

Etude empirique sur l'apport du reporting de gestion dans la prise de décisions stratégiques

- Dr AKILA RACHEDI Née ZOUAOU

Enseignante, chercheur Laboratoire(LAREMO)

UMMTO (ALGERIE)

Mail : zouaakila@yahoo.fr

-Pr CHABANE BIA

Professeur et Directeur du Laboratoire de Recherche en Management des Organisations (LAREMO).

UMMTO (ALGERIE)

Mail : biachabane@yahoo.fr

RESUME :

Ce travail vise à enrichir la compréhension du reporting de gestion en tant qu'outil de contrôle de gestion dans l'entreprise, par la mobilisation d'une nouvelle théorie qu'est la théorie de « la tétranormalisation » dans le but de fournir aux praticiens notamment Algériens, des compléments d'information sur les éléments de pertinence à prendre en compte dans une démarche de recherche de performance.

A travers une étude empirique dans le secteur de l'électrotechnique, secteur d'innovation et de forte valeur ajoutée, cette recherche s'attache à mettre en avant la contribution des outils du contrôle de gestion notamment le reporting de gestion dans la prise de décisions. L'objectif est de comprendre si le reporting de gestion en tant que dimension du contrôle de gestion destiné à la hiérarchie, permet d'évaluer les activités de l'entreprise ou de responsabiliser ses managers pour une prise de décisions efficace.

Mots clés : Contrôle de gestion, reporting, coûts, prise des décisions, entreprise publique algérienne.

Abstract:

This work aims to enrich the understanding of management reporting as a management control tool in the company, by the mobilization of a new theory, the theory of "tetranormalization" in order to provide practitioners including Algerians, Additional information on the elements of relevance to be taken into account in a performance-based approach. Through an empirical study in the electrotechnical sector, a sector of innovation and high added value, this research focuses on highlighting the contribution of management control tools, particularly management reporting in decision-making. The objective is to understand whether management reporting as a dimension of management control for the hierarchy makes it possible to evaluate the activities of the company or to hold its managers accountable for effective decision-making.

Key words: Management control, reporting, costs, decision making, public enterprise in Algeria.

INTRODUCTION

La prise de décisions stratégiques constitue un enjeu essentiel et délicat dans la conduite du changement dans les organisations. Le contrôle de gestion est par conséquent, de plus en plus important pour le travail des managers dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie comme support à la prise de décisions.

L'objectif de la présente recherche consiste à présenter la gestion des coûts comme un outil de contrôle de gestion et sa contribution dans la prise de décisions stratégiques. En effet, les coûts interviennent à tous les niveaux de décisions de l'entreprise. Pour optimiser le couple coûts-valeur, et dans une perspective stratégique, les dirigeants doivent attendre de la comptabilité de gestion qu'elle les informe sur l'intégralité des coûts engendrés par les produits ainsi que les différents composants de ces coûts. Pour l'entreprise algérienne et dans le cadre des décisions d'ordre stratégiques, il est important de les connaître lorsque l'on cherche à développer des stratégies de domination par les coûts ou de différenciation.

Le travail s'organise de la façon suivante. La première partie expose le cadre théorique de la recherche et la problématique de la théorie de la « tétranormalisation ». La seconde partie présente le terrain et la méthodologie de recherche. La troisième partie du texte a pour objectif d'analyser les résultats.

1. LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

La théorie de la « tétranormalisation »¹ de l'ISEOR² est aujourd'hui reconnue comme une véritable solution à la situation de crise, un vecteur de croissance et de développement de l'économie. Pour s'en convaincre, il suffit de constater le nombre important de réflexions sur le thème qui sont apparues ces dernières années Savall et Zardet (2005,2009,2011,2012) , Savall ,H, Zardet,V., Bonnet ,M ., (2009).

Savall et Zardet (2005) considèrent que les conflits normatifs résultent de la rencontre de normalisations issues de domaines distincts. Les quatre pôles de normes : les normes d'activité, de production et d'échanges commerciaux (OMC...), les normes comptables et financières (IASB, IFRS...), les normes sociales relatives à l'emploi et aux conditions de vie au travail (OIT...), enfin les normes de qualité, environnement et de sécurité (ISO...) conduisent les entreprises à faire face à des attentes des parties prenantes qui sont disproportionnées et incompatibles entre elles. Les entreprises étaient habituées à fonctionner avec des normes comptables, financières et commerciales et doivent maintenant prendre en compte les normes de citoyenneté mondiale (nouvelle version de la Responsabilité Sociale de l'Entreprise) correspondant aux ailes sociale et environnementale (Boje, 2009 ; Schipper & Boje, 2008; Mir, Marens, & Mir, 2008; Edward & Willmott, 2008).

L'intégration de ces quatre types de normes a notamment pour but d'éviter que les normes financières traditionnelles focalisées sur les performances visibles et à court terme ne créent un déséquilibre du système de développement durable, au détriment de la performance économique globale et des normes sociales et environnementales Savall et Zardet (2005).

La « tétranormalisation » est alors définie comme l'ensemble des processus de conception, de diffusion, d'application et de contrôle des normes : la raison d'être des normes est de fixer les règles du jeu pour les activités humaines, sociales, économiques et culturelles.

Ainsi, la théorie naissante de la « tétranormalisation » se propose d'identifier les phénomènes qui transforment et perturbent les règles du jeu économique et social, d'en décrire les

¹La « tétranormalisation » est une théorie développée par Savall.H et Zardet .V ,Université Jean Moulin Lyon 3.

