

LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEGNEMENT 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

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

Cas : Entreprise publique de fabrication de produits
para-pharmaceutiques et d'hygiène corporelle
« SOCOTHYD »

Elaboré par :

Mlle. MOURI Hassina.

Encadré par :

M. BENZIAD Djamel.

Lieu de stage : SOCOTHYD, Isser, Boumerdes.

Période de stage : du 01/03/2016 au 15/05/2016.

2015/2016

LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEGNEMENT 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

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

Cas : Entreprise publique de fabrication de produits
para-pharmaceutiques et d'hygiène corporelle
« SOCOTHYD »

Elaboré par :

Mlle. MOURI Hassina.

Encadré par :

M. BENZIAD Djamel.

Lieu de stage : SOCOTHYD, Isser, Boumerdes.

Période de stage : du 01/03/2016 au 15/05/2016.

2015/2016

Remerciements

En premier lieu, je rends grâce à la bonté infinie de dieu qui m'a donné le courage et la force pour mener à bien ce modeste travail.

Et que tous ceux qui contribué à mon aide pour élaborer ce mémoire de fin d'études, trouve le ici, le gage de mon infinie gratitude :

1/mes chers parents, ces quelque mots ne suffirons pas pour vous témoigner ma reconnaissance et ma gratitude pour le soutien quotidien et les encouragements que vous m'avez prodigués tout au long de mes études. Merci d'avoir était toujours là pour moi.

2/j'exprime ma reconnaissance à M.BENZIADI DJAMEL qui a accepté d'assumer la tâche de l'encadrement de ce travail. Vos conseils m'ont été extrêmement précieux.

3/ je tien a remercier Mme. ARKAT WAHIBA, pour m'avoir accueilli dans son service et m'avoir permis de réaliser ce travail.

4/ Mme. Nacira CHAFAI, je tien dans ces quelque ligne à vous remercier pour l'aide précieux que vous m'avez apporté tout au long de mon stage.

5/enfin je ne m'omettrais pas d'exprimer ma gratitude à mes enseignants de l'ESC, ainsi qu'à tous les membres de la bibliothèque pour leur disponibilité.

J'espère de n'oublier personne, si c'est le cas, qu'il (elle) m'en excuse. Même si je ne pourrais pas vous remerciez tous individuellement ici, soyez assurés de ma reconnaissance et de ma gratitude pour votre aide.

Dédicace :

*A celle qui n'a reculé devant aucun obstacle pour assurer mon épanouissement et ma réussite, sa prière m'ont été d'un grand secours pour mener à bien mes études: Ma Chère
Mère ;*

*A mon meilleur exemple de courage et de réussite : Mon
père ;*

A mon cher fiancé AMAR

*A mes adorables sœurette: FADILA & Amina
A mon petit frère MOHAMED NADJIB :
Que dieu vous protèges ;*

A mes chers grands parents que j'aime ;

A ma nièce WISSAME et mon neveu AYOUB

A ma famille ;

Et enfin à tous mes amis.

Table des matières

Remerciement

Dédicace

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des abréviations

Chapitre01 : Concepts et outils du contrôle de gestion 1

Section01 : Concepts du contrôle de gestion 2

1. Notion du contrôle de gestion 2
 - 1.1. Définition du contrôle 2
 - 1.2. Définition de gestion 2
 - 1.3. Définition du contrôle de gestion..... 2
2. Missions, objectifs et place du contrôle de gestion dans l'organigramme 4
 - 2.1. Missions et objectifs du contrôle de gestion..... 4
 - 2.1.1. Missions du contrôle de gestion..... 4
 - 2.1.2. Objectifs du contrôle de gestion 5
 - 2.2. Place du contrôle de gestion dans l'entreprise 6
 - 2.2.1. Rattachement au directeur financier (DF)..... 7
 - 2.2.2. Rattachement au directeur général (DG)..... 7
 - 2.2.3. Autre positionnement : rattachement en râteau..... 7
 - 2.3. Relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions 7
3. Acteur, processus et limites du contrôle de gestion 9
 - 3.1. Acteurs de contrôle de gestion 9
 - 3.2. Le processus du contrôle de gestion 9
 - 3.3. Limites du contrôle de gestion 11
 - 3.3.1. Manque d'évaluation qualitative 11
 - 3.3.2. Problème de construction 11

Section02 : les outils du contrôle de gestion 12

1. Segmentation des activités et analyse des coûts 12
 - 1.1. Segmentation des activités 12
 - 1.1.1. Approche par les centres de responsabilité 12
 - 1.1.2. Approche par les activités 13

1.2.	Analyse des coûts	14
1.2.1.	Méthode des coûts complets	14
1.2.2.	Méthode des coûts partiels.....	15
1.2.3.	Comptabilité par activité	16
2.	planification et gestion budgétaire	17
2.1.	Planification stratégique et opérationnelle.....	17
2.1.1.	Plan stratégique.....	17
2.1.2.	Plan opérationnel	18
2.1.3.	Plan d'action annuel	19
2.2.	Gestion budgétaire.....	19
2.2.1.	la budgétisation	20
2.2.2.	Le contrôle budgétaire	21
3.	Tableau de bord, reporting et système d'information.....	22
3.1.	Tableau de bord.....	22
3.1.1.	Tableau de bord classique	22
3.1.2.	Tableau de bord prospectif (TBP).....	23
3.2.	Reporting	24
3.3.	Système d'information	25
Section 03 : Actualisation du terme contrôle de gestion		26
1.	Développement durable et responsabilité sociétale des entreprises.....	26
1.1.	Notion du développement durable	26
1.1.1.	Définition du développement durable	26
1.1.2.	Motivations d'intégration du développement durable dans l'entreprise.....	28
1.2.	Responsabilité sociétale des entreprises	29
2.	Contrôle de gestion environnemental et social	30
2.1.	Contrôle de gestion environnemental	30
2.2.	Contrôle de gestion social	31
3.	Nouveaux outils du contrôle de gestion	32
3.1.	Comptabilité environnementale et sociale:	32
3.2.	Tableau de bord environnemental et le budget vert	33
3.2.1.1.	Indicateurs de Performance Environnementale (IPE)	33
3.2.1.2.	Indicateurs de Condition Environnemental (ICE)	34
3.2.2.	Budget vert	35
3.3.	Rapports sociétaux et bilan social	35

Conclusion :	36
---------------------------	-----------

Chapitre 02 : Modèles d'évaluation de la performance du contrôle de gestion37

Section 01 : Relation de la performance et contrôle de gestion..... 38

1. Notions de la performance.....	38
1.1. Définition de la performance	38
1.2. Dimensions et approches de la performance :	40
1.2.1. Dimensions de la performance	40
1.2.2. Approches de la performance :.....	40
1.3. Documents employés dans la lecture de la performance.....	41
2. Le contrôle de gestion vers le pilotage de la performance :.....	42
2.1. La notion du pilotage :.....	42
2.2. Les étapes de la réalisation de la performance.....	44
2.3. Les techniques d'analyse de la performance d'un processus.	44
2.3.1. Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs.....	44
2.3.2. Par calcul des ressources dépensées par le processus :.....	45
2.3.3. Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite.....	45
3.1. Evaluer pour améliorer :.....	45
3.2. Evaluer pour apprendre et innover.....	46
3.3. Evaluer pour communiquer.....	46

Section2 : Modèles d'évaluation du contrôle de gestion 47

1. Modèle d'évaluation du contrôle de gestion selon ROUACH & NAULLEAU	47
1.1. La qualité du système	47
1.2. La cohérence du système	48
1.3. La fiabilité des informations	48
1.4. La rapidité et le respect de délai	48
2. Evaluation de contrôle de gestion selon AUTISSIER David.....	49
2.1. Evaluation du pôle activités :.....	49
2.1.1. Les pratiques de base de contrôle de gestion.....	49
2.1.2. Les pratiques évoluées du contrôle de gestion :.....	50
2.2. Evaluation du pôle compétence :.....	51
2.3. le pôle organisation.....	52

2.4.	Le pôle client	54
2.4.1.	Direction générale.....	54
2.4.2.	Ligne managériale.....	54
2.5.	Clients externes	55
3.	Le modèle d'évaluation des processus.....	55
3.1.	Les caractéristiques d'un processus :	56
3.2.	L'évaluation d'un processus de contrôle de gestion	57
3.2.1.	Observation globale du processus existant.....	57
3.2.2.	Analyse détaillée du processus	57
Section 3 : Comparaison entre les modèles d'évaluation		59
1.	La comparaison en matière de rapidité du traitement de l'information et le respect des délais.....	59
2.	La comparaison en matière de capacité de communiquer les informations chez les contrôleurs de gestion.....	60
3.	La comparaison en matière de positionnement du contrôle de gestion	61
4.	La comparaison en matière de ressources disponibles	63
<i>Conclusion:</i>		<i>64</i>
<i>Chapitre 03 : Evaluation de la performance de contrôle de gestion de la SOCOTHYD</i>		<i>65</i>
SECTION 01 : Présentation de l'entreprise SOCOTHYD.....		66
1.	Description de la SOCOTHYD.....	66
1.1.	La création de l'entreprise.....	66
1.2.	Missions et objectifs de la SOCOTHYD	68
1.2.1.	Missions de l'entreprise	68
1.2.2.	Objectifs de la SOCOTHYD	68
1.3.	Produits de la SOCOTHYD.....	69
2.	La structure organisationnelle de la SOCOTHYD	70
3.	Les ressources de la SOCOTHYD.....	76
3.1.	Ressources humaines	76
3.2.	Ressources matérielles.....	77
3.3.	Ressources financières	77
Section 02 : la description de contrôle de gestion de la SOCOTHYD		78
1.	Positionnement, ressources et client de contrôle de gestion.....	78
1.1.	Positionnement de service contrôle de gestion.....	78

1.2.	Ressources de la cellule du contrôle de gestion.	79
1.3.	Clients du service contrôle de gestion	79
2.	Processus de contrôle de gestion :.....	79
2.1.	Phase de planification.	79
2.2.	Phase de mesure et d'analyse des résultats.	79
3.	Pratiques de contrôle de gestion chez SOCOTHYD.	80
3.1.	Gestion budgétaire.....	80
3.1.1.	Elaboration des budgets.....	80
3.1.2.	Contrôle budgétaire.	82
3.2.	Le tableau de bord.....	82
3.3.	Reporting.....	84
3.3.1.	Le rapport de gestion	85
3.3.2.	Rapport d'activité :	86
Section 3 : Evaluation du contrôle de gestion de la SOCOTHYD		87
1.	le modèle d'analyse.....	87
2.	l'évaluation des pôles de contrôle de gestion	89
2.1.	Evaluation du pôle activité.....	89
2.2.	Evaluation du pôle compétence :.....	92
2.3.	Evaluation du pôle organisation.....	94
2.4.	Evaluation du pôle satisfaction des clients :.....	96
2.5.	Evaluation de la performance globale du contrôle de gestion de la SOCOTHYD.....	99
3.	Forces, faiblesses de contrôle de gestion et recommandations	100
3.1.	Les forces et les faiblesses de contrôle de gestion	100
3.2.	Recommandations pour l'amélioration du contrôle de gestion	101
Conclusion		103

Résumé

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux

N°	Titre	Page
01	Axe de réflexion pour le développement durable	28
02	Une synthèse sur les modèles d'évaluation	64
03	Les certificats et labels	68
04	Evolution d'effectifs	76
05	Les ressources financières de la SOCOTHYD	77
06	Détermination du taux d'activité global du contrôle de gestion de la SOCOTHYD	90
07	Détermination du taux de compétences du contrôle de gestion de la SOCOTHYD	93
08	Détermination du taux de l'axe organisation	95
09	Taux de satisfaction client du contrôle de gestion de la SOCOTHYD	97
10	Synthèse d'évaluation	99
14	Forces et faiblesses de contrôle de gestion de la SOCOTHYD	100

Listes des figures

N°	Titre	Page
01	Différents positionnements du contrôleur de gestion	06
02	Présentation des acteurs de processus de contrôle de gestion	09
03	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	10
04	Approche par les centres de responsabilité vs approche par les activités	14
05	Principe de base de la méthode ABC	16
06	Outils de pilotage préalables à l'élaboration du budget	17
07	Le système d'information entre système opérant et système de pilotage	25
08	La présentation de la notion de la performance	39
09	La mesure de la performance, avantages et inconvénients	46
10	Les trois savoirs fonctionnels	51
11	Matrice autonomie /échange	53
12	Positionnement de contrôle de gestion	78
13	Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord	84
14	Le modèle suivie	88
15	Baromètre de taux de réalisation de l'axe activité	91
16	Histogramme des taux de l'axe activité	92
17	Baromètre de taux de réalisation de l'axe compétence	93
18	Histogramme des taux de l'axe compétences	94
19	Baromètre de taux de réalisation de l'axe organisation	95
20	Histogramme des taux de l'axe organisation	96
21	Baromètre de taux de satisfaction client	98
22	Histogramme des taux de l'axe client	98
23	Baromètre de la performance globale de contrôle de gestion	99

De nos jours, nous vivons dans un monde en perpétuelle évolution, marqué par un environnement instable, complexe et fortement concurrentiel. Les multiples pressions auxquelles doivent s'ajuster les organisations aujourd'hui, qu'ils s'agissent de l'intensification de la concurrence ou de la rapidité des progrès technologiques, ont changé les formules de la réussite en affaire.

Une des conditions nécessaires de la survie d'une entreprise réside dans la capacité de ces membres à agir de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs poursuivis par l'entreprise, autrement dit, être performante.

La recherche de cette performance impose, d'une part, les responsables à édifier un système de veille, de façon à leur fournir les bonnes informations dans le bon moment sur la situation interne de l'entreprise et surtout sur l'environnement externe. D'autre part, exige une rigueur de gestion à laquelle toutes les composantes doivent se soumettre. Au nombre de ces composante figure la fonction de contrôle de gestion.

Existant dans beaucoup d'entreprises, le contrôle de gestion joue un rôle très important dans le fonctionnement des organisations. Il est apparu dans les grandes entreprises industrielles aux Etats Unis dans les années vingt du siècle précédent et depuis, il y a eu une évolution progressive grâce à la technologie de l'information et les mouvements de décentralisation des responsabilités. Ceci impliqua un changement dans ses pratiques et il est devenu une fonction de pilotage et un processus d'aide à la prise de décision après qu'il était réduit au calcul des coûts et à la gestion budgétaire.

