, inadéquation avec la culture de l'acheteur, image de « raider » et d'opportuniste. ».

### **I.2.1. La croissance externe (Fusions et acquisitions) : (Mergers and acquisitions M&A)**

Selon Meier O. et Schier G.<sup>1</sup>, « les fusions-acquisitions sont des opérations de regroupement ou de prises de contrôle d'entreprises cibles, réalisées par l'intermédiaire d'un achat ou d'un échange d'actions. Les actifs de l'entreprise cible sont alors détenus indirectement par l'acheteur à travers la détention d'actions qui définissent son droit de propriété sur la cible. En tant que telles, ces opérations constituent l'une des principales pratiques de la croissance externe. ».

Ces auteurs définissent la croissance externe comme : « un mode de développement fondé sur la prise de contrôle de moyens de production déjà organisés et détenus par des acteurs extérieurs à l'entreprise ». Ils soulignent que les fusions-acquisitions ne constituent pas une stratégie en soi. Elles sont avant tout des pratiques de réalisation (à connotation juridique) et donc un moyen au service du développement de l'entreprise.

#### **I.2.1.1. Modalités de la croissance externe :**

Il existe trois modalités principales de croissance externe :<sup>2</sup>

- *La fusion* : consiste à la réunion des patrimoines de plusieurs entreprises, pour n'en former qu'une seule. Elle recouvre deux types de situation :

La fusion égalitaire qui se réalise entre deux entreprises de taille comparable. Ce type de fusion se rencontre assez rarement, puisque l'égalité n'est pas souvent fréquente ;

La fusion-absorption se réalise entre deux partenaires qui ne sont pas de taille équivalente.

- *La fusion-scission* : consiste à la disparition d'une entreprise qui fait l'apport de la totalité de son actif à deux ou plusieurs entreprises existantes. Cette technique permet la restructuration des activités trop disparates qui coexistaient au sein de l'entreprise.

- *L'apport partiel d'actifs* : c'est l'apport d'une entreprise d'une partie de son actif à une autre entreprise qui lui remet en contrepartie des parts ou actions qu'elle a créée nouvellement au titre d'une augmentation de son capital. L'apport partiel d'actifs implique la transmission d'une branche d'activité de l'entreprise, avec les éléments constitutifs de son actif et de son passif.

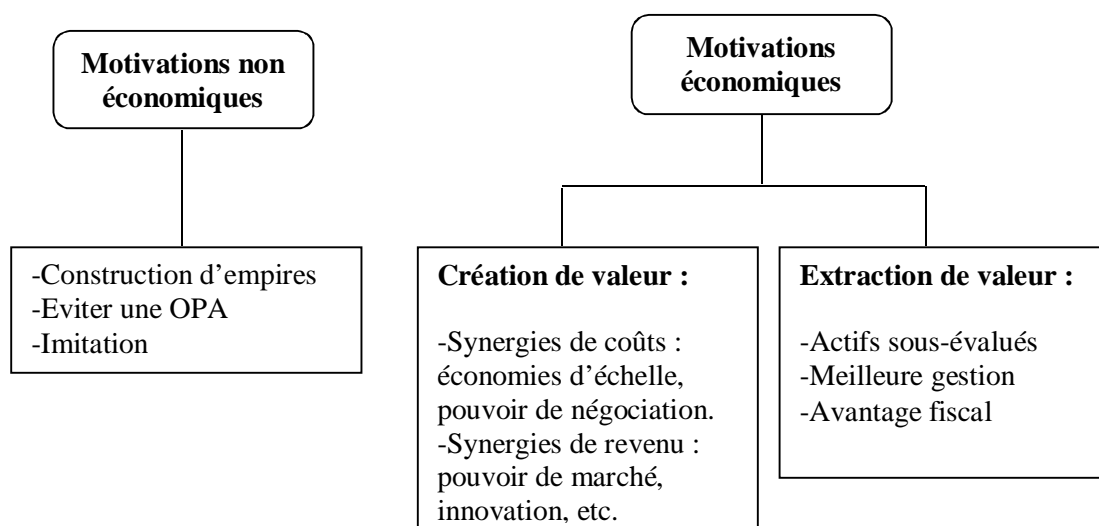
<sup>1</sup> Meier O., Schier G., « Fusions acquisitions », Op.cit., P8.

<sup>2</sup> Detrie J.P., (2004), « Stratégor, politique générale de l'entreprise », Dunod, 4<sup>ème</sup> édition, P300-301.

### I.2.1.2. Les motivations de la croissance externe :

La croissance externe se caractérise, d'après Lehmann-Ortega L. et *al.*<sup>1</sup>, par la rapidité de développement puisqu'elle consiste à renforcer des positions déjà acquises (part de marché, marque, implantation internationale) ou des compétences déjà développées (savoir-faire technologique ou managérial). Ces mêmes auteurs, soulignent que les fusions-acquisitions permettent d'améliorer la position concurrentielle de l'entreprise, en jouant sur sa taille et son pouvoir de négociation, ou en créant de la valeur grâce aux synergies réalisées. Elles créent aussi de la valeur, lorsqu'elles produisent pour les deux entreprises, grâce aux synergies, une richesse qui n'aurait pu l'être sans fusionner. Une acquisition permet aussi d'extraire de la valeur de l'entreprise acquise en améliorant ses performances financières et stratégiques, indépendamment de toute synergie.

**Figure N°13 :** Les motivations des fusions-acquisitions.



**Source :** Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., (2013), « Strategor », 6<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, P447.

Dans un cadre plus étendu, les opérations de fusions-acquisitions s'inscrivent en général dans le champ de la croissance externe et permettent le renforcement d'un domaine d'activité stratégique ou l'accélération de son développement<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P447.

<sup>2</sup> René A., Ducreux J.M., Kachaner N., « Le Grand Livre de la Stratégie », Op.cit., P115.

**I.2.2. La croissance interne :**

Selon Gasmi N.<sup>1</sup>, « la croissance interne est fondée sur l'acquisition des actifs qui n'ont pas la capacité de produire immédiatement. Les nouveaux éléments acquis nécessitent alors une combinaison et une organisation entre eux ou/et avec les moyens existants au niveau de l'entreprise. La croissance interne est caractérisée par la notion d'acquisition des moyens de production isolés non combinés et non organisés. Ces nouveaux moyens de production acquis sont soit fabriqués par l'entreprise elle-même, soit venus de l'extérieur. ».

Gasmi N., indique qu'une entreprise peut utiliser cette stratégie pour son investissement technique ou productif sous forme d'acquisition d'équipements (machines, outillages, bâtiments, matériel informatique, etc.), qui doivent être combinées par la suite avec les équipements existants... Il signale que, d'autres formes de croissance interne non liées à l'investissement technique existent, comme l'acquisition d'un brevet, d'une marque, la création ex nihilo d'une filiale, la location d'actifs, l'accroissement du taux de participation dans une entreprise déjà contrôlée, etc.

Quant à Leroy F.<sup>2</sup>, la croissance interne repose essentiellement sur la capacité de l'entreprise à innover, à proposer de nouveaux produits sur le marché et à élargir sa gamme et ses réseaux de distribution.

Le développement par croissance interne permet, d'après Soparnot R.<sup>3</sup> :

- La dotation de la firme d'un portefeuille cohérent et harmonieux de ressources et de capacités complémentaires relatives au cœur de métier, ce qui renforce la compétitivité,
- Le maintien de la continuité de l'entreprise en restant maître des choix stratégiques et de la destinée de la firme,
- L'accroissement de l'expérience et du savoir-faire accumulé durant des années,
- La protection de l'avantage concurrentiel et la préservation des ressources et des capacités distinctives de la firme,
- Le maintien de la culture d'entreprise et la cohésion interne par le maintien de l'indépendance juridique et managériale.

En revanche, Soparnot R., pense que la croissance interne présente aussi des risques :

- La lenteur dans la création des ressources et capacités, ce qui peut freiner le développement stratégique de l'entreprise et affaiblir sa compétitivité,
- L'accroissement du coût de création des actifs sur le long terme,

---

<sup>1</sup> Gasmi N., « Déterminants de la croissance externe horizontale », Op.cit., P89.

<sup>2</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P107.

<sup>3</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P200.



- L'amplification des ressources et capacités à développer, compte tenu de la tension sur les actifs existants,
- La limitation de la remise en cause des pratiques existantes et l'exploration de nouvelles méthodes puisque l'entreprise est tournée sur elle-même.

Pour beaucoup d'organisations, disent Johnson G. et *al.*<sup>1</sup>, la croissance interne constitue la principale modalité de développement stratégique. Pour ces auteurs, quatre raisons expliquent ce choix :

- *L'apprentissage* : conduire une nouvelle stratégie par le développement des capacités internes d'une organisation permet d'acquérir des connaissances et d'accroître l'apprentissage,
- *L'étalement de l'investissement* : la croissance interne permet d'étaler les coûts tout au long de la durée du développement stratégique. Ce qui facilite éventuellement le renoncement à une stratégie ou sa réorientation si jamais le contexte évolue,
- *Pas de contrainte de disponibilité* : la croissance interne permet d'éviter la contrainte de disponibilité d'une cible potentielle avec laquelle il est possible de se rapprocher, contrairement à la croissance externe,
- *L'indépendance stratégique* : la croissance interne permet à l'organisation d'être stratégiquement indépendante. Donc, elle n'est pas soumise aux mêmes compromis que ceux qui seraient rendus nécessaires par la conclusion d'une alliance ou d'un partenariat.

Par ailleurs, Johnson G. et *al.*, soulignent que certaines organisations développent une véritable culture d'*intrapreneuriat*, appelé également *entrepreneuriat interne*, qui « consiste pour une organisation à permettre à ses membres de développer de nouvelles activités en interne, comme ils pourraient le faire en tant qu'entrepreneurs en externe. Cela peut déboucher sur des innovations radicales, tout en utilisant principalement les propres capacités de l'organisation. ». Ils pensent qu'une organisation ne doit pas s'appuyer forcément sur ses propres capacités pour conduire des évolutions radicales en termes d'innovation, de diversification ou d'internationalisation. Elle doit parfois mobiliser des ressources et compétences externes pour mener ses stratégies.

---

<sup>1</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P402-403.

### I.2.3. La croissance conjointe : (Alliances et partenariats)

La croissance conjointe correspond selon Gasmi N.<sup>1</sup>, à « une stratégie qui évite, pour l'entreprise, l'externalisation (le marché) et l'internalisation (intégration) de certaines de ses activités, mais qui pratique des relations sous différentes formes avec d'autres entreprises ». Cette stratégie correspond donc à toutes formes de relations possibles, qui se situent entre le marché et la hiérarchie, entre entreprises appartenant ou non à un même secteur d'activité.

#### I.2.3.1. Formes de la croissance conjointe :

Il existe deux formes de croissance conjointe : l'alliance et le partenariat.

- *L'alliance :*

Une alliance stratégique est une forme de coopération qui revêt une importance stratégique pour les entreprises impliquées. Cette coopération est très souvent bilatérale et associe généralement des entreprises concurrentes. La collaboration entre ces entreprises est limitée à un périmètre et un projet bien précis<sup>2</sup>.

Johnson G. et *al.*<sup>3</sup>, pensent que les concurrents peuvent être amenés à collaborer pour de multiples raisons et que ces raisons mènent à distinguer deux grands types d'alliances :

- Les alliances complémentaires (qui reposent sur la combinaison des chaînes de valeur) : c'est le cas où deux concurrents ou plus décident de collaborer afin de bénéficier de leurs ressources et compétences respectives. Au long de la chaîne de valeur, un des alliés peut avoir développé un savoir-faire supérieur sur certains maillons, mais être moins compétent sur d'autres. L'alliance complémentaire repose alors sur l'échange des pôles d'excellence entre les alliés et l'assurance d'un apprentissage commun en s'appuyant sur l'expertise de chacun ;
- Les alliances supplémentaires (qui reposent sur l'obtention d'une masse critique) : c'est l'action de cumuler les forces de plusieurs organisations –notamment en termes de part de marché – en vue d'atteindre une visibilité et une crédibilité qui permet le renforcement des chances de succès d'un projet. Elles concernent alors les organisations qui souhaitent multiplier leurs ressources et compétences afin d'atteindre ou dépasser un seuil de rentabilité ou une taille critique.

<sup>1</sup> Gasmi N., « Déterminants de la croissance externe horizontale », Op.cit., P89-90.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P500.

<sup>3</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P414-417.

Gasmi N.<sup>1</sup>, a identifié à son tour, trois catégories d'alliances :

- Consortium : c'est l'accord d'un groupement d'entreprises sur le partage d'informations, des moyens financiers, des moyens de production et de distribution, pour une action bien définie, tout en restant concurrentes sur le marché. (Connu en France comme « Groupement d'Intérêt Economique G.I.E. » et G.E.I.E. en Europe, qui permet de former une structure juridique sans apport de capital) ;
- Accord avec prise de participation : cette forme d'alliance peut être unilatérale, croisée ou circulaire mais elle reste toujours minoritaire, donc c'est une prise de participation mais elle n'aboutit pas à une prise de contrôle ;
- Coentreprise (ou joint-venture) : c'est le cas où deux entreprises ou plus s'allient afin de donner naissance à une filiale commune. Cette action est appelée « une joint-venture » par les anglo-saxons. Elle se caractérise par le fait qu'aucun des alliés ne possède de prise de contrôle sur l'entité économique créée et que chaque allié détient une part de capital suffisante qui lui permet de faire respecter ses intérêts.

Lehmann-Ortega L. et *al.*<sup>2</sup>, pensent que les alliances stratégiques permettent de créer de la valeur en exploitant les synergies existantes entre les entreprises alliées et distinguent deux types de synergies :

- Synergies de coût : les alliances stratégiques permettent de bénéficier de l'économie d'échelle et de l'effet expérience sans aliéner leur autonomie stratégique ;
- Synergies de complémentarité : les alliances stratégiques permettent de combiner des compétences et des actifs complémentaires pour la création de nouvelles activités ou l'amélioration de la performance des activités déjà existantes.

Les alliances sont de ce fait des procédés moins lourds à gérer par rapport aux fusions-acquisitions, car elles n'exigent pas un rapprochement organisationnel massif entre les entreprises impliquées. Elles consistent par ailleurs à une configuration organisationnelle à part entière tout en combinant les comportements compétitifs et coopératifs entre les entreprises alliées<sup>3</sup>.

- *Le partenariat* :

Si une alliance est une collaboration qui associe des entreprises concurrentes, à l'inverse, un partenariat est une collaboration entre des entreprises qui ne sont pas concurrentes<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Gasmi N., « Déterminants de la croissance externe horizontale », Op.cit., P90-91.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P500.

<sup>3</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P117.

<sup>4</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P417.

Les différents types de partenariat sont classés par Gasmi N.<sup>1</sup>, comme suit :

- Partenariat symbiotique : c'est une forme de coopération entre entreprises appartenant à des secteurs d'activités différents, c'est-à-dire des entreprises qui ne sont confrontées ni au même marché, ni au même champ concurrentiel ;
- Partenariat d'impartition : ce type concerne les entreprises qui entretiennent des relations de type clients-fournisseurs. Une entreprise généralement donneur d'ordre délègue une partie de son activité à une ou plusieurs entreprises. Cette activité partiellement impartie contribue par la suite à l'élaboration du produit final de l'entreprise considérée comme cliente. Ce type de partenariat peut prendre plusieurs formes : la sous-traitance, la co-traitance ou la coproduction, la concession, la licence, le mandat, la franchise ;
- Partenariat de corrélation : ce partenariat permet d'associer des entreprises ayant des activités indépendantes, mais qui s'adressent à un même marché. Cette coopération peut se réaliser facilement du fait que les produits sont différents. L'objectif principal ici est de concrétiser une synergie commerciale.

Selon Abate R. et *al.*<sup>2</sup>, « les partenariats peuvent entraîner des avantages de coûts en augmentant les effets d'échelle et le pouvoir de négociation sur les fournisseurs ; ils peuvent générer une diminution des risques commerciaux, financiers et technologiques. Ils permettent un partage des compétences pour faire face à des problèmes plus globaux et plus complexes ». En revanche, ils ajoutent face à ces avantages, un certain nombre d'inconvénients : « les relations de partenariat peuvent se dégrader, la coordination peut devenir complexe et engendrer des coûts élevés » et concluent que beaucoup d'alliances et partenariats se révèlent fragiles et leur durée de vie est limitée. Elles peuvent être utiles à une entreprise de taille petite ou qui n'a pas la taille nécessaire dans des domaines où celle-ci est incontournable.

D'une manière générale, la croissance conjointe permet donc d'éviter les obstacles et les barrières à l'entrée via l'accès aux ressources et capacités d'une firme pour laquelle ces obstacles n'en sont pas, d'assurer un développement dans des brefs délais tout en évitant les délais de maturation relatifs à la création d'actifs et de tester un marché ou un produit avant l'engagement de l'entreprise dans des investissements plus importants. Par contre, elle peut engendrer des coûts et des difficultés de coordination et provoquer une asymétrie d'apprentissage (l'apprentissage peut être plus favorable à l'un des partenaires)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Gasmi N., « Déterminants de la croissance externe horizontale », Op.cit., P91.

<sup>2</sup> René A., Ducreux J.M., Kachaner N., « Le Grand Livre de la Stratégie », Op.cit., P121.

<sup>3</sup> Soparnot R., « Stratégie des organisations », Op.cit., P213-214.

Les différentes modalités de croissance (croissance interne, fusions et acquisitions, alliances et partenariats) ont toutes leurs avantages et leurs inconvénients. Elles présentent aussi des similarités. Johnson G. et *al.*<sup>1</sup>, ont tenté de montrer comment bien choisir une modalité : (Acheter, coopérer ou faire soi-même?). Pour ce faire, ils ont conçus le schéma suivant en présentant une matrice qui résume les quatre critères permettant de choisir la modalité la plus adaptée selon les circonstances :

**Tableau N° 07 :** Acheter, collaborer ou faire soi-même ?

	<b>Acheter</b>	<b>Collaborer</b>	<b>Faire soi-même</b>
<b>Urgence</b>	Très rapide	Rapide	Lent
<b>Incertitude</b>	Possibilité de revente en cas d'échec	Pertes partagées, possibilité de rachat	Vente difficile en cas d'échec
<b>Capacités Intangibles</b>	Problèmes de culture et d'évaluation	Problèmes de culture et de contrôle	Cohérence de la culture
<b>Capacités Autonomes</b>	Nécessité d'acheter la totalité	Collaborer avec l'activité concernée	Créer un isolat

**Source :** Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., (2011), « Stratégique », Pearson Education, 9<sup>ème</sup> édition, France, P423.

Johnson G. et *al.*, soulignent que le choix entre ces trois modalités n'est pas libre de contraintes. Bien évident, il n'est pas toujours facile de trouver une cible pertinente pour un rachat ou un partenaire disponible pour une coopération. Aussi, pour les organisations à but non lucratif, le changement de structure de propriété impliqué par une fusion ou une acquisition est bien plus complexe et difficile à réaliser que dans le secteur privé, leur choix est donc souvent limité à la collaboration ou à la croissance interne.

<sup>1</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P422-424.

**Section 2. La décision de « Faire » ou de « Faire faire » : (Make or Buy)**

Malgré la multitude de stratégies qui peuvent être adoptées par les entreprises, il est possible d'identifier quelques types qualifiés de « génériques », (Porter M., 1980). Le cas échéant, il convient alors pour l'entreprise de prendre la décision de confier ou non certaines de ses activités à un prestataire extérieur. D'une autre manière, les stratégies possibles au niveau de la production, du positionnement de l'organisation sur la filière économique. C'est le dilemme entre faire et faire faire.

Faire ou faire-faire est une question que se posent depuis toujours les économistes et les gestionnaires des entreprises. Dans cette section, nous analyserons quelques études théoriques et empiriques portant sur la décision de faire ou faire faire.

La problématique de faire ou faire faire consiste pour une entreprise à décider d'acheter/sous-traiter une partie ou la totalité d'un produit/service chez un prestataire externe ou d'utiliser ses propres moyens et le produire en interne. En effet, la décision de faire ou d'acheter est une décision lourde de conséquences.

Cette problématique suscite un tas de questions d'ordre stratégique à savoir :<sup>1</sup> une entreprise doit-elle faire elle-même ou faire faire, doit-elle utiliser ses propres moyens financiers et son savoir-faire organisationnel pour exécuter une activité ou en confier l'exécution à une autre entreprise éventuellement spécialisée dans cette activité (par exemple la sous-traitance) ? Si elle décide de faire faire, comment doit-elle gérer ses relations avec ses fournisseurs, sous-traitants, impartiteurs,... Et si elle décide de faire, comment doit-elle s'organiser ?

Ces questions ont suscité l'intérêt des économistes et des spécialistes du management stratégique au cours des dernières années, puisqu'elles ont fait l'objet de la plupart de leurs études. Et l'actualité économique nous rappelle la complexité de cet arbitrage.

Bouchriha H.<sup>2</sup>, a distingué d'un côté l'approche des gestionnaires qui s'appuie sur un aperçu global de la *stratégie de l'entreprise* et de ses activités constituant son noyau de compétences. D'un autre côté, elle a analysé, à travers *la théorie des coûts de transaction*, les travaux des économistes qui abordent la problématique de «faire ou faire faire» du point de vue des risques qui découlent des relations donneurs d'ordres/fournisseurs. Elle a déduit l'existence de quatre options stratégiques en réponse à la décision de faire ou faire-faire : faire, ne pas faire, faire-faire et faire ensemble.

---

<sup>1</sup> Patry M., (1994), « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Cahiers CIRANO, N° 94c-1, Montréal.

<sup>2</sup> Bouchriha H., (2002), « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Sciences de l'ingénieur [physics], Institut National Polytechnique de Grenoble - INPG, P18.

Elle a aussi regroupé les différentes situations qui peuvent entourer la décision faire ou faire-faire en trois catégories :<sup>1</sup>

- Le cas d'un nouveau produit/service utilisé pour la première fois par l'entreprise et où elle est amenée à le faire par ses propres moyens ou à le faire-faire par une tierce partie ;
- Le cas d'un produit/service existant ordinairement, acheté par l'entreprise et qu'il paraît plus intéressant de le réaliser en interne, totalement (*insourcing*) ou partiellement ;
- Enfin, le cas d'un produit/service existant communément, fabriqué par l'entreprise et qu'il serait plus intéressant de l'acheter, totalement (*outsourcing*) ou partiellement.

Les auteurs en management proposent une grille d'analyses des facteurs influençant la décision stratégique de faire ou faire faire une activité :

Selon Demeestère R. et *al.*<sup>2</sup>, la réponse aux différentes questions qui tournent autour de la décision de faire ou faire-faire peut reposer sur des considérations stratégiques (secret de fabrication, savoir-faire dont la maîtrise est vitale). Toutefois, elle est souvent éclairée par des considérations économiques, tout en procédant à une comparaison entre les coûts et les performances des différentes configurations possibles.

Bouchriha H.<sup>3</sup>, en analysant les travaux qui présentent l'ensemble des critères qualitatifs, techniques et économiques intervenant dans les options "faire" et "faire-faire", a retenu les éléments du coût dans chacune des deux options.

Pour l'option "faire", les charges sont relatives à : la transformation, l'installation, l'achat de matériel indispensable, l'investissement requis, la recherche et développement, la main d'œuvre, le contrôle qualité, l'inventaire, la maintenance des équipements.

Pour l'option "faire-faire", le coût comprend : le prix d'achat et les charges : de transport, de réception, de contrôle qualité ainsi que les échéances de paiement.

Pour Dufeu I.<sup>4</sup>, « une analyse positive du choix entre faire et faire-faire doit reposer sur une recension aussi exhaustive que possible des coûts et avantages non seulement de l'intégration verticale, comme cela est généralement proposé, mais aussi de la désintégration verticale. ». Cet auteur indique que la connaissance des coûts et avantages intrinsèques des stratégies d'intégration et de désintégration verticale est un travail préliminaire indispensable, mais incomplet du fait qu'il ne permet pas d'expliquer les réorganisations verticales.

---

<sup>1</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P27.

<sup>2</sup> Demeestère R., Lorino P., Mottis N., « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Op.cit., P307.

<sup>3</sup> Bouchriha H., Idem, P30-31.

<sup>4</sup> Dufeu I., (2004), « Analyse des processus d'intégration-désintégration verticales », Cahier de recherche du Métis no. CR02, P8-9.

Aussi, dans l'étude de Walker G. et Weber D.<sup>1</sup>, les coûts comparatifs de production ont été inclus en tant que déterminant des décisions de faire ou faire faire. Une partie de la décision de faire ou faire faire dépend de la différence entre coûts internes et coûts externes.

Ces auteurs ajoutent que l'expérience de l'acheteur peut affecter la décision de faire ou faire faire de manière opposée par son influence sur les coûts de production et de transaction.

En revanche, ces mêmes auteurs pensent que les coûts de transaction ne sont pas susceptibles d'être considérés explicitement dans tous les choix à faire ou faire faire, tant que les coûts administratifs associés à une transaction ne peuvent jamais être mesurés de façon précise...

Marghich A. et Errabih S.<sup>2</sup>, affirment à leur tour, que les coûts orientent un très grand nombre de décisions prises dans les entreprises, qu'elles soient stratégiques engageant l'entreprise sur le moyen et long terme (lancer ou non un nouveau produit, sous-traiter ou non une activité...) ou opérationnelles concernant des opérations courantes (accorder ou non des réductions commerciales à la clientèle, réduire ou non le poids des charges fixes...).

D'après eux, ces décisions renvoient à des problèmes complexes. Leur analyse doit donc prendre en compte un ensemble de paramètres. Les coûts ne constituent, certes, que l'un d'entre eux mais leur importance ne peut être sous-estimée. ...Quel que soit l'horizon de temps, l'information « coût » diffusée par la comptabilité de gestion, est présente et constitue un élément important pour la préparation des décisions.

Marghich A. et Errabih S.<sup>3</sup>, soulignent aussi que la sélection des méthodes à usage stratégique pose problème. L'information recherchée est une information complète intégrant la totalité des charges. La méthode du coût de revient complet est l'une des méthodes fournissant les informations nécessaires à la prise de décisions telles que :

- Faire (F) ou faire faire (FF) : l'entreprise compare ici le coût de revient complet de la production interne au prix d'acquisition accessible sur le marché externe. Si l'écart est positif et élevé, l'entreprise opte au FF au lieu de F et l'inverse est valable ;
- Distinguer les produits, marchés et canaux de distribution, qui sont rentables pour l'entreprise de ceux qui ne le sont pas ;
- Elaborer le tarif qui permet la commercialisation d'un bien ou d'un service ;
- Etablir le devis pour le travail des pièces unitaires, petites séries ou travaux spéciaux.

---

<sup>1</sup> Walker G., Weber D., (1984), « A Transaction Cost Approach to Make-or-Buy Decisions », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 29, No. 3, PP.373-391.

<sup>2</sup> Marghich A., Errabih S., (2014), « Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines », *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion : Numéro spécial*.

<sup>3</sup> Marghich A., Errabih S., *Idem*.



De surcroît, la connaissance du coût complet par stade de développement de produit (approvisionnement, production, distribution...) permet aussi la prise des décisions concernant l'externalisation (FF) ou l'internalisation (F), l'amélioration des processus, etc.

Ces auteurs signalent qu'une vision biaisée des coûts de revient, dans le domaine du pilotage stratégique, peut conduire à des décisions erronées et par conséquent, à des contre-performances graves. Cela conduit ainsi à des stratégies qui, à terme, dégradent les résultats.

Demeestère R. et *al.*<sup>1</sup>, pensent que la comparaison coût interne/prix d'acquisition externe doit être faite avec beaucoup de précautions. D'après eux, le coût de revient complet peut prendre en compte des coûts qu'une solution externe ne permettrait pas d'éliminer. Le coût de revient interne doit donc être défini sur la seule base des coûts différentiels (coûts internes éliminés par une solution d'achat externe versus prix d'achat).

Dans le même esprit, Patry M.<sup>2</sup>, en se référant aux études de (Blair et Kaserman, 1983 ; Mahoney, 1992) déduit que, dans le cas où l'intégration des opérations procède d'une logique d'assurance contre les risques de variations de la qualité, de rupture des approvisionnements, de variations des prix, une structure de contrats verticaux peut toujours être imaginée ; ce qui rend l'entreprise indifférente entre l'intégration et la sous-traitance. D'après lui, « en absence d'incertitude et d'asymétrie d'information, donc dans un contexte où aucune partie ne peut en tromper une autre, la minimisation des coûts de production est compatible avec une infinité d'arrangements institutionnels et de structures de contrats. À chaque entreprise intégrée verticalement, on pourrait substituer un ensemble de contrats verticaux qui induiraient la même allocation des ressources. Les appels à des sous-traitants sur une base récurrente, les contrats à partage de risque et de profits, les contrats d'assurance, le développement de liens de longue durée avec quelques sous-traitants, les joint-ventures, les alliances, etc., se confondent alors, du point de vue de l'allocation des ressources ».

L'équilibre entre risque et incitation pourrait être donc obtenu à travers l'instauration d'un mécanisme de contrôle adéquat des transactions. Ce contrôle est obtenu par l'acquisition des produits et services à travers des mécanismes situés entre l'achat et l'intégration, nommés « mécanismes de quasi-intégration ». Plusieurs formes de relations peuvent être alors identifiées suivant le degré de contrôle souhaité de la relation<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Demeestère R., Lorino P., Mottis N., « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Op.cit., P307.

<sup>2</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>3</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P39-40.

Vergara Canizales V. G.<sup>1</sup>, a complété ce point en intégrant le concept de flexibilité, (inspiré de la formalisation proposée par Hwang et *al.*, par rapport à la décision de faire ou faire-faire) :

**Figure N°14 :** La décision de faire ou faire faire par rapport à la flexibilité et au contrôle.



**Source :** Vergara Canizales V. G., (2009), « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Ecole doctorale sciences pour l'ingénieur, géosciences, architecture, Nantes, P3.

Pour Vergara Canizales V. G., cette représentation met en évidence la mise en rapport de la décision de faire ou faire-faire avec le niveau de flexibilité et de contrôle que l'entreprise souhaite. Sachant que le niveau de flexibilité d'un processus industriel se définit par « le temps et le coût d'ajustement de capacité à des variations non anticipées de besoins en ressources ». Et le niveau de contrôle représente « la capacité de fixer ou d'adapter chaque variable essentielle requise pour le processus de production, selon le nombre d'états que peuvent présenter ces variables ».

Par ailleurs, Patry M.<sup>2</sup> a mentionné dans son étude, les principales dimensions pertinentes des transactions, identifiées par la théorie des coûts de transaction<sup>3</sup>, la théorie de l'agence et la théorie des droits de propriété. Il s'agit de :

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P2-3.

<sup>2</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>3</sup> Cette théorie sera étudiée dans le chapitre 3.

- la nature et le niveau de l'incertitude ;
- la complexité de la transaction ;
- la fréquence de la transaction ;
- l'ambiguïté de mesure de la transaction ;
- l'importance des actifs spécifiques requis pour supporter la transaction.

En l'absence d'un modèle intégrateur qui tiendrait simultanément compte de chacune de ces dimensions de même que des coûts d'internalisation par l'entreprise. Cet auteur a essayé de compléter ce point par l'examen de quelques contextes particuliers en vue d'étudier les alternatives qu'ils laissent à l'entreprise...

Il a montré par la suite<sup>1</sup>, que l'observation du comportement est une des solutions envisageables, qui est évidemment la mission d'un supérieur hiérarchique. Dans ce cas, l'entreprise prend la décision d'internaliser la transaction et elle confie la surveillance des comportements à un gestionnaire spécialisé.

Il indique aussi une seconde voie qui consiste pour le preneur d'ordres à offrir au donneur d'ordres d'observer son comportement. Les bons fournisseurs, sous-traitants, impartiteurs y trouveront un avantage, car ça leur donne l'opportunité de demander une meilleure compensation pour leurs services.

Après une analyse des entreprises dans différents pays, Ford D. et *al.*<sup>2</sup>, ont constaté que ces entreprises sont beaucoup plus amenées à acheter dans des fonctions périphériques de non-production que dans celles de leur métier de base.

Aussi, Bouchriha H.<sup>3</sup>, en considérant les travaux de Williamson et Coase et en prenant en compte l'analyse stratégique de l'entreprise qui est le point de départ de toute décision de faire ou faire-faire, conclut que :

- Si le marché est totalement efficace, la firme fera tout à l'extérieur à l'exception des activités qui correspondent à son noyau de compétences. Le développement du noyau de compétences lui permettra de faire barrage aux concurrents ;
- L'outsourcing ou encore l'externalisation entraîne des coûts de transaction qui peuvent dépasser le coût de réalisation en interne ;
- La clé stratégique pour faire ou faire faire une activité est de se demander si sa réalisation en interne peut entretenir un avantage concurrentiel pour la firme.

---

<sup>1</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>2</sup> Ford D., Cotton B., Farmer D., Gross A., Wilkinson I., (1993), « Make or buy decisions and their implications », *Industrial Marketing Management* 22, P207-214, Elsevier Science Publishing, New York.

<sup>3</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P37.

À partir de l'analyse effectuée à travers la théorie des coûts de transaction et à partir de l'analyse stratégique de l'entreprise, cet auteur a émis les hypothèses de la décision de faire ou faire faire qui ont été vérifiées et confirmées par certaines recherches, notamment celle de [Walker et Weber, 84], à l'aide d'enquêtes et d'études de cas :<sup>1</sup>

H1 : *«Produire et maintenir en interne les activités qui correspondent au noyau de compétences de l'entreprise et s'approvisionner à l'extérieur pour les autres» ;*

La notion de "core" de compétence est primordiale pour la décision stratégique de faire ou faire faire. Dans le choix d'"acheter", l'entreprise perd sa capacité de faire en interne dans le futur. En effet, sa décision de "ne pas faire" en interne, lui fait perdre son expertise et ses connaissances qui peuvent jouer ensuite sur le fait de faire en interne. Voilà, une ancienne idée qui revient à David Ricardo.

H2 : *«Dans un environnement peu compétitif, les incertitudes en volume favorisent le choix de faire en interne plutôt qu'"acheter"» ;*

Dans le cas où l'incertitude en volume est importante, l'entreprise risque de subir des ruptures de stock, comme elle peut enregistrer des niveaux de stocks élevés en raison de coût de production additionnels ou encore d'un excès en capacités auquel devrait faire face ses fournisseurs, ce qui entraîne des mécanismes de renégociation entre l'entreprise et ses fournisseurs. Cela augmente les coûts de transaction.

H3 : *«Dans un environnement peu compétitif, les incertitudes en technologie entraînent une croissance de la probabilité de "produire" plutôt qu'"acheter"» ;*

L'entreprise est amenée à recontacter ses fournisseurs, quand le design de son produit change constamment. Et comme la fréquence de changements techniques ne cesse d'augmenter, le coût administratif de la gestion de l'interface entre le bureau d'étude en interne, le service achat et les fournisseurs externes augmente par conséquent.

Cette hypothèse est valide dans le cas où l'entreprise dispose des technologies nécessaires à la réalisation du produit en interne.

H4 : *«La compétitivité du marché favorise le choix d'"acheter" plutôt que "produire"» ;*

Quand la relation entre l'entreprise et ses fournisseurs met en jeu des actifs non spécifiques pouvant se traduire par un nombre de fournisseur potentiel important. Cela incite les fournisseurs d'atteindre des économies d'échelle avec leurs clients en leur proposant des prix plus compétitifs.

---

<sup>1</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P37-39.

Aussi, la compétition des fournisseurs diminue le pouvoir de négociation opportuniste et par conséquent, les coûts de transaction diminuent, ce qui favorise l'option d'"acheter".

H5 : « *L'expertise que pourrait avoir l'entreprise à produire un composant favorise le choix de faire en interne* » ;

L'expérience acquise par l'entreprise en effectuant un produit en interne favorise l'avantage du coût de production en interne par rapport à celui des fournisseurs.

H6 : « *L'expertise que pourrait avoir l'entreprise à produire un composant augmente la probabilité d'"acheter"* » ;

L'expérience acquise en effectuant un produit en interne, permet à l'entreprise de disposer suffisamment d'information sur la production du produit. Cela décourage les comportements opportunistes des fournisseurs, ce qui entraîne une baisse des coûts de transaction et donc, il serait plus intéressant d'"acheter" que de produire.

H7 : « *Une spécificité des actifs favorise le choix de faire en interne* » ;

Quand le fournisseur investit dans des actifs spécifiques à la transaction et qu'il a été jugé incompetent par son échec ou par sa faible performance. L'entreprise sera obligée de changer de fournisseur, ce qui engendre une augmentation des coûts de transaction.

H8 : « *La spécificité et la complexité du produit favorisent la probabilité de le faire en interne* » ; Dans ce cas, l'entreprise a vérifié que le marché ne contenait pas des fournisseurs qui répondent à ses besoins. Elle préfère donc supporter les coûts du développement en interne et éviter les risques du recours à la sous-traitance.

Dufeu I.<sup>1</sup>, a validé dans sa thèse la pertinence de l'approche transactionnelle de l'organisation verticale, en soulignant le caractère central de la spécificité des actifs échangés dans le choix d'intégration ou de désintégration verticale. Mais il pense que les approches existantes sont insuffisantes tant qu'elles négligent de considérer l'industrie dans une perspective historique. Il voit donc dans la phase du cycle de vie de l'industrie, un déterminant important du choix d'intégration ou de désintégration verticale.

Il indique qu'une observation diachronique de l'organisation des industries révèle en effet des évolutions périodiques en matière de structures verticales... En toute première analyse, il lui paraît que les tendances en matière d'évolution de la structure verticale des firmes et industries varient selon les secteurs et que, pour chaque secteur, les phases d'intégration et de désintégration verticale se succèdent<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Dufeu I., « Analyse des processus d'intégration-désintégration verticales », Op.cit., P21.

<sup>2</sup> Dufeu I., Idem, P7-8.

Quelques années plus tard, ce même auteur<sup>1</sup>, explique que les premiers moments de la naissance d'une industrie se caractérisent par une forte intégration verticale de chaque entreprise exerçant un grand nombre d'activités. Cela revient à la taille réduite des opérations, qui paraît insuffisante pour faire vivre des sous-traitants spécialisés et au fait que les jeunes industries sollicitent de nouveaux types de matériaux, d'équipements, de savoir-faire, de distributeurs etc. qui peuvent ne pas exister sur le marché... Pendant la croissance de l'industrie, une fois qu'elle atteint une certaine taille et que les opérations sont mieux définies, il devient possible d'aller vers la sous-traitance de beaucoup de ces activités...

Enfin, au début de la phase du déclin de l'industrie, les filiales et les industries liées commencent également à décliner et les firmes survivantes doivent se réappropriier les fonctions auparavant sous-traitées, qui ne sont plus entreprises à une hauteur suffisante.

Outre cet effet d'échelle, il peut y avoir des intégrations verticales en vue d'une protection des emplois et/ou d'un meilleur contrôle du coût des inputs.

Dufeu I., en se référant aux travaux théoriques récents qui ont précisé les mécanismes explicatifs de cette corrélation entre cycle de vie et organisation de l'industrie (Dufeu, 2004), qui présente à son tour l'intérêt d'être directement testable empiriquement, a déduit l'hypothèse suivante : « *L'intégration verticale qui prévaut dans l'industrie diminue dans le temps jusqu'en phase de maturité, phase durant laquelle les entreprises modifient peu leurs frontières ; la phase de déclin est, au contraire, caractérisée par une tendance à la réintégration verticale.* ». En outre, cet auteur a fait de la structure concurrentielle un déterminant du choix d'intégration ou de désintégration verticale. Il considère (dans le langage de M. Porter) que plus les fournisseurs sont concentrés, plus leur potentiel de négociation opportuniste est élevé et plus l'entreprise est amenée à faire elle-même pour contourner cette force concurrentielle. Il en déduit donc l'hypothèse suivante : « *La hausse (respectivement, la baisse) de la concentration sectorielle sur le secteur d'activité concerné par l'opération est positivement corrélée au choix d'intégration (de désintégration) verticale.* ».

Ford D. et Farmer D.<sup>2</sup>, soulignent dans leur étude que certaines décisions de faire ou faire faire apparaissent peu importantes en elles-mêmes, mais quand elles sont considérées à la lumière de l'entreprise dans son ensemble, elles peuvent avoir un impact considérable sur la nature et la stratégie de l'entreprise. Par exemple, le gestionnaire doit décider si un nouveau

---

<sup>1</sup> Dufeu I., (2008), « Déterminants du choix d'intégration et de désintégration verticale », Finance Contrôle Stratégie – volume 11, n°1, PP.131-154.

<sup>2</sup> Ford D., Farmer D., (1986), « Make or buy, a key strategic issue », Long Range Planning, Vol.19, No.5, PP.54-62, Great Britain.

produit doit être mis au point par la fonction R & D propre à l'entreprise, ou par des recherches sous-traitées. De même, il doit choisir entre produire dans sa propre usine ou dans celle d'un fournisseur indépendant. En outre la direction doit décider si le produit devrait être commercialisé par le biais de la force de vente de l'entreprise ou via une agence indépendante. De telles décisions influencent donc fortement l'avenir du produit de l'entreprise, le processus de sa base technologique, ainsi que sa stratégie de commercialisation.

En définitive, en analysant les études ci-dessus, on peut conclure que la décision de faire ou de faire faire peut être vue globalement sous l'angle des coûts comparatifs de production et de transaction (coût interne versus coût d'achat). Ce qui confirme partiellement notre première hypothèse de recherche qui prévoit que « La décision de Faire ou de Faire faire dépend, sur les deux plans théorique et pratique, principalement de l'importance des coûts de production et de transaction (coûts internes versus coûts externes) ».

Aussi, le choix de faire ou faire faire pour chaque activité concernée, peut être influencé par un ensemble de paramètres à savoir :

- le niveau d'incertitude en volume et en technologie,
- le niveau de contrôle et de flexibilité du processus industriel,
- le degré de vulnérabilité stratégique engendré par le risque du marché,
- la compétitivité du marché,
- la fréquence des transactions,
- la spécificité des actifs et la complexité du produit,
- l'expertise,
- le cycle de vie de l'industrie,
- la concentration sectorielle.

En outre, il s'avère que la recherche des tâches à conserver en interne ou à externaliser conduit théoriquement à plusieurs formes de relations interentreprises qui varient depuis l'intégration totale jusqu'à l'achat. Il s'agit d'une structure de contrats verticaux qui permettent à l'entreprise de garder un certain degré de contrôle sur le processus de production et d'être plus flexible par rapport aux changements. Ils représentent les nouvelles réponses alternatives à la question du faire ou faire-faire.

Enfin, la décision de faire ou de faire faire permet de déterminer le degré de l'intégration verticale de l'entreprise, puisque chaque décision précise quelles opérations l'entreprise engagera en interne et quelles opérations à confier à un fournisseur<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Walker G., Weber D., « A Transaction Cost Approach to Make-or-Buy Decisions », Op.cit.

**Conclusion :**

Ce chapitre a fait le pont entre d'une part, l'analyse des options stratégiques envisageables pour une organisation, ainsi que l'étude de leur impact sur la performance des firmes et d'autre part, l'analyse des facteurs qui peuvent influencer le choix de positionnement de l'entreprise sur la filière économique (dilemme de faire ou faire faire).

La stratégie d'entreprise se développe par rapport à la notion de positionnement concurrentiel. Sa philosophie de base suppose deux principes fondamentaux :<sup>1</sup>

- pour réussir, l'entreprise doit acquérir un avantage concurrentiel puis le défendre ;
- pour assurer sa pérennité, elle doit s'adapter à l'environnement dans lequel elle s'active.

Au cours de son développement, l'entreprise cherche à augmenter sa taille, se diversifier, se spécialiser, s'internationaliser, s'intégrer... Elle cherche donc à croître.

Les choix stratégiques de l'entreprise concernent les options stratégiques, à la fois en termes d'orientations et de modalités permettant de les atteindre. Une organisation peut être alors confrontée à toute une multitude d'orientations stratégiques, qui peuvent être réalisées selon plusieurs modalités...<sup>2</sup>. Il convient de choisir parmi ces options stratégiques, en tenant compte des avantages concurrentiels.

En effet, les choix stratégiques effectués (spécialisation, diversification, domination par les coûts, différenciation...) ont pour vocation d'assurer la croissance de l'entreprise. Et les dirigeants, afin d'assurer cette croissance, devront choisir le mode de développement (croissance interne, croissance externe, croissance conjointe), permettant la réalisation de ces stratégies. Il suffit de choisir la plus adaptée selon les circonstances.

La stratégie et tout ce qui s'y rapporte deviennent de ce fait, la pierre angulaire de la croissance et de la survie des entreprises<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Saïas M., Métails E., (2001), « Stratégie d'entreprise : évolution de la pensée », Finance Contrôle Stratégie – Volume 4, N° 1, PP.183-213.

<sup>2</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P17.

<sup>3</sup> Thiéart R.A., Xuereb J.M., (2005), « Stratégies: concepts, méthodes, mise en œuvre », Dunod, Paris, P5.



## *Chapitre 3 : Contrôle des activités internalisées*

**Introduction :**

Actuellement, pour de nombreuses entreprises, les dispositifs organisationnels, c'est-à-dire la réalité sur laquelle on souhaite agir, changent de façon perpétuelle... Ainsi, les besoins des entreprises, en termes de contrôle, changent puisque la définition même de la performance est en évolution et que les critères de performance sont de plus en plus variés et variables.

En effet, on perçoit des contextes d'imprévisibilité à moyen ou long terme et donc d'instabilité des marchés (le secteur de la haute technologie, par exemple). Par conséquent, la conception du contrôle devient plus qu'une recherche de conformité des comportements à des procédures...

Les dispositifs du contrôle deviennent alors consubstantiels à l'organisation ; de façon qu'ils répondent aux besoins de pilotage, dans certaines organisations, des processus transversaux et de coopération des individus et contribuent en permanence à la revitalisation des dispositifs organisationnels. Le contrôle de gestion devient ainsi un mode d'animation des structures organisationnelles<sup>1</sup>.

Du fait de la complexité croissante de l'environnement extérieur dans lequel évolue l'ensemble des entreprises et de l'incertitude qui en découle, une fonction de contrôle de gestion de plus en plus intégrée est apparue, disposant d'outils spécifiques permettant non seulement le contrôle des opérations quotidiennes mais aussi le pilotage stratégique, dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes<sup>2</sup>.

D'un autre côté, avec l'augmentation de la complexité due à la globalisation, à la concurrence et à la contraction des temps de cycle, les entreprises recherchent de nouvelles formes d'organisation pour s'y adapter. Beaucoup d'entreprises se tournent vers une forme ou l'autre d'externalisation de leurs activités... Et cela s'explique par le fait, qu'une organisation n'a pas toujours intérêt à tout réaliser elle-même.

En effet, l'achat donne à l'entreprise la possibilité d'utiliser, dans ses propres produits, les compétences et les technologies du meilleur spécialiste du domaine qui l'intéresse et de profiter de l'avantage des prix. Cependant, acheter un produit ou un service auprès d'un fournisseur, plutôt qu'utiliser ses propres moyens pour le produire, pourra éventuellement nuire à la compétitivité de l'entreprise. Sur le long terme, acheter plutôt que produire pourra signifier que l'entreprise devient de plus en plus dépendante de ses fournisseurs... Il est ainsi important de considérer l'entreprise au-delà de sa structure habituelle et dans un flux qui la dépasse en

---

<sup>1</sup> Sépari S., Solle G., Le Cœur L., « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », Op.cit., P4.

<sup>2</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

tenant compte de l'ensemble de ses fournisseurs et de ses clients... Ce phénomène d'externalisation conduit à une organisation industrielle de plus en plus complexe<sup>1</sup>.

Certaines entreprises, pour contourner les difficultés provenant de l'externalisation et pour mieux répondre à leurs besoins de production, dans un environnement de plus en plus complexe, préfèrent contrôler les éléments de leur chaîne d'approvisionnement en s'intégrant verticalement, ou en réinternalisant les activités externalisées. Ce mouvement dans la structure organisationnelle due à l'intégration verticale, touchant de plus en plus des activités sensibles dans les organisations, pose encore la question de son effet sur ces mêmes activités. Des risques que l'intégration de certaines activités peuvent impliquer et donc du contrôle.

Ce chapitre, est au cœur de la démarche de cette thèse. Construit autour des idées déjà abordées dans les deux chapitres précédents, il présente le cadre d'analyse principal, celui qui permet de définir, de concevoir et de formuler la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées dans une organisation.

Dans une première section, nous nous intéressons à l'étude et l'analyse de la décision de faire que de faire-faire en suivant le point de vue que les uns et les autres ont développé d'une manière progressive.

La deuxième section sera consacrée à une analyse du rôle du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale.

---

<sup>1</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P17.

**Section I. Pourquoi « Faire » au lieu de « Faire faire » ?**

Les décisions de faire ou de faire faire sont d'une importance majeure pour les entreprises et pour leurs fournisseurs potentiels...

Pour l'entreprise, une décision d'acheter un produit auprès d'un fournisseur extérieur, plutôt que d'utiliser ses propres équipements pour le produire, peut avoir un impact positif sur sa structure de coûts et sa compétitivité... Toutefois, acheter un produit pour une longue période peut signifier que l'entreprise perd sa propre conception de produits dans cette zone. De ce fait, l'entreprise pourrait trouver beaucoup plus compliqué de redémarrer sa propre production du produit acheté que pour l'arrêter<sup>1</sup>.

D'une manière générale, lorsqu'un marché reliant donneurs et preneurs d'ordres existe, il arrive que celui-ci ne soit pas compétitif et confère une rente aux sous-traitants... Ce qui incite à l'intégration verticale. Dans ce cas, le donneur d'ordres optera pour l'internalisation de ses transactions et acceptera même de tolérer un certain niveau d'inefficacité organisationnelle pour se prémunir contre l'exploitation de la position de marché de ses sous-traitants. L'intégration représente alors une forme d'auto-assurance, pour l'entreprise...<sup>2</sup>.

Dans cette première section, les concepts de base de la stratégie d'intégration verticale et qui constituent les fondements sur la base desquels les théories de la firme sont élaborées feront l'objet d'une analyse détaillée.

Nous proposerons notre propre définition du concept d'intégration verticale avant de présenter les principales motivations d'adoption de cette stratégie en question, ses avantages et ses inconvénients, mises en évidence dans les études théoriques et empiriques existantes. Enfin, nous concluons cette section par l'étude des principales théories de la firme qui expliquent la décision d'intégration verticale.

**I.1. La stratégie d'intégration verticale « Faire » :**

Dans le cadre de leur stratégie de développement, tout en minimisant les risques liés à la diversification, les entreprises ont historiquement élargit leur activité autour de leur domaine d'activité stratégique de base via l'intégration verticale<sup>3</sup>. Pour une meilleure compréhension de ce concept, nous commençons tout d'abord par la mise en exergue des origines de cette stratégie et de son évolution.

<sup>1</sup> Ford D., Cotton B., Farmer D., Gross A., Wilkinson I., « Make or buy decisions and their implications », Op.cit.

<sup>2</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>3</sup> Balland S., Bouvier A. M., (2008), « Management des entreprises en 24 fiches », Dunod, P81.

**I.1.1. Histoire de l'intégration verticale : (Standard Oil, General Motors, Ford)**

Selon Chandler A.<sup>1</sup>, la formation de l'entreprise intégrée verticalement a, dans la plupart des cas, été la conséquence d'associations et de fusions d'entreprises dans l'industrie américaine. Ces associations sont dues à la menace de surproduction dans la plupart de ses branches.

A partir de son étude sur les entreprises américaines, cet auteur souligne qu' « entre la fin de la crise de 1870 et le début du siècle, il y eut une hausse énorme dans la production industrielle des Etats-Unis et, vers 1900, leur capacité industrielle dépassait celle de tous les autres pays. Pendant cette période d'expansion, les branches les plus dynamiques et les plus représentatives de l'industrie américaine s'étaient vues dominer par un petit nombre de grandes entreprises, intégrées verticalement et représentées sur tous les marchés nationaux et même mondiaux. »<sup>2</sup>.

Il souligne par ailleurs que l'avènement de ces grandes entreprises intégrées, dans les années 1900, a entièrement modifié la nature des problèmes de gestion et amené à la création des premières structures administratives à grande échelle dans l'industrie américaine<sup>3</sup>.

Chandler A., ajoute que dans les sociétés productrices, le regroupement fabrication-vente semble être à l'origine de l'intégration verticale. La Standard Oil par exemple avait commencé, au cours des années 1880, à se lancer dans la vente de ses produits, bien avant d'obtenir le contrôle de ses approvisionnements de brut. Et malgré sa dissolution en 1912, la vente resta, après le raffinage, son activité la plus importante. Aussi, outre le développement de leurs ateliers d'assemblage, la création d'un réseau de marketing a marqué le premier grand pas vers l'expansion des sociétés d'automobiles qui constituèrent la General Motors<sup>4</sup>.

Ainsi, à partir de 1919, après l'apparition des voitures avec une carrosserie métallique et fermée ; celle-ci étant jusque-là essentiellement en bois et ouverte, le constructeur automobile américain General Motors avait décidé, en novembre 1919, de se procurer ces nouvelles carrosseries auprès d'une entreprise qui en fournissait déjà à d'autres constructeurs, en l'occurrence la firme Fisher Body. Dans ce cadre, GM a acquis 60% du capital de Fisher Body, après la signature d'un contrat pour une durée de dix ans...

En 1924, GM entame les négociations pour acheter le restant du capital de Fisher qu'il ne possédait pas... La raison pour laquelle il avait décidé de contrôler la totalité de cette firme était

---

<sup>1</sup> Chandler Jr. A. D., (1989), « Stratégies et structures de l'entreprise », Les éditions d'organisation, Paris, P63.

<sup>2</sup> Chandler Jr. A. D., Idem, P71.