² ISEOR : Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations. Centre de recherche associé à L'Université Jean Moulin Lyon 3 et à l'EM. Lyon (Voir le site Internet : www.iseor.com).

caractéristiques et les incidences sur les entreprises, de fournir un concept plus pertinent de la performance globale pour l'évaluation et la prise de décisions dans les organisations, et d'étudier les conditions de faisabilité et de compétitivité des stratégies proactives qui permettent de mieux intégrer les normes, tant au niveau des entreprises, pour leur application, qu'à celui des institutions pour leur généralisation, diffusion, contrôle et sanctions.

Ainsi, l'objectif principal de la « tétranormalisation » est celui d'éviter les pratiques déloyales conduisant à une détérioration de la santé et des conditions de travail afin de réaliser des performances économiques à court terme par le biais de l'externalisation des coûts cachés à court et à long terme dans l'environnement. Elle vise aussi à promouvoir une responsabilité sociale durable et supportable par les entreprises par l'intégration de quatre types de normes :

- ✓ Les normes sociales : la nécessité de faire connaître les méthodes permettant de concilier les normes sociales et la performance économique aux différents partenaires sociaux, en particulier les employeurs, les syndicats et les ministères du travail.
- ✓ les normes comptables et financières : la nécessité de faire apparaître dans un bilan financier rénové les contributions positives et négatives de l'entreprise sur la santé au travail.
- ✓ Les normes OMC du commerce international : la nécessité de rétablir la vérité des coûts et des prix lorsque des entreprises ou des pays dégradent les conditions de travail individuelles et collectives.

Partant de là, la question principale que cette recherche s'applique à structurer et à clarifier par la suite, peut dès à présent être posée comme suit :

- **Quelle démarche le décideur-stratège, doit-il mettre en œuvre pour transformer en opportunités les contraintes liées à un environnement normatif de plus en plus complexes ?**
- **Quelles sont les types de stratégies que le décideur stratège de l'entreprise publique algérienne adopte à base du reporting de gestion pour être compétitif ?**

Il n'est a priori guère aisé de répondre précisément à ces deux questions dans la mesure où les recherches empiriques réalisées sur le sujet sont peu nombreuses et fournissent des conclusions partielles.

1.1. Le cadre conceptuel de la tétranormalisation

La théorie de la tétranormalisation offre un cadre conceptuel pour analyser les contraintes de l'action stratégique dues à la prolifération, la contradiction, l'instabilité et la méconnaissance des normes émises par et sur les territoires. En effet, Trois points de vue s'affrontent:

- ✓ celui du **normalisateur** qui considère la pertinence de ses normes et qui est attaché à leur respect, y compris en lui ajoutant un volet incitatif, coercitif ou répressif;
- ✓ celui du **dirigeant** d'organisation qui doit arbitrer entre les normes parfois contradictoires, sources de coûts visibles ou cachés pour son organisation;
- ✓ celui de la cible pour laquelle les normes peuvent être un élément de construction ou de projection favorable, ou au contraire une contrainte et une entrave.

1.2. Le dirigeant acteur principal de l'intégration des normes dans l'entreprise

Lorsque le dirigeant prend une décision et lorsqu'il pilote ses activités, il rencontre des normes au sens large. Ce décideur-stratège est réduit à choisir ses « infractions préférées », car il ne peut pas respecter simultanément ces différentes normes, en partie contradictoires (Savall & Zardet, 2003).

La tétranormalisation révèle en réalité les conflits d'intérêt, entre les parties prenantes, non résolus qui sont à l'origine des divergences entre les différentes normes. Selon Zardet.V Savall & Bonnet M (2008), Les frontières virtuelles constituées par certaines normes entravant le

pilotage de l'entreprise et constituent de sérieux obstacles à l'action, l'initiative et l'innovation des acteurs.

« Les difficultés croissantes des acteurs (dirigeants, cadres, personnels) à comprendre, décider, agir, bref piloter, chacun à la place qu'il occupe dans l'organisation, sont repérables par des faits significatifs d'un environnement devenu complexe, multiforme, fluctuant et déroutant » (Méric, Pesqueux & Solé, 2009).

La prise de décisions est facilitée lorsque le décideur-stratège choisit une stratégie d'intégration des normes, car il gère mieux les disparités d'origine normative (Véronique Zardet Henri Savall Marc Bonnet, 2012).

Pour assurer les arbitrages entre les normes incompatibles et décider des stratégies d'intégration des nouvelles normes induisant des transformations au sein de l'entreprise, il est nécessaire que la coordination provienne du sommet stratégique. La tétranormalisation peut être source d'innovation et de stratégie proactive lorsque le dirigeant accepte d'être le véritable pilote de l'intégration des normes. En effet, L'intégration des normes constitue une bonne pratique de gestion et de contrôle interne.

1.3. Nécessité d'une stratégie proactive

La mise en œuvre d'une démarche proactive d'intégration des normes au travers d'un management innovateur comme le soulignent Savall et Zardet (2005) permet de transformer en opportunités les contraintes liées à un environnement normatif de plus en plus complexe. Lorsque la décision d'intégration est prise, un cycle vertueux consiste à mettre en œuvre, appliquer, puis évaluer l'intégration des normes et leurs conséquences sur la performance globale. L'intégration des normes suppose l'étude de leur compatibilité avec des stratégies proactives de l'entreprise (Ailleret, 1982) et (Billote, 1997).

La comptabilité de gestion doit montrer comment l'entreprise alloue et consomme ses ressources, elle calcule et analyse les différents coûts ; en outre elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions.

La comptabilité de gestion d'une entité peut donc être organisée selon différentes méthodes, adaptées au contexte de production, de distribution et à son organisation.