En effet, le contrôleur de gestion fournit aux managers des documents structurés à périodicité régulière qui sont utiles à la prise de décision. Il est aussi une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'optimisation de couple valeur/coût, l'organisation des services au sein de l'entreprise, l'adaptation aux évolutions externes et l'allocation optimale des ressources...etc.

Le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques, sociales et environnementales de l'entreprise. Il constitue un outil permettant l'efficacité lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Problématique :

La place primordiale qu'occupe ce système dans une entreprise nous amènera à faire une étude approfondie permettant l'évaluation et l'amélioration de sa performance. C'est dans ce contexte que nous posons la problématique suivante :

Pouvons-nous mesurer la performance d'un système du contrôle de gestion afin de le rendre efficace et efficient ?

Questions secondaires :

La résolution de cette problématique commence par répondre aux interrogations suivantes :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion ? et que signifie sa performance ?
- Quel est le rôle du contrôle de gestion dans une entreprise ?
- Comment évaluer la performance d'un système du contrôle de gestion au sein d'une entreprise ?

Les hypothèses :

Pour répondre à ces questions, nous proposons les hypothèses ci-dessous :

H 01: Le contrôle de gestion est une fonction support permettant l'utilisation rationnelle des ressources afin d'atteindre des objectifs de l'entreprise. Tandis que la notion de sa performance signifie l'atteinte de ses objectifs avec un minimum des coûts.

H02 :Le rôle du contrôle de gestion consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de décider et d'assurer le devenir de l'entreprise, en mettant à leur disposition les informations les plus exactes et les plus rapides de la situation actuelle de l'entreprise.

H03 :L'évaluation de la performance d'un système du contrôle de gestion se fait par l'appréciation de son efficacité et son efficacité à travers l'appréciation de ses prestations et les compétences de ses équipes.

Objectifs de la recherche :

- ✚ Définir les paramètres d'évaluation d'un système de contrôle de gestion ;
- ✚ Evaluer le système de contrôle de gestion de l'entreprise SOCOTHYD ;
- ✚ Contribuer à l'amélioration de la performance du système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD.

Méthodologie de la recherche :

Dans le but de répondre aux questions posées précédemment, nous allons opter pour une méthodologie **descriptive** afin de décrire les concepts du contrôle de gestion. Nous allons utiliser aussi une méthode **exploratrice** pour faire une étude de cas afin de dégager les indicateurs pertinents permettant la mesure de la performance d'un système de contrôle de gestion.

Ainsi, il est nécessaire de collecter les données sur base des comportements observés via **l'observation directe** et via des **entretiens** avec les différents membres de l'entreprise.

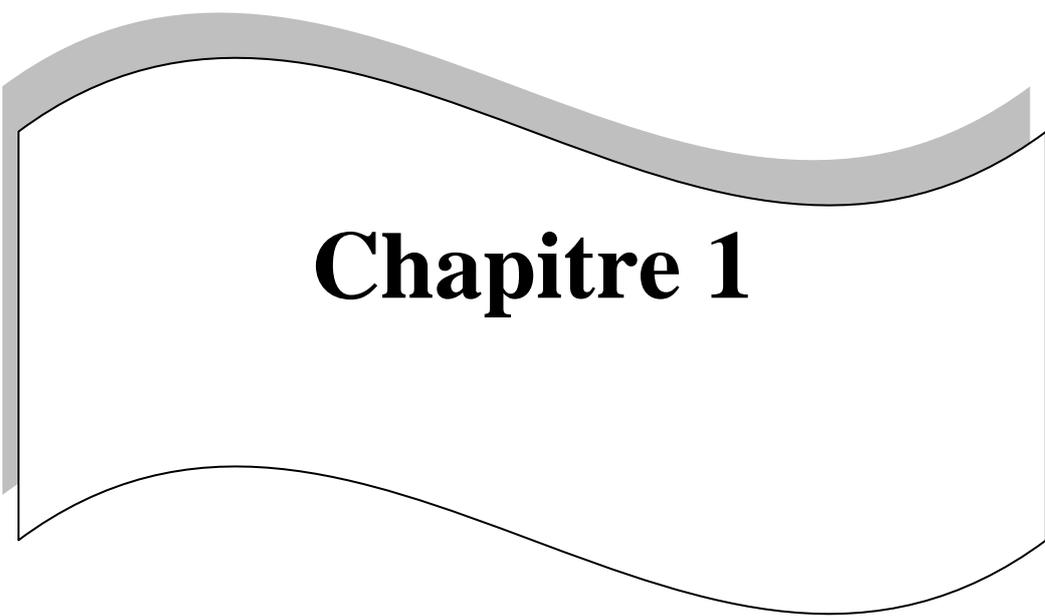
Plan de la recherche :

Pour apporter des éléments de réponses à ces questions, nous allons structurer notre travail en trois chapitres. Les deux premiers concernent la partie théorique et le dernier constitue notre cas pratique.

Chapitre 1 : «Concepts et outils du contrôle de gestion», dans ce chapitre nous présentons certaines notions de base à travers un rappel de la définition du contrôle de gestion, son évolution, son positionnement, ses outils.

Chapitre 2 : «Les modèles d'évaluation de la performance de contrôle de gestion» dans ce chapitre nous essayons de clarifier la notion de la performance ainsi de mettre en place quelques modèles permettant de mesurer la performance de contrôle de gestion.

Chapitre 3 : «évaluation de contrôle de gestion cas : SOCOTHYD» dans cette partie nous allons essayer de mettre en pratique les principales idées développés dans la théorie par l'appréciation de la performance d'un système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD.



Chapitre 1

Chapitre01 : Concepts et outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion joue un rôle capital au sein des organisations parce qu'il aide à définir les objectifs et les met à la disposition des dirigeants les outils et les moyens de les atteindre.

Selon GUEDJ & AL « *le rôle de contrôle de gestion consiste à fournir un support aux gestionnaires opérationnels dans l'identification de leurs forces et faiblesses, dans le suivi des actions et les facteurs clé de succès mais aussi de coordonner les actions de différents responsables* »¹.

Ce chapitre a pour objectif de montrer ce que la notion du contrôle de gestion veut dire ainsi que ses missions et ses objectifs (section N°1) en premier lieu. En second lieu, nous abordons les différents outils de contrôle de gestion (section N°2) et enfin nous traitons les différents types et outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises actuelles.

¹GUDJ et alii : *contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3^{ème} édition, Edition Organisation, Paris, 1998, p.203.

Section01 : Concepts du contrôle de gestion

1. Notion du contrôle de gestion

Afin d'assimiler ce que c'est le contrôle de gestion, il semble utile de commencer notre exploration par une analyse sémantique du concept à travers les deux mots qui le composent : contrôle et gestion.

1.1. Définition du contrôle

Le premier sens donné au terme contrôle correspond à la notion de vérification ou encore d'inspection. Dans la littérature, l'utilisation du terme contrôle est ambiguë. La confusion provient en grande partie du fait que contrôler peut également signifié dirigé.

Pour Fayol le contrôle est : « *Dans une entreprise, le contrôle consiste à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Il a pour but de signaler les fautes et les erreurs afin qu'on puisse les réparer et en éviter le retour* »¹.

Le dictionnaire encyclopédique Larousse définit le contrôle comme suit : « *Vérification, inspection attentive de la régularité d'un acte, de la validité d'une pièce* »². Et pour l'acte de contrôler Larousse le définit comme suit: « *soumettre à un contrôle, à une vérification* »³.

1.2. Définition de gestion

La gestion peut se définir comme « *l'activité sociale qui consiste à utiliser les ressources dans une organisation de la façon la plus performante possible afin de réaliser le mieux les buts assignés à cette organisation* »⁴.

En effet, gérer c'est prendre des décisions dans le but d'atteindre un objectif, en utilisant mieux les ressources disponibles.

1.3. Définition du contrôle de gestion

Pratiquement, il n'existe pas une conception unique du contrôle de gestion, car on se trouve devant une diversité de définitions qui marquent les mutations traversées par cette

¹BAUQUIN (H), *les grands auteurs en contrôle de gestion*, éditions MSN, Paris, 2005, P13.

²BACRY (P), dictionnaire encyclopédique Larousse, 2^{ème} édition, Paris, 2001, P.372.

³Ibid, P.372.

⁴ERFI (Equipe de Recherche sur la firme et l'Industrie), Université de Montpellier, Initiation à la gestion, Edition Eyrolles, Paris, 1991, p.1.

discipline depuis l'âge de sa naissance. Mais toutes les définitions proposées par les auteurs sont complémentaires.

La première définition du contrôle de gestion est celle d'Anthony qui fait que : « *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 les objectifs de l'organisation* »¹.

En 1982, Le plan comptable reprenait cette analyse pour définir le contrôle de gestion comme : « *l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisent le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées* »².

Selon BOISVERT , 1991, « *le contrôle de gestion pris au sens de direction de conduite et de maîtrise consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer les objectifs pertinents élaborer de bonnes stratégies et les mettre en œuvre de façon efficace et efficiente* »³.

Bouquin déclare : « *Au fond, le contrôle de gestion est par excellence une technique de gestion des paradoxes et c'est pour cela qu'il faut être prudent avant de parler de ses 'effets pervers. Intégrer, mais différencier. Favoriser l'excellence dans les processus de mise en œuvre de la stratégie, mais ne pas stériliser l'innovation, la créativité* »⁴.

Sous l'angle moderne, le contrôle de gestion est vu par CLAUDE (A) et SABINE (S) comme un processus d'amélioration contenu de la stratégie et de l'organisation : « *Le contrôle de gestion est un processus comprenant un ensemble d'outils de calcul d'analyse d'aide à la décision quantitatifs et qualitatifs pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation en fonction des ses objectifs pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs mangement des équipes et socialisation des acteurs pour aider à la réflexion aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques* »⁵.

¹ AIAZARD (C), et SEPARI (S), Contrôle de gestion, 2^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2010,P.59.

²CLAUDE (A), et SABINE (S), *le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, éditions Dunod , Paris, 2010, P.30.

³BOISVERT (H), *le contrôle de gestion vers une politique renouvelée*, édition renouveau pédagogique, paris, 1991. P.30.

⁴ Bouquin(H)., *Le contrôle de gestion*, 5^{ème} Edition, PUF, Paris, 2001, p. 12.

⁵CLAUDE (A), et SABINE (S) : Op.cit, P.28.

Et dans le même contexte le contrôle de gestion est défini par ces deux auteurs comme suit : « *Le contrôle de gestion est un ensemble de systèmes techniques et processus d'animation de ces systèmes, mis en œuvre par un dirigeant ou un manager afin d'influencer les comportements de ses collaborateurs pour répondre aux exigences d'évolution de son organisation* »¹.

De ces définitions il ressort que le contrôle de gestion, est chargé de garantir le non gaspillage de ressources confiées au manager. Il est également perçu comme une logique économique qui doit rendre cohérent les objectifs avec la stratégie.

2. Missions, objectifs et place du contrôle de gestion dans l'organigramme

2.1. Missions et objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ayant des missions et des objectifs servant d'orientations à ces missions.

2.1.1. Missions du contrôle de gestion

Dans le cadre concurrentiel et organisationnel actuel, le contrôle de gestion, étant plus qu'un ensemble de techniques, est mis en place et utilisé pour répondre à deux dimensions de pilotage, essentielles pour les entreprises aujourd'hui, à savoir : le pilotage de la performance et le pilotage du changement².

➤ Le pilotage de la performance

Habituellement et dans le cadre du pilotage de la performance, le contrôle de gestion au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles, il s'agit du pilotage de l'efficacité et de l'efficience. Effectivement, il serait restrictif d'associer le contrôle de gestion à la seule seconde fonction³. A travers l'efficacité et l'efficience, le contrôle de gestion doit aider à piloter la performance comme suit :

- ✓ Aider à piloter l'efficacité : c'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (exemple : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents) ;

¹ALAZARD (C), et SEPARI (S) : Op.cit, P.62.

²ALAZARD (C) et SEPARI (S) : Contrôle de gestion : Manuel & applications, DECF 7, 6^{ème} Edition, Dunod, 2004, P.75.

³ Ibid., P. 75.

- ✓ Aider à piloter l'efficacité : c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (exemple : un calcul d'écart pour réduire un coût de productivité et atteindre un point mort)¹.

➤ Le pilotage du changement

LORINO (P) définit le contrôle de gestion comme : « *la gestion collective d'un système de représentations qui favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel* »². De manière corrélée, le contrôle de gestion peut être compris comme un collaborateur du pilotage du changement/apprentissage organisationnel (sachant que ces deux notions sont très corrélées) du moment qu'il constitue une aide³:

- ✓ A la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/coût ;
- ✓ A l'amélioration opérationnelle;
- ✓ Au changement organisationnel avec, notamment, la régulation des comportements.

2.1.2. Objectifs du contrôle de gestion

D'après le dictionnaire Larousse un objectif est un « *but, un résultat vers lequel tend l'action d'une personne, d'un groupe* »⁴.

Partant cette définition on peut dire qu'un objectif est un idéal à atteindre et pour cela il faut mettre en œuvre un ensemble d'action et se donner les moyens nécessaires à l'atteinte de cet ou de ces objectifs.

Concernant les objectifs assignés au contrôleur de gestion, sont multiples compte tenu de l'élargissement des demandes liées aux besoins de pilotage de la performance de l'entreprise. Selon BARATA, le contrôle de gestion cherche à atteindre les objectifs suivants⁵ :

- ✚ Mettre en œuvre la décentralisation : c'est-à-dire qu'il doit s'assurer que les opérations suivent la stratégie et qu'il y a cohérence dans les décisions ;
- ✚ Fournir des informations pour prendre les décisions, communiquer et mesurer la performance ;

¹ AIZARD (C) et SEPARI (S) : Contrôle de gestion : Manuel & applications, Op.cit, P.76.

² Burlaud(A) et alii, *Contrôle de gestion*, Vuibert, 2004, P.18.

³ ALZAR (C) et SEPARI (S), (2004), Op. Cit., P. 76.

⁴ BACRY (P):Op.cit, P.32.

⁵ BARATY (C) et MONACO (L): *le contrôle de gestion*, Edition Gualino, 2013, Paris, P.11.