<sup>3</sup> Chandler Jr. A. D., Idem, P56.

<sup>4</sup> Chandler Jr. A. D., Idem, P400-401.

de s'assurer que les usines de carrosseries seraient localisées tout près de ses usines d'assemblage (affirme Coase R. après avoir discuté à l'époque avec des dirigeants de GM)<sup>1</sup>.

Restant dans l'industrie automobile américaine, historiquement, le champion de l'intégration verticale est sans conteste Henry Ford. En 1926, dans une optique d'optimisation de l'efficacité de la ligne d'assemblage de son Modèle T et en estimant que « si vous voulez que ce soit bien fait, faites-le vous-même », Ford avait racheté des mines de fer et de charbon pour forger l'acier des carrosseries de ses voitures, dont les pare-brises provenaient déjà de ses propres usines de verre et les pneus de ses propres plantations d'hévéa. Grâce à son obsession de l'intégration verticale, il ne s'écoulait que 84 heures entre l'extraction du minerai de fer dans le Minnesota et son intégration à Détroit dans une nouvelle Ford T prête à rouler<sup>2</sup>. Cette période Fordiste a été considérée comme une période de croissance des entreprises, où la production obéissait à la loi de J. B. Say (loi des débouchés).

Comme nous l'avons vu au chapitre précédent, les industries connaissent en effet, des phases d'intégration verticale à des moments de leur histoire et des phases de désintégration verticale à d'autres moments, selon le stade de développement des branches industrielles...

Pour revenir aux industries américaines, au début du XX siècle, une forte intégration verticale entre acteurs a caractérisé le secteur de l'agroalimentaire en réponse aux exigences de parfaite coordination des flux pour la production et la distribution. Ensuite, avec l'amélioration des moyens de communication et le développement des réseaux de transport et de distributeurs spécialisés, le secteur s'est progressivement désintégré dans le dernier quart du XX siècle. Enfin, à partir du milieu des années 90, on assiste à une réorientation vers l'intégration verticale. Le retour à cette stratégie est dû à la nécessité accrue de maîtrise de la qualité et des exigences de traçabilité<sup>3</sup>.

Au final, il est à noter que l'intégration verticale des activités a donc coïncidé avec la production de masse et les économies d'échelles. Aussi, les entreprises pour les besoins de leur production et de maîtrise des coûts et de qualité absorbaient des activités.

---

<sup>1</sup> Gabrié H., (2001), « La théorie williamsonienne de l'intégration verticale n'est pas vérifiée empiriquement », In : *Revue économique*, Volume 52, n°5, PP.1013-1039.

<sup>2</sup> Fréry F., (2016), « Faire faire ou faire soi-même, quelle option choisir », *Chroniques d'experts-Stratégie*, Harvard Business Review France. <http://www.hbrfrance.fr/chroniques-experts/2016/06/11286-faire-faire-ou-faire-soi-meme-quelle-option-choisir/>

<sup>3</sup> Dufeu I., « Analyse des processus d'intégration-désintégration verticales », *Op.cit.*, P7.

### I.1.2. Définitions de l'intégration verticale :

Le concept d'intégration verticale, bien qu'il soit relativement ancien, est de nouveau d'actualité au niveau économique. L'intégration économique est définie dans le dictionnaire le Nouveau Petit Robert (2001), comme : « L'action d'adjoindre à l'activité propre d'une entreprise les activités qui s'y rattachent dans le cycle de la fabrication des produits. ». De cette définition, on peut noter l'aspect de l'addition des activités<sup>1</sup>.

Pour Lawrence et Lorsch (1967), l'intégration est la « qualité de l'état de collaboration qui existe entre les départements qui sont nécessaires pour parvenir à l'unité d'effort par les exigences de l'environnement ». Gulati R. et *al.*<sup>2</sup>, ajoutent que la notion de l'intégration se rapporte aussi à l'accomplissement de la collaboration entre les unités organisationnelles de différentes entreprises. Pour ces auteurs, l'intégration implique non seulement l'alignement des intérêts (coopération), mais également l'alignement des actions (coordination). Gulati R. et *al.*, ont ainsi défini une relation verticale comme « la capacité de générer des réponses de manière coordonnée et coopérative aux changements dans les conditions d'approvisionnement. ».

En s'intégrant verticalement, l'entreprise effectue pour elle-même les opérations de production ou de distribution et construit ainsi une nouvelle chaîne de valeur après l'incorporation d'activités jusqu'alors non contrôlées. L'intégration verticale peut prendre la forme d'une acquisition d'entreprises ou d'une croissance organique<sup>3</sup>.

Le thème de l'intégration verticale a suscité une abondante littérature. Plusieurs définitions ont été données à ce concept :

Penrose E.<sup>4</sup>, définit l'intégration verticale comme « une forme spéciale de diversification qui est, dans de nombreux cas, d'une grande importance pour la croissance de l'entreprise, elle implique une augmentation du nombre de produits intermédiaires qu'une entreprise produit pour son propre usage ». Quant à elle, une entreprise peut intégrer « en amont » et commencer à produire des produits jusqu'alors achetés de l'extérieur, comme elle peut intégrer « en aval » et commencer à produire de nouveaux produits (y compris les services de distribution) qui sont plus proches dans la chaîne de production au consommateur final.

Dans ce processus, certains de ses produits finis existants peuvent devenir des produits intermédiaires. Ces deux processus représentent des méthodes de croissance pour l'entreprise.

---

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », *Op.cit.*, P7.

<sup>2</sup> Gulati R., Lawrence P. R., Puranam P., (2005), « Adaptation in vertical relationships : Beyond incentive conflict », *Strategic Management Journal*, 26: 415-440.

<sup>3</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « *Strategor* », *Op.cit.*, P184.

<sup>4</sup> Penrose E., (2009), « *The theory of the growth of the firm* », Fourth Edition, Oxford University Press, P128.

Une autre définition a été donnée par Porter M.<sup>1</sup> : l'intégration verticale est la combinaison de la production, la distribution, la vente et/ou autres processus économiques, technologiquement distincts, dans le cadre d'une seule entreprise. En tant que telle, elle représente une décision par l'entreprise d'utiliser des transactions internes ou administratives plutôt que les transactions sur le marché pour atteindre ses objectifs économiques. Par exemple, une entreprise ayant sa propre force de vente aurait pu contracter, sur le marché, une organisation de vente indépendante pour lui fournir les services de vente dont elle a besoin. De même, l'entreprise qui fabrique ses matières premières minières qu'elle transforme en produits finis pourrait avoir contracté une organisation minière indépendante pour répondre à ses besoins...

Aussi, pour Vergara Canizales V. G.<sup>2</sup>, « l'intégration verticale est une stratégie qui consiste, pour une compagnie, en l'expansion ou en la consolidation d'activités additionnelles de production, en marge de ses activités principales de base (cœur d'activité)... Les retombées attendues étant la réduction de la dépendance aux compagnies externes et de coûts en procurant plus d'autonomie et de coordination sur les activités intégrées. ».

Enfin, sur la base des définitions citées en dessus, nous proposons notre propre définition de l'intégration verticale où nous essayons d'inclure les aspects les plus importants :

*L'intégration verticale est une forme de diversification, qui consiste en la combinaison, sous une propriété commune, de deux (ou plus) étapes adjacentes de la production, de la distribution ou d'autres processus économiques qui sont habituellement séparées, comme réponse aux changements dans les conditions d'approvisionnement, de commercialisation... Ceci implique une augmentation du nombre d'activités exercées par l'entreprise, après l'intégration d'activités nouvelles en interne plutôt que de les confier aux firmes externes. L'intégration verticale peut prendre la forme d'une croissance organique, comme elle peut faire l'objet d'une acquisition d'entreprises. Elle est d'une grande importance pour la croissance de l'entreprise.*

---

<sup>1</sup> Porter M. E., (1998), « Competitive strategy : Techniques for analysing industries and competitors, Free Press Edition, New York, P300.

<sup>2</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P8.



**I.1.3. Degré d'intégration verticale :**

Selon Vergara Canizales V. G.<sup>1</sup>, il existe un certain degré d'intégration à considérer dans chaque compagnie. Par exemple, une entreprise peut être totalement intégrée en possédant l'ensemble des activités de la chaîne de production à laquelle elle appartient, depuis la génération du premier facteur de production jusqu'à la distribution de son produit fini au client final. Cet auteur pense que la plupart des technologies et industries sont nées dans une structure fortement intégrée, sauf quelques exceptions. Et que, « toutes les entreprises sont intégrées verticalement jusqu'à un certain degré puisque dans la plupart des cas, dans une même entreprise on fabrique des facteurs de production qui sont ensuite utilisés dans d'autres secteurs dans la même entreprise ».

Nous avons déjà vu l'importance du degré d'intégration dans l'industrie automobile américaine, où les compagnies Ford et Général Motors fabriquent en interne une quantité importante des composants qu'ils utilisent par la suite, dans la fabrication de leurs véhicules. Vergara Canizales V. G., signale la nécessité de la distinction de l'épargne technologique (la non duplication des coûts fixes, une meilleure coordination, etc.), en cours de la détermination du degré optimal d'intégration verticale dans un réseau d'industrie.

Aussi, après une analyse du taux de valeur ajoutée (VA) selon les stades d'une filière, Lehmann-Ortega L. et *al.*<sup>2</sup>, constatent que le taux de VA croît avec le degré d'intégration verticale. Ils en déduisent que le taux de VA est un indicateur utile pour l'interprétation des choix stratégiques d'intégration verticale d'une entreprise, au cours du temps.

**I.1.4. Les raisons d'intégration verticale : (principaux motifs)**

D'après Chandler A.<sup>3</sup>, dans l'intégration verticale, la main visible de la direction managériale remplace ce que Adam Smith a appelé la main invisible des forces du marché tout en permettant plus de coordination.

A ce propos, Soulier D.<sup>4</sup>, indique que l'allocation des ressources ne se fait plus sur un marché, par le biais du système de prix. Elle s'effectue, de manière administrative à l'intérieur d'une organisation et ce sont les dirigeants qui en déterminent les modalités. Il voit que c'est dans ce phénomène que réside la justification première de l'intégration verticale, en expliquant

---

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », *Op.cit.*, P8-9.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « *Strategor* », *Op.cit.*, P186.

<sup>3</sup> Chandler Jr. A. D., (1977), « The visible hand, The Managerial Revolution in American Business », Harvard University Press, P286.

<sup>4</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », *Op.cit.*, P173-174.

que la firme intégrée, afin qu'elle puisse survivre, doit, comme toute entreprise multiproductrice, s'avérer plus efficace que ne le seraient des firmes monoproductrices indépendantes. Et donc, l'existence de firmes intégrées traduit l'existence de situations où l'allocation administrative des ressources conduit à des performances meilleures que l'allocation par le marché.

Traditionnellement, le phénomène d'intégration verticale s'explique par :<sup>1</sup>

- Des raisons liées à la réduction des coûts de fonctionnement des entreprises :

Dans certaines situations, l'intégration verticale entraîne une diminution des coûts de fonctionnement supportés par l'entreprise. Cela s'explique, en effet, par l'existence d'un centre unique de coordination, qui se substitue à des décisions auparavant prises bilatéralement par deux firmes indépendantes... En ce qui concerne les stocks, l'avantage principal est la possibilité de diminution de leur volume total... ;

- Des raisons liées à des considérations de nature plus stratégique :

L'intégration verticale peut aussi permettre, à l'entreprise, de capter des avantages stratégiques sur le long terme. Cette possibilité prend des formes très diverses, selon les circonstances.

- *Les anticipations* : De nombreuses décisions sont prises sur la base d'anticipations. L'intégration verticale permet d'éviter les différences dans l'accès aux sources d'information des entreprises localisées aux diverses étapes de la chaîne de production et les prévisions divergentes qui en découlent (Mancke, 1972)...

- *Les pratiques anticoncurrentielles* : Il s'agit de la possibilité de développer une politique de tenaille (politique de squeeze)... Les entreprises intégrées disposent de divers moyens de pression, souvent illicites mais toujours efficaces, sur leurs concurrentes qui ne le sont pas et qui sont localisées à un seul stade et se trouvent obligées de s'approvisionner auprès d'elles.

- *L'évolution des marchés* : Ce dernier aspect est lié à l'anticipation des conséquences de l'évolution continue des marchés. La décision d'intégration verticale peut provenir de la crainte de l'apparition de conditions trop imparfaites de marché.

Perry M. K.<sup>2</sup>, confirme cette idée liée à l'imperfection des marchés et trouve que la concurrence imparfaite est l'exemple le plus notable. Il souligne aussi d'autres imperfections du marché qui donnent également naissance à l'intégration verticale. Par exemple, les imperfections causées par des externalités et des informations imparfaites ou asymétriques...

<sup>1</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P175-181.

<sup>2</sup> Perry M. K., (1989), « Chapter 4 Vertical integration : determinants and effects », Handbook of industrial organization, volume I, Elsevier science publishers b.v.

Cet auteur ajoute deux autres déterminants de l'intégration verticale, à savoir : les économies technologiques et les économies transactionnelles. D'après lui, l'intégration verticale peut provenir des économies technologiques d'intégration. En particulier, moins d'intrants intermédiaires peuvent être nécessaires pour obtenir le même résultat dans le processus aval lorsque l'entreprise a intégré l'un des processus en amont. Un exemple typique est l'économie d'énergie de ne pas avoir à réchauffer l'acier dans la production de tôle d'acier...

L'intégration verticale peut également provenir d'économies transactionnelles. Les coûts de transaction sont différents des coûts de production en ce sens qu'ils sont associés au processus d'échange lui-même. Cependant, il existe une analogie conceptuelle aux économies technologiques... En particulier, l'intégration verticale dans la production d'intrants technologiques intermédiaires réduirait les besoins d'intrants d'échange intermédiaires.

A son tour, Vergara Canizales V. G.<sup>1</sup>, explique l'intégration verticale par des raisons stratégiques créées par des facteurs internes à la compagnie, comme :

- La réduction des coûts de transaction entre les compagnies intégrées.
- La participation aux bénéfices entre les unités intégrées.
- L'épargne du coût dans la production commune.
- Le contrôle de bénéfices sur l'unité intégrée.
- L'élimination de la double marge.
- Les économies d'échelle.
- L'obtention de plus de contrôle sur le marché.
- La garantie du caractère confidentiel de l'information.

De surcroît, cet auteur signale l'existence d'autres facteurs externes à la compagnie comme la situation géographique, les conditions du marché, les règlements locaux, etc.

Vergara Canizales V. G.<sup>2</sup>, ajoute une autre raison d'opérer une intégration verticale qui est la tentative de pénétration d'un nouveau marché, bien que cette option puisse être difficile puisqu'elle nécessite l'assimilation de nouvelles compétences dans la compagnie.

L'intégration en amont, comme d'autres formes de diversification, est promu selon Penrose E.<sup>3</sup>, par un désir d'éviter le risque de fluctuations et d'améliorer la sécurité de l'entreprise face à une incertitude généralisée. Dans ce dernier cas, l'affirmation selon laquelle une réduction de coût est une condition d'une intégration en amont profitable est purement

---

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P10-11.

<sup>2</sup> Vergara Canizales V. G., Idem, P9.

<sup>3</sup> Penrose E., « The theory of the growth of the firm », Op.cit., P130.

formelle, le « coût » est réduit uniquement à cause d'un élément arbitraire, non calculable et essentiellement psychologique attribué à l'attitude de l'entreprise face à l'incertitude.

Chandler A.<sup>1</sup>, rappelle aussi que les premiers industriels à intégrer les processus de distribution ne l'ont pas fait pour exploiter des économies. Ils l'ont fait parce que les commerçants existants étaient incapables de vendre et de distribuer des produits dans le volume qu'ils ont été produits... C'est donc les insuffisances des commerçants existants qui ont poussé les fabricants à aller directement à intégrer le marketing.

Ainsi, Gabrié H.<sup>2</sup>, souligne la nouvelle mode qui se fait jour chez les économistes et qui affirme que « la raison majeure de la production interne réside dans la volonté d'innover, ainsi que dans la rapidité et les protections générées à ce niveau par l'internalisation... ». Cet auteur estime fortement l'importance de ce facteur d'innovation, tenant compte des compétences techniques particulières des entreprises, mais pas aux dépens des autres raisons déjà avancées du degré d'intégration.

Il met aussi en exergue un autre phénomène, souvent « oublié » par tous les théoriciens, qui, d'après lui, joue un rôle important sur le degré d'intégration verticale, à savoir l'état du rapport de force entre le capital et le travail dans les économies capitalistes. Il explique ce phénomène en invoquant l'exemple de l'industrie automobile, qui connaît un recours croissant à la sous-traitance, particulièrement aux Etats-Unis : « ...C'est notamment la politique menée par General Motors, constructeur le plus fortement intégré. Et la seule raison de cette baisse du degré d'intégration de cette firme réside dans le fait qu'il existe de nouveaux fournisseurs potentiels, entreprises où le syndicat de l'automobile (UAW) n'est absolument pas implanté et dont les salaires sont nettement inférieurs à ceux versés par les grands constructeurs. ». Ce phénomène mérite plus d'attention de la part des économistes.

### **I.1.5. Les formes d'intégration verticale :**

Tout d'abord, l'intégration verticale doit être distinguée de l'intégration horizontale :<sup>3</sup>

- *L'intégration verticale* : elle coordonne ou centralise les décisions qui concernent les phases successives d'une même activité économique.
- *L'intégration horizontale ou latérale* : elle coordonne ou centralise les décisions relatives à des phases identiques d'un même processus économique.

<sup>1</sup> Chandler Jr. A. D., « The visible hand, The Managerial Revolution in American Business », Op.cit., P287.

<sup>2</sup> Gabrié H., « La théorie williamsonienne de l'intégration verticale n'est pas vérifiée empiriquement », Op.cit.

<sup>3</sup> Le Bihan J., (1960), « L'intégration verticale : le point de vue des producteurs agricoles », In : Économie rurale, N°44, Commercialisation des produits agricoles, PP.57-67.

En effet, toute intégration verticale, dans les structures économiques modernes, entraîne un mouvement d'intégration horizontale lorsque les opérations intégrées verticalement sont réalisées à une grande échelle. L'intégration horizontale permet, selon Tae Lee J.<sup>1</sup>, le renforcement du pouvoir de marché, puisque dans la plupart des cas, elle fait l'objet d'une intégration entre entreprises appartenant au même secteur, auparavant concurrentes.

Aussi, Fréry F. et Law-kheng F.<sup>2</sup>, clarifient un point très important en soulignant que la stratégie d'intégration verticale ne concerne que des créations d'activités nouvelles et la question de la reprise d'activités préalablement externalisées représente une *réinternalisation*. Ils expliquent que la réinternalisation d'une activité, également appelée *backsourcing*, se distingue par sa dimension chronologique. Certains travaux la considèrent comme une réponse à une externalisation ratée et pour d'autres, c'est une réponse à une véritable dynamique des frontières de la firme... La réinternalisation apparaît, d'après eux, comme un moyen de réduire des coûts de transaction provoqués par une utilisation inadéquate de l'externalisation...

Selon Johnson G. et al.<sup>3</sup>, « l'intégration verticale désigne l'extension d'une organisation vers des activités adjacentes de sa filière, que ce soit vers l'amont ou vers l'aval... ». Pour eux :

- *L'intégration vers l'amont* (upstream integration) « consiste en un développement vers les étapes situées en amont de l'organisation dans la filière. L'organisation se positionne ainsi au niveau de ses fournisseurs ». Par exemple la chaîne TV cryptée Canal+ a acquis le club de football Paris-Saint-Germain et grâce à cette acquisition, Canal+ a pu améliorer sa position lors de la négociation des droits de retransmission des matches. Dans l'industrie automobile, l'intégration vers l'amont repose sur l'acquisition d'un équipementier.

- Réciproquement, *l'intégration vers l'aval* (downstream integration) « consiste en un développement vers les étapes situées en aval de l'organisation dans la filière. L'organisation se positionne ainsi au niveau de ses distributeurs, de ses clients ou des activités de service après-vente ». LVMH, propriétaire notamment des parfums Dior et Guerlain a acquis la chaîne de parfumeries Sephora pour améliorer ses ventes. Dans l'industrie automobile, l'intégration vers l'aval consiste à investir dans la distribution, la réparation ou le service.

Aussi, dans le secteur du textile-habillement, certaines compagnies comme H&M (Hennes & Mauritz), Mango et Zara ont intégré les activités de distribution et de commercialisation en installant leurs propres magasins partout dans le monde<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Tae Lee J., « Déterminants des stratégies de diversification des groupes industriels coréens », Op.cit.

<sup>2</sup> Fréry F., Law-kheng F., (2007), « La réinternalisation, chaînon manquant des théories de la firme », Revue française de gestion, 2007/8 n° 177, PP.163-179.

<sup>3</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P298-301.

<sup>4</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P89.

Dans une entreprise, l'intégration amont concerne donc la prise de possession d'activité(s) qui précèdent les activités cœur de métier et l'intégration aval concerne la prise de possession d'activité(s) qui suivent les activités cœur de métier. L'existence de relations antérieures entre la compagnie effectuant l'intégration et celle qui est intégrée n'est pas nécessaire<sup>1</sup>.

Selon Leroy F.<sup>2</sup> l'entreprise vise, à travers l'intégration vers l'amont, à protéger ses sources d'approvisionnement et de réduire la dépendance vis-à-vis des fournisseurs. Par l'intégration vers l'aval, elle veut non seulement maîtriser ses débouchés, contrôler son réseau de distribution et fiabiliser l'image de son produit, mais aussi être en prise directe avec le marché et de réagir immédiatement aux fluctuations de la demande.

Aussi, l'intégration verticale peut être complète, partielle ou profilée.

Pour Lehmann-Ortega L. et al.<sup>3</sup>, une entreprise est *totale*ment intégrée quand elle couvre l'ensemble des activités de sa filière. C'est donc la détention en propre des actifs et des sociétés pour l'ensemble des activités en allant de l'amont jusqu'à l'aval. La recherche d'une intégration verticale plus complète peut découler de l'existence des facteurs de sécurité d'approvisionnement, d'économie de transaction, d'économie d'échelle et de stabilité des bénéfices.

Tandis que, *l'intégration partielle* (appelée aussi intégration conique) fait référence à une intégration verticale qui ne couvre que certaines activités d'une filière, soit vers l'amont, soit vers l'aval. L'intégration partielle permet selon Leroy F.<sup>4</sup> de lisser le risque d'une trop grande dépendance envers les fournisseurs ou les distributeurs...

Enfin, *l'intégration profilée* (appelée aussi co-sourcing) illustre le fait que les entreprises achètent, produisent ou distribuent en recourant à la fois à des unités détenues en propre, qu'elles contrôlent sur un plan capitalistique et à des fournisseurs, producteurs ou distributeurs externes avec lesquels elles établissent des relations en nouant des contrats.

Le co-sourcing offre à l'entreprise, d'après Law F.<sup>5</sup>, la possibilité de maintenir ses capacités ou connaissances, en utilisant simultanément intégration verticale et externalisation pour une même activité. L'entreprise profite ainsi des avantages de chaque mode de gouvernance...

---

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P8.

<sup>2</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P88-89.

<sup>3</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P184-191.

<sup>4</sup> Leroy F., Idem.

<sup>5</sup> Law F., « La réinternalisation d'activités : Une étude exploratoire du processus de reconstruction des capacités productives de la firme », EDC Paris.

Law F. en se référant à l'étude de Parmigiani et Mitchell (2009), qui ont rejoint l'idée que le co-sourcing favorise l'apprentissage et la flexibilité des firmes et qui affirment que les entreprises ont souvent besoin de faire pour savoir (« *make in order to know* »), en déduit que le besoin de connaissances pourrait être une autre explication du recours des entreprises à la réinternalisation de leurs activités.

Au final, Harrigan K. R.<sup>1</sup>, conclut tout cela en indiquant que les stratégies d'intégration verticale semblent appropriées dans des conditions diverses, chacune impliquant des degrés différents de pouvoir de négociation en respectant les industries adjacentes. Chacune représentant des degrés différents d'investissement interne et de transferts, d'aversion au risque, des désirs de contrôle et des objectifs de part de marché, de rentabilité à long terme ou d'autres formes de leadership qui améliorent la maximisation de la richesse à long terme.

#### **I.1.6. Avantages et limites de l'intégration verticale :**

La stratégie d'intégration verticale présente de nombreux avantages pour l'entreprise.

L'intégration verticale est pour Penrose E.<sup>2</sup>, l'une des méthodes par lesquelles une entreprise tente de maintenir sa position compétitive sur le marché et d'améliorer la profitabilité de ses produits existants. D'après cet auteur, une grande partie de l'intégration est directement attribuable à l'efficacité technique de la conduite d'une séquence d'opérations à proximité immédiate, au maintien d'une fluidité régulière des approvisionnements et de la stabilité des marchés et à la profitabilité due à la capacité supérieure d'une entreprise à produire au moins une partie de ses propres exigences.

Selon Fabre P. et *al.*<sup>3</sup>, « l'intégration verticale permet d'acquérir de nouvelles technologies, de bénéficier d'une meilleure rentabilité (augmentation des marges et baisse des coûts), de simplifier les processus de fabrication, de diminuer le pouvoir de négociation des clients ou des fournisseurs, d'élever les barrières à l'entrée et d'accroître la taille de l'entreprise », puisque elle joue sur tous les stades de la filière.

L'internalisation d'une activité auparavant réalisée à travers le marché, ajoute Mayrhofer U.<sup>4</sup>, permet de réaliser, en plus des économies de production après la suppression d'étapes logistiques liées au transfert physique des biens d'un site à l'autre, des économies liées

---

<sup>1</sup> Harrigan K.R., (1983), « A framework for looking at vertical integration », *Journal of Business Strategy*, Vol.3 Iss.3, PP.30-37.

<sup>2</sup> Penrose E., « The theory of the growth of the firm », *Op.cit.*, P131.

<sup>3</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », *Op.cit.*, P199.

<sup>4</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », *Op.cit.*, P89.

à l'organisation du transfert des biens (planning, coordination administrative). Elle favorise la flexibilité organisationnelle. L'intégration verticale, peut promettre aussi à l'entreprise une augmentation du contrôle de la valeur ajoutée du produit.

« L'intégration vers l'amont ou vers l'aval se traduit par l'acquisition de nouvelles compétences et par un renforcement du potentiel concurrentiel de l'entreprise dans son activité d'origine », affirme Detrie J. P.<sup>1</sup>. D'après lui, cela résulte de plusieurs phénomènes :

- Constitution d'un avantage concurrentiel fondé sur la sécurité des approvisionnements à travers l'intégration vers l'amont ou des débouchés par l'intégration vers l'aval ;
- Différenciation accrue par rapport aux entreprises concurrentes dans l'activité de base ;
- Maîtrise de technologies complémentaires dans une même filière de production ;
- Réduction des coûts de production, après avoir réussi la combinaison entre les opérations technologiquement distinctes.

Lehmann-Ortega L. et *al.*<sup>2</sup>, présentent à leur tour, trois avantages stratégiques de l'intégration verticale. A travers l'intégration verticale, l'entreprise peut *favoriser les investissements dans des actifs spécialisés ou spécifiques*. Six formes de spécificité des actifs sont généralement distinguées : spécificité de site, spécificité des actifs physiques, des actifs humains, des actifs dédiés, spécificité de marque, spécificité temporelle...

Elle peut aussi *améliorer la qualité de ses produit et services* et assure ainsi une meilleure différenciation de ses offres...

Et enfin, elle peut *mieux gérer la fluidité dans sa filière et être plus réactif* :

- Pour les producteurs, elle assure une meilleure gestion des temps et des volumes de production,
- Pour les distributeurs, elle assure trois facteurs essentiels : l'image et le pouvoir de la marque, la fréquence des transactions et le pouvoir de marché de la distribution.

Balland S. et Bouvier A. M.<sup>3</sup>, synthétisent les avantages les plus marquants de l'intégration verticale, en les regroupant en trois catégories suivant leur nature :

*Avantages techniques :*

- Maîtrise d'une technologie plus large,
- Politique de qualité totale possible,
- Exploitation de synergies et d'interconnexions entre les chaînes de valeur.

<sup>1</sup> Detrie J. P., « Stratégor, politique générale de l'entreprise », Op.cit., P210-211.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Stratégor », Op.cit., P191-195.

<sup>3</sup> Balland S., Bouvier A. M., « Management des entreprises en 24 fiches », Op.cit., P82.



*Avantages financiers :*

- Appropriation des marges bénéficiaires des anciens clients/fournisseurs,
- Economies d'échelle et de champ,
- Réduction des coûts de transaction.

*Avantages concurrentiels :*

- Renforcement du pouvoir de négociation de l'entreprise,
- Elévation des barrières à l'entrée dans le secteur,
- Sécurisation des approvisionnements et des débouchés.

Detrie J. P.<sup>1</sup>, pense que la fréquence des mouvements d'intégration verticale est sans doute due à l'apparente facilité d'une diversification dans un domaine proche du cœur de métier de l'entreprise et signale que le déploiement dans une même filière peut cependant donner un faux sentiment de sécurité et d'économie, susceptible de conduire à une sous-estimation des difficultés de l'intégration verticale et dans certains cas, à des conséquences désagréables.

L'intégration verticale ne présente donc pas que des avantages. S'il en était autrement, toutes les entreprises existantes seraient intégrées.

La politique d'intégration verticale se heurte, d'après Soulier D.<sup>2</sup>, à quatre catégories principales de limites. Comme la diversification, l'intégration verticale conduit à une croissance de la taille des entreprises, qui tend à *rendre les procédures internes de gestion de plus en plus lourdes et donc moins efficaces* et le risque de bureaucratisation élevé...

L'intégration verticale implique aussi une augmentation du poids relatif des charges fixes, ce qui *accroît les rigidités dans la gestion* de l'entreprise, ...

Une autre limite à la portée de l'intégration verticale se trouve dans le *risque de sclérose*. Les étapes intermédiaires de l'entreprise intégrée demeurent largement isolées du marché réel des biens et services qu'elle fabrique et donc privées, des stimuli de la concurrence...

Et enfin, l'un des risques non négligeables de l'intégration verticale est celui de la possibilité d'apparition de *synergies négatives* entre les activités (incompatibilité des produits).

Fréry F.<sup>3</sup>, a remis en cause les avantages de l'intégration verticale en signalant que celle-ci repose trop souvent sur une idée fautive. Il explique ceci par le fait que « nombreux sont les dirigeants qui pensent pouvoir capter les profits de leurs fournisseurs et de leurs clients en les rachetant. Après tout, nos fournisseurs nous vendent avec une marge et nos clients font de même lorsqu'ils revendent à leur tour. Par conséquent, l'intégration verticale permettrait d'additionner

<sup>1</sup> Detrie J. P., « Stratégor, politique générale de l'entreprise », Op.cit., P211-212.

<sup>2</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P186-187.

<sup>3</sup> Fréry F., « Faire faire ou faire soi-même, quelle option choisir », Op.cit.

les bénéfiques tout au long d'une filière. Or, ceux qui tiennent ce raisonnement oublient que devenir son propre fournisseur ou son propre client revient à changer de métier et qu'une diversification de ce type se révèle toujours bien plus difficile que prévu ». Pour prouver ceci, Fréry F., invoque à la fin, quelques exemples de fiascos qui nous le rappellent.

L'intégration verticale, disent Johnson G. et *al.*<sup>1</sup>, « est souvent considérée comme une manière de s'emparer d'une part supplémentaire des profits générés au long de la filière : le constructeur automobile peut estimer qu'en vendant lui-même ses voitures il récupère les profits de ses concessionnaires ». D'après eux, l'avantage n'est pas aussi évident et ils pensent qu'il convient de veiller à deux écueils :

Primo, l'intégration verticale peut impliquer des investissements considérables dans des activités qui se révèlent parfois moins profitables que l'activité de base... Aussi, le fait que deux activités appartiennent à la même filière et présentent donc certaines synergies n'implique pas forcément qu'elles reposent sur les mêmes capacités stratégiques. En effet, plusieurs constructeurs automobiles ont entrepris une intégration vers l'aval en rachetant des spécialistes de réparation et de service après-vente (Midas pour Fiat en 1998 et Kwik-fit/Speedy pour Ford en 1999). Par la suite, ils se sont rendu compte que ces activités impliquaient des capacités différentes, reposant non pas sur l'optimisation de grandes unités industrielles, mais au contraire sur la couverture de larges territoires grâce à de petites unités de service. Vu l'absence de réelles synergies et la dilution de leur rentabilité, ils se sont trouvés obligés de renoncer à ces intégrations. Ford a donc revendu Kwik-Fit/Speedy en 2002 (pour un prix trois fois inférieur à celui auquel il l'avait acheté) et Fiat a cédé Midas en 2004.

Aussi, pour Lehmann-Ortega L. et *al.*<sup>2</sup>, il existe trois arguments qui peuvent conduire à mettre en doute la réalité de certains avantages de l'intégration verticale :

- L'alourdissement de la structure de coûts : l'intégration verticale peut impliquer une politique salariale et de main-d'œuvre inadéquate, un excès de taille qui se traduit par un accroissement des moyens utilisés ou une organisation pléthorique qui facture en interne les surcoûts de son fonctionnement ;

- Le retard à l'innovation et le manque de flexibilité face aux changements technologiques : l'intégration verticale peut ralentir l'adaptation de l'entreprise aux innovations et réduire sa flexibilité par rapport aux standards technologiques... Une entreprise ayant investi dans des actifs financiers, physiques, technologiques et humains, est forcément plus rigide et il lui est difficile de les remettre en cause ;

<sup>1</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P299-300.

<sup>2</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P196-197.

- Le caractère imprévisible de la demande sur les marchés : lorsqu'une entreprise est complètement intégrée, les stades de sa filière sont dimensionnés de telle sorte que l'amont puisse approvisionner la totalité des besoins de l'aval. Mais, dans des environnements où la demande est difficile à évaluer, l'entreprise aura intérêt à partager le risque et donc à mettre en œuvre une intégration verticale profilée. Celle-ci permet, en partie au moins, de faire jouer les mécanismes d'incitation créés par le marché et la concurrence...

Leroy F.<sup>1</sup> a complété ce point en soulignant que puisque l'intégration représente un facteur de rigidité pour l'entreprise en cas d'évolution de la demande, elle n'est pas donc indiquée dans les activités cycliques ou dans des secteurs instables en termes de technologies... Il ajoute aussi que, malgré la logique de la filière économique, l'intégration peut impliquer de gérer une variété de métiers et exige ainsi de maîtriser des compétences différentes dans chaque stade de la filière. Et bien que des synergies puissent exister entre l'amont et l'aval, les différentes étapes économiques obéissent parfois à des contraintes ou des intérêts différents.

A son tour, Vergara Canizales V. G.<sup>2</sup>, distingue deux groupes de risques qu'une entreprise prend lors d'une intégration :

- *Risques opérationnels* :

- Perte de la flexibilité opérationnelle : un défaut dans un sous-processus de production, l'absence de facteurs de production manquants, la capacité sans pouvoir l'utiliser...
- Augmentation de la demande de main-d'œuvre qualifiée : l'accès à un nouveau processus sollicite habituellement de nouvelles qualifications pour le comprendre et le contrôler.
- Diminution de la spécialisation : l'intégration provoque la focalisation de l'entreprise sur plusieurs aspects de la production. Ce qui réduira les bénéfices de la spécialisation.

- *Risques de dommages sociaux* :

- Risque de monopole : les entreprises verticalement intégrées sont souvent accusées d'un abus d'une position dominante en refusant de vendre le produit intermédiaire aux clients non intégrés. Les rivaux exclus se protègent généralement par l'interaction avec une autre firme non intégrée. Mais, il reste toujours l'idée que l'intégration verticale est anticoncurrentielle.

---

<sup>1</sup> Leroy F., « Les stratégies de l'entreprise », Op.cit., P90.

<sup>2</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P11-12.

Balland S. et Bouvier A. M.<sup>1</sup>, résument les principaux inconvénients de l'intégration verticale dans les points suivants :

- Coût de fonctionnement augmentés et rigidité de la nouvelle structure intégrée ;
- Barrières à la sortie importantes compte tenu de l'investissement ;
- Risques liés au changement de métier selon le degré de maîtrise des nouveaux FCS ;
- Crises identitaire et culturelle possibles suite à l'évolution des compétences requises.

Les facteurs étudiés ci-dessus tendent à limiter les avantages de l'intégration. Être verticalement intégré n'est donc pas sans risque et il peut être plus coûteux... Certaines firmes s'orientent ainsi vers une démarche de désintégration. Les entreprises doivent se méfier que leur position verticalement intégrée entrave leur flexibilité stratégique<sup>2</sup>.

Pour limiter les inconvénients de l'intégration verticale disent Lehmann-Ortega L. et *al.*<sup>3</sup>, les entreprises ont cherché à en limiter le poids et le coût à travers l'innovation sur le plan organisationnel. Le co-sourcing en est un exemple. Les alliances stratégiques complémentaires constituent aussi une bonne alternative à l'intégration verticale. Par ailleurs, les contrats de long terme ainsi que la quasi-intégration peuvent être considérés comme les alternatives à l'intégration verticale :

• *La mise en concurrence via la double source :*

Pour ses approvisionnements, l'entreprise peut nouer des relations de moyen et de long terme par ce qu'on appelle la double source (la mise en concurrence de deux fournisseurs)... Elle se protège ainsi de la dépendance et de l'exclusivité, en divisant son marché d'approvisionnement entre deux fournisseurs.

• *La quasi-intégration :*

Une entreprise peut être quasiment intégrée en effectuant une croissance de type contractuel. Pour ce faire, elle étend son périmètre d'activités en contrôlant un réseau de fournisseurs sans acquérir les droits de propriété correspondants et donc alourdir ses investissements... La quasi-intégration est de ce fait meilleure en termes de flexibilité que l'intégration totale.

---

<sup>1</sup> Balland S., Bouvier A. M., « Management des entreprises en 24 fiches », Op.cit., P82.

<sup>2</sup> Harrigan K. R., « A framework for looking at vertical integration », Op.cit.

<sup>3</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P198-199.

**I.2. Les théories mobilisées pour expliquer la décision d'intégration verticale :**

Les trois courants théoriques (transactionnel, agence, droits de propriété) convergent vers la recherche continue des arrangements institutionnels ou de la structure des contrats qui minimisent au mieux la somme des coûts d'information et de transaction. Dans le cas où l'information est parfaite avec une absence d'asymétrie d'information, tous les arrangements institutionnels se valent. Cependant, quand l'incertitude est accompagnée par une asymétrie d'information entre les parties ainsi que par une capacité limitée des agents de s'engager de façon crédible, ceci entraîne une situation propice au développement de comportements opportunistes. Des comportements qui portent sur la manipulation d'un agent par un autre et la tromperie d'une partie par une autre...<sup>1</sup>.

Les analyses classiques qui expliquent le recours à l'intégration verticale se penchent beaucoup plus vers les avantages que peut en retirer l'entreprise et négligent les causes de leur apparition<sup>2</sup>. En effet, les théories de l'intégration verticale, d'essence néo-classique, montrent que l'intégration verticale est une stratégie qui vise souvent à améliorer l'efficacité économique, en substituant la coordination interne à l'organisation à la coordination externe sur le marché lorsque cette dernière se révèle moins efficace. Dans les théories dites « néo-institutionnelles », notamment dans la théorie des coûts de transaction et dans la théorie des contrats incomplets, l'intégration verticale est perçue comme une stratégie permettant la minimisation des coûts de transactions contractualisées entre deux unités qui se trouvent dans une situation monopolistique bilatérale, due à l'échange d'un actif spécifique par exemple. Ces approches montrent l'existence de plusieurs déterminants qui affectent le niveau de coûts de transaction et donc le choix de la stratégie verticale<sup>3</sup>. Elles permettent ainsi de développer une théorie de l'intégration verticale avec une vision plus large que celle des analyses classiques.

**I.2.1. La théorie des coûts de transaction :**

La théorie des coûts de transaction (TCT) s'est constituée sur la base d'emprunts conceptuels à des disciplines diverses comme le droit, l'économie ou les théories des organisations. Cette richesse en fait une théorie carrefour originale à laquelle on ne peut pas échapper si on s'intéresse à l'étude des frontières entre le marché et la hiérarchie<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>2</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P175.

<sup>3</sup> Dufeu I., « Analyse des processus d'intégration-désintégration verticales », Op.cit., P10-11.

<sup>4</sup> Tanguy L., (2011), « De la théorie des coûts de transaction à une économie des coûts de traduction : l'émergence d'un centre de services mutualisés comme dispositif de contrôle inter-organisationnel », Business administration, HEC, France, P97.

La TCT appartient au champ des théories de la firme, elle voit la firme comme un nœud de contrats et tout son focus est sur les relations d'échange<sup>1</sup>. Cette théorie a vu jour après l'apparition d'un article, en 1937, écrit par Ronald H. Coase dans lequel il s'interroge sur l'origine des organisations économiques<sup>2</sup>.

C'est l'une des théories économiques les plus citées dans la littérature. Elle remet en cause les conceptions qui font du marché un mode d'ajustement optimal, en opposant les structures de marché et d'entreprise...

Le père fondateur de cette théorie R. Coase, est le premier, qui a mis en évidence que le passage par le marché entraînait des coûts. Il en déduit que dans certaines situations, le recours à l'entreprise permet d'économiser ces coûts. Une quarantaine d'années plus tard, O. Williamson a précisé ces situations et propose ainsi une liste de facteurs explicatifs pour le choix entre marché et entreprise. Aujourd'hui, cette théorie est toujours d'actualité.

La théorie des coûts de transaction fournit une grille d'analyse qui permet de répondre à une large gamme de questions parmi lesquelles l'évaluation des effets des nouvelles technologies de l'information et de la communication sur les structures organisationnels. Elle répond également à la problématique du choix micro-économique de faire ou faire faire. Cette théorie s'avère très utile pour expliquer le recours à l'externalisation de certaines fonctions<sup>3</sup>.

Comme elle explique le recours à l'intégration verticale, tout en montrant qu'existent des coûts associés au processus d'échange inter-firmes. Elle justifie l'intégration verticale en tant que solution organisationnelle alternative au marché, permettant la minimisation de ces coûts<sup>4</sup>. La TCT explique par ailleurs l'existence de formes hybrides.

En effet, la TCT analyse les différents risques qui peuvent être encourus par le recours aux mécanismes du marché. Elle explique que le coût de transaction provient des imperfections du marché, d'où un meilleur contrôle de l'entreprise nécessite son intégration totale<sup>5</sup>. Introduit pour la première fois par Ronald Coase, le concept de coût de transaction a été repris par Oliver Williamson. Ce dernier l'a approfondi et enrichi au cours de ses travaux.

Selon Mayrhofer U.<sup>6</sup>, on peut dire sur deux agents qu'ils opèrent une transaction, à partir du moment où ils spécifient contractuellement la date et le lieu d'échange d'un bien particulier.

---

<sup>1</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P18.

<sup>2</sup> Jost S., (2004), « La théorie des coûts de transaction de Williamson et la surveillance des banques dans l'UE », Institut européen de l'Université de Genève, Publications euryopa, vol. 27.

<sup>3</sup> Abecassis C., (1997), « Les coûts de transaction : état de la théorie », In : Réseaux, vol. 15, n°84, PP.9-19.

<sup>4</sup> Dufeu I., « Analyse des processus d'intégration-désintégration verticales », Op.cit., P16.

<sup>5</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P31-32.

<sup>6</sup> Mayrhofer U., Idem.

Les coûts de transaction désignent, d'après cet auteur, le prix de l'échange entre deux agents économiques. Ces coûts se distinguent de ceux rattachés à la production (par exemple, les coûts d'achats et de livraison), ils intègrent uniquement les ressources dépensées sur la négociation, la conclusion et le suivi du contrat de l'échange.

Les coûts de transaction sont définis, en 1969, par Kenneth Arrow (cité par Lavastre O.<sup>1</sup>), comme les « coûts de fonctionnement du système économique ».

En définitive, il est évident que les apports de la théorie des coûts de transaction concernant le choix entre le marché, la hiérarchie et les modes hybrides sont puissants, en termes d'explications du recours des entreprises à ces différentes formes organisationnelles dans une perspective d'économie des coûts. Mais cette théorie a quand-même omis d'expliquer le choix entre différentes modalités de réalisation de chacune des formes, par exemple entre un développement interne et une opération de fusion-acquisition. Son argumentation est beaucoup plus focalisée sur les relations d'échange et particulièrement sur l'intégration verticale (relation de type fournisseur-client)...<sup>2</sup>.

Dans la théorie des coûts de transaction, Coase R. (1937) pose la question du choix entre la production interne par l'entreprise ou externe par le marché, « faire ou faire-faire ». Ensuite, Williamson O. (1975) a mis cette question au centre de ses préoccupations en développant l'économie des coûts de transaction (TCE)... Benjamin Klein et al. (1978) ont aussi renforcé l'économie des coûts de transaction par le problème du « hold-up »...<sup>3</sup>.

Les études de Coase et de Williamson représentent une référence importante dans notre travail de recherche, avec la façon dont ils ont appliqué l'analyse des coûts de transaction à l'étude de l'intégration verticale. Une analyse détaillée de leurs apports dans l'enrichissement des théories explicatives de l'intégration verticale nous paraît indispensable.

#### **I.2.1.1. Théorème de Coase<sup>4</sup> :**

C'est en 1991, dit Lavastre O.<sup>5</sup>, que l'Académie Royale de Suède a décerné le Prix Nobel d'Economie à Ronald H. Coase pour ses apports dans la théorie de la firme après sa découverte et sa clarification du rôle des coûts de transaction et des droits de propriété dans la structure

---

<sup>1</sup> Lavastre O., (2001), « Les Coûts de Transaction et Olivier E. Williamson : Retour sur les fondements », XIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec.

<sup>2</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P23.

<sup>3</sup> Tadelis S., (2002), « Complexity, Flexibility, and the Make-or-Buy Decision », The American Economic Review, Vol.92, No.2, PP.433-437.

<sup>4</sup> Ronald H. COASE, économiste britannique, il fait partie des économistes qui ont fait naître l'économie des institutions, père fondateur de la théorie des coûts de transaction et lauréat du prix Nobel en 1991.

<sup>5</sup> Lavastre O., Idem.

institutionnelle et le fonctionnement de l'économie. Cette récompense est venue couronner une véritable œuvre scientifique, à savoir son article "*The Nature of The Firm*", apparu en 1937 et réédité en 1993. Dans cet article, Coase emploie encore les expressions de "*cost of using the price mechanism*" ("coût d'utilisation du mécanisme des prix") et "*marketing costs*" (traduit "hâtivement", par "les coûts de transaction du marché"). Ce n'est que dans son article de 1960 "*The Problem of Social Cost*", qu'il utilise pour la première fois le concept de "coûts de transaction".

Dans son premier article, Coase R. avait montré que, contrairement aux approches théoriques classiques en économie qui pensent que la production doit se dérouler de manière complètement décentralisée au travers de relations marchandes interindividuelles, l'existence de coûts relatifs aux transactions implique l'émergence de firmes dès lors que les coûts de traitement de la transaction s'avèrent inférieurs à ceux enregistrés sur le marché.

Pour Patry M.<sup>1</sup>, cette idée a été le point de départ de toute la théorie économique moderne des organisations. L'approche de Coase a donc généré une littérature impressionnante dont les branches les plus connues et les mieux développées sont la théorie des coûts de transaction, la théorie de l'agence et la théorie des droits de propriété.

Coase R.<sup>2</sup> avait mentionné, dans son article, que son but était de « combler ce qui apparaît comme une lacune, dans la théorie économique, entre l'hypothèse d'une répartition des ressources par le biais du système des prix et l'hypothèse d'une allocation de ressources par l'entrepreneur coordinateur ». Et qu'il devrait expliquer la base sur laquelle, en pratique, le choix entre ces deux possibilités peut s'effectuer.

Abecassis C.<sup>3</sup>, signale que Coase a été le premier qui a essayé de répondre à la question posée par Robertson en 1928 : « Pourquoi émergent dans l'océan de la coopération inconsciente des îlots de pouvoir conscient ? » (Il fait allusion aux entités organisées que sont les entreprises), en mettant en évidence que le recours au marché, c'est-à-dire la coordination par les prix, entraîne des coûts et que dans certaines situations, la coordination administrative (le recours à l'entreprise) s'impose, dans la mesure où elle permet de faire l'économie de ces coûts... Sa problématique était donc de comprendre « pourquoi les firmes existaient alors que le modèle néoclassique considérait le mécanisme des prix comme optimal. ».

---

<sup>1</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>2</sup> Coase R.H., Gillis X., Bourreau M., (1987), « La nature de la firme », In : Revue française d'économie, volume 2, n°1, PP.133-163.

<sup>3</sup>Abecassis C., « Les coûts de transaction : état de la théorie », Op.cit.



Pour répondre à cette problématique, Coase R.<sup>1</sup> explique, tout d'abord, que « la principale raison qui rend avantageuse la création d'une entreprise paraît être qu'il existe un coût à l'utilisation du mécanisme des prix. Le coût le plus évident de l'« organisation » de la production à travers le système des prix ressortit à la découverte des prix adéquats. »...

Soulier D.<sup>2</sup>, rejoint cette idée en affirmant que l'information sur les marchés est imparfaite, contrairement aux hypothèses habituellement introduites. Il pense que la proposition de Kaldor N. (1934), selon laquelle « les prix pertinents sont connus de tous les individus », n'est certainement pas vérifiée dans la pratique et qu'il importe donc aux acteurs de se procurer eux-mêmes l'information sur les prix dont ils ont besoin pour la prise de leurs décisions...

Coase R., indique que le coût de découverte des prix pertinents peut être réduit, mais non pas éliminé, par l'apparition de spécialistes qui vendent cette information. Et que pour chaque transaction d'échange mise en place sur le marché, les coûts de négociation et de conclusion de contrats séparés associés, doivent également être pris en compte.

Par ailleurs, cet auteur montre l'existence d'autres désavantages - ou coûts - à l'utilisation du système des prix, en expliquant que la conclusion d'un contrat à long terme pour la fourniture d'un article ou d'un service, peut être motivé par le fait que le coût de la passation d'un contrat unique pour une longue période peut être inférieur que celui résultant de l'addition des coûts de réalisation de plusieurs contrats successifs à durée plus courte. Ainsi, en considérant le comportement à l'égard du risque des personnes concernées, il peut donc être préférable de réaliser un contrat à long terme plutôt qu'à court terme. Cependant, l'impossibilité de prévision de l'ensemble des éventualités pouvant se produire, peut rendre ce contrat à long terme inefficace, en ouvrant la voie à des interprétations différentes de ses clauses...

Coase R. arrive ici à conclure, qu' « une firme apparaîtra vraisemblablement dans les cas où la passation d'un contrat à très court terme ne serait pas satisfaisante... ».

Dans le même esprit, ce même auteur<sup>3</sup> explique pourquoi une force intégrante (l'entrepreneur) devrait être substituée à une autre (le système de prix), en examinant en détail les opinions exposées par Knight F. dans « Risk, Uncertainty and Profit » en (1921).

Il souligne, tout d'abord, l'approche de Knight d'un système où aucune incertitude n'existe, en citant que «...Le principal point qui attire l'attention est l'organisation interne des groupes ou établissements productifs. Avec une absence totale d'incertitude, chaque individu étant en possession d'une parfaite connaissance de la situation, il n'y aurait aucune place pour quoi que

---

<sup>1</sup> Coase R.H., Gillis X., Bourreau M., « La nature de la firme », Op.cit.

<sup>2</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P28.

<sup>3</sup> Coase R.H., Gillis X., Bourreau M., Idem.

ce soit qui se rapproche d'une direction ou d'un contrôle de l'activité productive. Même les opérations du marché, dont la portée est essentiellement pratique, n'existeraient pas. Le flux de matières premières et de services productifs vers le consommateur serait entièrement automatique. ». Il cite ensuite son opinion que « ...Quand l'incertitude existe et que la tâche de décider que faire et comment le faire l'emporte sur l'action elle-même, l'organisation interne des groupes productifs n'est plus un problème indifférent ou une question de détail technique. La centralisation de cette fonction de décision et de contrôle est alors impérative. ».

Coase R. résume toutes les réponses à sa problématique, en rappelant qu' « il existe un coût de fonctionnement d'un marché et qu'en créant une organisation et en permettant à une autorité (un entrepreneur) de répartir les ressources, certains coûts peuvent être évités. L'entrepreneur doit remplir cette fonction au moindre coût en tenant compte du fait qu'il peut obtenir des facteurs de production à un prix inférieur à celui proposé par les transactions du marché, auquel il se substitue... ». Aussi, il insiste sur l'existence d'une étroite corrélation entre la question de l'incertitude et celle de l'étude de l'équilibre de l'entreprise et affirme qu'en absence d'incertitude, il paraît improbable qu'une firme puisse émerger.

Après avoir démontré l'intérêt de l'existence de la firme, Coase R. se pose la question symétrique de l'intérêt de l'existence du marché. Il se demande, pourquoi les transactions de marché subsistent alors qu'il apparaît possible, en s'organisant, d'éviter certains coûts et, donc, de réduire les coûts de production ? Pourquoi la production toute entière n'est-elle pas le fait d'une seule grande entreprise ? Et relève par la suite plusieurs explications possibles.

D'après cet auteur, « à mesure que l'entreprise grandit, la fonction de l'entrepreneur peut connaître des rendements décroissants, c'est-à-dire que les coûts d'organisation de transactions additionnelles à l'intérieur de la firme peuvent augmenter... ». Aussi, « il peut arriver qu'en même temps que le nombre de transactions effectuées augmente, l'entrepreneur ne parvienne pas à diriger les facteurs de production vers les usages où leur valorisation est la plus importante et échoue en fait à tirer le meilleur usage des facteurs de production... ».