L'aspect coût, à lui seul, est d'une dimension stratégique car un coût valorise les ressources consommées, les compétences requises pour la fabrication des produits et l'efficacité de l'usage de ses ressources.

L'objectif de cette partie se limite à la nature des décisions impulsées par le critère coût dans l'optique de la maîtrise de la performance, il ne traite pas du processus de décision relevant des théories de management.

2. LE TERRAIN ET LA METHODOLOGIE DE RECHERCHE

L'entreprise algérienne Electro- Industrie (EI) est le leader national et continental dans le domaine de l'industrie électronique, son activité remonte à 1985 dans la fabrication des transformateurs de distribution, moteurs électriques, alternateurs, en plus de montage de groupes électrogènes. La capacité de production de transformateurs par l'entreprise couvre environ 70% de marché Algérien. Les ventes de moteurs représentent environ 30% de sa capacité de production.

Les produits fabriqués par l'entreprise sont conformes aux recommandations CEI (Comité Européen d'Industrie) et aux normes Allemandes DIN/VDE (Institut Allemand des Normes/Groupe Allemand d'Electricité).

L'entreprise a réalisé en 2002 un chiffre d'affaire de 1.400 Milliard de Dinars.

Le mode opératoire de la recherche s'est articulé autour :

- D'entretiens : c'est au travers d'eux qu'une mine d'informations qualitatives a été collectée pour consolider nos connaissances sur l'entreprise. Ils ont ciblé :

- La direction générale, assistant DG chargé du contrôle de gestion;
- Le service comptabilité analytique
- D'une enquête par questionnaire ;
- D'exploitation de la documentation interne.

3. RESULTATS DE LA RECHERCHE

La comptabilité de gestion doit montrer comment l'entreprise alloue et consomme ses ressources, elle calcule et analyse les différents coûts ; en outre elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions. Elle peut donc être organisée selon différentes méthodes, adaptées au contexte de production, de distribution et à son organisation. L'aspect coût, à lui seul, est d'une dimension stratégique car un coût valorise les ressources consommées, les compétences requises pour la fabrication des produits et l'efficacité de l'usage de ses ressources.

L'objectif de cette partie se limite à la nature des décisions impulsées par le critère coût dans l'optique de la maîtrise de la performance. Notons ici que la gestion stratégique des coûts peut obéir à plusieurs objectifs tels que :

- La traçabilité des coûts et leur maîtrise : déterminer l'origine des coûts, les calculer correctement, les suivre et les contrôler en vue de leur maîtrise ;
- L'optimisation des coûts : réduction des coûts afin de maximiser la rentabilité ou leur affectation ou réaffectation de façon à les rendre plus efficaces.

3.1 La stratégie de redéploiement organisationnel

Un redéploiement organisationnel est la réorganisation des activités afin d'avoir une idée claire et partagée des potentiels de l'organisation et de la manière de les exploiter avec succès : les entreprises gagnantes cherchent continuellement à se restructurer pour répondre aux mutations de leur environnement et être ainsi plus compétitives.

Il vise un meilleur fonctionnement des structures de travail et de décisions, au-delà de l'efficacité qu'il entraîne en termes de cohérence des actions et des objectifs de synergie, il peut produire une réduction ou une optimisation des coûts.

Rappelons à cet effet, qu'EI a connu en 2016 un redéploiement organisationnel. Ce redéploiement a généré des changements profonds par rapport à l'organisation qui a prévalu de 1999 à 2015, lesquels changements seront résumés dans les points ci-après.

A. Séparation de l'activité « moteur et prestations techniques »

Les coûts sont provoqués par les activités. Le problème des responsables consistait à sélectionner quelles sont les activités à l'origine du coût. L'estimation de la relation entre les coûts et les activités aidera à savoir comment rendre l'exploitation plus rentable. En connaissant les coûts des activités, les dirigeants savent à combien s'élèvent les coûts que l'organisation supportera vraisemblablement.

C'est dans cet esprit que la scission de l'unité UMP en deux unités a été réalisée : moteurs électriques d'une part et prestations techniques d'autre part vu que ce dernier est censé fournir des services pour les deux unités productrices des transformateurs et des moteurs.

Cette section vise une meilleure connaissance et calcul des coûts du produit moteur d'une part et du service prestations techniques d'autre part. Elle détermine le niveau de performance de chacune d'elle car une activité performante, produisant des résultats positifs ne doit pas voiler une activité déficitaire.

L'activité moteur étant, d'après les propos des responsables, de faible contribution dans le chiffre d'affaires. Quant aux prestations techniques, elles sont génératrices des coûts sans avoir de recettes car elles sont considérées comme un service interne au profit des deux unités : unité transformateurs(UTR) et unité moteur (UM).

Les raisons ayant motivé cette décision de scission se rapportent aux coûts :

Les services fournis par les prestations techniques sont au profit des deux unités UTR et UM ; Les charges prestations techniques ne sont supportées que par l'UM jusqu'en 2014. Depuis 2015, elles sont affectées comme suit : 10% à l'UM et 90% à l'UTR.

L'unité moteur est déficitaire, du fait qu'elle supportait injustement jusque-là, la totalité des charges prestations techniques. De plus, d'après les propos des responsables, elle est de faible contribution dans le chiffre d'affaires. La décision relative à sa scission vise sa redynamisation, et sa responsabilisation pour produire des résultats positifs.

Pour mieux illustrer la part des charges prestations techniques imputées à l'unité moteur, nous avons pris l'exemple des charges du personnel dans le tableau qui suit.

Tableau N° 1 : Affectation des charges de personnel par unités pour l'exercice 2015.

