

LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : CONTROLE DE GESTION.

Thème

**Appréciation de la performance d'un système de
contrôle de gestion**

**Cas : Société nationale de tréfilage et de fabrication des
produits de soudage « TREFISOUD ».**

Elaboré par :

- BELMABROUK Ibtissem.
- BOURAS Sadjia.

Encadré par :

Mr. BENZIADI Djamel.

Lieu de stage : TREFISOUD. EI-EULMA, SETIF.

Période de stage : du 05/04/2015 au 07/05/2015.

2014/2015

LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : CONTROLE DE GESTION.

Thème

**Appréciation de la performance d'un système de
contrôle de gestion**

**Cas : Société nationale de tréfilage et de fabrication des
produits de soudage « TREFISOUD ».**

Elaboré par :

- BELMABROUK Ibtissem.
- BOURAS Sadjia.

Encadré par :

Mr. BENZIADI Djamel.

Lieu de stage : TREFISOUD. EI-EULMA, SETIF.

Période de stage : du 05/04/2015 au 07/05/2015.

2014/2015

Remerciement

*Nous tenons d'abord à remercier notre **ALLAH** pour ce qu'il a fait, ce qu'il fait et ce qu'il fera pour nous.*

Le présent mémoire a été réalisé grâce à la participation effective et soutenue de diverses personnes. Nous remercions :

- ***Mr. BENZIADI Djamel**, notre encadreur de mémoire et notre enseignant pour les contributions et les conseils qui ont œuvré à la réalisation de ce travail ;*
- ***Mr. DAHIA Abdelhafid**, notre enseignant qui nous a soutenu avec plaisir.*
- ***Mr. MARGUEM Ammar**, le contrôleur de gestion de TREFISOUD, pour nous avoir accordé le stage, pour sa générosité et la grande patience;*
- ***Mr. MECER Nadjemeddine**, pour son aide et son don ;*
- *Tout le personnel du TREFISOUD pour sa gentillesse et son soutien notamment ;*
- *Tous les professeurs qui ont dispensé le savoir durant notre cursus universitaire ;*
- *Toute personne qui de loin ou de près, aurait contribué à la réalisation de ce travail.*

Merci,

Nous vous somme très reconnaissant

Sadjia et Tbtissem

Dédicace

Je dédie ce travail

*A la mémoire de mon père **Abderrahmane** qui m'a toujours soutenu tout au long de mes années d'études que dieu l'accueille dans son vaste paradis.*

*A ma mère **Fatima** pour m'avoir donnée la vie et la joie de vivre. La bonne éducation, les conseils et les bénédictions n'ont jamais fait défaut, que Dieu le tout puissant l'accorde son paradis éternel.*

*A mes sœurs **Fouzia**, **Mounira**, **Sara** et **Bissa** et mes frères **Bobaker**, **Hamza** et **Tarek** qui n'ont cessé d'être pour moi des exemples de persévérance, de courage et de générosité.*

A tous les membres de ma famille.

*A mon binôme **Obtissem***

*A mes copines **Fatima**, **Meriemme** et **Amira** et tous mes amis...*

...C'est à eux que je dédie ce modeste travail

Sadjia...

Dédicace

Je dédie ce travail

A la mémoire de mon oncle Fousef

*A mon père Moncef pour son grand soutien dans ma vie et
durant la réalisation de ce mémoire*

*A mes mères Mebarka et Nora pour leurs amours et leurs
aides*

A ma grand-mère Gouda et ma très chère tante Soraya

A mes chères Lynda et Mohamed

A mes oncles Amar et Fazid et ma tante Salima

*A tous les membres de ma famille qui m'ont aidé de près et de
loin*

A mon binôme Sadjia

A toutes les merveilleuses personnes que je connais

...C'est à eux que je dédie ce modeste travail

Abtissem...

Table des matières

L'introduction générale.....	A
------------------------------	---

Chapitre 01 : *Le cadre théorique du contrôle de gestion.*

Section 01 : Notion, positionnement et démarche de contrôle de gestion.....	2
1. Définition, objectifs et positionnement du contrôle de gestion.	2
1.1 Définition de contrôle de gestion.	2
1.2 Objectifs et missions de contrôle de gestion.	3
1.3 Positionnement de contrôle de gestion.	5
2. Démarche de contrôle de gestion.	7
2.1 Phase de planification.....	8
2.2 Phase de mesure et d'analyse des résultats.	9
3. Limites de contrôle de gestion.	9
3.1 Manque d'évaluation qualitative.	9
3.2 Problème de construction.	10
Section 02 : Outils du contrôle de gestion.....	11
1. Planification et gestion budgétaire.	11
1.1. Planification.	11
1.2. Gestion budgétaire.....	13
2. Centres de responsabilités et analyse des coûts.....	16
2.1. Centres de responsabilité.....	16
2.2 Analyse des coûts.....	17
3. Tableau de bord, reporting et système d'information.	19
3.1 Tableau de bord.....	19
3.2 Reporting.....	22
3.3 Système d'information.	23
Conclusion du premier chapitre.	26

Chapitre 02 : *Evaluation d'un système de contrôle de gestion.*

Section 01 : Performance du contrôle de gestion.....	28
1. Définition et approche de la performance.	28
1.1. Définition de la performance.....	28

1.2.	Approches de la performance.....	29
2.	Objectifs et condition de succès d'évaluation de la performance.	30
2.1.	Objectifs de l'évaluation de la performance du contrôle de gestion.	30
2.2.	Conditions de succès de l'évaluation de la performance.....	31
3.	Critères d'évaluation de la performance.	31
3.1	Efficacité.	32
3.2	Efficienc.	33
3.3	Pertinence.....	33
4.	Analyse de la performance d'un processus.....	34
4.1	Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs.....	34
4.2	Par calcul des ressources dépensées par le processus.	34
4.3	Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite.....	34
5.	Typologies de la performance.	35
5.1	Performance organisationnelle.....	35
5.2	Performance stratégique.....	35
5.3	Performance humaine.....	36
Section 02 : vision normalisée du système de contrôle de gestion.....		37
1.	Axe positionnement organisationnel.....	37
1.1.	Positionnement de la fonction dans l'organigramme.	37
1.2.	Fonctionnement et mode de management.....	37
2.	Axe traitement des inputs.....	39
2.1.	Informations collectées.	39
2.2.	Prestations du contrôle de gestion.....	40
3.	Axe compétences.....	42
3.1.	Compétences quantitatives.....	42
3.2.	Compétences Qualitatives.	43
4.	Axe output.....	44
4.1.	Direction générale.	45
4.2.	Ligne managériale.....	45
4.3.	Clients externes.	45
5.	Evaluation globale de la fonction contrôle de gestion.	47
5.1.	Matrice d'analyse stratégique.....	48
5.2.	Matrice d'analyse multidimensionnelle.	49
Conclusion du deuxième chapitre.		51

Chapitre 03 : Evaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion de TREFISOUD.

Section 01 : Présentation de la société TREFISOUD.	53
1. Description des services de l'entreprise.	53
1.1. Création de la société.	53
1.2. Structure organisationnelle de TREFISOUD.	55
1.3. Ressources de TREFISOUD.	61
2. Description du fonctionnement du contrôle de gestion de TREFISOUD.	62
2.1. Positionnement de service contrôle de gestion.	62
2.2. Objectifs et Missions du contrôle de gestion au TREFISOUD.	62
2.3. Ressources de la cellule du contrôle de gestion.	63
Section 02 : Organisation et missions de la fonction contrôle de gestion.	63
1. Démarche du contrôle de gestion de TREFISOUD.	63
1.1. Phase de planification.	63
1.2. Phase de mesure et d'analyse des résultats.	63
2. Pratiques de contrôle de gestion chez TREFISOUD.	64
2.1. Gestion budgétaire.	64
2.2. Tableau de bord.	67
2.3. Reporting.	70
Section 03 : Evaluation du service du contrôle de gestion.	72
1. Evaluation du système de contrôle de gestion.	72
1.1. Evaluation de l'axe traitement des inputs du service contrôle de gestion.	72
1.2. Evaluation de l'axe positionnement fonctionnel du service contrôle de gestion.	75
1.3. Evaluation de l'axe outputs du service contrôle de gestion.	77
1.4. Evaluation de l'axe compétences du service contrôle de gestion.	80
1.5. Evaluation globale du service contrôle de gestion.	83
2. Des recommandations pour le service contrôle de gestion.	86
2.1. Axe traitement des inputs.	86
2.2. Axe positionnement organisationnel.	87
2.3. Axe outputs.	87
2.4. Axe compétences.	88
Conclusion du troisième chapitre.	89
<i>Conclusion Générale</i>	90

Résumé

Bibliographie

Annexe

Liste des figures :

Figure N° 01 : La configuration DAF du contrôle de gestion.....	5
Figure N° 02 : La configuration DG de contrôle de gestion.	6
Figure N° 03: La configuration Stratégie/ Système d'information du contrôle de gestion.....	7
Figure N° 04 : Le contrôle : un processus en double boucle.....	8
Figure N° 05 : Le cycle de planification de budget.....	14
Figure N° 06: Diagramme de procédure du suivi budgétaire.....	15
Figure N° 07: Les écarts de résultat.....	15
Figure N° 08 : Le Principe de base de la méthode ABC.....	19
Figure N° 09: La modélisation du système Balanced Scorecard.....	22
Figure N° 10: La gestion du système d'information.....	25
Figure N° 11: les critères de la performance.	34
Figure N° 12: La matrice autonomie/ échanges.	39
Figure N° 13 : Les couts de la fonction de contrôle de gestion.....	43
Figure N° 14 : les trois savoirs fonctionnels.	44
Figure N° 15 : La configuration centralisée du contrôle de gestion.....	46
Figure N° 16: La configuration décentralisée du contrôle de gestion.....	46
Figure N° 17: La matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion.	49
Figure N° 18: L'organigramme de TREFISOUD.	60
Figure N° 19: Diagramme et flux des différents processus pour l'élaboration du tableau de bord.....	69
Figure N° 20: Baromètre de taux de réalisation de l'axe input du service contrôle de gestion.	74
Figure N° 21: Histogramme des taux de l'axe input de la fonction contrôle de gestion.	74
Figure N° 22: Baromètre de taux de réalisation de l'axe positionnement fonctionnelle du service contrôle de gestion.	76
Figure N° 23: Histogramme des taux d'axe positionnement fonctionnel du service contrôle de gestion.....	77
Figure N° 24: Baromètre de taux de l'axe output du service contrôle de gestion.....	79
Figure N° 25: Histogramme des taux de l'axe output du service contrôle de gestion.....	79
Figure N° 26: Baromètre de taux de réalisation de l'axe compétences du service contrôle de gestion.....	82
Figure N° 27: Histogramme des taux de l'axe compétences de la fonction contrôle de gestion.	82
Figure N° 28: Baromètre de la performance globale de la direction contrôle de gestion.	84
Figure N° 29: Histogramme des taux composant le taux de performance globale du service contrôle de gestion.....	84

Liste des tableaux :

Tableau N° 01 : Le volumétrie des controleurs de gestion.	42
Tableau N° 0 2 : La performance de TREFISOUD.	54
Tableau N° 03 : Taux de réalisation des activités de la direction contrôle de gestion.....	73
Tableau N° 04: Détermination du taux de l'axe positionnement fonctionnel du service contrôle de gestion de TREFISOUD.	76
Tableau N° 05: Evaluation de l'axe output de contrôle de gestion.	78
Tableau N° 06: Détermination du taux de compétences de la direction contrôle de gestion..	81
Tableau N° 07: Synthèse d'évaluation.....	83

Liste des annexes :

Annexe N° 01 : Organigramme de l'entreprise TREFISOUD.

Annexe N° 02 : documents sur le contrôle budgétaire.

Annexe N° 03 : document sur le tableau de bord.

Annexe N° 04 : questionnaire sur l'axe traitement des inputs.

Annexe N° 05 : questionnaire sur l'axe positionnement organisationnel.

Annexe N° 06 : questionnaire sur l'axe outputs.

Annexe N ° 07 : questionnaire sur l'axe compétences.

Introduction
Général

Introduction générale.

« Une entreprise ne peut se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir à bon escient », Jean-Loup Ardoin (1986).

Le responsable d'une entreprise, dans ses attributions, est appelé à prendre dans le temps un certain nombre de décisions afin d'assurer une meilleure utilisation de ses ressources, où la nécessité d'une démarche à suivre et d'une anticipation des probables changements au sein de l'entreprise à moyen et long terme. A l'étape de prise de décision, il opère un choix qui reste le meilleur parmi tant d'autres possibilités. Ceci suppose la mise en place au préalable d'une feuille d'aide à la prise de décision au-delà des outils traditionnels comme : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, la mathématique financière, la gestion financière, la recherche opérationnelle...etc. Il apparaît de plus en plus impérieux de pouvoir trouver une technique de gestion capable de permettre aux dirigeants d'avoir en temps réel une vue d'ensemble sur tous les compartiments de la vie de l'entreprise, donc de pouvoir « contrôler la gestion de l'entreprise ».

Le contrôle de gestion qui peut être défini comme étant le pilotage de la performance peut l'aider dans cette démarche. Il joue maintenant un rôle prépondérant dans la gouvernance efficace des organisations. Alors que pendant plusieurs décennies, le contrôle a été limité aux dimensions comptables et financières.

Durant les années 1990, un mouvement s'est amorcé pour intégrer le contrôle de gestion à la gestion stratégique des organisations. Les entreprises sont contraintes de remettre en cause leurs pratiques de contrôle de gestion, ainsi que leurs modèles d'organisation afin d'améliorer leurs performances et d'être compétitives, ce qui est une condition nécessaire à leurs pérennités, donc il fallait étudier l'évolution des pratiques du contrôle de gestion face aux nouveaux besoins des entreprises qui sont confrontées à une turbulence de leur environnement, d'étudier le rôle de l'information dans le changement du système de contrôle de gestion, de montrer les limites des pratiques traditionnelles du contrôle de gestion face à une évolution des critères de mesure de la performance organisationnelle et de déterminer le nouveau rôle du contrôleur de gestion dans ce contexte de mutation spécialement avec les nouvelles réglementations et normes mises au point qui sont renforcées par les procédures de benchmarking.

Le contrôleur de gestion prend ainsi une dimension à la fois plus opérationnelle et plus stratégique selon le service et la structure dans laquelle il travaille. Il réintègre, dans un certain nombre de cas, les lignes hiérarchiques. Sa fonction elle-même mute de part la nouvelle place que jouent ou peuvent jouer les acteurs.

Problématique.

L'importance primordiale qu'occupe ce système nécessite une étude attentive de son ensemble pour l'évaluer et améliorer sa performance ce qui permet de bien répondre aux besoins de l'entreprise. C'est pour cela, que nous allons étudier dans ce mémoire la problématique suivante :

« Comment évaluer une fonction du contrôle de gestion pour optimiser sa performance? »

Questions secondaires.

Pour apporter une réponse appropriée à notre problématique, nous répondrons aux interrogations suivantes :

- Qu'est ce que le contrôle de gestion et comment définir sa performance?
- Qu'elle est l'importance du contrôle de gestion au sein d'une entreprise ?
- Quels sont les critères d'évaluation de la performance du contrôle de gestion ?

Hypothèses.

Pour répondre à ces questions, nous allons proposer les hypothèses suivantes :

H 01 : Le contrôle de gestion est une fonction support qui permet d'assurer une utilisation rationnelle des ressources de l'entreprise par un suivi continu dont sa performance se détermine par son efficacité, son efficience et sa pertinence.

H 02 : Le contrôle de gestion est d'une importance primordiale au sein d'une entreprise vu qu'il est reconnu comme un système qui mesure sa performance.

H 03 : L'évaluation du contrôle de gestion nécessite l'utilisation des critères quantitatifs et des critères qualitatifs qui touchent l'équipe du contrôle de gestion et leurs prestations.

Importance du thème.

- Enrichir les informations sur ce thème vue la rareté des études réalisées ;

- Tirer profit de la théorie pour couvrir le manque dans la pratique du contrôle de gestion ;
- Acquérir des compétences en ce qui concerne la notions du contrôle de gestion et de son évaluation pour élargir notre bagage comme étant des étudiantes dans cette spécialité ;
- La disponibilité des documents diverse sur se sujet ;
- Montrer en quoi la variable performance du contrôle de gestion est intéressante du fais qu'un bon système de contrôle de gestion va améliorer la performance de toutes autres fonctions en précisant les leviers sur lesquels les contrôleurs de gestion peuvent agir pour maximiser cette performance.

Objectif de thème.

Le thème choisi dans ce mémoire nous permet de :

- Cerner les concepts associé au contrôle de gestion et identifier les déterminant de sa performance ;
- Définir les critères d'évaluation de la performance de cette fonction ;
- Analyser l'évolution et l'adaptation d'un système de contrôle de gestion avec le développement économique ;
- Mettre la lumière sur le rôle que doit jouer le contrôle de gestion dans l'émergence de la stratégie et par là à une performance supérieure ;
- Démontrer l'importance du contrôle de gestion aux niveaux des différents services au sein d'une entreprise ;

Méthodologie de la recherche.

Dans le cadre de notre recherche, nous allons opter pour une « **méthode descriptive** » pour décrire le concept de contrôle de gestion et son application au sein d'une coopérative. De plus, nous allons utiliser la « **méthode exploratrice** », pour faire une étude de cas et tirer les indicateurs qui permettent d'évaluer et de mesurer le système de contrôle de gestion.

Nous allons utiliser aussi les techniques suivantes :

- **La technique documentaire:** nous aidera à exploiter les différents ouvrages en rapport avec les indicateurs de performance et le contrôle de gestion.

- **La technique d'interview:** nous permettra d'obtenir un complément d'informations nécessaires à la rédaction de notre travail avec un entretien et un questionnaire à remplir proposé aux contrôleurs de gestion du lieu de stage et à ces clients interne.
- **La technique d'observation :** du système de contrôle de gestion qui existe au niveau de lieu de stage et de sa composition en le comparant avec la présentation théorique dans les deux premiers chapitres.

Plan.

Pour étudier ce thème, le mémoire va être schématisé selon trois chapitres :

- Le premier chapitre va nous présenter le contrôle de gestion et ses outils dans son cadre théorique pour connaître ces caractéristiques et les projeter dans le lieu de stage ;
- Le deuxième chapitre nous expliquera la notion de performance et l'ensemble des concepts qui l'entourent pour en tirer les axes fondamentaux qui nous permettront d'aboutir à une évaluation la plus adéquate possible ;
- Le troisième chapitre, illustré par le cas pratique, nous permettra l'étude du mécanisme de la fonction contrôle de gestion dans une entreprise industrielle en le comparant avec les concepts théoriques cités dans le premier chapitre. Ensuite, nous essaierons de l'évaluer pour en mesurer sa performance.

Chapitre 01 :

Le cadre théorique du contrôle de gestion

L'évolution du contrôle de gestion tout au long du XX siècle montre sa capacité à s'adapter aux changements successifs des entreprises. Né dans les années 1920 pour aider les dirigeants à maîtriser la gestion d'entreprises en expansion et constituées par fusions successives, le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable pour présenter une image commune de la contribution des différentes composantes de l'entreprise de grande taille à la performance globale. Les différents outils du contrôle et le mode de contrôle par les actions ou par les résultats développés à cette époque étaient en phase avec le modèle de l'organisation, inspiré des principes tayloriens dominant à cette époque.

Il apparaît que le contrôle de gestion, même s'il est bien défini de façon conceptuelle, est dans son application opérationnelle beaucoup plus large et floue qu'il n'y paraît. C'est pour cela et à travers les contributions des différents auteurs, que nous essayerons de comprendre le mécanisme de ce processus en effectuant une étude théorique de son ensemble pour répondre aux points suivants :

- Comment pouvons-nous définir le contrôle de gestion ?
- Quels sont ces objectifs, ces missions et son positionnement dans une entreprise ?
- Quels sont les limites de contrôle de gestion ?
- Quels sont les différents outils qu'il utilise pour arriver à ces objectifs ?

Section 01 : Notion, positionnement et démarche de contrôle de gestion.

1. Définition, objectifs et positionnement du contrôle de gestion.

1.1 Définition de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a plusieurs définitions qu'ont évolué avec le temps. L'ensemble de ces définitions permet de ressortir toute la complexité de cette discipline de la gestion.

Le contrôle de gestion est défini comme: « l'ensemble des 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 rapidement les mesures correctives appropriées ».¹

Pour Antony « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation ».²

Selon KERVILER et al, le contrôle de gestion est l'ensemble des techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l'obtention de réalisations conformes aux prévisions.³

BOUQUIN donne la définition suivante : « le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont cohérents ».⁴

« Le contrôleur de gestion assure une fonction de support, un rôle d'appui au responsable opérationnel dans la mise en œuvre de cette démarche : leur mission est de favoriser, d'animer, souvent d'aider la concevoir, les éléments des systèmes de contrôle »⁵

¹ Le Plan Comptable Général de 1982.

² Anthony R.N., Planning and control systems, a framework for analysis, Division of Research, Harvard Business School, Boston, 1965.

³ KERVILER Isabelle et KERVILER Loïc, Le contrôle de gestion à la portée de tout, Ed. Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2006, p. 204.

⁴ H. Bouquin. Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892, Paris, 1994.

⁵ Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie Héléne Delmond et Pierre Laurent Bescos, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Ed. Gualino Editeur, EJA, Paris 2002, p.17.

L'association National des Contrôleurs de Gestion définit le contrôleur de gestion comme étant : « le responsable de la conception du système d'informations et de son bon fonctionnement. Il fait en sorte que ce système soit effectivement utilisé par tous les responsables de sa société pour accroître la rentabilité des capitaux investis. Il formule des avis et des recommandations »¹.

Nous constatons, d'après les définitions au dessus, que le contrôle de gestion est une fonction support à pour but d'assurer la vérification et/ ou le suivi, par un ensemble de techniques et d'outils, que ce qui était prévu a été réalisé dans les conditions posées au préalable pour assurer une performance globale de l'entreprise.

1.2 Objectifs et missions de contrôle de gestion.

L'objectif principal du contrôle de gestion est de « piloter la performance de l'entreprise » par un processus d'amélioration continue dépendant lui-même de plusieurs objectifs secondaires :

- **Définition de la stratégie :** après une étude SWOT menée par le contrôleur de gestion, le manager pourra établir une stratégie adéquate pour réaliser les buts de l'entreprise ;
- **Planification stratégique :** le contrôle de gestion identifie des objectifs à court terme pour se rapprocher au niveau opérationnel ;
- **Elaboration du budget :** il calcule les ressources espérées pour réaliser les activités d'exploitation de l'entreprise à court terme ;
- **Evaluation des coûts :** il mesure l'ensemble des coûts pour connaître la tendance de l'entreprise vis-à-vis les prévisions et le marché d'où l'aide à la prise de décision (variation de prix de vente...etc.) ;
- **Contrôle budgétaire :** il consiste à contrôler l'exécution du budget à travers la comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations pour dégager l'ensemble des écarts et les analyser.
- **L'apport des mesures correctives :** le contrôle de gestion consiste à redresser les choses conformément aux objectifs stratégiques à l'aide des actions correctives et préparer même des actions préventives.

En parallèle, le contrôle de gestion a des **missions** à accomplir étroitement liées à ses objectifs qui se récapitulent selon les différentes phases de contrôle de gestion :

¹ Anne-Marie KEISER, Contrôle de Gestion, 3^{ème} édition, Editions ESKA, 2004, P. 13

- **Finalisation** : Faire converger les buts de l'organisation et définir les méthodes de contrôle d'exécution (Ex : Quel modèle de gestion de stock faut il employer ?) ;
 - Organiser la sélection des objectifs annuel, la planification et le budget de l'entreprise, de ses unités et des responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie ;
 - Minimiser les conflits entre les objectifs des individus ou différentes parties de l'entreprise et les grands objectifs de l'entreprise ;
 - Vérifier que les responsables sont incités à aller dans le sens de la stratégie, notamment par une évaluation cohérente de leurs performances et un système de motivation adéquat.
- **Pilotage** : Garantir la cohérence hiérarchique et horizontale nécessaire. Animer le processus de pilotage de manière à inciter les responsables à prendre les décisions souhaitées en organisant le système d'information.
- **Post-évaluation** : Vérifier les performances du contrôle d'exécution, même s'il fait surtout appel à des automatismes.
Mesurer la performance dans l'organisation¹.
- **Réaction** : Analyser les résultats et proposer des mesures correctives.

Pour conclure, nous pouvons recenser, d'après H. Bouquin, les critères nécessairement déterminants pour que les missions du contrôle de gestion soient menées à bien² :

- Appui de la direction générale pour que le Contrôle de gestion ne soit pas perçu comme un simple système de surveillance mais comme un système de vigilance ;
- Articulation entre des choix de court terme et des visions à moyen terme doivent être le souci dominant de l'élaboration des outils, des règles et des procédures sinon le contrôle de gestion sera un simple système de pilotage à court terme ;
- L'équité et l'efficacité des critères de gestion et de mesure des performances sont les conditions d'acceptation du système par les responsables qu'il concerne ;
- Un audit périodique du système du contrôle est souhaitable car l'évolution parfois rapide des hypothèses sur l'environnement et des stratégies est susceptibles de remettre en cause la structure décisionnelle et certainement les systèmes d'information.

¹ Bouquin H., Le contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Presses Universitaires de France, 1991, p. 35.

² Conception du chargé de l'étude sur la base de Bouquin H., (1987), Gestion : Méthodes et cas, AENGDE-Clet. Cité par El Gadi A., (2006), Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public, 1ère Edition, Edition Travaux et Recherches.

1.3 Positionnement de contrôle de gestion.

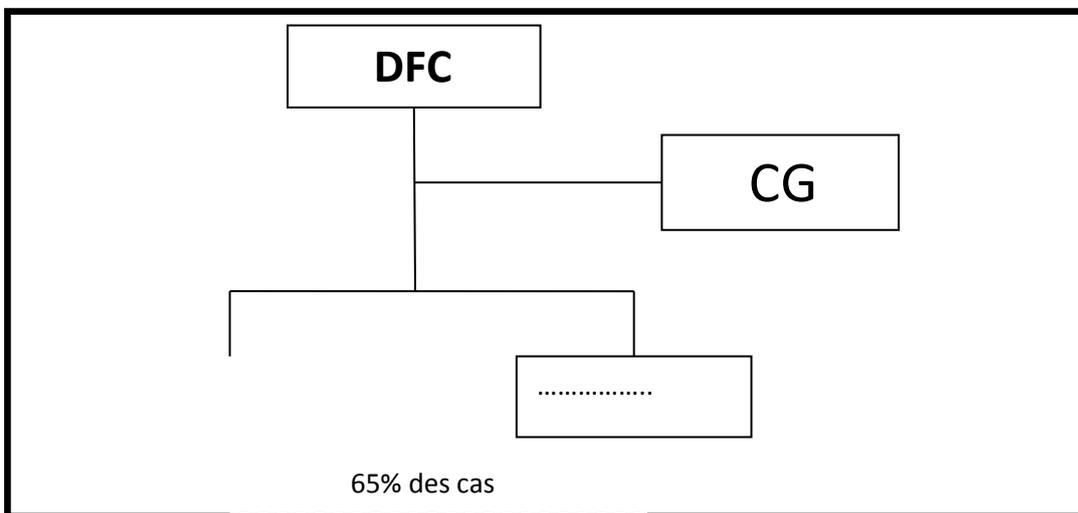
La position du contrôle de gestion dépend des facteurs de contingences tels que la taille de l'entreprise, la stratégie, la technologie, l'environnement et la gouvernance¹. Il n'est pas possible de trouver « la meilleure façon » de l'organiser dans l'entreprise car il n'y a pas un système de contrôle pur, idéal et meilleur valable pour toutes les entreprises.