Coase R., (cité par Abecassis C.<sup>1</sup>), pense que, cette perte due au gaspillage des ressources peut aller jusqu'à égaler les coûts de l'utilisation du marché. Ce qui explique la raison pour laquelle l'économie ne peut être réunie en une seule firme, mais que les modes de gouvernance (marché et hiérarchie) coexistent. Il a donc recours à un raisonnement marginaliste, qui sert à choisir entre marché et hiérarchie, en confrontant leurs coûts...

---

<sup>1</sup> Abecassis C., « Les coûts de transaction : état de la théorie », Op.cit.

Dans son article, demeuré célèbre à juste titre, Coase a donc non seulement abordé la question de l'émergence des firmes en tant qu'acteurs dans le processus économique, mais, il a aussi apporté des éléments de réponse, qui ont suscités des développements ultérieurs fructueux<sup>1</sup>.

Dans son article de (1960), Coase R.<sup>2</sup> avait expliqué qu'il serait évidemment préférable que les seules actions qu'on puisse entreprendre soient celles où ce qui est gagné est plus important que ce qui est perdu. Mais quand il s'agit du choix des organisations sociales qui délimitent le cadre des décisions individuelles, il faut tenir compte du fait qu'une modification du système en vigueur, pourra améliorer les effets de certaines décisions mais en rendre d'autres plus mauvaises. Aussi, il faut considérer les coûts nécessaires au fonctionnement des différents accords sociaux... D'une manière générale, lorsqu'il s'agit de choisir entre plusieurs formes d'organisations sociales, il faut tenir compte de l'ensemble de leurs effets.

Pour les économistes, « l'analyse par Coase de l'internalisation fait date dans l'histoire de la théorie institutionnelle de la firme (M.C. Casson, 1983) »... Cependant, Coase (1972) regrette que son texte de 1937 ait été beaucoup cité et peu utilisé. Williamson O.E. trouve que la raison principale de cette apparente contradiction demeure dans le fait que l'analyse de Coase, bien qu'elle porte à juste titre sur la notion de coûts de transaction, elle ne définit pas ces coûts de façon opératoire. Dès lors, « personne ne peut mesurer de manière systématique l'efficacité du choix entre internalisation et marché ». Cette critique a été reprise par de nombreux auteurs, tel Clark R. qui affirme que « la critique fondamentale de la discussion par Coase de la nature de la firme est qu'elle était essentiellement descriptive et qu'elle manquait de contenu opérationnel, faute de fournir des hypothèses vérifiables empiriquement »<sup>3</sup>.

Le théorème de Coase est, en effet, à l'origine des travaux sur l'intégration verticale, liée aux coûts de transaction sur le marché. Williamson O.E. après avoir reproché à Coase de ne pas avoir mis en lumière les facteurs explicatifs de sa théorie et en pensant que son analyse sur l'insuffisante substitution de la firme au marché soit encore plus lacunaire, voit la nécessité de prolonger et de compléter l'analyse de Coase en étudiant de manière plus détaillée et précise les facteurs qui peuvent être à l'origine des coûts de transaction sur le marché et permettant ainsi l'intégration verticale.

Pour ce faire, Williamson O.E., centre son étude sur les facteurs humains ainsi que ceux relatifs à l'environnement dans lequel l'entreprise doit fonctionner.

---

<sup>1</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P28.

<sup>2</sup> Coase R. H., Ragni L., Romani P.M., (1992), « Le problème du coût social », In : Revue française d'économie, volume 7, n°4, PP.153-193.

<sup>3</sup> Coase R.H., Gillis X., Bourreau M., « La nature de la firme », Op.cit.

**I.2.1.2. Williamson<sup>1</sup> (Problème d'opportunisme des acteurs) :**

La position adoptée par Oliver E. Williamson dit Soulier D.<sup>2</sup>, consiste à reprendre la voie ouverte par Coase lors de ses études sur l'existence des firmes et à l'approfondir, en étudiant de manière encore plus fine la nature des coûts de transaction. Williamson s'attache alors à analyser les phénomènes qui peuvent rendre difficiles et coûteuses la conception et l'exécution à la satisfaction des parties en présence de contrats qui se révèlent complexes, en estimant que c'est l'association de facteurs comportementaux avec ceux liés à l'environnement qui est à l'origine des dysfonctionnements des marchés...

Selon Lavastre O.<sup>3</sup>, Williamson a approfondie et adapté l'économie des transactions, en rendant opérationnel le concept de coût de transaction tenant compte des divers types de coûts et des caractéristiques de la transaction et aussi en analysant la répartition des transactions entre le marché et la hiérarchie suivant les éléments comportementaux.

Le Prix Nobel d'économie s'est attelé à cette tâche dès 1963 (année d'obtention de son Ph. D.). Mais ce n'est qu'en 1975, avec son livre "*Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications*" qu'il commence à traiter des coûts de transaction. Depuis, sa pensée scientifique a été riche et prolifique (plus de 140 articles et 12 ouvrages)...

Lavastre O., souligne aussi que la pensée de Williamson sur l'économie des coûts de transaction s'est affinée et a évolué au cours de ses travaux, tout en s'adaptant aux évolutions économiques. Il montre que dans ses travaux antérieurs à 1975, Williamson faisait une stricte opposition entre hiérarchie et marché, à partir de 1975, il évoque l'existence possible de formes intermédiaires (hybrides) comme les alliances et les contrats et, en 1991, il mentionne et étudie plus particulièrement les arrangements institutionnels ("*governance structures*")...

Williamson a donc consacré sa vie à la recherche théorique sur les coûts de transaction et tout ce qui en découle et occupe ainsi une place très particulière parmi les grands théoriciens du management... Ses apports ont entraîné plusieurs centaines de travaux empiriques, en économie, finance, marketing et stratégie, par des chercheurs soucieux de tester statistiquement les propositions normatives produites par son architecture théorique<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Oliver Eaton WILLIAMSON, économiste américain, connu pour son travail réalisé sur la théorie des coûts de transaction, il est professeur de science économique et de droit à la Business School de l'Université de Berkley. Il reçoit le prix Nobel d'économie en 2009 qui récompense ses travaux sur la gouvernance économique, notamment les frontières de l'entreprise.

<sup>2</sup> Soulier D., « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Op.cit., P31.

<sup>3</sup> Lavastre O., « Les Coûts de Transaction et Olivier E. Williamson : Retour sur les fondements », Op.cit.

<sup>4</sup> Ghertman M., (2010), « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Lavoisier, Revue française de gestion, N°142, Paris.

Williamson a abordé l'analyse des coûts de transaction, en s'inspirant des travaux de Coase... Il a ainsi repris une définition de Kenneth Arrow, en définissant les coûts de transactions comme « les coûts de fonctionnement du système économique ». A travers cette définition, il entend dégager l'idée simple que : à chaque activité économique de l'entreprise, il existe des coûts qui sont automatiquement associés. La Théorie de Williamson, avant tout, basée sur l'entreprise, postule que la minimisation de ces coûts permet à l'entreprise de produire le bien de façon optimale... L'enjeu est de savoir utiliser, selon les circonstances, soit le marché, soit la hiérarchie pour produire ce bien aux moindres coûts.<sup>1</sup>

Selon Bouchriha H.<sup>2</sup>, Williamson a défini, en 1981, une transaction comme une opération de transfert de produits ou de services entre deux entités techniquement séparées. Le prix du "face à face" entre ces deux entités représente le coût de transaction. Ce coût peut intervenir dans toutes les étapes de la transaction. En 1985, Williamson distingue, deux types de coûts, à savoir : les coûts ex-ante et ex-post. Les coûts ex-ante, affirme Bouchriha H. correspondent aux phases de recherche et de production d'information, d'établissement du cahier des charges, de recherche de futurs partenaires, de dépouillement des offres et enfin de négociation, de décision et de rédaction des contrats avec le fournisseur choisi. Ces coûts doivent donc être engagés avant qu'une transaction ne soit réalisée.

Tandis que, les coûts ex-post correspondent, d'après Patry M.<sup>3</sup> à des coûts, de contrôle et de surveillance de la transaction, d'ajustement des parties en cas d'événements non prévus, des disputes et litiges, d'engagement des parties et de la perte résiduelle résultant d'une coordination incomplète ou inadéquate des comportements... Ils sont alors supportés par les parties après la conclusion de la transaction.

Jost S.<sup>4</sup>, souligne que par coûts ex-post, il est fait allusion aux coûts de mise en place et de bonne marche du système et aussi à ceux de correction des mauvais alignements contractuels ex-ante... D'après lui, ceci fait remarquer l'interdépendance entre les coûts ex-post et ex-ante. Il explique que « des coûts ex-ante importants signifieront que la négociation du contrat fût âpre mais au final cela réduira logiquement les coûts ex-post car l'accord trouvé l'aura été à la satisfaction des deux parties. Toutefois, il se peut également que des coûts de transactions ex-post apparaissent car la conclusion du contrat fût laborieuse et que des points de litiges initialement présents sont encore présents à la conclusion du contrat... ».

---

<sup>1</sup> Jost S., « La théorie des coûts de transaction de Williamson et la surveillance des banques dans l'UE », Op.cit.

<sup>2</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P31-32.

<sup>3</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>4</sup> Jost S., Idem.

Williamson a développé son corpus théorique en se basant sur deux hypothèses de comportement des agents économiques : le principe de rationalité limitée et l'opportunisme. Il propose aussi d'appréhender la nature des transactions à partir de trois dimensions : la spécificité des actifs, l'incertitude et la fréquence des transactions. Il affirme que se sont ces facteurs qui affectent la formation des coûts de transaction et donc le choix des formes organisationnelles<sup>1</sup>.

Il est à noter que, les axiomes comportementaux (rationalité limitée et opportunisme) doivent être précisés bien avant l'analyse des attributs des transactions, puisque les transactions sont engagées et conclues par des êtres humains. En effet, c'est Simon H. (1947) qui a développé le concept de rationalité limitée, qui indique « l'incapacité à être totalement informé et à comprendre et prévoir les réactions des employés, des fournisseurs, des clients et des concurrents. Eux-mêmes ne savent pas forcément à l'avance ce qu'ils vont faire ». Williamson a repris ce concept en lui rendant hommage...

Contrairement à la rationalité limitée, le deuxième axiome behavioriste, développé par Alchian et Demsetz (1972), à savoir, l'opportunisme, désigne « la volonté des individus d'agir dans leur propre intérêt en trompant éventuellement autrui d'une façon volontaire »<sup>2</sup>.

Dans ses études, Williamson a posé comme hypothèse que seule la firme la plus efficiente survivra. Johnson G. et *al.*<sup>3</sup>, soulignent que son approche par les coûts de transaction permet d'analyser les coûts d'une activité, selon qu'elle soit internalisée ou externalisée. Une décision d'externalisation par exemple, doit notamment prendre en compte le coût de l'opportunisme des prestataires. En effet, un prestataire peut être tenté de profiter de son pouvoir de négociation pour réduire la qualité de sa prestation et/ou pour exiger des prix plus élevés. D'après ces auteurs, il est difficile de contrôler ce comportement dans les cas suivants :

- Les prestataires sont peu nombreux et difficilement substituables.
- L'activité est complexe et dynamique, ce qui rend plus difficile la rédaction d'un contrat stipulant précisément les obligations des prestataires.
- L'externalisation a impliqué une acquisition d'actifs spécifiques à la transaction.

L'approche par les coûts de transaction, ajoutent Johnson G. et *al.*, suggère que les coûts d'opportunisme peuvent augmenter jusqu'à annuler les bénéfices de l'externalisation auprès d'un prestataire détenant les meilleures capacités stratégiques. Ils évoquent l'exemple des entreprises minières isolées dans des régions désertiques d'Afrique ou d'Australie qui préfèrent

<sup>1</sup> Mayrhofer U., « Management stratégique », Op.cit., P19.

<sup>2</sup> Ghertman M., « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Op.cit.

<sup>3</sup> Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., « Stratégique », Op.cit., P300-301.

posséder et prendre en charge, elles-mêmes, la gestion des logements de leurs mineurs, en expliquant que l'isolement génère des actifs spécifiques (le logement n'a plus aucune valeur si la mine ferme) et une absence de substituts (la ville la plus proche peut être située à des centaines de kilomètres). Ces auteurs trouvent qu'il serait donc très risqué d'externaliser cette activité auprès d'une entreprise spécialisée, à la fois pour la mine (risque d'opportunisme) et pour le prestataire (problème du hold-up (Williamson, 1985) :<sup>1</sup> une fois la décision de localisation du prestataire prise de manière irrévocable, l'industriel -dans ce cas la mine- pourrait être tenté d'exiger des conditions qui le favorisent).

Johnson G. et *al.*, signalent par ailleurs, que l'externalisation ne donne pas toujours les résultats attendus, le prestataire peut se révéler défaillant ou une activité qui auparavant était périphérique devient principale... C'est pour ces raisons que Williamson, dans son approche par les coûts de transaction, recommande d'intégrer plutôt que d'externaliser.

En outre, les attributs des transactions, en tant que déterminants des coûts de transaction, jouent un rôle fondamental dans l'arbitrage entre les modes de gouvernance. Williamson distingue trois attributs : la spécificité des actifs, l'incertitude et la fréquence<sup>2</sup>.

Dans l'économie des coûts de transaction, le principal déterminant de l'intégration verticale est la « spécificité des actifs » dans l'un ou les deux processus de production...<sup>3</sup>.

Selon Lehmann-Ortega L.<sup>4</sup>, « un actif spécifique est destiné à un usage spécialisé. Il ne sert qu'à une entreprise en particulier. Sa valeur est significativement réduite en cas d'usage alternatif, par une autre entreprise que celle pour qui l'investissement a été fait à l'origine... ». Ces auteurs pensent qu'investir dans des activités spécifiques, implique un grand risque de dépendance entre les deux entreprises en question, avec un risque de vulnérabilité de celle qui a effectué les investissements spécifiques les plus importants.

Williamson a montré dans son article apparu en 1971 dans l'*American Economic Review*, que l'intégration verticale est un moyen qui permet l'économie des coûts de transaction en accroissant le niveau de spécificité des actifs, ce qui n'aurait pas été possible avec un contrat bilatéral, où l'une des entreprises se trouverait à la merci de l'opportunisme de l'autre<sup>5</sup>.

Il affirme aussi que, lorsqu'une transaction est suffisamment continue ou fréquente pour générer le souci de l'utilisation efficace des ressources impliquées, deux dimensions déterminent le mode de gouvernance le plus efficace : l'incertitude et la spécificité des actifs.

---

<sup>1</sup> Patry M., « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Op.cit.

<sup>2</sup> Ghertman M., « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Op.cit.

<sup>3</sup> Perry M. K., « Chapter 4 Vertical integration : determinants and effects », Op.cit.

<sup>4</sup> Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., « Strategor », Op.cit., P191-195.

<sup>5</sup> Ghertman M., Idem.

L'argument de Williamson (1975) est que dans un marché imparfait, où les individus ont une capacité de traitement des informations limitée et sont soumis à l'opportunisme, une incertitude élevée rend plus difficile pour l'acheteur d'évaluer les actions de son fournisseur et la spécificité élevée des actifs rend les décisions des fournisseurs particulièrement risquées pour l'acheteur. Il en déduit que les transactions avec une incertitude élevée, à laquelle des actifs non fongibles ont été consacrés, seront plus efficaces si elles sont totalement contrôlées par l'acheteur (contrôle unilatéral sur la transaction en produisant le composant en interne) que si régies bilatéralement par l'acheteur et le fournisseur sur le marché<sup>1</sup>.

En se référant à Williamson (1989), Tanguy L.<sup>2</sup> signale que dans le cas d'une faible spécificité d'actifs et d'une faible incertitude, le marché peut offrir des économies d'échelle et d'étendue, du fait qu'il permet de partager les risques, tout en limitant les distorsions dites administratives ou bureaucratiques notamment les prix de transfert intra-organisationnels... Le modèle de Williamson recommande alors l'intégration lorsque la fréquence des transactions, leur incertitude et la spécificité des actifs impliqués sont élevées. Dans le cas contraire, il trouve qu'il serait plus efficace de recourir au marché.

Selon Ghertman M.<sup>3</sup> « la plupart des travaux empiriques testant la relation entre attributs des coûts de transaction et modes de gouvernance, a conclu que plus l'incertitude interne était élevée, plus les entreprises ont tendance à choisir des transactions internes ». Ces travaux montrent, en revanche, que « lorsqu'en même temps l'incertitude externe est très élevée, la relation devient plus complexe. Si l'industrie est mature et que l'incertitude externe est d'ordre réglementaire, comme dans les pays à risque politique élevé, l'entreprise aura tendance à éviter la hiérarchie pour ne pas exposer inutilement des actifs. Par contre si l'industrie est en émergence et que l'incertitude externe provient à la fois de nouvelles découvertes technologiques, de concurrence entre technologies et d'incertitudes réglementaires, l'entreprise aura tendance à choisir les formes hybrides ». Ils signalent que ce choix n'est valable que dans le cas où les compétences de la firme sont faibles ou moyennes. Par contre, si elles sont fortes, la firme tend à recourir à l'intégration verticale.

Le travail de Williamson propose aussi des pistes de réflexion sur les questions des limites de la firme en faisant appel aux formes hybrides, qui s'appuient à la fois sur le principe d'adaptation autonome lié au marché et sur celui de type coopératif relatif à la hiérarchie<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Walker G., Weber D., « A Transaction Cost Approach to Make-or-Buy Decisions », Op.cit.

<sup>2</sup> Tanguy L., « De la théorie des coûts de transaction à une économie des coûts de transaction : l'émergence d'un centre de services mutualisés comme dispositif de contrôle inter-organisationnel », Op.cit., P111.

<sup>3</sup> Ghertman M., « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Op.cit.

<sup>4</sup> Tanguy L., Idem, P121.



D'après Tanguy L.<sup>1</sup>, Williamson a développé ce pan de recherche, en 1991, suite aux nombreuses critiques signalant son désintérêt pour les formes alternatives de gouvernance. Il a donc essayé de réduire l'écart entre les développements initiaux de la théorie des coûts de transaction, centrés essentiellement sur la dichotomie entre marché et hiérarchie et les formes de gouvernance des transactions observables en pratique...

Tanguy L. affirme que, les structures de gouvernance hybrides émergent « lorsqu'un nombre limité de partenaires est disponible pour conclure une transaction et lorsque l'actif est considéré comme moyennement spécifique ». Leur attrait réside dans le fait qu'elles réduisent les distorsions bureaucratiques liées à l'intégration verticale, tout en permettant l'émergence d'un environnement transactionnel qui favorise l'apparition des mécanismes de prix.

Avec ses nombreuses publications dans les revues les plus prestigieuses en économie, droit et management, Oliver Williamson a pu créer les fondements d'une architecture théorique assez solide<sup>2</sup>. Il pousse ainsi la théorie des coûts de transaction encore plus loin que Coase...

Williamson a obtenu le prix Nobel comme récompense à ses efforts pour la transformation de la théorie des coûts de transaction en un paradigme opérationnel, en analysant tout d'abord les composantes des transactions qu'il appelle « attributs », en définissant par la suite les supports des transactions qu'il nomme « institutions de l'économie » (1985, 1994) ou « modes de gouvernance » (1991), à savoir le marché, la hiérarchie (1975) et les formes hybrides (1991). Et en proposant à la fin un modèle de choix ex ante entre ces trois modes. Il permet de choisir entre ces modes de gouvernance dans une perspective d'économie des coûts de transaction, ce qui fait de lui un spécialiste de la gouvernance...

Williamson est en effet ancré dans la réalité empirique qui exclut le choix systématique et dogmatique d'un mode de gouvernance idéal... Pour choisir entre modes de gouvernance alternatifs, il propose de classer de façon ordinale les coûts de transaction relatifs à chaque attribut des transactions selon les modes de gouvernance alternatifs et recommande le choix du mode le plus économe en termes de coûts de transaction, donc le plus efficace<sup>3</sup>.

Enfin, il est à noter que l'apport principal de la théorie des coûts de transaction de Coase et Williamson est qu'elle apporte une nouvelle approche pour expliquer les configurations institutionnelles. Cela constitue un renouvellement de la micro-économie par une analyse plus fine des comportements.

---

<sup>1</sup> Tanguy L., « De la théorie des coûts de transaction à une économie des coûts de traduction : l'émergence d'un centre de services mutualisés comme dispositif de contrôle inter-organisationnel », Op.cit., P115-116.

<sup>2</sup> Ghertman M., « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Op.cit.

<sup>3</sup> Ghertman M., (2010), « Oliver Williamson : un Nobel pour l'économie et la gestion », Université Nice Sophia-Antipolis, Lavoisier, Revue française de gestion, N°200, Paris.

En effet, Williamson satisfait les principes de l'individualisme méthodologique, mais ses analyses des comportements sont plus réalistes que celles de la micro-économie standard. Il est connu par sa vision contractuelle de la firme.

De surcroît, « il est assez intéressant de voir que les économistes néoclassiques qui idéalisent le marché ne peuvent expliquer l'existence de la firme que par les défaillances du marché »<sup>1</sup>.

A la suite des travaux de Williamson sur les structures hybrides, plusieurs auteurs insistent sur l'existence de formes contractuelles qui vont au-delà des transactions normales du marché sans aller toutefois à l'intégration verticale.

Selon Bouchriha H.<sup>2</sup>, les fournisseurs externes peuvent réussir des activités à des coûts nettement inférieures à ceux enregistrés dans les firmes complètement intégrées, du fait de la complexité croissante, du développement de nouvelles capacités techniques et communicatives et d'une forte spécialisation. Stucky et White (1993) postulent à ce propos, qu'il ne faut promouvoir l'intégration verticale que lorsque cela soit absolument nécessaire...

Bouchriha H., pense que c'est cette idée qui a cédé la place à la vision qui encourage plutôt l'entreprise à mettre ses activités en compétition avec des activités extérieures concurrentes et à ne pas hésiter à externaliser celles qui s'avèrent moins compétitives et souligne que ce processus de réseautage distingue l'entreprise étendue connue communément de « l'entreprise réseau », qui est donc une nouvelle forme d'organisation se situant entre marché et hiérarchie. Cet auteur, a repris la définition de Poulin et *al.*, (1994) qui voient dans l'entreprise réseau « le résultat d'une entreprise qui se concentre sur quelques activités qu'elle maîtrise mieux que quiconque et confie le reste à d'autres organisations, capables de les réaliser à moindre coût ».

Aussi, pour sécuriser ses approvisionnements ou contrôler son réseau de distribution, affirme Combe E.<sup>3</sup>, une entreprise peut décider d'intégrer en interne ces opérations... Ce même auteur met en exergue une autre solution qui s'offre à l'entreprise et qui consiste à confier une mission à une entreprise spécialisée, tout en imposant dans le contrat des clauses qui rétrécissent la liberté de comportement de son partenaire. Il s'agit alors d'une relation fondée sur des « restrictions verticales ». Combe E. indique que les restrictions verticales sont très répandues dans le monde des affaires en citant le cas de Mc Donald, de Benetton et d'autres.

---

<sup>1</sup> Abecassis C., « Les coûts de transaction : état de la théorie », Op.cit.

<sup>2</sup> Bouchriha H., « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Op.cit., P41.

<sup>3</sup> Combe E., (2002), « La politique de la concurrence », Éditions La Découverte & Syros, Paris, P96.

### I.3. L'intégration actuellement :

L'intégration verticale est l'une des premières stratégies de diversification que les firmes considèrent. Bien qu'elle soit une stratégie ancienne, elle est toujours utilisée.

Dufeu I.<sup>1</sup>, a remarqué dans la décennie précédant son étude, que plusieurs entreprises s'activant dans le secteur industriel, tendent à accroître leur recours à l'externalisation... Il explique ce mouvement par la multiplication des activités dans les chaînes de valeurs. Mais aussi par une tendance souvent soulignée au recentrage des entreprises sur leur métier de base, notamment *via* la baisse de leur niveau d'intégration verticale.

Ceci l'a conduit à émettre l'hypothèse que « la logique stratégique de la désintégration verticale s'impose désormais à toutes les entreprises, quel que soit leur secteur d'activité », qui l'infirmé par la suite, compte tenu de la fréquence toujours très élevée des opérations de croissance interne et externe, notamment de nature verticale et de la tendance à l'intégration de la chaîne de valeur qui caractérise clairement certains secteurs d'activité...

Dufeu I., constate aussi que même dans les cas où la tendance sectorielle est plutôt à la désintégration verticale, les activités précédemment externalisées sont réintégrées.

Vergara Canizales V. G.<sup>2</sup>, souligne à son tour que, malgré les tendances qui essayent de montrer que la stratégie d'intégration verticale est en décadence, il existe actuellement des compagnies qui continuent à l'utiliser et qui montrent que l'intégration reste toujours une technique nécessaire et utile. D'après lui, il est important pour certaines compagnies d'avoir le contrôle absolu sur les processus de la chaîne approvisionnement et distribution et elles ont trouvées dans l'intégration verticale la meilleure façon d'avoir ce contrôle.

En se référant à la revue Forbes, Vergara Canizales V. G., cite quelques exemples de conglomérats, leaders mondialement, qui utilisent encore l'intégration verticale dans leurs opérations, notamment :

- *Tyco international (Etats-Unis)* : Spécialisée dans la conception, la fabrication, la fourniture et l'entretien de solutions de Sécurité Electronique, Protection Incendie et Contrôle des Flux. Avant son acquisition en 2016 par Johnson Controls, elle était connue par sa forte intégration dans plusieurs secteurs (circuits, connecteurs, opérations sur la commande des batteries...)
- *General Dynamics (Etats-Unis)* : Une société de conception et de fabrication de véhicules terrestres, aériens et marins et de systèmes de communication, intégrée dans certains secteurs comme le câble de fibre optique sous-marin reliant les stations et les réseaux sur terre ;

<sup>1</sup> Dufeu I., « Déterminants du choix d'intégration et de désintégration verticale », Op.cit.

<sup>2</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P24-25.

- *Northrop Grumman (Etats-Unis et Angleterre)* : Ses activités tournent autour du secteur de la défense : aéronautique, espace, électronique, etc. Cette compagnie a intégrée en 2002, la production électronique et de logiciels pour détecter des problèmes dans l'aviation militaire pour la défense. Et plus récemment, en septembre 2017, elle annonce l'acquisition d'Orbital ATK pour 7,8 milliards de dollars, dans le but de se renforcer dans le secteur aérospatial et dans celui des missiles ;
- *Paccar Inc. (Etats-Unis)* : Un groupe industriel qui fabrique des poids lourds, notamment les camions, intégré dans le secteur qui fabrique des moteurs pour ses camions depuis 2007 ;
- *Crown Equipment (Etats-Unis)* : Un grand innovateur pour ses chariots élévateurs de classe mondiale et ses équipements de manutention des matériaux. Crown conçoit et fabrique jusqu'à 85% des composants de ses chariots élévateurs, y compris des pièces importantes telles que les moteurs, les blocs de transmission et les modules électroniques. Ce taux élevé d'intégration verticale leur permet de modifier leurs programmes de fabrication et les ajuster aux changements sur demande des clients externes qui peuvent apparaître.

Il est à noter que, ces différents cas cités ne présentent que certains cas particuliers de compagnies américaines, il existe bien d'autres exemples, à l'échelle mondiale, d'entreprises qui ont utilisé l'intégration verticale durant les dernières années et qui l'utilisent encore.

De ce qui précède, nous pouvons conclure qu'actuellement l'intégration verticale continue à être utilisée et que chacun de ses types présente des avantages propres à l'entreprise qui l'utilise et aussi des inconvénients. Une décision d'intégration sollicite en effet, une étude très profonde de plusieurs paramètres et de valeurs internes et externes à l'entreprise en question.

Selon Vergara Canizales V. G.<sup>1</sup>, « la décision de l'intégration verticale est de nature structurelle. Ceci signifie que ce processus aura un impact à long terme sur la compagnie, avec un recul difficile une fois commencé, car il exige en même temps une quantité importante d'investissement économique et de temps ».

Ce qui nous a conduit à nous interroger sur l'intervention du système de contrôle de gestion dans son rôle de pilotage, une fois qu'une décision d'intégration verticale est prise au sein d'une entreprise. Nous essayerons de comprendre comment le contrôle de gestion peut suivre la mise en œuvre de cette stratégie et assurer sa bonne marche.

Nous consacrerons la section suivante, à l'étude et l'analyse du rôle et de la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'entreprise via l'intégration verticale.

---

<sup>1</sup> Vergara Canizales V. G., « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Op.cit., P9.

**Section II. Le contrôle de gestion dans les activités internalisées :**

Cette section place le contrôle de gestion au cœur des stratégies d'intégration verticale. Elle offre un cadre qui permet aux dirigeants de contrôler les activités internalisées par l'intégration verticale, ce qui maximise les avantages de l'intégration. Nous proposerons un tour d'horizon des éléments de réponse fournis par la littérature (l'économie des organisations). Nous montrerons que bien que la stratégie d'intégration n'est pas facile, si elle se fait de manière correcte tout en contrôlant l'ensemble des activités intégrées, elle peut apporter d'importants bénéfices à la compagnie.

Cette section débutera par une étude du contrôle de gestion classique dans les organisations décentralisées suite à une stratégie d'intégration verticale ou de diversification. Nous nous intéresserons tout d'abord à étudier la décentralisation et le découpage classique en centres de responsabilités. Ensuite, nous examinerons les principaux outils de contrôle adaptés à cette décentralisation, à savoir, les méthodes d'évaluation de la performance des centres de responsabilité ainsi que les politiques de prix de cession interne mises en place par les entreprises décentralisées pour gérer leurs échanges internes.

Dans une perspective plus moderne du contrôle de gestion dans les organisations décentralisées, nous mettrons en évidence le rôle important que jouent les systèmes ERP intégrés dans la gestion de ces organisations, ainsi que leur impact sur le contrôle de gestion.

Ce préambule théorique servira d'introduction à notre étude pratique qui repose sur une série d'entretiens dans le but de vérifier la pertinence et le réalisme de notre cadre conceptuel.

**II.1. Le contrôle de gestion classique des activités internalisées :**

L'histoire du contrôle de gestion invite à l'examen de l'influence du contenu de la stratégie de domaine et particulièrement des armes concurrentielles. Dans les années 1920, il apparaît déjà dans sa forme actuelle, dans une entreprise qui joue la différenciation par le marketing, l'innovation, la technologie (Bouquin, 1994) ; il s'agit de la General Motors. Par ailleurs, Ford, en construisant sur la réduction des coûts par économies d'échelle et intégration verticale, repousse même l'idée d'une comptabilité de gestion. En 1986, Govindarajan a testé l'influence des missions stratégiques et des armes concurrentielles sur le degré de décentralisation des divisions dans les entreprises diversifiées. Il semble que c'est la mission " construire " qui appelle à la décentralisation...<sup>1</sup>. Ce phénomène de décentralisation, qui pourrait remettre en cause la pérennité de l'entreprise doit être particulièrement étudié.

---

<sup>1</sup> Bouquin H., « Contrôle et stratégie ».

<https://www.scribd.com/document/341178152/Controle-Et-Strategie-Henri-BOUQUIN>.

**II.1.1. La décentralisation, caractéristique générale des grandes organisations :**

Historiquement, au début du XX<sup>ème</sup> siècle, on a pu observer qu'avec le développement de stratégies d'intégration verticale ou de diversification, la taille des organisations était sans cesse croissante et donc leur pilotage est devenu difficilement gérable par une structure organisationnelle centralisée. En effet, au fur et à mesure que ces organisations s'agrandissaient et que leur éventail d'activités industrielles et commerciales s'élargissait, il devenait de plus en plus improbable, pour les membres de la direction générale, d'avoir une connaissance exhaustive et précise de chaque métier et de disposer de suffisamment d'informations pertinentes pour la prise de décisions nécessaires dans des domaines d'activité qu'ils maîtrisaient de moins en moins. Ils se sont trouvés obligés de déléguer une part de responsabilité décisionnelle à des niveaux inférieurs de la hiérarchie. Le recours à la décentralisation s'est donc révélé inévitable<sup>1</sup>.

Giraud F. et al.<sup>2</sup>, présentent quelques arguments qui militent en faveur de cette délégation de pouvoir décisionnel :

- Elle améliore la qualité et raccourcit le temps nécessaire pour prendre une décision en réduisant le nombre d'approbations hiérarchiques requises, puisque le pouvoir de décision est accordé à ceux qui peuvent le plus facilement acquérir, apprécier et évaluer l'information nécessaire à la prise de décision ;
- Elle accroît la motivation des managers de niveau hiérarchique inférieur, en leur conférant des pouvoirs plus étendus, ce qui les encourage, développe l'esprit d'entreprise chez eux et leur permet de se préparer à des fonctions supérieures ;
- Elle décharge les cadres supérieurs des problèmes de gestion courante, ce qui leur permet de se concentrer sur les décisions stratégiques...

Ils pensent par ailleurs, que la décentralisation peut générer des difficultés dans la gestion des objectifs de l'organisation..., qui s'expriment en termes de coordination verticale (alignement stratégique), de coordination horizontale (entre les unités de l'organisation) ainsi qu'en termes de motivation (la volonté des individus d'agir dans l'intérêt du groupe). De ce fait, le contrôle organisationnel doit mettre en place des systèmes dont le but - entre autres objectifs - est la coordination et la motivation des individus... Il s'avère donc que le besoin de contrôle est plus grand et beaucoup plus évident dans les organisations décentralisées.

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », 2ème édition, Pearson, Paris, P216-217.

<sup>2</sup> Giraud F., Saulpic O., Bonnier C., Delmond M.H., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R., (2011), « The art of management control, Issues and Practices », Pearson Education France, Paris, P7.

La décentralisation présente donc un défi majeur : comment concilier, d'une part, une délégation d'autorité aux personnes en charge des différentes unités organisationnelles décentralisées et, d'autre part, la poursuite d'un objectif global et commun à l'ensemble ? Comment organiser et mettre en place un contrôle organisationnel qui sert de garant de la conformité entre les objectifs, les actions des unités décentralisées et les objectifs stratégiques globaux de l'organisation ? Il s'agit ici de la problématique de la convergence des buts dans les organisations décentralisées<sup>1</sup>.

Dans un environnement décentralisé, disent Giraud F. et al.<sup>2</sup>, le processus de pilotage aboutit à la définition d'entités de gestion ou centres de responsabilité, en cohérence avec la structure organisationnelle... Ces auteurs, définissent la structure organisationnelle comme un schéma qui organise la décision au sein de l'organisation -Différentes formes de structures organisationnelles existent : fonctionnelles, multidivisionnelles et matricielles (Weinstein O. et Coriat B., 1995)- Le schéma d'organisation va aboutir à la création d'entités, dotées d'un certain pouvoir de décision.

Chaque entité de la structure organisationnelle devient ainsi une entité de gestion ou centre de responsabilité. Le principe général est que la détention d'un pouvoir de décision doit être assortie, en contrepartie, d'une responsabilité et par conséquent d'une obligation de rendre compte des résultats de ces décisions.

Alors que l'entité organisationnelle apparaît clairement dans l'organigramme de l'organisation, De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>3</sup>, s'intéressent à localiser l'activité dans celui-ci. Ils soulignent que l'activité se définit le plus souvent comme un regroupement de tâches qui s'effectuent au sein d'une entité organisationnelle... Ces mêmes auteurs ont examiné l'articulation entre les activités et l'entité organisationnelle et distinguent trois situations :

- L'entité organisationnelle ne réalise qu'une seule activité.
- L'entité organisationnelle réalise plusieurs activités et l'ensemble de ces activités s'effectue à l'intérieur de cette même entité.
- L'entité organisationnelle réalise plusieurs activités, mais certaines d'entre elles regroupent des tâches qui sont effectuées dans des entités organisationnelles distinctes. Pour la représentation comptable de l'organisation, cette dernière situation n'est pas souhaitable, car elle est complexe à gérer, du point de vue de la gestion des données...

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P217.

<sup>2</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P44-46.

<sup>3</sup> De Rongé Y., Cerrada K., Idem, P13-14.

**II.1.2. Le contrôle de gestion classique de l'entreprise décentralisée :**

Les plus grands auteurs en économie des organisations, comme Johnson, Chandler, etc., s'accordent pour dire que le contrôle de gestion est le fruit des difficultés de contrôle qu'ont rencontré les entreprises en cours de leur développement. Dans le but de minimiser les coûts de transaction (Williamson, 1975) associés à la production de biens, les échanges sont intégrés dans des formes structurelles de plus en plus élaborées où le recours au marché a été remplacé par une coordination interne... Les entreprises ayant supplanté le marché comme forme de coordination efficace, ont fait face à la complexité de leur taille de plus en plus croissante (Chandler, 1962, 1977). Elles ont développé des outils de contrôle et des formes de structurations en vue de faciliter cette coordination...

Entre autres, le contrôle de gestion s'est mis en place dans le cadre de structures verticales, cloisonnant les activités. Ce sont des formes classiques qui existent encore aujourd'hui, sous différentes formes (fonctionnelles, divisionnelles ou matricielles)<sup>1</sup>.

Bouquin H.<sup>2</sup>, pense qu'on a occulté le fait que le contrôle est déjà déterminé par la stratégie d'entreprise, du fait de ses interactions avec la structure... Il explique que l'intégration verticale crée la tentation de tester la performance de chacun des maillons de la " chaîne de valeur ", ce qui conduit à mettre en place un système délicat de facturations internes (Eccles, 1983), dispositif d'un contrôle de gestion extraverti...

Il esquisse alors une hypothèse importante : « face au contrôle de gestion réactif, " introverti " (Bouquin, 1986), de surveillance, le plus connu et hélas le plus enseigné, il existe un contrôle de gestion proactif, extraverti, qui est une partie clé du processus d'émergence stratégique. Dans certains contextes dits " turbulents ", les dirigeants définissent des orientations mais ne spécifient pas le détail de la stratégie, qui reste " émergente ". Le contrôle de gestion doit la faire naître chez ceux, les opérationnels, qui la mettent en œuvre. Les processus de reporting permettent aux dirigeants de mettre en œuvre une interaction : signaler et rappeler leurs propres priorités, s'assurer du processus d'émergence... ». Pour comprendre le rôle du contrôle de gestion, nous dit Bouquin, il faut considérer que la nature de la stratégie compte moins que la configuration pertinente de son processus d'émergence. Aussi, il faut reconsidérer la division optimale du travail entre les dirigeants et les autres acteurs.

Le système de contrôle de gestion classique, s'est développé au début du siècle dernier dans les grandes entreprises américaines, comme Du pont et General Motors, qui poursuivaient

---

<sup>1</sup> Berland N., Simon F.X., « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleurs pratiques », Op.cit., P5.

<sup>2</sup> Bouquin H., « Contrôle et stratégie », Op.cit.



leur développement par des stratégies d'intégration horizontale, verticale ou de diversification. En vue de pallier les difficultés de gestion et de contrôle d'entreprises de dimension importante, on a retenu, la décentralisation comme solution organisationnelle...

Les premiers systèmes de contrôle de gestion mis en place dans ces organisations décentralisées ont pris la forme d'un ensemble de contrôles financiers, qui reposaient sur des systèmes d'informations comptables avec un langage commun, le langage financier, dans le but de mettre sur un pied d'égalité une multitude d'activités de plus en plus diversifiées... Ce type d'organisations privilégie donc un mode de contrôle par les résultats financiers<sup>1</sup>.

Ce mode de contrôle correspond à la tâche qui consiste à s'assurer que les activités produisent les résultats escomptés. Dans ce sens, le contrôle est restreint à guider l'atteinte des résultats des activités, s'informer des résultats réellement atteints et prendre des mesures correctives en cas de besoin (Reeves et Woodward, 1970)<sup>2</sup>.

Outre le contrôle par les résultats, le contrôle de gestion s'est principalement intéressé, dès ses origines, au calcul des coûts induits par les processus de production. Ainsi, la minimisation des coûts était, pendant longtemps, le souci des organisations qui visaient la performance et nombreux sont encore ceux qui considèrent qu'elle constitue l'objectif de base du contrôle de gestion. Cette conception qui était cohérente dans le contexte des grandes entreprises du début du XX<sup>ème</sup> siècle, est jugée insuffisante pour appréhender la performance des organisations d'aujourd'hui...<sup>3</sup>. Dès le début, les gestionnaires recherchaient, avec le contrôle de gestion, au-delà d'une connaissance des coûts, à orienter les acteurs pour piloter la performance<sup>4</sup>.

Avec le développement de formes organisationnelles qui s'appuient sur des processus autocontrôlés, le rôle central des acteurs dans le pilotage de la performance s'est confirmé. De ce fait, la nécessité de s'intéresser aux modalités d'intégration entre la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion s'est accru...<sup>5</sup>. Cette idée converge vers la seconde définition du contrôle de gestion d'Anthony (1988).

Le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir. Les gestionnaires cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion pour le diagnostic des facteurs clés de succès et des compétences spécifiques de l'organisation, pour l'ensemble de ses

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P215-216.

<sup>2</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Op.cit., P22.

<sup>3</sup> Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., Idem, P65.

<sup>4</sup> Alazard C., Sépari S., Destours J., « Contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P9.

<sup>5</sup> Turki O., « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Op.cit.

activités... Pour ce faire, le contrôle de gestion comme système d'information pour piloter des activités va s'appuyer sur leur structuration et leur coordination, telles qu'elles sont définies dans l'organisation... Le contrôleur de gestion doit donc rechercher, en collaboration avec la direction générale, la structure de contrôle de gestion la plus adaptée.

#### II.1.2.1. La décentralisation de la fonction contrôle de gestion :

Selon Fabre P. et al.<sup>1</sup>, le contrôle de gestion en tant que partie intégrante du contrôle interne et conformément au principe d'universalité, se doit de couvrir la totalité de l'activité d'une organisation. Il ne doit omettre aucun service, aucune région, aucune personne...

Il devient alors presque impossible au contrôleur de gestion de traiter simultanément les problèmes émanant de différentes sources parfois très éloignées géographiquement et d'activités parfois très hétérogènes. En outre, son éloignement des sources d'informations rend la fiabilisation de celles-ci quelque peu problématique. Il lui est donc difficile de jouer convenablement son rôle de conseil auprès des opérationnels.

Tout cela débouche sur l'éclatement de la fonction avec la création d'autant de postes de contrôleurs de gestion qu'il existe de sous-entités significatives. Ces sous-entités peuvent être des fonctions, des divisions, des unités opérationnelles, des projets ou des activités.

Ces auteurs, distinguent trois niveaux dans le contrôle de gestion « décentralisé ». Une liaison fonctionnelle les relie, mais le rôle des contrôleurs de chacun de ces niveaux est différent :

- Le contrôleur de gestion de niveau central (de groupe<sup>2</sup>), qui se situe au niveau du siège, s'occupe de l'organisation du contrôle de l'ensemble du groupe et apporte aux dirigeants les informations dont ils ont besoin :

- Il contrôle ou coordonne les autres contrôleurs de gestion suivant leur hiérarchie ;
- Il met en place le système d'information groupe ;
- Il centralise les informations issues du reporting ;
- Il consolide les budgets ;
- Il élabore les tableaux de bord de direction générale ;
- Il aide dans la définition de la politique générale et les grands choix stratégiques.

- Les contrôleurs de gestion de niveau intermédiaire (de branches ou de divisions) ont plutôt un rôle de collecte et de consolidation des informations :

<sup>1</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P211-216.

<sup>2</sup> Un groupe est un ensemble d'entreprises distinctes, contrôlées par une même institution dite « société mère ».

- Ils relient les contrôleurs de gestion d'unités et le contrôleur de gestion central et alertent celui-ci en cas de problèmes ;
  - Ils assurent la coordination de l'activité qui leur est confiée en utilisant les outils classiques du contrôle de gestion (budgets, indicateurs, reporting, etc.) ;
  - Ils conseillent les directeurs de branches ou de divisions en leur fournissant les informations synthétiques nécessaires au pilotage de leur activité.
- Les contrôleurs de gestion de niveau opérationnel (d'unité) :
- Ils relient leurs unités avec le contrôle de gestion branche (ou le contrôle de gestion central selon le découpage en vigueur). En particulier, ils sont en charge du reporting, ils assurent donc la collecte et la remontée des informations financières et de gestion ;
  - Ils sont responsables du système d'information de gestion (préparation et suivi budgétaire, analyse et contrôle des coûts, élaboration des tableaux de bord) ;
  - Ils jouent un rôle de conseil important auprès de la direction de l'unité.

Bouquin H. et Pesqueux Y.<sup>1</sup>, soulignent que le contrôle de gestion en tant que processus managérial pose un problème qui se traduit par trois questions :

- celle de la délégation, c'est-à-dire du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité ;
- celle d'un système de mesure des performances associé aux centres de responsabilité et des problèmes d'articulation des centres de responsabilité, entre autres le problème d'un système de prix de cession interne (Eccles, 1985, Le Maitre, 1995, Maillart et Pesqueux, 1993) ;
- celle de la convergence des buts.

Nous avons vu ci-dessus, que le processus de pilotage des organisations décentralisées a abouti à leur découpage en centres de responsabilité et que ce type d'organisation a conduit à la mise en place d'un contrôle de gestion de nature financière et un mode de contrôle par les résultats. Ce système se caractérise notamment par une délégation d'autorité aux différents centres de responsabilité, accompagnée d'une responsabilité exprimée sous la forme d'un ensemble d'objectifs à atteindre... Le contrôle s'opère ici par une comparaison des résultats atteints, mesurés en termes financiers, avec les objectifs prédéfinis à chaque centre<sup>2</sup>.

Nous pensons qu'il est nécessaire de voir, tout d'abord, ce qu'est un centre de responsabilité et quels sont les différents types de centres qui peuvent se rencontrer dans la pratique.

---

<sup>1</sup> Bouquin H., Pesqueux Y., (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Comptabilité - Contrôle - Audit, 1999/3, Tome 5, PP.93-105.

<sup>2</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P217.

- **Les centres de responsabilité :**

« D'une manière générale, un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise placée sous l'autorité d'un responsable opérationnel ou fonctionnel... »<sup>1</sup>.

De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>2</sup>, le définissent comme étant une unité organisationnelle, un service, un département au sein d'une organisation dont la personne responsable reçoit, de la direction générale, une délégation d'autorité sur des ressources, qui peuvent être humaines, matérielles et/ou financières. En parallèle, elle se voit confier une responsabilité qui se traduit par un ensemble d'objectifs à atteindre... L'articulation de la représentation comptable avec la structuration en centres de responsabilité est primordiale pour permettre au contrôle de gestion de fonctionner correctement. La nomenclature de « responsibility accounting », aux Etats-Unis, désigne le système comptable construit autour des centres de responsabilité.

Pour Giraud F. et al.<sup>3</sup>, le concept de centre de responsabilité :

- est directement lié à la structure organisationnelle (divisionnelle, fonctionnelle, etc.) ;
- contient les outils de gestion de la performance et de contrôle associés et, notamment, le système de mesure de la performance choisi pour chacune des entités de la structure.

Ces auteurs affirment que c'est cette deuxième dimension qui explique comment les centres de responsabilité constituent des outils de contrôle de gestion... Aussi, d'après eux, c'est le système de « responsibility accounting » qui a conduit à une typologie des centres de responsabilité, déterminée par la nature de l'objectif de performance qui leur est délégué, qui continue encore aujourd'hui à être la référence dans les pratiques des entreprises.

Sur ceci, De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>4</sup>, identifient cinq types de centres de responsabilité :

- ***Les centres de coût et les centres de frais (dépenses discrétionnaires) :***

Les centres de coût et les centres de frais sont des centres de responsabilité dont la mission principale est de fournir un ensemble de prestations dans les meilleures conditions de coût, de délai et de qualité. La différence entre ces deux types de centres se manifeste dans la possibilité de modélisation du processus de transformation des inputs en outputs.

En effet, les centres de responsabilité en charge d'un ensemble de prestations, dans lesquels il est possible de construire un modèle complet de consommation de ressources nécessaires à la réalisation de l'output, sont qualifiés de centres de coût... Tandis que, les centres de responsabilité, où la modélisation du processus input/output est difficile, voire impossible, sont

---

<sup>1</sup> Toudjine A., « La pratique du Contrôle de gestion ABC/ABM », Op.cit., P67.

<sup>2</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P218.

<sup>3</sup> Giraud F., Saulpic O., Bonnier C., Delmond M.H., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R., « The art of management control, Issues and Practices », Op.cit., P134.

<sup>4</sup> De Rongé Y., Cerrada K., Idem, P218-220.

qualifiés de centres de frais ou de centres de dépenses discrétionnaires. Le total des coûts de tels centres dépend seulement du jugement du responsable sur les montants nécessaires à la réalisation des objectifs de son entité.

- **Les centres de chiffre d'affaires (de revenus) :**

Le centre de responsabilité qui ne contrôle pas les coûts de production et qui a pour mission principale la maximisation des ventes est considéré comme un centre de chiffre d'affaires... L'objectif de base du centre de chiffre d'affaires s'exprime souvent en termes de réalisation d'un maximum de revenus tout en maîtrisant les frais commerciaux. Cependant, ce centre n'a généralement pas le pouvoir de fixer les prix de vente.

- **Les centres de profit et les centres d'investissement :**

Classiquement deux types de centres qui bénéficient d'une autorité plus importante et qui, par conséquent, ont une responsabilité accrue en termes d'objectifs de rentabilité et/ou de rentabilité, se distinguent. Ils s'agissent de centres de profit et de centres d'investissement.

Un centre de profit combine les prérogatives des centres de coût et de chiffre d'affaires. Il est responsable sur l'ensemble des activités qui engagent des coûts et génèrent des revenus. L'objectif de base d'un centre de profit est de réaliser une marge de profit, différence entre les revenus et les coûts engagés. De ce fait, il possède une plus large latitude sur les prix.

Un centre d'investissement est un centre de profit qui dispose d'un objectif additionnel exprimé en taux de rentabilité et d'une autorité partielle sur les décisions d'investissement. Son objectif de base est d'obtenir une rentabilité suffisante des capitaux investis...

### II.1.2.2. L'utilisation d'outils de contrôle adaptés :

Comme réponse à la question de l'évaluation de la performance des centres de responsabilité, on retrouve les outils traditionnels du contrôle de gestion mais adaptés aux particularités des centres. D'autres outils et indicateurs sont plus spécifiques à ce type d'organisation.

• **Les systèmes spécifiques de mesure de la performance :**

Selon De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>1</sup>, la mesure de la performance des centres de coût, de frais et de chiffre d'affaires s'effectue en recourant à la méthodologie d'analyse des écarts... Par ailleurs, pour évaluer la performance des centres de profit et/ou d'investissement, deux mesures sont principalement utilisées dans la pratique : « le rendement du capital investi » ou ROI (Return On Investment), ainsi que le bénéfice résiduel dont la version contemporaine a été rebaptisée « valeur économique ajoutée » ou EVA (Economic Value Added).

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P221.

➤ **L'analyse des écarts :**

Au cœur du processus de contrôle budgétaire, l'analyse des écarts constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle par les résultats. En effet, comparer périodiquement les objectifs budgétaires avec les réalisations en analysant les écarts vise un double objectif :

- Attribuer les responsabilités : qui est responsable de l'écart constaté ;
- Piloter : identifier le lieu de la déviation par rapport aux objectifs permet de mettre en place les actions nécessaires pour corriger ces déviations...

En outre, l'analyse des écarts fonde un mode de gestion par exception... Afin d'éviter que les problèmes réels soient masqués dans la masse d'une multitude d'écarts calculés, un repérage des écarts significatifs qui témoignent d'un dérapage réel de la performance est nécessaire. Pour ce faire, le contrôle de gestion va accompagner le reporting des écarts d'un système de clignotants dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les problèmes significatifs<sup>1</sup>.

La mise en place d'une méthodologie d'analyse des écarts dépend fortement du système d'information mis en place dans l'organisation. En effet, les progiciels intégrés de gestion, comme les ERP, sont conçus à partir d'une logique budgétaire, une gestion automatisée de l'analyse des écarts est donc possible à travers ces progiciels. Il est cependant primordial, que les opérationnels participent à la définition des seuils à partir desquels les écarts sont jugés significatifs, lors de l'implantation du progiciel de gestion choisi...

Dans la pratique, les connaissances, les compétences et l'expertise acquis pour chacun des responsables hiérarchiques lors de leur activité, leur permettent de développer facilement un système de reporting des écarts, qui met en vue uniquement les écarts significatifs...<sup>2</sup>.

➤ **Mesures de performance financière : le ROI et le bénéfice résiduel**

Le ROI est la mesure centrale du système de contrôle financier. Son développement est concomitant avec l'apparition des centres de responsabilité chez Du Pont de Nemours et General Motors au début du XXe siècle. Il s'est donc instauré dans les premières entreprises de grande taille en parallèle avec le développement des « business units » décentralisées...

Pour mesurer le ROI, de nombreuses façons existent. Il peut se calculer par le ratio suivant : Bénéfice brut d'exploitation / Total des actifs utilisés. Ce ratio permet de comparer le résultat du centre de profit avec le montant de capital investi. Par ailleurs, le bénéfice résiduel (EVA) est une mesure alternative qui représente le restant du bénéfice d'exploitation après la rémunération du capital investi dans le centre de profit. Il se définit comme le montant du bénéfice réalisé – le coût du capital (rémunération des actionnaires + coût des emprunts).

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P171.

<sup>2</sup> De Rongé Y., Cerrada K., Idem, P192.

Il est évident, que les centres de profit et d'investissement sont au cœur du contrôle de gestion de type financier. Chaque centre d'entre eux, se voit alors attribuer un objectif de profit et/ou de rentabilité et le contrôle des résultats portera sur une comparaison entre les résultats réellement obtenus et les objectifs définis lors de l'approbation des budgets<sup>1</sup>.

Selon Fabre P. et al.<sup>2</sup>, l'évaluation de la performance des unités décentralisées implique aussi de pouvoir valoriser les échanges internes entre ces unités et donc de définir des prix de cessions internes « adaptés ». Leurs modes de calcul sont variables et semblent fortement influencés par les choix stratégiques et le mode d'organisation adopté par le groupe... Ils dépendent notamment du positionnement du groupe par rapport à deux paramètres :

- Le degré d'intégration verticale ;
- La plus ou moins grande diversité des activités.