Unité : Millions de Dinars

| Rubrique/Pai e | Total général affecté par la CAE | Direction général | | UTR | UM/41% | UPT/59 % |
|--|--|-------------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
| Interface/pai e | Charges incorporable s | 524 667 518 | 109 675 445 | 186 230 085 | 93 609 339 | 135 152 649 |
| IMR | | 77 280 636 | 21 556 562 | 19 894 895 | 14 661 290 | 21 167 890 |
| 5 Catégories | | 15 615 141 | 3 782 571 | 4 185 277 | 3 129 271 | 4 518 024 |
| Charges sociales 26% | | 4 059 937 | 983 468 | 1 088 172 | 813 610 | 1 174 686 |
| Œuvres sociales 2% | | 11 583 720 | 2 429 454 | 4 159 403 | 2 043 897 | 2 950 967 |
| Dons de décès | | 418 568 | 418 568 | | | |
| Prime variable | Charges supplémentaires | 6 451 326 | 4 108 986 | 1 171 170 | 479 242 | 691 928 |
| Part du mois d'août | | 43 529 633 | 8 673 804 | 15 954 340 | 7 734 484 | 11 167 005 |
| Rémunératio n PCA | | 300 000 | 300 000 | | | |
| Indemnité rupture relation de travail | | | | | 933 589 | 1 347 911 |
| Total | | 683 899 47 9 | 151 928 85 8 | 232 683 34 2 | 123 404 72 2 | 178 171 060 |

Source : Informations fournies par le service comptabilité analytique

Ce tableau montre que :

-Les charges du personnel générées par l'UMP sont réparties entre UM et l'UPT, à raison de 41% pour l'UM et 59% pour l'UPT avec un total de 301 575 782 DA. La totalité des charges relatives aux prestations techniques (y compris les charges de personnel) sont imputées aux produits moteurs jusqu'en 2014.

-Les charges d'UPT sont plus importantes que celles d'UM.

L'UPT fournit des services internes à l'EI, représentant principalement l'entretien et la maintenance des machines, au profit des deux unités productrices UM et UTR. L'UPT intervient également dans la phase banc d'essai (phase finale) lorsque le moteur ou le transformateur avant sa sortie des ateliers présente une quelconque difficulté.

En imputant les charges salariales de l'UPT comme suit :

-10% pour l'UM ;

-90% pour l'UTR, on obtiendra le tableau suivant :

Tableau N° 2 : Imputation des charges salariales UPT pour UM et UTR

| | UM | | UTR | |
|--|-----|-------------|-----|-------------|
| | % | Montant | % | Montant |
| Charges salariales UPT | 10% | 178 171 06 | 90% | 160 353 954 |
| Total précédant propre à chaque unité | / | 123 404 722 | / | 232 683 342 |
| Total charges de personnel | / | 141 221 828 | / | 393 037 296 |

Source : Informations fournies par le service comptabilité analytique

On déduit que le dé jumelage des deux unités (UM/UPT) a permis une meilleure imputation des coûts, soit 10% seulement destinés à l'UM, alors qu'avant elle supportait la totalité ; et ce en dépit de sa faible activité, comparée à celle des transformateurs.

B. Centralisation de l'activité d'approvisionnement des unités opérationnelles

Il s'agit, de la réunion des différents départements de l'appro-commercial de chaque unité en un seul département appelé : achats locaux et intégration, relié à la direction des achats et approvisionnements.

C'est une sorte de centrale d'achat unique pour l'UTR, l'UM et l'UPT. Cette structure envisage non seulement une traçabilité des matières, pièces intégrées et outils acquis, mais aussi une réduction des coûts d'achat, de stockage et de gestion des stocks. Les approvisionnements sont d'origine locale et étrangère.

C. La création de nouvelles structures

Elles sont au nombre de cinq :

-Création d'une direction chargée de la communication d'entreprise dans le but d'une part, de d'une meilleure circulation de l'informations dans l'entreprise, et ce d'une manière descendante et ascendante, et d'optimiser la communication et améliorer la compétitivité d'autres parts ;

-Création d'une direction chargée de la qualité, hygiène, sécurité, environnement (QSHE) dans un objectif de veiller à la sécurité des personnes et la fiabilité des installations d'une part, veiller à réduire l'impact de l'activité industrielle sur l'environnement d'autre part ;

-Création d'une direction chargée du commercial et marketing afin de définir la place des canaux de vente, piloter et manager les équipements pour développer le chiffre d'affaires de l'entreprise et sa marge, définir le positionnement d'une marque et d'un ensemble de produits et services, et déterminer les objectifs et moyens pour développer la notoriété de la marque. La concurrence rude amène l'EI à adopter une politique de marketing pour renforcer sa position concurrentielle et assurer sa survie ;

-La création de la direction développement industriel et partenariat qui s'occupe de la veille technologique et normative : la veille normative a pour objectif de mettre des produits ou des activités en conformité avec les exigences légales et réglementaires s'y rapportant, tandis que la veille technologique consiste à collecter les informations permettant d'anticiper les innovations technologiques, à repérer les techniques ou les technologies mises en œuvres par ses clients, fournisseurs, partenaires et concurrents et à surveiller les menaces technologiques émergentes. Dès lors, cette direction permettra à l'EI d'alimenter sa réflexion stratégique, et donc de prendre des décisions visant des avantages concurrentiels ;

-Création d'une direction administration générale et prestations communes. Après qu'elle ait été sous la tutelle de la direction ressources humaines et formation, cette nouvelle décision sous sa tutelle le département informatique qui était avant rattaché directement à la direction générale.