1.3.1. Configuration direction finance et comptabilité (DFC).

La DFC est la plus répandue. Elle correspond à 65% des services contrôle de gestion, il est rattaché directement au directeur financier et constitue un des départements de la DFC, au même titre que la trésorerie. Parfois, le service contrôle de gestion est positionné comme un service à part, directement relié au directeur financier, et transverse à tous les départements de ce même service.

Le principal avantage est la proximité avec les informations comptables et financières mais l'inconvénient principal est de cantonner le contrôle de gestion dans le domaine comptable et financier, sans lui permettre de développer suffisamment des outils d'aide au pilotage opérationnel.

Figure N° 01 : La configuration DAF du contrôle de gestion.



Source : David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, Ed. Organisation, Eyrolles, Paris, 2007, p. 61.

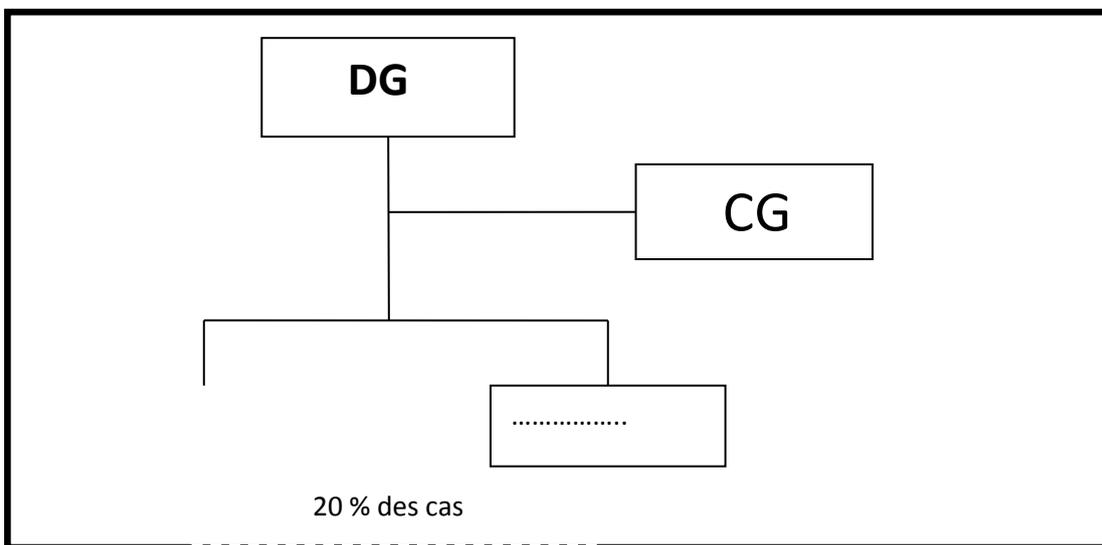
¹ David Autissier, op.cit, p.p. 61-62.

1.3.2. Configuration direction générale (DG).

La DG est la configuration la plus répandue après la DFC (environ 20%). Elle correspond à un positionnement du contrôle de gestion en tant que contrôle interne et analyste de dossiers d'évaluation de type business plan. Dans ce cas de figure, elle est très souvent associée à l'audit interne en charge de définir et de vérifier l'application des procédures et d'autres règles internes.

L'équipe de contrôle de gestion est très réduite. Ses missions sont essentiellement concentrées sur le suivi de la stratégie et l'évaluation des opportunités de croissance internes et externes mais elle a évolué avec l'émergence des services d'expertise.

Figure N° 02 : La configuration DG de contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, P62.

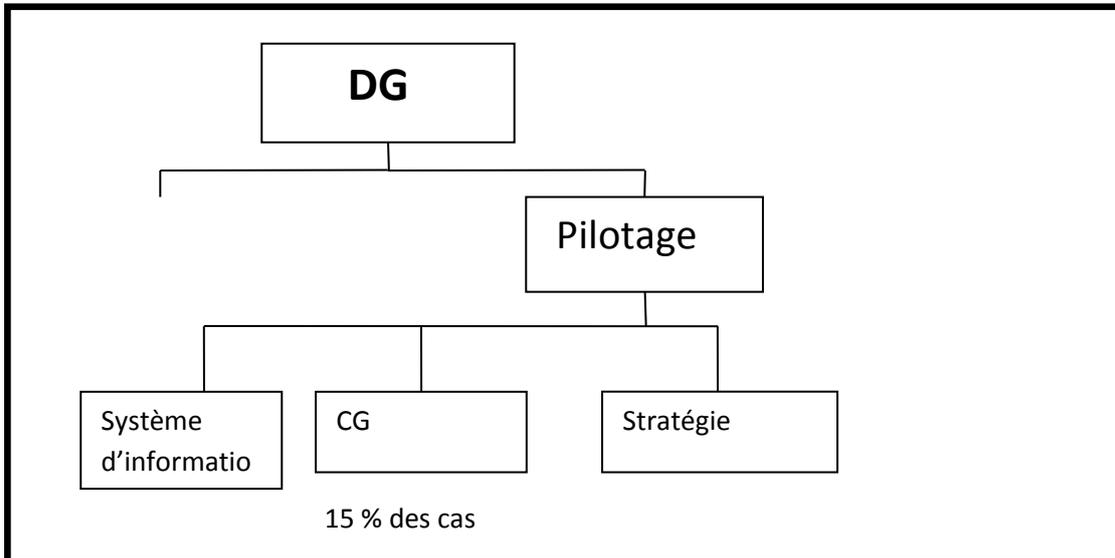
1.3.3. Configuration stratégique/ système d'information.

L'importance croissante des systèmes d'information et le rôle d'avantage concurrentiels que peuvent jouer ces derniers ont conduit les entreprises à créer des directions qui peuvent regrouper la stratégie, les systèmes d'information, l'organisation et le contrôle de gestion. Positionnées comme des entités de management stratégique, elles confèrent au contrôle de gestion un rôle de business analyste en lui donnant accès aux variables organisation et aux systèmes d'information.

Cette configuration est assez rare : elle représente seulement 15% des services de contrôle de gestion. On la retrouve plutôt dans les entreprises de services ou dans les moyennes organisations, qui ne peuvent supporter les coûts fixes de nombreux services

supports.¹

Figure N° 03: La configuration Stratégie/ Système d'information du contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p.p. 63.

2. Démarche de contrôle de gestion.

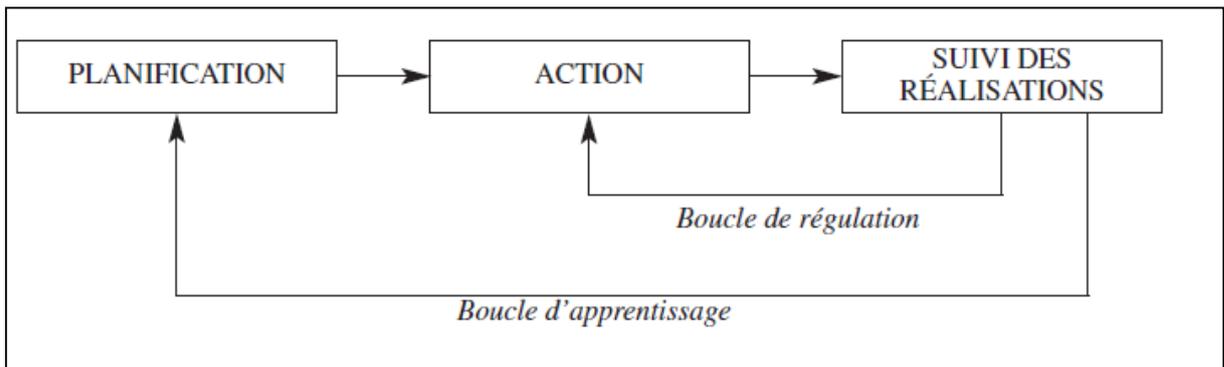
Pour construire un système de contrôle de gestion, la clarification des objectifs est primordiale pour un bon pilotage de la performance. Si une réflexion sérieuse a déjà été menée dans le passé, il convient de lutter contre son obsolescence, en réinterrogeant régulièrement la pertinence des objectifs pour l'avenir, afin de rester en phase avec les évolutions de l'environnement; cette réflexion sur la mission et les objectifs à long terme de l'entreprise s'appelle la planification stratégique.

Une fois la nature des objectifs clarifiée, il convient d'en fixer le niveau attendu; c'est le contrôleur qui constituera la jauge par rapport à laquelle seront appréciés les résultats, mais avant cela, et conformément aux principes d'anticipation du chef d'entreprise de déterminer les objectifs; il va déterminer le degré de pression imposé à l'entreprise.

Situer les enjeux majeurs de l'entreprise permettra également d'arbitrer certain choix opérationnels dans la construction des outils de gestion; par exemple; la mise en place d'une comptabilité de gestion².

¹ David Autissier, op.cit, p.p. 62-63.

² F. Giraud, O. Saulpic, G. Naulleau, M. H. Delmond, P. L. Bescos, op.cit, p.p. 23-24.

Figure N° 04 : Le contrôle : un processus en double boucle.

Source : F. Giraud- O. Saulpic - G. Naulleau - M. H. Delmond - P. L. Bescos, op.cit, p.23.

2.1 Phase de planification.

2.1.1. Définition du séquençement de l'objectif dans le temps.

Le contrôle de gestion va échelonner la réalisation dans le temps, en déclinant les objectifs à long terme en objectifs intermédiaires plus tangibles pour bien éclairer le chemin; la planification stratégique sera relayée par un plan opérationnel, qui décline les objectifs à moyen terme (entre 3 à 5 ans), puis par un budget, qui poursuit cette déclinaison à court terme (généralement un an)¹.

2.1.2 Choix des plans d'action cohérents avec l'objectif.

Cette étape va être réalisée à travers la mise en cohérence des ressources utilisées par rapport aux objectifs visés (un arbitrage entre les plans d'action possible).

2.1.3 Ajustement des ressources.

La planification suppose d'anticiper les besoins de ressources induits par les objectifs et les plans d'action; il s'agit d'éviter l'insuffisance de ressources mais également leur excès, situation qui s'avèrerait coûteuse pour l'entreprise

La planification est un exercice difficile, particulièrement quand on planifie dans un environnement incertain et mouvant et la détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalidées par la suite comme la croissance économique générale peut s'avérer plus faible que prévue, de plus, le choix d'une stratégie et des plans d'action correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de leur réussite, et là

¹ F. Giraud, O. Saulpic, G. Naulleau, M. H. Delmond, P. L. Bescos, op.cit, p. 27.

aussi, l'erreur est possible, vue l'instabilité de l'environnement, l'évolution des objectifs et les plans d'action est essentielle, c'est ce qu'il appelle "une boucle d'apprentissage"

2.2 Phase de mesure et d'analyse des résultats.

Après avoir anticipé les objectifs et les plans d'action qui les correspondent; la performance peut être différente de celle envisagée, en particulier si les plans d'action ne sont pas mis en œuvre correctement ou si des aléas surgissent, ainsi, un suivi des résultats obtenus et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires, afin de réagir en cas d'écart

Il existe plusieurs méthodes qui permettent de mesurer le décalage entre les prévisions et les réalisations ou "les écarts" et les décomposer en sous-écarts pour connaître les causes d'un dérapage éventuel et d'orienter ainsi les actions correctives, pour que cette étape soit à la fois plus rapide et plus opérationnelle, elle est adossée par des modélisations enrichies de la performance comme : le tableau de bord. La dynamique de contrôle de gestion comprend donc deux mouvements complémentaires où la construction des outils de suivi se différencie selon la logique privilégiée de chaque mouvement:

- ✓ **Un processus de mise en œuvre:** il correspond à la boucle de régulation pour mener bien les plans d'action prédéfinis, les outils utilisés dans ce cas doivent avant tout favoriser la prise de décisions correctives, si bien que l'information qu'il délivre doit être ciblée par rapport aux objectifs, rapide et opérationnelle ;
- ✓ **Un processus de diagnostique:** en s'interrogeant régulièrement sur la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'action choisis pour les atteindre, et correspond aussi à la boucle d'apprentissage, les outils dans ce processus doivent être ouverts sur l'environnement, offrir des analyses les plus riches et les plus approfondies possibles. Il peut avoir un outil qui servira les deux fonctions mais il faut qu'il prenne des configurations différentes¹.

3. Limites de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. Nous pouvons citer :

3.1 Manque d'évaluation qualitative.

- Le contrôle de gestion privilégie le quantifiable, qu'il soit physique ou financier. L'investissement immatériel, surtout lorsque ses effets sont qualitatifs ou difficilement

¹ F. Giraud, O. Saulpic, G. Naulleau, M. H. Delmond, P. L. Bescos, op.cit .p. 27-28.

quantifiables à long terme, est pénalisé par rapport aux efforts de réduction de coût ou d'accroissement immédiat des ventes. Cependant, la survie de l'entreprise est souvent liée à sa capacité à investir à temps en particulier dans les hommes qui la composent ;

- Le modèle est né dans l'industrie. S'il rend bien compte des processus de production, il n'est pas à même de rendre compte des processus de création et d'innovation ou de l'apprentissage organisationnel. Pourtant, l'essentiel de la valeur ajoutée et l'avantage concurrentiel dans de nombreux secteurs proviennent aujourd'hui de cette création plus que de la seule maîtrise des coûts de production. Le contrôle de gestion ne peut donc mobiliser toutes les formes de "ressources humaines".

3.2 Problème de construction.

- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit un stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout ;
- Le contrôle de gestion repose sur une modélisation de l'entreprise. Or toute modélisation est réductrice. De plus, l'instrument d'observation n'est pas neutre. Non seulement il ne permet pas de découvrir toutes les dimensions de la réalité, mais de plus, en produisant une certaine forme de connaissance, il induit plus particulièrement certaines formes d'action. Les acteurs doivent prendre conscience des déformations apportées par le modèle pour les corriger ou les atténuer ;
- La performance est multidimensionnelle. Or le contrôle de gestion, même s'il s'appuie sur des tableaux de bord ayant de multiples indicateurs, bute sur la difficulté de définition d'un indicateur synthétique.

Section 02 : Outils du contrôle de gestion.

1. Planification et gestion budgétaire.

1.1. Planification.

« Planifier » est une démarche anticipatrice organisationnelle rattachée à l'idée de gestion. Ce concept se compose en trois notions que se soit à long, moyen et à court terme comme se suit :

1.1.1. Plan stratégique.

Le plan stratégique se préoccupe de la viabilité de l'entreprise et de sa rentabilité à long ou moyen terme d'où la nécessité de développer un portefeuille d'activités ou un ensemble de couple « produits-marché » qui soient porteurs d'avenir, de choisir les investissements, notamment en production, ou d'adapter les capacités de l'entreprise en fonction de l'évolution de ses marchés et de ses sources d'approvisionnement.

Pour Peter Drucker, la planification stratégique (strategic planning) est le processus continu de réalisation des décisions entrepreneuriales qui comportant une prise de risque et une plus grande connaissance de leur évolution future. Il permet en suite de mesurer les résultats de ces décisions par rapport aux prévisions grâce à un feed-back organisé et systématique¹.

La planification stratégique consiste à « créer » des futurs plus désirables soit en influençant le monde externe, soit en adaptant les programmes et les actions en cours en mesurant les résultats qui vont probablement se produire (que ceux-ci soient désirés ou non) afin qu'ils conduisent à des issues plus favorables².

La planification stratégique propose une combinaison des différentes ressources humaines, financière et techniques à long et moyen terme qui conduira alors au plan opérationnel qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente un véritablement outil d'articulation du court terme et du long terme³.

Le plan stratégique est élaboré au niveau d'un état major pour formuler une première approche des politiques après une préparation par la direction financière et comptable ou le

¹ Peter Drucker, « What Strategic Planning Is » dans : Management. Tasks, Responsibilities, Practices, Heinemann, 1973, p. 125.

² Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion : Manuel & applications, DECF 7, 6^{ème} Edition, E.d Dunod, 2004, p. 283.

³ TOFFODJI Marcel Pierre, MPCGF, 4^{ème} Promotion (2009-2011), mémoire, p.167.

plus souvent par le service de planification et contrôle pour fixer les objectifs qui devraient être **SMART** ; c'est-à-dire Simples, Mesurables, Atteignables, Réalistes et Temporellement définis et les hypothèses et prévisions sur l'environnement ; ce plan doit être évalué périodiquement par exemple annuellement, c'est-à-dire à mi-parcours (trimestriellement ou annuellement) ou à terme.

1.1.2. Plan opérationnel.

Le plan opérationnel conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi, il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels : plan d'investissement, plan de financement, documents de synthèse prévisionnels et plan de ressources humaines¹.

Le diagnostic à court terme permet, en définissant les axes de travail, d'identifier les problèmes à résoudre dans les différents niveaux de l'entreprise qui se fait par rapport à la réflexion opérationnelle et débouche sur des programmes pluriannuels d'actions qui peuvent être considérés comme un portefeuille de projets²

L'élaboration du plan opérationnel doit précéder celle du budget. En pratique, beaucoup d'entreprises le font lors du 2^{ème} trimestre de l'année pour le processus de planification opérationnelle. Ainsi chaque année elles déplacent l'horizon du plan antérieur en le rallongeant d'une année : ce qui aboutit à une planification glissante.

1.1.3. Plan d'action annuel.

Le plan d'action annuel est le point de départ de toute politique active en matière d'organisation et de bien-être dans les lieux de travail. Il doit contenir les mesures et les moyens pour réaliser les objectifs fixés et les thèmes de travail développés qui doivent être réalistes et répondre aux besoins des travailleurs.

Le plan d'action annuel est un instrument de prévention adapté à l'entreprise. Son élaboration résulte d'une négociation entre l'employeur et les représentants des travailleurs du Comité de Prévention et de Protection au travail (CPPT). Ce plan a notamment la particularité d'entrer en vigueur au cours de l'année civile suivant celle de sa rédaction³. L'employeur doit absolument dégager les moyens nécessaires à la mise en œuvre des mesures précises citées dans ce plan et doit intégrer et non dissocier les problèmes de bien-être des

¹Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, op.cit, p.284.

² Bouquin H., op.cit, p. 281.

³ Ibid, p.283.

travailleurs des autres problèmes de l'entreprise. Tandis que les travailleurs exigeront des délais de réalisation précis en vue d'une programmation des moyens humains et financiers indispensables à une amélioration durable des conditions de travail.

1.2. Gestion budgétaire.

Le budget est un document ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu'une entité aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée.

1.2.1. Budgétisation.

La budgétisation est un outil au service de la planification et de la gestion stratégique. Il s'agit en fait d'un sous-ensemble de la « gestion axée/basée sur les résultats » (Results-based management - RBM). Elle s'attache à rapprocher les allocations budgétaires des résultats escomptés. Elle comprend la culture de la gestion organisationnelle dans sa globalité et la gestion des ressources humaines.

La budgétisation consiste à prévoir l'activité et les moyens de l'entreprise, c'est-à-dire à préparer les ressources et leur allocation. La phase de budgétisation des moyens passe par le recours à des éléments de coût, voire des coûts préétablis appelés aussi coûts standards qui sont des coûts prédéterminés à caractère normatif qui vont permettre essentiellement¹ :

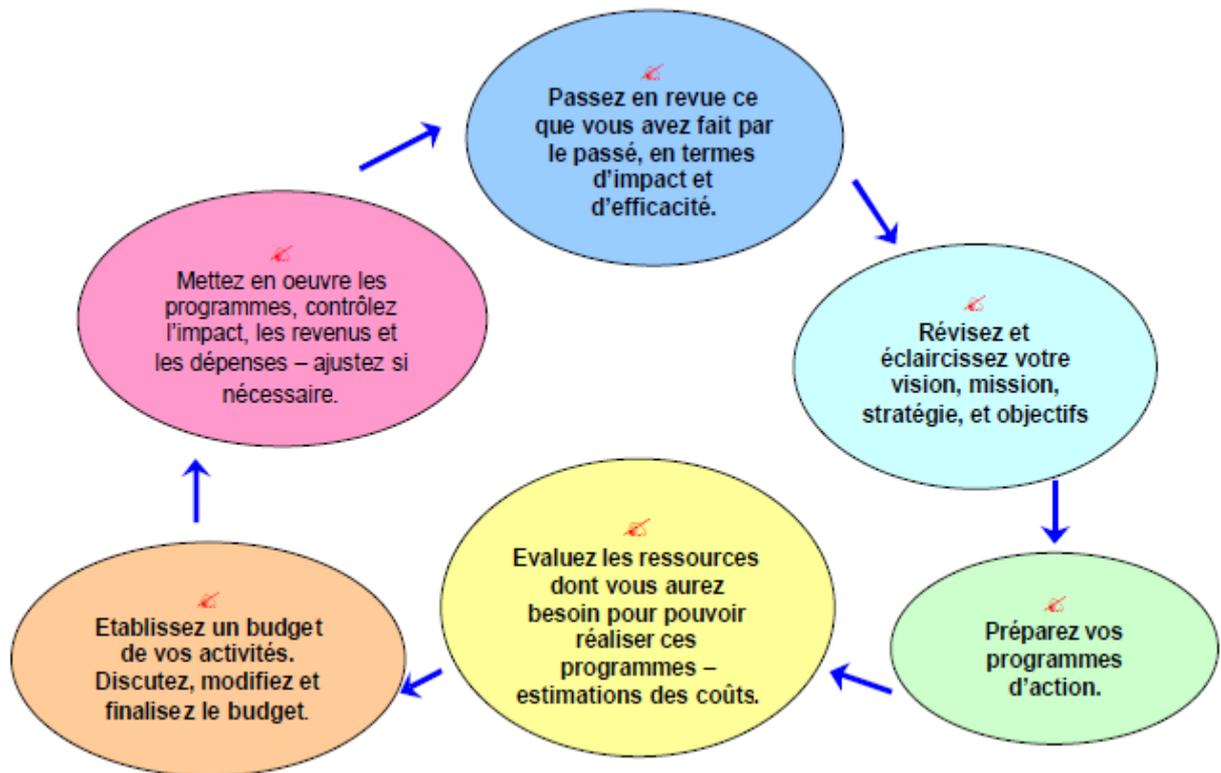
- ✓ Une estimation à priori des coûts de revient des produits ou de fonctionnement d'un service ;
- ✓ Une confrontation à posteriori avec les coûts constatés pour en analyser les écarts qui relève du contrôle budgétaire.

La budgétisation est un travail difficile qui demande des responsabilités. La capacité de votre organisation à réaliser les activités planifiées et à survivre financièrement dépend de la budgétisation. La personne qui s'en charge doit :

- Comprendre les valeurs, la stratégie et les plans de l'organisation ou du projet;
- Comprendre ce que signifie ce que sont la rentabilité et le bon rapport coût/performance ;
- Comprendre ce qu'impliquent la création et la collecte de fond.

¹ E. Mangotteau, Contrôle de gestion, DECF, U.V.7, Ed Ellipses, Paris, 2001, p. 206.

Figure N° 05 : Le cycle de planification de budget.



Source : Janet Shapiro ; Boîte à Outils sur la Planification Stratégique, Ed Newtown, Johannesburg 2001, p4

1.2.2. Contrôle budgétaire.

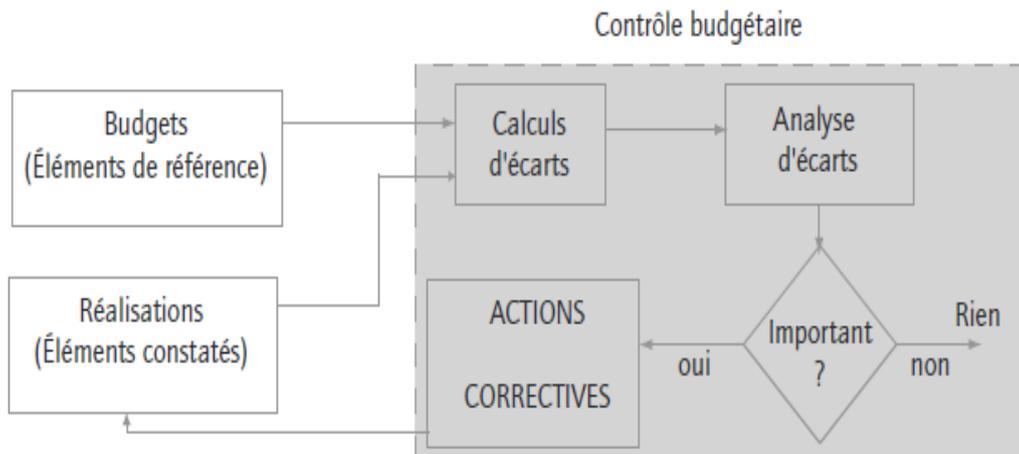
Le contrôle budgétaire permet de repérer, grâce à des systèmes d'information appropriés, d'éventuels écarts entre les performances réelles de l'entreprise et les prévisions effectuées dans le cadre de l'élaboration des budgets annuels. Il permet d'avoir une vue globale de la consommation des ressources, poste par poste. Il permet également de sonner l'alerte en cas de dépassements et dérives afin d'entreprendre des actions correctives. Le contrôleur de gestion assure la coordination de l'ensemble du processus budgétaire et la cohérence des budgets entre eux.

Pour GERVAIS, « le contrôle budgétaire est une comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de :

- Rechercher la (ou les) cause(s) d'écart(s) ;
- Prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires».¹

¹ GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, collection GESTION, Ed Economica, Paris, 2000, p. 274.