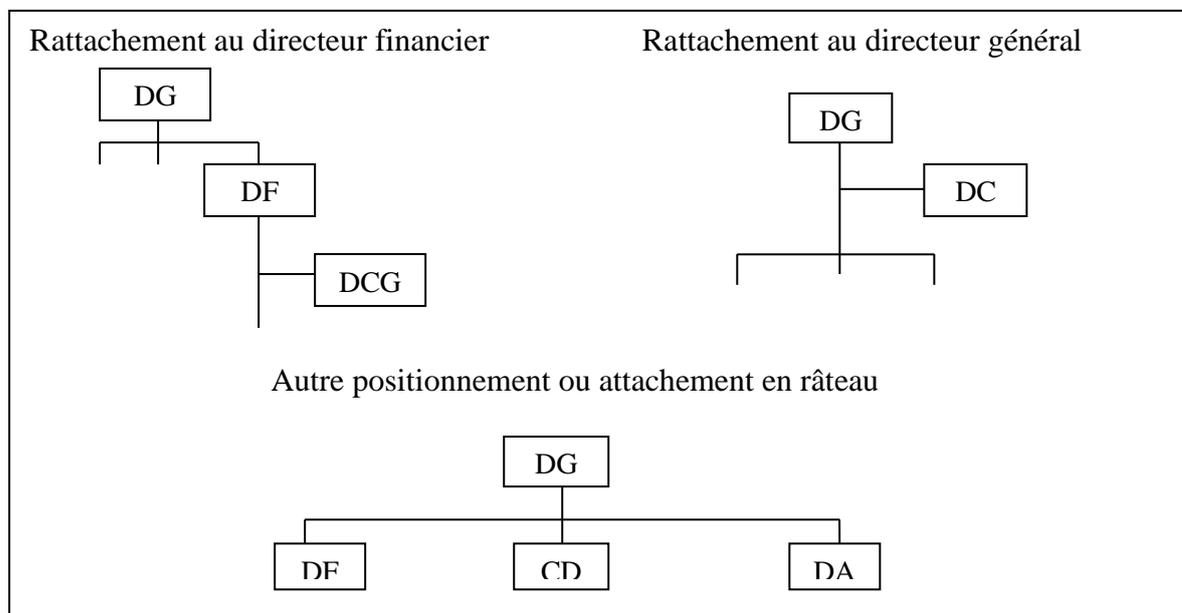
- ✚ Piloter la performance, c'est-à-dire la mesurer avec une variété d'indicateurs (monétaire, physique, qualitatif) assurer le chainage des mesures, concevoir la performance et s'appuyer sur des références externe (benchmarking) ;
- ✚ Développer l'intelligence organisationnelle pour l'innovation, la création, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience.

2.2. Place du contrôle de gestion dans l'entreprise

L'implantation du contrôle de gestion est une tâche complexe qui fait appel à une diversité de ressources et de variables techniques. Chaque entreprise construira son système du contrôle de gestion en fonction de certain nombre de facteurs entre autres : la stratégie, la technologie, la taille, la diversité des activités, leur complexité, leur interaction...etc.¹. Fréquemment, il existe trois modalités de positionnement du contrôle de gestion dans une entreprise :

- Rattachement au directeur financier ;
- Rattachement au directeur général ;
- Rattachement en râteau ;

Figure N°1 : Différents positionnements du contrôleur de gestion



Source : Bouin(X) et Simon (F-X) : *Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements*, 2^{ème} Edition, 2004 ; DUNOD, p. p. 56.57.

¹Bouquin (H), Op Cit, P.182.

2.2.1. Rattachement au directeur financier (DF)

Ce positionnement consiste à mettre le contrôle de gestion sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier. Cette solution présente selon X. Bouin et F-X. Simon plusieurs inconvénients¹ :

- ✓ Le directeur financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;
- ✓ Le contrôleur de gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels et leurs responsable car il sera à la fois juge et partie ;
- ✓ Les sources d'information seront prioritairement de nature économique et financière au détriment de données physiques, qualitatives.

2.2.2. Rattachement au directeur général (DG)

Cette position consiste à mettre le contrôle de gestion sous la responsabilité hiérarchique directe du directeur général, on peut dire que c'est une position de conseil et de communication qui donne le plus de légitimité au contrôleur de gestion car elle favorise une certaine interdépendance du contrôleur qui lui donne des pouvoirs d'intervention plus importants.

2.2.3. Autre positionnement : rattachement en râteau

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Cependant, on peut remarquer que ce positionnement, même s'il présente moins d'inconvénients que celui d'un rattachement à un directeur financier, est moins avantageux qu'un rattachement au directeur général car le fait que le contrôleur de gestion se trouve sur le même pied d'égalité avec les autres responsables peut provoquer des difficultés de communication voire une absence d'un pouvoir d'influence. Enfin, ce positionnement est susceptible d'évoluer vers un rattachement au directeur général.

2.3. Relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions

Le contrôle de gestion mobilise autour de lui plusieurs fonctions managériales de sorte qu'il est en étroite relation avec les autres directions de l'entreprise :

¹ Bouin (X) et Simon (F) : Op.cit, p. 57.

- ✚ La direction générale: le contrôle de gestion apporte son expertise et peut aider à la prise de décision stratégique. De même, il intervient à la mise en œuvre, de l'accompagnement et du contrôle des stratégies ;
- ✚ La direction des ressources humaines : le contrôleur de gestion travaille en étroite collaboration avec direction des ressources humaines. Il propose au directeur des ressources humaines une batterie d'outils : tableaux de bord et indicateurs sociaux, budget des frais de personnel, analyse et contrôle de la masse salariale...etc ;
- ✚ La direction de production: le contrôleur de gestion apporte des instruments de gestion industrielle comme par exemple des tableaux de bord d'ateliers, des outils de programmation de la production, de gestion des stocks et d'approvisionnement. Il doit également collaborer activement avec le responsable qualité en vue du pilotage et du contrôle qualité ;
- ✚ La direction commerciale: le contrôle de gestion apporte son aide dans les prévisions de ventes, l'élaboration des budgets de vente et budgets commerciaux.la conception des tableaux de bord pour le calcul des coûts commerciaux ;
- ✚ La direction financière : le contrôle de gestion permet de suivre les budgets de trésorerie, il peut aider aux choix des investissements par ses calculs de rentabilité ;
- ✚ La direction comptable : Par la comptabilité analytique le contrôle de gestion nourrit la comptabilité générale en contribuant à l'évaluation des stocks et certains éléments d'actifs ;
- ✚ La direction des systèmes d'information : l'architecteur d'un système de contrôle de gestion comporte une composante informatique essentielle. Aujourd'hui des SCG reposent sur des Progiciels de Gestion Intégrée (PGI) qui relient entre elles et retraitent tout un ensemble de données relatives aux différents fonctions de l'entreprise : données industrielles, sociales, commerciales....etc.¹

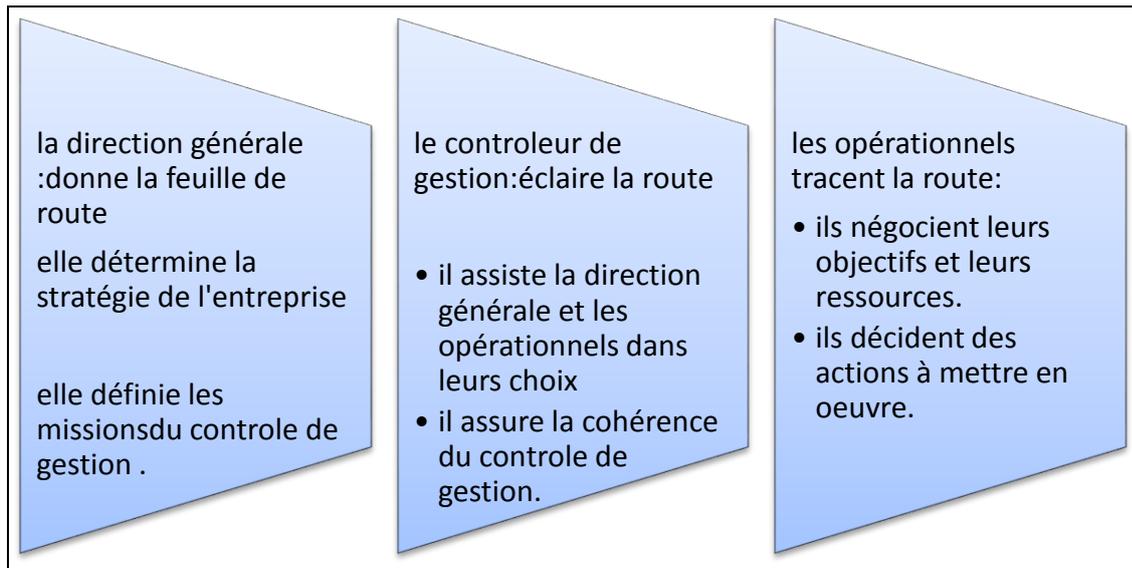
¹NARO(G) et AUGÉ (B) : *Mini manuel de contrôle de gestion: cours + exos*, 1ère édition, Dunod, Paris, 2011, P.39.

3. Acteur, processus et limites du contrôle de gestion

3.1. Acteurs de contrôle de gestion

Les acteurs de contrôle de gestion sont la direction générale, le contrôleur de gestion et les opérationnels.

Figure N°02: présentation des acteurs de processus de contrôle de gestion



Source : SELMER (C), « *la boîte à outils du contrôle de gestion* », édition DUNOD, paris, 2013, P.18.

Donc le contrôleur de gestion en tant que courroie de transmission entre la stratégie et les opérations, fait passer les évolutions de direction aux équipes, il apporte un éclairage financier indispensable au pilotage de l'activité grâce aux indicateurs et aux tableaux de bord qu'il diffuse. Il propose des solutions d'amélioration qui permettent de créer de la valeur¹.

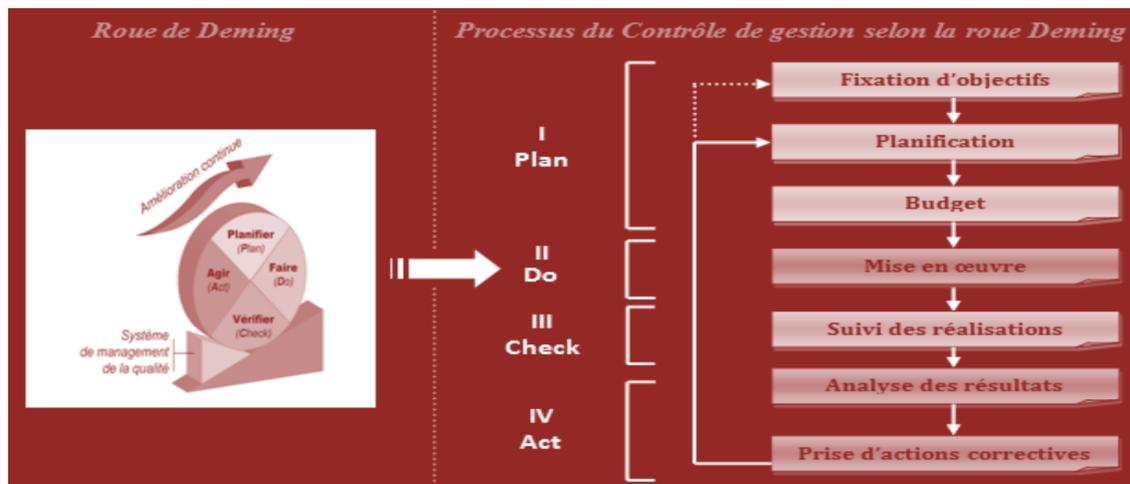
3.2. Le processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales² qui s'inspire en particulier, comme le montre la figure, du travail du qualificateur *N. E. Deming*, qui a présenté le fameux cycle de la qualité : la Roue de Deming.

¹SELMER (C) : Op.cit, p.18.

²Chapillon(E) et alii : *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique*, Dunod, 3^{ème} Edition, 2008, p.3.

Figure N°3 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Source: Chiapello (E) et alii : Op. Cit., p. 3 (Avec adaptation).

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management¹. Il commence par l'étape de « planification », au sens de fixation d'objectifs et de gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, afin de mettre les actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant.

Dernièrement et selon *E. Chiapello* et autres, le modèle représentant le processus du contrôle de gestion ne doit pas rester « fermé » mais rendre compte des multiples événements auxquels l'entreprise est exposée et qui sont relatifs à chacune des phases du processus :

- ✓ La phase de « planification » (de la fixation d'objectifs au budget) doit prendre en compte l'environnement et les phénomènes extérieurs (plus ou moins prévisibles) et évoluer de la planification vers la simulation anticipatrice ;
- ✓ La phase de mise en œuvre est soumise de facto à l'environnement et doit rester suffisamment souple pour s'adapter ;
- ✓ Le suivi des réalisations et leur analyse ne peuvent plus être menés sans référentiel externe ni sans compréhension de ce qui s'est passé non seulement à l'intérieur mais aussi à l'extérieur de l'entreprise.

¹LANGLOIS(I), BONNIER (C) et BRINGER (M) : *Contrôle de gestion*, BERTI Editions, Alger, 2008, P.18.

3.3. Limites du contrôle de gestion

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

3.3.1. 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 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.

3.3.2. 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 ;
- ✚ 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 ;
- ✚ 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.

Section02 : les outils du contrôle de gestion

Nous aborderons dans cette section les outils essentiels du contrôle de gestion.

1. Segmentation des activités et analyse des coûts

1.1. Segmentation des activités

1.1.1. Approche par les centres de responsabilité

Un centre de responsabilité est une entité dont le dirigeant s'engage à atteindre certains résultats à échéance convenue moyennant mise à disposition de moyens préalablement définis. Ce qui spécifie le centre de responsabilité, c'est l'idée d'un couple objectif / moyen¹.

En effet, la segmentation de la structure de l'entreprise en centres de responsabilité fonde sur le principe du management par objectif (ou DPO pour Direction Par Objectifs) qui consiste à un système formel dans lequel un responsable hiérarchique établit avec un de ses collaborateurs la description de fonction de celui-ci, retient un certain nombre d'objectifs à atteindre à court terme (souvent sur une année), fait régulièrement avec lui des points d'avancement, apprécie et discute, en fin de période, les résultats obtenus.