La naissance de nouvelles structures exprime le déploiement de nouvelles ressources humaines, matérielles et financières, autrement dit de nouvelles charges. Ces ressources considérées comme des outputs autrement dit travail réalisé, un résultat qui va se répercuter positivement sur le fonctionnement des structures de l'entreprise. A titre d'exemples :

- a- Une meilleure circulation des flux d'information aussi bien pour les dirigeants que les opérationnels ou les cadres intermédiaires : des objectifs clairs et absence de conflits impliquent absence de coûts s'y affèrent.
- b- Des conditions de travail sécurisantes et une protection de l'environnement : réduction des accidents de travail impliquant réduction des dommages et des arrêts de la production ;
- c- La construction d'une image de marque au travers d'une politique de marketing pour impulser les ventes et augmenter les ressources de l'entreprise ;
- d- Une réflexion anticipant des menaces technologiques : faire face à la concurrence et opérer un choix technologique adéquat.

L'ensemble de ces axes relèvent des prises de décisions efficaces car elles impliquent un meilleur fonctionnement et une réduction des dysfonctionnements et par conséquent des coûts cachés (coûts invisibles en tant que tels dans le système d'information comptable).

Ce redéploiement organisationnel date de l'année 2016. Les nouvelles ressources déployées synonymes de charges supplémentaires seront, d'après le responsable d'EI, amorties à moyen terme. L'efficacité de cette décision ne peut être perçue à court terme.

1. Abandon d'un produit

La décision de lancer ou d'abandonner un produit est délicate car elle a généralement des conséquences majeures, elle ne doit pas être prise à la légère.

Au niveau d'EI, on aborde l'analyse des produits à travers l'évolution des ventes et de la production étalées sur la période 2007-2015.

L'évolution de la production entre 2007 et 2015 est représentée dans le tableau suivant :

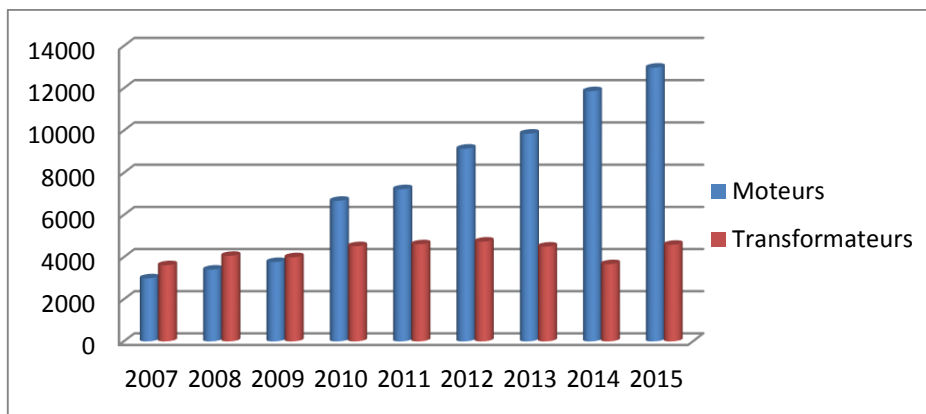
Tableau N°3 : Evolution de la production des unités moteurs et transformateurs de l'année 2007 à 2015

| Années | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|-------|-------|
| Moteurs | 2993 | 3407 | 3768 | 6674 | 7225 | 9141 | 9852 | 11861 | 12972 |
| Transformateurs | 3617 | 4061 | 3995 | 4520 | 4610 | 4736 | 4500 | 3666 | 4585 |

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données fournies par le service contrôle de gestion

La représentation graphique ci après permet de mieux visualiser l'évolution de la production en quantités entre 2007 et 2015.

Graphique N°1 : L'évolution de la production entre 2007 et 2015



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données

Dans l'ensemble, de 2007 à 2015 la production de l'entreprise a connu une hausse pour les deux produits :

- 27% pour les transformateurs ;
- 333% pour les moteurs.

L'évolution du chiffre d'affaires entre 2007 et 2015 est représentée dans le tableau suivant :

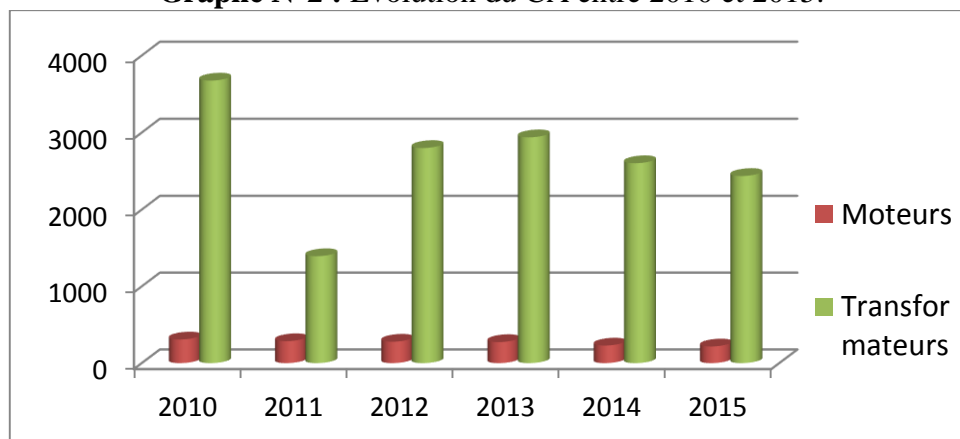
Tableau N°4 : Evolution du chiffre d'affaires

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|
| Moteurs | 308 | 286 | 9141 | 274 | 229 | 217 |
| Transformateurs | 3674 | 1393 | 2799 | 2938 | 2602 | 2436 |

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données fournies par le service contrôle de gestion

Pour mieux apprécier l'évolution du CA entre 2010 et 2015, une représentation graphique s'impose.