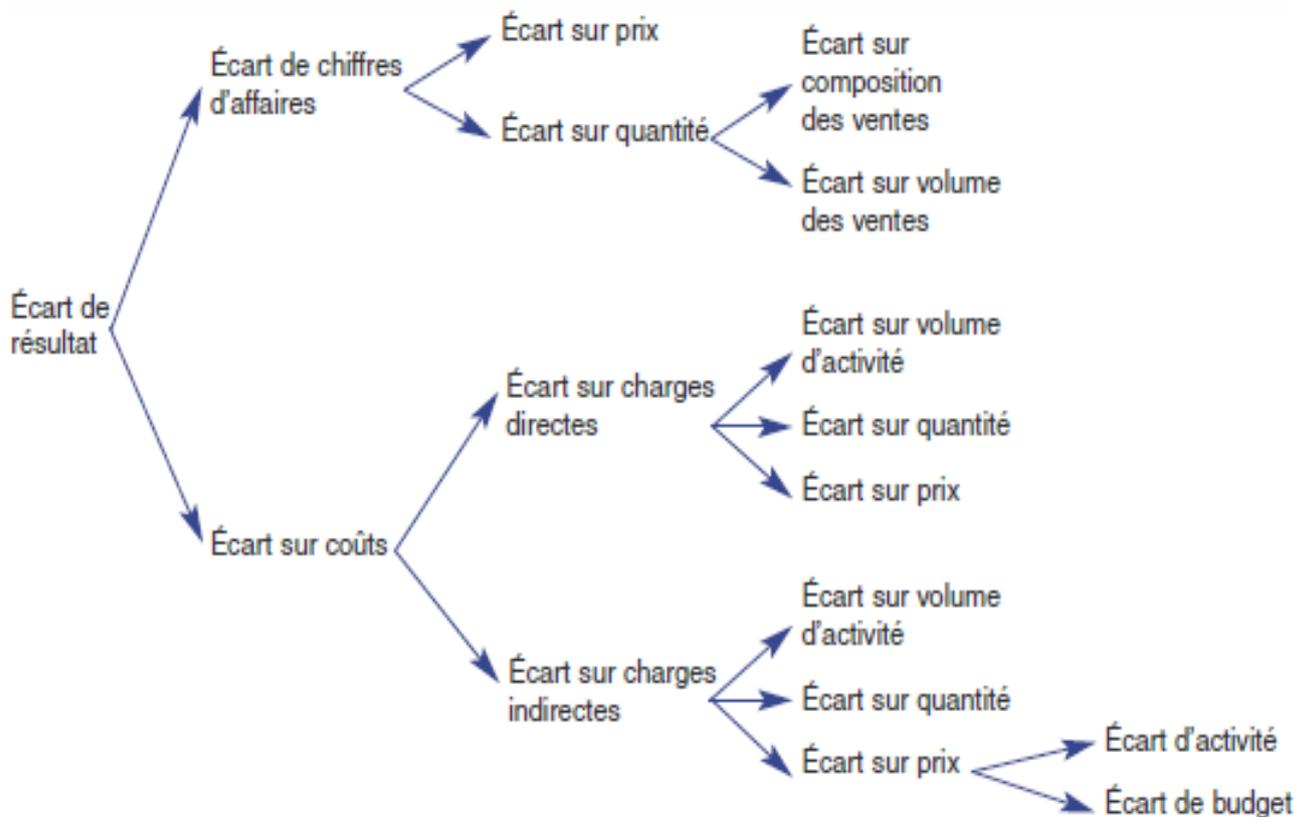
Figure N° 06: Diagramme de procédure du suivi budgétaire.



Source: C. Alazard et S. Separi, op.cit, p361.

Le mécanisme de contrôle budgétaire se base sur une analyse attentive de la nature et de la gravité des écarts obtenus, dont on peut les schématisés comme suit:

Figure N° 07: Les écarts de résultat.



Source: Brigitte Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches (fiche9), 5^{ème} éditions, Ed DUNOD, Paris, 2008, p. 73.

2. Centres de responsabilités et analyse des couts.

2.1. Centres de responsabilité.

Claude LAZARD et Sabine SEP définissent un centre de responsabilité comme étant : «Un groupe d'acteurs autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné »¹.

La notion de centre de responsabilité découle ainsi des concepts de la direction par objectif. Chaque responsable a un objectif à atteindre, une délégation de pouvoir, et des moyens sont mis à sa disposition pour la réalisation. Sa performance sera fonction du niveau de ses résultats. On trouve généralement :

2.1.1 Centres de coûts.

Les centres de couts qui, par délégation d'autorité, ne peuvent maîtriser que des coûts, peuvent être scindés en deux catégories : les centres de coûts productifs et des centres de coûts discrétionnaires. Ils sont discernables par le degré de fiabilité avec lequel on peut établir une relation entre les coûts engagés et une mesure d'output, c'est-à-dire de « production » du centre de responsabilité.

2.1.2 Centres de revenus.

Les centres de revenus qui, par délégation, n'ont une maîtrise principale que du chiffre d'affaires ou des volumes de vente qu'ils génèrent, sont assez rares. Ils correspondent par exemple à des forces de vente peu autonomes et entièrement « intégrées ». Leur « coût de fonctionnement » est établi à l'avance et, sans latitude pour « jouer dessus », ils doivent atteindre une performance en volume vendu, chiffre d'affaires réalisé...etc.

2.1.3 Centres de profits.

Les centres de profits correspondent au premier niveau de réelles délégation et autonomie où se commencent à apparaître des arbitrages et des décisions pour anticiper les conséquences organisationnelles, sur les coûts, des évolutions de marché et tenter d'agir prioritairement au niveau commercial ou au niveau de la réduction des coûts. Ce sont par exemple des directions, des divisions, ou encore des succursales, qui comportent à la fois de la fabrication et de la commercialisation, ou de la commercialisation seule mais en situation d'autonomie pour gérer les produits, les marchés, les clients.etc. Le contrôle de gestion

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, op.cit, p362.

s'opère alors par rapport au compte de résultat du centre de responsabilité et repose aussi sur les coûts standards et/ou les prix de cession interne qui auront été préalablement définis.

2.2 Analyse des coûts.

2.2.1 Méthode des coûts complets.

Elle est traditionnellement la méthode de référence de la comptabilité de gestion. D'après le guide d'application du SYSCOA (système de comptabilité Africain), la méthode du coût complet a pour objectif premier de déterminer le coût de revient des produits ou des services vendus, en permettant ainsi de dégager des résultats analytiques par catégorie de bien ou services par branche d'activité. Ces coûts sont constitués par la totalité des charges relatives à l'objet du calcul. Il en existe deux sortes¹ :

- Les coûts complets **traditionnels** si les charges de la comptabilité financière sont incorporées sans modification ;
- Les coûts complets **économiques** si ces charges ont subi des retraitements en vue d'une meilleure expression économique des coûts.

Le **coût complet** d'un objet ou d'un service est un prix de production qui prend en compte la totalité des coûts de production que ce soit directe ou indirecte :

- La répartition des coûts directs (coûts affectables) ne présente pas de difficultés, car elles peuvent être imputées directement aux produits comme : la quantité de matière première consommée ;
- Les coûts indirects ne sont pas facilement et spontanément affectables à un produit. Ils sont utilisés de façon globale à la production, pas pour un produit précisément comme : l'énergie, les communications téléphoniques, les assurances...etc.ces coûts sont répartis selon des clés de répartition appelées 'unité d'œuvre' choisis soit par fonction de l'entreprise, soit par responsabilité ou par famille de produit par ex : L'heure de main-d'œuvre directe (HMOD).

2.2.2 Méthode de Cout partiel.

Elle consiste à exclut les charges indirectes du calcul. Elle ne raisonne plus en résultat par produit, mais sur la notion de marge.

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, op.cit, p.48.

L'objectif est d'obtenir une information sur la rentabilité des produits et d'avoir une idée sur la décision à prendre dans chaque gamme de ceci¹.

Cette méthode fait la distinction entre les charges variables et les charges fixes pour calculer « la marge » :

- **Les charges variables** : Elles varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise (ex : matière première), ce couts compose de types² :
 - ✓ **Les coûts variables simples** : qui consistent à calculer la marge sur chaque produit ;
 - ✓ **Les coûts variables évolués** : permet de mesurer la marge sur coût spécifique.
- **Les charges fixes** : Elle ne se varie pas avec la quantité produite.
- **La marge** : Elle permet de mesurer la contribution de chaque produit à la couverture de la charge fixe de l'entreprise. Il existe comme marges :
 - ✓ **La marge sur coût variable** = CA - charges variables ;
 - ✓ **La marge sur coût spécifiques** = CA- charges spécifiques ;
 - ✓ **La marge de rentabilité** = CA- résultat de seuil de rentabilité (Le seuil de rentabilité correspond au niveau de CA qui permet à l'organisme de couvrir ses charges. Il est également appelé CA critique. Il s'attend à une dote dite le point mort).

2.2.3 Comptabilité par activité.

La comptabilité par activités est une méthode de répartition des coûts compte un nombre croissant d'adeptes non seulement au sein des entreprises industrielles, mais aussi au sein d'autres organisations désireuses de comprendre davantage les facteurs qui conditionnent les coûts et leur comportement et de mieux cerner l'utilisation des ressources en vue de déterminer de façon plus précise l'apport financier véritable des produits ou des services aux résultats³.

La comptabilité par activités repose sur une vision transversale de l'organisation qui fait abstraction de la logique structurelle des centres de responsabilité. Cette approche transversale est fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur.

Cette méthode permet de recenser toutes les activités (un ensemble de tâches élémentaires) génératrices de valeurs; calculer un grand nombre d'objet de couts afin

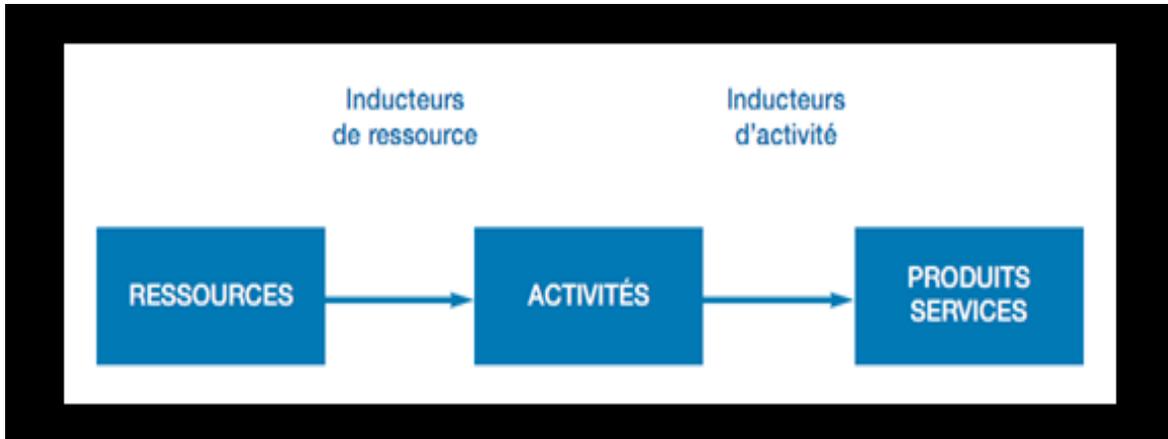
¹ E. Mangotteau, op.cit, p. 90.

² Idem.

³ Hughes Boisvert, Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée, Ed du renouveau pédagogique, Montréal, 1991, p. 159.

d'améliorer la prise de décision ; mesurer les conséquences d'une décision relative à un produit sur les activités de l'entreprise comme le recours à la sous-traitance...etc.

Figure N° 08 : Le Principe de base de la méthode ABC.



Source: La Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française, « Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie », 2003, p. 131.

3. Tableau de bord, reporting et système d'information.

3.1 Tableau de bord.

3.1.1 Tableau de bord classique.

Le tableau de bord est un outil de gestion regroupant les indicateurs financiers et non financiers les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité.¹

Le tableau de bord est défini comme « 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 »².

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de couts, d'activités, de résultats, et de performance pour un individu, un centre d'analyse, des regroupements ou pour toute l'entreprise.³

A travers les définitions précédentes, nous pouvons dire que le tableau de bord est une représentation graphique, périodique et synthétique d'un ensemble d'indicateurs donnant à un responsable tous les éléments lui permettant de prendre visuellement et rapidement des

¹ Guedj N, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Ed d'Organisation, Paris, 2000, p. 285.

² Bouquin H., Le contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, 2001, p.280.

³ Davide Autissier, op.cit, p. 53.

décisions.

Les tableaux de bord ont plusieurs objectifs:¹

- Respecter le trio cout/ qualité/ délai du système d'information ;
- Fournir une information aux différents responsables d'une entreprise, et non seulement à la direction générale ;
- Donner à chacun les informations dont il a besoin pour piloter la performance de son entité, tout en garantissant une cohérence globale des informations ;
- Constituer un outil de pilotage réactif, qui délivre une information rapidement et de façon ciblée ;
- Mettre en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Un support de communication entre responsables ;
- Favoriser la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

L'élaboration d'un tableau de bord se varie selon deux dimensions :

- **Interne** : L'activité, la taille, la structure et au champ de responsabilité et d'intervention.
- **Externe** : Le marché, la concurrence, la conjoncture...etc.

La méthodologie d'élaboration des tableaux de bord la plus aboutie est connue sous le terme de méthode OVAR« La démarche OVAR »²:

Elle consiste à définir la mission de l'entreprise et les objectifs qui lui sont associés. C'est un point de départ particulièrement structurant pour la construction des tableaux de bord, car c'est sur cette base que sont clarifiés les objectifs, et donc une bonne partie des indicateurs par

- **L'identification des variables d'action(VA)** : correspond au travail de modélisation que nous avons présenté précédemment. Elles correspondent à des performances intermédiaires et leviers d'action plus opérationnels, dont l'atteinte conditionne celle des objectifs de performance globaux.
- **L'analyse des responsabilités(R)** : elle permettra de répartir les indicateurs pertinents

¹ Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gerard Naulleau, Marie Héléne Delmond et Pierre-Laurent Bescos, op.cit, p.17.

² Note pédagogique du groupe HEC, 1994.Un exposé de cette démarche peut également être trouvé dans l'ouvrage- le contrôle de gestion Hélène Löning et Yvon Pesqueux, Ed Dunod, Paris, 1998.

au sein de l'organisation, et donc de limiter le nombre de variables suivies par chacun.

L'inconvénient de cette méthode est qu'elle est limitée car, il n'est pas facile de déterminer pour chaque objectif les variables d'action opérationnelles et mesurables, de plus, elle minimise l'innovation. Pour éviter ces écueils, il existe une autre méthode plus intéressante qui est OFAI.

OFAI (Objectifs, Facteurs clés de succès, Actions, Indicateurs) intègre un niveau d'analyse supplémentaire avec la notion de facteur clé de succès. Les objectifs sont déclinés en facteurs clés de succès qui représentent les forces de l'entreprise au travers desquelles peuvent se réaliser les objectifs. La méthode OFAI part des objectifs, mais propose les indicateurs après avoir défini des facteurs clés de succès et des actions.

Parmi les limites des tableaux de bord que :

- Il n'y a pas un tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique.
- Il est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- Il est souvent conçu de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures.

3.1.2 Tableau de bord prospectif ou Balanced scorecard.

Le Balanced Scorecard est un outil de pilotage stratégique qui a été représenté par Robert S. KAPLAN et David P. NORTON en 1992. Le souci de Kaplan et Norton à travers de cet outil est de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant, à l'axe de la performance financière, trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance. Alors le système Balanced Scorecard est composé de quatre axes principaux¹:

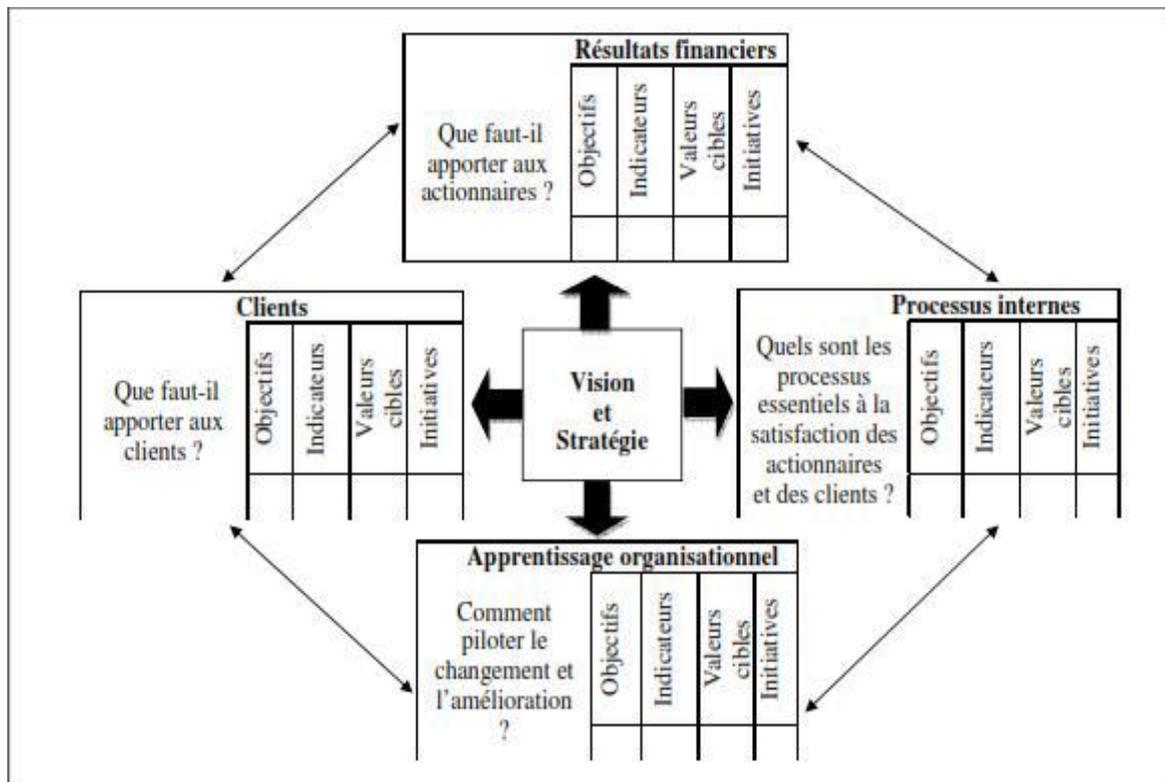
- **axe « finance »** : il suggère trois grands types d'objectifs de performance : la croissance et diversification du chiffre d'affaire, la réduction des coûts et la maîtrise de l'actif engagé où les indicateurs se varient selon les sous-catégories;
- **axe « clients »** : avec cinq mesures génériques : la part de marché, la satisfaction et la fidélité des clients, le nombre de nouveaux clients ou encore le taux de rentabilité par segment;
- **axe « processus internes »** : dont l'objectif est de prendre en compte l'ensemble des processus internes avec une attention particulière pour l'innovation, le service après-

¹ Robert S. KAPLAN et David P. NORTON, « Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance », Collection Harvard Business Review in Editions d'organisation, 1999, p.163.

vente et la production (le premier étant assez négligé par l'analyse comptable de la performance) ;

- **axe « perspective apprentissage »** : considéré comme l'axe des moyens qui permettent d'atteindre les objectifs des trois axes précédents, il est l'axe sur lequel les systèmes de pilotage sont les plus sommaires. Kaplan et Norton proposent -sans être exhaustifs- de mesurer la satisfaction et la motivation des salariés, la productivité du travail en mesurant la part de chiffre d'affaire par salarié, la fidélité des salariés en mesurant le turnover, la capacité des systèmes d'information.¹

Figure N° 09: La modélisation du système Balanced Scorecard.



Source : KAPLAN, R.S. et NORTON, D.P, op.cit, p. 222

3.2 Reporting.

La communication de données (Reporting) est l'opération consistant, pour une entreprise, à faire rapport de son activité.

C'est la présentation périodique de rapports et bilans analytiques sur les activités et résultats d'une organisation, d'une unité de travail ou du responsable d'une fonction, destinée à

¹ JOHNSON G., SCHOLLES K., WHITTINGTON R., FRERY F, Stratégique, 7ème édition, Pearson Education, Paris, 2005, p. 503.

en informer ceux chargés de les superviser en interne ou en externe, ou tout simplement concernés par ces activités ou résultats.

Le reporting est un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon à ce que chaque manager ne visualise que les résultats des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire de ce qu'il est censé gérer.¹

Pour LONING et PESQUEUX, trois principaux concepts sont associés au reporting et à son fondement à savoir : celui de l'organisation, de système de planification et de contrôlabilité².

Le reporting peut se définir comme le processus de remonté d'information des entités d'un groupe vers les différents échelons de la hiérarchie et in fine vers la direction générale.

Il existe plusieurs types de reporting:

- **Reporting statutaire :** Destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquiers, actionnaires réels ou potentiels, analystes financiers, État, etc.), il offre également aux dirigeants un premier niveau d'information sur la performance du groupe (indicateurs d'activité et de marge). La fréquence de production des informations n'est pas uniquement annuelle, mais également trimestrielle, voire mensuelle, en raison de la pression des marchés financiers³.
- **Reporting de gestion:** Il a pour fonction de fournir à la direction (direction générale, et grande direction opérationnelle et fonctionnelle) les informations de gestion dont elle a besoin pour piloter les activités. Il est généralement assuré par la fonction contrôle de gestion. Il s'appuie sur la structure opérationnelle du groupe, qui n'est pas nécessairement alignée avec la structure juridique⁴.

3.3 Système d'information.

Le système d'information offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle, il effectue les traitements qui lui sont demandés et contribue ainsi de façon essentielle à la relation « information – décision – contrôle ».

Le système d'information est un enjeu d'efficience des organisations et c'est toute une socio-économie qui s'est construite autour de lui avec des aspects tels que : les modalités de l'externalisation relative ou absolue du système informatique; la capitalisation et le partage

¹ Mangotteau E., (2001), Op. Cit, p.p. 294-250.

² LONING Hélène et PESQUEUX Yves, Contrôle de gestion. Ed Dunod, Paris, 2003, p 15.

³ Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gerard Naulleau, Marie Hélène Delmond, Pierre-Laurent Bescos, op.cit, p 124.

⁴ Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gerard Naulleau, Marie Hélène Delmond, Pierre-Laurent Bescos, op.cit, p. 87.

des informations avec le knowledge management¹, la communication et la coopération à distance avec la référence à l'organisation en réseau², la coordination et la modélisation des processus ; ou encore, la performance logicielle, qui passe de la spécificité à la généralité.

La représentation classique du système d'information distingue trois sous-systèmes:

- ✓ Le système opérant se composant de l'ensemble des ressources relatives à l'activité;
- ✓ Le système de pilotage englobant l'ensemble des agents responsables de la conduite des opérations et de la mobilisation des moyens nécessaires ;
- ✓ Le système d'information vu comme outil de communication entre le système opérant et le système de pilotage.

Le système d'information repose sur la tension « formel – informel » car il s'organise autour des informations formelles (récupérables au travers d'un support matérialisé) en ignorant la dimension informelle des informations et des représentations des agents.

Le système d'information formel est donc l'objet essentiel des développements liés aux relations entre système d'information et organisation. On le conçoit de façon identique dans toutes les organisations et il contribue ainsi au fait que les organisations ont toutes tendance à se ressembler. On aboutit le plus souvent à la mise en œuvre de systèmes unifiés d'information de gestion et via les progiciels de type ERP (Enterprise Resource Planning), à des systèmes d'information normalisés entre les organisations.

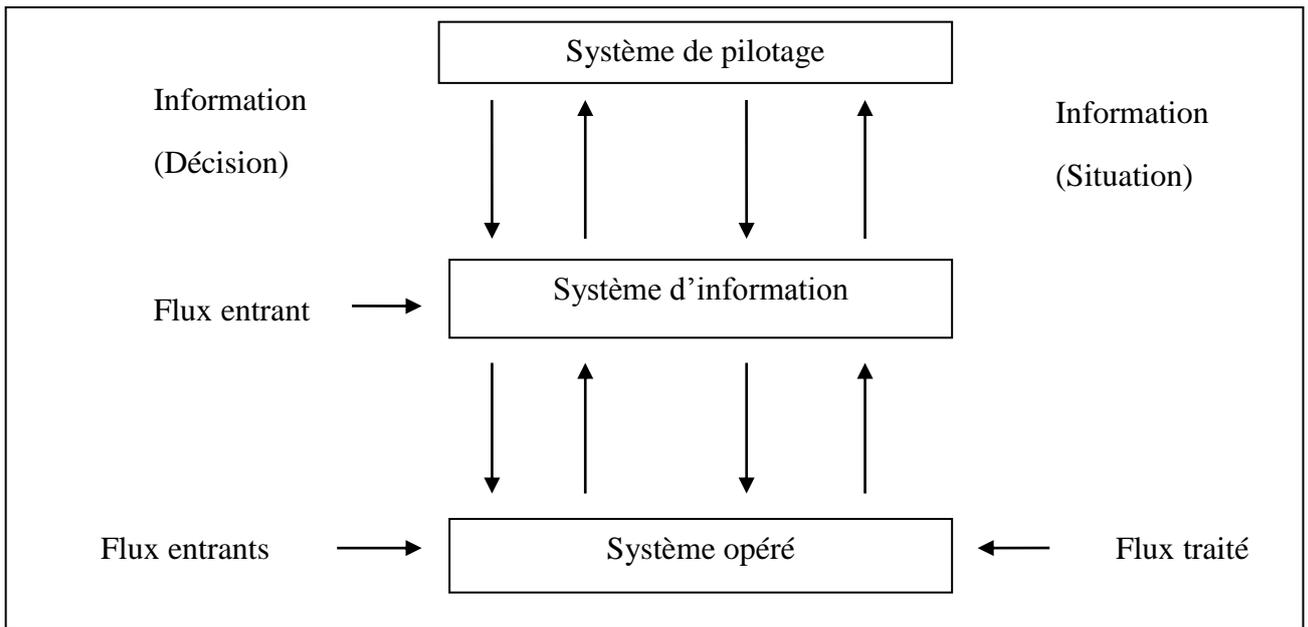
Le système d'information constitue donc un véritable système sociotechnique. À ce titre, et de façon très générale, le système d'information est vu comme la réunion des trois composantes suivantes : des flux d'information, un processus technique et des agents organisationnels.

L'ERP (Enterprise Resource Planning) apparaît aujourd'hui comme une référence privilégiée non seulement en matière de système d'information mais aussi comme l'incontournable instrument d'un système de contrôle de gestion. Les ERP sont des systèmes d'information qui visent à permettre la gestion des ressources en proposant une architecture modulaire du système d'information et un référentiel unique à toutes les composantes de l'organisation.

¹ Frery F. et al, Stratégique, 7^{ème} Edition, Pearson Education, 2006, p. 167.

² Idem

Figure N° 10: La gestion du système d'information.



Source : Chiapello E. et al. Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, 3ème Edition, Dunod, 2008, p209.

On distingue classiquement différentes phases dans la gestion des informations :

La collecte, le stockage, la diffusion, la présentation des informations, la création, la maintenance et le changement du système d'information.

Sur le plan technique, la gestion du système d'information concerne donc l'administration des données, l'administration des réseaux, la « bureautique », les besoins d'interface et la sécurité¹.

¹ Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Ève Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, op.cit, p. 227.

Conclusion du premier chapitre.

A partir de ce que nous avons vu dans ce chapitre, nous pouvons conclure que le contrôle de gestion est un concept qui ne cesse de se développer avec les exigences et les besoins des entreprises et qu'il n'existe pas un seul Contrôle de gestion mais des « Contrôles de gestion » selon le contexte dans lequel il s'applique.

Il y a des contrôleurs de gestion, comme il y a des « Contrôles de gestion » car il est l'affaire de chaque manager au sein de son service ou de sa fonction. De plus, les outils du Contrôle de gestion, à l'instar de tous les outils du management, ne sont plus appréhendés comme des réponses uniques, universelles, de la même manière pour toutes les organisations, mais comme des propositions qu'il convient à adapter en fonction de spécificités propres à chacune d'entre elles. Dès lors, ces outils doivent être construits « sur mesure » et rien n'empêche un manager, dans un contexte dans lequel les outils « classiques » ne peuvent s'appliquer, de les concevoir d'une manière spéciale correspondant à la seule situation de son organisation.

Chapitre 02 :
*Evaluation de la
performance d'un
système de contrôle de
gestion*

Piloter la performance exige cependant de préciser le type de performance visé et le service à évaluer car elle peut prendre des formes très différentes d'un contexte à l'autre pour améliorer à la fois les méthodes et les compétences mises en œuvre au service de l'amélioration de la performance.

La mesure de la performance ne se limite plus à la rentabilité et aux résultats financiers ; d'autres facteurs sont pris en considération. Les décideurs en matière de gestion sont confrontés à plusieurs informations qui ne sont pas directement tirées d'indicateurs financiers issus de systèmes d'information de gestion. En effet, ces indicateurs ne suffisent pas pour analyser et comprendre l'origine de leur réalisation ou leur variation. La prise de décision de gestion requiert des indicateurs à la fois qualitatifs, quantitatifs et financiers.