➤ **Les prix de cession interne :**

De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>3</sup>, définissent le prix de cession interne comme « le prix de facturation pratiqué à l'intérieur de l'organisation pour les produits et/ou services échangés entre les divisions d'une même entité ou entre les entités appartenant à un même groupe. Il est utilisé surtout dans les entreprises organisées en centres de responsabilité et particulièrement en centres de profit ou centres d'investissement. Le système de prix de cession interne est un élément important du système d'évaluation de la performance associé au découpage en centres de responsabilité... ».

D'après ces mêmes auteurs, les prix de cession interne ont été utilisés pour la première fois au début des années 1920 par Du Pont et General Motors. Leur apparition coïncide avec le développement dans les grandes organisations d'une structure multidivisionnelle décentralisée en lieu... Il importe donc de bien comprendre l'importance des prix de cession interne dans le fonctionnement d'une structure décentralisée... Ceux-ci sont souvent appelés à jouer simultanément deux rôles opposés :

- L'orientation de la prise de décision et l'allocation des ressources de l'entreprise de manière semblable au marché ;
- L'évaluation de la performance des centres de profit. Pour une meilleure appréciation des résultats d'une entité décentralisée, il faut évaluer l'ensemble de ses échanges aussi bien avec le monde extérieur qu'avec d'autres unités intraorganisationnelles.

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P221-222.

<sup>2</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P218-219.

<sup>3</sup> De Rongé Y., Cerrada K., Idem, P230-231.

De Rongé Y. et Cerrada K. soulignent que, c'est par la suite des travaux empiriques conduits par Eccles (1983, 1985), qu'il apparaît clairement que les systèmes de prix de cession interne doivent être construits dans une cohérence totale avec la stratégie de l'organisation dans son ensemble et les différentes divisions qui la composent. Eccles sélectionne deux dimensions larges de la stratégie : le degré d'intégration verticale et le degré de diversification conglomerale et distingue ainsi plusieurs politiques de prix de cession interne : <sup>1</sup>

- *Dans le cas d'une stratégie de diversification de type conglomeral*, où les différentes divisions sont en concurrence interne en termes d'allocation de ressources, la politique de prix de cession interne mise en place est généralement une politique d'autonomie d'échange. Le choix de la source d'approvisionnement et du prix d'échange revient ici aux divisions. Lorsque des transactions internes ont lieu, le prix de cession le plus souvent retenu est le prix de marché ou le coût de revient complet augmenté d'une marge de profit ;

- *Dans le cas d'une stratégie d'intégration verticale*, les divisions n'ont pas la liberté, quant au choix de la source d'approvisionnement, qui se fait obligatoirement en interne quand cela est possible, afin de réaliser les avantages de cette stratégie. En fonction du statut de la division, deux types de prix de cession interne sont utilisés dans ce cas :

- Si le vendeur réalise des ventes à des clients internes et externes et qu'il ait un statut de centre de profit pour l'ensemble de son activité, la cession interne se fera au prix du marché ou au coût complet majoré d'une marge de profit,

- Si le vendeur est considéré comme centre de profit pour ses ventes externes et centre de coût pour ses ventes internes, la cession se fera au coût complet réel ou standard ;

- *Dans le cas d'une stratégie qui combinerait intégration verticale et diversification conglomerale*, la définition d'une politique de prix de cession devient assez complexe. Dans ce cas, la politique sera souvent une politique de transferts imposés au prix du marché, en vue de combiner les avantages de l'intégration verticale, conduisant à l'obligation de s'approvisionner en interne quand c'est possible et le maintien d'une concurrence entre entités diversifiées, qui conduit au choix du prix du marché pour valoriser leurs échanges internes.

Le coût administratif de gestion du système de prix de cession interne, ajoutent De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>2</sup>, doit être intégré dans le système d'information de l'organisation. Ce coût peut être particulièrement lourd en cas de recours au système hybride du double prix. Ces auteurs signalent que, dans ce domaine également, les progiciels intégrés de gestion de type ERP peuvent offrir de nombreuses possibilités.

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P234.

<sup>2</sup> De Rongé Y., Cerrada K., Idem, P236.



- **Les outils traditionnels du contrôle de gestion adaptés :**

- **Les outils de gestion budgétaire :**

Les outils de gestion budgétaire permettent de s'assurer de la compatibilité des budgets des différentes unités décentralisées du groupe, de fixer les plans d'actions et jouent aussi un rôle important dans l'allocation des ressources et les choix d'investissements.

Ces outils permettent de surcroît l'élaboration de budgets consolidés et assurent un contrôle spécifique sur les budgets d'investissements...<sup>1</sup>.

Par ailleurs, le contrôle budgétaire qui repose sur une périodicité mensuelle, donne une information rétrospective de la performance avec un décalage dans le temps qui dépend de la qualité du système d'information mis en place. Aujourd'hui, avec les systèmes ERP, la réalisation des synthèses budgétaires est possible trois à cinq jours après la fin du mois.

- **Les systèmes de reporting et les procédures de contrôle complémentaires :**

Pour assurer le pilotage des grands groupes composés de nombreuses filiales organisées en divisions, business units, etc., deux systèmes de reporting existent et n'obéissent pas forcément aux mêmes règles, mais peuvent quand même reposer sur une base de données commune (par exemple les progiciels intégrés de gestion, de type ERP) :<sup>2</sup>

- *Un système de reporting financier* qui a pour objectif de produire des états financiers consolidés (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, annexes) du groupe, suivant les normes comptables imposées par la loi (normes IAS/IFRS)... L'organisation de ce reporting est calquée sur la structure du groupe. Chaque entité distincte prépare ses comptes sociaux qui, par la suite, font l'objet d'une consolidation. Ce type de reporting se fonde principalement sur de l'information financière ;

- *Un système de reporting de gestion* qui offre la possibilité de produire une information pertinente et cohérente pour assurer le pilotage et le contrôle de gestion de l'ensemble, ainsi que des différentes entités qui le constituent. Il ne suit pas la structure du groupe mais plutôt l'organisation en centres de responsabilité... L'information qui y est utilisée n'est pas définie par des normes légales imposées, mais dépend du besoin d'informations pour la prise de décision et le contrôle dans les entités décentralisées. Elle n'est donc plus uniquement financière. Ce système de reporting prend généralement la forme d'un ensemble de tableaux de bord combinant information financière et non financière.

---

<sup>1</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P217-218.

<sup>2</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P250-251.

Pour ce type de reporting, Fabre P. et al.<sup>1</sup>, constatent une utilisation prédominante des indicateurs de nature comptable et financière, comme le chiffre d'affaires, le résultat avant impôt, le cash-flow, le coût de production, qui présentent l'avantage d'être synthétiques et facilement consolidables, ainsi que des indicateurs plus complexes comme le ROI ou l'EVA. D'autres indicateurs physiques ou qualitatifs peuvent aussi compléter ces indicateurs comptables et financiers, comme la part de marché, le niveau de qualité, le volume des ventes, le volume de production, le délai de livraison, qui permettent en effet un suivi continu de la mise en œuvre de la stratégie définie par le groupe et donc une rectification sur place de celle-ci sans attendre les impacts financiers, forcément différés. Outre ce contrôle par les chiffres, des visites sur site, sont effectuées par les responsables ou par le contrôle de gestion...

Le choix des indicateurs, ajoutent ces auteurs, doit prendre en compte simultanément :

- les objectifs du groupe en matière de contrôle,
- les caractéristiques de l'entité en question et de son environnement.

Fabre P. et al., soulignent aussi qu'un groupe gérant une multitude de métiers, avec une stratégie spécifique pour chacun d'entre eux, aura un reporting et des indicateurs assez différents dans leur contenu selon le rattachement métier de l'entité et que dans le cas d'un groupe très intégré à métier unique, le reporting de gestion sera beaucoup plus homogène.

A ce propos, Abate R. et al.<sup>2</sup>, parlent des « indicateurs intégrés », ils indiquent que dans les indicateurs en arbre, le lien causal existant entre les différents paramètres est établi et quantifié de façon formelle, la construction et la mise en évidence de ces liens permettent la constitution d'un indicateur très global... Ce type d'indicateurs, développé par des firmes intégrées verticalement comme Dupont de Nemours (qui en est d'ailleurs l'inventeur) puis par des firmes multidivisionnelles comme General Motors, permet non seulement le suivi de la performance globale de la firme mais aussi des performances de ses différentes entités.

#### ➤ **Les tableaux de bord :**

Selon De Rongé Y. et Cerrada K.<sup>3</sup>, « la construction des tableaux de bord dans une organisation décentralisée obéit le plus souvent à un principe « gigogne ». Chaque centre de responsabilité possède son tableau de bord avec un ensemble d'indicateurs qui portent sur les objectifs dont il a la responsabilité, sur les variables d'action qui sont les déterminants de ces objectifs et sur les plans d'action... ».

---

<sup>1</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P221-222.

<sup>2</sup> Abate R., Ducreux J. M., Kachaner N., « Le Grand Livre de la Stratégie », Op.cit., P368-369.

<sup>3</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P255.

Dans les grandes organisations décentralisées, une articulation des tableaux de bord locaux qui correspondent à la structure organisationnelle des centres de responsabilité est construite.

D'après ces auteurs, une question centrale se pose ici – qui est sans doute la question centrale du contrôle de gestion – : « Comment faire en sorte que l'ensemble des membres de l'organisation agissent au quotidien de façon à prendre les décisions et à mettre en œuvre des plans d'action qui permettront à l'organisation d'atteindre les objectifs stratégiques que ses dirigeants lui ont fixés ? »... Ils signalent que le tableau de bord prospectif (BSC) est venu comme un remède aux problèmes identifiés lors de la réalisation de la stratégie...

En cohérence avec le BSC de la direction générale, des balanced scorecards vont donc être construits en cascade pour les différents centres de responsabilité, traduisant les objectifs stratégiques généraux en objectifs spécifiques pour chacun des centres selon les quatre perspectives du BSC communément connues... Cette construction de balanced scorecards tout au long de la structure hiérarchique va permettre, non seulement de communiquer les objectifs stratégiques à atteindre aux différentes unités organisationnelles, dans une approche « top down », puisque la performance de ces unités est primordiale pour la réalisation de ces objectifs stratégiques, mais aussi de mesurer la performance. En effet, à chaque sous-objectif dans chacune des quatre perspectives du BSC sera associé un ou plusieurs indicateurs spécifiques dans le but de mesurer la réalisation de cet objectif...

En outre de son utilisation en tant qu'outil de reporting, le BSC sert parfois d'outil de pilotage local pour le responsable du centre de responsabilité<sup>1</sup>.

➤ **Le suivi des coûts :**

Pour assurer le pilotage d'un portefeuille de produits, d'activités ou d'autres objets, on a besoin de connaître tout d'abord les coûts de revient correspondants... Il s'agit de relier les dépenses des différents objets de coûts, connues par centres de frais, à des destinations particulières...<sup>2</sup>.

Au sein des organisations décentralisées, chaque responsable doit suivre les coûts de revient, les charges, le chiffre d'affaires, la marge, la rentabilité de l'entité dont il a la charge, affirment Marghich A. et Errabih S.<sup>3</sup>. La comptabilité de gestion constitue ainsi un véritable outil de pilotage, par sa richesse en méthodes efficaces permettant une meilleure gestion de ces organisations...

---

<sup>1</sup> De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », Op.cit., P259-269.

<sup>2</sup> Demeestère R., Lorino P., Mottis N., « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Op.cit., P307-308.

<sup>3</sup> Marghich A., Errabih S., « Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines », Op.cit.

Les utilisations des coûts calculés, ajoutent ces auteurs, peuvent être classées par ordre d'importance comme suit :

- l'analyse des marges ;
- l'analyse de la rentabilité par produit, par client ;
- la fixation des prix ;
- l'évaluation des stocks ;
- l'analyse de la performance par centre de responsabilité ;
- l'analyse des coûts de dysfonctionnement.

Steiss A.W.<sup>1</sup> signale que les méthodes ABC peuvent aussi fournir une vue intégrée et inter-fonctionnelle d'une organisation, tenant compte de ses activités et de ses processus, tout en permettant une gestion des coûts et un contrôle qui se concentrent sur les sources de coûts plutôt que sur les coûts engagés.

Dans son article qui met en exergue les résultats d'une étude empirique, réalisée auprès de 62 entreprises au Maroc, sur l'impact de la taille, la stratégie et la structure organisationnelle sur l'adoption de la méthode ABC, Elhamma A.<sup>2</sup>, montre que cette méthode est adoptée beaucoup plus par les entreprises de grande taille et les entreprises décentralisées...

D'après lui, du fait que la méthode ABC repose sur l'idée que ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités et que les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits... Elle permet donc d'obtenir une affectation plus pertinente des coûts, basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources.

Par ailleurs, Demeestère R. et al.<sup>3</sup>, soulignent que l'information requise pour construire puis actualiser un modèle ABC détaillé, doit être fournie par les opérationnels. Ils expliquent que « les méthodes ABC ne peuvent vivre que si elles sont appropriées par les opérationnels et elles ne peuvent être appropriées par les opérationnels que si elles leur rendent des services significatifs pour le pilotage de leurs propres performances, en alimentant notamment des tableaux de bord mensuels décrivant la situation des activités dont ils ont la charge ».

Pour Giraud F. et al.<sup>4</sup>, la logique sous-jacente ici est que, parce que les managers opérationnels sont les plus proches du terrain et des clients, ils sont donc les mieux placés pour

---

<sup>1</sup> Steiss A.W., (2003), « Strategic management for public and nonprofit organizations », Marcel Dekker, Inc., New York, P190.

<sup>2</sup> Elhamma A., (2013), « Influence de la taille, la stratégie et la structure organisationnelle sur l'adoption de la comptabilité par activités au Maroc », La Revue Gestion et Organisation 5.

<sup>3</sup> Demeestère R., Lorino P., Mottis N., « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Op.cit., P321.

<sup>4</sup> Giraud F., Saulpic O., Bonnier C., Delmond M.H., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R., « The art of management control, Issues and Practices », Op.cit., P209.

une meilleure appréciation des améliorations apportées aux processus. Par conséquent, ils doivent avoir accès à toutes les informations nécessaires. En d'autres termes, chaque chef d'unité a non seulement la mission de diriger les processus opérationnels quotidiens mais aussi d'administrer ses activités et même la stratégie. De ce fait, tous les rôles qui étaient auparavant segmentés dans la hiérarchie sont maintenant incorporés au niveau de l'unité opérationnelle. Il est à noter que ce nouveau développement va jouer un rôle central dans la motivation des managers...

De ce qui précède, il semble que le rôle du contrôle dans les organisations décentralisées est de garantir l'équilibre entre la délégation accrue et la transparence des actions en utilisant un système de gestion et de mesure des performances. Cet outil permet d'évaluer la performance, de manière continue et centralisée et d'identifier, de façon immédiate et rapide, tout risque de déviation au niveau opérationnel à l'aide d'un ensemble d'indicateurs globaux.

## **II.2. Le contrôle de gestion moderne des activités internalisées :**

Pendant longtemps, le contrôle de gestion a été focalisé sur les tâches de conception et de maintenance des systèmes globaux de pilotage de la performance (comptabilité de gestion, tableaux de bord, gestion budgétaire, etc.), ainsi que tout ce qui y est lié (centres de responsabilité, prix de cession interne, évaluation et incitation des acteurs, etc.). Avec l'avènement des technologies de l'information, on assiste à une automatisation de plus en plus importante de ces outils de pilotage (en environnement ERP surtout). Ceci a permis aux contrôleurs de gestion d'élargir le champ de leurs missions<sup>1</sup>.

Les systèmes d'information opérationnels traditionnels, disent Giraud F. et al.<sup>2</sup>, qui ont pris la forme d'un ensemble d'applications dédiées à la gestion des différentes tâches opérationnelles quotidiennes (gestion des stocks, administration des ventes, gestion du personnel, etc.), fonctionnant sur divers matériels et logiciels, ont subi une transformation considérable ces dernières années. L'objet de cette transformation a été la tentative d'intégration de l'ensemble de ces systèmes dans un système global unique. D'où l'apparition des systèmes ERP au cours de la seconde moitié des années 90 (SAP, Oracle, Microsoft Business Solutions, etc.) qui se sont rapidement répandus dans le monde entier et qui équipent pratiquement toutes les grandes organisations...

---

<sup>1</sup> Berland N., Simon F.X., « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleurs pratiques », Op.cit., P35.

<sup>2</sup> Giraud F., Saulpic O., Bonnier C., Delmond M.H., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R., « The art of management control, Issues and Practices », Op.cit., P200-203.

L'objectif de base de ces systèmes est de gérer la totalité des informations relatives aux tâches opérationnelles. Leur attrait est leur structure commune qui combine une base de données unique gérant l'ensemble de ces informations avec des modules spécialisés qui effectuent le traitement nécessaire. Les informations opérationnelles sont stockées dans cette base de données et alimentent par la suite tous les modules à l'aide de procédures automatiques configurées par l'utilisateur.

En vue de mieux comprendre les apports des ERP, Giraud F. et al., invoquent l'exemple de décision de lancement d'une nouvelle production et montrent que dans ce cas, l'ERP s'occupe de la planification automatique de la production, du calcul des besoins d'inventaire, de l'envoi d'une commande de nouveau stock au fournisseur (qui lui aussi est souvent équipé d'un ERP) et enfin de la préparation des documents comptables correspondants...

Ils signalent aussi que les ERP ne se limitent pas uniquement à la gestion de l'information essentiellement financière, ils offrent aussi la possibilité d'accéder aux données physiques (quantités, délais, etc.), ce qui enrichit l'analyse.

Le contrôle de gestion fût paradoxalement la mission d'ingénieurs et non d'économistes ou de financiers (Sloan, Brown, Du Pont, etc.)<sup>1</sup>. Aujourd'hui, il nous semble déraisonnable de ne pas réserver, dans un travail consacré au contrôle de gestion, une partie spécifique à l'étude de quelques progiciels de gestion, qui participent pleinement à faciliter les tâches du contrôleur de gestion. L'examen de tous les types de progiciels existants déborde du cadre de cette thèse.

### **II.2.1. Le contrôle de gestion et les progiciels de gestion intégrés de type ERP :**

Le développement accru de l'informatique de gestion a engendré une offre diversifiée de produits qui bouleversent les calculs et les procédures du contrôle de gestion. Il est nécessaire de mettre en exergue les logiciels qui offrent des possibilités de traitements plus ou moins complexes d'informations des canaux qui transmettent et font circuler ces informations...

Le logiciel intégré le plus répandu dans le monde est SAP. Une entreprise allemande créée par cinq anciens cadres d'IBM a proposé en 1979 la première version du logiciel SAP (systèmes, applications et produits pour le traitement des données). Avec ses 23000 employés, son chiffre d'affaires qui a dépassé les 6 milliards d'euro en 2006 et 30000 progiciels implantés pour 10 millions d'utilisateurs dans 500 des plus grandes entreprises européennes et américaines, SAP est devenue le troisième éditeur mondial...

---

<sup>1</sup> Toudjine A., « La pratique du Contrôle de gestion ABC/ABM », Op.cit., P11.

Face à toutes les possibilités informatiques qui existent, le choix du système d'information le plus pertinent pour le contrôle de gestion dépend de nombreux facteurs, notamment des objectifs du contrôle de gestion et des moyens disponibles dans l'entreprise<sup>1</sup>.

Selon Gumb B.<sup>2</sup>, c'est le caractère pluridisciplinaire du contrôle de gestion, qui a fait appel à l'informatique devenue par la suite informatique de gestion, notamment au travers des applications relativement anciennes, à savoir la comptabilité de gestion, sous ses aspects budgétaires et analytiques et le reporting, dans lequel il est possible d'inclure la consolidation. En parallèle, d'autres applications (gestion de production/GPAO, gestion commerciale, des stocks et de trésorerie, comptabilité générale...) ont évolué. Celles-ci n'appartiennent pas au contrôle de gestion, mais sont en étroite relation avec lui. En matière d'informatique de gestion, ces applications représentent les outils de première génération.

Plus récemment, outre l'amélioration des matériels en termes de potentialités et de capacités, Gumb B. signale que de nouveaux champs logiciels ont été conquis. En termes d'intégration verticale par exemple, les recherches ont abouti, via des modèles de type MERISE<sup>3</sup>, à une cohérence systémique permettant la modélisation de la complexité globale d'une structure, ce qui facilite les interfaces ainsi que la constitution de bases de données et renforce la prise de décision. Il s'inclue dans ce pôle tout ce qui est lié à l'informatique décisionnelle (SIAD, Datawarehousing, Systèmes Expert...). Voir l'ouvrage de Fabre P. et al., P38-40.

Cet auteur déduit ainsi que, « ce n'est donc pas tant au travers de ses propres instruments que le contrôle de gestion se trouve transformé par l'informatique, mais plutôt au travers des applications connexes qui accélèrent et démultiplient l'information disponible. ».

Par ailleurs, Gumb B.<sup>4</sup> souligne que la généralisation de l'ordinateur a entraîné l'apparition de nouveaux interlocuteurs, à l'intérieur et à la périphérie des entreprises. Par la particularité de leur savoir-faire, ceux-ci jouent un rôle fondamental dans les décisions de gestion :

- *Le développeur (Programmeur ou analyste)* : sa mission est de mettre en place, des applications « maison », adaptées aux besoins de l'organisation, dans le but de créer des interfaces, gérer des réseaux, etc. La plupart des grandes organisations possèdent un service informatique étoffé, chargé en partie du développement interne ;

---

<sup>1</sup> Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », Op.cit., P38-42.

<sup>2</sup> Gumb B., (2000), « Les outils du Contrôle de gestion au service de votre stratégie », Editions d'Organisation, Paris, P141-142.

<sup>3</sup> La méthode Merise est une méthode d'analyse, de conception et de réalisation de systèmes d'informations.

<sup>4</sup> Gumb B., Idem, P144-147.

- *La Société de Service et d'Ingénierie Informatique* : la S.S.I.I est en quelque sorte une ressource de développement externe... Ces sociétés interviennent généralement en étroite collaboration avec les services informatiques propres à l'entreprise. En effet, elles constituent une sous-traitance qui peut être de compétence ou de capacité, voire les deux au même temps ;
- *L'éditeur* : les éditeurs de logiciels ou de progiciels de gestion, au travers de la concurrence qu'ils se livrent, jouent un rôle important. Non pas seulement par la convivialité ou la compatibilité de leurs produits, mais aussi par leur fond. Les éditeurs peuvent intégrer dans leurs logiciels des outils de gestion nouveaux, ils auront ainsi une influence non négligeable sur leur faisabilité et leur diffusion. La méthode ABC/ABM en est un exemple qui, au-delà des approches expérimentales d'Anderson et du CAM-I, fait aujourd'hui l'objet des convoitises de nombreux éditeurs.

Auparavant, ajoute Gumb B., les ressorts de la comptabilité de gestion étaient de la spécialité des financiers. Aujourd'hui, bon gré mal gré, on assiste à une intégration d'autres partenaires d'une autre culture : les informaticiens. L'efficacité du système de gestion dépend alors dorénavant de la cohérence de cette collaboration.

La question qui se pose maintenant porte sur l'implantation d'un progiciel de gestion intégré. Il serait facile, au travers des situations, de pointer les difficultés liées à sa mise en œuvre. Au travers du cas de R/3 de SAP et ensuite par l'étude d'un cas pratique réel d'un autre progiciel, nous arriverons aussi à relever les effets d'un tel projet sur le contrôle de gestion.

- **Le cas R/3 de SAP :**

Le progiciel R/3 de SAP -né dans les années soixante-dix- est devenue une vingtaine d'années plus tard un véritable standard de l'ERP dans les « grands comptes ». En effet, ce progiciel R/3 se décompose en trois applications : la logistique, les ressources humaines et la comptabilité. Chacune d'entre elles contient plusieurs « modules », eux-mêmes subdivisés en « fonctions ». En ce qui concerne l'application « comptabilité », qui est d'ailleurs celle qui nous intéresse au premier chef, elle comporte trois modules : comptabilité financière (FI), gestion des immobilisations (AM) et contrôle de gestion (CO).

Le module contrôle de gestion se décompose, à son tour, en sept fonctions : calcul des coûts de production, comptabilité des centres de profit, contrôle de gestion de l'entreprise, analyse des coûts par centre, comptabilité des ordres et des projets, compte de résultat et analyse de segment par marché, gestion des activités<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Gumb B., « Les outils du Contrôle de gestion au service de votre stratégie », Op.cit., P147-148.



- *Le contrôle de gestion en tant que partie d'un tout :*

Pour comprendre en quoi le recours à R/3 va modifier les modalités du contrôle de gestion, Gumb B.<sup>1</sup> pense qu'il est nécessaire de s'intéresser tout d'abord au contenu du module CO, dans le but d'observer les choix méthodologiques opérés. Ce qui permettra d'identifier la façon par laquelle ce système développe de nouvelles potentialités en termes de contrôle. Du fait qu'il fait partie de la composante comptable, le module « controlling » contient forcément des données essentiellement financières, y compris les grandes lignes de la comptabilité de gestion à l'allemande. Il s'agit des outils néoclassiques... Une option dédiée à ABC figure également au sein de ce module.

Développés dans les années soixante, voire avant, ces outils ont préexistés à la logique d'ERP. Le référentiel conceptuel du contrôleur de gestion n'est donc pas obligatoirement bouleversé par une implantation du progiciel R/3...

Gumb B. après avoir analysé plusieurs situations conclut « qu'il n'y pas de lien mécanique entre une bonne perception de la performance et la clarté des décisions qui en découlent ». Il explique ceci en invoquant l'exemple d'une partie d'échecs, où les deux adversaires ont la même vision de la position et n'arrivent pourtant pas à une interprétation similaire : c'est en fonction de leur culture, de leur capacité stratégique qu'ils prendront une décision... D'après lui, bien qu'ils offrent des fonctionnalités de simulation intéressantes, les ERP ne règlent pas le problème. Il souligne ici le rôle fondamental des réflexions du contrôleur de gestion.

- *Le contrôle de gestion en tant que système :*

Au sein d'un groupe complètement géré par R/3, dit Gumb B.<sup>2</sup>, nous sommes à un autre étage du contrôle de gestion, sans pour autant qu'il y ait rupture au niveau des systèmes d'information. Il s'agit de l'*Enterprise Information System* qui, selon la documentation SAP, « fournit de l'information en temps réel quant aux facteurs clés de succès »...

D'après lui, ce qu'il faut noter, c'est que le reporting multidimensionnel du groupe transite par l'organe contrôle de gestion, qui est en charge du tri, de la synthèse et de la mise en forme des données du terrain... La mise en place d'une base ERP complète, avec sa logique EIS permet de court-circuiter ce transit, le travail de tri et de synthèse étant automatisé.

La contribution de Price & Waterhouse au colloque « Univers SAP » du 27 et 28 mars 1996, par son titre volontairement provocateur : « Progiciel intégré : la fin du contrôle de gestion » rejoint cette tendance... Gumb B., signale aussi qu' « en aucun cas la magie ERP ne doit nous dispenser de réflexions quant à la pertinence de nos outils de pilotage. ».

<sup>1</sup> Gumb B., « Les outils du Contrôle de gestion au service de votre stratégie », Op.cit., P150-155.

<sup>2</sup> Gumb B., Idem, P155-159.

Pour finir, Gumb B.<sup>1</sup>, souligne qu'en ce qui concerne la pratique du contrôle de gestion, le progiciel R/3 de SAP n'ajoute rien en termes d'originalité des outils (qui peuvent rester les mêmes), mais plutôt en termes de performances et de capacités du système (temps réel, ouverture, synchronisation, etc.) et qu'en couvrant potentiellement la totalité des fonctions d'une entreprise, cette offre peut assurer un contrôle de gestion multidimensionnel attrayant, permettant une infinité de recoupements.

En revanche, il met en exergue de nombreuses difficultés qui peuvent apparaître en parallèle. En effet, le passage d'une entreprise à une logique ERP à nécessairement des répercussions sur le métier du contrôleur de gestion... S'ils n'y prennent garde, les responsables du contrôle de gestion vont se retrouver marginalisés en étant enfermés uniquement dans la sphère budgétaire (ce qui peut correspondre à leurs aspirations) et s'ils participent pleinement au projet, ils pourront contribuer à l'élaboration d'un contrôle de gestion intégré de type EIS...

Gumb B., signale aussi à la fin que « ce n'est pas tant de contrôler la gestion dont nous avons besoin que de gérer le(s) contrôle(s) ». D'après lui, c'est précisément dans cette dimension que réside les difficultés de mise en œuvre des progiciels de gestion intégrés.

- **Le cas GEPRO :**

General Emballage est une entreprise algérienne, créée en 2000 et spécialisée dans la fabrication et la transformation de carton ondulé. Elle dispose du progiciel GEPRO, de maîtrise des coûts et de contrôle de gestion, développé par le cabinet CESAM International, qui édite en temps réel l'état des pertinences et des efficacités managériales de l'entreprise.

Selon Toudjine A.<sup>2</sup>, GEPRO en étant connecté en temps réel au logiciel PC TOPP de gestion de la production permet non seulement la maîtrise des coûts de production des produits finis, mais aussi des ressources de l'entreprise. En outre, il assure un contrôle de gestion moderne et performant en intégrant une option consacrée à ABC/ABM, développée sur la base des dernières avancées en la matière.

Ce progiciel comporte deux parties essentielles :

- Un tableau de bord didactique s'affichant de manière automatique en haut et à droite de l'écran des PC des principaux managers de l'entreprise ;
- Une application permettant la consultation approfondie des éléments de coûts des produits, de coûts des ressources, d'utilisation des capacités disponibles, de comptabilité matières et gestion des stocks et de suivi de la production dans ses aspects physiques, financiers et économiques.

---

<sup>1</sup> Gumb B., « Les outils du Contrôle de gestion au service de votre stratégie », Op.cit., P159-162.

<sup>2</sup> Toudjine A., « La pratique du Contrôle de gestion ABC/ABM », Op.cit., P232-233.

Toudjine A., souligne que la connexion des deux softs considérés comme les plus performants du moment, PC TOPP et GEPRO permet aux managers de piloter leur entreprise en temps réel avec toute aisance et efficacité... PC TOPP, en étant en contact direct avec les ressources de l'entreprise, fournit entre autres, en temps réel et avec un grand degré de précision, toutes les informations nécessaires à la gestion de la production, qui peuvent être attendues d'un dispositif de GPAO (Gestion de Production Assisté par Ordinateur).

Par ailleurs, GEPRO connecté à PC TOPP exploite cette large et riche gamme d'informations fournie par PC TOPP et finira par la mise à la disposition des gestionnaires, des analyses micro économiques et financières de l'exploitation permettant ainsi un pilotage de précision.

L'ensemble que ces deux progiciels constituent représente de toute évidence la solution de gestion complète idéale pour une unité de production de carton ondulé et de ses dérivés...

Que ce soit en matière de programmation, de contrôle et de gestion de la production ou en matière d'optimisation des ressources et de maîtrise des coûts de production, affirme Toudjine A., les progiciels GEPRO et PC TOPP fournissent aux gestionnaires tout au long du processus de production et à tout moment, une visibilité totale et complète accompagnée de nombreuses possibilités d'analyse, grâce à leur technicité et leurs performances.

Le tableau de bord de GEPRO offre la possibilité de fournir une fiche d'identité pour chacun des produits de l'entreprise et permet aussi d'accéder au détail de ses coûts matières ainsi que sa fiche de coût global pour les analyser. En outre, le choix du produit donne accès au détail de son coût matière, selon les différentes méthodes de valorisation des stocks<sup>1</sup>.

Aussi, grâce à sa souplesse, sa réactivité et sa capacité d'évolution, le dispositif GEPRO ABC/ABM permet d'appréhender et de maîtriser la formation du coût et de la valeur apportée aux clients en observant l'enchaînement des activités et des processus de l'entreprise... De ce fait, il permettra une évaluation multidimensionnelle et en temps réel de l'ensemble des ressources mobilisées ou mobilisables que l'entreprise met ou doit mettre en œuvre dans le cadre technologique qui s'impose lors de l'exécution de ses métiers<sup>2</sup>.

De surcroît, sachant que l'avantage le plus marquant des méthodes ABC/ABM est de permettre une « Step by step allocation ». Ce dispositif permet la création, la modification ou la suppression des structures en surface et en profondeur sans aucune limite. Il facilite ainsi l'adaptation en temps réel à toute modification dans la structure organique de l'entreprise<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Toudjine A., « La pratique du Contrôle de gestion ABC/ABM », Op.cit., P247.

<sup>2</sup> Toudjine A., Idem, P327-328.

<sup>3</sup> Toudjine A., Idem, P336.

**II.2.2. Impacts des ERP sur le contrôle de gestion et sur les contrôleurs de gestion :**

Les ERP constituent potentiellement un excellent outil à la disposition des contrôleurs de gestion. Meyssonier F. et Pourtier F.<sup>1</sup>, pensent qu'en supprimant les contraintes liées à la collecte et au stockage de l'information, en permettant leur actualisation rapide, l'édition automatique d'états de suivi (tableaux de bord) et l'accélération des procédures de feed-back, les ERP représentent un levier d'amélioration de la production et du contrôle de l'information, tout en intégrant de nouvelles pratiques ou de nouveaux supports de contrôle. Leur mise en œuvre sollicite une modélisation globale des flux et des processus de l'entreprise passant éventuellement par une réorganisation de l'ensemble des usages et techniques en place.

Ces auteurs trouvent que c'est une bonne opportunité pour l'actualisation des modèles de contrôle et de comptabilité de gestion existants dans l'entreprise. Par exemple, pour faire évoluer les schémas de calcul de coût, il est possible de basculer d'une logique de centres de coûts traditionnels couramment utilisée vers une approche ABC fondée sur les processus, cette option est proposée par certains éditeurs d'ERP dans leurs modules de contrôle de gestion.

Après la mise en place des ERP, ajoutent Meyssonier F. et Pourtier F., plusieurs tâches qui étaient effectuées jusque-là par les contrôleurs de gestion sont dorénavant automatisées. En effet, ceci apparaît clairement dans les systèmes de reporting. Les cadres de terrain disposent des mêmes informations qu'avant les ERP mais au lieu de dépendre des contrôleurs de gestion pour l'élaboration des documents historiques, ils les établissent directement et en temps réel, sous des formes adaptées et modulables selon les besoins. D'après eux, l'impact le plus évident des ERP sur le contrôle de gestion est que l'attention du contrôleur, jusque-là essentiellement centrée sur la collecte des informations qui portent sur la réalisation des budgets est réorientée et de façon beaucoup plus profonde, vers les analyses et les prévisions.

Les travaux théoriques précisant les mécanismes explicatifs de cette corrélation, semblent mettre en évidence une influence faible de l'ERP sur les concepts et les outils et une influence plus significative sur le métier et les pratiques des contrôleurs de gestion<sup>2</sup>.

Cappelletti L. et al.<sup>3</sup>, signalent, quant à eux, que les gains de productivité dans les fonctions administratives et le développement de progiciels entraînent l'utilisation d'outils de gestion similaires. SAP, Windows, Excel, Word, Power Point, sont utilisés par des milliards de personnes à travers le monde.

---

<sup>1</sup> Meyssonier F., Pourtier F., (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », Comptabilité -Contrôle - Audit 2006/1 (Tome 12), PP.45-64.

<sup>2</sup> Meyssonier F., Pourtier F., Idem.

<sup>3</sup> Cappelletti L., Baron P., Desmaison G., Ribiollet F.X., (2014), « Toute la fonction Contrôle de gestion », Dunod, Paris, P359-360.

De ce fait, de nouvelles qualités sont dorénavant recherchées chez le contrôleur de gestion en complément des compétences liées à sa profession :

- Aimer l'informatique : celui qui ne maîtrise pas les ordinateurs et les logiciels ne deviendra jamais contrôleur de gestion ;
- Une expérience de SAP, qui est devenue une compétence quasi-universelle ;
- La maîtrise complète des logiciels de bureautique utilisés quotidiennement.

**Conclusion :**

L'importance de la fonction contrôle de gestion ne se discute plus depuis longtemps. Les gestionnaires des grandes entreprises n'imaginent plus prendre leurs décisions sans les apports et les conseils avisés et argumentés de leur contrôleur de gestion.

Pour qu'elles soient compétitives, les entreprises sont obligées d'atteindre un certain niveau de performance qui induit une grande complexité dans leur pilotage particulièrement du fait de leur croissance par l'adoption des stratégies d'intégration et de diversification et la diversité des activités qui en découle et des changements continus de leurs environnements.

Afin de maîtriser cette complexité croissante, une décentralisation de l'acte de gestion s'impose. Cette décentralisation induit à son tour des délégations d'autorité et donc un besoin croissant de contrôle (au sens de maîtrise bien entendu).

L'entreprise, affirme Penrose, est devenue beaucoup plus complexe, décentralisée, participative... Cette nouvelle conception a donc directement amené la nature du contrôle de gestion à se modifier. Le changement de représentation de l'entreprise et l'évolution du contrôle de gestion depuis ces dernières années sont observés par de nombreux auteurs, comme F. Oriot (2000) qui décrit le contrôle de gestion comme « descendu très bas » dans les organisations décentralisées ces dernières années, jusqu'à atteindre les niveaux opérationnels<sup>1</sup>. Il s'est donc lui-même décentralisé.

En étant décentralisé, le contrôle de gestion ambitionne simultanément de modéliser la consommation des ressources, d'orienter les comportements et de coupler la stratégie et l'opérationnel, pour l'ensemble des activités de l'entreprise... Le fonctionnement coordonné de ces activités exige en contrepartie une conscience claire de tous les acteurs de la stratégie afin que cette décentralisation du contrôle ne conduise à l'incohérence<sup>2</sup>.

Le contrôleur de gestion apparaît donc comme le responsable naturel de la cohérence globale de l'organisation, puisqu'il permet de mettre en évidence, tout au long du processus de production, l'impact des actions de productivité locales sur la performance financière globale de l'entreprise. Sa mission est de gérer les liens entre les managers de terrain responsables de la réalisation des processus opérationnels et les dirigeants de l'entreprise focalisés principalement sur la rentabilité.

---

<sup>1</sup> Arena L., Solle G., (2008), « Apprentissage Organisationnel et Contrôle de Gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM ? », Comptabilité - Contrôle - Audit 2008/3 (Tome 14), PP.67-85.

<sup>2</sup> Brechet J.P., Mevellec P. (1997), « L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion, l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus », Association internationale de management stratégique (AIMS).

Un autre élément central dans l'évolution des organisations, qui n'est pas sans conséquence sur la nature du contrôle de gestion, est l'évolution des nouvelles technologies de l'information (NTIC) et les nouvelles possibilités de traitement de l'information qu'elles offrent (ERP par exemple). Cette évolution de l'environnement technologique et les adaptations organisationnelles qui en ont découlé, ont également conduit à la nécessité de redéfinir le rôle que le contrôle de gestion est amené à remplir dans l'entreprise d'aujourd'hui.

Au moment où les NTIC déchargent le contrôleur de gestion d'une partie de son travail d'élaboration de reportings de gestion et d'indicateurs, en étant automatisé, un vaste champ d'action s'ouvre donc à lui pour approfondir et élargir ses analyses.

Le contrôle de gestion n'est donc pas mort, il tend à s'orienter progressivement vers des compétences purement instrumentales. Ceci apparaît nettement dans les annonces de recrutement, à travers les « profils » de contrôleurs de gestion recherchés qui révèlent une forte appétence pour « la maîtrise de l'outil informatique », « le calcul des variances », « le suivi des budgets », etc.

Outre tous ces savoir-faire opératoires, une forte velléité d'ouverture est aussi nécessaire, pour réduire le hiatus grandissant entre la fonction et l'organe, entre la stratégie et sa maîtrise.

*Chapitre 4 : Etude pratique dans quelques entreprises algériennes*



### **Introduction :**

Après avoir fait le tour du cadre théorique relatif au contrôle de gestion, d'une part et celui relatif aux stratégies de croissance de l'entreprise, plus particulièrement la stratégie d'intégration verticale, d'autre part et après avoir étudié la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées en se basant sur des travaux purement théoriques, il nous paraît nécessaire d'examiner toutes les connaissances acquises à travers un cas pratique.

Le but principal de toute étude pratique est la description d'un phénomène tel qu'il est en réalité, se basant sur les résultats de la revue systématique de la littérature.

En effet, le développement des constats caractérisant les entreprises, lors de notre étude théorique, nous mène à s'interroger sur leur validation dans le contexte algérien.

Les entreprises algériennes s'activent aujourd'hui dans un marché de plus en plus dynamique et incertain, en raison de l'accroissement de l'offre de produits. Dans le but de pallier à ces contraintes stratégiques et maintenir leur compétitivité, certaines entreprises ont procédé à un renforcement de la diversification de leurs produits en rendant le portefeuille de leurs produits mieux adapté aux attentes des clients. Cette situation est valable surtout pour les entreprises privées. Par ailleurs, plusieurs firmes ont fourni davantage d'efforts pour la maîtrise de leurs coûts de production et d'approvisionnement en optant pour la stratégie d'intégration verticale.

Notre étude pratique est quant à elle fondée sur l'analyse de quelques cas d'entreprises algériennes de production industrielle, via une enquête sur le terrain, pour une validation pratique dans le contexte algérien.

Ce chapitre est donc la projection analytique de notre problématique de recherche sur la réalité des entreprises algériennes. On va essayer durant ce chapitre pratique d'appliquer les principaux sujets retenus dans les trois chapitres précédents pour arriver enfin à trouver une réponse à la problématique principale de ce travail de recherche. Les hypothèses de recherche seront ainsi confirmées ou infirmées en s'appuyant sur l'analyse des données collectées.

Pour pouvoir répondre à la problématique de recherche, quatre entreprises feront l'objet de notre étude, deux publiques et deux privées. Nous allons essayer à travers cette étude d'analyser la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale au niveau de ces entreprises. Pour la collecte d'informations, plusieurs entretiens qualitatifs seront conduits auprès de leurs responsables. Les dirigeants ainsi que les contrôleurs de gestion centraux des entreprises en question seront entretenues sur la question et nous compléterons notre enquête par une recherche documentaire.

## *Chapitre IV Etude pratique dans quelques entreprises algériennes*

---

Dans ce présent chapitre, nous devons passer tout d'abord dans une première section par une étude de l'évolution de l'intégration dans l'entreprise algérienne et de la réalité du contrôle dans celle-ci. Dans une deuxième section, une présentation générale des entreprises faisant l'objet de l'analyse est nécessaire avant d'entamer l'étude de cas dans les quatre entreprises, qui sera clôturée par l'analyse des résultats déduits des réponses des personnes interrogées.

### Section I. L'intégration des entreprises algériennes : Historique.

C'est généralement la conjoncture macroéconomique qui enrichie les débats académiques sur les formes organisationnelles. Aussi, de nombreux travaux microéconomiques sur la structure des entreprises ont vu le jour, suite à l'émergence des puissances économiques.

Chandler par exemple, dans son ouvrage de 1988 « *La main visible des managers* », a étudié la révolution industrielle mise en place aux États-Unis, à la fin du 19<sup>e</sup> siècle. Il s'interroge sur les raisons de la large domination des entreprises de grande taille de l'économie américaine, au cours du 20<sup>e</sup> siècle. D'après lui, ceci est dû à la substitution de l'entreprise moderne aux mécanismes du marché dans la tâche de coordination des activités économiques et de répartition des ressources... Williamson, dans son ouvrage de 1985 « *Les Institutions de l'économie* » utilise, quant-à-lui, les différents cas d'intégration verticale invoqués et étudiés par Chandler pour la vérification empirique de sa théorie des coûts de transaction.

D'autres auteurs (Wilson J. (1968), Kocka J. (1971), Morikawa H. (1975), Hannah L. (1983)), ont également été intéressés, dans leurs travaux, à la généralisation de la forme multidivisionnelle dans les entreprises américaines, européennes et japonaises.

Aussi, les travaux de la *new business history* ont porté sur la détermination de la structure interne censée assurer au mieux la diffusion et le traitement de l'information, en combinant les analyses des coûts de transaction aux analyses d'agence. « En dehors de ce débat académique, la réalité organisationnelle échappe à tout effort de classification universelle »<sup>1</sup>.

Au cours de son évolution, l'entreprise publique algérienne a connue deux formes d'intégration à savoir, l'intégration verticale et l'intégration horizontale. Dans cette section, nous allons voir l'intégration comme orientation à la politique d'industrialisation en Algérie après son indépendance et la remise en cause de cette intégration à partir de 1979.

#### I.1. Bref survol de l'entreprise algérienne :

Juste après l'indépendance, l'économie algérienne était désarticulée et extravertie. De ce fait, l'Etat a vu qu'il était nécessaire de l'intégrer et de l'auto-concentrer.

L'Algérie a choisi le modèle de développement socialiste, tourné vers l'intérieur et basé sur l'industrialisation pour la réalisation des objectifs de développement. Elle rejette la voie capitaliste, sous prétexte que cette dernière crée une structure de classe sociale où les salariés

---

<sup>1</sup> Kerzabi A., (2005), « Surplus économique et entreprise », Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, P257.

sont considérés comme une simple marchandise soumise aux mécanismes du marché ; elle s'accompagne aussi de crise de surproduction et de chômage des travailleurs et engendre l'impérialisme. Le but principal du socialisme était la constitution d'un secteur public qui absorbe pratiquement tous les secteurs d'activité, selon « l'industrie industrialisante »...

L'industrie est devenue la pierre angulaire de la politique de développement du pays. L'industrialisation s'est donc imposée comme une conséquence naturelle du socialisme...

La mise en œuvre de l'industrie industrialisante, s'est traduite par la mise en place de l'industrie sidérurgique (biens intermédiaires), qui a permis par la suite de créer d'autres industries : mécaniques, métalliques, outillages, moteurs, etc., les industries électroniques, électriques, chimiques et les industries agroalimentaires.

A cette époque, les industries sidérurgiques et l'élan puissant donné aux industries mécanique et électrique ont permis l'intégration et la substitution des importations par la production locale<sup>1</sup>.

Par ailleurs, le secteur privé national a été marginalisé. Son champ d'activité était restreint, orienté uniquement vers le textile, la chaussure et la petite industrie alimentaire.

En effet, le secteur public s'est construit du secteur privé et étranger par différentes techniques d'appropriation. Celles-ci ont donné lieu aux *entreprises autogérées* de 1962 à 1964. Après les nombreuses difficultés rencontrées et l'installation d'un nouveau pouvoir, l'Etat a créé le secteur public avec tout d'abord les *entreprises nationales* de 1965 à 1970 transformées en 1971 avec la « loi de gestion socialiste des entreprises » en *entreprises socialistes*<sup>2</sup>.

L'accumulation du capital Etatique au sein de l'entreprise nationale, explique Bouyacoub A.<sup>3</sup>, a engendré plusieurs problèmes. Les plus marquants concernent l'incapacité de créer un maximum d'emplois après le choix de technologie de pointe, le problème de l'aménagement du territoire dû à la localisation centralisée des usines, les soucis de rentabilité provenant des modalités de financement, la non-participation des travailleurs à la gestion d'une entreprise « censée » leur appartenance avec la centralisation des décisions, etc.

L'entreprise socialiste est apparue ensuite après l'application de la loi de gestion socialiste des entreprises (GSE) en Algérie qui exige trois points fondamentaux :<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Melbouci L., (2008), « Le modèle des entreprises publiques algériennes, échec ou fin de mission », Edition El-Amel, P70.

<sup>2</sup> Benmessaoud K., (2010), « Privatisation des entreprises publiques en Algérie, évaluation des performances », Thèse de doctorat en sciences commerciales, Université Mohamed Ben Ahmed, Oran2, P137.

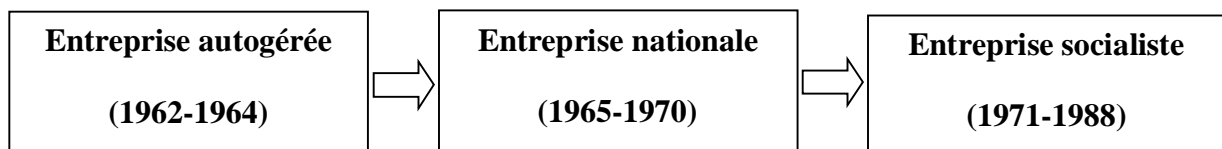
<sup>3</sup> Bouyacoub A., (1987), « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie », Office des publications universitaires, Volume 1, P98.

<sup>4</sup> Bouyacoub A., Idem, P113.

- La participation des travailleurs à la gestion : le travailleur ne doit plus être considéré comme un simple salarié, il est associé dorénavant à la gestion ;
- L'exercice du contrôle : la G.S.E impose un système de contrôle qui, permet aux travailleurs de contrôler en permanence la gestion de leur entreprise ;
- La formation des travailleurs : la G.S.E octroie aux travailleurs la possibilité de gérer des affaires et donc d'atteindre de hauts niveaux de responsabilité...

L'entreprise publique algérienne (EPA) s'est donc vue attribuée une place fondamentale en jouant le rôle du moteur de développement économique et social du pays et en assurant l'accumulation du capital. Pour mieux jouer ce rôle et dans les meilleures conditions possibles, l'entreprise publique algérienne a connu des transformations successives.

**Figure N°15 :** Evolution de l'entreprise algérienne avant la restructuration.



**Source :** établie par le chercheur.

Selon Benmessaoud K.<sup>1</sup>, l'appareil industriel Algérien était doté de grandes entreprises, il comptait plus de 150 grandes entreprises employant plus de 5000 employés. En effet, le secteur public s'est élargi en se dotant d'entreprises publiques réputées créatrices d'emplois (dont l'actionnaire et le financeur était l'Etat), qui devaient produire des biens et/ou services pour la population à des prix fixés par l'Etat (prix de revient) et non par le marché ou selon les règles de gestion. Pour ce faire, l'Etat avait massivement investi dans le tissu industriel. La mission principale de ces entreprises consistait à rendre service à la population. Leur objectif était donc purement social.

Aussi, il est à noter qu'il existait une seule entreprise publique industrielle qui prend en charge la totalité des investissements relatifs à la branche. Il en a découlé des gigantismes industriels représentant de grands monopoles. Un phénomène découlant de cette gestion de branche était la prise en charge par l'entreprise de toutes les phases de production. Autrement dit, les entreprises publiques industrielles étaient fortement intégrées verticalement<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Benmessaoud K., « Privatisation des entreprises publiques en Algérie, évaluation des performances », Op.cit., P137.

<sup>2</sup> Bouyacoub A., « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie », Op.cit., P99.

### I.2. L'intégration, orientation de l'entreprise publique industrielle algérienne :

Kerzabi A.<sup>1</sup>, souligne que le mouvement de centralisation des activités économiques engagé par l'Etat Algérien depuis la fin des années 60 s'est caractérisé par leur regroupement au sein de plusieurs unités opérationnelles sous l'égide de l'entreprise publique...

Il indique que l'ensemble de ces activités était dirigé par une hiérarchie de cadres salariés (dirigeants) médiatisés par un plan de structure. D'après cet auteur, cette forme d'intégration a permis le contrôle, la maîtrise des prix, la régularité des approvisionnements en matières premières, tout en imposant aux fournisseurs une certaine qualité et en fournissant aux clients un produit standardisé. Par ailleurs, elle a permis aux différentes entreprises de mettre en place leur propre système de coordination pour pallier aux difficultés de la centralisation.

**Tableau N° 08 :** Exemples d'intégration verticale des entreprises de l'industrie lourde.

Entreprise	Nombre d'unités de production	Autres unités
<b>SONAREM</b> (Société nationale de réalisation et des études minières)	34	4 unités de distribution 02 Ateliers de marbre
<b>SNS</b> (Société Nationale de Sidérurgie)	28	3 unités de réalisation 3 unités de distribution
<b>SNMETAL</b> (Société Nationale des industries Métalliques)	19	1 unité d'engineering 1 unité de génie civil 1 unité de montage
<b>SONACOME</b> (Société nationale de construction mécanique)	20	26 succursales de vente
<b>SONELEC</b> (société nationale des industries électriques et électroniques)	13	1 unité de distribution

**Source :** Kerzabi A., (2005), « Surplus économique et entreprise », Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, P259.

Chandler insiste dans ses travaux sur les coûts de production et Williamson avance les coûts de transaction. La théorie de Williamson reflète mieux le cas des entreprises algériennes.

<sup>1</sup> Kerzabi A., « Surplus économique et entreprise », Op.cit., P259.

En outre, Kerzabi A.<sup>1</sup> met en exergue que le fait que les investissements avaient été pris en charge par les entreprises a influé sur le nombre de produits fabriqués. Il explique que ce sont les anciennes entreprises qui ont diversifié leur production par la création de nouvelles unités opérationnelles de production, à défaut de créer de nouvelles entreprises et que leurs plans d'investissement ont créé un tas d'activités prises en charge par ces mêmes entreprises. De ce fait, ces dernières ont émergé en véritables centres d'administration de branche et le nombre d'activités a nettement augmenté. Cette situation est remarquable jusqu'en 1979. Comme exemple, le cas de la Société Nationale de Sidérurgie (SNS) est révélateur :

**Tableau N°09 :** Le cas d'intégration de la SNS.

Activité	Opération	Date d'individualisation
Sidérurgie (El Hadjar)	Tuberie spirale	1968
	Laminoire	1970
	Complexe première phase	1970
	Tuberie sans soudure	1974
	Acierie électrique	1974
Tubes et transformation des produits plats	Unité tole ondulée nervurée Réghaia	1975
	Unité tole ondulée nervurée Oran	1975
	Unité tole profilée nervurée Azzaba	1975
	Tuberie spirale à Ghardaia	1976
Emballages métalliques	Unité de bouteilles à gaz Alger	1970
	Unité d'emballage métallique Azzaba	1979
	Unité de fûts à soude Skikda	1978
	Unité d'emballage métallique Arzew	1976
	Bouteilles à gaz Batna	1977
Récupération	Unité de récupération inter-Wilaya	1977
Métallurgie des non ferreux	Unité d'électrolyse de zinc Ghazaouet	1978
	Unité extrusion et anodisation M'sila	1978
Distribution	Construction et équipement de dépôts à travers les wilayas	1976-1978

**Source :** Kerzabi A., (2005), « Surplus économique et entreprise », Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, P260.