Par ailleurs, il est possible de distinguer plusieurs catégories de centres de responsabilité :

- **Centre de coûts** : Dans ce type de centre, l'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité et dans les meilleurs délais possibles ;
- **Centre de dépenses discrétionnaires** : ce centre a pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle. Il dispose d'un budget de gestion. Le contrôle du centre se fait sur la capacité à respecter une dotation budgétaire ;
- **Centre de recettes** : L'objectif de ce centre est de maximiser le chiffre d'affaires par le développement de la vente de marchandises, de produits et de services selon la nature de l'activité de l'entité ;
- **Centre de profit**: ce centre doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant le coût de ces produits. Ce type de centre est peu fréquent puisqu'il nécessite à la fois la gestion des moyens et la gestion des recettes. Les critères de performance sont divers et variés : résultat net, taux de marge par

¹http://www.persee.fr/docAsPDF/pomap_0758-1726_2001_num_19_3_2681.pdf , consulté le 03/03/2016 à 18:21.

rapport au chiffre d'affaires, rentabilité des capitaux investis. La vision se situe à court et moyen terme ;

- **Centre d'investissement:** Ce sont les centres censés de dégager la meilleure rentabilité possible relativement aux capitaux investis. Sa mission consiste à assurer l'optimisation des investissements et de leur financement. Il se situe dans le haut de la pyramide hiérarchique pour la prise de décisions stratégiques à long terme. Les critères de performances portent sur les rendements des actifs, le taux de rentabilité, la valeur actuelle nette des flux, les ratios de rentabilité, le ratio d'endettement, l'effet de levier financier.

1.1.2. Approche par les activités

Cette approche transversale connue sous l'appellation Activity Based Management (ABM) est fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur.

La méthode ABM est un ensemble de principes destinés à améliorer la performance des systèmes, processus et activités à partir des besoins et attentes des clients, ce qui suppose que l'on analyse, par exemple, les activités consommatrices de coûts et de délais selon le point de vue du client. En effet, malheur à l'entreprise qui n'aurait que des clients internes satisfaits ¹.

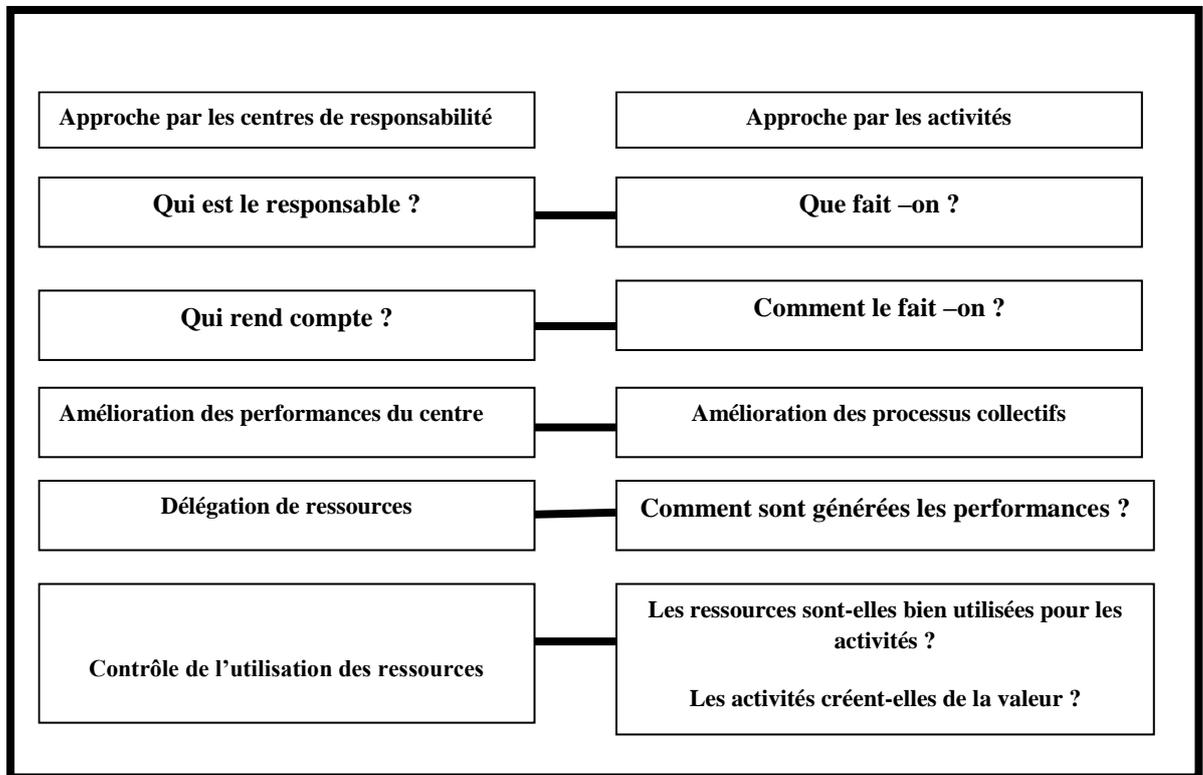
Conséquemment, l'ABM n'est pas une méthode de calcul des coûts comme l'Activity Based Costing, qui sera traitée par la suite, (même si les deux se basent sur le même principe qui est le découpage par activités) mais c'est une philosophie de management qui privilégie l'identification des causes des coûts plutôt que la connaissance des coûts.

L'approche transversale est privilégiée dans les démarches de segmentation stratégique et de management par les activités, qui cherchent à identifier les facteurs responsables de la performance globale de l'organisation en vue de l'améliorer².

¹JAULANT (P) et QUARES (M-A), *Méthodes de gestion : Comment les intégrer*, Editions d'Organisation, Paris, 2004, p. 109.

²Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., *Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie*, 2003, p. 72.

Figure N°4 : Approche par les centres de responsabilité VS Approche par les activités



Source : Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française : Op .cit, p. 83.

1.2. Analyse des coûts

1.2.1. Méthode des coûts complets

Pour la détermination des coûts en question la méthode des coûts complets n'exclut aucun type de charges¹.

Elle est fondée sur la distinction entre :

- **charges directes**, qu'il est possible d'affecter immédiatement, sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé ;
- **charges indirectes**, qui concernent plusieurs coûts, font l'objet d'une répartition et nécessitent un calcul préalable à leur imputation.

¹LAARIBI (M), *Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : Concepts et pratiques*, 2^{ème} Edition, Facogem, 2004, p. 207.

Cette approche d'analyse des coûts est assujettie à des critiques parfois légitimes. On lui reproche notamment :

- **La lourdeur et la complexité de sa mise en œuvre :** puisqu'il s'agit d'adapter le réseau de calcul des coûts à l'organisation de l'entreprise. Elle nécessite par ailleurs des calculs longs et coûteux ;
- **Le caractère arbitraire des choix opérés pour imputer les charges indirectes :** Etant donné ces reproches, d'autres méthodes, se voulant plus simples, apportant des solutions aux critiques en question ont vu le jour. Il s'agit des méthodes des coûts partiels¹.

1.2.2. Méthode des coûts partiels

La méthode des coûts partiels consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts variables qui les concernent. Les principales approches les plus souvent utilisées en la matière sont :

✓ La méthode des coûts variables :

Le Coût Variable (CV) est constitué par l'ensemble des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise qui est apprécié par le Chiffre d'Affaire (C.A) réalisé. Ce coût 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.

Ainsi, le principe de cette méthode consiste à calculer une marge sur coûts variables qui doit couvrir les coûts fixes pour que l'entreprise soit bénéficiaire³.

On a :

$$\text{MARGE/Cout Variable} = \text{Chiffre d'Affaire} - \text{Cout Variable}$$

$$\text{La marge sur coût spécifique} = \text{Chiffre d'Affaire} - \text{Charges Spécifiques}$$

$$\text{La marge de rentabilité} = \text{Chiffre d'Affaire} - \text{résultat de seuil de rentabilité}$$

Cette méthode n'est intéressante que sur le court terme; sur le long terme c'est la totalité des charges et non les seules charges variables qu'il convient de couvrir⁴.

¹LAARIBI (M), Op .cit , p. 207.

²MANGOTTEAU(E), op.cit, p. 90.

³MANGOTTEAU (E), Op. Cit., p. 94.

⁴LAARIBI (M), Op. Cit, p. 225.

Cette méthode comporte les avantages suivants :¹

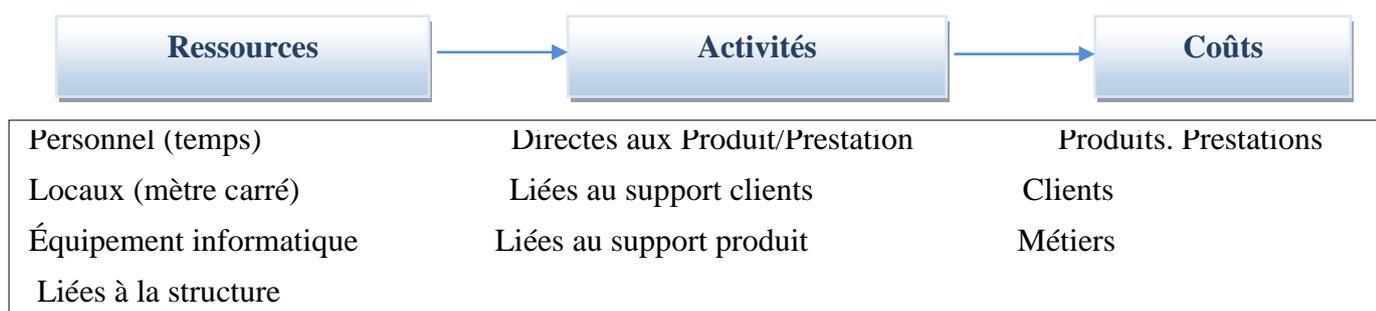
- La méthode du coût variable est simple à mettre en œuvre. Elle évite la répartition des charges fixes qui sont souvent des charges indirectes ;
- Elle permet de mesurer l'apport de chaque produit à la couverture des charges fixes ;
- Elle est aussi à la base des prévisions de coûts en fonction d'hypothèses d'activité par la distinction des charges variables et des charges fixes (budgets flexibles).

1.2.3. Comptabilité par activité

La comptabilité à base d'activités ou l'*Activity Based Costing* (ABC) a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (*R. Cooper* et *R. S. Kaplan*) et par le CAM-I (consortium de grandes entreprises essentiellement américaines).

La méthode ABC se base sur le postulat suivant : les objets de coûts (*cost objects*) tels que les clients, les fournisseurs, les produits, etc., consomment des activités (*activity drivers*), ces activités consomment des ressources (*resource drivers*), et les ressources ont un coût pour la période considérée². Autrement dit, ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités

Figure N°5 : Principe de base de la méthode ABC



Source : ROUACH (M) et NAULLEAU (G) : *Le contrôle de Gestion Bancaire et Financier*, 3^{ème} édition, Ed DUNOD, Revue Banque Edition, Paris, 2002, p.348.

Ainsi, les ressources consommées par un service (personnel, équipement, locaux) sont allouées par des « inducteurs de ressources » aux différentes activités réalisées par ce service. D'un autre côté, des « inducteurs de coûts » sont déterminés pour pouvoir allouer les coûts

¹ BRIGITTE(D) et alii, *Comptabilité et gestion des organisations*, 6ème édition ; DUNOD, Paris , P.280.

²JAULANT (P) et QUARES (M-A), Op. Cit, p. 95.

des activités aux produits, les inducteurs de coûts se substituent aux clés de répartition et aux unités d'œuvre.

Le choix entre les différentes méthodes de valorisation des coûts dépend des besoins de l'analyse de l'entreprise, tout en gardant à l'esprit que ces techniques ne s'excluent pas l'une l'autre et qu'au contraire, elles peuvent être complémentaires.

2. planification et gestion budgétaire

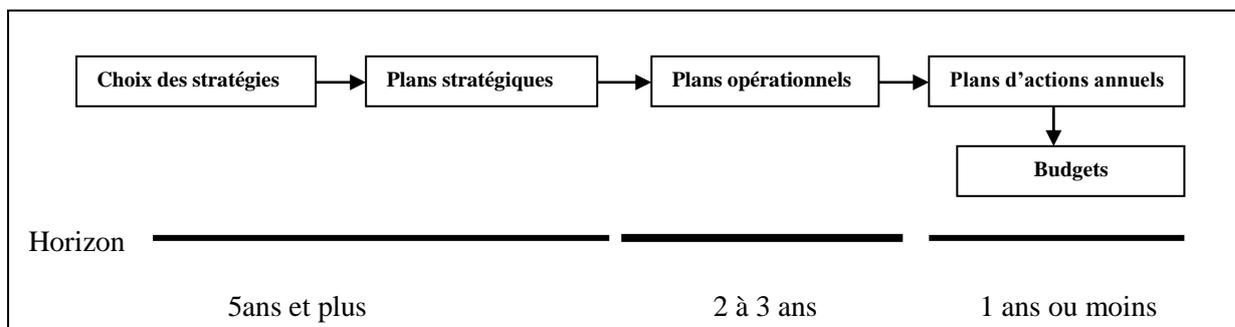
Ces deux outils sont utilisés dans la première phase de toute démarche de contrôle de gestion, qui est la planification.

2.1. Planification stratégique et opérationnelle

La planification est la première fonction du management. Elle correspond à un ensemble de dispositions adoptées en vue de l'anticipation de l'avenir.

La planification d'entreprise (stratégique - opérationnelle) qui peut porter sur une période plus ou moins longue (3 à 5 ans)¹ et qui conduit à l'élaboration des budgets comme le montre le schéma suivant :

Figure N° 06 : Outils de pilotage préalables à l'élaboration du budget



Source : BOUQUIN (H) : *contrôle de gestion*, 2ème Edition, presse universitaires de France, 1991, p. 234.

2.1.1. Plan stratégique

D'après Peter Drucker, « *la planification stratégique (strategic planning) est le processus continu de réalisation des décisions entrepreneuriales qui comportent une prise de risque et une plus grande connaissance de leur évolution future. Il permet en suit de mesurer les*

¹ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : *Contrôle de gestion*, Op. Cit, P.283.

résultats de ces décisions par rapport aux prévisions grâce à un feed-back organisé et systématique »¹.

Le plan stratégique est donc un outil indispensable au service du décideur. C'est un document écrit qui précise, pour une période donnée, les principaux objectifs d'une entreprise et les principaux types d'actions et de moyens qu'elle met en œuvre pour atteindre ces objectifs.