La mesure d'un système de contrôle de gestion est importante à plusieurs égards : elle va permettre de « fixer » à un intervalle régulier les résultats obtenus, et donc d'appréhender le niveau de performance provisoirement atteint et de générer de la réactivité. À partir d'un diagnostic des causes des écarts, cette analyse conduit à la détermination de plans d'action ou de décisions correctives (régulation). À moyen terme, elle permet aussi d'ajuster ou de remettre en cause la stratégie (apprentissage).

Cette importance primordiale de son évaluation, qui est le cœur de notre thème, va être présentée dans ce chapitre, en passant par les points suivants :

- Comment pouvons-nous définir la performance et quels sont ces approches et ces objectifs ?
- Quels sont les critères et les conditions de succès de la performance ?
- Quels sont les modèles les plus connus pour évaluer la performance d'un système de contrôle de gestion ?

Section 01 : Performance du contrôle de gestion.

1. Définition et approche de la performance.

1.1. Définition de la performance.

Le concept performance est très compliqué, il n'existe pas de consensus entre les chercheurs sur la définition de ce concept, c'est pourquoi VOYER affirme que : « la performance est un concept englobant et intégrateur, donc difficile à définir de façon précise »¹.

Selon Bourguignon, la performance peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)....».²

Il ajoute que dans le champ de la gestion, le signifiant de la performance désigne de multiples signifiés qui s'articulent autour des trois sens primaires suivants :

- **La performance est succès** : La performance n'existe pas en soi ; elle est fonction des représentations de la réussite, variables selon les entreprises et selon les acteurs ;
- **La performance est résultat de l'action** : À l'opposé du précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. Il s'agit de l'évaluation ex post des résultats obtenus ;
- **La performance est action** : Dans ce sens, la performance est un processus et non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps.

D'autres notions de la performance sont encore mis en exergue, nous pouvons dire qu'« est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur»³. Cette définition de LORINO met en relief les notions de coût-valeur qui sont des éléments indissociables selon lui. Une entreprise est dite performante si et seulement si elle arrive à influencer de façon positive sur ces deux variables en même temps.

Albanes ainsi (1978) la définit comme « la raison des postes de gestion, elle implique l'efficience et l'efficacité ».

¹ VOYER pierre, Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2^{ème}, Ed Presses Université de Québec, Québec, 1999, p.84.

²Bourguignon Alain, performance et contrôle interne, Ed d'organisation, paris, 2000, p.934.

³ LORINO Philippes, Méthode et pratique de la performance, Edition d'organisation, paris, 2003, p. 5.

La performance peut être définie donc par cette formule :

$$\text{Performance} = \text{Efficacité} + \text{Efficiente} + \text{Pertinence}$$

Nous pouvons constater que la performance du contrôle de gestion est la possibilité de réaliser les objectifs organisationnels demandés par la direction générale pour assurer la coordination entre les différents services.

1.2. Approches de la performance.

1.2.1. Approche traditionnelle financière.

L'approche financière de la performance consiste à se poser la question suivante : « Comment se positionne l'organisation face à ses actionnaires ? » en y répondant par un objectif de maximisation du profit généré et de retour sur investissement.

Le système de mesure associé à cette approche est la comptabilité classique, modélisation qui consiste à « produire une représentation chiffrée d'une entité économique »¹, et l'indicateur privilégié, le résultat net comptable.

Il s'agit d'un modèle normé et composé de conventions partagées à l'échelle mondiale, qui permet ainsi d'opérer une comparaison se voulant objective entre toutes les organisations. Asseyant officiellement l'actionnaire, propriétaire de la firme, comme destinataire privilégié de l'activité de l'organisation, ce modèle permet également de décliner l'objectif stratégique de maximisation du profit en objectifs plus opérationnels, appréhensibles, et maîtrisables à une échelle managériale. Associés à ces objectifs, les indicateurs transposés dans une dimension opérationnelle, constituent le « système de pilotage »². Celui-ci doit refléter la stratégie choisie par l'entreprise pour parvenir à son objectif de retour sur investissement.

L'évolution des exigences des organisations montre que l'approche financière est faussée, non seulement insuffisante pour appréhender l'ensemble des enjeux auxquels fait face l'organisation, mais en plus conçue dans la seule perspective de s'adresser avant tout à l'actionnaire.

Enfin en évoquant la perception que l'approche financière de la performance est davantage une évaluation des conséquences opérées par les décisions passées plutôt la réelle

¹ M. Amblard, « Performance financière: Vers une relecture critique du résultat comptable », 16^{ème} Conférence Internationale de Management stratégique, Montréal, 6-9 juin 2007.

² C.R.G. Eccles, «The Performance Measurement Manifesto», Harvard Business Review, Jan-Feb, 1991, p.131-137.

mise en place d'un système de pilotage orienté vers l'avenir¹.

1.2.2. Approche globale non financière.

L'approche non financière, en fait une approche mixte, doit pallier les insuffisances de l'approche exclusivement financière. Notamment, grâce à des systèmes intégrant des indicateurs autres qu'intermédiaires à un calcul du retour sur investissement, elle doit permettre de déployer la stratégie de l'organisation à moyen terme.

Le système de mesure de la performance emblématique de cette approche est le **Balanced Scorecard** de Kaplan et Norton, qui modélise la performance selon quatre axes, dont la performance financière mais à laquelle s'ajoutent la satisfaction des clients, la maîtrise des processus internes, et le degré de mobilisation des salariés.²

Avec cette approche, les gestionnaires seraient plus aptes à comprendre les relations qui existent entre divers objectifs stratégiques et ainsi à allouer de manière optimale les ressources nécessaires selon les priorités³.

Contrairement à la vision rétrospective de l'approche financière, l'approche globale semble beaucoup plus dynamique, et grâce à des indicateurs observables en temps réel, ou presque, les gestionnaires sont en mesure d'évaluer les impacts des décisions prises et de mettre en place des actions à visée corrective, sans attendre la clôture périodique.

2. Objectifs et condition de succès d'évaluation de la performance.

2.1. Objectifs de l'évaluation de la performance du contrôle de gestion.

« Ce qui ne se mesure pas ne peut pas se gérer. Mesurer est donc essentiel »⁴; cela pourrait expliquer la nécessité pour les managers qui veulent se démarquer des concurrents de mesurer le niveau de performance des différentes fonctions de l'entreprise y compris la fonction du contrôle de gestion.

Pour ATKINSON et Al, mesurer la fonction du contrôle de gestion permet de :

- Permettre d'informer les managers sur les efforts menés par chaque service ainsi que la bonne marche de l'entreprise.
- Inciter les managers à prendre des décisions en analysant les résultats issus de cette évaluation pour améliorer les points apparus défaillants ;

¹ R. G. Eccles, op.cit, pp.131-137.

² idem

³ A. Said, H. R. Hassab Elanby, B. Wier, « An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures », [2003], Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 2003, p.193-223.

⁴ Kaplan. Robert S. & Norton, David, op.cit, p. 63.

- Permettre aux dirigeants de savoir le cout du système de contrôle de gestion, sa pertinence, l'existence des postes d'économie et la satisfaction des clients.

Généralement, nous pouvons dire que « évaluer c'est améliorer, apprendre, innover et communiquer ».

2.2. Conditions de succès de l'évaluation de la performance.

Pour que l'évaluation de la performance réussisse, il faut prendre en considération les trois éléments suivants :

- l'évaluation des performances fait appel à des indicateurs quantitatifs, à des normes de référence, à des seuils de tolérance. Ces indicateurs doivent être non seulement connus à priori par les évalués, mais avoir aussi obtenu leurs accord¹.

Il faut prendre en considération les caractéristiques du secteur choisi (banque, entreprise industrielle ou de service), les indicateurs à mettre en place pour mesurer la performance du système de contrôle de gestion ne seront pas les même parce que les outils utilisés par ces différents systèmes ne sont pas les mêmes ainsi que les réalités liées à la mise en œuvre de cette fonction dans le secteur.

- tout système d'évaluation des performances devrait tenir compte des hypothèses opérationnelles de base de l'organisation concernée. Si l'organisation change, alors que le système d'évaluation reste immuable, ce dernier sera, au mieux inefficace, et, plus vraisemblablement, contre-productif².
- les objectifs de l'évaluation doivent être cohérents avec les critères retenus et les méthodes d'évaluation. Par exemple : la cohérence du système avec la stratégie de l'entreprise, de l'adéquation des outils mis en place avec le contexte et les réalités de l'entreprise, du bon positionnement du contrôle de gestion, de l'organisation adaptée, de la satisfaction des services conseillés...etc.

3. Critères d'évaluation de la performance.

Malgré l'ambigüité du concept de performance, les chercheurs ont abouti à des critères pour l'évaluer.

Pour sélectionner les critères de performance, il faudra répondre aux questions suivantes :

- ✓ que mesure-t-on ? un résultat ? les conditions de la performance ?
- ✓ comment recueille-t-on l'information ?

¹BOUQUIN.H, op.cit, p.242.

² MEYER Christopher (1999), les systèmes de mesure de la performance. Harvard business Review, Edition d'organisation, paris, 1999, p.127.

- ✓ comment interprète-t-on et utilise-t-on l'information recueillie ?
- ✓ quels sont les axes de la performance ? les indicateurs sont-ils sélectionnés en fonction des axes stratégiques de l'entreprise traduits en facteurs clés de succès ?
- ✓ pour qui évalue-t-on la performance ? les associés, les prêteurs, les acteurs de l'entreprise ?
- ✓ mesurons-nous la performance immédiate ou le potentiel à moyen terme de l'organisation?

Généralement, il existe quatre critères d'évaluation qui sont :

3.1 Efficacité.

Il est défini comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés »¹.

Donc c'est le rapport entre résultat obtenus et objectifs prévus, ce concept suppose donc d'une part qu'un objectif ait été préalablement défini, et d'autre part que le résultat obtenu ait été mesuré (ou du moins estimé). L'objectif devra en effet correspondre à un choix, présentant les caractéristiques suivantes :

- ✓ il traduit une recherche de cohérence par rapport à la mission et à la vocation de l'organisation;
- ✓ il s'inscrit dans un horizon temporel de moyen ou long terme ;
- ✓ il s'accompagne d'une part de la définition du résultat attendu à cette échéance, et d'autre part de l'étude de la situation de départ, de façon à pouvoir identifier le parcours intermédiaire à réaliser ;
- ✓ il est mesurable, et doit donc donner lieu à l'élaboration d'indicateurs ou d'indices.

VOYER propose le ratio suivant pour la mesure de l'atteinte des objectifs² :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Outputs réalisés (objectifs atteints)}}{\text{Outputs visé (objectifs visés)}}$$

¹ Le Bureau du vérificateur général du Canada.

² VOYER Pierre, op.cit, p.113.

3.2 Efficience.

C'est le rapport entre le résultat et les moyens mise en œuvre. C'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

Il y a différents types pour ce concept, les plus utilisés sont :

- **Efficience technique :** met en relation les inputs réels (mesure physique des ressources consommées) avec les résultats obtenus, il indique dans quelle mesure une institution utilise de manière optimale les ressources physiques à disposition pour un niveau donné de production.
- **Efficience allocative ou de prix :** consiste d'abord à déterminer le coût de production total d'une entreprise, puis à situer ce coût total par rapport à l'efficience technique. L'écart entre le coût total de production et l'efficience technique fournit une indication de l'inefficience d'un établissement, dont l'origine réside dans une combinaison inadéquate des facteurs de production eu égard à leurs coûts ;
- **Efficience économique :** prend simultanément en compte les efficacités technique et allocative ; lorsque ces deux efficacités se recoupent, l'établissement est économiquement efficient.
- **Efficience d'échelle :** cherche à déterminer dans quelle mesure une entreprise fonctionne avec des *rendements d'échelle croissants* ou décroissants, ce qui permet de définir la taille optimale de celle-ci.

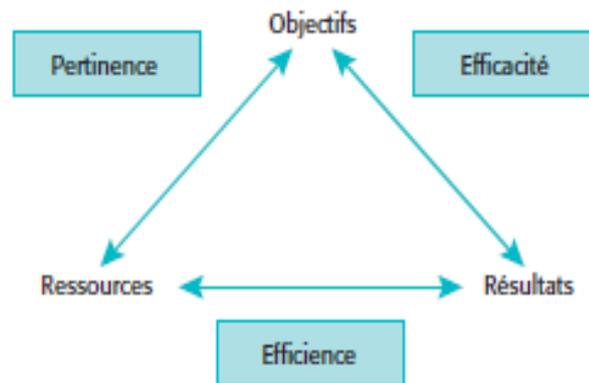
VOYER donne le ratio suivant pour la mesure de l'efficience ¹ :

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Les résultats atteints ou les outputs produits}}{\text{Les ressources utilisées ou les efforts fournis}}$$

3.3 Pertinence.

La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence est la conformité des moyens et des actions mis en oeuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

¹ VOYER Pierre, op.cit, p.113.

Figure N° 11: les critères de la performance.

Source : Jean-Bernard Ducrou, Hachette Technique, Hachette Livre-Management des entreprises-
BTS 1^{ère} année, 2008.

4. Analyse de la performance d'un processus.

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

4.1 Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs.

Il faut identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode a besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.

4.2 Par calcul des ressources dépensées par le processus.

Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.

4.3 Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite.

Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur

certaines processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

5. Typologies de la performance.

Depuis quelques années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise, c'est pour cela on peut distinguer trois types de performance :

5.1 Performance organisationnelle.

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Selon M. Kalika, professeur à Paris-Dauphine, il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle¹ :

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

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

5.2 Performance stratégique.

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

¹ www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282 le 15/04/2015 à 22 :31.

obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession stratégique »¹.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

5.3 Performance humaine.

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

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

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. Michel et M. Ledru considèrent que si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau².

À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation. Cette motivation (c'est-à-dire ce qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposée par l'entreprise) détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation (rôles prescrits, injonctions, moyens,...) et des données de culture (représentation dominante).

¹ www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282 le 31/03/02015 à 08 :50.

² Idem.

Section 02 : vision normalisée du système de contrôle de gestion.

1. Axe positionnement organisationnel.

Selon MORLEY et AL, l'importance actuelle et future du processus du CONTROLE DE GESTION va être appréciée afin d'y apporte des modifications¹. L'efficacité de se processus commence par un positionnement adéquat pour l'adapter avec son fonctionnement et son mode de management ce qui nous permettra de connaitre l'emplacement exacte de la fonction CONTROLE DE GESTION au sein de l'entreprise.

1.1. Positionnement de la fonction dans l'organigramme.

Selon Autissier, le positionnement de la fonction contrôle de gestion varie selon l'activité de l'entreprise, le style de management et le périmètre d'activités de la fonction.

Généralement, La fonction contrôle de gestion orientée sur les missions de base sont plutôt rattachée à la direction comptabilité et finance. Si elle est investie davantage dans le pilotage en réalisant des tableaux de bord, des business plans et de la gestion des actifs, elles ont tendance à être rattachées à la direction générale. Enfin si l'activité est dominée par l'informatisation des processus et flux de gestion, le contrôle de gestion est très souvent intégré à des directions hybrides².

L'importance de cette fonction augmente à chaque fois qu'elle se rapproche de la direction générale car cela facilite l'accès à l'information et renforce le pouvoir et la qualité des décisions prises.

1.2. Fonctionnement et mode de management.

Le fonctionnement et le mode de management vont créer une cohérence du système qui s'apprécie, selon ROUATCH et NAULLEAU, en faisant l'analyse de l'organisation générale de la fonction et des tâches effectuées en se basant sur le style de management choisi par le système, pour éviter les incohérences structurelles et les redondances³.

Celui-ci peut être envisagé à travers plusieurs thèmes⁴ :

- **L'organisation interne de la fonction contrôle de gestion** : elle définit les modalités de répartitions des taches et du pouvoir dans le service, nommé aussi « la

¹ Morley Chantal [et al.] Processus metier et SI [Book]. - Paris : Dunod, 2007, p. 75.

² David Autissier, op.cit, p.112.

³ Michel ROUACH et Gérard NAULLEAU, Le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^{eme} édition. REVUE BANQUE Ed, 2002,p. 77-78.

⁴ David Autissier, op.cit, p. 113.

fragmentation » car la division du travail et les tâches de coordination associées peuvent compromettre l'efficacité du processus¹.

Quand le nombre de contrôleurs de gestion est important (supérieur à trois), le « qui fait quoi » doit être formalisé sous la forme d'organigramme ou d'un descriptif de fonctionnement. Ils peuvent être répartis en fonction de leurs prestations, de leurs clients, de zones géographiques...etc.

➤ **Le mode de coordination** : il définit le type d'échange des contrôleurs de gestion entre eux et avec leurs clients en ce qui concerne la réalisation de leur activité. Selon Mintzberg, la typologie des modes de coordination est la suivante :

- ✓ Ajustement informel qui consiste à s'accorder par une communication informelle (gestes...);
- ✓ Supervision directe où un responsable hiérarchique donne des instructions aux subordonnés et contrôle leur travail ;
- ✓ Standardisation des procédures : les méthodes de travail et procédures sont consignées par avance ;
- ✓ Standardisation des résultats : elle permet de fixer les objectifs à atteindre ;
- ✓ Standardisation des qualifications : elle est utilisée lorsque le travail nécessite une large autonomie et qu'il est difficile de définir à l'avance les résultats et les méthodes.

➤ **Le style de management** : il définit les marges de liberté laissées à chacun pour exercer son activité et le mode relationnel établi entre les personnes. La matrice des styles de management autonomie/ échanges fait mention de quatre configurations structurantes² :

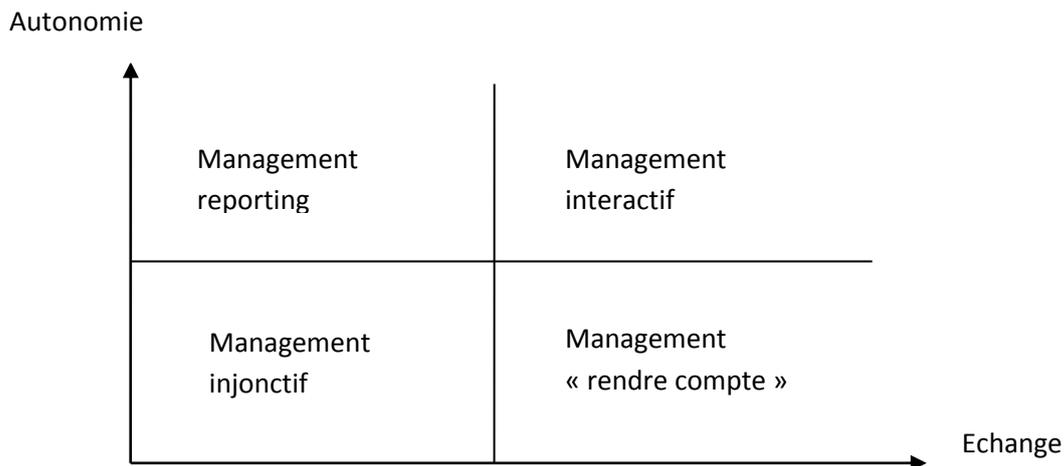
- ✓ **Le management interactif** : les contrôleurs de gestion ont une large autonomie d'action avec une délimitation claire de leur périmètre d'activité et des modes opératoires autonomes ;
- ✓ **Le management reporting** : les contrôleurs de gestion ont une large autonomie de réalisation, mais doivent remplir de nombreux reporting qui justifient leurs productions et la durée de réalisation dans une logique contractuelle avec leur supérieur (engendrer des dérives bureaucratiques) ;
- ✓ **Le management injonctif** : les contrôleurs de gestion sont des assistants qui appliquent les modèles « du chef » et lui transmettent toutes leurs productions qu'il validera et adressera aux différents destinataires ;

¹ MOLEY & al, op.cit, p. 75.

² David Autissier, op.cit,p. 116.

- ✓ **Le management « rendre compte »** : il permet un échange, mais une faible autonomie, les contrôleurs de gestion doivent systématiquement rendre compte de leurs productions mais aussi de leurs perceptions à leurs responsables (échange dans un cadre très centralisé).

Figure N° 12: La matrice autonomie/ échanges.



Source : David Autissier, op.cit, p116.

Dans cet axe aussi, il faut baser sur la formalisation des postes qui consista à préparer la « fiche de poste » ou la « fiche métier » qu'elle contient les éléments suivants :

- ✓ Intitulé du poste ;
- ✓ Compétences requises
- ✓ Rattachement hiérarchique et fonctionnels ;
- ✓ Activités permanentes et occasionnelles...etc.

2. Axe traitement des inputs.

L'objectif de cet axe est de connaître la nature des informations collectées par la fonction du contrôle de gestion et les prestations qu'elle peut être amenée à réaliser pour répondre aux besoins de sa clientèle interne comme : conseil d'administration, direction générale, direction comptabilité et finance...etc.

2.1. Informations collectées.

Pour avoir un bon produit, il faut assurer une bonne matière première.

Selon MORLEY et AL, le contrôleur de gestion a besoin de ressources informationnelles où leurs synthèses peuvent refléter des limites à la pertinence et à la complétude des

informations telles qu'elles sont actuellement structurées et mises à disposition¹. En réunissant les données nécessaires pour son travail, il vérifie que :

- **La quantité des données est importantes** : c'est-à-dire que les différentes directions participent à son travail en lui donnant en temps et au moment opportun toutes les informations nécessaires pour que les rapports proposés à la fin soient complets ;
- **La qualité des données** doit être objectives et précises et émaner d'un service de contrôle comme l'audit interne de l'entreprise pour plus de fiabilité.

2.2. Prestations du contrôle de gestion.

Les prestations peuvent être regroupées en deux pratiques essentielles²:

2.2.1. Pratiques de base de contrôle de gestion.

Elles se composent de quatre activités principales qui sont :

- **Les schémas analytiques** : il permet de déterminer les centres d'analyses d'une entreprise (les centres de coûts, de profils, d'investissement...) qui sont des unités où les charges et les produits sont affectés et répartis pour déterminer les coûts et les marges financières ; dans ce cas, le modèle permet d'évaluer si les schémas réalisés par la fonction contrôle de gestion ont bien suivi les activités de l'entreprise et ont réalisé la stratégie à travers une définition précise des budgets et de leur calculs ;
- **Le calcul des coûts** : il permet de déterminer les marges et la fixation des prix avec plusieurs méthodes comme : l'imputation rationnelle, les sections homogènes, comptabilité par activités ou ABC...etc. ;
- **Le dispositif budgétaire** : il consiste à déterminer pour chaque centre d'analyse « un budget d'investissement et un budget de fonctionnement ». Il permet de donner une prévision d'activité annuelle et les outils de pilotage pour évaluer les écarts qui vont être considérés comme des « indicateurs de performance » ;
- **Les tableaux de bord budgétaires** : ils ont été complétés par des tableaux de bord opérationnels et des tableaux de bord stratégiques grâce aux systèmes d'information décisionnels ce qui va mettre en alerte la bonne réalisation de l'activité, de la stratégie, des risques et des opportunités.

¹ MOLEY & al, op.cit, p. 75.

² David Autissier, op.cit, p.p. 72-76.

2.2.2. Pratiques évoluées du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est obligé de suivre l'évolution des besoins de l'entreprise et les différents changements qui touchent l'environnement, c'est pour cela qu'il existe quatre outils développés nécessite d'être évalués avec l'évaluation de ce système. Ils sont :

- **L'évaluation de l'entreprise** : valorisation financière où les contrôleurs de gestion vont calculer des indicateurs comme : EVA, EBITDA...etc. pour faire le reporting ce qui permet de connaître la valeur et la rentabilité de l'entreprise en vue de satisfaire les différents types d'investisseurs. ces indicateurs et les résultats à court terme sont valorisés au profit des données de production à moyen ou long terme d'où la nécessité d'évaluer le système de contrôle de gestion pour les prendre correctement en charges ;
- **La veille stratégique et le benchmarking** : elle permet de comparer les indicateurs internes et leurs donner une valeur de performance par rapport aux concurrents. Les contrôleurs de gestion cherchent les informations externes à travers la participation aux clubs de benchmarking qu'elle va les aider d'être à jours à propos des données de l'environnement ;
- **L'informatique de gestion** : le système de contrôle de gestion va faire la conception et l'utilisation des systèmes d'information décisionnels. Les contrôleurs de gestion sont de plus sollicités comme maitrise d'ouvrage pour le déploiement des applications informatiques décisionnelles ou des progiciels de gestion internes ;
- **La gestion des actifs et des revenus** : appelé aussi « yield management », elle permet d'optimiser l'utilisation des activités et de mobiliser des processus statistiques de simulation du revenu global par hypothèses de prix.

En utilisant les prestations cités ci-dessus, le contrôleur de gestion va traiter les données recueillies selon le processus suivant :

- ✓ **La demande du commanditaire** : Pour déterminer les demandes et leurs échéances de ces dernières ;
- ✓ **La collecte d'information** : l'informatisation des données de gestion permet de les collecter rapidement avec l'autorisation et la maitrise de l'informatique ;
- ✓ **Le traitement d'information** : Donner du sens à l'information pour piloter l'entreprise ;
- ✓ **La formalisation et la validation** : La première est faite par les principaux bénéficiaires et la deuxième est accompagnée avec une vérification avant diffusion ;
- ✓ **La diffusion et exploitation** : Pour diffuser l'information, il faut connaître à qui, quand et sous quelle forme vont être diffusés les états de gestion qui sont produits.

3. Axe compétences.

3.1. Compétences quantitatives.

La quantification des contrôleurs de gestion est cruciale car elle correspond aux postes de couts les plus importants, toute en ajoutant des ressources comme l'environnement de travail et l'informatique¹. Ce critère, nommé aussi l'inefficience permet d'apprécier le poids et le coût des activités qui sont périphériques à la réalisation de la mission² ;

➤ **Le ratio des nombres des contrôleurs de gestion :**

Tableau N° 01 : Le volumétrie des controleurs de gestion.

Typologies des entreprises	% des effectifs	Remarques
Entreprises de moins de 10 personnes.	0.00%	Taches de gestion confiées aux experts-comptables
Entreprises entre 10 et 50 personnes.	2.00%	½ poste, car les taches de pilotage sont très souvent associées aux activités administratives
Entreprises entre 50 et 100 personnes.	1.50%	1 personne en poste et des assistants en provenance des services comptable et financier
Entreprises entre 100 et 500 personnes.	1.00%	2 à 5 personnes avec un découpage de l'activité entre les contrôleurs de gestion
Entreprises de plus de 500 personnes dans le secteur tertiaire	0.50%	Des équipes de 3 à 80 personnes organisées avec des contrôleurs de gestion en unité
Entreprises de plus de 500 personnes dans le secteur industriel	0.30%	

Source : David Autissier, op.cit, p.120.