Graph N°2 : Evolution du CA entre 2010 et 2015.



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données

De 2010 à 2015, le CA de l'entreprise a connu une baisse remarquable pour les deux produits :

- (-34%) pour les transformateurs ;
- (-29%) pour les moteurs.

Le CA total des deux unités se répartit comme suit :

- 91% provient des ventes des transformateurs ;
- 9% provient des ventes des moteurs.

Des deux tableaux précédents, on peut conclure que l'augmentation de la production des transformateurs et moteurs respectivement de 27% et 333% a entraîné une baisse respective du CA de 34% et 29%.

La question qui se pose à ce niveau, est la suivante : Electro-Industrie est-elle déficitaire pour l'ensemble de ses produits ?

Afin d'élucider notre question, nous avons orienté l'analyse vers l'unité moteur dans la mesure où c'est elle qui enregistre les taux les plus contrastés.

Pour cela, nous disposons des statistiques relatives au CA et aux quantités vendues des années 2012, 2013 et 2014 pour les trois produits fabriqués par l'UM : moteurs, alternateurs et groupes électrogènes.

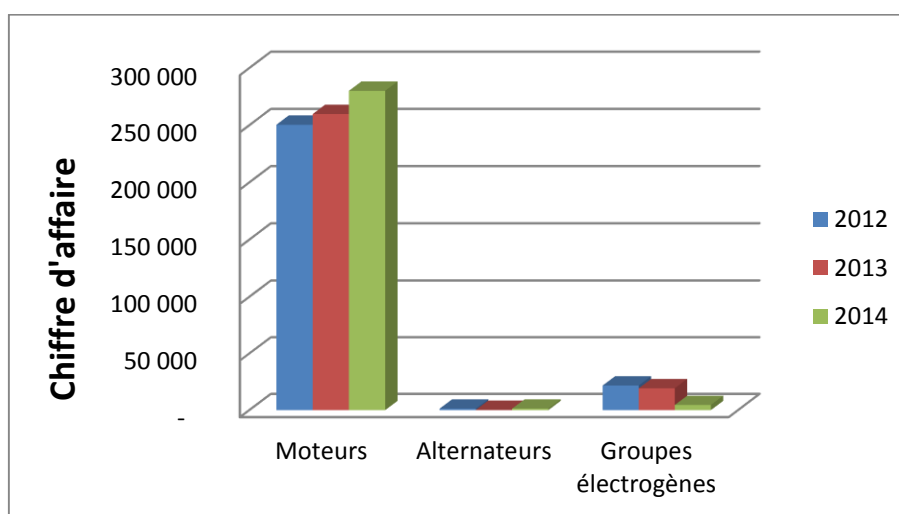
Tableau N°5 : Evolution du CA et des quantités vendues de l'UM de 2012 à 2014

| Produits | 2012 | | 2013 | | 2014 | | L'évolution du CA (%) 2012 à 2014 |
|----------------------|-------------------|---------|-------------------|---------|-------------------|---------|-----------------------------------|
| | Quantités vendues | CA | Quantités vendues | CA | Quantités vendues | CA | |
| Moteurs | 10 408 | 250 450 | 9 485 | 259 800 | 10 750 | 280 100 | +12 |
| Alternateurs | 7 | 1 320 | 1 | 241 | 6 | 1 360 | +3 |
| Groupes électrogènes | 10 | 21 760 | 10 | 19 300 | 3 | 4 550 | -79 |
| Total | / | 273 530 | / | 279 341 | / | 286 010 | +5% |

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données fournies par le service contrôle de gestion

LA représentation graphique suivante complète la tableau pour meilleure visualisation de l'évolution du CA et des quantités vendues de l'UM.

Graph N°3 : Evolution du CA de l'UM de 2012 à 2014.



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données

Dans l'ensemble, entre 2012 et 2014 le CA total de l'UM a connu une légère hausse de 5% seulement, en raison de l'évolution négative des ventes de groupes électrogènes de l'ordre de 79%.

L'évolution de la production et des coûts de revient des produits de l'UM de 2012 à 2014 est représentée dans le tableau ci-dessous.

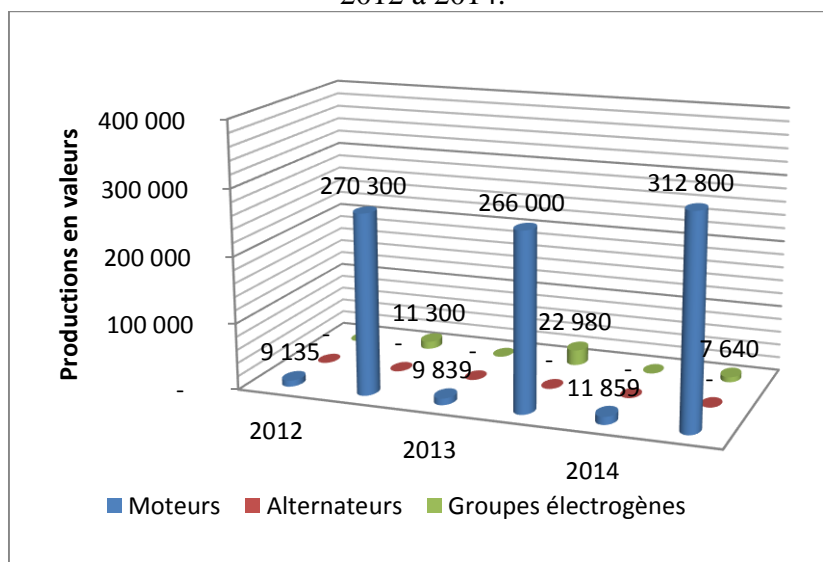
Tableau N°6 : Evolution de la production et des coûts de revient des produits de l'UM de 2012 à 2014.