Ce plan est élaboré par la direction générale avec les différents responsables de chaque structure de l'entreprise. Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées puisqu'il doit servir de cadre à leur action et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégrées dans le plan opérationnel².

Le processus de planification stratégique passe généralement par un diagnostic préalable de la situation de l'organisation en ce qui concerne son environnement extérieur et son environnement intérieur. Le plan stratégique conduit au plan opérationnel que dans l'univers du contrôle de gestion représente véritablement outil d'articulation du court terme et du long terme.

2.1.2. 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 humaines³.

Le plan opérationnel consiste à traduire financièrement les objectifs stratégiques retenus par la direction générale, Il est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités. Il doit précéder celle du budget.

En pratique, beaucoup d'entreprises le font lors du second trimestre de l'année. Ainsi chaque année elles déplacent l'horizon du plan antérieur en le rallongeant d'une année : ce qui aboutit à une planification glissante.

¹DRUCKER (P): *What Strategic Planning Is : Management. Tasks, Responsibilities, Practices*, Heinemann, 1973, P.125.

² ALAZARD (C) et SEPARI (S) : *contrôle de gestion*, Op. Cit, pp. 283 -284.

³Ibid., P.284.

La qualité du plan opérationnel dépend des éléments suivants ¹:

- La qualité des anticipations effectuées;
- La pertinence des scénarios proposés et de leur réalisme;
- Le dialogue entre les niveaux hiérarchiques sur les objectifs à moyen terme et sur la stratégie, ce qui implique un processus reconnu et accepté dans l'entreprise.

2.1.3. Plan d'action annuel

Pour BOUQUIN H, le plan d'actions annuel constitue un passage obligé entre le plan opérationnel et le budget. De même, il considère que « *le plan opérationnel n'est pas un préalable à la budgétisation* »², pour lui, « *Le plan opérationnel articule le plan stratégique et les plans annuels* »³.

Le plan opérationnel quand il existe demande de fréquents réajustements par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations des exercices. C'est pourquoi certaines entreprises intègrent les budgets et le plan opérationnel dans un plan « glissant » où les données prévisionnelles sont de plus en plus précises et détaillées au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'exercice en cours⁴. Ceci revient, en quelque sorte, à l'idée d'un plan d'actions annuel (puisque les prévisions des années à venir sont révisées et ajustées en permanence avant le début de l'année concernée).

En réalité, un plan d'actions annuel se base sur la même logique de celle du plan opérationnel, avec plus de détails quant à la planification des actions, définition des responsabilités et allocation des moyens, bien entendu, le tout sur un horizon d'un an.

2.2. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire est l'un des instruments du contrôle de gestion. Elle conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise.

La gestion budgétaire est composée de deux phases distinctes :

- La budgétisation, c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents) ;

¹ LOININIG (H) et MALLERT (V) : *Le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre*, Ed. DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 2003, P.99.

² Bouquin(H) : Op.cit, 1991, p. 281.

³ Ibid., p. 235.

⁴ ALAZARD (C) et SEPARI (S): *contrôle de gestion*, Op. Cit, p. 284.

- Le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie¹.

2.2.1. la budgétisation

La budgétisation représente l'une des composantes essentielle du processus de planification. Elle consiste pour l'entreprise à chiffrer (en générale pour un ans) les produits et les charges qu'elle prévoit en fonction de son activité à venir, ceci afin de connaître à priori non seulement le cadre dans lequel elle va travailler mais aussi le résultat attendu se son exploitation (en fonction des moyens allouée).

Tout d'abord, les dirigeants de l'entreprise doivent avoir une connaissance exacte de l'existant .Il est indispensable de disposer des prévisions actualisés les plus précises possible pour la fin de l'année en cours, en ventes , en charges ,en résultats et en études de marché.

A partir de ces prévisions la direction générale fixe quelques grands objectifs pour l'année à venir. En suite chaque responsable opérationnel avec la participation de son équipe doit bâtir son budget.

Le budget qui est une traduction chiffrée des décisions stratégiques et tactiques, présente un outil central du contrôle de gestion dans la mesure où il constitue :

- **Un instrument de coordination et de communication** : le processus budgétaire bien mené, est l'occasion de s'assurer que les diverses fonctions ont l'intention d'agir en harmonie sinon en synergie, puisque le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise. Le suivi budgétaire permet de réguler et de communiquer à propos des dysfonctionnements éventuels²;
- **Un outil essentiel de gestion prévisionnel** : il doit, en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés³ ;
- **Un outil de délégation et de motivation** : le budget apparait comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations des moyens et/ou des résultats, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable⁴. De la sorte, la budgétisation motive les individus puisqu'elle s'appuie sur une

¹ ALAZARD (C) et SEPARI (S): *contrôle de gestion*, Op. Cit, p. 284.

²Bouquin(H), *Le contrôle de gestion*, 6^{ème} Edition, PUF, Paris,2005,p. 283.

³ Ibid., p .284.

⁴Ibid., p .285.

décentralisation du pouvoir et sur la confiance accordée aux dirigeants des centres de responsabilité¹.

2.2.2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est défini par Michel CERVAIS comme une comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de² :

- Rechercher la (ou) les cause (s) d'écarts ;
- Prendre les mesures correctives adéquates ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

D'après cette définition, le contrôle budgétaire correspond à la constatation et à l'interprétation des écarts, qui seront calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés³.

En effet, le contrôleur de gestion s'interroge sur l'origine des écarts, et ces causes déterminantes (interne ou externe).

Lorsqu'il s'agit des causes internes, une simple décision en interne peut être suggérée pour corriger l'écart. Par exemple un écart constaté sur la consommation plus élevé que d'habitude du téléphone peut être réglé par une simple mesure qui réglemente l'utilisation du téléphone.

Lorsque l'écart est significatif et d'origine externe, les solutions ne sont pas faciles à trouver immédiatement mais un diagnostic externe approfondi doit être fait, les solutions peuvent même obliger l'entreprise à revoir sa stratégie.

Par ailleurs, le contrôle budgétaire commence dès la phase première de la budgétisation, dans laquelle s'exerce un véritable contrôle anticipatif. Généralement, on peut distinguer trois étapes au niveau du contrôle :

- **Le contrôle avant l'action** : ou « contrôle à priori » planification, étude économique ;
- **Le contrôle pendant l'action** : il s'agit d'un contrôle opérationnel consistant à fournir de manière permanente les informations nécessaires pour conduire les déférentes

¹ALAZARD (C) et SEPARI (S) : *Le contrôle d gestions*, Op. Cit., p. 289.

³ MANGOTTEAU(E), *Contrôle de gestion*, DECF, U.V.7, ellipses, 2001, p.217.

actions en s'appuyant sur les réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être proche du terrain, limité à l'action en cours et continu ;

- **Le contrôle après l'action** : le « contrôle à postériori » consiste essentiellement en une mesure des résultats et évaluation des performances. Ce type de contrôle constitue une phase d'analyse et de réflexion qui permet de fournir aux responsables des unités de gestion les éléments du compte rendu qu'ils doivent établir à l'intention de l'autorité dont ils ont reçu délégation, mettre à jour les normes techniques et économiques, améliorer la fiabilité des prévisions pour l'avenir, et permettre à l'autorité supérieure de corriger sa propre trajectoire à l'horizon de gestion qui est le sien¹.

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 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 coûts, d'activités, de résultats, et de performance pour un individu, un centre d'analyse, des regroupements ou pour toute l'entreprise.³

D'après ces définitions précédentes, On peut dire que la mise en place du tableau de bord par le contrôleur de gestion dans une entreprise constitue un atout pour la maîtrise de son évolution. Cet outil se révèle à tous les niveaux de l'entreprise. Il permet de suivre l'activité de l'entreprise de manière précise et permanente.

Le tableau de bord est donc fondamentale, il permet au contrôle de gestion d'augmenter son efficacité afin de mieux maîtriser la gestion de l'entreprise.

En effet, les indicateurs doivent être sélectionnés avec une grande attention .Il doivent être clairs, pertinents, fiables et cohérents.

¹MARGERIN(J) : *Bases de gestion budgétaire*, 1 ère édition, Edition d'Organisation, Paris, 1988, pp. 142-144.

² Bouquin(H), Op Cit, 2001, p. 397.

³ AUTISSIER (D), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Ed Organisation, Eyrolles ,Paris,2007, P. 53.

La conception des TB relève de la mission de chaque responsable au sein de l'entreprise, mais le contrôleur de gestion qui définit une méthodologie pour sa construction à diffuser et à expliquer aux différents membres de l'entreprise. Généralement, la construction des tableaux de bord peut se faire selon différentes méthodes, plus ou moins centralisées ou décentralisées :

- ✓ **Démarche de bas en haut (bottom-up)** : construction de tableaux de bord opérationnels, service par service, projet par projet ;
- ✓ **Démarche de haut en bas (top-down)** : on part d'objectifs stratégiques définis au niveau central pour déployer ces objectifs dans les différents services¹.

La démarche de bas en haut possède l'avantage d'être souple, qui peut se déployer progressivement sur une base peu contraignante². De sa part, la méthode du *top-down* a le mérite d'inscrire les indicateurs en concordance avec la stratégie, puisque les indicateurs et leurs valeurs cibles sont choisis par la direction de l'entreprise et imposés à la hiérarchie.

3.1.2. Tableau de bord prospectif (TBP)

Robert S. KAPLAN et David P. NORTON en 1992 qui essaient d'intégrer quatre domaines pour construire un tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard. L'objectif est d'ajouter aux indicateurs financiers des paramètres relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel, déterminés à partir des objectifs et des stratégies de l'entreprise, pour mieux piloter la performance future. En effet, le système Balanced Scorecard est composé de quatre axes principaux³:

- **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 client** : 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 http://www.colloc.bercy.gouv.fr/colo_otherfiles_fina_loca/docs_som/7_elaborer_des_tableaux_de_bord.pdf, consulté le 07/03/2016 à 20:44.

² Ibid., p. 4.

³ KAPLAN (R) et NORTON (D) : *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.

3.2.Reporting

Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité¹.

Le terme « reporting de gestion » désigne le processus de remontée de mesures des entités vers la direction générale, pour les besoins de l'analyse de gestion².

C'est un moyen d'agrégation de l'information de gestion qui permet à la direction le suivi centralisé des résultats, l'analyse et la coordination des actions correctives. On peut distinguer deux familles 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 générale, et aux grandes directions opérationnelles et fonctionnelles les informations de gestion dont elle a besoin pour piloter les activités. Il est généralement assuré par la fonction contrôle de gestion.

¹ GUEDJ (N) et alii : Op. cit . P.319.

²GIRAUD (F) et alii, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino éditeur, 2^{ème} édition, Paris , 2004, p.144.

³Ibid, p. 124.

3.3. Système d'information

FEIX définit le système d'information comme un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, traiter, stocker, communiquer des informations dans des organisations.

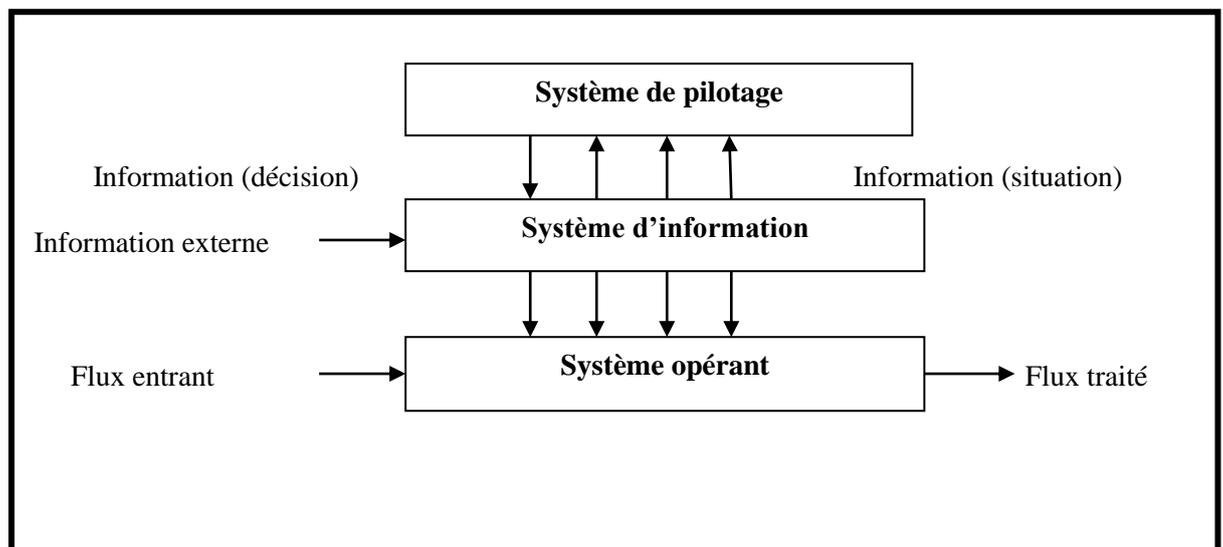
Le Système d'Information (SI) offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle et effectue les traitements qui lui sont demandés. Il contribue de façon essentielle à la relation « Information – Décision – Contrôle ». La collecte et le traitement constituent le système d'information de gestion¹ ou ce qu'on appelle un Système d'Information pour le Management (SIM)².

Le rôle des systèmes d'information en matière du contrôle de gestion est de transformer une « information de base destinée à l'analyse » à une « information destinée au pilotage »³.

Dans cette vision, le SI représente un outil de communication entre le système opérant et le système de pilotage :

- **Le système opérant** : se compose de l'ensemble des ressources relatives à l'activité ;
- **Le système de pilotage** : englobe l'ensemble des agents responsables de la conduite des opérations et de la mobilisation des moyens nécessaires⁴.

Figure N°7 : Le système d'information entre système opérant et système de Pilotage



Source : CHIAPELLO (E) et alii : Op. Cit, 2008, p. 209.

¹CHAIPILO(E) et alii : Op. Cit. 2008, p. 213.

² Ibid, p. 205.

³LORINO (P) : *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*, 3^{ème} Edition, Editions d'Organisation, Paris , 2003, pp. 128-129.

⁴CHIAPELLO (E) et alii : Op. Cit, p. 208.

L'implantation généralisée des Progiciels de Gestion Intégrée (ERP) constituent un formidable outil au service des contrôleurs de gestion. En effaçant les contraintes de collecte et stockage de l'information, en permettant leur actualisation rapide, l'édition automatique d'états de suivi (tableaux de bord) et l'accélération des procédures de *feed-back*.