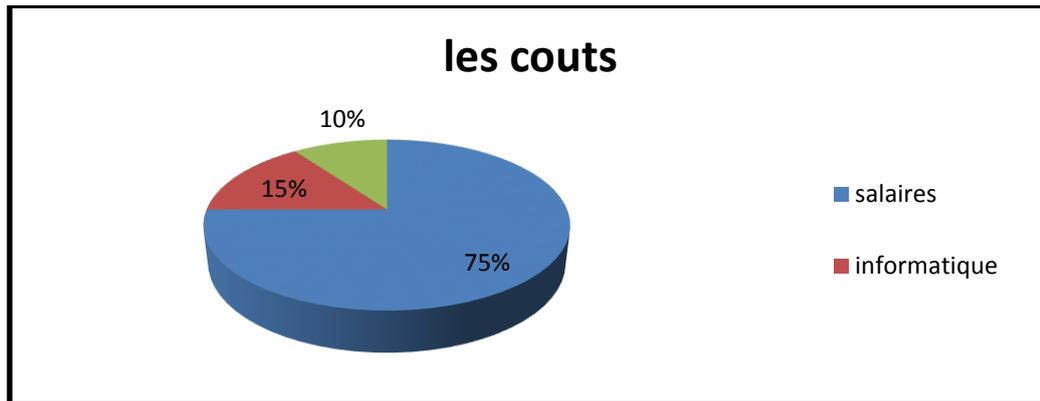
➤ **Les couts de la fonction de contrôle de gestion :**

Les trois postes de couts les plus importants sont les rémunérations, l'environnement matériel et les outils informatiques comme nous montre le secteur suivant :

¹ David Autissier, op.cit, p. 120.

² MOLEY & al, op.cit, p. 75.

Figure N° 13 : Les couts de la fonction de contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p.124.

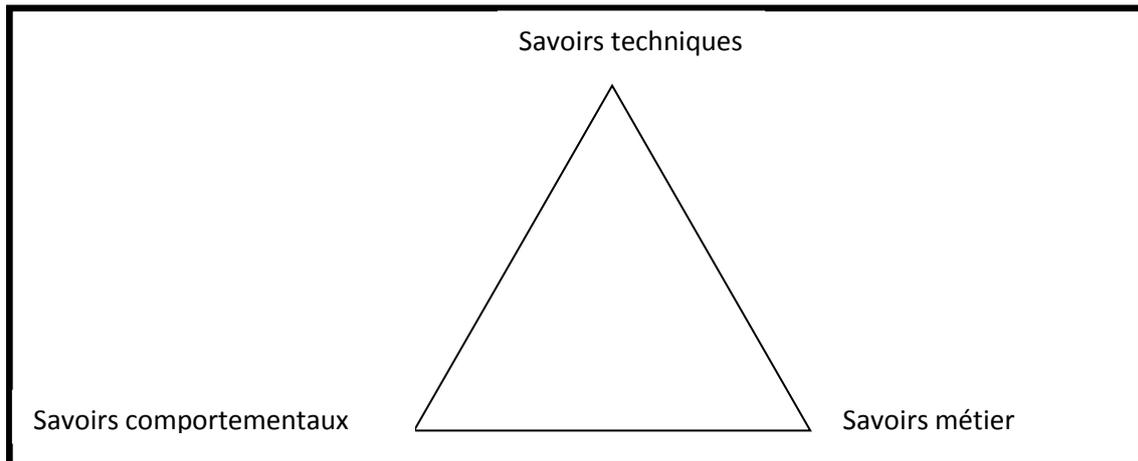
- ✓ **La rémunération** : elle représente environ 75% du cout de fonctionnement d'un service contrôle de gestion avec les charges sociales ;
- ✓ **L'environnement matériel** : elle constitue les conditions de travail et se compose d'un lieu de travail, des différents fluides et de services liés aux infrastructures immobilières ;
- ✓ **Le système informatique** : il est devenu un poste de cout important surtout avec le développement des systèmes d'informations décisionnels et mis sous intranet de la plupart de production de contrôle de gestion (tableau de bord, budget).

3.2. Compétences Qualitatives.

Cette dimension (les connaissances) faire référence au savoir-faire des acteurs de même que sur la pérennité et l'importance des connaissances disponibles¹ ; elle permet de connaitre le savoir technique, comportement et métier qu'un contrôleur de gestion sensé avoir :

¹ MOLEY & al, op.cit, p. 75.

Figure N° 14 : les trois savoirs fonctionnels.



Source : David Autissier, op.cit, p. 90.

- **Les compétences techniques** : elles représentent le degré de maîtrise de la réalisation et de déploiement des différentes activités, tel que schémas de gestion de l'entreprise, techniques de calcul des coûts, activités budgétaires...etc.
- **Les compétences comportementales** : elles permettent de diffuser, comprendre et accepter les savoirs techniques par les acteurs de l'entreprise. Nous pouvons citer comme exemple : rigueur dans le travail, négociation et communication avec les parties prenantes compréhension des attentes...etc.
- **Les compétences « métier de l'entreprise »** : il permet de mettre les futurs contrôleurs de gestion en situation de pleine compréhension de l'entreprise. Ils doivent percevoir toutes la complexité et la richesse de l'activité opérationnelle qu'ils traiteront à travers des chiffres abstraits dans le cadre de leur métier. Il existe : connaissance de la stratégie de l'entreprise, de ses métiers, de son histoire, du secteur...etc.

ROATCHE insiste sur la rapidité et le respect des délais par le contrôleur de gestion pour assurer un équilibre entre les délais de production et de livraison des informations et les délais prévu par les procédures de l'entreprise.

L'importance de cet axe apparait aussi dans le modèle de navigateur Skandia qui met les ressources humaines au cœur de sa réflexion vu l'importance de ces derniers pour la bonne marche d'une fonction.

4. Axe output.

La fonction de contrôle de gestion doit tenir compte de satisfaction des clients interne pour faire évoluer les prestations et les relations avec ces mêmes clients qui sont de types de

trois en assurant un produit de qualité qui répond à leurs besoins.

4.1. Direction générale.

Elle est l'un des principaux destinataires des productions de contrôle de gestion dans une logique de management centralisé et hiérarchique. Le contrôle de gestion veut répondre à ces trois besoins : besoin d'information, besoin de suivi et d'évaluation des résultats et, enfin, un besoin d'aide à la décision¹. Donc il collecte des informations, les traite et les analyse de manière synthétique pour construire des représentations, mettre en alerte et aider à la décision des dirigeants de l'entreprise. Ces personnes représentent le principal client de la fonction contrôle de gestion, ce qui traduit une culture de la centralisation des données de gestion aux décideurs.

4.2. Ligne managériale.

Elle correspond aux managers opérationnels. Cette ligne est plus au moins importante en fonction de sa longueur. Le raccourcissement de cette ligne est représenté comme suit :

- **Les managers opérationnels :** appelé des fois « des manager de terrain » ou « managers de première ligne » ils sont au cœur de dispositif de management, car ce sont des relais des messages vers les utilisateurs par qui sont mis en œuvre les décisions managériales. Ils sont très demandeur des outils de gestion pour manager leur équipe et se plaignent généralement des nombreux reporting qu'ils doivent alimenter, sans toujours bénéficier des retombées en terme d'analyse ;
- **Les managers de structure :** ils ont une responsabilité fonctionnelle liée à la réalisation d'un métier et se voient allouer des ressources correspondantes. Ils sont très souvent l'objet de contrôles de consommation des ressources et/ou de résultats, et non très associés à la conception et l'exploitation des outils. Ils encadrent plusieurs managers opérationnels ;
- **Les managers de processus :** ils encadrent les managers de structure et se sont, généralement, les membres de comité de direction ils ont un rôle plus stratégique sur leur domaine d'intervention et participent beaucoup plus à la prise de décision d'où la nécessité de relation de partenariat avec le contrôle de gestion.

4.3. Clients externes.

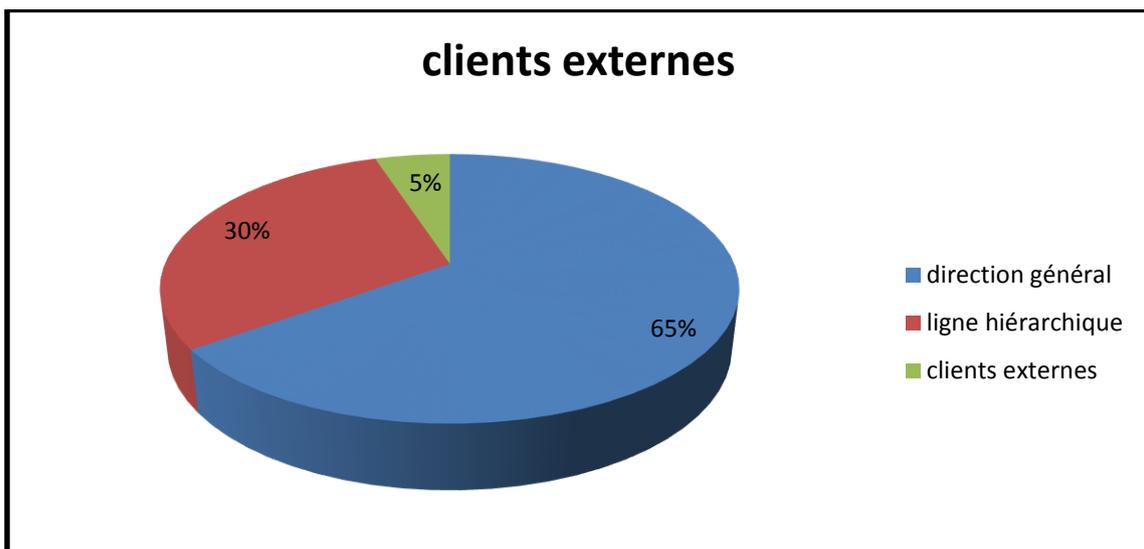
Ils sollicitent le service de contrôle de gestion dans le cadre de leur relation avec celle-ci. Il peut s'agir : des fournisseurs, des clients, des partenaires avec l'entreprise, les banques et

¹.Michel ROUACH et Gérard NAULLEAU, 4^{ème} édition, REVUE BANQUE Ed, 2002, p. 61.

institutions financières, les services fiscaux, ou tous autres partis concernés par les résultats et les analyses dû du service de contrôle de gestion¹.

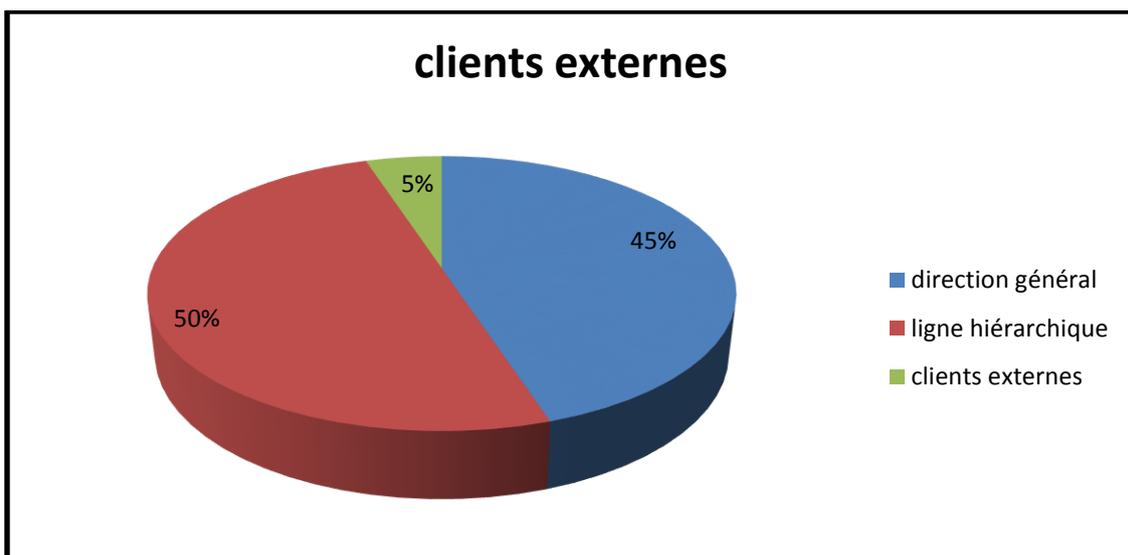
Il faut mentionner qu'il existe une configuration centralisée où le contrôle de gestion est orienté vers la direction générale au détriment des managers ; par contre, la configuration décentralisée assure une égalité entre cette direction et la ligne hiérarchique, avec une stabilité des clients externes dans les deux cas.

Figure N° 15 : La configuration centralisée du contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p. 13.

Figure N° 16: La configuration décentralisée du contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p. 135

¹David Autissier, op.cit, p.p. 134-135.

La qualité de ses outputs va être mesurée par la pertinence des informations produites par le système à destination des utilisateurs de ces informations et aussi par la bonne présentation de ces informations c'est-à-dire la clarté, lisibilité et la compréhension rapide de ces informations par les utilisateurs.

Il faut que le contrôleur de gestion assure la fiabilité des informations qu'elle est mesurée par le taux d'informations erronées produites par le système de contrôle de gestion. Les observations de l'audit interne sont utilisées pour procéder à cette mesure¹.

L'amélioration de cet axe doit se baser sur la visibilité ou, selon MOLEY & Al, un diagnostic des besoins d'ouverture du système vers les acteurs externes va être effectué pour mieux répondre à ces exigences².

5. Evaluation globale de la fonction contrôle de gestion.

En combinant les quatre axes traités dans les points précédents, nous aurons un taux globales de la performance fonctionnelle ce qui permet de positionner la fonction de contrôle de gestion dans une échelle et de lui associer un type dont les caractéristiques seront autant d'éléments d'appréciation de son fonctionnement et de sa progression. Cette mesure peut être analysée dans le temps pour apprécier son évolution en fonction des actions d'amélioration entreprise. Ce taux peut également être intégrer dans le tableau de bord général de l'entreprise et être utilisé comme une variable de gestion permettant une prise de conscience de la situation et la proposition d'amélioration par les principaux intéressés.

Le taux global rassemble les différents taux des autres thèmes d'évaluation qui sont : taux d'axe positionnement fonctionnel, taux de traitement des inputs, taux maîtrise des compétences et taux des outputs.

L'utilisation d'un **baromètre** de la performance pour faire l'évaluation globale va jouer un rôle de mis en alerte des principaux responsables de l'entreprise selon quatre niveaux de critiques à risque.

Cette évaluation globale va nous proposer une « **Démarches d'amélioration de la fonction « contrôle de gestion** » :

Après avoir faire une analyse globale de la fonction contrôle de gestion, ils vont être utilisés pour construire des matrices qui permettent de définir les démarches d'amélioration de cette fonction et la positionner dans des catégories illustrant son niveau de performance, nous avons :

¹ Michel ROUACH et Gérard NAULLEAU, op.cit, p. 77.

² Michel ROUACH et Gérard NAULLEAU, op.cit, p. 77.

5.1. Matrice d'analyse stratégique.

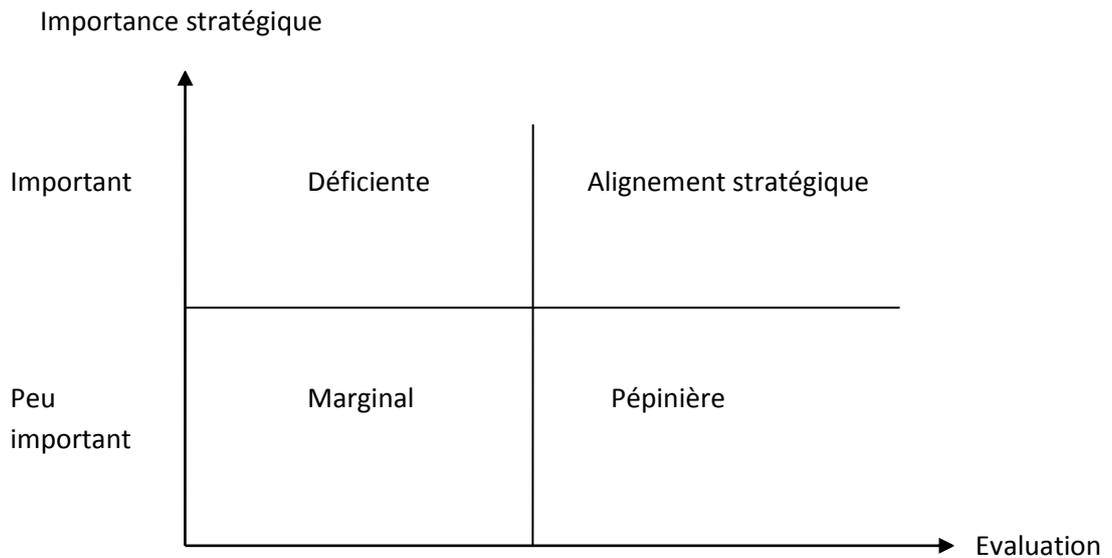
L'importance stratégique de contrôle de gestion se varie d'une entreprise à une autre selon ses produits, ses activités, son histoire et sa culture. Cette matrice est composée de deux axes : l'importance stratégique et le taux de performance qui est traité en fonction de l'importance donnée au contrôle de gestion dans l'entreprise, ce qui permet à la direction générale d'avoir des réponses claires sur le rôle qui veut donner au contrôle de gestion et si, pour elle, est une fonction stratégique ou non.

A travers cette matrice, nous avons ¹:

- **La fonction marginale** : dans un niveau de risque acceptable, la fonction est limitée à quelques activités particulières, et son absence dans les autres domaines est justifiée par le périmètre d'intervention en relation avec son positionnement stratégique.
- **La fonction en pépinière** : dans ce cas, le contrôle de gestion développe des activités, prestations, dispositifs et compétences sans que cela soit demandé et pleinement exploité.
- **La fonction d'alignement stratégique** : cela signifie que la fonction contrôle de gestion réalise les activités dont elle a la charge et dispose d'une main-d'œuvre qualifiée et que ses ressources et son fonctionnement correspondent à son niveau et volume d'activités, et que ses clients sont satisfaits ;
- **La fonction déficiente** : la situation est plus alarmante, car la fonction contrôle de gestion est jugée très importante mais son taux de performance est inférieur à la moyenne. Donc, il est indispensable de mettre en place un plan d'action visant à corriger les dérives identifiées par l'analyse des quatre dimensions de la performance fonctionnelle.

¹ Michel ROUACH et Gérard NAULLEAU, op.cit, p 156.

Figure N° 17: La matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p. 156.

5.2. Matrice d'analyse multidimensionnelle.

Elle permet de faire un diagnostic quantitatif à partir des quatre taux constituant le taux de performance global pour déterminer le type de contrôle de gestion performant pour chaque niveau, ou le type qui nécessite une évolution et des transformations :

- **Au niveau client :** le contrôle de gestion orienté client fait état de pratiques en accord avec les demandes des clients, et d'un mode relationnel qui vise à recueillir leur besoins, à leur expliquer les différences de gestion et la façon dont ils peuvent les utiliser pour le pilotage de leur activité. Par contre, le contrôle de gestion auto concentré renvoie au fonctionnement d'un service qui réalise ses activités en se souciant un minimum de la manière dont ces dernières donnent satisfaction aux clients, qu'il soit interne ou externe ;
- **Au niveau activités :** le contrôle de gestion étendu indique que la fonction réalise la moitié du référentiel d'activité, elle se positionne ainsi comme un contrôle de gestion à la fois généraliste et spécialiste. Mais, le contrôle de gestion réduit traduit un fonctionnement qui réalise la moitié des activités du référentiel ; l'entreprise peut ne pas disposer d'outil et d'état de gestion pour son pilotage dû un problème de compétences et/ou de ressources ;
- **Au niveau de compétences :** le contrôle de gestion compétent montre une bonne maîtrise par l'équipe des principales compétences jugées indispensables à la réalisation de la mission. Par contre, dans le contrôle de gestion à professionnaliser, il

existe des compétences jugées indispensables qui ne sont pas ou insuffisamment maîtrisées par les contrôleurs de gestion qui peut être le résultat de recrutement déficients ou d'une évolution des demandes de gestion sans une formation en parallèle ;

- **Au niveau structure :** le contrôle de gestion dimensionné écrit un ensemble de ressources en adéquation avec le positionnement et les besoins de l'entreprise. Les ressources allouées au service contrôle de gestion le permet de réaliser sa mission mais ne peut pas innover le manque de ressources ^pour justifier d'activités qu'il ne réalise pas. Le contrôle de gestion sous-dimensionné présente un manque de ressources, un mauvais positionnement ou un fonctionnement déficient ce qui ne permet pas de réaliser ses missions correctement. Pour régler ce problème, une restructuration du service est primordiale pour trouver les moyens nécessaires de son action.

Conclusion du deuxième chapitre.

A la fin de ce chapitre, nous pouvons conclure que la performance est un concept ambigu et très complexe qui se varie selon le contexte où il s'utilise mais reste toujours très important.

Nous avons vu aussi que Le système de mesure en contrôle de gestion doit être rééquilibré afin de ne plus traiter uniquement les mesures de court terme comme le profit, la part de marché, les cash-flows, le chiffre d'affaire et les coûts. Les contrôleurs de gestion doivent encore résoudre des problèmes de mesure pour cerner la satisfaction des clients, la modernité du savoir faire technologique, la souplesse organisationnelle, le capital de compétences humaines. Ces points ont été traités par la proposition des modèles pertinents et riches par leur qualité et ensuite de retenir un modèle qui permettra d'évaluer les activités du contrôle de gestion et la qualité du système, son organisation, sa cohérence et la rapidité de production de l'information et le respect des délais, puis enfin la satisfaction des clients du contrôle de gestion puis la fiabilité des informations produites. Ce modèle, qui nous permettra d'élaborer le modèle d'analyse qui en découlera et de faire le choix de la méthodologie adoptée pour mener à bien l'étude pratique, est le modèle d' « Autissier ».

Chapitre 03 :
Cas de l'entreprise
TREFISOUD

Les premiers chapitres nous ont permis d'assimiler une certaine connaissance sur la performance, le contrôle de gestion et le modèle qui peut être utilisé pour l'évaluer en basant sur quatre axes primordiaux qui sont : axe positionnement fonctionnel, axe traitement d'input, axe output et axe compétence.

Dans ce dernier chapitre, nous avons projeté la revue de littérature sur le lieu de stage que nous avons effectué au près de l'entreprise TRIFISOUD pour deux objectifs principaux:

- **1^{er} objectif** : en rapprochant de la réalité, nous pouvons mieux comprendre l'aspect théorique de ce mémoire ;
- **2^{eme} objectif** : Evaluer le service du contrôle de gestion de TRIFISOUD pour tirer les points forts et faibles et proposer des recommandations pour déceler ses anomalies.

Nous avons présenté ce chapitre en passant par les points suivant :

- ✓ Description de l'organisation de l'entreprise ;
- ✓ Description du fonctionnement du contrôle de gestion de TREFISOUD ;
- ✓ Evaluation du service du contrôle de gestion.

Section 01 : Présentation de la société TREFISOUD.

1. Description des services de l'entreprise.

1.1. Création de la société.

TREFISOUD est une société de tréfilage et de fabrication des produits de soudage d'EL-EULMA, une des filiales de l'entreprise nationale de transformation des produits longs « ENTPL », elle a été créée en 30/06/1998 par acte notarié, avec un capital de 550 000 000.00 DA.

Après son approbation par conseil d'administration de la société en sa séance du 26/08/1999, la nouvelle organisation a été formalisée par décision DG. N° 06/99 du 27/09/1999, portant structures organisationnelles de TREFISOUD.

Cette société est responsable du développement, de la promotion, de la production, de la transformation et de la commercialisation de tous les fils d'aciers tréfiles et/ou recuits ainsi que les produits de soudage pour obtenir les meilleurs résultats de production, de productivité et de cout de revient dans le cadre des programmes d'activités annuels qu'elle s'est assigné.

TREFISOUD est certifié ISO par les normes suivantes :

- ✓ 9001 (version 2008): système qualité ;
- ✓ 14001 (version 2004) : système management et environnement ;
- ✓ 18001(version 2007) : sécurité santé

Encadré N° 01 : Fiche signalétique de l'entreprise TREFISOUD.

Raison sociale : Société par action Algérienne de tréfilage et de fabrication des produits de soudage.

Forme juridique : Société par action.

Date de constitution : 30/06/1998

Capital social : 550 000 000.00 DA

Actionnariat : ENTPL

Effectif : 407 Agents (2014)

Téléphone : 036.76.90.96

Fax: 036.76.91.00

Adresse : BP : 09. Zone industrielle EL-EULMA. SETIF..

Site web: www.trefisoud.com

Source : Le département ressources humains.

Tableau N°0 2 :La performance de TREFISOUD.

	2011	2012	2013
CA	959 811 000	980 106 000	1 119 144 000
VA	573 115 000	554 832 000	662 707 000
EBE	372 906 000	412 546 000	450 284 000
RN	3 227 790 000	3 460 942 000	3 462 933 000
L'effectif	374	378	388

Source : Le service contrôle de gestion de TREFISOUD.

1.2. Structure organisationnelle de TREFESOU.

Le système organisationnel de TREFESOU est composé d'une direction générale qui pilote l'organigramme suivi de trois assistants de : contrôle de gestion, système de management intégré et un assistant juridique avec une cellule d'audit. En suite, il existe trois départements : département des ressources humaines, département d'approvisionnement et département de finance et comptabilité, avec trois directions : direction commerciale, direction de développement et direction d'exploitation qu'elle est subdivisée en quatre divisions vont être citées par la suite.

➤ **Conseil d'administration.**

C'est l'organe suprême. Il est composé de cinq membres répartis comme suit : un président directeur général (PDG) aidé par son secrétaire, deux membres nommés par le PDG et les deux autres membres sont choisis par le groupe ENTPL.

Il joue les rôles suivants :

- ✓ Examiner et approuver les orientations stratégiques de TREFISOUD et veiller à leur mise en œuvre ;
- ✓ Agréer et autoriser les projets d'investissements et de développements ;
- ✓ Vérifier et communiquer les rapports de gestion et de budget avec l'ENTPL.
- ✓ Etc.

Les décisions prises par le CA sont établies sous forme d'un procès-verbal enregistré dans un registre spécial.

➤ **Direction générale.**

Elle effectue les tâches d'une administration générale ainsi que celles relatives aux opérations techniques et de gestion du budget. Comme toute autre direction générale, ces managers réalisent les tâches de conception, prévention, organisation, administration et contrôle des activités des différentes fonctions existant dans sa société.

Elle s'occupe de :

- ✓ **La préparation** aux instances politiques de la société.
- ✓ **La définition de la stratégie globale de l'entreprise et la vérification de son exécution ;**
- ✓ L'élaboration et la supervision du projet de budget ;

Cette direction est aidée par une assistante de directeur général qui prend en charge

l'organisation et l'exécution des tâches de secrétariat de la D.G.

➤ **Assistant du système de management intégré.**

Il gère, met en œuvre, fait vivre et améliore le système de management de la qualité, de l'environnement, de l'hygiène et de la sécurité d'un organisme en s'appuyant sur des référentiels généraux (ISO 9000, ISO 14001, OHSAS 18001).

Le rôle du responsable du système de management intégrés est de:

- ✓ animer la démarche de management intégré en planifiant ses étapes, anime les réunions d'information et de travail concernant la qualité, l'environnement, l'hygiène et la sécurité, s'assure du suivi des plans d'actions et vérifie leur pertinence ;
- ✓ rédige la documentation : manuel intégré, procédures, modèles d'enregistrements et leur mise à jour ;
- ✓ mesure et analyse les systèmes de management intégrés: il met en place et suit les indicateurs, gère les non-conformités, suit les actions préventives et correctives, réalise les audits internes et externe, prépare les revues de direction ;
- ✓ il est l'interlocuteur privilégié des organismes de certification.