<sup>1</sup> Kerzabi A., « Surplus économique et entreprise », Op.cit., P260.

Cette situation de « désécialisation » ne concerne pas seulement la SNS, d'autres cas d'entreprises sont similaires (Voir le tableau suivant).

**Tableau N°10 :** Structures de quelques entreprises industrielles en 1979.

Nom de l'entreprise	Branche d'activité	Nombre d'unités de production
SNMC	Matériaux de construction	71
SNLB	Liège et bois	26
SN SEMPAC	Farine, semoule, pâtes	65
SOGEDIA	Sucre, conserve, huile	24
SN EMA	Eau minérale, boisson	12
SNTA	Tabacs et allumettes	16
SONITEX	Produits textiles	43
SONIPEC	Peaux et cuirs	19
SNIC	Industrie chimique	15
SONIC	Industrie de la cellulose	10

**Source :** Kerzabi A., (2005), « Surplus économique et entreprise », Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, P261.

Cette forme d'organisation est une substitution au plan où « la gestion de la branche s'est traduite par la constitution de grands sièges de direction, véritables lieux du pouvoir économique, face aux unités industrielles réparties sur le territoire » (Bouyacoub A., 1987)<sup>1</sup>. Cependant, les deux principales caractéristiques de ces entreprises « le gigantisme et l'intégration verticale » ont constitué un véritable « blocage » dans leur fonctionnement et ont été à l'origine des réformes et des restructurations qui ont remis en cause l'intégration.

### **I.3. La remise en cause de la logique d'intégration, à partir de 1979 :**

Le quatrième congrès tenu en 1979, avait décidé de procéder à une évaluation économique et sociale de la décennie (1967-1978). Cette évaluation a mis en évidence, à côté des progrès réalisés, de sérieux dysfonctionnements dans l'organisation et le fonctionnement de l'économie nationale.

Par conséquent, il a été prévu dans le plan quinquennal (1980-1984) une profonde réorganisation de l'économie et du secteur industriel fondée principalement sur la restructuration organique et financière.

<sup>1</sup> Kerzabi A., « Surplus économique et entreprise », Op.cit., P261.



Par la suite, le plan quinquennal (1985-1989) a pris en considération la conjoncture économique internationale (après la crise économique mondiale) pour envisager une prolongation de la réorganisation de l'économie en mettant en œuvre, à partir de 1987, une réforme économique qui a doté les entreprises d'une « autonomie de gestion ».

Jusqu'aux années 1980, les entreprises d'Etat ont été caractérisées par leur gigantisme, cette dimension leurs a empêché d'être compétitives et rentables. Cette idée a été largement défendue par Coase R., dans son ouvrage du « Problème du coût social ». Afin de pallier à ces faiblesses, l'Etat a engagé la restructuration organique, décidée vers la mi-1979 et mise en application en octobre 1980 après la promulgation du décret N° 80-242, visant le découpage des entreprises... Les entreprises publiques jugées fortement intégrées, de dimension importante ont été abandonnées au profit des entreprises moyennes et petites, plus facilement gérables<sup>1</sup>. Le nombre d'entreprises a été pratiquement multiplié par cinq.

Melbouci L.<sup>2</sup>, souligne que cette opération de « restructuration » n'a pas permis d'atteindre les résultats attendus. Elle ne s'est pas attaquée aux carences réelles et de nouveaux problèmes ont été provoqués. En fait, les collectifs des travailleurs ont été déstabilisés, mais aussi les savoir-faire et le capital expérience et de gestion accumulés ont été dilapidés...

Quant à la restructuration financière, ajoute Melbouci L., elle a été menée dans les années 80 à la suite des opérations de restructuration organique. Huit ans plus tard, elle s'est soldée par un montant global de 67 milliards de dinars environ dont 10% d'argent frais...

Bekour F.<sup>3</sup>, explique qu'avec la restructuration financière, l'Etat cherchait de constituer le capital des entreprises nationales ou de reconstituer s'il est consommé de façon répétée par les déficits d'exploitation et que cette opération consiste en effet à modifier l'endettement de l'entreprise à l'égard du trésor...

D'après cet auteur, cette restructuration n'a pas vraiment allégé la situation financière des entreprises. La crise économique s'aggravait en 1986, après celle de 1983/1984 qui a connu une large chute du prix de pétrole et du Dollar US. Par conséquent, les recettes de l'Etat ont diminuées et son endettement s'est alourdi avec la diminution de ses réserves de change entraînant par la suite la chute de la croissance économique de l'Algérie.

---

<sup>1</sup> Bekour F., (2011-2012), « Les modes et les formes de modernisation des entreprises publiques algériennes : les stratégies de redéploiement », Thèse de doctorat en sciences économiques, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou, P78-79.

<sup>2</sup> Melbouci L., « Le modèle des entreprises publiques algériennes, échec ou fin de mission », Op.cit., P197-198.

<sup>3</sup> Bekour F., Idem, P80-81.

Bekour F., indique que la détérioration de la situation financière des entreprises et le problème de financement externe dus à la diminution de la capacité d'importation et d'endettement, ont été à l'origine des réformes économiques de 1988 portant sur l'autonomie de gestion des entreprises. L'autonomie de gestion est « une opération qui consiste à redéfinir les missions, les objectifs de chaque structure de l'entreprise ainsi que de définir la responsabilité de chaque personne impliquée dans la gestion du patrimoine publique. ».

Pour Benmessaoud K.<sup>1</sup>, l'autonomie des entreprises vise à mettre une distance entre l'Etat et la vie interne de l'entreprise... C'est donc une remise en cause profonde des modes de gestion administratifs jusque-là pratiqués. Cet auteur signale que les réformes mises en œuvre ont été principalement caractérisées par une rupture radicale avec le passé, en passant d'une économie centralement planifiée à une économie où le marché est le régulateur de l'activité économique, ceci a impliqué des changements importants au niveau des entreprises. Ces dernières ont dorénavant un comportement économique (les décisions sont fondées sur des critères de commercialité et de rentabilité) au sens où l'entend le marché. D'où l'apparition de l'entreprise publique économique (EPE).

L'entreprise publique économique est définie par Benmessaoud K., comme « une personne morale de droit privé distincte de l'Etat, dotée d'un capital social et financièrement autonome. Elle est société par actions, dont le capital est souscrit par les fonds de participation, les holdings, actuellement les groupes sociétés de gestion ou par d'autres entreprises publiques. ». Ensuite, sous l'influence libérale indéniable, l'Algérie a adopté une nouvelle politique où toutes les contraintes sont levées, il s'agit de « la privatisation ». La privatisation est un moyen de désengagement de l'État de la sphère économique et de restructuration<sup>2</sup>.

La transition vers l'économie libérale, s'est accompagnée d'une inversion du mode d'organisation de l'économie nationale. En coexistence avec le secteur public, le secteur privé a progressivement dominé, ce nouveau pôle économique qui assure le développement de l'entreprise privée, considérée comme la seule garante de la croissance face aux lourdeurs Etatiques et aux dysfonctionnements, est censé donner plus de liberté aux énergies créatrices. Cette nouvelle dynamique à été mise en place par le plan d'ajustement structurel du FMI signé en 1994, qui réoriente l'économie algérienne dans le sens d'une meilleure intégration du pays dans l'économie mondiale, tout en se libérant de toute entrave publique<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Benmessaoud K., « Privatisation des entreprises publiques en Algérie, évaluation des performances », Op.cit., P172-173.

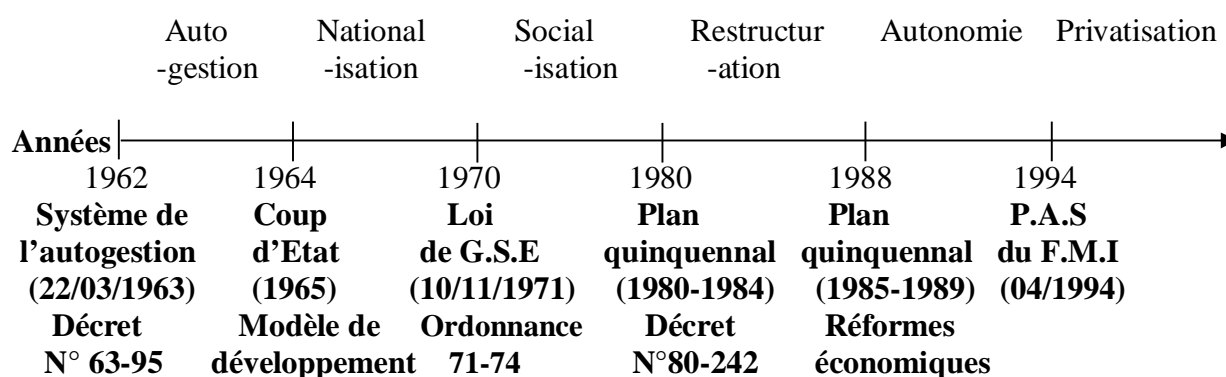
<sup>2</sup> Benmessaoud K., Idem, P208.

<sup>3</sup> Boukerrou F., Djaalab S., (2012), « Contraintes structurelles et évolution dialectique de l'entreprise algérienne », Revue sciences humaines, n°38, PP.47-62.

Par ailleurs, des holdings publics ont été constitués dans des filières industrielles où l'Algérie a réussi à atteindre des avantages comparatifs, notamment : la sidérurgie, la mécanique, la pétrochimie, les mines, l'électronique et l'électrique, en vue de les valoriser, de les développer et de les mettre en partenariat<sup>1</sup>.

L'entreprise publique algérienne a donc connu une panoplie de réformes depuis sa création. Ce cycle de mutations a touché ses aspects organisationnels, plusieurs modes de gestion peuvent ainsi être identifiés en allant de l'autogestion à la privatisation : l'autogestion, la nationalisation, la socialisation (gestion socialiste des entreprises), la restructuration (organique et financière), l'autonomie et la privatisation (programme d'ajustement structurel).

**Figure N°16 :** Evolution du mode de gestion de l'entreprise Algérienne depuis l'indépendance



**Source :** établie par le chercheur.

En parallèle, le contrôle de celle-ci a été modifié selon le mode de gestion appliqué. En effet, après sa libération, la première préoccupation de l'Algérie était de construire le pays, par la création de grandes entreprises industrielles qui s'activent dans des domaines différents. Cependant, plusieurs facteurs clés comme le contrôle de gestion, la comptabilité de gestion..., qui pouvaient conduire à une gestion plus rationnelle de ces entreprises, ont été mis à l'écart.

A cette époque, l'entreprise algérienne n'avait connu qu'une seule interprétation du contrôle, celle du commissariat aux comptes, ou de l'expertise comptable (un contrôle externe), jusqu'à la promulgation de la loi 88-01, qui revendiquait de « l'audit d'entreprise » en tant qu'une fonction interne. Plusieurs années plus tard, le contrôle de gestion est apparu progressivement avec les besoins croissants du contrôle, en coexistence avec l'audit interne.

<sup>1</sup> Sadi N.E., (2006), « La privatisation des entreprises publiques en Algérie : objectifs, modalités et enjeux », Office des publications universitaires, 2ème édition, P57.

Actuellement, les systèmes de planification et de contrôle sont les plus fréquents dans les entreprises algériennes, affirme Mesbah Y.<sup>1</sup>... En d'autres termes, celles-ci considèrent la planification et les mesures de la performance comme étant les outils du contrôle de gestion les plus diffusés et les plus maîtrisés.

---

<sup>1</sup> Mesbah Y., (2015-2016), « Les changements des systèmes de contrôle de gestion, cas d'un échantillon des entreprises Algériennes », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, P129.

### **Section II. Le contrôle des activités internalisées dans les entreprises algériennes :**

Après avoir souligné certaines questions relatives à l'évolution de l'intégration en Algérie, nous entamons dans cette section notre étude pratique dans quelques entreprises algériennes. Tout d'abord, nous présenterons, la sélection des entreprises à analyser, la méthodologie d'analyse poursuivie, ainsi que les caractéristiques générales de ces entreprises, qui nous permettront d'avoir une idée sur l'histoire, les domaines d'activité, le système productif et les réalisations de chacune d'entre elles. Ensuite, nous présenterons les résultats obtenus de chaque étude de cas. Et pour finir cette section, une discussion de ces résultats, poursuivie par les conclusions essentielles de l'étude pratique s'imposent.

#### **II.1. Cadre méthodologique :**

Dans le but d'identifier les pratiques de contrôle des activités internalisées dans le contexte algérien, nous avons mené une étude qualitative exploratoire auprès de quelques entreprises algériennes à caractère industriel et commercial, ayant internalisé une ou plusieurs activités, afin d'explorer les pratiques de contrôle mises en œuvre par ces entreprises.

Notre approche est de nature qualitative, au sens de Miles et Huberman (1991). La spécificité des études qualitatives tient d'après Van Maanen J., (1983) à deux grands principes à savoir la compréhension et l'interprétation<sup>1</sup>.

Notre approche ayant aussi un caractère exploratoire vise à comprendre une réalité en se concentrant sur l'échantillon faisant l'objet de l'étude.

##### **II.1.1. Echantillon d'enquête :**

Face aux embarras connus pour le chercheur algérien liés à la difficulté d'aller au terrain pour collecter des informations sur les pratiques des firmes en matière de contrôle de gestion, nous nous sommes contenté par l'étude d'un petit échantillon en profondeur. L'échantillon final est composé de quatre entreprises faisant partie de secteurs industriels différents opérant dans différentes villes Algériennes. Bien que différentes en termes de stratégies et de structures, ces entreprises possèdent des caractéristiques similaires.

Le choix de firmes constituant cet échantillon dépend de certaines spécificités qui vont servir la forme de notre problématique, le but et la nature de notre recherche. Quant à leur localisation, nous avons choisi les entreprises se situant dans l'ouest algérien.

---

<sup>1</sup> Boitier M., (2002), « Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises. L'exemple des systèmes de gestion intégrés », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse I, P241.

On a pris en considération dans notre choix, les entreprises ayant un degré d'intégration verticale assez intéressent. Le deuxième critère de choix a été la grande taille (structure de groupe notamment), car les grandes entreprises disposent généralement d'une fonction de contrôle de gestion à part entière et elles sont synonymes de puissance et d'influence. Un autre aspect a été pris en compte à savoir la sphère publique et privée.

On se consacre donc, dans notre étude, à un type particulier d'organisations : les grandes entreprises publiques et privées verticalement intégrées dont le siège se situe à l'ouest Algérien.

Dans cette étude, en vue de comprendre les modalités d'une nouvelle compatibilité entre les concepts de contrôle et de stratégie, nous avons choisi d'étudier la nature du contrôle de gestion dans le suivi des activités internalisées par l'intégration verticale dans les grandes entreprises ainsi que son rôle dans leur processus stratégique.

Ce choix d'angle d'analyse nous a semblé intéressent par sa faculté à répondre à une carence évidente dans la littérature, concernant le nombre d'études pratiques portant sur le rôle du système de contrôle de gestion dans les grandes entreprises.

En effet, notre démarche a comme principal objectif de rapprocher les hypothèses théoriques traitant de la participation de la fonction contrôle de gestion au processus stratégique avec le point de vue des acteurs des cas de notre étude, par la mise en lumière de la question suivante : en quoi la fonction contrôle de gestion a-t-elle une influence sur le processus stratégique d'une entreprise ? En d'autres termes, quel est son rôle dans le suivi des différentes activités internalisées par l'intégration verticale ?

Pour ce faire, l'étude de cas nous paraît donc comme le meilleur moyen de préciser la nature de la relation d'influence du système de contrôle de gestion sur le processus stratégique.

### **II.1.2. Recueil et analyse des données :**

Nos choix méthodologiques ont été largement influencés par les caractéristiques du matériau théorique à partir duquel nous avons construit notre recherche. Notre cadre théorique est à la fois nourri par des recherches portant sur les stratégies de croissance des entreprises et plus particulièrement la stratégie d'intégration verticale, mais également par une analyse de la littérature relative au contrôle de gestion.

Pour la collecte de données, la plupart des études menées sur ces sujets ont eu recours à des méthodes quantitatives à l'aide de questionnaires. Via les questionnaires, les interlocuteurs peuvent tenter de renvoyer une image satisfaisante et positive d'eux-mêmes

et de leur entreprise, comme ils peuvent le faire inconsciemment. Ces méthodes s'avèrent d'un maniement particulièrement délicat, voire inapproprié lorsque les données collectées concernent un sujet aussi sensible que le contrôle de gestion, renvoyant à des questions assez délicates comme celle de la performance.

Les méthodes qualitatives de collecte de données, assurant un contact direct avec l'interlocuteur se sont donc imposées comme le moyen permettant le plus d'accéder au réel.

Nous nous sommes appuyés dans notre étude qualitative sur deux types de données : des entretiens et des documents internes aux entreprises.

La principale source de données primaires, est l'entretien, qui est « *une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, des données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus. Il s'agit d'amener les sujets à vaincre ou à oublier les mécanismes de défense qu'ils mettent en place vis-à-vis du regard extérieur sur leur comportement ou leur pensée.* » (Baumard et al., 2003, P235)<sup>1</sup>.

Plusieurs raisons nous ont conduits à choisir l'entretien :

- Il est plus indiqué pour la collecte de données qualitatives ;
- Il est connu par sa rapidité dans la recherche d'informations ;
- Son déroulement est souvent un moment d'apprentissage qui permet aussi de constater la dimension psychologique de l'interlocuteur.

De surcroît, une enquête par entretien nous paraît comme la plus opportune pour étudier nos hypothèses de recherche, puisqu'elle nous permet d'agrèger le maximum d'informations sur toutes les entreprises faisant l'objet de l'étude. Ce qui nous facilite la comparaison entre plusieurs aspects étudiés dans le but de valider une hypothèse et refuser l'autre.

L'administration de ce travail d'entretien se fait par interview (une conversation face à face). Cette technique permet d'assurer une bonne qualité de réponses grâce à l'explication de quelques questions ou quelques concepts techniques (tout en veillant à ce que ces explications n'affectent pas les réponses) et permet de noter les commentaires, les réactions et même d'élargir les connaissances en acquérant de nouvelles informations autour du sujet étudié.

Au cours de nos entretiens, nous avons interrogé les responsables concernés, dans les quatre entreprises étudiées. Les personnes interrogées sont le directeur général de l'entreprise et son contrôleur de gestion central.

---

<sup>1</sup> Lambert C., « La fonction contrôle de gestion, contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation », Op.cit., P181-182.

Ces deux personnes disposent effectivement de toutes les informations autour de notre sujet d'enquête, ils ont des connaissances sur les deux principaux concepts de notre travail : l'intégration verticale et le contrôle de gestion.

Nos entretiens s'appuient sur un guide en deux phases. Nous avons cherché dans la première phase à contextualiser les cas d'internalisation (notamment les raisons de l'internalisation) avant d'aborder, dans une deuxième phase, l'étude de la nature du contrôle de gestion dans le suivi de ces cas d'internalisation.

Ce guide est composé d'une soixantaine de questions ouvertes. L'ordre des questions à une importance déterminante dans notre enquête, les questions ont été regroupées en :

- Questions générales sur l'entreprise, interrogées au directeur général ;
- Questions sur la stratégie d'intégration verticale, interrogées au directeur général ;
- Questions sur la nature du contrôle de gestion, interrogées au contrôleur de gestion.

Les questions relatives aux caractéristiques individuelles sont évitées. Elles n'ont aucun apport au but principal de notre recherche.

La durée des entretiens varie entre une à deux heures, selon la personne interrogée.

Afin de répondre à la première et deuxième hypothèse de notre travail de recherche, la première phase de l'entretien mené auprès du DG de l'entreprise, nous permet de saisir l'orientation des entreprises vers l'intégration de certaines activités et de comprendre pourquoi elles sont passées à celle-ci et aussi d'étudier la relation entre la direction générale et les différents centres de responsabilité.

La deuxième phase mené auprès du contrôleur de gestion central, nous permet de cerner la nature du système de contrôle de gestion dans les activités intégrées, afin d'éclairer la troisième hypothèse.

Outre les entretiens, nous avons aussi consulté quelques documents internes aux entreprises (tableaux de bord, rapports d'activités, etc.) dont l'étude nous a permis de distinguer ce qui relève du formel de ce qui relève de l'informel dans le discours des personnes interrogées.

Dans le but d'analyser les réponses obtenues à l'issue des différentes enquêtes menées dans les différentes entreprises étudiées, nous recourons à la méthode d'analyse des discours proposé par (Miles et Huberman, 2003). Elle nous paraît comme la plus adaptée à notre étude, compte tenu de la nature des données recueillies (discours avec les responsables concernés). Nous présenterons par la suite les principaux résultats obtenus.



### II.2. Etude de cas :

Pour notre étude de cas, nous optons pour la démarche suivante pour chacun des cas :

- Une brève présentation de l'entreprise faisant l'objet de l'étude,
- Identification de sa ligne technologique pour relever les activités internalisées par l'intégration verticale au niveau de l'entreprise (les cas d'internalisation d'activités exposés sont différents d'un cas à l'autre mais ont en commun leur valeur stratégique pour les entreprises concernées),
- Etude des documents fournis par l'entreprise, notamment ses derniers rapports de gestion (rapports d'activité) pour identifier ses pratiques de contrôle de gestion,
- Présentation des réponses sur les questions des différentes enquêtes menées avec les personnes concernées.

Comme nous l'avons mentionné précédemment, quatre entreprises ont fait l'objet de notre étude pratique. Nous avons :



#### II.2.1. Cas de l'Entreprise Nationale des Industries Électroniques « ENIE » :

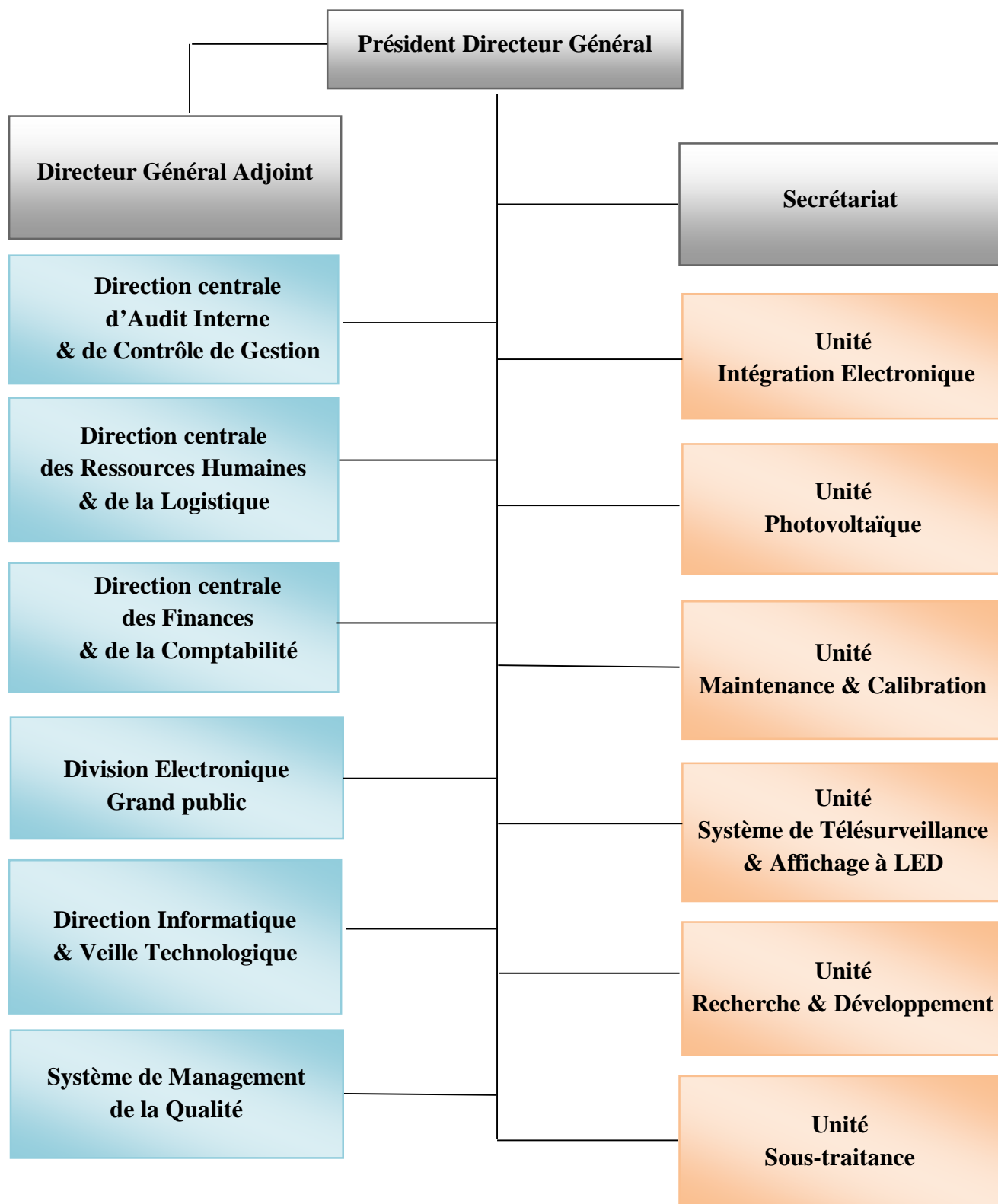
##### II.2.1.1. Présentation de l'ENIE :

L'ENIE est l'une des plus anciennes entreprises nationales, qui ont pu résister dans toutes les transitions de l'économie algérienne. Elle est née en 1982 suite à la restructuration organique de la société nationale de fabrication et du montage des matériels électriques et électroniques (SONELEC), fut chargée de la production et la commercialisation des produits électroniques. Son siège social se situe dans la Zone Industrielle de la wilaya de Sidi Bel Abbès.

Après le passage à l'autonomie des entreprises en Algérie, l'ENIE est transformée en 1989 à une entreprise publique économique (EPE) sous forme juridique d'une Société par Actions (SPA) à capitaux publics dotée d'un capital social de 40.000.000 DA.

Depuis 2015, l'ENIE relève du Groupe Industriel ELEC EL-DJAZAIR, détenteur à 100% de son capital social actuel qui s'élève à 8.322.000.000 DA. Son effectif a atteint les 1329 agents.

**Figure N°17 :** Organigramme de l'ENIE



**Source :** Documents fournis par l'ENIE.

### II.2.1.2. Présentation de la ligne technologique de l'ENIE et de ses cas d'internalisation :

L'ENIE possède en toute propriété un patrimoine foncier et immobilier réparti sur 54 hectares. Elle exerce une multitude d'activités à travers ses différentes unités opérationnelles.

#### - Différentes unités de l'ENIE :

La ligne technologique de l'ENIE est dotée de six unités professionnelles :

1. *Intégration Electronique* : c'est une nouvelle usine qui a été mise en service en fin 2017, elle vient remplacer l'ancienne unité de production de la marque, victime d'un incendie qui l'a ravagée en 2015. Son activité principale consiste en la fabrication et la commercialisation des produits électroniques.

L'usine est composée de trois chaînes de montage et de fabrication d'appareils électroniques : l'assemblage de produits électroniques finis (téléviseurs LED, smartphones, ordinateurs, terminaux de paiement électronique et équipements de la monétique et autres produits électroniques intelligents) et aussi la fabrication des composants électroniques à l'instar des cartes électroniques destinées pour les téléviseurs, les téléphones, les ordinateurs, les véhicules ainsi que d'autres cartes pour d'autres types de produits électroniques (modems, serveurs...) pour les besoins de l'entreprise et des tiers. Toutes les pièces plastiques et polystyrènes entrant dans le processus de production, sont intégrés au niveau de l'usine.

2. *ENIE Solar* : créée en 1984, cette unité est spécialisée dans la fabrication des panneaux solaires photovoltaïques, la commercialisation, l'étude et l'installation des solutions dans le domaine des énergies renouvelables.

3. *Etalonnage et Maintenance* : c'est un laboratoire d'étalonnage & de maintenance qui a été mis en place par l'ENIE en 1978, lors du démarrage de ses activités de production des équipements électroniques pour la maintenance et l'étalonnage des équipements et systèmes électroniques pour ses activités en interne. Partant de son expérience cumulée depuis 1978 dans ce domaine, l'ENIE considère cette activité comme une activité majeure et stratégique.

4. *Recherche & Développement* : la mission principale de cette unité est de renforcer la collaboration scientifique et universitaire en matière de technologies, de techniques électroniques et des systèmes solaires photovoltaïques et de susciter des initiatives visant à transférer ces technologies vers les utilisateurs finaux, à travers ses différents laboratoires de recherches en : Circuits Imprimés, Mécaniques & Design, Vidéosurveillance, Energie Photovoltaïque, Electronique & Systèmes Embarqués et Affichage à LED.

A travers cette unité, l'ENIE recherche de nouveaux concepts, matériaux, composants, etc., répondant aux besoins de la filière électronique, étend son champ de connaissances et développe des capacités d'expertises.

5. *ENIE Sous-Traitance* : cette unité offre des produits de :

- Traitement Surface : une longue expérience dans le traitement de surface des pièces destinées à : l'Electronique, l'Electricité, la Mécanique, la Quincaillerie ;
- Machines SHOP : une longue expérience, un savoir-faire et une maîtrise dans la fabrication des pièces mécaniques de précision embouties et découpées destinées à : tournage, fraisage, copiage, électroérosion par défonçage, rectification cylindrique et plane, traitements thermiques, affûtage outils de coupe ;
- Emboutissage : une longue expérience dans la fabrication des pièces métalliques embouties et découpées destinées à : l'industrie de l'électroménager, l'industrie de l'assemblage mécanique et la quincaillerie ;
- Injection Polystyrène Expansé : une longue expérience dans la fabrication de la pièce en polystyrène expansé destinée à : l'emballage de l'électroménager, l'agroalimentaire (conditionnement), bâtiment (plaque d'isolation) ;
- Injection Plastique : un parc technique de haut niveau et des équipements de renommée KRAUSS-MAFFEI et ENGEL, une machine ENGEL 1700 tonnes DUO robotisée dotée d'une technologie de pointe au service de la plasturgie et une station de génération d'azote et de compression pour le procédé High-tech Air-molding.

6. *Télesurveillance, Sécurité et Affichage à LED* : cette unité offre des produits de :

- Système de vidéo surveillance :
  - Système sur réseau informatique (IP) : ce type de système permet de faciliter l'installation et d'accéder directement à l'image de la camera rapidement de n'importe quel endroit et moment à condition d'avoir une connexion Internet ;
  - Système sur réseau fibre optique (FO) : il permet de satisfaire des installations de longues distances (>800m) et de garder la même qualité d'image de la camera.
- Centrale d'alarme : un système dédié à la protection des êtres et des biens contre un éventuel feu par l'intermédiaire de ses différents détecteurs, brise-glace manuel et avertisseurs sonores,
- Contrôle d'accès : ce système permet la gestion du mouvement des accès et du temps,
- Système d'affichage dynamique : ce système propose des prestations personnalisées d'installation sur site et de maintenance. ENIE Affichage Dynamique (digital signage) offre une large gamme de produits d'affichage dynamique pour répondre aux différents besoins.

### - ENIE, de l'option production au marketing stratégique :

L'ENIE est un fabricant intégré d'une large gamme de produits électroniques (audio, vidéo, antennes, composants électroniques...).

Pour ses besoins de fonctionnement, cette entreprise s'alimente en matières provenant de fournisseurs locaux et étrangers.

Le plan de développement de l'ENIE est axé sur une diversification horizontale de ses produits fabriqués, pour conférer une valeur ajoutée. Ce plan de développement est un choix ambitieux nécessitant un grand effort des cadres et personnels.

Pour la maîtrise de ses coûts de production, d'approvisionnement et de commercialisation, l'ENIE a opté aussi pour une diversification verticale dans certaines activités. Son taux d'intégration verticale actuel, selon son PDG, est environ les 20%.

L'ENIE, qui s'active dans le secteur de la fabrication et la commercialisation des produits électroniques, a internalisé plusieurs activités. Elle a intégré en amont des activités de :

- Fabrication des panneaux solaires photovoltaïques ;
- Fabrication des cartes électroniques ;
- Fabrication des pièces plastiques et polystyrènes ;
- Recherche et développement ;
- Etalonnage et maintenance des équipements et systèmes électroniques.

L'ENIE a aussi internalisé ses activités en aval. Elle dispose de quatre sous-unités commerciales rattachées à l'unité d'intégration électronique, pour la commercialisation de ses produits et met à la disposition de ses clients, un large réseau de distribution et de service après-vente, à travers les quatre régions du pays.

Ses produits sont disponibles partout en Algérie et sont garantis 2 ans. Avec ses nombreux points de vente et ses ateliers de service après-vente, pour un meilleur service au client.

### II.2.1.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIE :

Dans le but d'identifier les pratiques de contrôle des activités internalisées par l'ENIE, nous avons mené une étude détaillée de ses documents de gestion.

L'étude des différents documents fournis par l'ENIE à savoir le dernier rapport de gestion (bilan d'activité 2016) ainsi que les tableaux de bord mensuels de suivi de l'activité, nous a permis de relever les pratiques de contrôle des activités, au niveau de cette entreprise.

Les informations composant son rapport d'activité annuel concernent principalement :

- Les principaux agrégats de gestion pour le suivi de la performance globale :

**Figure N°18 :** Agrégats de gestion de l'ENIE



**Source :** établie par le chercheur à partir des données du rapport de gestion (2016).

Le suivi de ces agrégats de gestion se fait à l'aide de tableaux récapitulatifs permettant le calcul du taux de réalisation par rapport au prévu de l'année en cours (N) pour chacun des agrégats et de leur évolution sur les trois dernières années (N, N-1, N-2), en valeur et en taux.

**- Une analyse détaillée des différentes activités :**

L'analyse des activités de l'ENIE se présente comme suit :

*1. Analyse de l'activité commerciale :*

- Analyse du marché ;
- Tableau récapitulatif du chiffre d'affaires : vente de produits finis, vente de marchandises, prestations fournies, dont en sous-traitance et autres ;
- Tableau récapitulatif des ventes par produit : en valeur et en quantités (physique) ;
- Stocks produits finis par produit.

*2. Analyse de la production (produits finis) :*

- Les capacités de production de l'entreprise par produit ;
- La production de l'exercice par produit : en valeur et en quantités (Physique).

*3. Les approvisionnements :*

- Analyse des approvisionnements : achat locaux et importations ;
- Evolution des stocks.

*4. Analyse comptable et financière des états financiers :*

- Bilan actif passif, compte de résultats ;
- Analyse de l'ensemble des agrégats de gestion notamment les immobilisations et les créances par catégorie de clients.

*5. Gestion des ressources humaines :*

- Analyse des effectifs : tableaux des effectifs par catégorie (cadres, maitrises, exécutions) et par tranche d'âge, de leur ventilation, du suivi des recrutements dans le cadre du DAIP ;
- Les frais de personnel ;
- Etat d'avancement du plan de formation : (évolution de réalisation de formations).

*6. Plan de développement :*

- Etat d'avancement des projets et des opérations de mise à niveau ;
- Les actions de recherches et développement ;
- Les actifs excédentaires.

*7. La sous-traitance : en donneurs d'ordres, en receveurs d'ordres et autres possibilités.*

*8. Partenariats :*

- Contact pris et entreprises concernées ;

- Objet des discussions ;
- Etat d'avancement des projets de partenariat ;
- Perspectives.

9. *Contentieux* : commercial, pénal, civil et social.

10. *Analyse de l'environnement de l'entreprise* :

- Les certifications de l'entreprise ;
- Relation avec les institutions et organismes publics ;
- Le climat social.

11. *Gestion des archives*.

L'analyse des éléments suivis dans chacune des activités (indicateurs de gestion de nature quantitative et financière) se fait dans des tableaux comparatifs, calculant l'écart entre les prévisions et les réalisations de l'exercice en cours N (en taux) et l'évolution entre N et N-1 (en valeur et en taux), complétés parfois par une présentation graphique de ces données et par des commentaires interprétatifs, présentant les progrès réalisés ou signalant les difficultés rencontrées. Cette analyse est clôturée par une étude des perspectives de l'exercice N+1.

N.B : Outre le rapport de gestion annuel, des tableaux de bord mensuels et trimestriels similaires à ceux composant le rapport d'activité sont utilisés permettant le suivi régulier de ces activités.

### **II.2.1.4. Résultats de l'enquête au sein de l'ENIE :**

Les réponses sur les entretiens menées lors de notre enquête au niveau de l'ENIE, nous ont permis de recueillir :

1. Des informations sur sa stratégie d'internalisation par l'intégration verticale et d'autres informations complémentaires, en interrogeant son Président Directeur Général (une personne très dynamique, compétente et expérimentée). Nous les synthétisons dans les points suivants :

- Autrefois SONELEC, la restructuration organique est intervenue, à point nommé, pour assurer à l'ENIE une autonomie et attribuer plus de prérogatives et de liberté d'action à ses gestionnaires qui sont en prise directe avec la réalité et les contraintes des unités de production et le marché mondial constamment en évolution.

Cette décentralisation a permis à l'ENIE une meilleure maîtrise de l'outil de production et une diversification horizontale de sa gamme de produits électroniques grand public, avec un souci constant de perfectionner le taux d'intégration.



- La stratégie de développement de l'ENIE est de convertir l'activité mère vers des activités diversifiées pour faire face à la concurrence et d'aller vers la filiation de ses différentes unités. Sa stratégie de développement est aussi orientée vers l'intégration verticale tout en redéployant ses anciennes activités (avant la restructuration).

L'usine d'intégration électronique récemment mise en service par l'ENIE, « très sophistiquée » et réalisée selon des normes internationales sur une superficie de 10000 mètres carrés, est un fruit de cette stratégie de développement. Cette infrastructure qui a été réalisée au titre d'un important plan de développement a permis à l'ENIE d'augmenter et de diversifier sa production, de s'imposer dans le domaine électronique à travers la diversification de ses produits High-tech et de relancer certaines activités pour apporter une valeur ajoutée à l'entreprise.

L'ENIE a réussi, grâce aux efforts déployés dans les dernières années, à diversifier ses produits en se lançant actuellement dans la fabrication des Smartphones, disposant de technologies de pointe en caméra et autres caractéristiques techniques en partenariat avec le « Hamana Group (HG) Power », distributeur de produits électroménagers et électroniques.

Le directeur des ventes du « Hamana Group » a déclaré sur la chaîne « Dzair News » que le taux d'intégration en amont des smartphones ENIE atteindra les 50% en 2019 et qu'ils offrent actuellement un service après-vente avec SWAP. C'est la possibilité de changer le produit contenant un défaut dans les boutiques ENIE sans passer par les procédures ordinaires des services après-vente.

- En s'orientant vers l'internalisation de certaines activités par l'intégration verticale, l'ENIE essaye de :

- Réduire ses coûts (réduire la facture d'importation),
- Innover dans les domaines qu'elle maîtrise,
- Avoir une autonomie technologique,
- Ségréguer de la concurrence.

- L'ENIE continue à externaliser certaines activités en vue de se concentrer sur son métier de base pour optimiser les charges et atteindre un prix très compétitif.

- Dans le cas de l'ENIE, la tentative d'entrer sur un nouveau marché, n'est pas une raison d'opérer une intégration verticale. Son PDG affirme que cette option puisse être difficile puisqu'elle représente la nécessité d'assimiler de nouvelles compétences et technologies et pense que l'externalisation est généralement plus intéressante dans ce cas pour pallier aux contraintes technologiques et de recrutement.

- La décision d'intégration verticale est prise en fonction des tableaux comparatifs entre coûts externes et coûts internes, établis par le contrôle de gestion.
- Dans les activités intégrées par l'ENIE, la qualité n'est pas vraiment visée, affirme son PDG, elle est prise en large et dépend du besoin interne puisque ces activités sont réutilisées en interne (produits destinés à une consommation interne).
- Selon son PDG, la démarche de l'ENIE ne consiste pas d'aller vers une très large intégration dans l'avenir. L'intégration sera uniquement en fonction de ses capacités.
- L'ENIE trouve des difficultés liées à ses activités internalisées, en termes de :
  - Suivi et maîtrise des coûts relatifs à ces activités,
  - Atteinte de l'économie d'échelle,
  - Affrontation de la concurrence.
- La répartition des ressources entre les différentes activités de l'ENIE se fait par budgets, selon le marché et les charges de chacune des activités.
- La structure organisationnelle de l'ENIE est décentralisée :
  - Une société mère SPA (direction générale (DG) + directions centrales),
  - Des unités professionnelles.
- Les principales cessions internes existantes au sein de l'ENIE entre ses unités (quand les produits provenant des activités internalisées sont réutilisées en interne) sont facturées. Le prix de ces cessions internes est le prix de revient complet (prix de production sorti usine).
- Au niveau décentralisé, le personnel est au courant de la stratégie de l'entreprise. L'ENIE est certifiée ISO 9001 version 2015, cette norme exige d'informer le personnel sur la stratégie de développement de l'entreprise (le management participatif).
- Les décisions au sein de l'ENIE, qu'elles soient stratégiques ou opérationnelles sont participatives entre la DG, les directeurs centraux et les directeurs d'unités. Les unités opérationnelles de l'ENIE peuvent prendre des décisions de manière autonome dans certains cas (des décisions concernant leur personnel par exemple).
- Le suivi de la performance au sein de l'ENIE se fait de manière autonome et décentralisée au niveau des unités, consolidé par la suite au niveau de la DG.
- Le PDG de l'ENIE voit dans le contrôle de gestion un moyen de pilotage indispensable qui oriente l'entreprise dans la directive de performance et propose des correctives en cas de déviations (problèmes).

2. Des informations sur son système de contrôle de gestion, en interrogeant la Directrice contrôle de gestion (une personne collaborative, motivée, compétente et qui aime son travail) pendant 01 heure, que nous synthétisons comme suit :
  - La mission principale de la directrice contrôle de gestion de l'ENIE est la collecte d'informations financières, la consolidation des budgets des différentes unités et le suivi de l'activité par rapport aux budgets.
    - Plusieurs personnes participent au contrôle de gestion de l'ENIE :
      - Au niveau de la direction générale : il existe une directrice contrôle de gestion (personne interrogée) et deux contrôleurs de gestion assistants (Contrôle de gestion central) ;
      - Au niveau des six unités de l'entreprise : il existe un contrôleur de gestion pour chacune des unités (Contrôle de gestion intermédiaire) ;
      - Au niveau des sous-unités commerciales de l'unité de l'intégration électronique : il existe un contrôleur de gestion au niveau de chacune (Contrôle de gestion opérationnel).
    - La directrice contrôle de gestion et ses deux assistants sont formés en Informatique (ingénieurs) et les autres contrôleurs de gestion ont une licence en Finances au minimum. Les contrôleurs de gestion de l'ENIE maîtrisent les aspects financiers et l'outil informatique.
    - Les contrôleurs de gestion de l'ENIE utilisent de nombreux outils pour le suivi de ses différentes activités, à savoir :
      - Canevas imposé par le groupe SPA ELEC EL DJAZAIER ;
      - Tableau ECOFI exigé par le ministère des finances ;
      - Tableaux de bord en interne (mensuels et trimestriels) ;
      - Mini T.C.R arrêté jusqu'à l'excédent brut de l'exploitation (EBE) ;
      - Synthèse de l'activité : rapports de gestion (semestriels et annuels).
    - Pour le suivi des coûts au sein de l'ENIE, le coût matières premières, le coût de production et le coût de revient complet sont calculés au niveau de la direction des finances et de comptabilité (DFC), au besoin. Ces coûts sont exploités directement par les dirigeants pour la prise des décisions sans apparaître dans le rapport de gestion.
    - La méthode ABC n'est pas utilisée au sein de l'ENIE pour le suivi des coûts.
    - Au niveau des unités de l'ENIE, les budgets sont répartis mensuellement. Le contrôle budgétaire est effectué mensuellement au niveau central et présenté sous forme de tableaux de bord. L'analyse des écarts constatés se fait au besoin en cas d'écarts significatifs, présentée sous forme de commentaires en dessous des tableaux de bord.

- Dans le cas de l'ENIE, le seuil à partir duquel les écarts sont jugés significatifs nécessitant une réaction est à 30%, il est défini par expérience par rapport à l'activité de l'entreprise. En cas où les résultats atteints sont en dessous de 70% par rapport aux objectifs, ces écarts seront affichés en gras et en rouge et l'unité responsable de l'écart doit essayer de le rattraper tout en doublant les efforts pour le trimestre qui suit. Si l'écart n'est pas toujours rattrapé, une révision budgétaire à la baisse sera effectuée.

- Des tableaux de bord stratégiques sont effectués au niveau de la direction générale par le président directeur général ou le directeur général adjoint. Le contrôleur de gestion central leur fournit des informations stratégiques à la demande et selon leurs besoins.

- Les principaux indicateurs calculés par l'ENIE sont :

▪ Au niveau central : le chiffre d'affaires (CA), la valeur ajoutée (VA), la production de l'exercice, l'excédent brut d'exploitation (EBE), la masse salariale, l'effectif, les créances, les dettes, les stocks matières premières et produits finis ;

▪ Au niveau des unités : ces mêmes indicateurs sont détaillés.

- Les indicateurs fournis par le contrôle de gestion central sont majoritairement quantitatifs et financiers, les indicateurs qualitatifs sont directement demandés par la direction générale aux responsables des unités selon leur besoin. Le tableau de bord de l'ENIE n'est pas figé, ses indicateurs sont régulièrement révisés et modifiés selon la période. Il existe des indicateurs fixes (CA, VA, Effectif...) et des indicateurs variables saisonniers (trésorerie pendant l'été par exemple...) et clignotants en cas de problèmes (dégâts et dommages...).

- Les indicateurs calculés sont destinés au président directeur général, aux directeurs centraux (direction des finances et de comptabilité (DFC), direction des ressources humaines (DRH), direction d'audit et de contrôle de gestion (DACG)) et aux responsables des unités.

- L'ENIE n'utilise pas un progiciel de gestion intégré. D'après la directrice contrôle de gestion, il est en cours d'acquisition et sera en opération l'année prochaine (2019).

Pour les tableaux de bord et rapports de gestion le seul outil actuellement utilisé est « Excel ».

- En définitive, la directrice contrôle de gestion voit dans le contrôle de gestion le rachis de l'entreprise, puisqu'il assure le suivi et le pilotage de ses différentes activités avec son esprit d'ouverture et d'analyse qui facilite leur maîtrise. D'après elle, « *pour améliorer le contrôle de gestion de l'ENIE, il faut d'abord améliorer l'outil informatique en implantant un progiciel de gestion intégré qui convient à l'activité de l'entreprise et qui permet de pallier au problème du temps réel et aussi donner plus d'importance au calcul des coûts (intégrer la méthode ABC) pour une meilleure maîtrise des charges des différentes activités* ».

### II.2.2. Cas du Groupe des Sociétés HASNAOUI « GSH » :

#### - Le GSH en chiffres :

60 hectares d'installations industrielles de production, 250 infrastructures publiques livrées, 40000 logements individuels et collectifs construits et livrés. L'entreprise dispose de plus de 3000 salariés et 18 filiales dont 10 en partenariat avec des sociétés européennes, implantées à Sidi Bel Abbès, Oran, Constantine, Bouira et Tamanrasset.

#### II.2.2.1. Présentation du GSH :

La première entreprise du Groupe des Sociétés HASNAOUI dont le siège social se situe à Sidi Bel Abbès, a été créée par Mr. HASNAOUI Brahim en 1974. Elle activait dans le domaine du Bâtiment, Travaux Publics et Hydrauliques. Intervenant d'abord dans le domaine du bâtiment, dès 1974, époque où le secteur était dominé par les grandes entreprises de réalisation, le Groupe, au fil du temps et tenant compte des changements qui ont touchés l'économie nationale, des contraintes d'une réalité mouvante, du savoir-faire accumulé, mais aussi et surtout d'une volonté de se créer les meilleures conditions d'activité, a connu une longue histoire, qui peut être schématisée en trois phases :

#### - Phase de création et d'installation (1974 – 1983) :

1974 : Création de l'entreprise ETPH Hasnaoui Brahim en entreprise individuelle.

A partir de 1984 : Développement de la société et premières installations de concassage.

#### - Phase de croissance et de consolidation (1983 – 2008) :

1985 : Création de la SARL ETPH Hasnaoui.

1998 : Création de la SARL Menuiserie de la Mekkeria.

2008 : Fusion entre les SARL ETPH Hasnaoui et Menuiserie de la Mekkeria et leur transformation en SPA BTPH Hasnaoui.

#### - Phase de réorganisation et de développement (A partir de 2008) :

Le groupement des entreprises HASNAOUI a été transformé en groupe de sociétés par action à partir de 2008, avec la création de plusieurs sociétés mixtes avec des partenaires étrangers.

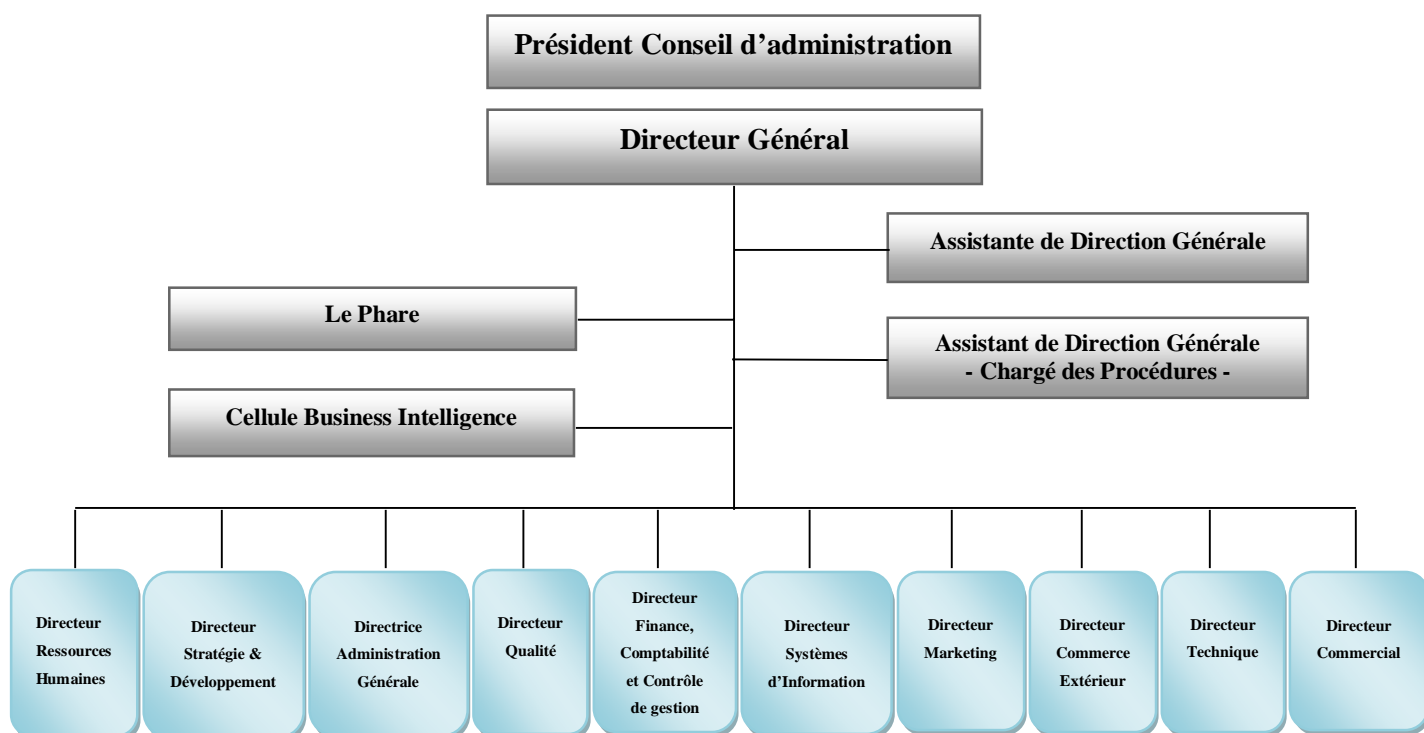
Le GSH est structuré en trois pôles d'activités (Construction, Agriculture et Services) et d'une société Holding « Groupe des Sociétés HASNAOUI SPA ». Il regroupe un consortium de 18 entreprises opérant dans les trois principaux pôles d'activités et spécialisées dans la promotion immobilière, l'exploitation des carrières, le béton prêt à l'emploi, la chimie de la construction, les mortiers prêts à l'emploi, la réhabilitation du vieux bâti, la menuiserie bois et aluminium, l'extrusion aluminium, les réalisations BTPH, le façonnage des aciers, les travaux spéciaux, le développement agricole et le traitement de l'eau.

La société Holding GSH SPA a été créée en 2015, dotée d'un capital social de 4.000.000.000DA. Elle a pour principales missions :

- Exercer le contrôle sur l'ensemble des sociétés filiales du groupe et assurer l'unité de leur direction,
- Apporter conseils à l'ensemble du groupe en améliorant la gouvernance et en accompagnant la réalisation des objectifs,
- Permettre de disposer d'un pouvoir de négociation accru vis-à-vis des banques et des fournisseurs,
- Définir une stratégie globale,
- Assurer un développement opérationnel et stratégique,
- Consolider la position du Groupe vis-à-vis de ses partenaires.