| Produits | 2012 | | 2013 | | 2014 | | L'évolution du CA (%) 2012 à 2014 |
|----------------------|-------------------|---------|-------------------|---------|-------------------|---------|-----------------------------------|
| | Quantités vendues | CA | Quantités vendues | CA | Quantités vendues | CA | / |
| Moteurs | 9 135 | 270 300 | 9 839 | 266 000 | 11 859 | 312 800 | +30% |
| Alternateurs | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Groupes électrogènes | 6 | 11 300 | 13 | 22 980 | 2 | 7 640 | -67% |
| Total | / | 281 600 | / | 288 980 | / | 320 440 | / |

Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données fournies par le service contrôle de gestion

A partir d'une représentation graphique on peut mieux visualiser l'évolution des quantités des coûts de revient des produits de l'UM de 2012 à 2014.

Graphique N° 4 : Evolution de la production et des coûts de revient des produits de l'UM de 2012 à 2014.



Source : Elaboré par nous-mêmes à partir des données

Nous constatons que :

-La production nulle d'alternateurs se traduit par :

- Un stock non encore épuisé ;

- Comme l'alternateur est une pièce intégrée dans la production des groupes électrogènes, alors la baisse de production de ces derniers entraîne la baisse de la production d'alternateurs.

Pour mieux cerner l'évolution des activités au sein de cette unité, présentons les prix de vente unitaires et les coûts de revient unitaires, calculés à partir des tableaux précédents.

Tableau N°7: Prix de vente et coût de revient unitaire des produits

| Produits | 2012 | | 2013 | | 2014 | |
|----------------------|------|------|------|------|------|------|
| | PVU | CU | PVU | CU | PVU | CU |
| Moteurs | 24 | 30 | 27 | 27 | 26 | 26 |
| Alternateurs | 188 | - | 241 | - | 227 | - |
| Groupes électrogènes | 2176 | 1883 | 1930 | 1770 | 1517 | 3820 |

Source : Elaboré par nous-mêmes

Nous remarquons que :

- Si le résultat moteur était nul en 2013 et 2014, il était bien déficitaire en 2012 ;
- Les groupes électrogènes ont enregistré un résultat positif en 2012 et 2014, contrairement à l'année 2014 où le coût de revient a subi une baisse de 116% par rapport à 2013.
- Les coûts des moteurs, de groupes électrogènes (et alternateurs probablement) ont subi également une hausse de leur coût du fait qu'ils ont supporté la totalité des charges de l'unité prestation technique ;
- La production d'alternateurs et groupes électrogènes se réalise sur commande ;
- Celle des groupes électrogènes est réellement déficitaire en 2014 en raison de la hausse des coûts de montage, de l'absence du savoir-faire depuis le départ en retraite des salariés compétents. Leur marge est négative de près de 152%.

D'où la suggestion suivante : Electro-Industries devrait abandonner le produit groupe électrogène du fait qu'il n'est pas performant. La nouvelle affectation opérée en 2015, va certainement réduire les coûts moteurs, alternateurs et groupes électrogènes. Cependant, en dehors des moteurs qui constituent l'activité principale de cette unité, les deux autres produits ne représentent pas grand-chose. De plus, l'analyse de son coût devrait être complétée par l'étude de son coût variable.

En conclusion de ce point, nous constatons que le calcul des coûts en tant que dimension importante de la performance au sein de l'unité moteurs accuse plusieurs lacunes :

- Une imputation arbitraire des coûts des prestations techniques aux produits moteurs, alternateurs et groupes électrogènes qui voient leur coûts augmenter, et ce jusqu'en 2014. Cependant, l'introduction du coût variable et le calcul de la marge sur coût variable déterminera mieux la décision du maintien ou la suppression de ce produit ;
- Si le produit moteur est à l'origine du dynamisme de cette unité ; ce n'est pas le cas des alternateurs et groupes électrogènes qui sont à la traîne.

2. Le maintien d'un produit déficitaire

Un produit qui a une contribution positive pèse positivement sur le résultat global (il couvre non seulement ses charges spécifique, mais également une partie des charges communes). Inversement, un produit qui a une contribution négative pèse négativement sur le résultat final (il ne couvre pas entièrement ses propres charges).

Cependant, lorsqu'une entreprise décide de maintenir un produit déficitaire, elle cherche le plus souvent à réduire ses coûts directes fixes, à augmenter son prix, à augmenter ses ventes. Ces solutions permettent d'équilibrer quelque peu les recettes et les coûts.

Par ailleurs, dans la réalité, les résultats comptables ne constituent pas les seuls arguments pour décider de l'abandon d'une activité : il est nécessaire de prendre en compte des considérations commerciales, organisationnelles et humaines, car une telle décision aura un impact sur les structures de travail.

L'étude des fiches de coût de revient au sein d'EI a révélé un produit transformateur déficitaire dont les références sont : 630/10_ZO.230-500. Sa marge déficitaire est de 6%. Analysons son coût de production (pour les 19 unités réalisées en décembre 2015).

Charges directes = 64 921,73 (soit 38%) ;

Charges indirectes = 16 991 263,75 (soit 62%) ;

Coût de production total = 17 055 885,48.