➤ **Cellule d'audit.**

Elle est rattachée à la direction générale afin d'assurer le suivi pour son compte :

- ✓ Elaborer le programme d'audit interne et le mettre en œuvre et exécuté les missions de vérification conformément aux normes internationaux de la profession;
- ✓ Participer à l'amélioration de la gestion de structure des activités de la société en aidant ses responsables à l'application des réserves et orientations ;
- ✓ Veillez sur le bon fonctionnement et l'efficacité du contrôle interne ;
- ✓ Assurer le suivi des réserves et remarque du commissaire au compte ;
- ✓ Organiser le système de contrôle interne et assurer son bon fonctionnement ;
- ✓ S'assurer de la fiabilité et intégrité de l'information et de leur conformité par rapport aux politiques, au plans de TREFISOUD, aux lois, aux règlements, aux procédures et à l'objectifs de la protection des liens ;
- ✓ Porter une opinion sur le système audité et fournir aux responsables de structure des analyses de recommandations, des avis et des conseils lui permettant de corriger le dysfonctionnement, afin de rédiger des rapports sur ces systèmes examinés.

➤ **Assistant juridique.**

Il est rattaché à la direction général, son rôle est tout d'abord celui d'un conseiller juridique auprès de la direction générale et des différentes directions et département de TREFISOUD avec pour objectif d'éclairer les choix et de sécuriser les intérêts de l'entreprise, son patrimoine et ses dirigeants.

Il doit également :

- ✓ S'assurer du respect des dispositions législatives et réglementaires applicables aux différentes activités de l'entreprise.
- ✓ Participer également à l'élaboration de toutes sortes de contrat, et l'élaboration des procédures interne (aspect juridique).
- ✓ Représenter et défendre l'entreprise devant la juridiction.

➤ **Direction commerciale.**

Elle oriente et pilote la politique commerciale de TREFISOUD en vue d'accroître les ventes de l'entreprise et d'augmenter le chiffre d'affaires. Elle étudie aussi la concurrence et s'appuie sur des études, qu'il a au préalable commandées et coordonnées, pour recueillir des informations sur son marché. Elle a comme rôle de détecter les nouvelles opportunités de marchés et de produits, analyser et anticiper les besoins et attentes des clients pour s'assurer de sa fidélité.

➤ **Direction développement.**

C'est le moteur de la stratégie d'innovation, clé de la compétitivité de l'entreprise. Elle est chargée de :

- ✓ La Définition de stratégie d'innovation et la proposition des nouveaux projets et des nouvelles technologiques ;
- ✓ Le renouvellement et la réhabilitation des équipements ;
- ✓ Le Pilotage, la coordination et le suivi des nouveaux projets et produits pour assurer ses réussites ;
- ✓ La gestion des ressources dédiées aux projets ;
- ✓ L'établissement des dossiers des renouvellements et des investissements.

➤ **Direction d'exploitation.**

Elle est responsable au tout ce qu'est production, gestion de stock, suivi et maintenance des matériaux de productions. Elle est divisée en quatre divisions :

- ✓ Division produits tréfilés ;
- ✓ Division produits de soudage ;
- ✓ Division acier dur ;
- ✓ Division utilités et sécurité.

➤ **Département ressources humaines.**

Il est chargé d'appliquer la politique du personnel au sein de la filiale, il effectue les tâches suivantes :

- ✓ Le développement des ressources humaines en cohérence avec la stratégie de TREFISOUD (emploi, gestion carrière et formation) ;
- ✓ La signature des contrats avec les organismes extérieurs (sécurité social, inspection de travail, organisme de formation...) ;
- ✓ Le suivi des contrats de travail, ainsi que des formalités relatives à l'exécution des contrats de travail ;
- ✓ L'établissement des plannings de congés, de la programmation des stages et du personnel intérimaire ;
- ✓ La gestion du parc automobile et l'organisation des voyages et missions.

➤ **Département approvisionnement.**

Il est chargé de la gestion achat, de la prospection et l'acquisition des matières premières, des fournitures et des pièces de rechanges nécessaires au fonctionnement de la filiale. Il est aussi chargé des opérations de dédouanement, de transit et des relations bancaires aux achats. Comme il gère les relations et les négociations avec les fournisseurs.

➤ **Département finance et comptabilité.**

Ce département est composé de deux services ; le service comptabilité générale et finance et le service comptabilité analytique :

✓ **Service comptabilité général et finance :**

Il coordonne et supervise les activités relatives à la production des états financiers. Il réalise généralement les fonctions suivantes :

- superviser les activités de tous les services soumis à son autorité ;
- concevoir la politique comptable et financière de la société en adéquation avec les orientations des instances décisionnelles ;

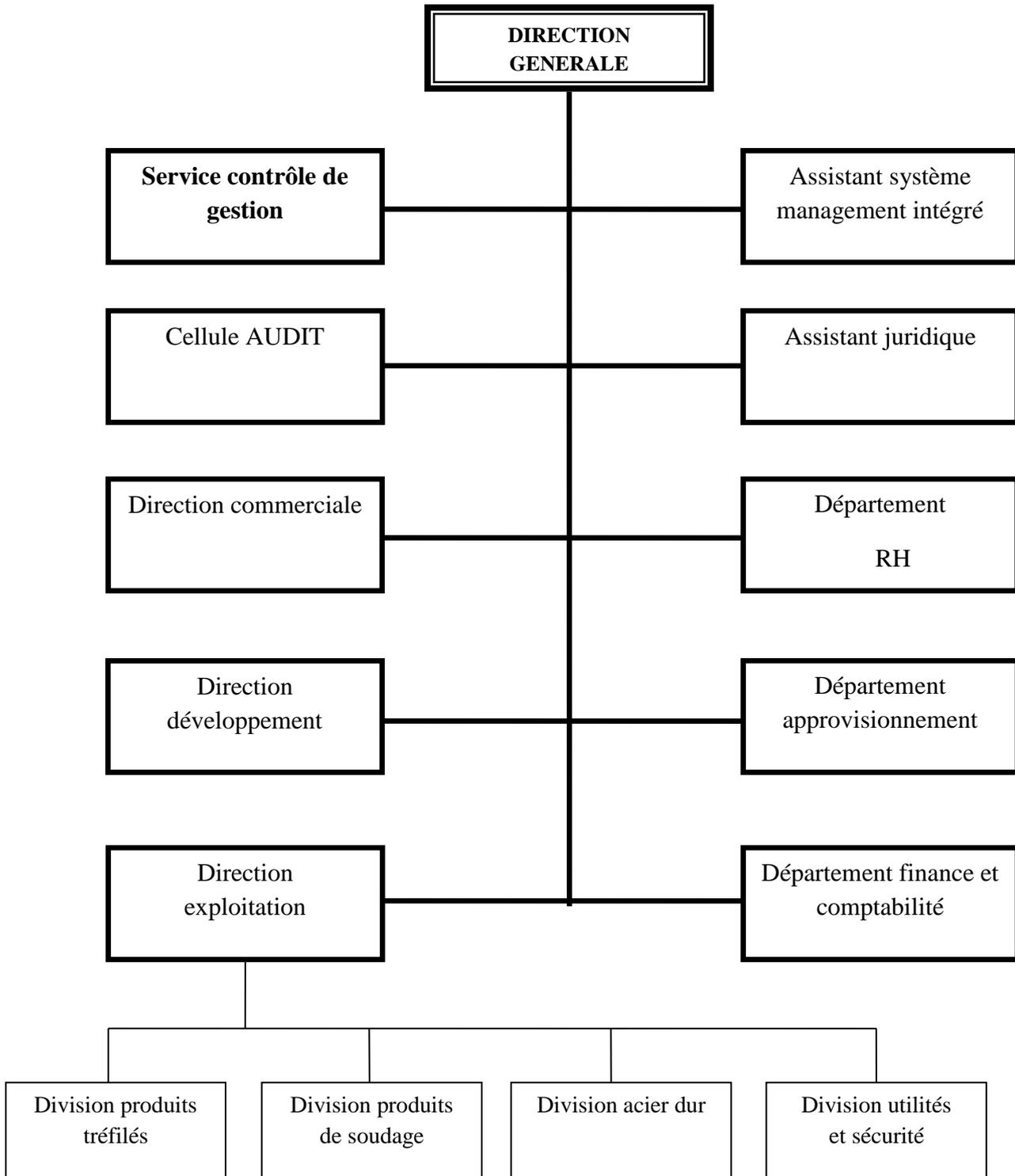
- d'élaborer tous les états financiers, comptables et techniques exigés par la réglementation ;
- entretenir les relations avec le commissaire aux comptes, auditeurs internes et externes.

✓ **Service comptabilité analytique :**

Il permet à l'entreprise d'avoir une meilleure connaissance des dépenses qu'elle engage et de produire de l'information pertinente, il accomplit les missions suivantes :

- calculer les coûts des différents produits à différents stades : Achat, fabrication, vente;
- Réaliser les études analytiques en se rapportant aux calculs des coûts et du prix de revient ;
- Se conformer dans ses analyses aux budgets alloués.

Figure N° 18: L'organigramme de TREFISOUD.



Source : Voir l'annexe N° 01.

1.3 Ressources de TREFESOU.D.

Dans l'optique de mener à bien les missions qui lui sont assignées, il est mis à la disposition de TREFiSOUD un certain nombre de ressources. Il s'agit notamment des ressources humaines, des ressources financières et des ressources matérielles.

➤ **Ressources humaines :**

Dans le cadre de son fonctionnement, TREFISOUD s'est doté d'un potentiel important de 407 agents en 2014 répartis entre 52 cadres, 50 maitrises et le reste opérationnels.

➤ **Ressources matérielles :**

TREFISOUD dispose d'un patrimoine immobilier et mobilier de 341 000 000.00 qui est mis à la disposition de l'ensemble de ses directions.

➤ **Ressources financières :**

TREFISOUD dispose d'un capital de 550 000 000 DA, mais elle a aussi des réserves assez importantes de 1 500 000 000.00, et une trésorerie de 2 000 000 000.00

1.4 Produits de TREFISOUD.

Il ya trois familles de produits :

➤ **Produits Tréfileries doux :**

- Fils galvanisé ;
- Grillages Zimmermann ;
- Grillages pour gabionnage ;
- Fils recuits ;
- Fils cuivre.

➤ **Produits Acier dur et mi-dur:**

- Fils dur ;
- Fils mi-dur.

➤ **Produits de soudage :**

- Electrodes rutilés ;
- Electrodes basique ;
- Electrodes spéciales.

2. Description du fonctionnement du contrôle de gestion de TREFISOUD.

Le service contrôle de gestion est un système de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décision dans les différentes sections de l'organisation.

2.1 Positionnement de service contrôle de gestion.

Ce service est rattaché hiérarchiquement à la direction générale pour assurer le pilotage de la performance de toute l'organisation. Cette position lui permet d'avoir un accès plus facilité aux moyens dont il a besoin et lui donne une certaine autonomie dans la réalisation de ses missions. Il a plus un rôle de conseil à la Direction Générale et aux autres directions fonctionnelles. Cette position lui permet d'avoir plus de légitimité auprès de ses clients qui ne sont rien d'autres que les directions de l'entreprise.

L'absence d'un organigramme spécifique pour ce service est expliquée au nombre réduit de son équipe, car il est établi lorsque ceci excède trois contrôleurs de gestion.

Le mode de coordination adapté pour le contrôle de gestion de TREFISOUD est de type « standardisation des procédures » où les méthodes de travail sont consignées par avance entre les deux contrôleurs avec « **Ajustement informel** » qui consiste à s'accorder par une communication informelle.

Le style de management choisi pour ce service est un « management reporting » dont les contrôleurs de gestion ont une large autonomie de réalisation, mais doivent remplir de nombreux reporting qui justifient leurs productions et la durée de réalisation dans une logique contractuelle avec leur supérieur.

2.2 Objectifs et Missions du contrôle de gestion au TREFISOUD.

Ce service comme tout autre service ne peut fonctionner tant que des objectifs ne lui sont pas assignés. Ils sont définis comme suit :

- Maintenir et développer les préoccupations de performance auprès des premiers niveaux de responsabilité hiérarchique ;
- Assurer la cohérence et la coordination des activités des directions et départements de TREFISOUD.

Suite à cela les missions fixées pour ce service sont :

- Etablissement des budgets prévisionnels de l'entreprise ;
- Faire le suivi et le contrôle budgétaire ;
- analyser les résultats et les indicateurs de rentabilité, en expliquer leur évolutions ;

- Etablir les rapports d'activités, la situation d'exécutions des budgets, les programmes d'actions annuels pour la direction général, qui a son tour rendra compte au conseil d'administration et ensuite au ETPL ;
- Inciter la prise des mesures correctives avec les autres directions opérationnels en proposant des recommandations au cas où les écarts constatés sont défavorables pour l'entreprise.

2.3 Ressources de la cellule du contrôle de gestion.

Le capital humain est un élément clé de la performance d'un système du contrôle de gestion. Il est composé de personnel dont les niveaux de compétences divergent mais se complète. Nous trouvons deux contrôleurs de gestion (le responsable et son adjoint) qui composent 0.5% de l'ensemble de l'effectif et effectuent les différentes prestations à l'aide d'un outil informatique basique (un ordinateur et une imprimante).

Section 02 : Organisation et missions de la fonction contrôle de gestion.

1. Démarche du contrôle de gestion de TREFISOUD.

1.1. Phase de planification.

Le rôle de la planification stratégique est de fixer les objectifs à long terme de TREFISOUD (existence d'un plan stratégique quinquennal. Pour tenter d'atteindre ces objectifs, il est utile d'en échelonner la réalisation dans le temps, en définissant des objectifs intermédiaires plus proches et plus tangibles, horizon d'un an (budget). En ajoutant à la fixation des objectifs, la direction générale anticipe d'anticiper les moyens qui vont être engagés pour les atteindre (existence de contrat d'objectifs).

1.2 Phase de mesure et d'analyse des résultats.

La performance réelle peut s'avérer différente de celle que l'on avait envisagée, en particulier si les plans d'actions ne sont pas en œuvre correctement ou si des aléas surgissent. Ainsi, un suivi des résultats obtenus et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires (existence de modèle de reporting).

2. Pratiques de contrôle de gestion chez TREFISOUD.

La cellule du contrôle de gestion de TREFISOUD est chargée de faire les prestations suivantes :

2.1 Gestion budgétaire.

Le contrôleur de gestion prépare et lance la campagne budgétaire qui est un instrument clé pour la mesure de performance de l'entreprise. Il est très utile dans TREFISOUD, puisqu'il sert de point de départ aux tâches de prévision, de pilotage ou de contrôle.

Le contrôleur de gestion a en charge l'élaboration du projet du budget, le suivi de son exécution, l'élaboration et l'analyse des statistiques budgétaires. En fin d'année, il procède à la clôture budgétaire.

Donc le processus budgétaire de TREFISOUD se décline en deux phases à savoir:

- L'élaboration des budgets ;
- Le contrôle budgétaire (Voir l'annexe n° 02).

2.1.1 Elaboration des budgets.

Le déroulement des opérations d'élaboration des budgets ne commence que quand la direction générale fixe les objectifs globaux à atteindre pour l'exercice à venir en collaboration avec le contrôleur de gestion.

Une fois que les objectifs sont fixés définitivement à partir d'un plan d'action annuel, la direction commerciale étudie la possibilité de réaliser ces objectifs à partir d'une étude approfondie de marché pour estimer les ventes de n+1 et préparer, à la fin, le budget des ventes annuel. Dès que la direction générale valide ces estimations, les responsables budgétaires des autres services commencent à préparer leurs budgets avec l'aide des contrôleurs de gestion. Cette étape dure quatre mois (de septembre jusqu'au décembre) pour élaborer les budgets suivants :

➤ Budget des ventes.

Il exprime les ventes des différents produits fabriqués par TREFISOUD en volume et en valeur ainsi que le chiffre d'affaire à réaliser. Il est élaboré par la direction commerciale.

➤ **Budget de production.**

Le budget de production représente la quantité en volume à produire pour répondre à la demande en tenant compte de la capacité et des contraintes techniques de production. Il est établi à partir du budget des ventes. Il est à la charge de la direction d'exploitation.

➤ **Budget des approvisionnements.**

Le département d'approvisionnement prépare la liste des achats en quantités et en valeurs des matières première, des fournitures et même des stocks destinés à la vente qui ont été acheté au niveau national ou international.

➤ **Budget des ressources humaines.**

Ce budget montre les charges de la masse salariale prévisionnelle nécessaire par catégorie socioprofessionnelles (Cadre, Maitrise et exécution) ou par catégorie structurelle (production, soutien et administration), le budget des formations et les chiffres prévisionnelles des effectifs et de turn-over. Il est élaboré par le département des ressources humaines.

➤ **Budget des investissements.**

Le budget des investissements, réalisé par le département approvisionnement, montre les besoins en investissement ; les extensions, les renouvellements et les maintenances des différents matérielles. Ce budget répond aux trois objectifs suivants :

- calculer avec précision le montant des investissements ;
- effectuer le point des ressources nécessaires à leur financement ;
- faire un planning de dépenses.

➤ **Budget financier.**

Ce type de budget est élaboré par le département finance et comptabilité qui récapitule les états suivants :

✓ **Compte de résultat prévisionnel :**

Il contient tous les objectifs chiffrés à atteindre comme le niveau de résultat brut d'exploitation (EBE), le niveau de la valeur ajouté (VA), le résultat d'exploitation...etc.

✓ **Tableau prévisionnel des flux de trésorerie :**

C'est les variations de la trésorerie, il détaille tous les encaissements et les décaissements au cours de l'exercice budgétaire suivant.

✓ **Bilan prévisionnel :**

Ce bilan montre les chiffres estimés des classes de bilan (1.2.3.4.5).

✓ **Couts prévisionnels :**

Ce budget comprend les différentes désignations des produits. Pour chaque produit il ya le cout de production prévisionnel, le prix de vente et la marge bénéficiaire.

➤ **Plan d'audit interne:**

Il contient le planning d'audit interne pour l'année n+1 comme l'audit des inventaires des stocks et investissement, l'audit des différentes structures et même les vérifications de l'application des recommandations de l'audit précédent.

Ces budgets sont transmis au service contrôle de gestion pour la consolidation et l'établissement des documents de synthèse et les transmettre ensuite à la direction générale pour l'arbitrage budgétaire et enfin au conseil d'administration de TREFISOUD pour la validation.

2.1.2 Contrôle budgétaire.

L'exécution des budgets commence dès l'ouverture de l'exercice avec le principe que : « aucune dépense ne peut être engagée si elle n'est pas prévue et inscrite aux budgets ».

Après avoir lancé les projets, le contrôleur de gestion va coordonner et contrôler les sections de comptabilité analytique pour :

- La consultation préalable de la réalisation des opérations ;
- Le suivie de la répartition des charges directes et indirectes ;
- L'établissement des situations périodiques de l'exécution des budgets ;
- La détermination des écarts par la comparaison entre les prévisions et les réalisations (poste par poste et produit par produit) ;
- L'analyse des écarts avec prise en considération des faits ayant caractérisé la période en établissant des documents de synthèses ;
- La prise de décision des actions correctives puis préventives sous forme de rapport destiné à la direction générale avec des notes envoyer pour les différents services qui ont rencontré des problèmes.

2.2 Tableau de bord.

C'est un outil de mesure de la performance. Le contrôleur de gestion élabore périodiquement deux types de tableau de bord :

2.2.1 Tableau de bord envoyé au groupe ENTPL.

Il est élaboré chaque 20 du mois pour informer le groupe sur la situation de la filiale. Ce tableau compare les réalisations et les prévisions des indicateurs suivants :

- SIG (le solde intermédiaire de gestion) comme Le chiffre d'affaire, l'EBE...etc.
- Le stock, les créances clients nettes, les dettes fournisseurs.
- Le nombre des effectifs par type de contrats.
- Les importations et les exportations.
- Total encaissement et décaissement.

2.2.2 Tableau de bord de production hebdomadaire.

Il est élaboré chaque semaine pour connaître la situation de production et de stock en matière première et réagir avec des actions correctives en cas de tendance puis transmis au Directeur Général accompagné d'une fiche qui récapitule les différents indicateurs et les différentes recommandations relatives aux anomalies constatées en vue de susciter la mise en œuvre d'action correctives. Il faut dire que les indicateurs contenus dans le tableau de bord couvrent les domaines techniques, commerciaux et financiers (Voir l'annexe N° 03).

Cette filiale utilise les tableaux de bord hebdomadaires pour établir celle envoyé à l'ENTPL.

L'élaboration du tableau de bord suit le processus suivant :

➤ **Réception des données.**

Cette tâche du processus consiste à regrouper toutes les données nécessaires à l'élaboration du document et relancer les directions qui ne les auraient pas transmis. Les informations sont collectées à travers des canevas qui sont remplis par les responsables des différents services.

➤ **Traitement des données :**

Cette étape du processus d'élaboration du tableau de bord consiste à :

- ✓ analyser les données reçues et les comparer à celles voulues ;
- ✓ calculer les indicateurs ;
- ✓ contrôler la vraisemblance des indicateurs ;

- ✓ notifier aux différents interlocuteurs, toutes les anomalies éventuelles constatées au niveau des données pour leurs corrections ;
- ✓ éditer les différents tableaux.

Ces tâches sont effectuées par l'agent de la cellule du contrôle de gestion de TREFISOUD sur Excel.

➤ **Etape de validation :**

Il s'agit de vérifier la cohérence des différents tableaux effectué par l'agent de contrôle. Cela est fait par son supérieur hiérarchique.

➤ **Analyse et interprétation des indicateurs :**

Une fois les données traitées et leur validation faite, nous passons à :

- ✓ l'analyse de chaque indicateur, à sa comparaison avec la prévision, aux valeurs de la même période de l'année précédente, ou à la norme ;
- ✓ l'anticipation du comportement de cet indicateur son rythme de progression ou de régression ;
- ✓ un commentaire des différents résultats obtenus et à la formulation des recommandations ou mesures à prendre ;
- ✓ un contrôle de la cohérence des indicateurs avec les analyses et interprétations faites ;
- ✓ l'édition des projets de documents élaborés.

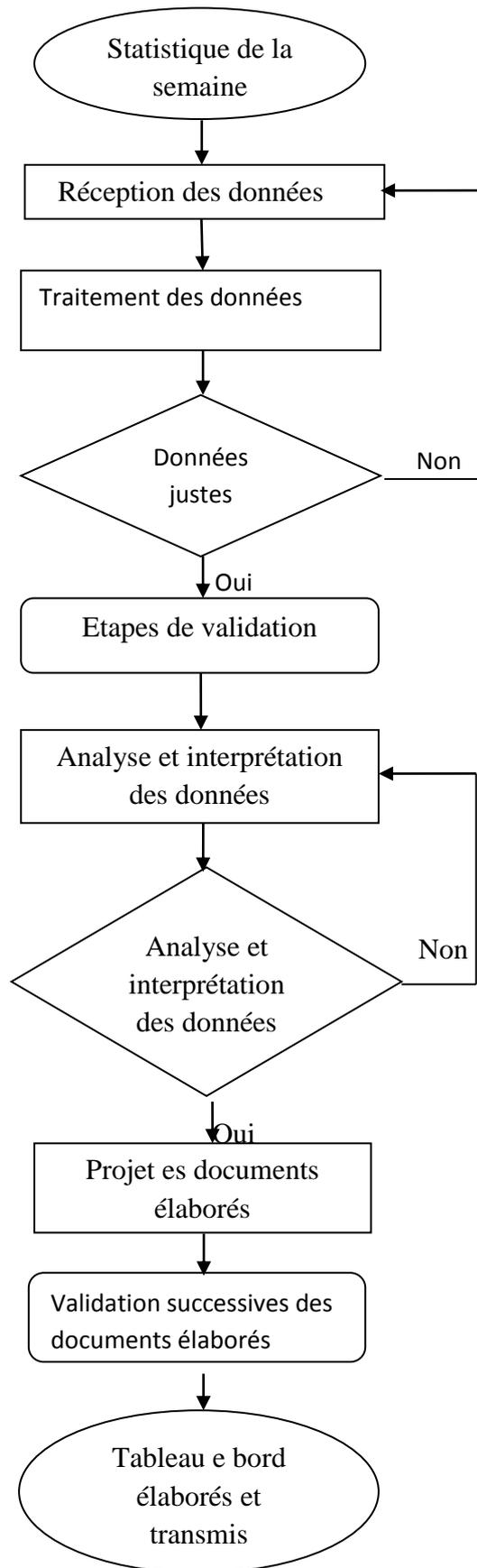
Les supports utilisés pour la réalisation de cette tâche sont le logiciel de traitement de texte Microsoft Word et l'EXCEL par les mêmes personnes des phases précédentes.

➤ **Validation successive des documents élaborés :**

Le chef de la cellule contrôle de gestion a pour rôle de :

- ✓ vérifier la régularité et la cohérence des chiffres contenus dans le rapport et le tableau de bord de chaque direction ;
- ✓ censurer si nécessaire les interprétations faites et les recommandations proposées
- ✓ proposer des actions correctrices en cas d'anomalies et à veiller à leur prise en compte ;
- ✓ valider le document pour son acheminement au Directeur Général (DG).

Figure N° 19: Diagramme et flux des différents processus pour l'élaboration du tableau de bord.



Source : Elaboré par les étudiantes sur la base des données du service du contrôle de gestion.

2.3 Reporting.

C'est un outil de pilotage, de contrôle et d'aide à la décision, il est construit par le service du contrôle de gestion de façon périodique pour informer la hiérarchie tel que la direction générale, le conseil d'administration ou le groupe TPL, sur l'état et l'évolution des unités décentralisées et donc sur la performance de TREFESOU. Il sert à rendre compte du degré de réalisation des objectifs. L'échéance des rapports sont : hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle ou annuelle.

Il comprend deux volets :

- a. Volet comptable :** le contrôleur de gestion compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.
- b. Volet de gestion :** le contrôleur de gestion identifie les causes des écarts et définit des actions correctes.

Au niveau de service contrôle de gestion, les rapports transmis sont les suivants :

2.3.1 Rapport d'exécution des budgets.

Il contient la situation des réalisations des objectifs prévus, composé de deux volets :

➤ Volet qualitatif :

- ✓ Les faits marquants : ayant caractérisé l'activité de l'entreprise durant l'exercice tels que : l'évolution de CA et de résultat net, le taux des importations et exportation, la situation des marchés nationaux et internationaux...etc.
- ✓ L'analyse de marché comporte les situations des réalisations des budgets prévus avec des tableaux d'évolutions, des graphiques de comparaisons et des analyses de ces évolutions. Nous avons :
 - l'offre : les tendances du marché, le positionnement sur le marché, la part du marché des concurrents...etc.
 - la demande : les variations de la production...etc.
 - le prix :
 - les clients : connaître le positionnement de TREFESOU sur le marché et les causes des tendances...etc.

➤ **Volet quantitatif :**

✓ **Production :**

Elle consiste à déterminer le volume de production, taux de réalisation, la tendance...etc. par rapport à l'année précédente

Le contrôleur va donner des informations sur les différentes familles de production à travers un tableau de comparaison et pour chaque structure de la production, il détermine le pourcentage de chaque famille par rapports à la production totale en ajoutant un tableau d'évaluation de 3ans.

✓ **Approvisionnement :**

Le contrôleur détermine les achats globaux, les causes des variations, comparaison des achats des différentes matières et fournitures (entre les prévisions et les réalisations) en détaillant les évolutions en quantité et en qualité de chaque éléments à part.

✓ **Commercialisation :**

Le contrôleur de gestion détermine le pourcentage d'évolution et de réalisation de chiffre d'affaire, les causes des variations, les tableaux des ventes physiques et des ventes valorisées par famille de produit et pour chaque produit en représentant les marchés nationaux et internationaux pénétrés, toute en ajoutant les tableaux de chiffre d'affaire par type de client, d'évolution des ventes et des représentations graphiques.