Les ERP permettent quatre évolutions en matière de contrôle de gestion¹ :

- L'élimination des tâches routinières (paye, une partie de la budgétisation, etc.) ;
- Le transfert de connaissances comptables aux managers de terrain ;
- L'utilisation d'indicateurs avances plus nombreux
- Un rôle plus large des contrôleurs de gestion.

Section 03 : Actualisation du terme contrôle de gestion

Le concept de développement durable (DD) est apparu afin d'assurer un progrès économique responsable socialement et socialement.

Les entreprises intègrent le DD dans leur gestion en adoptant une politique basée sur trois piliers (économique, environnemental, social). Celle-ci motivé d'intégrer d'autre concept au niveau de l'entreprise tel que le contrôle de gestion environnemental et social.

Cette section sera consacrer à définir ce que veut dire un contrôle de gestion environnemental et social ainsi les différents outils utilisés dans ce contexte.

1. Développement durable et responsabilité sociétale des entreprises

1.1. Notion du développement durable

1.1.1. Définition du développement durable

La définition la plus connu de développement durable est celle proposée par la commission mondiale sur l'environnement et de développement : « *le développement durable est un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures de répondre aux leurs* »².

¹MEYSSONNIER (F) et POURTIER (F) : « *LES ERP CHANGENT-ILS LE CONTRÔLE DE GESTION ?* », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2006, pp. 45-64.

²www.diplomatie.gouv.fr/fr/sites/odysee-developpement-durable/, consulté le 13/02/2016 à 21 :05.

C'est vrai que le développement durable c'est un concept large et que chaque auteur propose une définition différente, mais tous ils ont fait d'accord que ce dernier se base sur trois piliers¹ à savoir : l'économie, le social et l'environnement:

- La dimension économique cherche à développer la croissance et l'efficacité économique, avoir un bon rapport QUALITE/PRIX à travers des modes de production et de consommation durables ;
- La dimension sociale cherche à satisfaire les besoins humains et répondre à un objectif d'équité sociale, en favorisant la participation de tous les groupes sociaux sur les questions de santé, logement, consommation, éducation, emploi, culture...etc ;
- La dimension environnementale cherche à préserver, améliorer et valoriser l'environnement et les ressources naturelles sur le long terme, en maintenant les grands équilibres écologiques, en réduisant les risques et en prévenant les impacts environnementaux.

Pour réussir à prendre en considération ces trois (03) aspects, il faut une certaine gymnastique d'esprit, celle-ci peut être acquise en se posant les questions suivantes:

¹BADDACHE (F) : *Le développement durable*, Eyrolles, Paris, 2010, pp 14-15.

Tableau N°01 : Axe de réflexion pour le développement durable

Economie	Social	Environnement
Dans le cadre de l'action entreprise:		
Cela offre-t-il un bon rapport qualité/prix ?	Cela participe-t-il à mon confort et à mon épanouissement personnel ?	Cela gaspille-t-il des ressources naturelles ?
	Cela altère-t-il la vie sociale autour de moi ?	Cela participe-t-il au réchauffement climatique ?
Cela me fait-il économiser de l'argent à l'achat et sur le long terme ?	Cela nuit-il au développement d'autres populations (sur le plan de la santé, du savoir, ... etc.) ?	Cela génère-t-il de la pollution ?
	Cela entretient-il la pauvreté et les inégalités ?	
	Est-ce contraire au respect des droits de l'homme ?	Cela nuit-il à la biodiversité ?

Source: Elaborer par l'étudiante sur la base de BADDACHE(F), *Le développement durable*, Eyrolles, Paris, 2010, pp 17-18.

1.1.2. Motivations d'intégration du développement durable dans l'entreprise

Le DD procure un ensemble de points qui tente les entreprises à l'intégrer dans leur management. Ces points sont représentés comme suit:¹

❖ Une meilleure gestion

Intégrer le DD dans l'entreprise va donner naissance à une politique qui va la pousser à revoir toutes ses décisions, par exemple dans les axes suivants: l'utilisation du potentiel de créativité de son personnel, la prise en compte de l'avis de ses clients, la minimisation de l'utilisation des ressources, la réduction de sa production de déchets, etc. Donc, elle la pousse vers une meilleure gestion.

¹ VAN DUYSSEN (V) et JUMEL (S), *Le développement durable*, Paris, L'HARMATTAN, 2008, pp 119-120.

❖ Une meilleure image

Mener avec succès une politique de DD est pour une entreprise un élément révélateur de certaines qualités (l'éthique, le sérieux, la responsabilité, une vision du futur, une capacité d'adaptation, etc.) qui rassurent et séduisent les clients et tentent les investisseurs à placer préférentiellement leur argent dans une entreprise présentant de telles qualités.

❖ Une meilleure gestion des risques

Les entreprises sont à la merci d'évènements brutaux pouvant faire chuter leurs ventes ou leur rentabilité: un accident majeur, une grève, un scandale, une pollution accidentelle, une innovation chez un concurrent, etc. Les actions de dialogue et d'écoute inscrites dans les politiques de DD sont d'excellents outils pour repérer de tels évènements et prendre les mesures préventives.

❖ Une meilleure motivation du personnel

La motivation du personnel est une autre composante essentielle du capital d'une entreprise. Les politiques de DD renforcent celle-ci par les processus de dialogue et d'écoute, par la mobilisation sur un objectif commun, par le sentiment d'appartenance à une entreprise ayant une éthique.

1.2. Responsabilité sociétale des entreprises

La Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) est définie comme « La contribution des entreprises aux enjeux du développement durable. La démarche consiste pour les entreprises à prendre en compte les impacts sociaux et environnementaux de leur activité et dans leurs interactions avec leurs parties prenantes sur une base volontaire, pour adopter les meilleures pratiques possibles et contribuer ainsi à l'amélioration de la société et à la protection de l'environnement. La RSE permet d'associer logique économique, responsabilité sociale et éco- responsabilité »¹.

Inhérente au concept de responsabilité sociétale, la notion de partie prenante désigne tout acteur interne ou externe susceptible d'impacter ou d'être impactée par le fonctionnement de l'entreprise : collaborateurs, clients, actionnaires, fournisseurs, financeurs, collectivités locales, organismes professionnels, syndicats, associations locales, ONG...ect. Il s'agit ainsi,

¹Ministère de l'Écologie, du Développement durable et de l'Énergie, Responsabilité sociétale des entreprises Disponible sur : <<http://www.developpement-durable.gouv.fr/Responsabilite-societale-des.html>, consulté le 17/03/2016 à 06:37.

pour l'entreprise, d'élargir ses vues en instaurant un dialogue avec ses principales parties prenantes pour identifier leurs attentes et y répondre au mieux. Plus qu'une contrainte, ce dialogue vise à maximiser la création de valeur et la compétitivité de l'entreprise en lui permettant par exemple d'anticiper les risques émergents et les nouvelles tendances de marché, ou de se démarquer de ses concurrents en développant de nouveaux produits et services innovants et durables.

Par ailleurs, ISO (International Standard Organisation) 26000 constitue le cadre de référence international sur la RSE. ISO 26000 a vocation à aider les organisations à contribuer au développement durable. Elle vise à encourager les organisations à aller au-delà du respect de la loi, tout en reconnaissant que le respect de la loi est un devoir fondamental pour toute organisation et une partie essentielle de sa responsabilité sociétale.

Elle a vocation à promouvoir une compréhension commune dans le domaine de la responsabilité sociétale et à compléter les autres instruments et initiatives de responsabilité sociétale, non à les remplacer.

Selon ISO, les démarches de responsabilité sociétale se traduisent par des avantages permettant de créer de la valeur pour l'entreprise et pour ces parties prenantes. Ses avantages peuvent se décliner suivant six effets vertueux :

- ✚ L'anticipation des contraintes et la prévention des risques (sociaux, écologiques, juridiques, d'image) ;
- ✚ La réduction des coûts liés à la consommation de ressources ou à la production de déchets ;
- ✚ L'innovation par l'augmentation de la qualité, du service et de la valeur ajoutée ;
- ✚ La différenciation sur le marché et l'augmentation de la valeur de la marque ;
- ✚ L'amélioration de la réputation et la fidélisation des publics ;
- ✚ la performance économique et financière.

2. Contrôle de gestion environnemental et social

2.1. Contrôle de gestion environnemental

A l'ère du développement durable, nous assistons à l'émergence d'une nouvelle forme de contrôle, qui permet aux entreprises de piloter leurs performances environnementales et de rendre des comptes aux parties prenantes. L'apparition de ce nouveau contrôle, qualifié de Contrôle de Gestion Environnemental (CGE) ou d'éco-contrôle.

Le contrôle de gestion environnemental peut être défini comme tout processus mis en place pour assurer le pilotage de l'organisation en cohérence avec sa stratégie et ses objectifs environnementaux¹. Ce contrôle se construit dans les entreprises à travers l'émergence d'un système d'indicateurs environnementaux qu'on va l'aborder par la suite.

2.2. Contrôle de gestion social

2.2.1. Définition

Le contrôle de gestion social est une des composantes et une des extensions du contrôle de gestion. C'est un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances et leurs coûts².

Par ailleurs, le contrôle de gestion sociale contrôle et optimise les recrutements, la formation, la paie, de même que les relations sociales à travers le règlement des litiges, la négociation, et toute autre activité caractérisant le lieu social.

2.2.2. Mission du contrôle de gestion social

Le contrôle de gestion social est chargé d'accomplir les missions suivantes³ :

- ❖ Mettre en place et assurer le reporting social de l'entreprise ;
- Identifier et extraire les données du Système d'Information des Ressources Humaines ;
- Vérifier leur fiabilité et les fiabiliser si besoin ;
- Construire les tableaux de bords sociaux ;
- Communiquer ces tableaux de bord en s'assurant de leur compréhension.
- ❖ Analyser les données sociales quantitatives et préconiser des plans d'actions
- Détecter les dysfonctionnements éventuels ;
- Identifier l'origine de ces dysfonctionnements ;
- Alerter en cas de dérives ;
- Préconiser les actions correctives.
- ❖ Participer aux évolutions salariales
- Piloter la masse salariale (budget, suivi) ;
- Préparer les augmentations et/ou les plans de promotions.

¹ Luc Janicot, « *Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle* », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007, p. 47-67.P 50.

² MARTORY (B), *Contrôle de gestion sociale : Salaires, masse salariale effectifs, compétences, performances*, 8^{ème} édition, Vuiber, P.6.

³<http://www.e-rh.org/documents/EMCGS-MRH.pdf>, consulté le 18 /03/2016 à 22 :25.

❖ Mener des études ponctuelles.

- Par exemple : Performance des process de la fonction ressources humaines, absentéisme, turn over...etc.

3. Nouveaux outils du contrôle de gestion

3.1. Comptabilité environnementale et sociale:

3.1.1. Comptabilité environnementale

Selon GRAY « la comptabilité environnementale (CE) est un processus de communication sur les effets environnementaux des actions économiques d'une organisation. Elle se trouve à l'intersection entre le SIE (Système d'Informations Environnementales) et le SIC (Système d'Information Comptable). Elle participe à l'évaluation des flux entre l'entreprise et son environnement au sens large, ainsi qu'à la gestion et à la communication aussi bien sur le plan environnemental que sur le plan financier »¹.

Pour MIKOL « concevoir une CE revient à prendre en compte systématiquement des faits liés à la protection et à la remise en état de l'environnement. De façon plus large, les relations entre l'entreprise et son environnement naturel qui fait référence à: l'eau, l'air, le bruit, la faune, la flore, les ressources minérales et le cadre de vie ».²

3.1.2. Comptabilité sociale

La comptabilité sociale est un système d'information qui vise à exprimer la contribution, négative ou positive de l'entreprise à son environnement, inversement, de saisir les effets de la société sur l'entreprise. Elle doit permettre à la direction de l'entreprise à la fois de gérer ses responsabilités dans les domaines sociaux et sociétaux et d'en rendre compte aux tiers concernés³.

¹JP. LAFONTAINE, Enseignement et management de l'information: Le cas de la comptabilité environnementale, Revue: Comptabilité, Audit et Contrôle, France, 2002, p 09.

² A. MIKOL, La comptabilité environnementale doit-elle être normalisée?, Revue Française de Comptabilité, N° 272, Novembre 1995, pp 32-37.

³ Capron M., « Comptabilité sociale et sociétale », in Colasse B. (ed.), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, 2000, pp. 407-419.

3.2. Tableau de bord environnemental et le budget vert

3.2.1. Tableau de bord environnemental (TBE)

Le TBE est un système d'information se présentant sous forme d'un ensemble d'indicateurs, déterminés et suivis par rapport à des objectifs fixés.

Les indicateurs environnementaux servent à réduire la grande quantité de données environnementales en un nombre limité d'informations clés, utiles à la prise de décision. Ils permettent d'évaluer les principales améliorations réalisées et de mettre en évidence les points faibles de l'entreprise. Ces indicateurs servent aussi de sonnette d'alarme en cas de problème. Selon la norme ISO 14031 « Evaluation de la performance environnementale », les indicateurs environnementaux sont répartis en deux catégories à savoir ¹:

3.2.1.1. Indicateurs de Performance Environnementale (IPE) :

Ce sont des outils qui fournissent des informations sur les progrès réalisés par l'entreprise en matière d'environnement. Ces derniers sont regroupés en deux types :

- ✚ **Indicateurs de Performance de Management (IPM) :** Ces indicateurs fournissent des informations sur les efforts accomplis par la direction pour influencer la performance environnementale. Parmi ceux-ci:
 - les indicateurs relatifs aux performances financières ;
 - les coûts liés aux aspects environnementaux d'un produit ou d'un procédé ;
 - le retour sur investissement des projets d'amélioration environnementale,
 - les économies réalisées grâce à la réduction des ressources utilisées, à la prévention de la pollution et au recyclage des déchets.
- ✚ **Les Indicateurs de Performance Opérationnelle (IPO) :** Ces indicateurs fournissent des informations sur la performance environnementale relative aux opérations d'un organisme. Les IPO concernent, notamment, "les entrants" et "les sortants" de l'entreprise (consommation et rejets...). Parmi ceux-ci:
 - les indicateurs "Energie" (quantité d'énergie utilisée par année ou par produit, quantité d'énergie utilisée par client ou par service ...)