Pour réaliser ses missions, la société Holding « GSH Spa » est organisée en directions fonctionnelles, chargées chacune d'assister les filiales dans le domaine d'activité qui la concerne et d'exercer une autorité fonctionnelle, dans le sens de mise en place de procédures, d'unification du système documentaire et de contrôle de l'activité. Les directions fonctionnelles sont d'autre part le canal de remontée d'informations à la Direction Générale.

**Figure N°19 :** Organigramme de la Holding GSH SPA



**Source :** Documents fournis par le GSH.

### II.2.2.2. Présentation de la ligne technologique du GSH et de ses cas d'internalisation :

Le Groupe des Sociétés HASNAOUI (GSH) est l'un des pionniers du bâtiment (réalisateur) et de l'industrie (producteur). Tout a commencé par une société familiale créée en 1974 par Mr. Brahim HASNAOUI, un des fondateurs.

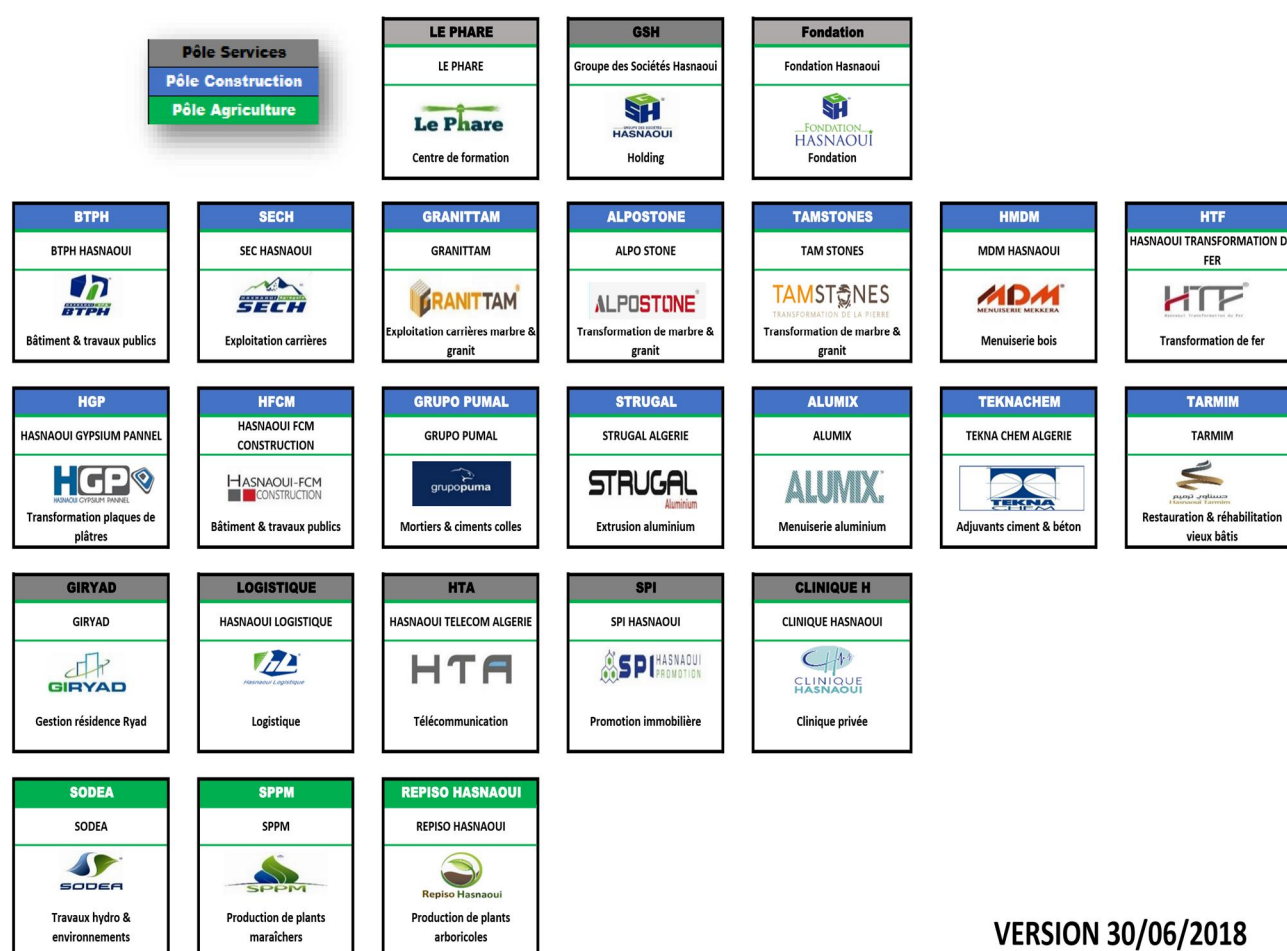
Les contraintes de l'économie nationale associées au défi lancé par ses fondateurs, ont permis de développer une intégration progressive, par la diversification des métiers et qui a aboutis à offrir « une solution globale » dans le domaine du bâtiment et des travaux publics.

Aussi et contribuant à l'économie nationale par la réduction des importations, d'autres domaines d'activités sont couverts.

#### - Différentes filiales du GSH :

Les Sociétés filiales du GSH sont soit algériennes et détenues à plus de 90% par la société Holding, soit mixtes en partenariat étranger dans le cadre de la loi 49/51.

**Figure N°20 :** Organigramme des filiales du GSH.



VERSION 30/06/2018

**Source :** Documents fournis par le GSH.

Les filiales du GSH composent ses trois pôles d'activité comme suit :

- *Pôle construction* : depuis la création de la première société du Groupe en 1974, le pôle construction n'a cessé de croître par l'intégration de nouveaux métiers et l'innovation en matière de matériaux et techniques de construction, ce qui lui permet d'offrir aujourd'hui à travers ses filiales une multitude de produits et de services.

- *Filiales opérationnelles du pôle construction* :

1. Grupopuma Algérie SPA - Solutions de constructions : société mixte (Algéro-Espagnole) spécialisée dans la production de mortiers prêts à l'emploi, ciments colles, peintures et systèmes d'isolation. Ses produits ont le double avantage de contribuer à la préservation de l'environnement et à la réduction des coûts de construction.

2. Granittam SPA - Granit et marbre : elle dispose d'installations d'exploitation des carrières. Elle est spécialisée dans l'industrie de la pierre depuis sa phase initiale d'extraction jusqu'à la phase finale de transformation et traitement. Les produits obtenus sont commercialisés sous forme de blocs bruts et de produits finis destinés au marché national et international.

3. BTPH SPA - Société de bâtiments, travaux public et hydraulique : elle dispose d'une capacité de réalisation de 1500 logements par an et de structures techniques chargées de la réalisation des différents programmes de constructions civiles et industrielles. Elle produit également une gamme complète de bétons prêts à l'emploi.

4. Alumix SARL - Menuiserie aluminium : société Algéro-espagnole dotée d'ateliers pour la menuiserie et le vitrage. Elle répond aux exigences esthétiques et techniques architecturales, grâce à l'expertise acquise dans le secteur des façades vitrées.

5. Alpostone SPA - Granit, marbre, pierre, ardoise et onyx : société spécialisée dans le façonnage des matériaux naturels pour la réalisation des aménagements décoratifs intérieurs et extérieurs (escaliers, aménagements de cuisine, revêtement de sol, etc.).

6. MDM SPA - Menuiserie Mekker Design : société spécialisée dans la production de portes, armoires et revêtements en bois en s'appuyant sur l'expérience des partenaires internationaux.

7. Strugal Algérie SPA - partenariat entre Strugal Aluminium (Espagne) et le GSH : elle offre à ses clients des profilés aluminium haut de gamme avec un service intégral en contrôlant toutes les phases du processus de fabrication jusqu'à la livraison. L'usine comprend l'extrusion d'aluminium, les processus de laquage de profilés, le découpage et la mécanisation, la commercialisation d'accessoires jusqu'à la distribution des produits.

8. Teknachem SPA - partenariat entre Teknachem (Italie) et le GSH : société spécialisée dans la chimie de la construction et la fabrication d'adjuvants pour un béton de meilleure qualité.



9. SECH SPA - Société d'Exploitation des Carrières HASNAOUI : extraction de la pierre et production des différents agrégats entrant dans la construction de bâtiments et tous les autres types d'ouvrages. Des stations de concassage sont mises en œuvre sur le site des carrières afin de produire du gravier de diverses granulométries et du sable (rouge, noir et mixte).

10. HTF SPA - HASNAOUI Transformation de Fer : société spécialisée dans la coupe et le façonnage de l'acier. HTF peut effectuer tout type d'armatures pour structures en béton armé de façon automatisée, avec de l'acier en bobine ou en barres.

11. HASNAOUI-FCM SPA - Logements, Ouvrages Hydrauliques, Ouvrages Publics et Voies de Communication : société algéro-portugaise spécialisée dans la réalisation de travaux publics, initialement spécialisée dans les gros œuvres.

12. HGP – HASNAOUI Gypsum Panel : société spécialisée dans la transformation de plaques de plâtres.

- *Pôle agriculture* : le pôle agriculture du GSH intervient dans les aménagements agricoles et la transformation de l'environnement par le recours aux techniques modernes d'utilisation des ressources hydrauliques et la mise en place de procédés participant à l'augmentation des rendements dans le domaine de l'agriculture (réalisation des réseaux goutte à goutte, prestations agricoles et fourniture de matériels permettant des solutions clés en main pour les agriculteurs). Ce pôle s'oriente également dans la recherche et le développement de la biomasse micro-algale pour application médicale, nutritive ou autres.

- *Filiales opérationnelles du pôle agriculture* :

1. SODEA SPA - SOciété du DEveloppement Agricole : spécialisée dans le développement agricole, outre son activité principale dans les travaux hydrauliques et d'environnement

- *Pôle service* : le GSH met au service du marché des prestations en matière de nouvelles technologies de l'information et de la communication, de formation et de logistique.

- *Filiales opérationnelles du pôle service* :

1. HL SPA - HASNAOUI Logistique : cette société assure le transport de marchandises, matériaux de construction et personnel pour le compte des filiales du Groupe, elle dispose d'un parc roulant (camions, engins, véhicules légers et cocottes) et d'ateliers de maintenance.

2. Le Phare SPA : centre de formation agréé par l'Etat propre au Groupe, en vue d'assurer la mise à niveau des jeunes ingénieurs et leur perfectionnement continu.

3. HTA SPA - HASNAOUI Telecom Algérie : avec ses services (caméra de surveillance, communications digitales, câblages électriques, visiophonie, télédistribution, etc.), HTA vient renforcer la logique du Groupe en matière d'indépendance, d'offre globale et d'intégration.

4. SPI SPA - Promotion immobilière : elle a été créée pour reprendre l'activité de la PI de la BTPH HASNAOUI SPA et améliorer le bien-être par la qualité et l'innovation.

Le GSH dispose alors d'importantes capacités de réalisation et de production parfaitement intégrées à ses métiers de base, reposant sur une stratégie axée sur le développement de partenariats internationaux, ce qui lui a permis au fil des années d'acquérir un savoir-faire qui lui donne cette possibilité unique en Algérie d'intégrer continuellement de nouveaux systèmes et processus faisant appel aux technologies les plus avancées.

- **Le Groupe des Sociétés HASNAOUI, esprit de « La solution globale » :**

Il s'avère que la stratégie de développement du GSH est axée principalement sur la diversification des activités, avec les multiples produits (menuiserie aluminium et bois, matériaux de construction, production agricole, promotion immobilière) et les différents services (prestations froid, prestations agricoles, travaux hydrauliques, environnement, travaux de constructions civiles et industrielles, réalisation en travaux publics, logistique et transports, télécommunications, formation) qu'il offre à ses clients.

Par ailleurs, une forte tendance vers l'intégration verticale d'activités en amont (exploitation des carrières, chimie de la construction, agrégats, béton prêt à l'emploi, adjuvants, mortiers secs prêts à l'emploi, menuiserie bois et aluminium, transformation du fer et façonnage des aciers, exploitation et transformation de la pierre, transports, télécommunications, formation, etc.), réutilisées en interne dans le métier de base et aussi en aval (commercialisation, transport de marchandises, études relatives au marché et à la satisfaction de la clientèle, élaboration des plans commerciaux, organisation et animation des manifestations, évènements et salons, etc.), a marqué le développement du GSH.

### II.2.2.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein du GSH :

Dans le but d'identifier les pratiques de contrôle de l'ensemble des activités internalisées par le GSH, nous avons mené une étude détaillée de ses documents de gestion. Pour la gestion de l'ensemble de ses filiales, le GSH utilise de nombreux outils.

- **Etude des outils de gestion du GSH :**

Un réseau informatique assez complexe relie toutes les filiales et offre à tout travailleur, quel que soit son rang, la possibilité d'accéder à l'information lui permettant de réagir ou d'accomplir ses tâches. Il s'agit d'un site intranet (MyNet) intégrant plusieurs modules :

▪ **KELIO** : c'est un logiciel qui permet la gestion du temps (le pointage), par une prise d'empreintes pour identifier le travailleur et enregistrer les heures de ses entrées et sorties ;

- *L'annuaire* : ce module est accessible pour tout le personnel et contient les coordonnées de tous les collaborateurs du Groupe ;
- *Ms Project* : ce module est dédié au suivi du déroulement des projets ;
- *ERP* : c'est un système d'information qui permet de gérer et suivre au quotidien l'ensemble des informations et des services opérationnels d'une entreprise. Différentes activités sont gérées par des ERP ;
  - *ERP Ressources Humaines* : ce module permet de gérer le personnel de la société ;
  - *Assistance HELPDESK* : ce module permet de demander des services d'assistance par interface web à partir du poste de travail (formuler des demandes de documents, des réclamations relatifs à la gestion du personnel, des demandes de travaux ou signaler des incidents d'ordre matériels ou logiciels) ;
  - *GEDISO* : ce module est dédié à la gestion électronique des documents administratifs. Tout collaborateur ayant un compte AD peut y accéder. Il permet de traiter de façon numérique tout document nécessitant un processus de validation, ainsi une demande qui doit être soumise à deux signatures successives, peut être traitée et signée de façon électronique à partir d'un laptop ou d'un téléphone par les personnes habilitées ;
  - *WaveSoft* : c'est un progiciel de gestion intégré qui prend en charge les achats, les ventes, la production et les stocks. Une migration vers un nouveau ERP (Odoo), est en cours. Certaines sociétés dont l'activité est spécifique se sont dotées de logiciels appropriés : Klaes pour ALUMIX, PHC pour HFCM, etc. ;
  - *Comptabilité des sociétés* : elle est tenue par un module « WaveSoft compta » intégré à l'ERP de gestion. Une migration vers l'ERP Odoo est en cours ;
  - *Gestion des immobilisations* : elle est assurée par un module de l'ERP Odoo ;
  - *CRM « Customer Relationship Management »* : ce module est utilisé par les commerciaux. Il sert à gérer les relations « client, commercial », tracer les clients, gagner du temps, avoir accès à l'évolution de l'entreprise... ;
  - *Parc Auto* : ce module est utilisé par la société HL, il est dédié à la gestion du parc véhicule, en termes de suivi de la maintenance, des incidents et de l'utilisation ;
  - *Localisation Auto* : c'est un système de géolocalisation des véhicules. Il permet de suivre le déplacement et de localiser les véhicules de service ;
  - *Outlook* : c'est une application Microsoft de messageries électroniques. Elle permet d'échanger des emails entre collaborateurs, de programmer des réunions de travail ou des rappels et d'assurer le suivi des tâches.

### - Etude du rapport de gestion consolidé du GSH :

L'étude du dernier rapport de gestion consolidé du GSH (bilan d'activité 2017), nous a permis de relever les pratiques de contrôle des activités pour l'ensemble de ses filiales.

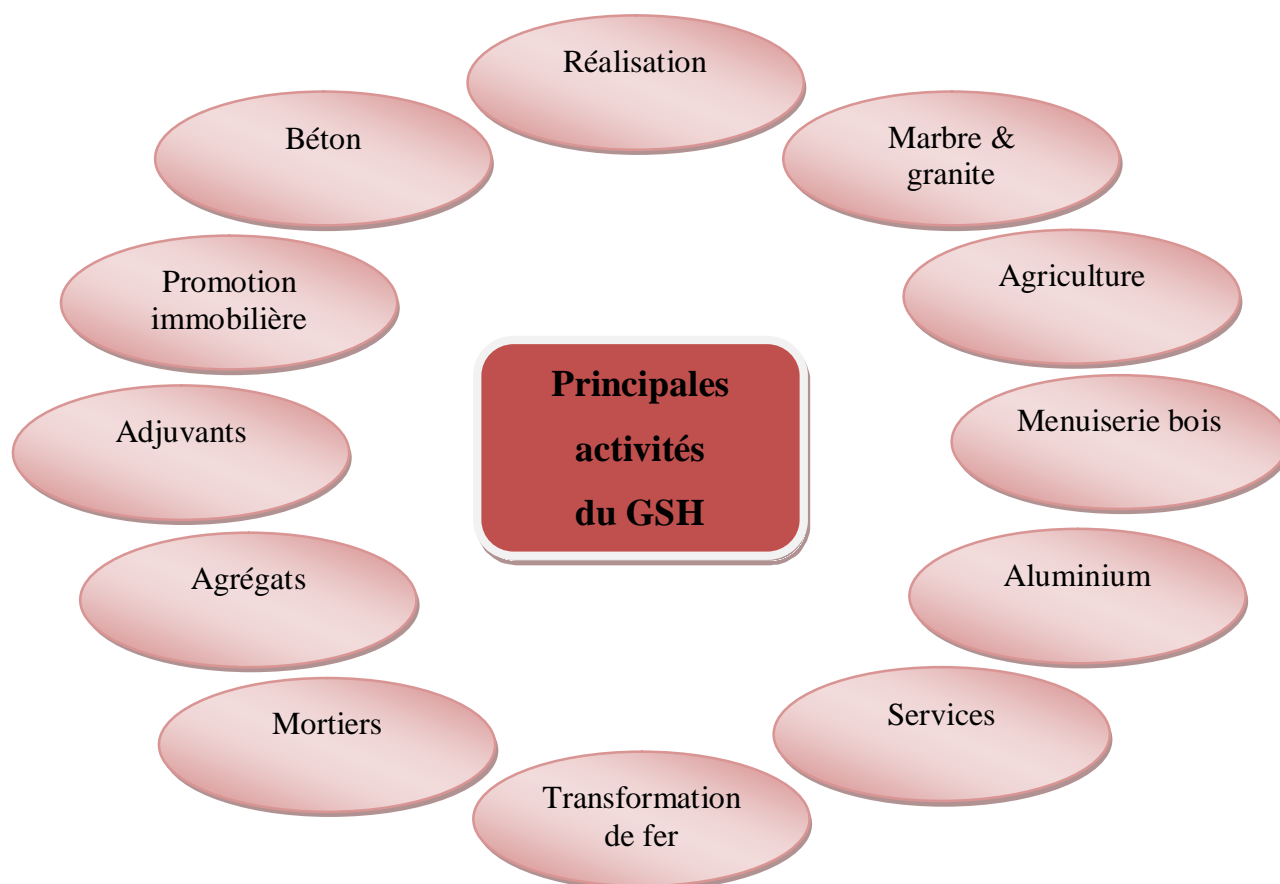
Les informations composant son rapport d'activité concernent principalement :

1. *Le chiffre d'affaires (CA) par société* : le CA du GSH est suivi dans ce cas par :

- un tableau de bord affichant les informations (en valeurs) par société concernant les réalisations en CA (N-1), les prévisions et les réalisations en CA (N), les prévisions en CA (N+1) et calculant le taux de réalisations en CA par rapport aux prévisions (N) ainsi que les taux d'évolutions en CA (N/N-1) et (N+1/N) par société et le poids de chacune des sociétés en CA (en pourcentage),
- un diagramme circulaire présentant le poids de chacune des sociétés en CA (N),
- un diagramme en barres présentant l'évolution du CA (N/N-1) par société,
- des commentaires dans les cas d'écarts significatifs.

2. *Le chiffre d'affaires par activité* :

**Figure N°21** : Activités du GSH.



**Source** : établie par le chercheur à partir des données du rapport de gestion (2017).

Le CA du GSH est suivi ici par :

- des tableaux de bord affichant les informations (en valeurs) par activité concernant les réalisations en CA (N-1), les prévisions et les réalisations en CA (N), les prévisions en CA (N+1) et calculant le taux de réalisations en CA par rapport aux prévisions (N) ainsi que les taux d'évolutions en CA (N/N-1) et (N+1/N) par activité et les poids des activités en CA (en pourcentage),
- un diagramme circulaire présentant le poids des activités en CA (N),
- des commentaires dans les cas d'écarts significatifs.

3. *Les consommations & services extérieurs* : les consommations du GSH sont suivi par :

- un tableau de bord affichant les informations (en valeurs) par société concernant les consommations, les services extérieurs ainsi que le total des consommations et leur poids par société (en pourcentage),
- un diagramme en barres présentant le CA et la VA par société.

4. *Les achats* : les achats du GSH sont suivis par :

- un tableau de bord affichant les informations (en valeurs) par société concernant les prévisions et les réalisations en achats (N), les achats dont importations en Euros (N), les prévisions en achats (N+1), les achats dont importations en DZD (N+1) et calculant le taux de réalisations en achats par rapport aux prévisions (N) ainsi que les taux d'évolutions en achats (N+1/N) par société et les poids des sociétés en achats (en pourcentage),
- un diagramme en barres des importations en Euros par société.

5. *Les créances* : les créances du GSH sont suivis par :

- un tableau de bord affichant les informations (en valeurs) par société concernant les créances au 31/12/N-1, les créances au 31/12/N, les créances totales et les créances en Mois de CA,
- un diagramme en barres des créances en MDA par société,
- un diagramme en barres des créances en Mois de CA par société,
- un diagramme en barres des créances vs CA par société,
- des commentaires.

6. *Les dettes* : les dettes du GSH sont suivis par :

- un tableau de bord affichant les informations (en valeurs) par société concernant les dettes, les dettes financières, les dettes bancaires, le total des dettes ainsi que les dettes commerciales hors groupe (H.G.) en mois d'achats,
- un diagramme en barres présentant les dettes commerciales H.G. en mois d'achats par société,

- un diagramme en barres présentant les dettes en MDA par société,
- un diagramme en barres présentant les dettes en mois d'achat et créances en mois de CA par société,
- des commentaires.

7. *Les ressources humaines* : les ressources humaines du GSH sont suivies par :

- un tableau de bord affichant les informations (en valeurs) par société concernant les effectifs N-1, les effectifs N, effectifs étrangers, les effectifs N+1, le taux d'encadrement, la masse salariale en KDA, l'assistance technique, les salaires moyens en (KDA/agent) et le poids M.S. (en pourcentage),
- un diagramme en barres présentant les effectifs N par société,
- un diagramme en barres présentant la masse salariale en MDA par société,
- des commentaires.

8. *Les comptes de résultat par filiale* : Ils se présentent sous forme d'un tableau de bord affichant les différents résultats de l'exercice (N) par société et du total groupe (compte de résultats complet jusqu'au résultat net de l'exercice) ainsi que le poids de chaque société dans les résultats (en pourcentage).

9. *La rentabilité* : la rentabilité du GSH est suivie par :

- un tableau de bord affichant les informations par société concernant le chiffre d'affaires, le poids du CA, la valeur ajoutée, le taux de VA/CA, le poids de VA, le résultat de l'exercice, le taux de rentabilité, le poids du résultat, la créance en mois CA,
- un diagramme en barres présentant le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée et le résultat de l'exercice.

10. *Les comptes de résultats du groupe* : Ils se présentent sous forme d'un tableau de bord affichant l'évolution des différents résultats (N/N-1) ainsi que les principaux ratios de gestion, par société et du total groupe.

Les principaux ratios calculés pour le suivi de la performance globale du GSH sont :

<b>Cons. / CA</b>
<b>VA/CA</b>
<b>FP/CA</b>
<b>FP/VA</b>
<b>Production / Effectif</b>
<b>Résultat Net /CA</b>
<b>CA/Effectif</b>
<b>Créance / en Mois de CA</b>
<b>Dettes / en Mois d'achats</b>

#### II.2.2.4. Résultats de l'enquête au sein du GSH :

Les réponses sur les entretiens menées lors de notre enquête au niveau du GSH, nous ont permis de recueillir :

1. Des informations sur sa stratégie d'internalisation par l'intégration verticale et d'autres informations complémentaires, en interrogeant son Directeur Général (une personne très sérieuse, compétente et passionnée par son métier), que nous présentons dans les points suivants :
  - La stratégie de développement du GSH est de créer des activités dans le domaine du bâtiment (activité de base) et maîtriser la chaîne de valeur pour avoir une certaine autonomie leur permettant de réaliser dans les meilleurs délais avec la meilleure qualité. Leur stratégie de développement est donc orientée vers l'intégration verticale.
  - D'après le DG, l'orientation du GSH vers l'internalisation des activités par l'intégration verticale est une coutume depuis les années 70, pour pallier aux contraintes. La majorité des activités du GSH ont été créées par besoin, pour pallier aux contraintes du marché local (les déneigeurs). Aussi, le DG a repris dans sa réponse deux citations « On n'est jamais mieux servi que par soi-même » et « Si vous voulez une chose bien faite, faites-la vous-même » tout en nous expliquant que pour qu'une réalisation soit conforme à nos attentes, le meilleur moyen d'y parvenir est de l'accomplir nous-même.
  - Continuer à externaliser certaines activités ou pas dépend du plan de charges annuel du groupe, affirme le DG.

- Dans le cas du GSH, la tentative d'entrer sur un nouveau marché, n'est pas une raison d'opérer une intégration verticale. Mais, ça commence par des partenariats en allant vers l'intégration verticale.

- La décision d'intégration verticale au sein du GSH est prise en fonction des informations externes concernant le marché et des études technico-économiques faites par la direction stratégie et développement du groupe.

- Selon le DG, l'intégration verticale permet au GSH une maîtrise des délais, des engagements et des coûts, comme elle leur garantit une qualité meilleure.

Par exemple, l'usine de Grupopuma utilise les dernières technologies dans la fabrication de produits destinés au secteur du bâtiment avec une qualité conforme aux normes européennes et à des prix compétitifs.

- Le taux d'intégration verticale actuel du pôle Construction du GSH est à 60%. La démarche du groupe consiste à aller vers une large intégration dans l'avenir, tout dépend de la nature du marché et des produits, mais pas à 100%. Il y a des produits qui ne seront jamais produits par le GSH.

- Les contraintes liées aux activités internalisées par le GSH concernent les difficultés de maîtrise des compétences et des technologies.

- Au sein du GSH, c'est le système d'information, l'utilisation de la technologie et les moyens de communications (applications spécifiques au groupe comme l'annuaire, la généralisation des mails, etc.) qui garantissent une coordination entre ses différentes filiales.

- La répartition des ressources se fait chaque trimestre, au niveau de la Holding selon les besoins de chacune des filiales (structures autonomes). Selon la vision depuis l'angle de la direction générale, il n'existe pas une concurrence entre elles autour de l'allocation des ressources.

- La structure organisationnelle actuelle du GSH est matricielle :

- Par fonctions au niveau de la Holding (directions centrales),
- Par centres de responsabilités au niveau des filiales (centres de coûts ou de comptabilité analytique).

- Une multitude de cessions internes existent au sein du GSH (tout un réseau de relations). Le prix de leur facturation est le coût de revient additionné d'une marge fixe.

- La stratégie globale du GSH est communiquée uniquement aux directeurs centraux et directeurs de filiales. Le personnel n'est pas au courant de cette stratégie, les opérationnels sont focalisé sur la réalisation de leurs tâches.



- Les décisions non stratégiques (opérationnelles) sont prises au niveau des filiales. « *c'est pour cela qu'elles sont autonomes* », affirme le DG. Par exemple : le directeur de la filiale peut modifier carrément l'organigramme de sa société ou créer des procédures opérationnelles liées à la spécificité de son activité.

- Au sein du GSH, la performance est mesurée au niveau décentralisé et consolidée par la suite au niveau de la Holding. Pour la définition des objectifs et des moyens pour la mesure de la performance, le GSH fait appel à des bureaux d'accompagnement spécialisés.

- Pour la mesure de la performance au sein du GSH, des KPI (Key Performance indicators) sont utilisés pour chaque poste, selon la spécificité de l'activité et le secteur.

- Le contrôle de gestion du GSH est une opération à l'inverse, explique le DG. Toutes les informations sont disponibles sur le système d'information et le contrôle de gestion ne fait que vérifier la fiabilité de ces informations en les analysant en détail. C'est le contrôle de gestion (2.0).

- Le DG affirme que le contrôle de gestion est indispensable dans le GSH. Il représente, d'après lui, les yeux et les oreilles de la direction pour veiller à ce que les KPI soient réels.

2. Des informations sur son contrôle de gestion, en interrogeant le contrôleur de gestion groupe (une personne collaborative, compétente, motivée et qui aime son travail) pendant 04 heures. Nous les synthétisons comme suit :

- Les principales missions du contrôleur de gestion groupe du GSH consistent à :

- La participation à l'élaboration des budgets des filiales,
- L'assurance du suivi et du contrôle des résultats d'activités des filiales sur ERP,
- La présentation des synthèses d'activités consolidées à la direction générale,
- L'élaboration des tableaux de bords sur Excel pour un bon pilotage.

- Actuellement, le GSH dispose de 19 contrôleurs de gestion :

▪ Au niveau de la Holding : il existe un contrôleur de gestion groupe (personne interrogée) et un contrôleur de gestion ressources humaines (Contrôle de gestion central) ;

▪ Au niveau des 17 filiales du groupe : il existe un contrôleur de gestion pour chacune des filiales (Contrôle de gestion opérationnel) ;

Prochainement, un contrôleur de gestion est prévu pour chacun des trois pôles d'activité du groupe (Contrôle de gestion intermédiaire).

- Pour un poste de contrôleur de gestion au niveau du GSH, le niveau d'instruction minimal demandé est une Licence en Finance ou en Audit et contrôle de gestion. Le GSH exige aussi certaines compétences :

- Maitrise de l’outil bureautique et l’environnement informatique (ERP),
  - Connaissance des principes du contrôle de gestion notamment la comptabilité générale, analytique et le processus budgétaire,
  - Capacités d’analyse, de synthèse, de prospection et sens de l’organisation,
  - Capacités d’adaptation, de travail en équipe, d’écoute et de conviction.
- Pour le suivi des différentes activités du GSH, le contrôleur de gestion groupe utilise les tableaux de bord et indicateurs de gestion, les budgets, les canevas de reporting (rapports trimestriels et annuels), les ERP (Systèmes d’informations) et l’Excel en parallèle.
- La comptabilité analytique est aussi utilisée au niveau des filiales (depuis un an), pour le calcul des coûts de revient complets par centre de coûts (filiale dont les activités engendrent des coûts). La méthode ABC n’est pas encore utilisée pour le contrôle de gestion du GSH.
- Le contrôleur de gestion groupe propose des budgets pour les différentes filiales. La répartition des budgets se fait au niveau de la Holding et le contrôle budgétaire s’effectue sur ERP chaque trimestre avec des analyses sous forme de commentaires.
- Dans le cas du GSH, le seuil à partir duquel les écarts sont jugés significatifs nécessitant une réaction est à 50%, selon la vision de la direction générale. L’analyse ne se fait pas autour du 100% de réalisation des résultats par rapport aux objectifs et se fait en cas de 49% ou de 500%. Dans le GSH avec ses multiples filiales, le déficit d’une filiale est parfois compensé par le sur-bénéfice d’une autre, affirme le contrôleur de gestion groupe.
- De nombreux indicateurs sont utilisés pour le suivi de la performance globale du GSH : consommations, chiffres d’affaires, valeur ajoutée, frais de personnel, productions, effectif, résultat net, créances et dettes présentés sous forme de ratios. Les indicateurs sont donc majoritairement quantitatifs et financiers mais parfois des indicateurs qualitatifs et non financiers sont utilisés (par ex : Qualité du système d’information du contrôle de gestion).
- Les indicateurs de gestion sont utilisés par la direction générale, les directeurs des filiales et les directeurs centraux et révisés annuellement selon les besoins de la DG.
- Deux progiciels de gestion intégrés sont opérationnels au niveau du GSH :
- « Wavesoft » : c’est le plus ancien progiciel utilisé dans le GSH. Il comporte deux composants, à savoir Wavesoft compta avec ses deux modules (analytique et générale) et Wavesoft gestion avec ses quatre modules (achats, ventes, stocks, production) ;
  - « Odoo » : c’est le nouveau progiciel utilisé dans le GSH. Il comporte quatre modules, à savoir GEDISO, immobilisations, ressources humaines, parc auto. « Odoo » sera opérationnel à 100% à partir de 2019 et remplacera « Wavesoft ».

- Le contrôleur de gestion groupe affirme que ces progiciels en étant la source de données principale permettent un accès direct et rapide à l'information pour détecter et neutraliser à temps les dysfonctionnements. Il signale par ailleurs, les difficultés qu'il trouve parfois en termes d'utilisation quand l'ERP n'est pas adapté à une activité spécifique.

- Au final, le contrôleur de gestion groupe voit que le contrôle de gestion en tant que système de pilotage permet au GSH de :

- Maximiser les résultats et diminuer les coûts pour toutes ses activités,
- Juger le niveau de chacune de ses activités (rentable ou pas),
- Avoir une vision globale et transversale pour le pilotage de l'ensemble de ses activités,
- Garantir une cohérence entre ses différentes activités à travers la consolidation des informations.

- Le contrôleur de gestion groupe trouve par ailleurs que certains aspects restent à revoir pour améliorer le contrôle de gestion du GSH :

- Un outil ERP encore plus adapté à l'activité du groupe (en cours),
- Améliorer le profil des contrôleurs de gestion (ressources humaines qualifiées),
- Avoir une stratégie globale communiquée aux différents niveaux.

### **II.2.3. Cas de la Société d'Etude et de Réalisation d'Ouvrage d'Art de l'Ouest « SEROR » :**

#### **II.2.3.1. Présentation de la SEROR :**

La Société d'Etude et de Réalisation d'Ouvrage d'Art de l'Ouest « SEROR » a été créée par décret N° 80-155 du 24/05/1980. Elle est entrée en activité en 1982.

La SEROR est passé au régime d'entreprise Publique Economique (EPE), sous forme juridique d'une Société par Actions (SPA) à capitaux publics en date du 05/03/1989, dotée d'un capital social de 2.000.000 DA.

Depuis 2001 à nos jours, la SEROR est sous la tutelle de la Société de Gestion des Participations Travaux Publics « SGP SINTRA » dont l'actionnaire unique est l'Etat. Son capital social actuel est de 595.200.000 DA et son effectif à atteint les 1894 agents.

Son siège social se situe à Tlemcen. Elle est présente sur plusieurs wilayas (Tlemcen, Sidi Bel Abbès, Ain-Temouchent, Oran, Mostaganem, Blida, Tiaret, Saida, Naama, Bechar, Djelfa, El-Bayad, Mascara, Chlef, Relizane, Alger) à travers plusieurs grands projets.

#### **II.2.3.2. Présentation de la ligne technologique de la SEROR et de ses cas d'internalisation :**

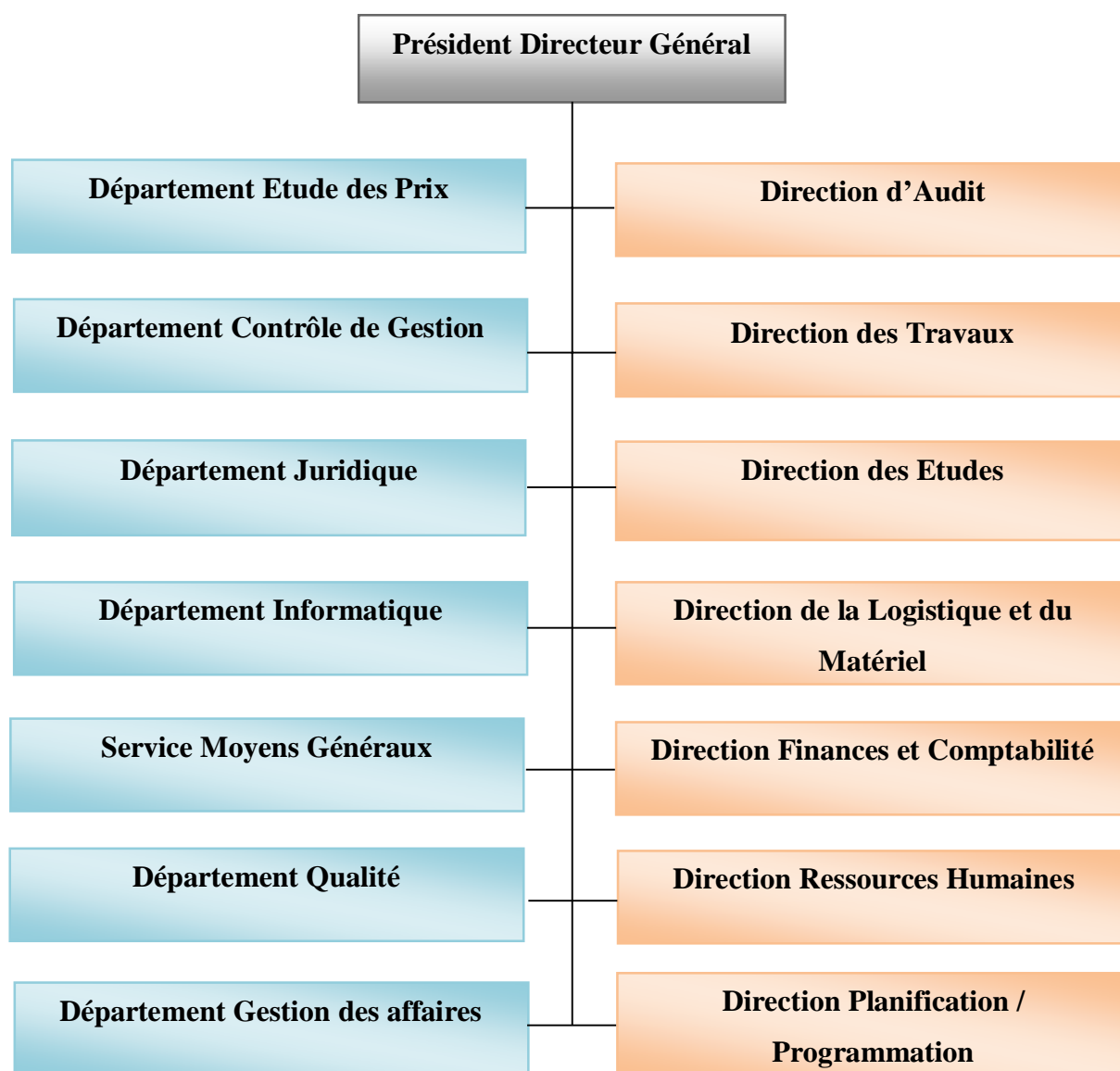
La SEROR est spécialisée dans les domaines d'activités suivants :

- Etudes d'engineering et expertise d'ouvrages de toutes natures ;
- Réalisation d'ouvrages de toutes natures et notamment :
  - Ouvrages d'art (galeries souterraines de tous types de sections, ponts, viaducs, aqueducs),
  - Ouvrages hydrauliques (barrages et aménagements hydrauliques),
  - Bâtiments industriels,
  - Réparations d'ouvrages (travaux de réhabilitation et d'entretien de tunnels),
  - Génie civil industriel,
  - Fondations spéciales.

La SEROR s'est associée avec la société de construction française « FRECINET » pour son apport de nouvelles technologies.

Pour la réalisation de ses activités, la SEROR est organisée en directions centrales et en départements fonctionnels chargés du suivi et du contrôle de l'activité et de la remontée d'informations à la Direction Générale, comme figure dans l'organigramme suivant :

**Figure N°22 :** Organigramme de la SEROR.



**Source :** Documents fournis par la SEROR.

En étant une entreprise de réalisation d'ouvrages, la SEROR a intégré en amont certaines activités pour la maîtrise de ses coûts de réalisation (études d'engineering et expertise, travaux de préfabrication, informatique et conception de logiciels de gestion).

En outre, les principales tâches stratégiques effectuées au sein de la SEROR (terrassement, fondations spéciales, béton, coffrage, ferrailage, maçonnerie) sont réalisées entièrement avec son propre potentiel de production excepté le poste « Terrassement ». Les remblais d'accès étant compris dans le marché de réalisation et du fait que l'entreprise ne dispose pas de la totalité des moyens en la matière, il est fait appel à la sous-traitance auprès d'entreprises spécialisées (le montant de la sous-traitance représente 7% environ du chiffre d'affaires).

### II.2.3.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein de la SEROR :

Dans le but d'identifier les pratiques de contrôle des activités internalisées par la SEROR, nous avons mené une étude détaillée de son rapport de gestion 2016.

L'étude du rapport de gestion 2016 fourni par la SEROR, nous a permis de relever les pratiques de contrôle des activités, au niveau de cette entreprise.

Les informations composant son rapport de gestion annuel concernent principalement le compte rendu de l'activité (rapport d'activité) et le bilan des comptes sociaux de la SEROR arrêtés au 31/12/N, qui se présentent comme suit :

- **Les principaux agrégats de gestion dégagés par la SEROR durant l'exercice N :**

1. *La production réalisée* en N et son taux d'évolution par rapport à N-1,
2. *La valeur ajoutée d'exploitation (VA)* atteinte en N et son taux d'évolution par rapport à N-1,
3. *L'excédent brut d'exploitation (EBE)* dégagé en N et son taux d'évolution par rapport à N-1,
4. *Le résultat opérationnel* enregistré en N et son taux d'évolution par rapport à N-1,
5. *Le résultat net* de l'exercice N et son taux d'évolution par rapport à l'exercice N-1,
6. *Les informations sur le plan de charge* de l'entreprise arrêté au 31/12/N,
7. *Les informations sur le déroulement du plan de Management Qualité (SMQ) et les opérations d'Audit de réenregistrement du certificat ISO,*
8. *Les informations sur le volet mesures d'assainissement et le volet formation spécifique.*

- **Rapport d'activité de la SEROR au 31/12/N :** il comporte des informations sur :

1. *L'évolution des agrégats de gestion détaillés (en  $10^3$  DA) :*

- Evolution des produits : ventes et produits annexes, variation stock produits finis et en cours, production immobilisée ;
- Evolution du chiffre d'affaire : production vendue ;
- Evolution des résultats : résultat brut, résultat net ;
- Evolution des fonds propres : capital émis, primes et réserves, écart de réévaluation, écart d'équivalence, résultat net, capitaux propres – report à nouveau, part de la société consolidante, part des minoritaires ;
- Evolution des investissements nets : terrains, constructions, installations techniques, matériel et outillage, autres immobilisations corporelles, immobilisations en cours ;
- Evolution de créances nettes : clients, autres débiteurs, impôts, autres actifs courants ;

- Evolution de l'endettement : emprunts et dettes financières, impôts différés et provisionnés, autres dettes non courantes, provisions et produits comptabilisés d'avance, fournisseur et comptes rattachés, impôts, autres dettes, trésorerie passif ;

Le suivi de l'évolution de chacun de ces agrégats se fait par :

- Un tableau de bord présentant l'évolution de l'agrégat sur les 5 derniers exercices,
- Un diagramme en barres présentant l'évolution de l'agrégat sur les 5 derniers exercices,
- Des commentaires sur l'évolution de l'agrégat.

2. *L'activité commerciale* : l'activité commerciale de la SEROR est suivie par :

- Le carnet de commande :

- Evolution et consistance du carnet de commande (T.T.C) : reste à réaliser au 31/12/N-1, marchés signés en N, réalisation N, reste à réaliser au 31/12/N, marchés probables à acquérir en N+1, prévisions de l'exercice N+1,
- Commentaires sur le carnet de commande.

- La situation des créances clients :

- Evolution des créances : créances au 31/12/N-1, facturation durant l'exercice N, recouvrement durant l'exercice N (sur facturation de l'exercice et antérieure), créances restantes au 31/12/N.
- La situation des créances au 31/12/N : la situation des créances par âge et par catégorie de client.

3. *La production de l'exercice N* : la production de la SEROR est suivie par :

- Un tableau de bord présentant la production physique de l'exercice, par tâche.

4. *Les approvisionnements relatifs à l'exploitation de l'exercice N* : ils sont suivis par :

- Un tableau de bord présentant les montants en  $10^3$  DA des approvisionnements, par nature (matières premières, pièces détachées et pneumatiques, équipement et outillage, carburant et lubrifiant, fournitures de bureau et d'entretien) et le taux de chaque élément du montant total des approvisionnements,

- Un tableau de bord présentant les montants en  $10^3$  DA des approvisionnements en matières premières, par matière (ciment, aciers, bois, agglomérés) et le taux de chaque matière du montant total des approvisionnements en matières premières,

- Un tableau de bord présentant le montant en  $10^3$  DA des approvisionnements en pièces de rechange et pneumatique,

- Un tableau de bord présentant le montant total en  $10^3$  DA des locations matériel et équipements de production, par chantier.

5. *Les investissements de l'exercice N* : les investissements de la SEROR sont suivis par :

- Une synthèse des achats (plan de charge, plan d'investissement...),
- Les acquisitions de l'exercice N (détaillées) :
  - Synthèse du total des acquisitions (IVPE+BFV) en valeur HT, par comptes au 31/12/N,
  - Synthèse des achats importants effectués (IVPE) en quantité et en valeur HT, par comptes,
  - Synthèse des acquisitions de bien faible valeur (BFV) en quantité et en valeur HT, par famille.
- Financement par crédit moyen terme (CMT) :
  - Achat à l'étranger par fournisseur (en euros et DZD HT),
  - Achat local par fournisseur (en DZD HT).
- Acquisitions par ordonnateur (Structure) au 31/12/N en valeur HT.

6. *Les ressources humaines de l'exercice N* : ils sont suivies par :

- Un tableau de bord présentant les effectifs au 31/12/N-1, le mouvement d'effectif pendant l'exercice N et l'effectif au 31/12/N, par catégorie (cadre, maîtrise, exécution) et par type de contrat (CDI, CDD),
- Des commentaires sur le mouvement des effectifs,
- Un tableau de bord présentant l'évolution des effectifs moyens sur les 5 derniers exercices, par catégorie,
- Des informations sur la formation pendant l'exercice N (nombre de personnes formées, domaine de formation, lieu de formation, coût de la formation et le budget prévu), sur les missions effectuées à l'étranger (par le PDG) et sur l'assistance technique.

7. *La régularisation du patrimoine* : le patrimoine de la SEROR est suivi par :

- Un tableau de bord présentant l'état des titres de propriété.

8. *La mise à niveau et certification ISO.*

9. *Les partenariats.*

10. *L'assainissement financier : dotations définitives, prêts bancaires, les consommations au 31/12/N.*

11. *La situation du contentieux de l'entreprise de l'exercice N : affaires sociales, affaires civiles, dossier sous-traitance.*

12. *Le point de situation sur les inventaires au 31/12/N : la gestion des stocks, conclusion sur la gestion des inventaires.*



13. Le point de situation sur les assiettes immobilières.

14. La moyenne d'âge du potentiel de production (au 31/12/N) par matériel.

15. L'état des équipements des installations fixes.

- **Rapport financier de la SEROR (exercices N-1/N) :** il comporte des informations sur :

1. *L'évolution des états financiers (Bilan) :* les états financiers de la SEROR sont suivis par :

- Un tableau de bord présentant la variation des éléments de l'actif du bilan (N-1/N) en valeurs (en 10<sup>3</sup> DA) et en taux,

- Un tableau de bord présentant la variation des éléments du passif du bilan (N-1/N) en valeurs (en 10<sup>3</sup> DA) et en taux,

- Des commentaires sur les postes du bilan de l'exercice N.

2. *L'analyse des postes de l'actif du bilan.*

3. *L'analyse des postes du passif du bilan.*

4. *L'analyse des indicateurs des comptes de gestion :* les indicateurs des comptes de gestion de la SEROR sont suivis par :

- Un tableau de bord présentant l'évolution des comptes de gestion (N-1/N) en valeurs (en 10<sup>3</sup> DA) et en taux,

- Des commentaires sur l'évolution des comptes de gestion.

5. *L'analyse des comptes d'exploitation.*

6. *L'analyse des indicateurs financiers :* les indicateurs financiers de la SEROR sont suivis par :

- Un tableau de bord présentant les ratios de gestion des deux derniers exercices (N-1 et N),

- Des commentaires sur l'évolution des ratios de gestion.

7. *Suivi des mesures d'assainissements financier au 31/12/N.*

- **Perspectives de la SEROR pour l'exercice N+1 :** elles concernent :

Le plan de charge, les prévisions de réalisation, les éléments du TCR N+1, le budget N+1, le résultat du 1er trimestre N+1 et autres aspects.

- **Annexes :** elles comportent principalement des informations sur :

L'évolution de la production physique (taches stratégiques notamment le béton) sur les 5 derniers exercices, l'évolution des principaux agrégats de gestion notamment le CA et les frais de personnel sur les 4 derniers exercices et autres aspects.

- Les ratios de gestion pour le suivi de la performance globale de la SEROR sont :

<b>Productivité</b>	<b>V.A / Effectifs en 1000 DA</b>
<b>Activité</b>	<b>V.A / C.A en %</b>
<b>Rémunération du travail</b>	<b>F.P / C.A en %</b>
<b>Productivité</b>	<b>V.A / Investissement productif en %</b>
<b>Autonomie financière</b>	<b>Dettes à L.T / Capital propre en %</b>
<b>Endettement</b>	<b>Dettes à L.T / Cap. permanent en%</b>
<b>Trésorerie immédiate</b>	<b>Disponibilités / Dettes à -1an en %</b>
<b>Trésorerie globale</b>	<b>Créances / Dettes à -1 an en %</b>
<b>Liquidité</b>	<b>Actif circulant / Dettes à -1 an en %</b>
<b>Fonds de roulement</b>	<b>F.R / Actif circulant en %</b>
<b>B.F.R</b>	<b>F.R / Trésorerie (1000 DA)</b>
<b>Financement permanent</b>	<b>Cap. perman. / Actif immobilisé en %</b>
<b>Indépendance financière</b>	<b>Capital propre / Capital permanent en %</b>
<b>Rotation</b>	<b>Rotation des stocks en mois de CA Rotation crédit clients en mois de CA</b>

### II.2.3.4. Résultats de l'enquête au sein de la SEROR :

Les réponses sur les questions de notre enquête au niveau de la SEROR, nous ont permis de recueillir des informations sur son contrôle de gestion, en interrogeant le Chef de département contrôle de gestion (une personne sérieuse, compétente et expérimentée) pendant 01 heure. Nous les synthétisons comme suit :

- La mission principale du chef de département contrôle de gestion est de récolter les informations concernant les différents agrégats de gestion, les exploiter en fonction des prévisions déjà établies pour calculer les écarts, interpréter les écarts et aussi actualiser les différentes prévisions en fonction des capacités réelles de production si l'écart est important.

- Au sein de la SEROR, il existe un seul contrôleur de gestion qui est le chef de département contrôle de gestion (personne interrogée) et un seul apprenti, avec des perspectives de recrutement d'autres contrôleurs (les apprentis), dans le département.

- Pour un poste de contrôleur de gestion, la SEROR exige une Licence au minimum en Finance, en Audit et contrôle de gestion ou en comptabilité, avec la maîtrise de l'outil informatique.
- Pour le suivi des différentes activités de la SEROR, le chef de département de contrôle de gestion utilise de nombreux outils à savoir : les tableaux de bord, les comptes de résultats (C.R), les ratios, les budgets.
- Aucun coût n'est calculé au niveau de la SEROR. Le prix de vente est le prix du marché (marchés octroyés avec une production vendue). Une comptabilité analytique des chantiers est prévue.
- Au niveau de la SEROR, la répartition des différents budgets prévisionnels est annuelle (répartie par la suite en mensuels). Le contrôle budgétaire se fait chaque trimestre à l'aide des tableaux de bord et en cas d'écarts importants, l'analyse prend la forme de commentaires en dessous des tableaux de bord.
- Le seuil à partir duquel les écarts sont jugés significatifs nécessitant une réaction est de 5%, défini par le conseil d'administration.
- Les principaux indicateurs calculés pour le suivi de la performance globale de la SEROR sont de nature quantitative et financière à savoir : le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation, les effectifs, les créances, la production de la période et la consommation de la période.
- Les indicateurs calculés sont destinés au conseil d'administration et à la direction générale (directeur général et les directeurs centraux), à travers des rapports mensuels.
- Au sein de la SEROR, le seul outil de gestion actuellement utilisé par le contrôleur de gestion est l'Excel. Un système ERP est en cours de conception par le département informatique de la SEROR (prévu pour 2020).
- Au final, le chef de département contrôle de gestion trouve que le rôle du contrôle de gestion est primordial dans la SEROR. Avec sa vision globale, ouverte et transversale des différentes activités, il informe les décideurs à temps sur les déviations constatées. Il pense aussi que le contrôle de gestion de la SEROR reste à améliorer par :
  - La mise en place d'un système ERP permettant l'accès direct et commun à l'information,
  - Le recrutement des cadres qualifiés en contrôle de gestion pour la répartition des tâches,
  - La mise en place d'une structure de comptabilité analytique.

### **II.2.4. Cas du « Groupe CHIALI » :**

#### **II.2.4.1. Présentation du groupe :**

Fondée en 1981 par Mr. CHIALI Ahmed, la première société du Groupe CHIALI (STPM) s'est spécialisée dans la fabrication des tubes PVC à coller, destinés aux réseaux d'eau potable et d'irrigation. L'entreprise familiale s'est transformée en société par actions CHIALI TUBES (ex STPM) en 1999.

Les perspectives de développement du marché, conjuguées à la vision prospective et ambitieuse de son fondateur, ont rapidement permis d'enrichir l'offre de la société à travers une large extension des produits fabriqués et une diversification des domaines d'activité, tout en créant de nouvelles sociétés.