✓ **Ressources humaines :**

Il consiste à donner des informations sur les effectifs leurs mouvements, leurs repartitions, le taux d'absentéisme en déterminant les causes, les formations nécessaire et le tourne over.

✓ **L'investissement :**

Planning et couts d'investissement nécessaire selon les nécessités de chaque service.

✓ **Evaluation financière :**

Ce point consiste à calculer les valeurs ajoutées, l'analyse des résultats, taux d'attente prévisionnel en produisant les états suivants : le bilan, tableau de flux de trésorerie, tableau de variation des stocks, rapport d'audit...etc.

2.3.2 Rapport d'activité :

Ce rapport est effectué chaque fin d'année pour récapituler les activités de la société et notamment sa situation au cours de l'exercice écoulé, son évolution prévisible, les événements marquants survenus entre la date d'ouverture et de clôture d'exercice, les activités en matière de recherche et de développement.

Les contrôleurs de gestion doivent indiquer la situation d'endettement de la société, les indicateurs clés de performance, les informations relatives aux questions d'environnement et de personnel. Ce rapport est transmis au siège du groupe TPL.

Section 03 : Evaluation du service du contrôle de gestion.

1. Evaluation du système de contrôle de gestion.

Comme nous avons mentionné dans l'introduction de cette partie, nous allons utiliser le modèle de questionnaire de David Autissier pour mesurer la performance du contrôle de gestion de TREFISOUD en évaluant les pôles suivants adapté aux informations que nous avons recueillies :

- ✓ Les ressources et l'organisation du service contrôle de gestion ;
- ✓ Les compétences du service contrôle de gestion ;
- ✓ La satisfaction client du service contrôle de gestion ;
- ✓ Les activités du service contrôle de gestion.

Ensuite, nous pouvons en conclure une **évaluation globale** (moyenne) de la performance de la direction contrôle de gestion de cette compagnie.

Cette évaluation permettra de pouvoir mener à temps des actions correctives ou de renforcer les points forts du système puis de faire une comparaison entre le contrôle de gestion appliqué dans le secteur de service et de l'industrie.

1.1 Evaluation de l'axe traitement des inputs du service contrôle de gestion.

Pour évaluer cet axe, nous avons distribué un questionnaire aux contrôleurs de gestion qui contient les principales activités qu'un contrôleur de gestion est sensés faire pour connaître le taux de réalisation (Voir l'annexe N° 04).

Les activités non réalisées et jugées peu importantes auront un score de 1, celles réalisées et jugées non importantes compteront pour 2. Les activités non réalisées et jugées

importantes compteront pour 3, tandis que celles réalisées et jugées importantes auront le score de 4.

Après avoir rempli le questionnaire, le calcul du taux de réalisation des activités va être calculé selon la formule suivante :

$$\text{Taux de l'axe} = \left(\frac{\text{Total score obtenu}}{4 \times \text{nombre de questions posées}} \right) \times 100$$

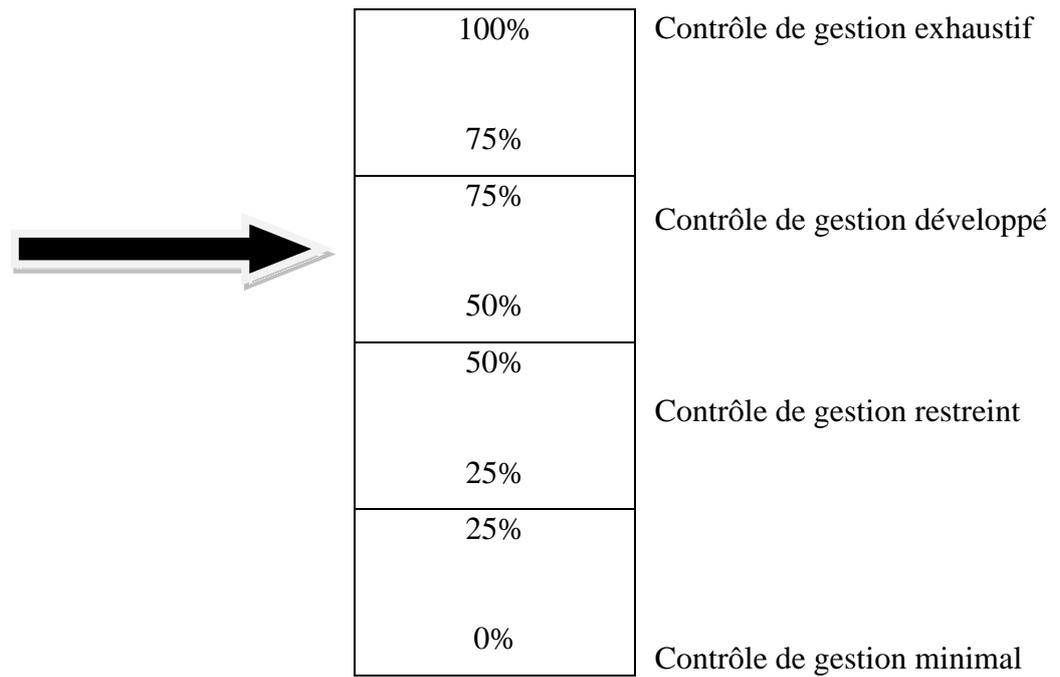
La détermination du taux d'activité est résumée dans le tableau suivant :

Tableau N° 03 : Taux de réalisation des activités du service contrôle de gestion.

Activités	Score réalisé
Activité schéma analytique	93,2%
Activité costing	80,6%
Activité budgétaire	82,7%
Activité de tableau de bord	73%
Activité de gestion des active	52,8%
Activité de veille benchmarking	49,3%
Activité évaluation d'entreprise	46,4%
Activité informatique de gestion	45%
Taux global de l'axe	65,4%

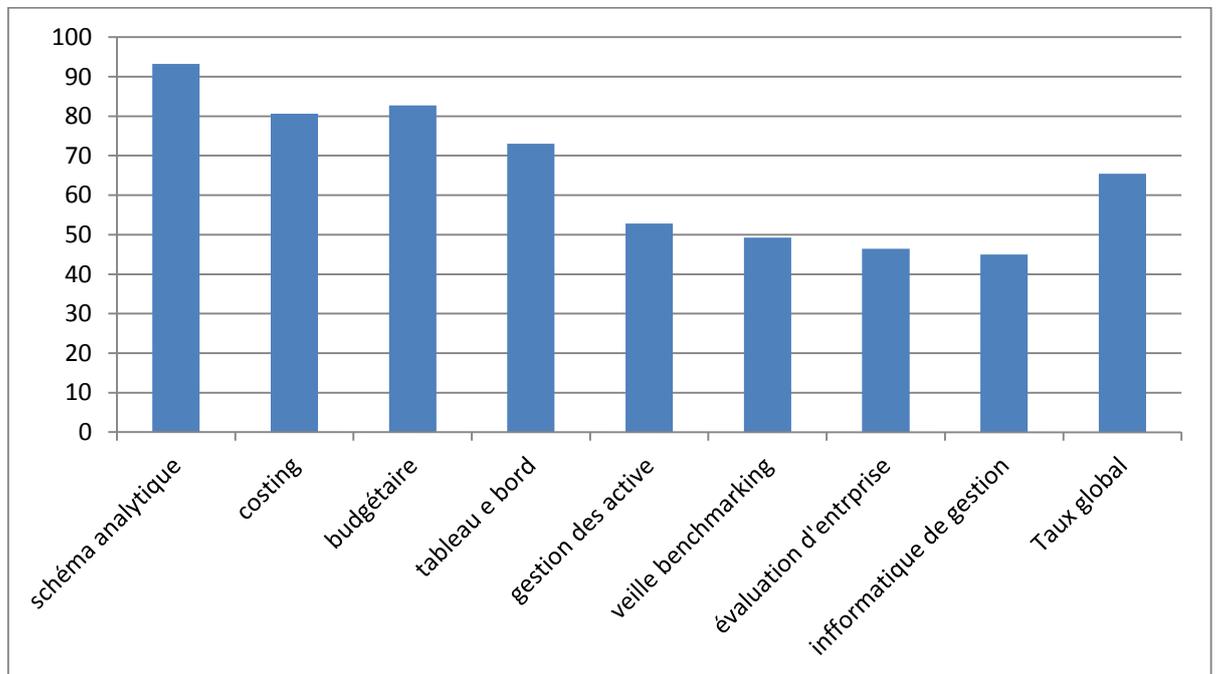
Source : Elaboré par les étudiantes sur la base d'un questionnaire.

Figure N° 20: Baromètre de taux de réalisation de l'axe input du service contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p 86.

Figure N° 21: Histogramme des taux de l'axe input du service contrôle de gestion.



Source : Elaboré par les étudiantes.

Le taux de cet axe nous permet d'identifier le contrôle de gestion comme une « configuration développé » où le service réalise les activités de bases (l'analytique, le

costing, la gestion budgétaire et le tableau de bord) mais ne s'investi pas suffisamment dans les techniques modernes de contrôle de gestion qui n'avoisine que 40%.

1.2 Evaluation de l'axe positionnement fonctionnel du service contrôle de gestion.

Dans cet axe, nommé aussi le « support structurel », il est question d'apprécier le positionnement, le fonctionnement et les ressources (coût et effectif) du service de contrôle de gestion au sein de TREFISOUD, ce qui permettra de les quantifier et de s'interroger sur leur niveau de performance et de déterminer un taux de support structurel.

L'atteinte de cet objectif a été effective grâce aux questionnaires distribués aux responsables du service de contrôle de gestion, de la direction financière et de la direction générale. A chacune des questions, est attribué un nombre de points (4 pour «oui tout à fait », 3 pour « oui en partie », 2 pour « non » et 1 pour « non, c'est dommageable ») permettant de déterminer une moyenne pour chacun des trois éléments (positionnement, fonctionnement et ressources) et son taux de performance (Voir l'annexe N° 05).

La formule de calcul est la suivante :

$$\text{Taux pour chaque éléments constitutifs} = (\text{score obtenu} / (4 * \text{nombre de questions posées})) * 100$$

Ensuite :

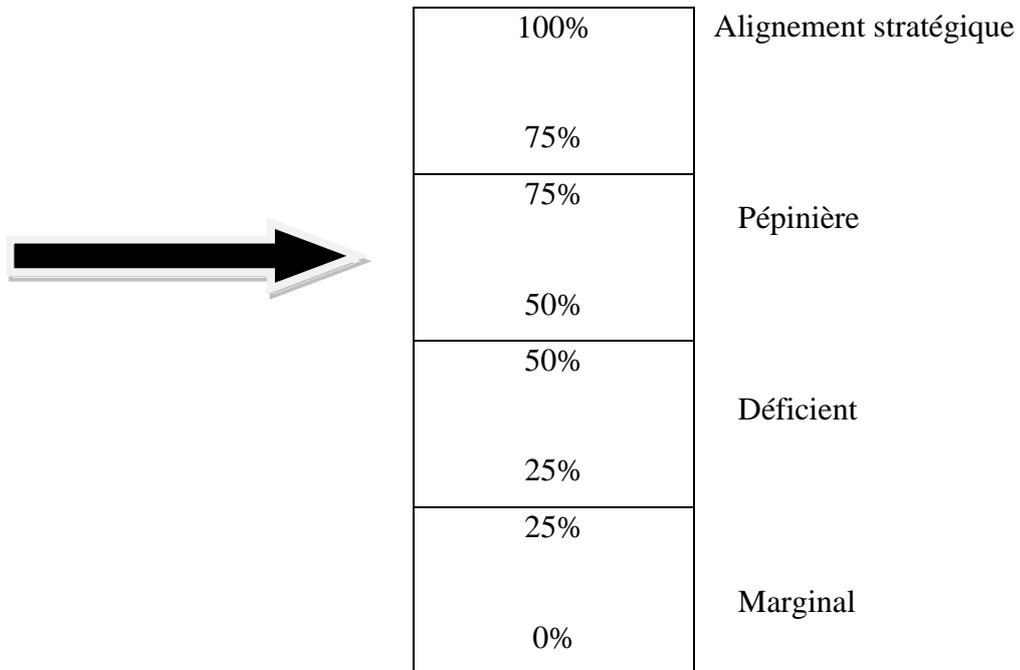
$$\text{Taux d'axe positionnement fonctionnel} = \Sigma \text{ des taux de chaque élément constitutifs} / 3$$

Tableau N° 04: Détermination du taux de l'axe positionnement fonctionnel du service contrôle de gestion de TREFISOUD.

Eléments	Taux
Positionnement du service	90%
Fonctionnement du service	85%
Ressources du service	45%
Taux global	73,3%

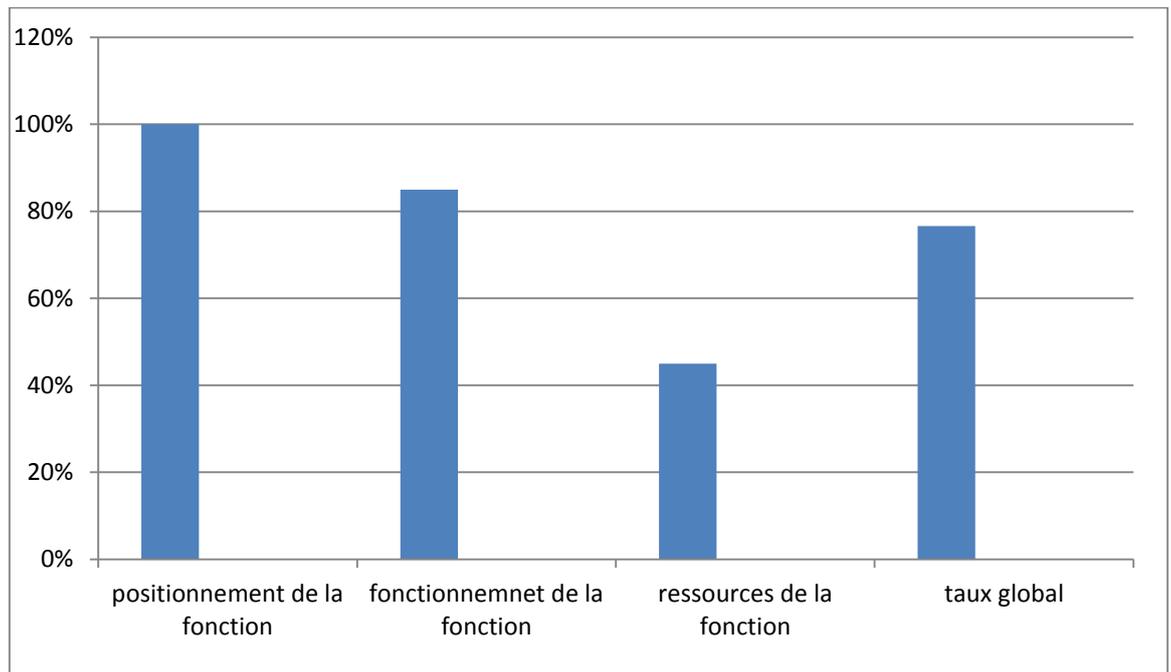
Source : Elaboré par les étudiantes sur la base d'un questionnaire.

Figure N° 22: Baromètre de taux de réalisation de l'axe positionnement fonctionnelle du service contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p129.

Figure N° 23: Histogramme des taux d'axe positionnement fonctionnel du service contrôle de gestion.



Source : Elaboré par les étudiantes.

Le taux réalisé dans cet axe nous permet de classer le service de contrôle de gestion comme une « optimisation structurelle », elle démontre que les différentes variables sont jugées acceptables et correspondent à l'activité, avec des remarques de types « ça va, mais on pourrait faire mieux ». Concernant le positionnement et le fonctionnement de la fonction, ils sont jugés adéquats comparativement au pourcentage qu'il leur est attribué (90% et 85%), les ressources, que ce soit matérielles ou humaines, sont en dessous des normes internationales que pourrait appliquer l'entreprise.

1.3 Evaluation de l'axe outputs du service contrôle de gestion.

L'évaluation de ce pôle consiste à déterminer le niveau de satisfaction des services utilisant les prestations du CDG.

Le questionnaire comporte quatre (04) types de réponses. Les notes varient de 1 à 4, 1 pour « non satisfaisant », 2 pour « peu satisfaisant », 3 pour « satisfaisant » et 4 pour « très satisfaisant » (Voir l'annexe N°06).

$$\text{Taux pour chaque éléments constitutifs} = (\text{score obtenu} / (4 * \text{nombre de questions posées})) * 100$$

Ensuite :

$$\text{Taux de l'axe outputs} = (\text{Résultat obtenu} / 20) * 100$$

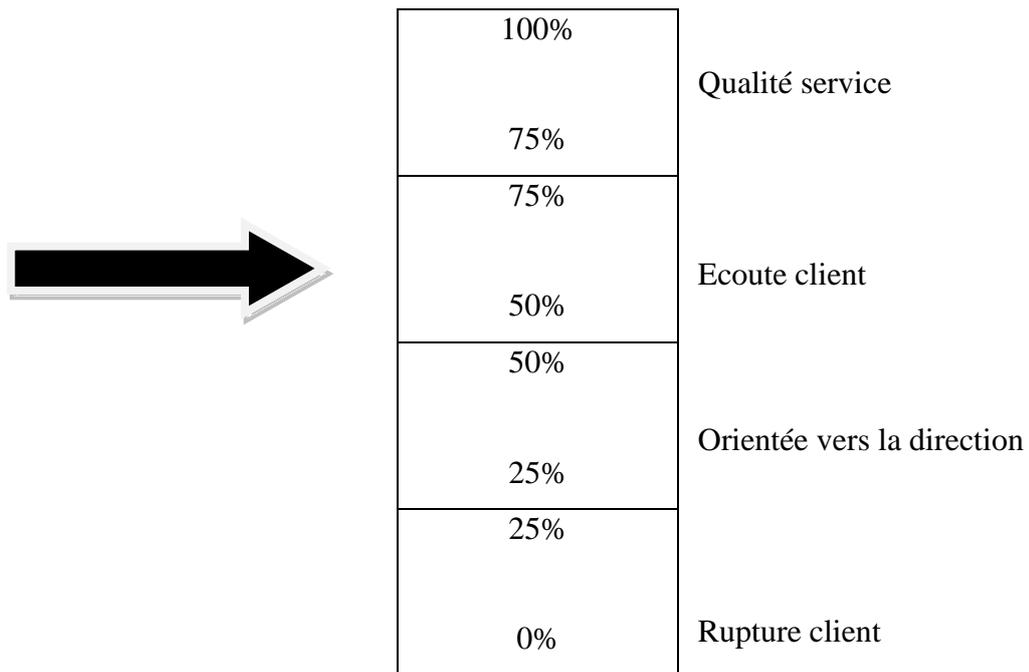
Puis, calculer la moyenne :

Tableau N° 05: Evaluation de l'axe outputs du service contrôle de gestion.

Clients	Taux de satisfaction
Département approvisionnement	69,6%
Direction comptabilité et finance	64,3%
Direction d'exploitation	75%
Département ressources humaines	69,6%
Direction générale	67,9%
Direction commerciale	87,5%
Système management intégré	69,7%
La moyenne de la relation clients	74,4%
Taux globale de l'axe	72,3%

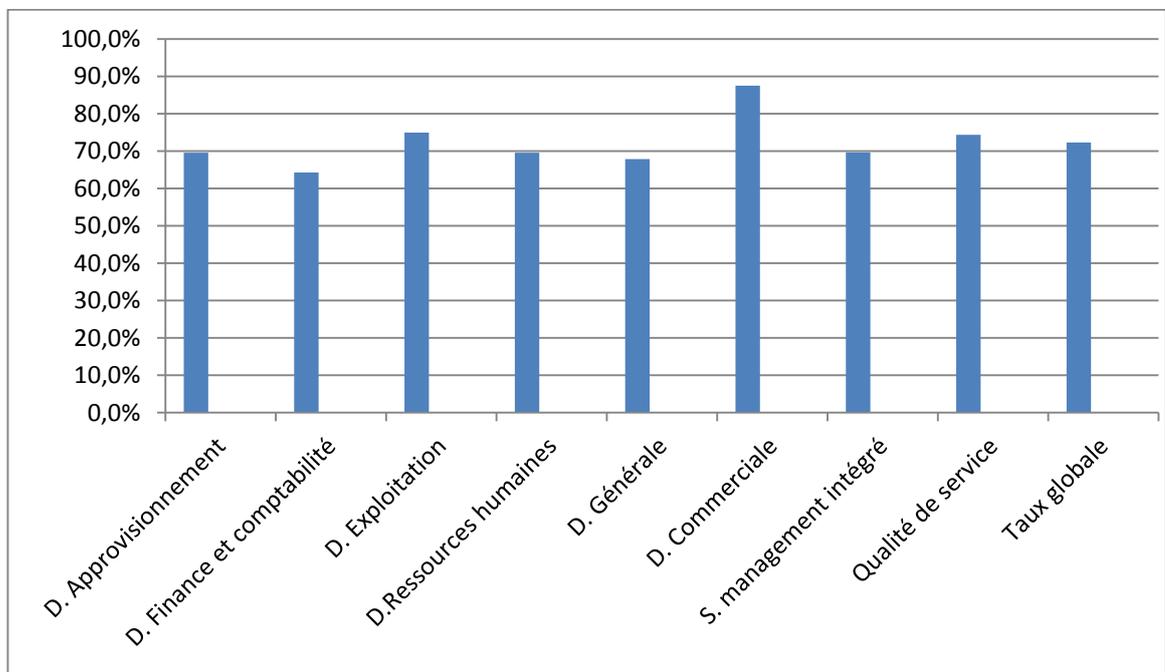
Source : Elaboré par les étudiantes sur la base d'un questionnaire

Figure N° 24: Baromètre de taux de l'axe outputs du service contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, 2007, p129.

Figure N° 25: Histogramme des taux de l'axe outputs du service contrôle de gestion.



Source : Elaboré par les étudiantes.

Le taux trouvé dans cet axe classe le service contrôle de gestion dans « l'écoute client », il représente le maillon qui sait être attentif aux besoins de ses clients, sans pour cela être en mesure d'y répondre systématiquement en raison de ses faiblesses au niveau des

moyens structurels (volume et compétence). Les relations entretenues avec les bénéficiaires pour l'explication et l'exploitation des différents états de gestion produits. Dans ce cas, et par rapport à la situation de « qualité de service » ou le taux varie entre 100%-75%, l'écoute client a une moindre capacité de transformation des prestations : elle ne répond pas pleinement aux attentes des décisionnels et managers.

1.4 Evaluation de l'axe compétences du service contrôle de gestion.

Cette partie nous permet d'évaluer les compétences techniques, métiers et comportementales qu'un bon contrôle de gestion sensé avoir pour effectuer correctement son travail.

Le questionnaire comporte quatre niveaux de réponse où les notes se varient de (4) qui est la note maximale jusqu'à (1) qui est la note minimale (Voir annexe N° 07).

$$\text{Taux de compétences obtenus} = (\text{Résultat obtenu} / (4 * \text{nombre de questions})) * 100$$

Ensuite :

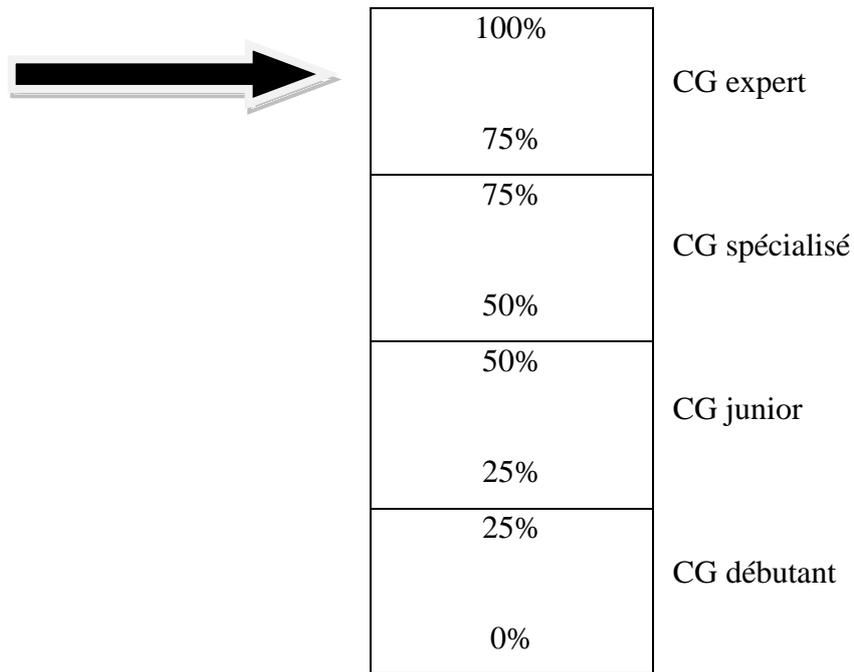
$$\text{Taux de l'axe compétences} = \Sigma \text{ des taux de chaque compétences} / 3$$

Tableau N° 06: Détermination du taux de compétences du service contrôle de gestion.

Compétences	Taux
Activité schéma analytique	91%
Activité costing	80,6%
Activité budgétaire	80,8%
Activité de tableau de bord	50%
Activité de gestion des active	45%
Activité de veille benchmarking	56,3%
Activité évaluation d'entreprise	58%
Activité informatique de gestion	40%
Compétences techniques	62,7%
Compétences métiers	78,1%
Compétences comportementales	90,6%
Taux de l'axe	77,1%

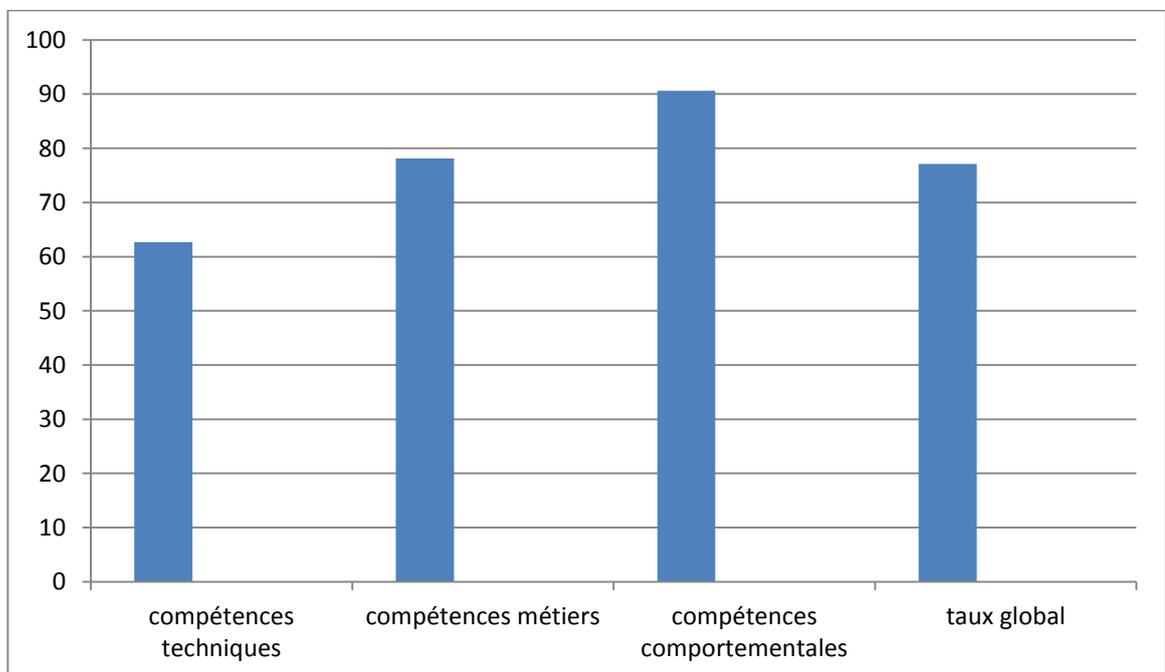
Source : Elaboré par les étudiantes sur la base d'un questionnaire.