¹DOHOU-RENAUD (A) : *Les outils d'évaluation de la performance environnementale: Audits et indicateurs environnementaux, Comptabilité, Contrôle et Audit*, Strasbourg, France, 2009, p 04.

- les indicateurs "produits" (le taux de produits défectueux, le nombre de nouveaux produits sur le marché, dont les propriétés dangereuses sont limitées) ;
- les indicateurs "déchets" (quantité de déchets par année ou par unité de produit, la quantité de déchets dangereux éliminés suite à une substitution de matériau...).

3.2.1.2. Indicateurs de Condition Environnemental (ICE) :

Ce sont les indicateurs qui fournissent des informations sur la condition locale, régionale, nationale ou mondiale de l'environnement. Ces informations devraient pouvoir aider les organismes à mieux comprendre l'impact de ses activités sur l'environnement. Parmi ceux-ci, par exemple:

- La concentration d'un polluant spécifique dans l'air ambiant, relevées à des points de surveillance déterminés ;
- La moyenne pondérée des niveaux de nuisances sonores sur le périmètre des installations de l'entreprise ;
- l'oxygène dissous dans les eaux exposées à la pollution,
- La concentration d'un polluant spécifique dans les sols de surface à des points donnés de la zone environnant les installations.

Pour construire un TBE, il est nécessaire de poursuivre un processus de cinq (05) étapes¹:

- La première étape consiste à réaliser un inventaire des aspects significatifs des activités de l'entreprise ainsi que des obligations externes auxquelles elle a souscrit ;
- La deuxième étape projette d'établir un système d'indicateurs pertinents sur la base des processus qu'influence directement l'entreprise ;
- La troisième étape s'occupe de la collecte des données à partir de différentes sources et d'assurer leur comparabilité dans le temps et dans l'espace ;
- La quatrième étape se traduit par l'utilisation des indicateurs par les différents départements de l'entreprise, afin de: contrôler, mesurer et suivre leurs impacts environnementaux ;
- La cinquième et dernière étape parle de la revue périodique des différents indicateurs afin de s'assurer de leur adéquation pour mesurer et améliorer les performances environnementales.

¹ www.cntpp dz.com, consulté le 20/03/2016 à 07 :07.

3.2.2. Budget vert

Afin de mettre en un système de management environnemental et social et de réaliser ses engagements environnementaux, l'organisation consacre un budget pour cela. Le poids de ce budget varie d'une entreprise à une autre et cela selon son degré d'engagement dans le volet environnemental.

3.3. Rapports sociétaux et bilan social

3.3.1. Rapports sociétaux

Les rapports sociétaux peuvent être définis comme « *la publication par l'entreprise d'informations sur la manière dont elle appréhende les impacts environnementaux et sociaux de ses activités* ». Il s'agit de donner une image sociétale fidèle en présentant la politique RSE de l'organisation, ses objectifs chiffrés, les moyens mis en œuvre et ses engagements d'amélioration.

La publication de l'entreprise d'un rapport sociétal peut être le fait d'une initiative spontanée ou le résultat de l'application d'un règlement.¹

Les rapports sociétaux peuvent constituer un complément au rapport financier ou être publié séparément. Ceci dépend de la dimension de l'entreprise, de l'impact de ses activités sur l'environnement, sur sa politique sociale et du caractère obligatoire ou non du rapport.

3.3.2. Bilan social

Le bilan social récapitule en un document unique les principales données chiffrées permettant d'apprécier la situation de l'entreprise dans le domaine social, d'enregistrer les réalisations effectuées et de mesurer les changements intervenus au cours de l'année écoulée et des deux années précédentes.

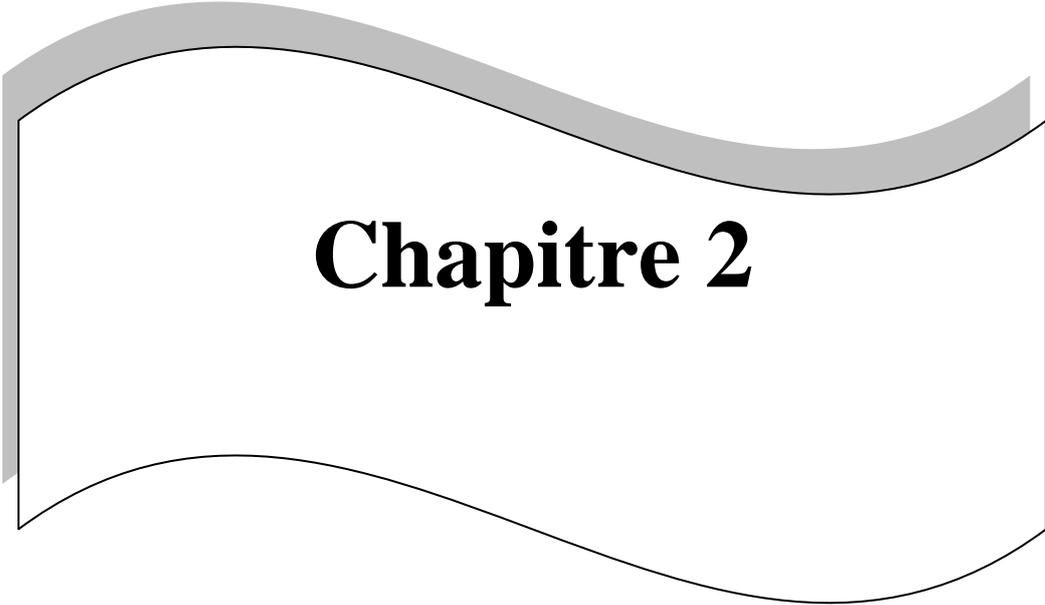
¹MORONCINI(A) : *Stratégie environnementale des entreprises: Contexte, typologie et mise en œuvre*, Presse polytechnique et universitaires romandes, Lausanne, 1998, pp146-148.

Conclusion :

Le contrôle de gestion est une notion qui s'est élargie et développée, et cela avec l'évolution de certaines variables, on parle plus de processus qui aide à amoindrir les couts de l'entreprise mais ce système technique qui assure le pilotage de la performance au sein d'une entreprise donnée permettant de répondre de manière permanente aux exigences de celle-ci.

Ce chapitre nous a permet de comprendre les différents concepts liées au contrôle de gestion. Suite à toute revue de littérature, nous pouvons dire que le contrôle de gestion est une fonction clé dans l'entreprise.

Notre thème portant sur l'évaluation de la performance de contrôle de gestion, nous avons abordé le cadre conceptuel de l'étude de contrôle de gestion en chapitre 1 et nous consacrons donc le chapitre 2 au cadre théorique de l'évaluation de la performance de contrôle de gestion.



Chapitre 2

Chapitre 02 : Modèles d'évaluation de la performance du contrôle de gestion

L'évaluation consiste en la réalisation de mesures qui permettent de dire si un fonctionnement est performant ou pas et quelles sont les actions de correction et d'amélioration à mener¹. Dans cette partie nous commencerons tout d'abord par définir la notion de performance, les objectifs et les conditions de réussite de l'évaluation de la performance du contrôle de gestion et en suite nous décrirons différents modèles assez pertinents pour évaluer la performance du contrôle de gestion dans une entreprise. Enfin nous essayons de faire une comparaison entre les modèles étudiés.

¹ AUTISSIER(D) : Op, cit, P.14.

Section 01 : Relation de la performance et contrôle de gestion

Souvent la notion de la performance de l'entreprise, est rencontrée dans le champ lexical de la notion du contrôle de gestion. En effet, la bonne pratique du processus se traduit par le niveau de pilotage de la performance de l'entité.

Cette section présentera la définition de la performance et son lien avec le contrôle de gestion.

1. Notions de la performance

De tout le temps, les hommes et les femmes recherchent la performance dans l'ensemble des sphères de la société ; ils veulent des voitures performantes, des élèves performants, un système de santé performant, des entreprises performantes, etc. Aborder le thème de la performance, c'est entrer dans un univers vaste qui englobe une multitude de dimensions et d'applications. Nous essayerons de clarifier la notion de la performance en donnant une définition de celle-ci, ses dimensions et ses approches.

1.1. Définition de la performance

Il n'existe pas une définition exhaustive et universelle de la performance, pour cela nous allons exposer dans ce qui suit les définitions les plus significatives à notre égard :

Pour Oliver MEIER, « *la performance d'une entreprise est le résultat obtenus par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitivité, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur (renforcement de son pouvoir de négociation)* »¹.

Selon Philippe LORINO : « *est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (à contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément)* »²

En consultant le dictionnaire ENCARTA 2010, « *la performance peut être définie comme un résultat généralement remarquable obtenu au terme d'une épreuve* ».

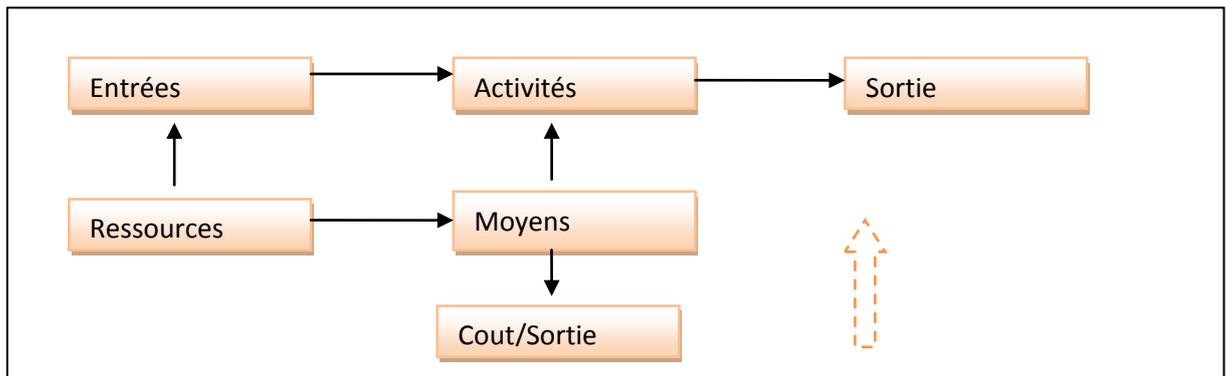
La performance se définit par : « un résultat obtenu dans un domaine précis ».³

¹ MEIER (O) : *Dico du manager*, édition DUNOD, paris, 2009, p155

² LORINO (P) : *méthodes et pratiques de la performance*, Edition d'Organisation, Paris, 1998, p18.

³ SELMER (C), *Op. cit*, P.14.

Figure N°08 : la présentation de la notion de la performance :



Source : SELMER (C) :Op. cit, P.14.

Performance = Efficacité + Efficience

- **Efficacité** : Tout simplement nous pouvons définir l'efficacité « *comme le rapport entre le résultats atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait plus les résultats seront proches de caractériser les performances d'un système* »¹.
- **Efficience** : Dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système, on peut considérer que : « *l'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre* »². Plus clairement, la notion de l'efficience s'intéresse à la qualité des facteurs utilisés pour l'atteinte des objectifs.

Nous pouvons dire d'après ces définitions que : la performance est tout ce qui contribue à atteindre les objectifs fixés, à augmenter le chiffre d'affaire, à gagner plus de parts de marchés (être concurrentielle), à augmenter les résultats (les bénéfices).

La performance est mesurée par des indicateurs financiers et non financiers. Elle est toujours valorisée, par des données chiffrées. Soit en valeur absolue résultat, soit en valeur relatives ratios.

Une mesure de performance prend du sens lorsqu'elle est :

- ❖ Analysée sur une période de temps suffisamment longue, pour révéler la tendance de son évolution ;

¹De BOISLANDELLE, (Henri.Mahe) : « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P139.

² Ibid , P.140.

- ❖ Comparer à un référentiel qui peut être un objectif fixé. Une performance antérieure ou future, une norme métier, la performance d'autres entreprises du même secteur d'activité.

1.2. Dimensions et approches de la performance :

Nous allons présenter les dimensions et approches de la performance comme suit :

1.2.1. Dimensions de la performance

Morin et autres auteurs ont identifié quatre dimensions de la performance¹ :

- **Une dimension sociale** : elle représente la valeur des ressources humaines, c'est la mobilisation, la motivation et l'enthousiasme du personnel mesurés par le rendement et le développement du personnel.
- **Une dimension économique** : représentant l'efficacité économique mesurée par l'économie des ressources et la productivité.
- **Une dimension politique** : représentant la légitimité de l'entreprise auprès de ses partenaires mesurée par la satisfaction des bailleurs de fonds, la satisfaction de la clientèle, la satisfaction des organismes de contrôle et de régulation et la satisfaction de la communauté.
- **Une dimension systémique** : représentant la pérennité de l'entreprise mesurée par la qualité du produit, la rentabilité et la compétitivité.

À ces quatre dimensions, il faut ajouter une dimension financière dictée par les marchés et qui représente la santé financière et la création de valeur pour les actionnaires. En réalité, la dimension financière et la dimension économique sont le portail par lequel passe l'ensemble des autres dimensions de la performance.

1.2.2. Approches de la performance :

Nous avons deux approches de la performance, une financière et l'autre non financière.

- **Approche financière** :

Une entreprise est dite performante au sens de cette approche si elle crée de la valeur pour ses actionnaires avec le chiffre d'affaire et la part de marché qui préservent la pérennité de

¹ <http://www.larcf.com/edito/edito>, consulté le 24/03/2016 à 07:44.

l'entreprise. Généralement elle est évaluée à partir des documents comptables. En effet, chaque entreprise doit produire à la fin de chaque exercice comptable les documents de synthèses tel que le bilan et le compte du résultat. Ces documents et leur annexe comportent les informations nécessaires afin de mesurer cette performance.

Mais cette performance est critiquée par les auteurs du fait que la pérennité de l'entreprise ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leur activité mais aussi de la manière dont elles se conduisent.

➤ **Approche globale non financière**

Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, Organisations Non Gouvernementales (ONG), syndicats, clients, fournisseurs, ...etc). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises. C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de performance globale.

En effet, La performance globale est multidimensionnelle. Elle résulte de l'interaction entre les trois dimensions du développement durable à l'échelle des entreprises qui sont :

- La dimension économique ;
- La dimension sociale ;
- La dimension environnementale.