Les investissements consentis pour accompagner ce développement, tant en termes d'infrastructures et équipements, qu'en termes de ressources humaines, ont à leur tour imposé une nouvelle forme d'organisation « le groupe », créé en 2007.

Cette évolution de la société familiale STPM CHIALI en Groupe CHIALI, traduit son dynamisme, sa vitalité ainsi que ses perspectives d'évolution et de développement.

Aujourd'hui, le Groupe CHIALI, professionnel des plastiques extrudés depuis le début des années 80, se présente comme fournisseur de solutions techniques intégrées, complètes, viables et durables dans l'ensemble des domaines d'activité dans lesquels il évolue : l'eau, le gaz, l'irrigation et le bâtiment.

L'évolution des métiers a donc amené le Groupe CHIALI à migrer du statut de fournisseur de produits vers un statut de fournisseur de solutions techniques, avec l'ambition de devenir leader dans ses différents domaines d'activité.

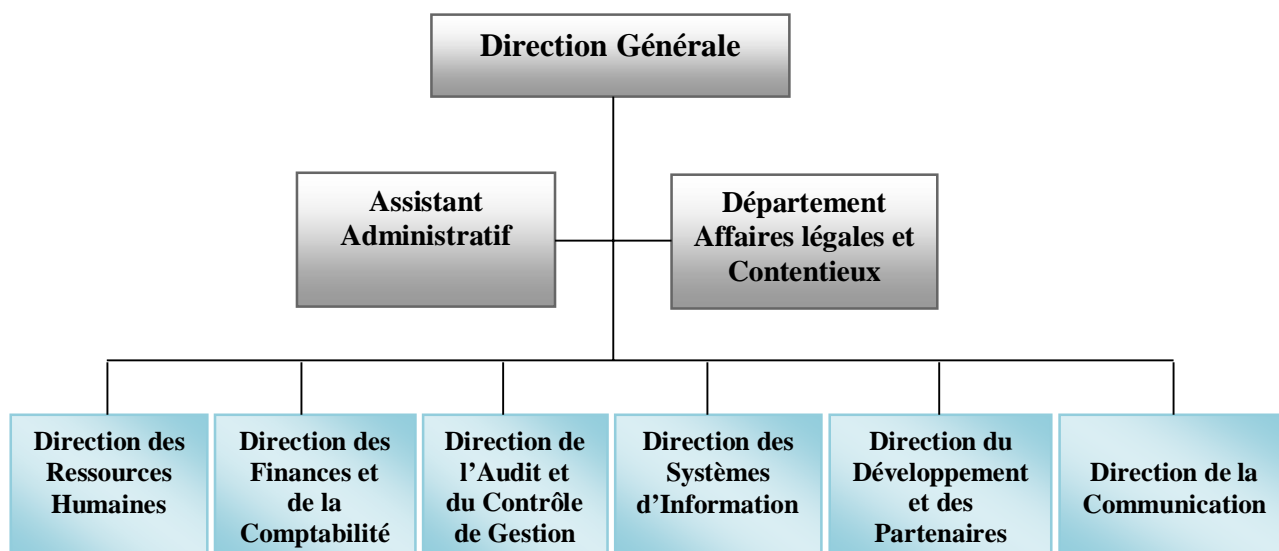
Le Groupe CHIALI s'est fixée pour objectif de fournir des produits et des services associés de qualité et performants permettant de créer une valeur croissante pour ses clients. Sa stratégie vise à améliorer la performance globale et atteindre les objectifs tracés par le top management en fonction des moyens financiers à court, moyen et long termes.

Le Groupe CHIALI est structuré en 7 sociétés filiales et une société Holding qui permet le contrôle de l'ensemble de ses filiales et assure l'unité de leur direction. Il a opté pour le régime d'intégration fiscale depuis l'exercice 2012.

L'effectif du Groupe CHIALI a atteint les 1875 collaborateurs au 31/12/2017.

La Holding Groupe CHIALI SPA, dont le siège social se situe à Sidi Bel Abbès, détient presque 100% des titres de chacune de ses filiales. Elle a été créée en Septembre 2017, avec un capital social de 10.000.000 de DA.

**Figure N°23 :** Organigramme de la Holding Groupe CHIALI SPA.



**Source :** Documents fournis par le Groupe CHIALI.

### II.2.4.2. Présentation de la ligne technologique du Groupe CHIALI et de ses cas d'internalisation :

En opérant dans différents domaines d'activités (l'eau, le gaz, l'irrigation et le bâtiment), le Groupe CHIALI exerce une multitude d'activités qui peuvent être présentées comme suit :

- *Industrie / produits manufacturés :*
  - Extrusion de tubes thermoplastiques à usages multiples (eau, gaz, irrigation, gainage),
  - Production de profilé PVC pour la menuiserie,
  - Fabrication et commercialisation d'une gamme de portes et fenêtres en PVC,
  - Production d'accessoire en plastique par injection.

Les principaux produits provenant de ces activités sont :

- Tubes PEHD pour l'eau, le gaz, l'irrigation et les télécoms,
- Tubes PVC pour eau froide sanitaire, eaux pluviales et assainissement,
- Tubes Multicouches en Alu/PEX ou en Alu/PERT,
- Profilé haut de gamme PVC et menuiserie en PVC,
- Maille de signalisation pour tout type de réseaux.
- *Réalisations / Services / Ingénierie / BTP :*
  - Réalisation des réseaux d'eau (AEP, assainissement, irrigation),
  - Réalisation de centres d'enfouissement, stations d'épuration et autres réalisations à connotation environnementale,
  - Réalisation de routes, travaux de terrassement et autres réalisations de travaux publics.

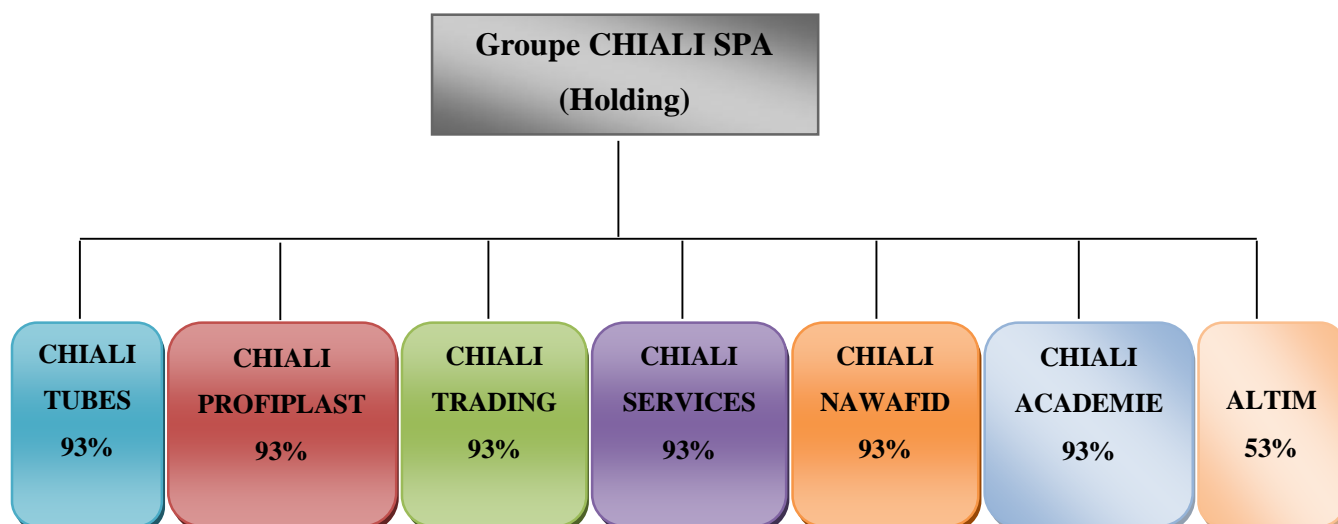
- *Extraction / Industrie minière* :
  - Production d'agrégats : sable de carrière, gravier... (Activité en stand-by).
- *Distribution / Revente en l'état* :
  - Revente accessoires et kits pour la réalisation des réseaux,
  - Revente de machines et accessoires ainsi que les services d'accompagnement techniques pour l'installation et la maintenance des produits,
  - Revente d'une gamme de produits « Grand public » pour la maison.

Le Groupe CHIALI dispose d'un large réseau de distribution (207 distributeurs et revendeurs) qui s'étend au niveau national pour couvrir les 48 Wilayas du pays. Il exporte aussi ses produits vers plusieurs destinations à l'étranger à savoir le Maroc, la Mauritanie, le Sénégal, le Niger, la Cote d'ivoire et l'Afrique du sud.

### - Différentes filiales du Groupe CHIALI :

Les sociétés filiales du Groupe CHIALI sont détenues à 93% par la société Holding, mise à part la société mixte en partenariat étranger qui est détenue à 53%. Comme le montre la figure suivante :

**Figure N°24** : Périmètre de consolidation comptable.



**Source :** Documents fournis par le Groupe CHIALI.

1. *CHIALI TUBES* : elle dispose de deux usines spécialisées (Usine PVC & Usine PE) dotées de plusieurs lignes d'extrusion de technologie récente et de grandes plateformes de stockage.

L'usine PVC est implantée sur une superficie de 03 ha et assure la fabrication d'une large gamme de tubes PVC (jusqu'au Ø 630 mm) destinés à l'adduction et la distribution de l'eau potable ainsi qu'à l'évacuation des eaux pluviales et des eaux usées. L'usine PE est implantée sur une superficie de 12 ha et assure la fabrication d'une large gamme de tubes PEHD (jusqu'au Ø 800 mm) destinés à la distribution du gaz naturel et de l'eau potable.

CHIALI TUBES produit également le tube multicouche en Polyéthylène réticulé (PEX) et aluminium capable de résister à des températures de près de 100°C et utilisé pour l'eau chaude et froide sanitaire et le chauffage.

2. *CHIALI PROFIPLAST* : elle assure la fabrication des canalisations thermoplastiques PEHD et PVC ainsi que la fabrication des profilés PVC destinés à la menuiserie.

CHIALI PROFIPLAST dispose de deux usines spécialisées (Usine Tubes PE & PVC et Usine Profilés PVC) dotées de plusieurs lignes d'extrusion de technologie récente et de grandes plateformes de stockage. L'usine Profilés PVC est implantée sur une superficie de 03 ha et assure la fabrication d'une large gamme de profilés PVC pour la menuiserie PVC : Fenêtres PVC, Portes & portes fenêtres PVC, Volets roulants PVC, Faux plafonds PVC.

3. *CHIALI TRADING* : un réseau de distribution professionnel à travers le pays.

4. *CHIALI SERVICES* : active depuis plusieurs années dans le domaine de l'engineering et la réalisation de projets en travaux publics, hydrauliques, irrigation et environnement, elle est qualifiée par les ministères des ressources en eau, des travaux publics et du bâtiment en tant que catégorie NEUF (niveau le plus élevé).

5. *CHIALI NAWAFID* : elle conçoit et fournit des solutions pour la menuiserie PVC, avec une maîtrise parfaite de son métier de base : l'extrusion des profilés PVC. Depuis la préparation du compound jusqu'à la livraison des profilés PVC, en passant par la production et le contrôle qualité, l'ensemble des processus obéit à un référentiel qualité des plus exigeants. CHIALI NAWAFID développe la marque NAWAFID, dédiée aux produits de la menuiserie PVC : fenêtre, porte, porte-fenêtre, volet roulant, faux plafond, etc.

6. *CHIALI ACADEMIE* : elle a été créée en 2017 pour prendre en charge en Intra le plan de formation de l'ensemble des filiales. Sa mission est de contribuer à la transformation organisationnelle du Groupe en mettant en œuvre, en collaboration avec la direction des ressources humaines, une politique pertinente de développement des compétences.

Les thèmes abordés dans ces formations balayent l'ensemble des activités du Groupe, entre autres, la logistique, la production, la maintenance, le commercial, les ressources humaines...

7. *ALTIM INVEST* : elle a été créée en 2017 en partenariat avec une entreprise turque spécialisée dans le développement d'accessoire en plastique pour l'irrigation.

- **Le Groupe CHIALI, fournisseur de solutions techniques intégrées et complètes :**

Le Groupe CHIALI est présent aujourd'hui, à travers ses 7 filiales, dans une dizaine de domaines d'activité, comme l'hydraulique, la distribution de gaz, l'irrigation, la menuiserie PVC, les installations sanitaires... Cette diversification, qui s'inscrit dans l'évolution naturelle d'une entreprise, a contribué grandement à faire du Groupe CHIALI un acteur majeur dans le domaine de l'acheminement de tous types de fluides (eau potable, effluents industriels, gaz...), aussi bien en amont, qu'en aval des réseaux de distribution.

Une solution technique intégrée et complète suppose la fourniture de tous les produits nécessaires à la réalisation des réseaux, mais aussi la fourniture de tous les services associés (conseils, assistance, formation, service après-vente...).

Le Groupe CHIALI en tant que fournisseur de solutions techniques intégrées et complètes a internalisé plusieurs activités (production de tubes thermoplastiques PEHD, PVC et multicouches, fabrication de profilé PVC, production d'accessoire en plastique, engineering, travaux de terrassement, formation, commercialisation d'une gamme de portes et fenêtres en PVC, revente d'accessoires et kits, revente de machines et accessoires ainsi que les services d'accompagnement techniques pour l'installation et la maintenance des produits, revente d'une gamme de produits « Grand public »...).

En outre, le Groupe a mis en place au niveau de chacune des filiales, des équipes d'ingénieurs dédiées au service des clients et joignables à tout moment. Leurs différentes prestations de service au profit de la clientèle se traduisent par :

- Conseil et assistance lors de la spécification d'achat,
- Réalisation des études de marketing pour la promotion des services et des produits,
- Catalogues avec offre commerciale complète,
- Formation sur les produits et les techniques d'assemblage,
- Livraison des produits sur site,
- Assistance technique sur site,
- Fourniture de la documentation technique,
- Site web dynamique,
- Gestion des réclamations.



### II.2.4.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein du Groupe CHIALI :

Dans le but d'identifier les pratiques de contrôle des activités internalisées dans le Groupe CHIALI, nous avons mené une étude détaillée de ses documents de gestion.

L'étude des différents documents fournis par le Groupe CHIALI à savoir le dernier rapport de gestion (bilan d'activité 2017) et le Dashboard de l'activité commerciale du 1<sup>er</sup> semestre (S1) de 2018, nous a permis de relever ses pratiques de contrôle de l'ensemble de ses activités.

#### - Etude du rapport de gestion consolidé 2017 :

Le rapport d'activité annuel du Groupe CHIALI comporte des informations sur :

- *L'analyse SWOT* : pour déterminer les options offertes dans les domaines d'activité stratégique (DAS) ;
- *Les faits marquants de l'exercice N* ;
- *L'évolution des investissements N/N-1* : par filiale et selon le type d'investissement (terrain et bâtiment, équipement de production, matériel roulant) ;
- *Le CA (production vendue, revente en l'état et réalisations (services))* : par activité et selon les domaines d'activité stratégique du groupe (eau potable, assainissement, irrigation, bâtiment, gaz, télécom, électricité) et la part de chaque DAS dans le CA global (consolidé) ;
- *L'analyse financière sur la base du Bilan et du Compte de résultat consolidé (N/N-1)* :
  - Présentation du bilan économique,
  - Analyse de la structure bilancielle : BFR, FR et Trésorerie,
  - Analyse du BFR et de ses composants (créances, stocks...), avec ratios,
  - Analyse des ratios de solvabilité et de liquidité,
  - Présentation des marges du compte de résultat notamment l'EBE, le résultat net et la CAF (capacité d'autofinancement) avec une analyse des taux de marge,
  - Répartition de la valeur ajoutée,
  - Calcul des ratios de charges/CA,
  - Calcul des ratios de rentabilité économique et financière,
  - Classement des filiales par : CA, croissance CA, résultat net, taux de marge net, dette nette et capacité de remboursement (EBE/dette nette), BFR et rentabilité économique,
  - Analyse des ratios de rentabilité économique en consolidé et par filiale (marge d'exploitation et rotation de l'actif économique) ;
- *Bilan des réalisations des structures centrales de la Holding* ;
- *Perspectives de l'année N+1 avec principaux projets d'organisation.*

### - Etude du Dashboard de l'activité commerciale (semestre 1, 2018) :

Les informations composant le Dashboard semestriel permettant l'analyse de l'activité commerciale du Groupe CHIALI se présentent comme suit :

#### 1. Analyse globale des ventes (CA) : elle se fait par :

- Une courbe présentant l'évolution du CA (en MDZD), par mois (deux derniers mois du (S1, N) par rapport le dernier mois du (S1, N-1)),
- Un diagramme en barres présentant l'évolution du CA (en MDZD), par semestre ((S1, N) par rapport (S1 et S2, N-1)),
- Diagrammes en barres présentant l'évolution du tonnage vendu (en KG), par mois et par semestre.

#### 2. Analyse du chiffre d'affaire par domaine d'activité stratégique : elle se fait par :

- Diagrammes circulaires présentant la répartition du CA par DAS, par mois et par semestre,
- Diagrammes en barres présentant le CA (en MDZD) par DAS, par mois et par semestre.

#### 3. Analyse du chiffre d'affaire par activité : elle se fait par :

- Diagrammes en barres présentant le CA (en MDZD) par la production vendue et la revente, par mois et par semestre.

#### 4. Analyse du chiffre d'affaire par catégorie client : elle se fait par :

- Diagrammes en barres présentant le CA (en MDZD) par catégorie client (entreprises, filiales et réseaux), par mois et par semestre,
- Diagrammes en barres présentant le CA (en MDZD) par filiale, par mois et par semestre.

#### 5. Analyse du chiffre d'affaire par famille article : elle se fait par :

- Un tableau de bord présentant la production vendue (en DZD) par famille article, par mois,
- Un tableau de bord présentant la revente en l'état (en DZD) par famille article, par mois.

#### 6. Analyse des créances : elle se fait par :

- Un diagramme circulaire présentant les créances (en MDZD) échues et non échues,
- Un diagramme en barres présentant les créances (en MDZD) échues et non échues,
- Diagrammes en barres présentant les créances (en MDZD) échues et non échues par client,
- Un tableau de bord présentant l'âge des créances par filiale et hors filiale.

#### 7. Budget vs réalisations : l'analyse du budget vs réalisations se fait par :

- Un tableau de bord présentant le CA réalisé (en KDZD), le CA budgété (en KDZD) et le taux de réalisation par famille article, en dernier mois du (S1, N),
- Un tableau de bord présentant le CA réalisé (en KDZD), le CA budgété (en KDZD) et le taux de réalisation par famille article, en (S1, N).

### II.2.4.4. Résultats de l'enquête au sein du Groupe CHIALI :

Les réponses sur les questions de notre enquête au niveau du Groupe CHIALI, nous ont permis de recueillir des informations sur son contrôle de gestion, en interrogeant le Directeur de l'Audit et du Contrôle de gestion (une personne ambitieuse, compétente et très sérieuse) pendant 01 heure et 30 minutes, que nous synthétisons comme suit :

- La mission principale du Directeur de l'Audit et du Contrôle de Gestion (DACG) dans le Groupe CHIALI est de calculer les différents indicateurs permettant le pilotage :

- Des différentes filiales (CHIALI TUBES, CHIALI SERVICES, etc.),
- Des centres de responsabilités (centres de coûts et de profit : CHIALI TUBES, CHIALI PROFIPLAST et CHIALI NAWAFID),
- Des activités (eau, gaz, etc.), des chantiers, etc., au niveau de chaque filiale.

Le DACG du Groupe CHIALI est également responsable de l'Audit Interne du groupe et participe à la construction du système d'informations.

- Six contrôleurs de gestion participent au contrôle de gestion du Groupe CHIALI :
- Au niveau de la Holding : le DACG + quatre contrôleurs de gestion assistants,
- Au niveau de CHIALI PROFIPLAST à Sétif : un contrôleur de gestion.

N.B : Après la mise en place de l'ERP, une centralisation du contrôle de gestion au niveau de la Holding Groupe CHIALI est prévue.

- Pour un poste de contrôleur de gestion, le Groupe CHIALI exige un Master en Finances ou en Comptabilité et Fiscalité au minimum et la maîtrise de l'outil informatique.

- Pour le suivi des différentes activités du Groupe CHIALI, le DACG utilise :
- L'ERP et l'Excel en parallèle,
- Des tableaux de bord (mensuels, trimestriels, semestriels) et le rapport de gestion annuel,
- Des coûts calculés sur Excel, avec des données provenant de l'ERP.

- Les différents coûts souvent calculés par le DACG sont : le coût matières, le coût de production et le coût de revient complet.

- La méthode ABC n'est pas encore utilisée au niveau du Groupe CHIALI, mais elle est prévue dans CHIALI NAWAFID. La multitude des activités au sein de cette filiale nécessite l'utilisation de l'ABC pour un calcul plus pertinent de leurs coûts.

- La répartition des budgets dans le Groupe CHIALI se fait au niveau des filiales et le contrôle budgétaire est effectué mensuellement sur ERP. L'analyse des écarts se fait sur Excel, sous forme de commentaires en cas d'écarts importants.

- Selon la vision stratégique de la direction générale, le seuil à partir duquel les écarts sont jugés significatifs nécessitant une réaction est à 10% pour le contrôle budgétaire et à 2% pour les coûts. Les écarts significatifs sont affichés par graphes en couleurs (c'est généralement le cas pour toutes les données communiquées à la direction générale).

- Une analyse SWOT est effectuée annuellement au niveau du Groupe CHIALI, avec une vue globale des activités du groupe, les faits marquants de l'exercice et les risques et perspectives pour l'exercice suivant, sous formes de commentaires.

L'analyse stratégique SWOT prend en considération :

- L'analyse des forces et des faiblesses du potentiel interne de l'entreprise face aux menaces et opportunités de son environnement externe,
- L'analyse du degré de motivation des dirigeants et du personnel de l'entreprise,
- L'analyse de la capacité de l'entreprise à constituer des avantages comparatifs.

- Pour le suivi de la performance globale du Groupe CHIALI, le DACG calcule mensuellement des indicateurs financiers (Marges (CA, VA, EBE), charges, BFR, trésorerie, seuil de rentabilité, dette nette), commerciales (créances, chiffre d'affaires) et de production (production de l'exercice, les rendements). Annuellement, il calcule le Return On Investment (ROI) et le Return On Capital Employed (ROCE).

- Ces indicateurs sont utilisés par la direction générale, les directeurs des filiales et les managers opérationnels. Ils sont révisés au besoin, pour améliorer et affiner l'analyse.

- Le Groupe CHIALI utilise un progiciel de gestion intégré (ERP) SAGE X3, acquis de chez un intégrateur privé. Il comporte les modules suivants : comptabilité et finance, gestion de production assisté par ordinateur (GPAO), achats ventes et stocks (NEGOCE), ressources humaines (RH), contrôle de gestion (CDG). Un module de gestion des projets est en cours.

- Ce progiciel a permis au DACG d'accéder rapidement à un grand tas d'informations, de détecter à temps les anomalies et parfois même les corriger et d'avoir plus de temps pour les analyses. Tout le personnel du groupe a bénéficié d'une formation de son utilisation.

- Le système de contrôle de gestion du Groupe CHIALI, avec ses aspects techniques, sa transversalité et son ouverture, a une vision globale des différentes activités du groupe.

- Au final, le DACG a synthétisé les choses qui restent à revoir pour améliorer le contrôle de gestion du Groupe CHIALI en trois points :

- Ajout de la méthode ABC dans le calcul des coûts,
- Amélioration de la qualité et la fiabilité des données provenant de l'ERP mis en place,
- Centralisation du contrôle de gestion au niveau de la Holding.

### II.3. Analyse des informations collectées et discussion des résultats :

L'étude réalisée dans les quatre cas d'entreprises précédemment cités, avait pour objet d'identifier la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale au sein de ces entreprises.

Tout d'abord, il est à noter que les quatre entreprises étudiées font partie de secteurs d'activité différents. Elles ont aussi des structures organisationnelles différentes (entité unique, unités opérationnelles et filiales (groupe)) et sont dotées de systèmes d'informations différents, ce qui nous permet d'analyser les pratiques du contrôle de gestion dans des entreprises ayant des caractéristiques assez divergentes.

Les informations collectées à partir des réponses sur les questions posées aux dirigeants de ces entreprises ainsi qu'à leurs contrôleurs de gestion et celles des documents qu'elles nous ont fournis, nous ont permis d'identifier la réalité de leur intégration verticale d'une part et celle de leur contrôle de gestion d'autre part.

Nous pouvons donc donner une synthèse de notre contribution à l'analyse de l'intégration verticale de quelques grandes entreprises algériennes et de leur contrôle de gestion, ce qui constitue un travail préalable indispensable à l'étude de la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale dans ces entreprises.

#### - *Analyse des mouvements d'intégration verticale des entreprises étudiées :*

L'ENIE couvre une palette assez complète d'activités. Elle a toujours montré un souci de maîtrise de l'ensemble des stades techniques et industriels de la filière de l'électronique.

Aussi, le GSH fabrique une quantité importante des composants qui sont utilisés dans son activité principale (le bâtiment). Sa priorité stratégique se résume en un mot, « la croissance ».

Pour des compagnies comme ENIE et GSH, il est important d'avoir un certain contrôle sur les processus de la chaîne approvisionnement et distribution. Ces entreprises ont trouvé une manière d'avoir ce contrôle via l'intégration verticale, qui la considèrent comme une manœuvre faisant partie intégrante de leur stratégie globale.

L'ENIE suit actuellement un mouvement d'intégration verticale par la fabrication de smartphones, en affichant l'objectif de mettre en valeur leur expérience dans le domaine de l'électronique (leur métier de base). Dans la même perspective, le GSH a récemment commencé à entrer dans la production de granit et de marbre, au moyen de partenariat.

En effet, ces entreprises tentent toujours de suivre des mouvements d'intégration verticale et de diversification et renouveler l'expérience qu'elles ont faite dans leurs domaines, ce qui nous laisse supposer que ces stratégies leurs offrent, plus de valeur ajoutée.

La décision de la partie des composants qui devrait être faite à l'intérieur et celle qui devrait être faite à l'extérieur est une question importante qui se pose dans ce cadre. Compte tenu des informations collectées dans le cadre de notre enquête dans les entreprises ENIE et GSH, il apparaît que les coûts comparatifs ont un caractère central dans le choix d'intégration ou de désintégration verticale.

Aussi, une analyse des motivations de la décision d'intégration verticale est proposée de manière à tester les différentes conclusions des travaux théoriques et empiriques antérieurs, avec un souci d'exhaustivité. D'un point de vue pratique, les raisons qui peuvent inciter les entreprises algériennes à intégrer verticalement des activités peuvent être diverses.

Les directeurs des entreprises ENIE et GSH ont été en premier lieu interrogés sur les motivations qui ont poussé leurs entreprises à adopter une stratégie d'intégration verticale. L'analyse des réponses montre que la recherche de l'économie des coûts (optimisation des charges) et de hausse des profits constitue une motivation non négligeable de la mise en œuvre de stratégies d'intégration. Très concrètement, notre thèse contribue à valider la pertinence de l'approche transactionnelle de l'intégration verticale (Coase R.).

Leur choix de cette stratégie est également motivé par le souci de l'autonomie technologique ainsi que par la volonté d'innover. Cette stratégie leur permet aussi de confronter les contraintes du marché local, ce qui confirme les conjectures des théoriciens.

- *La décentralisation, une logique organisationnelle des firmes verticalement intégrés :*

En effet, la stratégie d'internalisation par l'intégration verticale est une décision qui concerne l'ensemble de l'organisation de la firme et qui modifie sa taille. Chandler A., a démontré que les modes organisationnels dépendent en amont de la stratégie adoptée.

Les entreprises étudiées se sont réorganisées (restructurées) en créant des entités décentralisées (des unités (cas de l'ENIE) et des filiales (cas du GSH et du Groupe CHIALI)), pour mieux gérer leurs nouvelles activités internalisées, mise à part la SEROR, qui a une structure centralisée (des directions centrales). En effet, son degré d'intégration verticale reste quand-même très faible par rapport à ceux des autres cas, ce qui justifie sa forme organisationnelle (entité unique).

Notre étude s'est principalement déroulée dans les directions générales de ces entreprises caractérisées par une structure complexe (répartie géographiquement), un système d'information complexe (un grand nombre de données et de procédures) et une autonomie budgétaire de chacune de leurs entités. Nous nous sommes focalisés sur la relation entre la DG et les entités décentralisées (ou les directions centrales dans le cas de la SEROR).

- *Le contrôle de gestion en prise aux évolutions organisationnelles :*

Les décideurs ainsi que les managers des entreprises étudiées veillent à la crédibilité de toute information produite par leurs entités concernant le suivi de leur activité, à travers leurs systèmes de contrôle de gestion décentralisés (mise à part le cas de la SEROR qui a un contrôle de gestion centralisé). Le contrôle de gestion intervient pour coordonner les différentes entités : « centres de responsabilité » et un reporting de l'ensemble d'informations financières, comptables ou de gestion est produit périodiquement par ces entités.

Compte tenu de l'importance accordée à l'information financière par ces entreprises, le contrôle de gestion qu'elles privilégient est celui qui permet d'évaluer, de comparer et de consolider au niveau de la DG les valeurs financières créées par leurs entités (la consolidation sollicite des procédures, des méthodes de travail et des normes de présentation uniformes).

Dans ces grandes entreprises, le rôle du contrôle de gestion est d'aider :

- les responsables de la direction générale dans la prise de leurs décisions,
- les opérationnels dans le contrôle de leurs actions.

L'enjeu pour ces entreprises, est de profiter des attraits de la grande entreprise et bénéficier au même temps de quelques éléments ayant permis le succès du libéralisme économique à savoir la concurrence entre les entités, la stimulation par le profit, etc.

La stratégie d'intégration verticale est donc l'un des facteurs de contingence qui modifient la taille de l'organisation et qui agissent sur le degré d'influence de son contrôle de gestion. Celui-ci s'intègre dans un modèle décentralisé de l'organisation, en assurant la coordination permettant le déploiement et l'émergence de cette stratégie adoptée.

Aussi, dans notre étude pratique nous avons essayé de comprendre comment le contrôle de gestion permet la coordination des entités décentralisées dans les cas étudiés. Nous présentons ci-dessous une analyse de leurs systèmes de contrôle de gestion.

- *Analyse du contrôle de gestion central des cas étudiés :*

Pour analyser les pratiques de contrôle adoptées par les entreprises étudiées, nous allons rapprocher les pratiques de contrôle révélées par les entretiens et les documents complémentaires, des pratiques de contrôle proposés par la littérature.

L'évaluation de la performance dans une entreprise est une opération qui se réalise dans le but de tester le niveau de performance des activités ou des processus et qui a pour finalité d'identifier les actions correctives d'amélioration à entreprendre. Cette notion d'évaluation est donc un élément déclencheur de la boucle du pilotage de la performance. Sans l'évaluation, cette boucle ne peut se réaliser.

Dans une organisation, le contrôleur de gestion est sensé aider les managers à maîtriser leurs différentes activités en évaluant leurs performances afin d'atteindre les objectifs prédéfinis. Pour ce faire, il favorise les représentations des problèmes décelés afin de les rendre compréhensibles et appréciables par tous les membres de l'organisation.

Pour le contrôle et le suivi des différentes activités au niveau des quatre entreprises étudiées, la direction générale demande des bilans d'activité détaillés de leurs entités (filiales, unités, directions, etc.) qui seront par la suite centralisés et consolidés au niveau de la direction générale par le contrôleur de gestion central pour former à la fin de l'exercice un rapport de gestion décrivant l'activité des différentes entités durant tout l'exercice comptable. Quant aux entités, elles sont sollicitées de rendre ces rapports détaillés sur leur activité de façon régulière sous forme de tableaux de bord (trimestriels, mensuels et même quotidiens en cas de besoin). Pour la préparation de leurs rapports d'activités, ces entités s'appuient sur les différents instruments du contrôle de gestion (tableaux de bord, budgets, contrôle budgétaire et analyse des écarts, indicateurs de gestion, ratios de gestion, etc.).

Nos entretiens avec les contrôleurs de gestion centraux des entreprises que nous avons étudié nous ont permis en premier lieu de constater que ces dernières utilisent des dispositifs classiques de budgétisation et de contrôle qui reposent sur :

- une articulation entre un budget annuel et un reporting de gestion mensuel,
- des tableaux de bord implantés à tous les niveaux de l'entreprise,
- des ratios et des indicateurs quantitatifs et financiers,
- des systèmes d'information (classiques ou ERP).

Il paraît alors que les grandes entreprises possèdent une architecture de budgétisation et de contrôle techniquement similaire.

Les processus de budgétisation et de contrôle contribuent à orienter les comportements des membres de l'organisation vers la maîtrise de la rentabilité. On a pu constater que cette logique financière est incontournable dans les deux entreprises privées, mais elle est présente aussi dans les dispositifs de contrôle de gestion des deux autres entreprises publiques qui sont moins contraintes par la rentabilité maximale.

Outre le suivi de la rentabilité, chacune des entreprises enquêtées suit ainsi son chiffre d'affaires, ses effectifs, ses dettes, ses créances, sa marge, son résultat net... D'autres indicateurs sont plus spécifiques à l'intégration verticale comme la valeur ajoutée et les stocks. Ces indicateurs sont utilisés pour le pilotage de la performance mais à des stades différents.



Les outils modernes et avancés sont absents des dispositifs de contrôle. Les notions de *Balanced Scorecard* ou de *Budget Base Zéro* semblent être étrangères à ces entreprises.

Les contrôleurs de gestion de ces entreprises sont donc chargés principalement d'animer la production des informations pour le pilotage de la performance. Certains ont des missions de conseil auprès des managers, d'autres sont de simples producteurs d'informations financières.

Ces résultats montrent que les entreprises en question pratiquent un contrôle de gestion classique à caractère opérationnel et peu stratégique, elles semblent limiter l'envergure de leur contrôle de gestion au contrôle des résultats. En effet, les missions relevant de l'approche technicienne, guidées par l'aspect de la performance, apparaissent être des missions de base partagées par les quatre entreprises étudiées. Leur contrôle de gestion intervient de plus en plus dans la prise des décisions en assurant aussi un rôle de conseiller auprès des décideurs.

Comme il est présenté dans le premier chapitre de cette thèse, le coût constitue, sans aucun doute, une information importante et déterminante pour la prise des décisions, elle devra être préparée et diffusée par un système d'information spécifique qui est la comptabilité de gestion. L'enjeu récurrent pour toute entreprise est la maîtrise de ses coûts.

Dans notre étude pratique, nous avons aussi essayé de mettre en évidence les spécificités des entreprises algériennes en matière de calcul des coûts et leurs utilisations dans la prise des décisions.

Les entreprises enquêtées affirment le recours au calcul des coûts, mise à part l'entreprise SEROR. Les spécificités de son métier semblent la dispenser de la mise en place de tel outil.

Dans ces entreprises, le calcul de coûts n'est pas basé sur un système d'information élaboré mais se fait seulement, de façon quasi-manuelle sur Excel permettant de donner des informations sur les coûts.

Il paraît aussi que, dans ces entreprises, les coûts sont suivis ponctuellement. Le calcul des coûts est utilisé au besoin (lors du lancement d'un nouveau produit, d'une préparation d'un devis, etc.).

En effet, l'utilisation de cette fréquence de calcul n'assure pas la traçabilité, ni la causalité, car il n'y a pas de suivi régulier des charges, les coûts sont calculés à un moment précis et puis abandonnés. Il apparaît donc que les notions d'optimisation des charges, d'efficacité et d'efficience sont faibles dans l'esprit des dirigeants de ces entreprises.

Avec l'augmentation de la période de calcul (trimestrielle, semestrielle, annuelle) la maîtrise des charges devient de plus en plus compliquée et difficile, ce qui peut conduire à un calcul loin de la réalité et donc, peu valable aux décisions optimales.

Aussi, les nouvelles méthodes de calcul de coûts pour la préparation des décisions « méthode ABC » (concernant les nouveaux procédés de répartitions qui sont les activités), sont absentes dans les entreprises étudiées. Les modèles en place restent tout à fait classiques (par centres d'analyses). Elles regroupent généralement leurs analyses par centres de coût ou de profit.

Dans les entreprises enquêtées, la gestion de la complexité née de la grande variété de leurs produits a impliqué la naissance de nombreuses activités disséminées dans ces structures. La mise en place de l'ABC est donc indispensable pour mieux cerner les coûts et leurs causalités à tous les stades.

En effet, l'application de la méthode ABC dans ces entreprises peut changer complètement le comportement des dirigeants. Elle conduit à une amélioration du « costing » stratégique et donc une plus grande pertinence dans la prise de décisions stratégiques que peuvent être par exemple la décision d'intégration verticale ou de désintégration, avec une optique de maximisation de la rentabilité.

Pour la gestion de ses informations et ses données et en fonction de sa taille, de sa structure organisationnelle et de ses besoins, une entreprise peut choisir :

- Soit une gestion manuelle, sous l'Excel (adapté aux PME),
- Soit un progiciel de gestion intégré ERP (adapté aux grandes entreprises).

Un système de gestion intégré assure l'intégration de plusieurs systèmes d'information dans un référentiel unique et standard (l'intégration des systèmes d'information opérationnels, de comptabilité générale et de contrôle de gestion en particulier).

Cette technologie est présentée comme le vecteur d'un modèle organisationnel décentralisé. Elle est censée contribuer à une meilleure articulation des processus opérationnels, de contrôle et stratégiques à travers ses fonctionnalités de traitement et de consolidation des données qui permettent une meilleure remontée des informations via le reporting... La fonction contrôle de gestion doit reposer sur un tel système dans sa mission d'assurance du déploiement et d'émergence stratégique<sup>1</sup>.

Concernant les entreprises étudiées, deux cas exploitent réellement l'ERP comme support actif du contrôle de gestion à savoir le GSH et le Groupe CHIALI, bien qu'il nécessite toujours des paramétrages, de nouvelles modifications ou des développements supplémentaires. Dans ces deux groupes, l'ERP est exploité comme entrepôt de données à partir duquel le contrôleur de gestion doit réaliser des extractions périodiques d'informations avant de les mettre en forme et les analyser (Contrôle de gestion 2.0).

---

<sup>1</sup> Boitier M., « Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises. L'exemple des systèmes de gestion intégrés », Op.cit., P23.

Les deux autres cas (ENIE et SEROR) gèrent leurs informations sous Excel alors même que la SEROR dispose d'un département informatique avec des ingénieurs spécialisés. Les systèmes d'information sont donc plus ou moins développés dans les entreprises privées que dans les publiques.

Il ressort aussi de notre enquête que ces deux entreprises accordent un rôle de plus en plus important au système d'information en prévoyant de mettre en place des systèmes de gestion intégrés ERP, très prochainement. Nos entretiens avec les contrôleurs confirment ce discours.

Notre enquête a aussi portée sur l'impact de la mise en place des ERP sur la fonction contrôle de gestion et sur les missions du contrôleur de gestion. L'évolution des tâches qui composent la fonction contrôle de gestion, nous a semblé mériter une discussion.

Les contrôleurs de gestion des deux entreprises GSH et Groupe CHIALI, s'accordent qu'ils sont plus impliqués dans les missions d'aide à la décision après la mise en place du progiciel de gestion intégré (ERP). Ils s'accordent aussi sur une amélioration en termes d'automatisation, de rapidité d'obtention des informations (en temps réel) et de précision dans les indicateurs « *Nous réalisons des gains de temps après l'automatisation des tâches et nous disposons d'informations plus rapides, ce qui nous permet de faire plus d'analyses* », disent ces contrôleurs de gestion.

Les résultats de l'analyse des informations collectées à partir des cas étudiés, affirment que :

- Les coûts comparatifs ont un caractère central dans la détermination des activités qui devraient être réalisées en interne et celles qui devraient être faites en externe.

Ce résultat justifie les conclusions d'études précédentes sur le dilemme de « Faire ou Faire faire » détaillées dans le deuxième chapitre de cette thèse.

Nous confirmons donc notre première hypothèse (au moins pour les entreprises ENIE et GSH), qui prévoit que : « *La décision de Faire ou de Faire faire dépend, sur les deux plans théorique et pratique, principalement de l'importance des coûts de production et de transaction (coûts internes versus coûts externes)* ».

- La décentralisation est une logique organisationnelle des firmes verticalement intégrés. En effet, la stratégie d'internalisation par l'intégration verticale est une décision qui concerne l'organisation de la firme et qui modifie sa taille et donc sa structure, et la décentralisation répond à cette modification de la structure. L'intégration verticale couvre des activités différentes et l'entreprise qui adopte cette stratégie prend généralement une forme décentralisée.

Ce résultat confirme l'existence d'une relation entre le degré d'intégration verticale et le degré de décentralisation et est cohérent avec les résultats des théoriciens de ce courant (notamment celui de Chandler A. : « la stratégie induit la structure. ») qui pensent que la stratégie a un impact sur l'organisation interne des entreprises.

Nous pouvons donc confirmer notre deuxième hypothèse (pour les entreprises ENIE, GSH et Groupe CHIALI), qui affirme que : « *Les entreprises qui adoptent une stratégie d'intégration verticale ont des structures décentralisées* ».

- La stratégie d'internalisation par l'intégration verticale et la structure décentralisée qui en découle peuvent intervenir sur les systèmes de contrôle de gestion.

En effet, pour assurer sa coordination, l'entreprise décentralisée s'appuie sur des fonctions supports. Parmi d'autres, la fonction contrôle de gestion présente un intérêt majeur. Le contrôle de gestion s'intègre dans l'organisation décentralisée, en assurant à la fois la coordination des différentes activités ainsi que le déploiement et l'émergence de la stratégie.

Ce résultat montre que les entreprises suivant une stratégie d'internalisation par l'intégration verticale, ont plus tendance à décentraliser leur contrôle de gestion. Ce qui confirme les résultats théoriques (notamment celui de Bouquin H. : « le contrôle est déjà déterminé par la stratégie d'entreprise, du fait de ses interactions avec la structure. ») qui ont montré que le contrôle de gestion est lié à la stratégie adoptée.

En conséquence, notre troisième hypothèse qui prévoit que « *La nature du contrôle de gestion est liée à la nature de l'internalisation (Intégration verticale ou horizontale)* », est validée (pour les entreprises ENIE, GSH et Groupe CHIALI).

En définitive, à partir des résultats de l'analyse du contrôle de gestion central des cas étudiés, il est possible de répondre à notre problématique de recherche qui s'interroge comme suit :

« *Appliquée aux Entreprises Algériennes, quelle est la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées ?* »

Les résultats de notre étude, menée auprès de quatre grandes entreprises algériennes ayant déjà internalisé plusieurs activités par l'intégration verticale, montrent que le contrôle de gestion dans ces entreprises reste relativement incomplet. Ces entreprises :

- possèdent une architecture de budgétisation classique techniquement similaire,
- pratiquent un contrôle de gestion à caractère opérationnel et peu stratégique, limité au contrôle des résultats (approche technicienne guidée par l'aspect de la performance),
- calculent les coûts avec une fréquence ponctuelle. Leur maîtrise de charges est donc difficile et peut conduire à un calcul de coûts faussé et donc à prendre de mauvaises décisions,

- négligent les nouveaux systèmes de calcul de coûts pour la préparation de leurs décisions « méthode ABC » (les nouveaux procédés de répartitions qui sont les activités). Les modèles en place restent tout à fait classiques (répartitions par centres d'analyses).

Par ailleurs :

- les systèmes d'information sont plus ou moins développés dans les entreprises privées que dans les publiques. En effet, l'ERP est exploité comme support actif du contrôle de gestion dans les groupes privés, qui l'utilisent comme entrepôt de données à partir duquel le contrôleur de gestion doit réaliser des extractions périodiques d'informations avant de les mettre en forme et les analyser. Il s'agit du contrôle de gestion 2.0.

- les contrôleurs de gestion des deux groupes privés affirment qu'ils sont plus impliqués dans des missions d'aide à la décision après la mise en place du progiciel de gestion intégré. Ils s'accordent sur une amélioration en termes d'automatisation, de rapidité d'obtention des informations (en temps réel) et de précision dans les indicateurs.

Finalement, il apparaît qu'il n'y a pas de différences trop importantes entre les entreprises que nous avons pu étudier, en dehors évidemment de l'utilisation de l'ERP. Nous n'avons pas rencontré d'entreprises où le contrôle de gestion était omnipotent. Leurs dispositifs de contrôle sont consubstantiels à l'organisation, de façon qu'ils répondent à leurs propres besoins de pilotage.

Selon ces résultats, on peut interpréter une réponse générale à notre problématique de recherche de la façon suivante :

Bien qu'il est possible d'identifier des similarités et de grandes tendances en termes de pratiques de contrôle de gestion, selon les statuts d'entreprises ou selon leurs tailles. Il paraît qu'il n'existe pas de pratique de contrôle de gestion type.

Le contrôle de gestion n'a pas de nature standardisée et fixe, il s'adapte continuellement aux spécificités de l'organisation dans laquelle il est mis en œuvre (orientations stratégiques, taille, structure organisationnelle, spécificité du métier, nature d'activités, environnement, etc.), ce qui implique généralement une démarche de sur-mesure qui assure la coordination de l'ensemble des activités par leur pilotage et aussi le déploiement et l'émergence stratégique tout en diffusant un modèle managérial commun dans toute l'organisation.

Nous rejoignons donc la conjecture de Bouin X. et Simon F.X.<sup>1</sup>, qui pensent qu'« Il n'y a pas de contrôle de gestion standard, mais celui adapté à votre entreprise. ».

---

<sup>1</sup> Bouin X., Simon F.X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », Op.cit., P21.

### **Conclusion :**

Depuis l'indépendance, l'entreprise publique algérienne a connu non seulement une multitude de réformes mais aussi plusieurs modes de gestion, en allant de l'autogestion à la privatisation de gestion et le contrôle de celle-ci a été modifié selon le mode de gestion appliqué.

Dans ce présent chapitre, notre objectif a été d'examiner la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale dans quelques grandes entreprises algériennes publiques et privées, à travers une étude purement pratique dans le but de confirmer les prévisions théoriques de cette thèse. Pour ce faire, des entretiens qualitatifs comportant tous les aspects relatifs à cette étude, ont été menés auprès des dirigeants et des contrôleurs de gestion centraux des entreprises faisant l'objet de l'étude.

Suite à une analyse des réponses sur les entretiens et des documents complémentaires fournis par ces entreprises. Trois principaux résultats émergent, brièvement résumés ci-dessous :

- La détermination des activités qui devraient être réalisées en interne et celles qui devraient être faites en externe dépend d'une comparaison entre coûts internes et externes.
- La stratégie d'intégration verticale couvre des activités différentes et l'entreprise qui adopte cette stratégie prend généralement une forme décentralisée.
- Pour assurer sa coordination, l'entreprise décentralisée s'appuie sur des fonctions supports. Parmi d'autres, la fonction contrôle de gestion présente un intérêt majeur.

En effet, le contrôle de gestion s'intègre dans l'organisation décentralisée, en assurant à la fois la coordination des différentes activités ainsi que le déploiement et l'émergence stratégique.

*Conclusion générale*

## Conclusion générale

---

*« En toute chose, c'est la fin qui est essentielle. »*

*Aristote.*

**A**u terme de notre travail, nous souhaitons faire une synthèse sur sa contribution théorique et pratique. Rappelons, tout d'abord, l'origine et les objectifs de notre recherche.

Sous la pression de la globalisation, de la concurrence et de l'augmentation de la complexité des marchés, les entreprises recherchent de nouvelles formes d'organisation leur permettant de s'adapter aux changements continus de leurs environnements.

En effet, pour qu'elles soient compétitives, les entreprises sont obligées d'atteindre un certain niveau de performance qui induit une grande complexité dans leur pilotage particulièrement du fait de leur croissance par l'adoption des stratégies de diversification et d'intégration verticale et la diversité des activités qui en découle.

Afin de maîtriser cette complexité croissante due à la multitude d'activités internalisées, une décentralisation de l'acte de gestion s'impose. Cette décentralisation induit à son tour des délégations d'autorité et donc un besoin croissant de contrôle (au sens de maîtrise bien entendu).

Comme réponse à ce besoin, le système de contrôle de gestion est apparu, disposant d'outils spécifiques permettant non seulement le contrôle des opérations quotidiennes de l'organisation mais aussi le pilotage stratégique de l'ensemble de ses activités, dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes.

La question de la firme et ses frontières mouvantes et particulièrement celle des stratégies de croissance des entreprises ayant un impact direct sur le mouvement des frontières de la firme, a été largement débattue dans la littérature.

L'objet de notre recherche avait pour objectif de lever le voile sur l'une de ces stratégies de croissance à savoir « l'intégration verticale », mais aussi la nature du « contrôle de gestion » qui va avec.

Dans ce travail, nous avons tenté d'encadrer ces deux aspects en proposant une vision complémentaire. Identifier la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale, était notre principal objectif.

Pour mener notre recherche, nous avons développé notre étude à travers trois chapitres purement théoriques et un quatrième pratique.



## Conclusion générale

---

Dans le premier chapitre, nous avons étudié les notions générales du contrôle de gestion et ses outils classiques et modernes.

Dans le deuxième chapitre, nous avons exposé les différentes stratégies de croissance. Nous avons traité par ailleurs le dilemme de la décision de Faire ou Faire faire.

Dans le troisième chapitre, nous avons analysé la décision de faire que de faire-faire (la décision d'intégration verticale) en suivant le point de vue que les uns et les autres ont développé et aussi la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale.

Notre problématique englobe toutes ces questions, mais s'intéresse surtout à vérifier la pertinence et le réalisme de notre cadre conceptuel dans le contexte Algérien.

Nous avons donc complété notre étude par un quatrième et dernier chapitre purement pratique. Son intérêt principal réside dans l'étude en profondeur des pratiques de contrôle de gestion dans quelques entreprises Algériennes ayant déjà internalisé certaines activités par l'intégration verticale, dans le but d'identifier la nature du contrôle de gestion dans celles-ci et donc répondre à notre problématique de recherche.

En effet, peu d'études académiques ont porté sur le contrôle de gestion dans le contexte Algérien. Le but de notre étude pratique était d'apporter une contribution à l'analyse du contrôle de gestion des grandes entreprises Algériennes en répondant à deux interrogations :

- 1- Pourquoi les entreprises Algériennes intègrent-elles verticalement de nouvelles activités sur leur chaîne de production ?
- 2- Comment procèdent-elles, à travers le contrôle de gestion, à réussir ce mouvement d'intégration verticale et au suivi et au contrôle de l'ensemble de leurs activités ?

Les résultats de notre travail nous ont permis d'énoncer les conclusions suivantes :

- Le contrôle de gestion est une discipline des sciences de gestion mais aussi un métier avec des qualités spécifiques... En tant que métier, c'est un système de pilotage mettant en œuvre des mécanismes clés de gestion de la performance et un système incitatif en créant la convergence des buts dans l'entreprise (Löning H. et *al.*, 2013).

- Le contrôle de gestion est un outil de management, dont la place au sein de l'entreprise tend à prendre de plus en plus d'importance. Il est devenu incontournable du fait qu'il améliore les performances de l'entreprise, en rassurant les responsables, en les aidant et en les motivant pour atteindre leurs objectifs avec efficacité et efficience.

- L'importance de la fonction contrôle de gestion ne se discute plus depuis longtemps. Les gestionnaires des grandes entreprises n'imaginent plus prendre leurs décisions sans les apports et les conseils avisés et argumentés de leur contrôleur de gestion.

## Conclusion générale

---

- Dans le cadre de ses missions, le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction à part entière, il au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels en s'appuyant sur une multitude d'instruments, tels que la comptabilité analytique, les budgets, les tableaux de bord, etc.

- Dans un environnement économique qui devient de plus en plus complexe, la fonction de contrôle de gestion et donc sa mission s'adapte continuellement. Par conséquent, l'efficacité des outils classiques de gestion ne répondaient plus aux objectifs de performance des entreprises. Cela a conduit à une refondation du contrôle de gestion tout en créant de nouveaux outils tels que l'ABC, le BBZ, le BSC, etc., permettant une meilleure mesure de la performance (Turki O.). Le contrôle de gestion moderne s'inscrit dans un processus d'amélioration continue.

- Au cours de son développement, l'entreprise cherche à augmenter sa taille, se diversifier, se spécialiser, s'internationaliser, s'intégrer... Elle cherche donc à croître. Comme l'affirme Penrose E., l'entreprise est devenue beaucoup plus complexe, décentralisée, participative... Cette nouvelle conception a donc directement amené la nature du contrôle de gestion à se modifier.

- Dans les organisations décentralisées, le contrôle de gestion est descendu jusqu'à atteindre les niveaux opérationnels. Il s'est donc lui-même décentralisé.

En étant décentralisé, le contrôle de gestion ambitionne de modéliser la consommation des ressources, d'orienter les comportements et de mettre en relation la stratégie et l'opérationnel, pour l'ensemble des activités de l'entreprise... La coordination de ces activités exige en contrepartie l'implication de tous les acteurs de la stratégie afin que cette décentralisation du contrôle de gestion suive une logique de cohérence (Brechet J.P., Mevellec P., 1997).

- Le contrôleur de gestion apparaît donc comme le pivot de la cohérence globale de l'organisation, puisqu'il permet de mettre en évidence, tout au long du processus de production, l'impact des actions de productivité locales sur la performance financière globale de l'entreprise. Sa mission est de gérer les liens entre les managers de terrain responsables de la réalisation des processus opérationnels et les dirigeants de l'entreprise focalisés principalement sur la rentabilité.

- Un autre élément central dans l'évolution des organisations, qui n'est pas sans conséquence sur la nature du contrôle de gestion, est l'évolution des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) et les nouvelles possibilités de traitement de l'information qu'elles offrent (notamment les ERP). Cette évolution technologique et les adaptations organisationnelles qui ont découlé, ont également conduit à la nécessité de redéfinir le rôle que le contrôle de gestion est amené à remplir dans l'entreprise d'aujourd'hui.