Détaillons dans le tableau suivant ces charges indirectes

Tableau N°8 : Charges indirectes des 19 transformateurs 630/ZO 230-500 réalisés en décembre 2015.

| Nature de la charge | Montant |
|--|----------------------|
| -Section entrées matières | 92,16 |
| -Service gestion des stocks | 493,28 |
| -Service achats | 136,03 |
| Total consommations indirectes | 721,47 |
| Frais des sièges management et approvisionnement | 1 206,27 |
| -Montage traversée HT/BT | 72 587,73 |
| - Peinture | 171 473,32 |
| -Montage final | 38 841,05 |
| Total montage et peinture | 282 902,1 |
| Coût des encours | 16 545 556,57 |
| -Contrôle fabrication électrique final | 16 757,70 |
| -Banc d'essais | 77 511,87 |
| Total contrôle et banc d'essais | 94 269,57 |
| Réparation | 50 546, 13 |
| Pièces d'amarrage | 16 061,64 |
| Total charges indirectes | 16 991 263,75 |

Source : Nos calculs à partir de la fiche des coûts des 19 transformateurs 630/10_ZO.230-250

Ce tableau montre clairement que l'encours représentant la partie active du transformateur consomme près de 97% des charges indirectes, vient ensuite, la peinture et le bac d'essai, c'est ce que rend le produit non performant.

Cependant, EI a décidé de maintenir ce produit en considérant le paramètre demande. A titre d'exemple, les ventes de ce produit en 2015 s'élèvent à 181 unités, soit 3% des ventes de transformateurs. Le mois de décembre, a lui seul a enregistré 30 unités, soit 4% des ventes totales. De plus ces ventes ont été destinées à un seul client de l'entreprise.

CONCLUSION

A travers cette étude empirique, ce travail avait pour objectif de montrer que le reporting de gestion est essentielle pour prendre des décisions d'ordre stratégiques. Or le constat dans les entreprises est que le reporting est contingent du fait de la particularité des entreprises algériennes. Il s'avère que le paramètre coût n'est pas le seul facteur déterminant l'abandon du produit, dès lors qu'il est très demandé d'une part et que ses propres charges indirectes peuvent être absorbées par les autres gammes de transformateurs d'autre part. Dans la vie d'une

entreprise les décisions résultent des arbitrages : dans notre exemple, il s'agit de sacrifier le coût pour gagner la fidélité du client.

REFERRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Boje D. M., Rosile G. A., « L'éthique et les ailes de la tétranormalisation : le réalisme agentiel », in Bessire D., Cappelletti L., Pigé B. (coord.), *Normes : Origines et Conséquences des crises*, Éd. Economica, Coll. « Recherche en Gestion », Paris, 2010.
- Bonnet Marc Savall Henri et Zardet Véronique (2006), lien entre GRH et contrôle de gestion dans le domaine de la santé au travail exemple d'une recherche – intervention centrée sur la prévention des troubles musculo-squelettiques, XVIIe Congrès de l'AGRH – Le travail au cœur de la GRH IAE de Lille et Reims Management School, 16 et 17 novembre, 2006, Reims.
- Bonnet, J., & Broggio, C. (2010). Normalisation et territoires . Les politiques de la ville entre paradoxes et contradictions. Dans D. BESSIRE, L. CAPPELLETTI, & B. Pigé, *Normes : origines et conséquences des crises* (pp. 183-190). Paris: Economica.
- Bonnet, M., & Cristallini, V. (2003). Enhancing the efficiency of networks in an urban area through socio-economic intervention. (Emerald, Éd.) *Journal Of Organizational Change Management* .
- Meric, J., Pesqueux, Y., & Sole, A. (2009). La "société du risque ", Analyse et critique. Paris : Economica.
- PIGÉ, B. *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*. Paris: Economica
- Savall H. (1980), *Reconstruire l'entreprise – Analyse socio-économique des conditions de travail* ». DUNOD. Voir pp 224-225 .
- Savall H., Zardet V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Éd. Economica, 4e édition, 2003.
- Savall ,H, Zardet,V., Bonnet ,M ,. . (2009). La crise : produit de la tetranormalisation ? Comment intégrer en management des normes multiples et contradictoires ? Cahier de recherche.
- Savall, H. (1981, 2010). *Work and people : an economic evaluation of job enrichment* . Charlotte: Information Age Publishing.
- Savall, H. et Zardet, V.(2005) *Tétranormalisation- Défis et dynamiques*. Economica
- Savall, H., & Zardet, V. (1995, 2005b). *Ingénierie stratégique du réseau*. Paris: Economica. SAVALL, H., & ZARDET, V. (2008). *Mastering hidden costs and performance*. Charlotte: Information Age Publishing.
- Savall, H., & Zardet, V. (2005). *Tétranormalisation, défis et dynamiques*. Paris: Economica.
- Savall, H., & Zardet, V. (2011). *The qualimetrics approach ; observing the complex object*. Charlotte: Information Age Publishing. SAVALL, H., ZARDET, V., & Bonnet, M., Eds.(2009). *Management socio-économique: une approche innovante*. Paris: Economica.
- Savall, H., Zardet, V., & Bonnet, M (2012). *Libérer les performances cachées des entreprises par un management socio-économique,BIT ?ISEOR*.
- Savall, H., Zardet, V., & Bonnet, M. (2000, 2^e édition 2008). *Releasing the untapped potential of enterprises through socio-economic management* .
- Savall, H., Zardet, V., & Bonnet, M., Eds.(2009). *Management socio-économique:*
- Savall, *Reconstruire l'entreprise. Analyse socio-économique des conditions de travail*. Paris: Dunod.
- Zardet Véronique Savall Henri Bonnet Marc(2012). *Comment manager le couple [organisation-territoire], creuset de la performance durable*