Figure N° 26: Baromètre de taux de réalisation de l'axe compétences du service contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p107.

Figure N° 27: Histogramme des taux de l'axe compétences du service contrôle de gestion.



Source : élaborer par les étudiantes.

A partir de ce taux, le contrôle de gestion est identifié comme « expert » où le taux de maîtrise est en moyenne de 75%, faisant état d'une maîtrise très élevée dans l'ensemble des

compétences évaluées. Les personnes évaluées peuvent être considérées comme des experts de la fonction, avec une expertise qui se matérialise sur quelques points (compétences techniques des activités traditionnelles, comportementale et métier excèdent le 75%) et une très bonne connaissance de tous les autres. Les voies du progrès résident dans l'acquisition de savoirs et de connaissances sur les compétences les plus faibles telle que : activité informatique de gestion et de veille benchmarking.

1.5 Evaluation globale du service contrôle de gestion.

Obtenir un taux global de la performance du service contrôle de gestion, nous allons faire une synthèse des différents taux calculé au dessus selon la formule suivante :

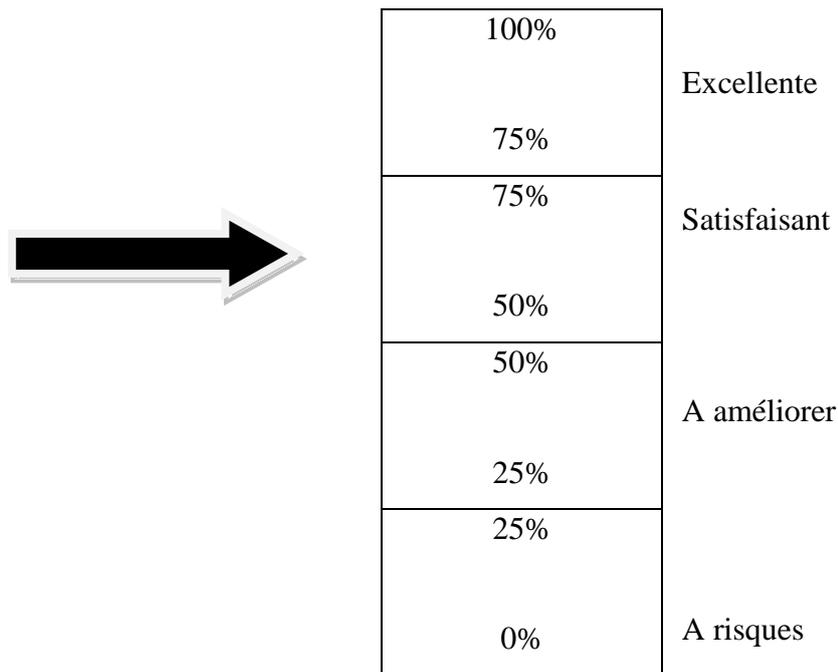
$$\text{Taux global de performance} = \text{taux des quatre axes} / 4$$

Tableau N° 07: Synthèse d'évaluation.

Les thèmes d'évaluation	Taux
Taux d'axe input	65,4%
Taux d'axe positionnement organisationnel	73,3%
Taux d'axe output	72,3%
Taux d'axe compétence	77,1%
Taux global	72%

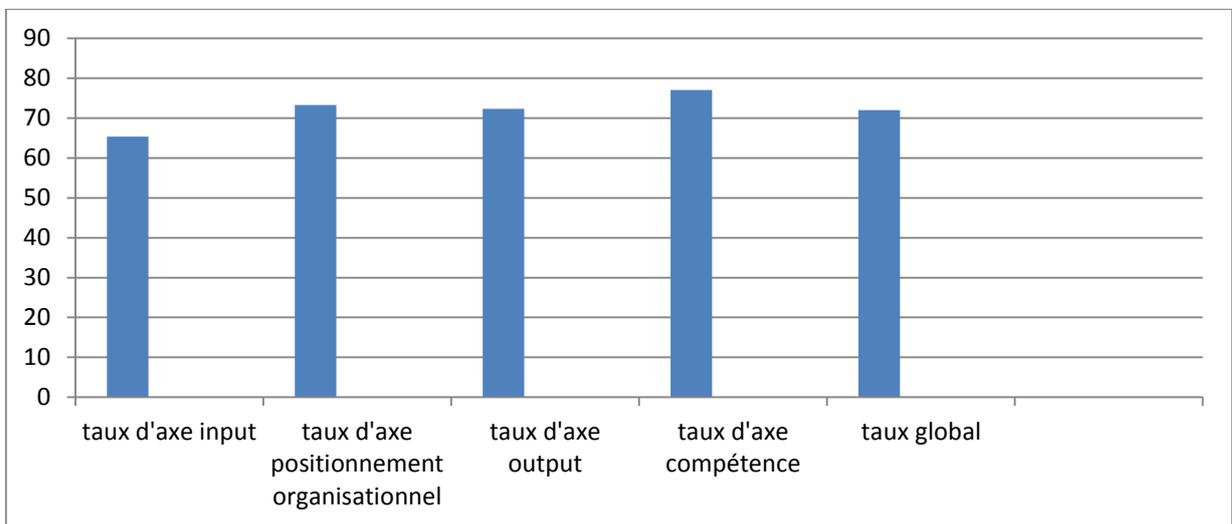
Source : élaborer par les étudiantes.

Figure N° 28: Baromètre de la performance globale du service contrôle de gestion.



Source : David Autissier, op.cit, p129.

Figure N° 29: Histogramme des taux composant le taux de performance globale du service contrôle de gestion.



Source : Elaboré par les étudiantes.

Le contrôle de gestion, avec un taux de 72%, est jugé comme une fonction satisfaisante. Ce qui est réalisé est acceptable, elle remplit son contrat sans innovation ni zèle particulier. Cette notion de réalisation *a minima* de ce qui a été demandé peut être variable selon les dimensions. Malgré la grande compétence de l'équipe du contrôle de gestion, l'axe

input n'est pas au niveau qu'il pourrait atteindre et ceci dû au manque d'assistance de la direction générale et au manque d'un bon système d'information.

Le taux réalisé nous permet, et selon la matrice d'analyse stratégique, de classer le contrôle de gestion comme une fonction **d'alignement stratégique**, il réalise les activités dont elle a la charge et dispose d'une main-d'œuvre qualifiée et que son fonctionnement correspondent à son niveau et volume d'activités, et que ses clients sont satisfaits, mais avec un manque de ressources matérielles et humaines.

Nous pouvons résumer notre évaluation dans le tableau suivant :

Axe	Constats	
	Forces	Faiblesses
1. Axe positionnement organisationnel :	<ul style="list-style-type: none"> -Le service contrôle de gestion possède un positionnement adéquat et intéressant vue son attachement à la direction générale ; -Une fragmentation des tâches qui permettent de réaliser la cohérence. 	<ul style="list-style-type: none"> -Un management injonctif ; -L'absence des procédures d.
2. Axe traitement des inputs :	<ul style="list-style-type: none"> -Construction des schémas analytiques ; -Elaboration des budgets ; -Elaboration des tableaux de bord ; -Elaboration des rapports ; -L'utilisation de la comptabilité analytique. 	<ul style="list-style-type: none"> -Le service contrôle de gestion est orienté vers un contrôle de gestion traditionnel ne réalisant que certaines activités de base ; -L'absence d'un système d'information ; -Le manque des clignotants de performance ; -L'absence d'un tableau de bord prospectif ; -Le contrôle est plutôt budgétaire qu'opérationnel.

<p>3. Axe compétences :</p>	<p>-Le service contrôle de gestion dispose de deux Contrôleurs pour mener à bien sa mission ; -La ponctualité entre les délais de production et de livraison des informations par rapport aux délais prévus par les procédures de l'entreprise.</p>	<p>-Les compétences des contrôleurs de gestion ne sont pas utilisées au maximum ; -Des ressources matérielles insuffisantes (surtout l'outil informatique).</p>
<p>4. Axe output :</p>	<p>-La satisfaction de la direction générale concernant les rapports élaborés ; -La satisfaction des directeurs pour l'apport du service contrôle de gestion lors de l'élaboration du budget.</p>	<p>- La non satisfaction des clients internes due à l'absence de certaines activités de contrôle de gestion.</p>

2. Des recommandations pour le service contrôle de gestion.

2.1 Axe traitement des inputs.

- ✓ Nous proposons pour l'amélioration de cet axe que le service contrôle de gestion de TREFISOUD fasse évoluer ces prestations afin de sortir du mode traditionnel du contrôle de gestion ;
- ✓ Il faut que ce service contrôle de gestion possède un système d'information adaptable, fiable, performant et évolutif qui organise l'intégration des flux d'information entre les unités et définit et diffuse un langage commun au sein de TREFISOUD via une standardisation, pour exercer correctement ses missions à travers une quantité et une qualité d'information, une efficacité de la saisie et une rapidité et respect des délais ;
- ✓ Ainsi il serait souhaitable que le service contrôle de gestion procède à des études de veille et de benchmarking, parce que le contrôleur de gestion ne peut ignorer l'environnement présent en termes de contraintes et d'opportunités et même faire des comparaisons interne et externe sur la performance des entités de gestion dans le but de faire mieux que lui. Ce benchmarking peut également porter sur les outils utilisés par le contrôle de gestion de la société en termes de quantité et qualité ;

- ✓ Pour le tableau de bord, il est préférable qu'il existe des tableaux de bord spécifique à chaque direction pour permettre aux responsables fonctionnels et opérationnels de maîtriser leurs activités et avoir des indicateurs clés pour suivre les évolutions de leurs activités ;
- ✓ Ainsi l'élaboration d'un tableau de bord prospectif ou un navigateur Skandia pour la direction générale serait nécessaire pour s'assurer qu'elle prenne en compte les informations fournis et obtient des meilleurs résultats en fin de compte ;
- ✓ Le contrôleur de gestion peut améliorer les résultats avec l'intégration des indicateurs de mesure de rentabilité qui puisse permettre aux responsables d'avoir une vue sommaire de leur activités, des objectifs stratégiques et opérationnels, de la comparaison des réalisations par rapport aux objectifs de façon absolue, relative et avec graphiques.

2.2 Axe positionnement organisationnel.

Pour l'amélioration de cet axe, nous suggérons que :

- ✓ le contrôleur de gestion participe aux réunions du conseil d'administration ;
- ✓ Il doit approfondir la connaissance des métiers de l'entreprise et s'investir davantage dans la réalisation de la stratégie de l'entreprise ;
- ✓ La mise en place d'une organisation harmonisée du service financier au sein du TREFESLOUD ;
- ✓ Le service contrôle de gestion doit formaliser le manuel de procédure pour :
 - expliquer dans un langage directement accessible (à toute personne concernée) : qui fait quoi, où, quand, comment et pour quelle fin (méthode d'ISHIQUAWA) ;
 - protéger le service contre les risques majeurs comme le retard, la désorganisation...etc.
 - utiliser comme aide mémoire individuelle et un outil de formation.

2.3 Axe outputs.

- ✓ Le contrôleur de gestion doit consolider les relations avec ces clients par des entretiens et réunions réguliers ceci permettra de mieux les servir. Il doit chercher les causes exactes des variations au niveau des indicateurs du tableau de bord en multipliant les entretiens avec les différents responsables de ces indicateurs ;
- ✓ Il doit se rapprocher des informaticiens pour exprimer leurs besoins en vue de rendre meilleures les différentes applications constituant le système de contrôle de gestion ;
- ✓ L'existence d'un manuel de procédures est importante car elle permet une rapide et

meilleure prise de connaissance du système de contrôle interne. Le manuel de procédures en formalisant et en uniformisant les actions permet une adhésion unanime et une harmonie dans tous les processus ;

- ✓ L'audit du service contrôle de gestion dans le but de déceler les faiblesses de ce service et de proposer des voies d'amélioration pour une performance du service et une qualité du service.

2.4 Axe compétences.

- ✓ Pour cet axe nous recommandons une utilisation maximale des compétences des contrôleurs de gestion pour améliorer le service contrôle de gestion et les activités de TREFISOUD. Il faut aussi favoriser la formation des agents pour qu'ils puissent mieux appréhender la fonction de contrôle de gestion et connaître ses meilleures pratiques.
- ✓ Nous suggérons ainsi l'acquisition des moyens matériels (outils informatiques), pour la rapidité d'accomplissement des missions ;
- ✓ Puisque le volumétrie des contrôleurs de gestion propose que le nombre des contrôleurs de gestion soit 1% quand l'entreprise a un nombre de personnel de 100 à 500 personnes et puisque le pourcentage réalisé dans TREFISOUD est de 0,5%, nous proposons donc d'ajouter un ou deux contrôleurs pour améliorer cette équipe.

Conclusion du troisième chapitre.

La présente partie nous a permis de prendre connaissance de l'entreprise TRIFISOUD. Nous avons vu une représentation globale des différents services qui existe et le service de contrôle de gestion d'une manière spécifique : son positionnement, son fonctionnement et les différents outils qu'il utilise. Cela nous a permis de découvrir de long en large le système de contrôle de gestion de l'entreprise sous toutes ces dimensions. En suite, nous avons effectué une évaluation de la performance du contrôle de gestion axés sur quatre axes qui sont : axe input, axe output, axe positionnement fonctionnel et axe compétence en utilisant un questionnaire destiné à l'équipe de contrôle de gestion et aux différents partis concernés.

Le résultat de cette opération (du questionnaire) nous a permis de classer le contrôle de gestion comme une fonction satisfaisante avec un taux de 72% où il remplit ce qui été demander mais avec un degré restreint d'initiative vu le manque d'assistance de la direction générale et au manque d'un bon système d'information.

Conclusion
Générale

Le contrôle de gestion est une fonction d'assistance qui doit s'assurer de l'utilisation efficace et permanente des énergies et des ressources de l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés et analyser périodiquement, à travers des outils financiers et analytiques, les écarts entre les objectifs et les réalisations afin de proposer des plans d'actions pour réduire ou supprimer les dysfonctionnements rencontrés.

L'importance qu'occupe cette fonction dans la performance de toute entreprise moderne nécessite une étude approfondie de tous les axes du contrôle de gestion, c'est pour cela que nous avons opté pour la problématique suivante : **Comment évaluer une fonction du contrôle de gestion pour optimiser sa performance?**

L'étude menée dans notre mémoire et le stage que nous avons effectué auprès du service contrôle de gestion, nous a permis de formaliser un modèle d'évaluation de ce dernier

Le modèle proposé dans ce mémoire permet de constituer une grille de diagnostics et de mesure globale pour répondre à de nombreuses questions de management et traiter à partir d'un des quatre axes les questions spécifiques qui peuvent être le résultat d'un axe ou l'explication d'un autre.

Résultats et tests d'hypothèses.

En projetant la théorie sur la pratique, Nous avons tiré les résultats suivants :

- ✓ Le contrôle de gestion est vue comme une fonction support bien institutionnalisée dans les entreprises ce qui permet une gestion rigoureuse de ces moyens et une capacité de réaction plus rapide car toujours en veille, de plus sa performance est défini comme la réalisation des objectifs organisationnels demandés par la direction générale avec une combinaison adéquate de l'ensemble de ces ressources humaines et matérielles. Ce qui confirme la première hypothèse ;
- ✓ La démarche du contrôle de gestion permet d'avoir une vision de tous les services de l'entreprise pour tracer une planification globale qui va être utilisé comme référence pour mesurer et analyser les résultats pour évaluer la performance de cette entreprise. Ce qui confirme la deuxième hypothèse ;
- ✓ Le contrôleur de gestion peut être conduit à prendre des responsabilités opérationnelles pour la bonne direction de l'entreprise, car il a pu développer une connaissance globale des différents services, procédures et activités de celle ci ;
- ✓ Un système de contrôle de gestion doit être adapté à la configuration spécifique de chaque entreprise (stratégie, structure, culture, etc.), si bien que sa construction exige en général une approche sur-mesure ;

- ✓ L'appréciation du contrôle de gestion est faite à travers un modèle d'évaluation fonctionnelle qui permet de connaître la qualité des prestations, de compétence et de la satisfaction clients par la technique de questionnaire. Ce résultat confirme la troisième hypothèse ;
- ✓ Le positionnement organisationnel du contrôle de gestion dans l'entreprise influe sur le degré et la qualité des informations recueillies ;
- ✓ L'importance de la qualité des liens qui se tissent entre le contrôleur de gestion et le manager avec lequel il travaille peut leur être très profitable si il arrive à établir une synergie entre eux ;
- ✓ Les compétences comportementales, techniques et métiers des contrôleurs de gestion ont un effet très important sur la qualité des outputs produits ;
- ✓ Les prestations faites par le contrôleur de gestion s'étendent entre des activités traditionnelles tel que : la gestion budgétaire, le reporting et le tableau de bord ;
- ✓ Les clients du contrôle de gestion contribuent à son travail en proposant ces besoins ;
- ✓ Il y a une forte complémentarité entre les différents axes sous forme d'une relation cause-à-effet ;
- ✓ Le processus de contrôle exige que soit préalablement clarifiée la nature de la performance poursuivie par l'organisation. Le choix d'un système de mesure joue un rôle central dans cette perspective.

Recommandations.

A partir des résultats passés, nous pouvons proposer les recommandations suivantes :

- ✓ Assurer que les ressources allouées à la fonction contrôle de gestion par la direction générale soient suffisantes et optimisées ;
- ✓ Avoir un positionnement adéquat pour le contrôle de gestion dans l'organisation pour qu'il soit accessible et qu'il dispose des informations nécessaires ;
- ✓ Garantir une meilleure combinaison des ressources et des activités pour le contrôle de gestion ;
- ✓ Proposer des formations périodiques (nouvelles activités et compétences) pour faire face au développement de cette fonction ;
- ✓ Adapter les activités du contrôle de gestion aux besoins du pilotage de la stratégie de l'entreprise ;

- ✓ Assurer une coopération entre managers et contrôleurs de gestion pour renforcer l'analyse des résultats et des écarts afin d'expliquer et proposer des actions correctives ;
- ✓ Créer un réseau interne d'interlocuteur pour bien comprendre les besoins des clients du contrôle de gestion et bien les satisfaire ;

Perspectives du thème.

Pour conclure, notre thème nous a ouvert d'autres horizons qui pourrai être rattaché les uns aux autres mais qui individuellement paraissent être à l'état embryonnaire et demande à être sans cesse développer. Beaucoup de questions ont été posé durons l'élaboration de ce mémoire aux dirigeants et aux responsables du service contrôle de gestion qui eux même reste à l'affût du moindre changement ou exigences du marché, c'est pour cela que nous pouvons dire que le contrôle de gestion est une technique de gestion qui reste toujours en éternelle mutation pour permettre la progression et l'amélioration des performances des entreprises. Nous avons relevé les problématiques suivantes :

- ✓ Comment organiser la fonction contrôle de gestion dans une entreprise au regard de la stratégie déployée ?
- ✓ Comment le contrôle de gestion peut-il mesurer des éléments immatériels qui ne sont généralement pas mesurable mais qui contribue d'une manière indirecte à la création d'une valeur ajouté?
- ✓ Quels sont les éléments de rapprochement entre les démarches qualité et les pratiques de contrôle de gestion ?
- ✓ Comment optimiser l'utilisation du système d'information pour servir au mieux le contrôle de gestion ?

Ces questions sont des pistes de réflexion pour l'évolution de la fonction contrôle de gestion dont il faut se doter de connaissances et compétences nécessaires pour les traiter

Résumé :

Le contrôle de gestion est une fonction support qui joue un rôle de base pour assurer le fonctionnement et la coordination entre les différents services d'une entreprise. Son existence ne cesse d'être primordiale dans les organisations algériennes, mais il est utilisé selon leur culture et non selon son exigence. Entre l'évolution de ces outils, son positionnement et les besoins infinis de ces clients, évaluer un système du contrôle de gestion est devenu une question de mode vu son apport dans le pilotage de la performance de toute l'entreprise.

Le but de ce travail a été de trouver un modèle permettant d'évaluer la performance de cette fonction en étudiant les axes essentiels dont le contrôle de gestion dépend. La performance du contrôle de gestion va être évaluée selon des points critiques : une équipe compétente de contrôleur qui maîtrise leur travail avec un ensemble de connaissances techniques et comportementales, ceci permet d'effectuer les prestations demandées en recueillant les informations nécessaires des différents services qui traduisent leurs besoins et en utilisant une gamme d'outils financiers et analytiques pour produire des documents de qualités. Cet enchaînement est étroitement lié à un positionnement organisationnel adéquat.

Mots clés :

- Contrôle de gestion ;
- Performance ;
- Fonction ;
- Evaluation ;
- Indicateurs.

Abstract:

Management control is a support function that plays a basic role for the functioning and coordination between the various services of a company. Its there continues to be paramount in the Algerian organizations, but it is used according to their culture and not according to these requirements. Between the evolution of these tools, positioning and infinite needs of these customers, evaluate a management control system became a matter of mode because of its contribution to the performance management of the entire company.

The aim of our study was to find a model that allowed us to measure the performance of this function by studying essentials axis whose management control depends. The performance of management control will be evaluated through some critical points: a competent team who know how to work with a set of technical and behavioral knowledge, this allows the delivery request by collecting the required information from the various services reflecting their needs and using a variety of financial and analytical tools to produce quality reports. This concatenation is closely linked to adequate organizational positioning.

Keywords:

- ✓ Management Control;
- ✓ Performance;
- ✓ Fonction ;
- ✓ Evaluation ;
- ✓ Indicator.

ملخص:

تعتبر مراقبة التسيير من وظائف الدعم التي تلعب دورا أساسيا للتنسيق بين مختلف أجهزة المؤسسة. كما أن وجوده أصبح ذو أهمية كبيرة في المؤسسات الجزائرية على الرغم من أنه يُستعمل وفقا لثقافتهم وليس وفقا لاحتياجاته.

بين التطور المستمر لأدواته، تموقعه في الهيكل التنظيمي والاحتياجات اللامتناهية لعملائه، أصبح تقييمه مسألة ضرورية نظرا لدوره في تحسين أداء المؤسسة بأكملها.

إنّ الهدف من دراستنا هو العثور على نموذج يسمح لنا بقياس أداء وظيفة مراقبة التسيير من خلال دراسة أهم المحاور التي تعتمد عليها. ويعتمد تقييمنا على أساس وجود فريق عمل كفء يتقن مهمته من خلال جملة من المعارف التقنية و السلوكية وهذا ما يسمح لهم بتأدية جميع المهام عن طريق جمع المعلومات المطلوبة من مختلف الأجهزة والتي تعكس احتياجاتهم وذلك باستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات المالية والتحليلية لإنتاج تقارير ذات جودة. ويرتبط هذا ارتباطا وثيقا بتموقعه في الهيكل التنظيمي المؤسسة.

الكلمات المفتاحية :

- ✓ مراقبة التسيير؛
- ✓ أداء؛
- ✓ وظيفة؛
- ✓ تقييم؛
- ✓ مؤشر.

Bibliographie

Ouvrage:

- A. Said, H. R. Hassab Elanby, B. Wier, « An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures », [2003], Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 2003.
- Bouquin H., Le contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Presses Universitaires de France, 1991.
- Bouquin H., Le contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, 2001.
- Bourguignon Alain, performance et contrôle interne, Ed d'organisation, paris, 2000.
- Brigitte Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches (fiche9), 5^{ème} éditions, Ed DUNOD, Paris, 2008.
- Chiapello E. et al. Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, 3^{ème} Edition, Dunod, 2008
- Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Contrôle de gestion : Manuel & applications, DECF 7, 6^{ème} Edition, E.d Dunod, 2004.
- David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, Ed. Organisation, Eyrolles, Paris, 2007.
- E. Mangotteau, Contrôle de gestion, DECF, U.V.7, Ed Ellipses, Paris, 2001.
- Frery F. et al, Stratégique, 7^{ème} Edition, Pearson Education, 2006.
- Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie Héléne Delmond et Pierre Laurent Bescos, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Ed. Gualino Editeur, EJA, Paris 2002.
- GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, collection GESTION, Ed Economica, Paris, 2000.
- Guedj N, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Ed d'Organisation, Paris, 2000.
- Hughes Boisvert, Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée, Ed du renouveau pédagogique, Montréal, 1991.
- Janet Shapiro ; Boîte à Outils sur la Planification Stratégique, Ed Newtown, Johannesburg 2001
- JOHNSON G., SCHOLES K., WHITTINGTON R., FRERY F, Stratégique, 7^{ème} edition, Pearson Education, Paris, 2005.
- KERVILER Isabelle et KERVILER Loïc, Le contrôle de gestion à la portée de tout, Ed. Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2006.

- La Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française, « Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie », 2003.
- LONING Hélène et PESQUEUX Yves, Contrôle de gestion. Ed Dunod, Paris, 2003.
- LORINO Philippes, Méthode et pratique de la performance, Edition d'organisation, paris, 2003.
- MEYER Christopher (1999), les systèmes de mesure de la performance. Harvard business Review, Edition d'organisation, paris, 1999.
- Michel ROUACH et Gérard NAULLEAU, Le contrôle de gestion bancaire et financier, 4^{ème} édition. REVUE BANQUE Ed, 2002, Peter DRUCKER, « What Strategic Planning Is » dans : Management. Tasks, Responsibilities, Practices, Heinemann, 1973.
- Morley Chantal [et al.] Processus métier et SI [Book]. - Paris : Dunod, 2007.
- Robert S. KAPLAN et David P. NORTON, « Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance », Collection Harvard Business Review in Editions d'organisation, 1999.
- VOYER pierre, Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2^{ème}, Ed Presses Université de Québec, Québec, 1999.

Articles :

- Anthony R.N., Planning and control systems, a framework for analysis, Division of Research, Harvard Business School, Boston, 1965.
- C.R.G. Eccles, «The Performance Measurement Manifesto», Harvard Business Review, Jan-Feb, 1991
- Conception du chargé de l'étude sur la base de Bouquin H., (1987), Gestion : Méthodes et cas, AENGDE-Clet. Cité par El Gadi A., (2006), Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public, 1ère Edition, Edition Travaux et Recherches.
- H. Bouquin. Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892, Paris, 1994.
- Le Bureau du vérificateur général du Canada.
- Le Plan Comptable Général de 1982.
- M. Amblard, « Performance financière: Vers une relecture critique du résultat comptable », 16^{ème} Conférence Internationale de Management stratégique, Montréal, 6-9 juin 2007.

- Note pédagogique du groupe HEC, 1994. Un exposé de cette démarche peut également être trouvé dans l'ouvrage- le contrôle de gestion Hélène Löning et Yvon Pesqueux, Ed Dunod, Paris, 1998.

Mémoires :

- TOFFODJI Marcel Pierre, MPCGF, 4^{ème} Promotion (2009-2011).

Site web :

- www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282 le 15/04/2015 à 22 :31.
- www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282 le 31/03/02015 à 08 :50.

Annexe