## Conclusion générale

---

- Au moment où les NTIC déchargent le contrôleur de gestion d'une partie de son travail d'élaboration d'indicateurs et de reportings de gestion, en étant automatisé, un vaste champ d'action s'ouvre donc à lui pour approfondir et élargir ses analyses. Le contrôle de gestion tend à s'orienter progressivement vers des compétences purement instrumentales.

Dans le but de vérifier le cadre conceptuel de cette thèse, nous avons examiné la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale dans quatre grandes entreprises algériennes prises comme exemple, à travers une étude pratique. Pour ce faire, des entretiens qualitatifs ont été menés auprès des dirigeants et des contrôleurs de gestion centraux de ces entreprises. Suite à une analyse de leurs réponses et des documents complémentaires qu'ils nous ont fournis, la contribution de notre étude pratique s'illustre par les résultats suivants :

- La détermination des activités qui devraient être réalisées en interne et celles qui devraient être faites en externe dépend sur le plan pratique d'une comparaison entre coûts internes et coûts externes. Ce résultat justifie les conclusions d'études précédentes sur le dilemme de « Faire ou Faire faire » détaillées dans le deuxième chapitre de cette thèse.

- La décentralisation est une logique organisationnelle des firmes verticalement intégrés. En effet, la stratégie d'internalisation par l'intégration verticale est une décision qui concerne l'organisation de la firme et qui modifie sa taille et donc sa structure, et la décentralisation répond à cette modification de la structure. L'intégration verticale couvre des activités différentes et l'entreprise qui adopte cette stratégie prend généralement une forme décentralisée. Ce résultat confirme l'existence d'une relation entre le degré d'intégration verticale et le degré de décentralisation et est cohérent avec les résultats des théoriciens de ce courant (notamment celui de Chandler A. : « la stratégie induit la structure. ») qui pensent que la stratégie a un impact sur l'organisation interne des entreprises.

- La stratégie d'internalisation par l'intégration verticale et la structure décentralisée qui en découle peuvent intervenir sur les systèmes de contrôle de gestion.

En effet, pour assurer sa coordination, l'entreprise décentralisée s'appuie sur des fonctions supports. Parmi d'autres, la fonction contrôle de gestion présente un intérêt majeur. Le contrôle de gestion s'intègre dans l'organisation décentralisée, en assurant à la fois la coordination des différentes activités ainsi que le déploiement et l'émergence de cette stratégie adoptée.

Ce résultat montre que les entreprises suivant une stratégie d'internalisation par l'intégration verticale, ont plus tendance à décentraliser leur contrôle de gestion. Ce qui confirme les résultats théoriques (notamment celui de Bouquin H. : « le contrôle est déjà déterminé par la stratégie

## Conclusion générale

---

d'entreprise, du fait de ses interactions avec la structure. ») qui ont montré que le contrôle de gestion est lié à la stratégie adoptée.

Nous présentons, dans ce qui suit, une synthèse des observations sur les quatre cas étudiés tout en rappelant leurs outils de contrôle de gestion utilisés, ainsi que leurs supports informatiques :

- Les entreprises faisant l'objet de l'étude ont une architecture de budgétisation et de contrôle techniquement similaire qui repose sur :

- une articulation entre un budget annuel et un reporting de gestion mensuel,
- des tableaux de bord implantés à tous les niveaux de l'entreprise,
- des ratios et des indicateurs quantitatifs et financiers,
- des systèmes d'information (classiques ou ERP).

Les processus de budgétisation et de contrôle contribuent à orienter les comportements des membres de l'organisation vers la maîtrise de la rentabilité. Cette logique financière est incontournable dans les deux entreprises privées, mais elle n'est pas absente des dispositifs de contrôle de gestion des deux autres entreprises publiques moins contraintes par la rentabilité maximale.

- Outre le suivi de la rentabilité, chacune des entreprises enquêtées suit ainsi son chiffre d'affaires, ses effectifs, ses dettes, ses créances, sa marge, son résultat net... D'autres indicateurs sont plus spécifiques à l'intégration verticale comme la valeur ajoutée et les stocks. Ces indicateurs sont utilisés pour le pilotage de la performance mais à des niveaux différents.

Les indicateurs qualitatifs semblent relativement peu présents. Les contrôleurs de gestion de ces entreprises sont donc chargés principalement d'animer la production des informations financières pour le pilotage de la performance.

- Les entreprises en question pratiquent un contrôle de gestion classique à caractère opérationnel et peu stratégique, elles semblent limiter l'envergure de leur contrôle de gestion au contrôle des résultats.

Les missions relevant de l'approche technicienne, guidées par l'aspect de la performance, apparaissent comme des missions de base partagées par les quatre entreprises étudiées. Leur contrôle de gestion intervient de plus en plus dans la prise des décisions.

- Dans ces entreprises, le calcul des coûts reste rudimentaire, fait de façon quasi-manuelle sur Excel. Il paraît aussi que les coûts sont suivis ponctuellement (au besoin).

En effet, l'utilisation de cette fréquence n'assure pas la traçabilité, ni la causalité, car il n'y a pas de suivi régulier des charges. Avec l'augmentation de la période de calcul (trimestrielle, semestrielle, annuelle) la maîtrise des charges devient de plus en plus compliquée et difficile, ce qui peut conduire à un calcul loin de la réalité et donc, peu valable aux décisions optimales.

## Conclusion générale

---

- Les nouvelles méthodes de calcul de coûts pour la préparation des décisions « méthode ABC » (concernant les nouveaux procédés de répartitions qui sont les activités), sont absentes dans les entreprises étudiées. Les modèles en place restent tout à fait classiques (par centres d'analyses). Tous les outils modernes et avancés sont absents de leurs dispositifs de contrôle.

- Les systèmes d'information sont plus ou moins développés dans les groupes privées que dans les publiques. En effet, l'ERP est exploité comme support actif du contrôle de gestion dans les entreprises privées, qui l'utilisent comme entrepôt de données à partir duquel le contrôleur de gestion doit réaliser des extractions périodiques d'informations avant de les mettre en forme et les analyser (contrôle de gestion 2.0). Les publiques gèrent leurs informations sous Excel.

- Les contrôleurs de gestion des deux groupes privés affirment qu'ils sont plus impliqués dans des missions d'aide à la décision après la mise en place du progiciel de gestion intégré (ERP). Ils s'accordent sur une amélioration en termes d'automatisation, de rapidité d'obtention des informations (en temps réel) et de précision dans les indicateurs.

Finalement, il apparaît qu'il n'y a pas de différences trop importantes entre les entreprises que nous avons pu étudier, en dehors évidemment de l'utilisation de l'ERP. Nous n'avons pas rencontré d'entreprises où le contrôle de gestion était omnipotent. Leurs dispositifs de contrôle sont consubstantiels à l'organisation, de façon qu'ils répondent à leurs propres besoins de pilotage.

Bien qu'il est possible d'identifier des similarités et de grandes tendances en termes de pratiques de contrôle de gestion, selon les statuts d'entreprises ou selon leurs tailles. Il paraît qu'il n'existe pas de pratique de contrôle de gestion type.

Le contrôle de gestion n'a pas de nature standardisée et fixe, il s'adapte continuellement aux spécificités de l'organisation dans laquelle il est mis en œuvre (orientations stratégiques, taille, structure organisationnelle, spécificité du métier, nature d'activités, environnement, etc.), ce qui implique généralement une démarche de sur-mesure qui assure la coordination de l'ensemble des activités par leur pilotage et aussi le déploiement et l'émergence stratégique tout en diffusant un modèle managérial commun dans toute l'organisation.

Nous rejoignons donc la conjecture de (Bouin X. et Simon F.X., 2004), qui pensent qu'« Il n'y a pas de contrôle de gestion standard, mais celui adapté à votre entreprise. ».

Globalement, le contrôle de gestion a un rôle majeur à jouer pour faciliter la mise en œuvre des stratégies de croissance et de développement au sein des entreprises contribuant ainsi à les rendre compétitives et durables. Il devient donc l'un des outils incontournables du management des entreprises modernes en étant l'un des piliers essentiels nécessaires à garantir et assurer la bonne santé et la pérennité de l'entreprise.

## Conclusion générale

---

Toute recherche possède des limites car elle tente de proposer à la littérature un nouvel angle n'ayant pas été abordé. Par conséquent, notre recherche n'est pas exempte des limites qu'il convient de conserver à l'esprit.

Nous citons les limites liées à la démarche qualitative et exploratoire que nous avons choisie pour notre étude pratique. Dans notre étude pratique ayant un caractère complémentariste, nous avons rencontré deux difficultés :

La première est relative à la diversité des questions de l'enquête vu que nous étions obligé d'invoquer tous les aspects censés être indispensables pour mener à bien notre étude et la seconde concerne le rejet d'une telle enquête par les répondants étant parfois obligés de répondre aux questions d'une manière exhaustive en quelque sorte, d'autres ont refusé catégoriquement de répondre aux questions de l'enquête. Nous avons essayé d'introduire lors de nos entretiens avec les personnes ayant accepté de nous recevoir, les questions liées à la vérification de nos hypothèses et à la réponse à notre problématique de recherche.

Les entreprises algériennes sont globalement réticentes au partage de l'information, invoquant la confidentialité. En effet, les données jugées sensibles par les responsables ont été en deçà de ce que nous attendions de cette enquête et la réalité. Aussi, la consultation de leurs sites Web n'a pas comblé l'insuffisance de l'information.

Une dernière limite de notre travail a trait à la représentativité des cas étudiés. En effet, l'échantillon de quatre entreprises situées à l'Ouest du pays peut paraître pas assez significatif pour généraliser sur le tout le pays. Il serait donc excessif de vouloir donner à notre enquête une signification absolue en termes de représentativité. Cette limite de représentativité ne remet pas en cause l'intérêt des résultats atteints, puisque notre but de cette étude était l'exploration d'un phénomène peu étudié.

Parmi les perspectives de recherche envisageables, au regard de ces limites, il serait intéressant d'aborder des cas plus variés et plus nombreux qui permettront d'enrichir cette étude en menant d'autres enquêtes plus larges, auprès d'autres entreprises (les groupes notamment) dans d'autres régions en Algérie (le nord et l'est). Les travaux de recherche futurs nous en diront sûrement plus.

*« Tout ce qui a un début a une fin, mais chaque fin est le début d'un nouveau départ. »*

*Serge Zeller.*

## *Références bibliographiques*

### A

- Abate R., Ducreux J.M., Kachaner N., (2009), « Le Grand Livre de la Stratégie », Boston Consulting Group, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris.
- Abecassis C., (1997), « Les coûts de transaction : état de la théorie », In : Réseaux, vol. 15, n°84, PP.9-19.
- Alazard C., Sépari S., (2001), « Contrôle de gestion, manuel et applications », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Alazard C., Sépari S., Destours J., (2010), « Contrôle de gestion, manuel et applications », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Anthony R.N., (1965), « Planning and Control Systems : a Framework for Analysis », Harvard University, Boston.
- Anthony R.N., (1988), « The Management Control Function », Harvard Business School Press, Boston.
- Arena L., Solle G., (2008), « Apprentissage Organisationnel et Contrôle de Gestion : Une lecture possible de l'ABC/ABM ? », Comptabilité - Contrôle - Audit 2008/3 (Tome 14), PP.67-85.
- Augé B., Naro G., (2011), « Mini manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris.
- Azan W., (2007), « Compétence des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique », Comptabilité et environnement, May 2007, France.

### B

- Bailly L., Leclere D., (2011), « Contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> Edition, Editions Foucher, Vanves.
- Balland S., Bouvier A. M., (2008), « Management des entreprises en 24 fiches », Dunod.
- Barthélemy J., (1999), « L'externalisation : Une forme organisationnelle nouvelle », communication à la 8<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Management Stratégique 26-28 mai 1999, Ecole Centrale, Paris.
- Barthélemy J., Donada C., (2007), « Décision et gestion de l'externalisation : une approche intégrée », Revue française de gestion 2007/8, n° 177, PP.101-111.
- Barthélemy J., Donada C., (2007), « L'externalisation : un choix stratégique », Revue française de gestion 2007/8, n° 177, PP.97-99.



## Références bibliographiques

---

- Bekour F., (2011-2012), « Les modes et les formes de modernisation des entreprises publiques algériennes : les stratégies de redéploiement », Thèse de doctorat en sciences économiques, Université Mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou.
- Benmessaoud K., (2010), « Privatisation des entreprises publiques en Algérie, évaluation des performances », Thèse de doctorat en sciences commerciales, Université Mohamed Ben Ahmed, Oran2.
- Berland N., Simon F.X., (2010), « Le contrôle de gestion en mouvement, l'état de l'art et meilleurs pratiques », Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles.
- Boitier M., (2002), « Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises. L'exemple des systèmes de gestion intégrés », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université des Sciences Sociales, Toulouse I.
- Bouchriha H., (2002), « Faire ou faire-faire dans la conception d'une chaîne logistique : un outil d'aide à la décision », Sciences de l'ingénieur [physics], Institut National Polytechnique de Grenoble - INPG.
- Bouin X., Simon F.X., (2004), « Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Outils et comportements », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Boukerrou F., Djaalab S., (2012), « Contraintes structurelles et évolution dialectique de l'entreprise algérienne », Revue sciences humaines, n°38, PP.47-62.
- Bouquin H., (1992), « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Edicef, Vanves.
- Bouquin H., (1998), « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise », Presses Universitaires de France, Paris.
- Bouquin H., (2008), « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance », 8<sup>ème</sup> édition mise à jour (1<sup>ère</sup> éd. 1986), Presses Universitaires de France, Paris.
- Bouquin H., « Contrôle et stratégie ».
- Bouquin H., Fiol M., (2007), « Le contrôle de gestion, repères perdus, espaces à retrouver », Comptabilité et environnement, France.
- Bouquin H., Pesqueux Y., (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Comptabilité - Contrôle - Audit, 1999/3, Tome 5, PP.93-105.
- Bouyacoub A., (1987), « La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie », Office des publications universitaires, Volume 1.

## Références bibliographiques

---

- Brechet J.P., Mevellec P. (1997), « L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion, l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus », Association internationale de management stratégique (AIMS).
- Buffet V., Fievez J., Staykov D., (2005), « Méthode UVA : quelles réalités ? », Comptabilité-Contrôle-Audit 2005/1 (Tome 11), P. 97-119.
- Burlaud A., Langlois G., Bringer M., Bonnier C., (2010), « Contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, Foucher, France.

## C

- Cappelletti L., Baron P., Desmaison G., Ribiollet F.X., (2014), « Toute la fonction Contrôle de gestion », Dunod, Paris.
- Cartier M., Delacour H., Joffre O., (2010), « Maxi fiches de stratégie », Dunod, Paris.
- Chandler Jr. A. D., (1989), « Stratégies et structures de l'entreprise », Les éditions d'organisation, Paris.
- Chandler Jr. A. D., (1977), « The visible hand, The Managerial Revolution in American Business », Harvard University Press.
- Chatelain-Ponroy S., (2010), « Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg », Politiques et management public, Vol 27/3.
- Chauvey J.N., (2005), « L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français », Comptabilité et Connaissances, May 2005, France.
- Choffel D., Meyssonier F., (2005), « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », Comptabilité - Contrôle - Audit 2005/2 (Tome 11), PP.61-81.
- Chtioui T., (2006), « Le Paradoxe de la Communication / Contrôle de Gestion », Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), Tunisie.
- Coase R.H., Gillis X., Bourreau M., (1987), « La nature de la firme », In : Revue française d'économie, volume 2, n°1, PP.133-163.
- Coase R.H., Ragni L., Romani P.M., (1992), « Le problème du coût social », In : Revue française d'économie, volume 7, n°4, PP.153-193.
- Cohen E., (1991), « Gestion financière de l'entreprise et développement financier », Edicef, Vanves.
- Combe E., (2002), « La politique de la concurrence », Éditions La Découverte & Syros, Paris.

## Références bibliographiques

---

- Combes J. E., Labrousse M. C., Arnaud P., Brousse P., Collas P., Delsol J., Pariente P., Vochelet E., Cadet F., Chaix V., Créteu M. H., Vène-Rautureau C., (1997), « Audit financier et Contrôle de gestion », Publi Union, Paris.
- Cuyaubère T., Muller J., (2004), « Contrôle de gestion, Manuel », 7<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.

### D

- David G., (2006), « Les rôles du contrôle et des contrôleurs de gestion financiers dans les grandes entreprises », en vue de l'obtention d'une habilitation à diriger des recherches, Business administration, Université Paris Dauphine, Paris IX.
- De Kerviler I., De Kerviler L., (2000), « Contrôle de gestion à la portée de tous », 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris.
- De Rongé Y., (2013), « Comptabilité de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, De Boeck Supérieur s.a., Belgique.
- De Rongé Y., Cerrada K., (2009), « Contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition, Pearson, Paris.
- De Rongé Y., Cerrada K., (2012), « Contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, Pearson, Paris.
- Demeestère R., Lorino P., Mottis N., (2009), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Detrie J.P., (2004), « Stratégor, politique générale de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod.
- Djuatio E., (2002), « L'internationalisation des entreprises. Quelle approche managériale face à l'édification des blocs économiques ? », Market Management 2002/1, Vol. 2, PP.39-48.
- Doriath B., (2008), « Le contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>ème</sup> édition, Dunod.
- Dragos Z., (2009), « Genèse et évolutions d'une innovation, la méthode ABC », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France.
- Dubrulle L., Jourdain D., (2000), « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris.
- Dubrulle L., Jourdain, D., (2013), « Comptabilité analytique de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Ducrocq C., Bironneau L., Le Roy B., Thenet G., (2012), « Les compétences du contrôleur de gestion : des besoins autant humains que techniques », Management & Avenir 2012/5 (n°55), PP.36-57.
- Dufeu I., (2004), « Analyse des processus d'intégration-désintégration verticales », Cahier de recherche du Métis no. CR02.

## Références bibliographiques

---

- Dufeu I., (2008), « Déterminants du choix d'intégration et de désintégration verticale », Finance Contrôle Stratégie – volume 11, n°1, PP.131-154.
- Duplat C. A., (2004), « Analyser et maîtriser la situation financière de son entreprise », Librairie Vuibert, Paris.

### **E**

- Edzoualiko N., (2011), « La stratégie de diversification d'ITTOYA : problèmes et perspectives », Revue Congolaise de Gestion 2011 /1 (Numéro 13), PP.49-62.
- Elhamma A., (2013), « Influence de la taille, la stratégie et la structure organisationnelle sur l'adoption de la comptabilité par activités au Maroc », La Revue Gestion et Organisation 5.
- Ezzine A., (2000), « Le processus d'apprentissage de l'internationalisation des pme tunisiennes et québécoises dans le secteur des industries agroalimentaires : Une étude comparative », comme exigence partielle de la maîtrise en gestion des pme et de leur environnement, université du Québec à Trois-Rivières,

### **F**

- Fabre P., Sépari S., Solle G., Charrier H., Thomas C., (2011), « Management et contrôle de gestion, manuel et applications », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Fellag D., « La stratégie de diversification : tentative de clarification », Académie de Nancy-Metz, Cours.
- Ford D., Cotton B., Farmer D., Gross A., Wilkinson I., (1993), « Make or buy decisions and their implications », Industrial Marketing Management 22, P207-214, Elsevier Science Publishing, New York.
- Ford D., Farmer D., (1986), « Make or buy, a key strategic issue », Long Range Planning, Vol.19, No.5, pp.54-62, Great Britain.
- Fréry F., (2016), « Faire faire ou faire soi-même, quelle option choisir », Chroniques d'experts-Stratégie-, Harvard Business Review France.
- Fréry F., Law-kheng F., (2007), « La réinternalisation, chaînon manquant des théories de la firme », Revue française de gestion, 2007/8 n° 177, PP.163-179.

### **G**

- Gabrié H., (2001), « La théorie williamsonienne de l'intégration verticale n'est pas vérifiée empiriquement », In: Revue économique, Volume 52, n°5, PP.1013-1039.

## Références bibliographiques

---

- Garibaldi G., (2008), « Analyse stratégique », 3<sup>ème</sup> édition, éditions d'organisation, Paris.
- Gasmi N., (1998), « Déterminants de la croissance externe horizontale », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Bourgogne.
- Gervais M., (1989), « Contrôle de gestion et planification d'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris.
- Gervais M., (1990), « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica, Paris.
- Ghertman M., (2010), « Oliver Williamson : un Nobel pour l'économie et la gestion », Université Nice Sophia-Antipolis, Lavoisier, Revue française de gestion, N° 200, Paris.
- Ghertman M., (2010), « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction », Lavoisier, Revue française de gestion, N° 142, Paris, P43.
- Giraud F., Saulpic O., Bonnier C., Delmond M.H., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G., Zrihen R., (2011), « The art of management control, Issues and Practices », Pearson Education France, Paris.
- Giraud F., Saulpic O., Naulleau G., Delmond M.H., Bescos P.L., (2004), « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, EJA, Paris.
- Godener A., Fornerino M., (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », Comptabilité - Contrôle - Audit 2005/1 (Tome 11), PP.121-140.
- Grandguillot B., Grandguillot F., (2014), « L'essentiel de la comptabilité de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Moulinaux.
- Guiennet F., Sauvage T., (2009), « Proposition d'un modèle d'externalisation des activités achats », Management & Avenir, 2009/4 n° 24, PP.103-122.
- Gulati R., Lawrence P. R., Puranam P., (2005), « Adaptation in vertical relationships : Beyond incentive conflict », Strategic Management Journal, 26 : PP.415-440.
- Gumb B., (2000), « Les outils du Contrôle de gestion au service de votre stratégie », Editions d'Organisation, Paris.

## H

- Harrigan K. R., (1983), « A framework for looking at vertical integration », Journal of Business Strategy, Vol.3 Iss.3, PP.30-37.
- Hémici F., Hénot C., (2007), « Contrôle de gestion », Bréal éditions.
- Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., (2010), « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 4<sup>ème</sup> Edition, Pearson Education, Paris.

### J

- Jacquot T., Milkoff R., (2007), « Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts », Dareios & Pearson Education, France.
- Jarboui A., (2008), « Impact des mécanismes de gouvernance sur la stratégie de diversification des groupes tunisiens », *Management & Avenir* 2008/3 (n°17), PP.83-104.
- Johnson G., Whittington R., Scholes K., Fréry F., (2011), « Stratégique », Pearson Education, 9<sup>ème</sup> édition, France.
- Jost S., (2004), « La théorie des coûts de transaction de Williamson et la surveillance des banques dans l'UE », Institut européen de l'Université de Genève, Publications euryopa, vol.27.

### K

- Kerzabi A., (2005), « Surplus économique et entreprise », Thèse de doctorat d'Etat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen.
- Khemakhem A., Ardoin J. L., (1971), « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, France.

### L

- Laghzaoui S., (2009), « Internationalisation des PME : apports d'une analyse en termes de ressources et compétences », *Management & Avenir* 2009/2 (n° 22), PP.52-69.
- Lambert C., (2005), « La fonction contrôle de gestion, contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine, U.F.R sciences des organisations.
- Langlois L., Bonnier L., Bringer M., (2006), « Le contrôle de gestion », édition Berti, Paris.
- Lavastre O., (2001), « Les Coûts de Transaction et Olivier E. Williamson : Retour sur les fondements », Xième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec.
- Lavoie E.A., (2006), « La diversification, une stratégie d'entreprise et de territoire », Colloque de l'entrepreneur gestionnaire : et si on gérait autrement.
- Law F., « La réinternalisation d'activités : Une étude exploratoire du processus de reconstruction des capacités productives de la firme », EDC Paris.

## Références bibliographiques

---

- Le Bihan J., (1960), « L'intégration verticale : le point de vue des producteurs agricoles », In : Économie rurale, N°44, Commercialisation des produits agricoles, PP.57-67.
- Lecerf M., (2006), « Les petites et moyennes entreprises face à la mondialisation », Economies et finances, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I.
- Lehmann-Ortega L., Leroy F., Garrette B., Dussauge P., Durand R., (2013), « Strategor », 6<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Leroy F., (2012), « Les stratégies de l'entreprise », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Les ingénieurs associés (LIA), (2008), « Le calcul des coûts, la gestion et le management par la méthode UVA (Unités de valeur ajoutée) », Courbevoie.
- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A., (2008), « Le Contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Solé A., (2013), « Contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.

## M

- Magakian J. L., Payaud M. A., (2007), « 100 fiches pour comprendre la stratégie d'entreprise », 2<sup>ème</sup> édition Bréal, Paris.
- Marghich A., Errabih S., (2014), « Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines », Dossiers de Recherches en Economie et Gestion : Numéro spécial.
- Mayrhofer U., (2007), « Management stratégique », Bréal éditions, Lexifac gestion, Rosny-sous-bois.
- Meier O., Schier G., (2009), « Fusions acquisitions », Dunod, 3<sup>ème</sup> édition, Paris.
- Melbouci L., (2008), « Le modèle des entreprises publiques algériennes, échec ou fin de mission », Edition El-Amel.
- Melyon G., (2004), « Comptabilité analytique », 3<sup>ème</sup> édition, Bréal éditions, Paris.
- Melyon G., (2007), « Gestion financière », 4<sup>ème</sup> édition, Bréal éditions, France.
- Mendoza C., Zilberberg E., (2011), « Les nouveaux défis de la comptabilité de gestion », L'Expansion Management Review 2011/1 (N° 140), PP.92-103.
- Méric J., (2000), « Le contrôle de gestion entre risque et incertitude », 21<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, France.
- Méritet S., (2000), « La convergence des industries de l'électricité et du gaz naturel : les fusions- acquisitions aux Etats-Unis, Chapitre IX : L'intégration verticale».

## Références bibliographiques

---

- Mesbah Y., (2015-2016), « Les changements des systèmes de contrôle de gestion, cas d'un échantillon des entreprises Algériennes », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen.
- Mévellec P., (1995), « Le calcul des coûts dans les organisations », Éditions La Découverte, Paris.
- Meyssonier F., Pourtier F., (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », Comptabilité -Contrôle - Audit 2006/1 (Tome 12), PP.45-64.
- Milkoff R., (1996), « Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités », IAE de Paris (Université Paris1, Panthéon-Sorbonne) - GREGOR - 1996.06.
- Mordant G., (2001), « Méthodologie d'Analyse financière », Comptabilité.
- Mottis N., (2006), « Le contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> Edition, Editions EMS, Paris.
- Mougou S.P., (2005), « La croissance de l'entreprise, le cas des industries agroalimentaires de l'économie camerounaise », Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de Nantes, France.

### O

- Ogien D., (2008), « Maxi fiches de gestion financière de l'entreprise », Dunod, Paris.

### P

- Patry M., (1994), « Faire ou faire faire : la perspective de l'économie des organisations », Cahiers CIRANO, N° 94c-1, Montréal.
- Penrose E., (2009), « The theory of the growth of the firm », Fourth Edition, Oxford University Press.
- Perry M. K., (1989), « Chapter 4 Vertical integration : determinants and effects », Handbook of industrial organization, volume I, Elsevier science publishers b.v.
- Porter M. E., (1998), « Competitive strategy : Techniques for analysing industries and competitors, Free Press Edition, New York.

### Q

- Quélin B., (2003), « Externalisation stratégique et partenariat : de la firme patrimoniale à la firme contractuelle ? », Revue française de gestion 2003/2, n°143, PP.13-26.



### R

- Robic P., (1994), « Une nouvelle mesure de la stratégie de diversification des PME », *Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, vol. 6, n°3-4, PP.9-36.

### S

- Sadi N.E., (2006), « La privatisation des entreprises publiques en Algérie : objectifs, modalités et enjeux », Office des publications universitaires, 2<sup>ème</sup> édition.
- Saïas M., Métais E., (2001), « Stratégie d'entreprise : évolution de la pensée », *Finance Contrôle Stratégie – Volume 4, N° 1*, PP.183-213.
- Sépari S., Solle G., Le Cœur L., (2014), « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches », 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- Simons R., (1995), « Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal », Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Soparnot R., (2010), « Stratégie des organisations », Hachette supérieur, Paris.
- Soulier D., (1992), « Analyse économique et stratégie d'entreprise », Edicef, Vanves.
- Steiss A.W., (2003), « Strategic management for public and nonprofit organizations », Marcel Dekker, Inc., New York.

### T

- Tadelis S., (2002), « Complexity, Flexibility, and the Make-or-Buy Decision », *The American Economic Review*, Vol.92, No.2, PP.433-437.
- Tae Lee J., (2007), « Déterminants des stratégies de diversification des groupes industriels coréens », *Revue d'économie industrielle*, 117 | 2007, PP.51-74.
- Tanguy L., (2011), « De la théorie des coûts de transaction à une économie des coûts de traduction : l'émergence d'un centre de services mutualisés comme dispositif de contrôle inter-organisationnel », *Business administration*, HEC, France.
- Teller R. (1999), « Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Éditions Management et Société, Caen.
- Thiétart R. A., Xuereb J. M., (2005), « Stratégies: concepts, méthodes, mise en œuvre », Dunod, Paris.
- Toudjine A., (2013), « La pratique du Contrôle de gestion ABC/ABM », Office des Publications Universitaires.

## Références bibliographiques

---

- Turki O., (2006), « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s), May 2006, Tunisie.

### V

- Vergara Canizales V. G., (2009), « Modélisation pour la simulation de l'intégration verticale et virtuelle pour la prise de décision », Thèse de doctorat en Génie mécanique, Ecole doctorale sciences pour l'ingénieur, géosciences, architecture, Nantes.
- Very P., (1991), « Stratégies de diversification, Nouvelles perspectives », Les éditions Liaisons, Paris.
- Villeneuve J., (1997), « Comptabilité de gestion », Direction des communications, Québec.
- Villesèque F., (2003), « Le processus budgétaire comme jeu d'interactions organisationnelles », Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique.

### W

- Walker G., Weber D., (1984), « A Transaction Cost Approach to Make-or-Buy Decisions », Administrative Science Quarterly, Vol. 29, No. 3, PP.373-391.

## *Sites Web consultés*

- <https://www.hbrfrance.fr/>
- <https://www.forbes.com/forbes/#27d97b4637dc>
- [https://www.scribd.com/document/341178152/Controle-Et-Strategie-Henri-BOUQUIN P1-9.](https://www.scribd.com/document/341178152/Controle-Et-Strategie-Henri-BOUQUIN-P1-9)
- <http://www.hbrfrance.fr/chroniques-experts/2016/06/11286-faire-faire-ou-faire-soi-meme-quelle-option-choisir/>
- <http://www.enie.dz/>
- <https://www.groupe-hasnaoui.com/>
- <http://www.serordz.com/>
- <https://www.groupe-chiali.com/fr/>

# *Annexes*

**Identification de l'entreprise**

Entreprise : .....

Forme juridique : .....

Statut : .....

Domaine d'activité : .....

Activités secondaires : .....

Date de création : .....

Capital social : .....

Chiffre d'affaires : .....

Taille de l'entreprise : .....

Nombre de filiales : .....

Nombre d'employés : .....

Principaux inputs : .....

Provenance des inputs : .....

### Questions de l'enquête

#### **Partie 01 : Etude de la stratégie d'internalisation par l'intégration verticale**

##### **Personne interrogée : Président directeur général ou Directeur général**

- Q1. Pouvez-vous nous parler des éléments particulièrement importants de l'histoire de votre entreprise ?
- Q2. Quelle est votre stratégie de développement ?
- Q3. Votre stratégie de développement est-elle orientée vers l'intégration verticale ?
- Q4. Quelles sont les facteurs qui incitent votre orientation vers l'internalisation des activités par l'intégration verticale ?
- Q5. Quelles sont les raisons qui vous incitent à continuer à externaliser certaines activités ?
- Q6. D'après vous, est-ce que la tentative d'entrer sur un nouveau marché, bien que cette option puisse être difficile puisqu'elle représente la nécessité d'assimiler de nouvelles compétences dans la compagnie, peut être une raison d'opérer une intégration verticale ?
- Q7. Sur quelle base vous prenez la décision d'intégration verticale (en fonction de quelle source d'informations) ?
- Q8. Quels sont les différents cas d'intégration verticale (amont ou aval) au sein de votre entreprise ?
- Q9. Pourriez-vous nous décrire le processus d'intégration verticale des activités ?
- Q10. Quelles sont les difficultés rencontrées dans le cadre de cette intégration ?
- Q11. Est-ce que les produits provenant de vos activités internalisées sont réutilisés en interne ?
- Q12. Pensez-vous que l'intégration verticale a un impact sur la qualité et les coûts ?
- Q13. Où en êtes-vous en matière d'intégration ? Votre démarche consiste-elle à aller vers une large intégration dans l'avenir ?
- Q14. Comment assurez-vous que la stratégie d'internalisation décidée est effectivement mise en œuvre ?
- Q15. Y-a-t-il des contraintes liées à vos activités internalisées ?
- Q16. Comment arrivez-vous à garantir une coordination entre vos différentes activités ?
- Q17. Comment répartissez-vous les ressources (financières, compétences, etc.) entre vos différentes activités ?
- Q18. Existe-il une concurrence entre les différentes entités autour de l'allocation des ressources ?

## Annexes

---

- Q19. Quelle est la structure organisationnelle actuelle de votre organisme ?
- Q20. Avez-vous mis en place une organisation spécifique du management de l'entreprise pour gérer vos différentes activités ?
- Q21. Quelles sont les principales relations internes (cessions) qui existent au sein de votre entreprise ?
- Q22. Existe-il une facturation dans les cessions internes ?
- Q23. Comment fixez-vous le prix des différentes cessions internes existantes ?
- Q24. Comment maîtrisez-vous l'information ?
- Q25. Avez-vous un système d'information formalisé dans votre entreprise ?
- Q26. Avez-vous des informaticiens et quelle est la nature de leur travail ?
- Q27. Est-ce qu'au niveau décentralisé le personnel est au courant de la stratégie de l'entreprise ?
- Q28. A quel niveau se prennent les décisions non stratégiques (opérationnelles) ?
- Q29. Est-ce que vous acceptez que vos unités opérationnelles prennent des décisions de manière autonome ? Si oui, pouvez-vous nous donner des exemples ?
- Q30. A quel niveau la performance est-elle mesurée ?
- Q31. Le chiffre d'affaires est-il mesuré par produit, par client, par segment d'activité ?
- Q32. Les marges sont-elles analysées, comment ?
- Q33. Qui définit les objectifs et les moyens pour la mesure de la performance ?
- Q34. Quels types de performances sont mesurés ?
- Q35. A l'aide de quels outils la performance est-elle mesurée le plus souvent ?
- Q36. A quelle fréquence la performance est-elle mesurée ?
- Q37. Sous quelle forme les résultats sont-ils présentés ?
- Q38. Existe-il un contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? Qui l'exerce ? Sous quelle forme ?
- Q39. Pensez-vous que cette fonction vous aide vraiment à piloter votre performance ?
- Q40. D'après vous, quelle est l'utilité du contrôle de gestion dans la maîtrise des différentes activités de l'entreprise ?

**Durée de la rencontre :** .....

**Commentaires généraux sur la rencontre** (comportement général de la personne rencontrée) :

.....

### **Partie 02 : Etude du contrôle de gestion dans les activités internalisées**

#### **Personne interrogée : Contrôleur de gestion central**

- Q1. Quelle est votre mission principale dans l'entreprise ?
- Q2. Y a-t-il d'autres personnes qui participent au contrôle de gestion ?
- Q3. Quel est le niveau d'instruction et les compétences exigés au contrôleur de gestion ?
- Q4. Quels sont les principaux outils que vous utilisez pour le suivi des différentes activités ?
- Q5. Quels sont les différents coûts que vous calculez souvent ?
- Q6. Utilisez-vous la méthode ABC ? Pourquoi et comment ?
- Q7. En quoi cette méthode (ABC) peut être plus efficace et pertinente par rapport aux méthodes classiques ?
- Q8. Comment procédez-vous au contrôle budgétaire et à l'analyse de vos écarts ?
- Q9. Comment définissez-vous le seuil à partir duquel les écarts sont jugés significatifs nécessitant une réaction ?
- Q10. Utilisez-vous les tableaux de bord stratégiques (BSC) ? Pourquoi ?
- Q11. Quels sont les principaux indicateurs que vous calculez ?
- Q12. Ces indicateurs sont-ils majoritairement quantitatifs ou qualitatifs ?
- Q13. Ces indicateurs sont-ils plutôt d'ordre financier ou non financier ?
- Q14. Ces indicateurs sont-ils révisés périodiquement ? Si oui, avec quelle périodicité ?
- Q15. Qui sont les utilisateurs des indicateurs calculés ?
- Q16. Utilisez-vous un logiciel de gestion intégré particulier ? Si oui, quel type et quelles sont ses composantes ?
- Q17. Est-ce que les dysfonctionnements sont détectés et neutralisés à temps grâce au logiciel ?
- Q18. Ce logiciel a-t-il un impact sur votre métier ?
- Q19. Rencontrez-vous des difficultés en termes d'utilisation de ce logiciel ? Si oui, de quelle nature ?
- Q20. La maîtrise des logiciels de gestion a-t-elle été exigée lors de votre recrutement ?
- Q21. D'après vous, quelle est l'utilité du contrôle de gestion dans la maîtrise des différentes activités de l'entreprise ?
- Q22. Quelles sont selon vous les choses à revoir pour améliorer le contrôle de gestion ?

**Durée de la rencontre :** .....

**Commentaires généraux sur la rencontre** (comportement général de la personne rencontrée) :

.....

## *Liste des figures*



## Liste des figures

---

<b>Figure N°01</b> : Processus de contrôle.....	16
<b>Figure N°02</b> : Critères d'évaluation selon Anthony.....	17
<b>Figure N°03</b> : Processus de contrôle de gestion.....	22
<b>Figure N°04</b> : La place du contrôle de gestion dans la structure.....	27
<b>Figure N°05</b> : Représentation de la hiérarchie des coûts.....	47
<b>Figure N°06</b> : Les étapes du cycle plan/budget.....	55
<b>Figure N°07</b> : Objectifs de la diversification (Liste non exhaustive).....	78
<b>Figure N°08</b> : Trois tests de Porter.....	79
<b>Figure N°09</b> : La chaîne de valeur selon M. Porter.....	89
<b>Figure N°10</b> : Stratégie de domination.....	91
<b>Figure N°11</b> : Matrice du BCG.....	96
<b>Figure N°12</b> : Modalités de croissance de l'entreprise.....	105
<b>Figure N°13</b> : Les motivations des fusions-acquisitions.....	107
<b>Figure N°14</b> : La décision de faire ou faire faire par rapport à la flexibilité et au contrôle.....	118
<b>Figure N°15</b> : Evolution de l'entreprise algérienne avant la restructuration. ....	193
<b>Figure N°16</b> : Evolution du mode de gestion de l'entreprise Algérienne depuis l'indépendance.....	199
<b>Figure N°17</b> : Organigramme de l'ENIE.....	206
<b>Figure N°18</b> : Agrégats de gestion de l'ENIE.....	210
<b>Figure N°19</b> : Organigramme de la Holding GSH SPA.....	218
<b>Figure N°20</b> : Organigramme des filiales du GSH.....	219
<b>Figure N°21</b> : Activités du GSH.....	224
<b>Figure N°22</b> : Organigramme de la SEROR.....	233
<b>Figure N°23</b> : Organigramme de la Holding Groupe CHIALI SPA.....	241
<b>Figure N°24</b> : Périmètre de consolidation comptable.....	242

## *Liste des tableaux*

## Liste des tableaux

---

<b>Tableau N°01</b> : La différence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....	41
<b>Tableau N°02</b> : Vecteur de croissance de l'entreprise.....	77
<b>Tableau N°03</b> : Théories de la diversification selon Joon Tae Le.....	80
<b>Tableau N°04</b> : Typologie des diversifications.....	82
<b>Tableau N°05</b> : Les modalités d'internationalisation.....	88
<b>Tableau N°06</b> : Les stratégies de base.....	88
<b>Tableau N°07</b> : Acheter, collaborer ou faire soi-même ?.....	113
<b>Tableau N°08</b> : Exemples d'intégration verticale des entreprises de l'industrie lourde.....	194
<b>Tableau N°09</b> : Le cas d'intégration de la SNS.....	195
<b>Tableau N°10</b> : Structures de quelques entreprises industrielles en 1979.....	196

# *Table des matières*

<b>Introduction Générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I : Fondements théoriques du Contrôle de gestion.....</b>	<b>8</b>
Introduction.....	9
Section I. Notions générales sur le contrôle de gestion.....	11
I.1. Historique du contrôle de gestion.....	11
I.1.1. Histoire du « contrôle ».....	11
I.1.2. Apparition et évolution du contrôle de gestion.....	12
I.2. Définitions du contrôle de gestion.....	14
I.2.1. La notion de contrôle.....	15
I.2.2. Les premières définitions du contrôle de gestion.....	16
I.2.3. Définitions d'après Certains Auteurs.....	19
I.3. Processus et finalité du contrôle de gestion.....	22
I.3.1. Processus du contrôle de gestion « de la planification à l'apprentissage »....	22
I.3.2. Quelle finalité pour le contrôle de gestion ?.....	24
I.4. L'organisation de la fonction contrôle de gestion.....	26
I.4.1. La place du contrôle de gestion.....	26
I.4.2. Situation du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise...	27
I.5. Le métier du contrôleur de gestion.....	29
I.5.1. Rôles et missions du contrôleur de gestion.....	30
I.5.2. Compétences actuelles et futures du contrôleur de gestion.....	32
I.5.3. La fonction contrôle de gestion : un binôme manager/contrôleur.....	34
I.6. Le contrôle de gestion et les autres disciplines de gestion.....	36
I.6.1. Contrôle de gestion et stratégie.....	36
I.6.2. Contrôle de gestion et finance.....	37
I.6.3. Contrôle de gestion et comptabilité.....	38
I.6.4. Contrôle de gestion et marketing.....	39
I.6.5. Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.....	39
I.6.6. Contrôle de gestion et les autres formes de contrôle.....	40

## Table des matières

---

Section II. Les outils du contrôle de gestion.....	43
II.1. Outils de suivi des résultats de nature comptable : (Comptabilité de gestion/calcul des coûts).....	43
II.1.1. La comptabilité analytique (de gestion).....	43
II.1.2. Le calcul des coûts.....	45
II.1.2.1. Histoire du « calcul des coûts ».....	45
II.1.2.2. Définition du coût.....	46
II.1.2.3. La hiérarchie des coûts.....	47
II.1.2.4. Choix de la méthode d'analyse des coûts : à la recherche du coût pertinent.....	47
II.1.2.5. Les nouvelles méthodes de calcul des coûts.....	49
II.1.3. Les apports de la comptabilité de gestion au contrôle de gestion.....	54
II.2. Outils de prévision (Plans/budgets).....	54
II.2.1. Le plan stratégique : prévision à long terme.....	55
II.2.2. Le plan opérationnel : prévision à moyen terme.....	56
II.2.3. Les Budgets : prévision à court terme.....	56
II.2.3.1. Qu'est-ce qu'un budget ?.....	56
II.2.3.2. Les catégories de budgets.....	57
II.2.3.3. Le Budget Base Zéro (BBZ).....	58
II.3. Les systèmes de suivi : (Contrôle budgétaire, tableaux de bord et reporting).....	59
II.3.1. Le contrôle budgétaire.....	59
II.3.2. Le tableau de bord : un outil de pilotage complémentaire.....	60
II.3.3. Du pilotage au reporting.....	63
II.3.4. Les tableaux de bord et leur équilibrage.....	64
II.4. Le système d'information.....	66
II.4.1. Le système d'information « contrôle de gestion ».....	67
II.4.2. L'exemple privilégié dans les rapports « système d'information-contrôle » : l'ERP.....	67
II.5. L'analyse financière.....	69
II.5.1. Les techniques d'analyse financière.....	69
Conclusion.....	72

## Table des matières

---

<b>Chapitre II : De la diversification à l'internalisation.....</b>	<b>73</b>
Introduction.....	74
Section I. Stratégies et modes de croissance des entreprises.....	75
I.1. Les choix stratégiques d'entreprise.....	75
I.1.1. La stratégie de diversification.....	75
I.1.1.1. Définitions de la diversification.....	76
I.1.1.2. Pourquoi la diversification ?.....	78
I.1.1.3. Théories de la diversification.....	80
I.1.1.4. Les formes de la diversification.....	82
I.1.1.5. Avantages et limites de la diversification.....	83
I.1.2. La stratégie de spécialisation et le recentrage.....	84
I.1.2.1. Définition de la spécialisation.....	84
I.1.2.2. Avantages et inconvénients de la spécialisation.....	85
I.1.2.3. Le recentrage.....	85
I.1.2.4. Pourquoi le recours au recentrage ?.....	85
I.1.3. La stratégie d'internationalisation.....	86
I.1.3.1. Qu'est-ce que l'internationalisation ?.....	86
I.1.3.2. Pourquoi l'internationalisation ?.....	87
I.1.3.3. Les modalités d'internationalisation.....	87
I.1.4. Les stratégies génériques : (compétitives/concurrentielles/de base).....	88
I.1.4.1. La stratégie de domination par les coûts et les volumes.....	91
I.1.4.2. La stratégie de différenciation.....	92
I.1.4.3. La stratégie de focalisation : (de concentration/de niche).....	94
I.1.5. Les matrices d'analyse de portefeuille : (modèles d'analyse stratégique)...	95
I.1.5.1. La matrice BCG.....	95
I.1.5.2. La matrice Mc Kinsey : (Matrice attraits/atouts).....	97
I.1.5.3. La matrice Arthur D. Little.....	98
I.1.6. La stratégie d'externalisation : (Outsourcing).....	99
I.1.6.1. Qu'est-ce-que l'externalisation.....	99
I.1.6.2. Les activités concernées par l'externalisation.....	100
I.1.6.3. Avantages et risques de l'externalisation.....	101

## Table des matières

---

I.1.7. La stratégie d'internalisation (Insourcing).....	102
I.1.7.1. Qu'est-ce qu'une internalisation ?.....	102
I.1.7.2. Formes d'intégration.....	103
I.1.7.3. Avantages et limites de l'internalisation.....	103
I.2. Les modes de croissance de l'entreprise :.....	104
I.2.1. La croissance externe : (Fusions et acquisitions).....	106
I.2.1.1. Modalités de la croissance externe.....	106
I.2.1.2. Les motivations de la croissance externe.....	107
I.2.2. La croissance interne.....	108
I.2.3. La croissance conjointe : (Alliances et partenariats).....	110
I.2.3.1. Formes de la croissance conjointe.....	110
Section 2. La décision de « faire » ou de « faire faire » : (make or buy).....	114
Conclusion.....	124
<b>Chapitre III : Contrôle des activités internalisées.....</b>	<b>125</b>
Introduction.....	126
Section I. Pourquoi « Faire » au lieu de « Faire faire » ?.....	128
I.1. La stratégie d'intégration verticale « Faire ».....	128
I.1.1. Histoire de l'intégration verticale : (Standard Oil, General Motors, Ford)...	129
I.1.2. Définitions de l'intégration verticale.....	131
I.1.3. Degré d'intégration verticale.....	133
I.1.4. Les raisons d'intégration verticale : (principaux motifs).....	133
I.1.5. Les formes d'intégration verticale.....	136
I.1.6. Avantages et limites de l'intégration verticale.....	139
I.2. Les théories mobilisées pour expliquer la décision d'intégration verticale.....	145
I.2.1. La théorie des coûts de transaction.....	145
I.2.1.1. Théorème de Coase.....	147
I.2.1.2. Williamson (Problème d'opportunisme des acteurs).....	152
I.3. L'intégration actuellement.....	159
Section II. Le contrôle de gestion dans les activités internalisées.....	161
II.1. Le contrôle de gestion classique des activités internalisées.....	161
II.1.1. La décentralisation, caractéristique générale des grandes organisations...	162



## Table des matières

---

II.1.2. Le contrôle de gestion classique de l'entreprise décentralisée.....	164
II.1.2.1. La décentralisation de la fonction contrôle de gestion.....	166
II.1.2.2. L'utilisation d'outils de contrôle adaptés.....	169
II.2. Le contrôle de gestion moderne des activités internalisées.....	177
II.2.1. Le contrôle de gestion et les progiciels de gestion intégrés de type ERP...	178
II.2.2. Impacts des ERP sur le contrôle de gestion et sur les contrôleurs de gestion.....	184
Conclusion.....	186
<b>Chapitre IV : Etude pratique dans quelques entreprises algériennes.....</b>	<b>188</b>
Introduction.....	189
Section I. L'intégration des entreprises algériennes : Historique. ....	191
I.1. Bref survol de l'entreprise algérienne.....	191
I.2. L'intégration, orientation de l'entreprise publique industrielle algérienne...	194
I.3. La remise en cause de la logique d'intégration, à partir de 1979.....	196
Section II. Le contrôle des activités internalisées dans les entreprises algériennes.....	201
II.1. Cadre méthodologique.....	201
II.1.1. Echantillon d'enquête.....	201
II.1.2. Recueil et analyse des données.....	202
II.2. Etude de cas.....	205
II.2.1. Cas de l'Entreprise Nationale des Industries Électroniques « ENIE »....	205
II.2.1.1. Présentation de l'ENIE.....	205
II.2.1.2. Présentation de la ligne technologique de l'ENIE et de ses cas d'internalisation.....	207
II.2.1.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein de l'ENIE.....	209
II.2.1.4. Résultats de l'enquête au sein de l'ENIE.....	212
II.2.2. Cas du Groupe des Sociétés HASNAOUI « GSH ».....	217
II.2.2.1. Présentation du GSH.....	217
II.2.2.2. Présentation de la ligne technologique du GSH et de ses cas d'internalisation.....	219
II.2.2.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein du GSH.....	222
II.2.2.4. Résultats de l'enquête au sein du GSH.....	227

## Table des matières

---

II.2.3. Cas de la Société d'Etude et de Réalisation d'Ouvrage d'Art de l'Ouest « SEROR ».....	232
II.2.3.1. Présentation de la SEROR.....	232
II.2.3.2. Présentation de la ligne technologique de la SEROR et de ses cas d'internalisation.....	232
II.2.3.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein de la SEROR.....	234
II.2.3.4. Résultats de l'enquête au sein de la SEROR.....	238
II.2.4. Cas du « Groupe CHIALI ».....	240
II.2.4.1. Présentation du groupe.....	240
II.2.4.2. Présentation de la ligne technologique du Groupe CHIALI et de ses cas d'internalisation.....	241
II.2.4.3. Pratiques de contrôle de gestion au sein du Groupe CHIALI....	245
II.2.4.4. Résultats de l'enquête au sein du Groupe CHIALI.....	247
II.3. Analyse des informations collectées et discussion des résultats.....	249
Conclusion.....	258
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>259</b>
<b>Références bibliographiques.....</b>	<b>267</b>
<b>Annexes.....</b>	<b>279</b>
<b>Liste des figures.....</b>	<b>284</b>
<b>Liste des tableaux.....</b>	<b>286</b>

## **Résumé :**

L'internalisation est un processus qui consiste à intégrer non seulement les activités du cœur du métier de l'organisation, mais aussi des activités amont ou aval (intégration verticale), ce qui induit une grande complexité dans le pilotage. Afin de maîtriser cette complexité due à la multitude d'activités internalisées, une décentralisation de l'acte de gestion s'impose. Cette décentralisation induit à son tour des délégations d'autorité et donc un besoin croissant de contrôle.

Le contrôle de gestion est un processus destiné à aider les managers et les opérationnels des entreprises à piloter et suivre leurs activités. L'objet de cette recherche est d'étudier la nature du contrôle de gestion dans les activités internalisées par l'intégration verticale. Nous étudions les cas ENIE, GSH, Groupe CHIALI et SEROR, pour une évidence pratique.

**Mots clés :** Compétitivité, Croissance, Intégration verticale, Complexité, Décentralisation, Contrôle de gestion, Pilotage, Performance.

## **ملخص :**

التدخيل هو عملية دمج الأنشطة الداخلة في نطاق مجال نشاط الشركة الأساسي، و كذلك الأنشطة الخلفية لنشاطها أو الأمامية (التكامل العمودي)، و هذا يؤدي إلى تعقد في إدارة هذه الأنشطة. من أجل السيطرة على هذا التعقد الناجم عن تعدد الأنشطة المدخلة، من الضروري تطبيق اللامركزية في الإدارة. هذه اللامركزية تؤدي بدورها إلى تفويضات للسلطة، وبالتالي إلى الحاجة المتزايدة للمراقبة.

مراقبة التسيير هي عملية مصممة لمساعدة مديري الشركات والأعوان الفرعيين لإدارة ومراقبة أنشطتهم. الغرض من هذا البحث هو دراسة طبيعة مراقبة التسيير في الأنشطة المدخلة عن طريق التكامل العمودي. ندرس حالات ENIE، GSH، Groupe CHIALI و SEROR، من أجل تحليل عملي للموضوع.

**كلمات مفتاحية :** التنافسية، النمو، التكامل العمودي، التعقد، اللامركزية، مراقبة التسيير، القيادة، الأداء.

## **Abstract :**

Internalization is a process of integrating not only core business activities of the organization, but also upstream and downstream activities (vertical integration), which leads to great complexity in the management. In order to master this complexity due to the multitude of internalized activities, a decentralization of the management act is necessary. This decentralization induces delegations of authority and therefore a growing need for control.

Management control is a process designed to help managers and operational staff to manage and monitor their activities. The purpose of this research is to study the nature of management control in internalized activities through vertical integration. We study the ENIE, GSH, Groupe CHIALI and SEROR cases, for practical evidence.

**Keywords :** Competitiveness, Growth, Vertical Integration, Complexity, Decentralization, Management Control, Piloting, Performance.