1.3. Documents employés dans la lecture de la performance

L'appréciation de la performance de l'entreprise, d'une fonction support, d'une activité se fait à la base des documents de l'entité. Ces documents sont classés comme suit¹:

- ✓ **Performance passée** : le type des documents utilisés sont les documents comptables :
 - **Bilan** : synthèse du patrimoine de l'entreprise à la période de la clôture comptable. Aussi considéré comme l'image instantanée de l'entité.
 - **Compte de résultat** : synthèse des revenus et des coûts de la période.
 - **Tableau de flux de trésorerie** : représentant l'évolution de la trésorerie entre deux bilans.

¹SELMER (C), op.cit, P17.

- ✓ **Performance présente** : documents utilisés sont les documents de la gestion.
 - **Reporting** : donne une information des performances réelles des unités de la hiérarchie.
 - **Tableau de bord** : donne à un responsable d'unité les informations propres à son unité pour l'auto contrôle.
 - **Key performance indicator** : la mise en évidence des performances réelles et potentielles.
- ✓ **Performance future** : documents prévisionnels
 - **Business plan** : description de l'ensemble du projet de l'entreprise à moyen terme, pour savoir où l'en va.
 - **Budget** : liste des produits et des charges planifiés sur la période, optique de prévision de cas.
 - **Prévision** : anticipation de l'atterrissage de fin de période.

2. Le contrôle de gestion vers le pilotage de la performance :

Le déploiement du contrôle de gestion au sein d'une entité donnée vise après et avant tout au pilotage de la performance de celle-ci. Cela peut être considéré l'objectif ultime du contrôle de gestion autrement, il est nécessaire à tout contrôleur de gestion de bien comprendre et cerner la notion de pilotage de la performance pour rendre la démarche de contrôle de gestion plus pertinente.

2.1. La notion du pilotage :

Le contrôle de gestion joue un rôle de pilotage de la performance. il permet d'assurer en permanence la tenue des objectifs de l'entreprise par rapport aux événements susceptibles d'en affecter le déroulement.¹

➤ L'utilité du système de pilotage :

La mise en place d'un système de pilotage répond à trois objectifs :

- ✓ Vérifier que les objectifs qui sous-tendent la stratégie choisie sont bien suivis.
- ✓ Conseiller les opérationnels dans leurs actions, à répartir de l'analyse des résultats et des tableaux d'indicateurs.

¹SELMER (C), op.cit, P72.

- ✓ Capitaliser les enseignements, et alimenter la réflexion sur la stratégie et les objectifs futurs.

➤ **Les outils de pilotage :**

Un système de pilotage fournit des données clés sur la marche des activités (passées, présentes, futures), un référentiel commun avec un ensemble d'indicateurs partageables, la progression vers les objectifs retenus. Les outils de pilotages sont¹ :

- **Le tableau de bord stratégique** : est un outil de la stratégie, des marges de progression, des endroits d'excellence où l'entreprise cherche à créer de la valeur. Les tableaux de bord opérationnels sont orientés sur le court terme et représentant un excellent outil de suivi des activités. Tous les tableaux de bord constituent une chaîne efficace d'informations financières et non financières, permettant la mise en œuvre réussie de la meilleure stratégie.
- **Le reporting de gestion** : présente les états financiers mensuels, avec des commentaires sur les performances financières et des explications sur les écarts par rapport aux budgets et aux objectifs, il donne une synthèse claire des activités et de leur progression vers les objectifs. Il est principalement tourné vers le management et essentiellement constitué d'indicateurs financiers.

➤ **L'évolution du système de pilotage :**

Le reporting interne demeure l'activité la plus significative en termes de temps passé pour les contrôleurs de gestion. Toutefois la fréquence s'est accrue, le délai moyen s'est réduit, la quantité de chiffre d'affaire à produire a augmenté, signe d'un fort besoin en information dans une période d'incertitude.

L'augmentation des nombres des indicateurs avec :

- Un élargissement de la gamme des indicateurs utilisés, en particulier pour le suivi du cash et de responsabilité sociale et environnementale.
- Une progression des indicateurs de marché et de la concurrence.

¹SELMER (C), op.cit, P72.

2.2. Les étapes de la réalisation de la performance

On peut résumer la performance de l'entreprise en un ensemble d'étapes¹ :

Etape.1. Définir la performance attendue :

Le contrôle de gestion contribue à la définition des objectifs de performance de l'organisation et, s'assure du déploiement des objectifs globaux de l'entreprise à chaque niveau de la structure.

Etape.2. Définir les indicateurs là où la performance est attendue

Les indicateurs d'efficacité : mesurent les résultats à atteindre de satisfaire les clients internes ou externes. La satisfaction client est multiple, elle exprime en termes de cout (cout d'achat), de qualité (conformité des prestations) et de délai (rapidité de livraison).

Les indicateurs de l'efficience : mesurent les conditions dans les quelles les résultats ont été atteints.

Etape.3. expliquer les différents leviers pouvant affecter la performance future.

Le contrôle de gestion identifie les relations de cause à effet des activités et des ressources sur la performance. Il valorise l'impact de ces leviers d'action sur la performance attendue. Des indicateurs de pilotage mesurent le bon déroulement des plans d'action.

Etape.4. Rapprocher les prévisions de réalisations.

C'est l'opportunité de tester les relations de cause à effet. Si les actions se sont déroulées sans que la performance s'améliore, alors, il faut revoir le plan d'action.

2.3. Les techniques d'analyse de la performance d'un processus.

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

2.3.1. 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 de façon continue

¹SELMER (C) :Op.cit, P15.

pour vérifier l'atteinte de ces objectifs. En effet, chaque processus a ces propres objectifs et les indicateurs doivent être choisis préalablement.

2.3.2. Par calcul des ressources dépensées par le processus :

Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus. Une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ressources afin de réduire les coûts.

2.3.3. 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 dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

3. Les objectifs de mesure de la performance d'un système de contrôle de gestion

La question qui se pose ici focalise sur les motivations qui poussent les gestionnaires à se positionner sur la notion de performance dans un système du contrôle de gestion et surtout la mesurer. TAHON donne les objectifs de mesure de la performance du système du contrôle de gestion et qui sont résumés comme suit¹ :

3.1. Evaluer pour améliorer :

L'introduction de la performance du contrôle de gestion doit permettre d'identifier les facteurs internes ou externes qui influencent son activité, ainsi il doit permettre de déceler les zones critiques et identifier les leviers d'amélioration. La démarche de mesure de la performance du contrôle de gestion et la mise en place d'une batterie d'indicateurs, ne représentent donc que la première étape d'un processus plus large de pilotage de l'activité.

¹TOFFODJI Marcel Pierre, MPCGF, 5^{ème} Promotion (2010-2015).

3.2. Evaluer pour apprendre et innover

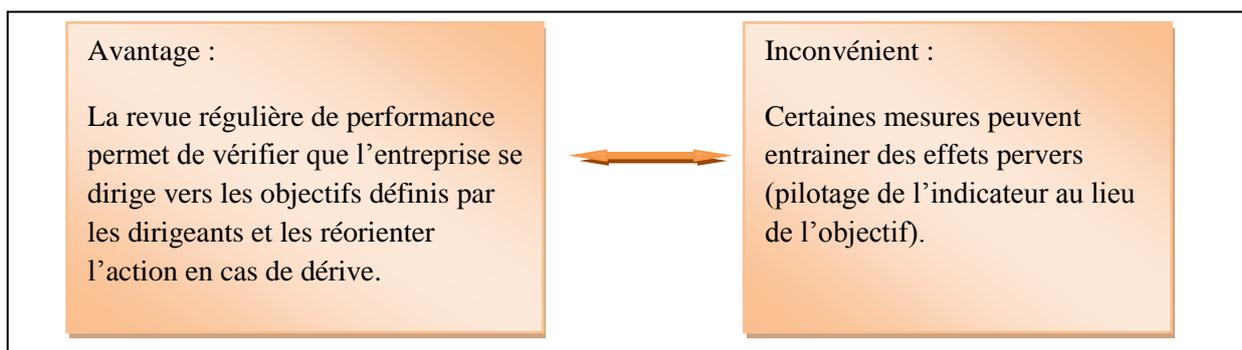
D'autre part, on mesure la performance pour apprendre au sens de l'apprentissage organisationnel du balanced scorecard dans le but de développer une maîtrise des processus et de capitaliser un avantage compétitif durable. En effet, dans un système de contrôle de gestion, en apprenant à identifier les menaces et les opportunités par la mesure, les managers ont davantage de perspectives pour agir et apprendre à réduire les premières pour exploiter les secondes. La mise en place de règles de bonnes pratiques fondées sur l'expérience constitue une source d'apprentissage riche pour le contrôle de gestion et son équipe.

3.3. Evaluer pour communiquer

Enfin, la performance est le sceau du contrat qui lie le contrôle de gestion à ses clients qui reçoivent ses prestations de services. C'est essentiellement en des termes qui traduisent cette notion que ceux-ci échangent entre eux, aussi la mesure de la performance du contrôle de gestion a pour objectif de lui fournir des outils d'aide à la décision pour renouveler ses engagements auprès de la structure.

D'autre part, la mesure de la performance a des avantages certainement mais aussi des inconvénients que nous allons les présenter sous la forme de schéma ci-dessous.

Figure N°09: la mesure de la performance, avantages et inconvénients :



Source : SELMER (C) :Op.cit, P.15.

Section2 : Modèles d'évaluation du contrôle de gestion

La notion d'évaluation est très importante en gestion. Sans évaluation, la boucle du pilotage ne peut pas être réalisée¹. Elle permet d'avoir les évolutions et d'établir les écarts par rapport aux repères dans une logique de comparaison. C'est une façon d'objectiver la réalité pour procéder ensuite à un diagnostic de celle-ci et proposer des voies d'améliorations.

Cette section revêt un intérêt particulier pour nous à cause de son importance pour la réalisation du principal objectif de ce travail. Elle traitera quelques modèles d'évaluation du contrôle de gestion.

En effet, nous avons retenu trois modèles d'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion : il s'agit du modèle d'évaluation selon ROUACH & NAULLEAU, selon AUTISSIER et enfin selon MOLEY et autres.

1. Modèle d'évaluation du contrôle de gestion selon ROUACH & NAULLEAU :

Ces deux auteurs proposent un modèle d'évaluation de la fonction contrôle de gestion qui base sur quatre critères² :

- La qualité du système ;
- La cohérence du système ;
- La fiabilité des informations ;
- La rapidité et le respect des délais.

1.1.La qualité du système :

Elle se mesure par la pertinence des informations produites par le système au profit des utilisateurs de ces informations ainsi la manière dont laquelle ses informations sont présentés c'est-à-dire la clarté, la lisibilité et la rapidité de compréhension de ces informations par les utilisateurs.

¹ AUTISSIER (D) : *Mesuré la performance de la fonction commerciale*, Edition d'organisation, paris, 2008, P.17.

² ROUACH(M) et NAULLEAU (G) : Op.cit, 91.

1.2.La cohérence du système :

Les contrôleurs de gestion doivent éviter deux choses :

- **L'incohérence structurelle :** par exemple : mise en place d'un budget mais absence de véritable contrôle budgétaire, mise en place d'indicateur mais sans fixation d'objectifs ou de référence à atteindre.
- **Les redondances :** les répétitions doivent être évitées le plus possible comme par exemple la confection du même tableau chiffré à deux endroits différents, ou les consolidations excessives d'informations, n'apportant pas d'éléments nouveaux par l'analyse de gestion.

Les deux critères précédents (la qualité et la cohérence) doivent être évalués à moyen terme.

1.3.La fiabilité des informations :

Le contrôleur de gestion doit vérifier les données chiffrées avant de les traiter et de les diffuser. Une information qui se révèle être erronée peut atteindre durablement la crédibilité du contrôle de gestion.

En effet, la fiabilité des informations 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 mesure.

1.4.La rapidité et le respect de délai :

Les informations fournies par le contrôle de gestion doivent parvenir rapidement à leurs destinataires. Un tableau de bord mensuel arrivant, par exemple, plus d'un mois et demi après le mois étudié ne devient plus vraiment utile et pertinent pour le responsable d'une entité de gestion. Aussi, un document où figurent tous les objectifs de délais à respecter en matière de diffusion de tableau de bord, de résultat et autres documents principaux, peut être établi par le service par sa propre gestion interne. Les dates réelles d'envois des divers documents aux utilisateurs comparées aux objectifs de délais peuvent alors permettre de disposer une base objective pour apprécier la performance du service contrôle de gestion en matière de rapidité et de respect des délais de diffusion des informations.

En effet, pour procéder à cette évaluation, il faut faire une comparaison de délais de production et de livraison des informations aux délais prévu par les procédures de l'entreprise.

2. Evaluation de contrôle de gestion selon AUTISSIER David

Pour AUTISSIER (D) l'évaluation de la fonction contrôle de gestion s'articule autour de quatre axes principaux à savoir¹ :

- Axe des activités ;
- Axe des compétences ;
- Axe organisation ;
- Axe client.

2.1.Evaluation du pôle activités :

L'objectif du pôle d'activité est de définir toutes les prestations et les produits pouvant être réalisés par la fonction contrôle de gestion afin de répondre aux besoins de ses différents clients internes tel que : le conseil d'administration, la direction générale et les autres fonctions de l'entreprise.

Le pôle d'activité concerne toutes les prestations effectuées par le contrôleur de gestion au quotidien. Ces prestations sont regroupées en nombre de deux à savoir :

2.1.1. Les pratiques de base de contrôle de gestion

Elles se composent de quatre activités principales qui sont :

- **Les schémas analytiques** : ils consistent à déterminer les centres d'analyses de l'entreprise (les centres de coûts, de profils, d'investissement...). Un centre d'analyse est une unité à laquelle des charges et des produits sont affectés et répartis pour déterminer les coûts et les marges financières². 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 s'agit de déterminer les marges à réaliser et de fixer les prix de vente à partir des différentes méthodes du calcul des coûts.

¹ AUTISSIER (D) : Op.cit, P.P 19 -20.

² Ibid, P.52.

- **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** : les tableaux de bord budgétaires sont étés 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.

2.1.2. Les pratiques évoluées du contrôle de gestion :

- **L'évaluation de l'entreprise** : les contrôleurs de gestion font le calcul de ratios et indicateurs financiers comme EVA, EBITDA...etc. afin d'élaborer son rapport ce qui permet de connaître la valeur et la rentabilité de l'entreprise en vue de satisfaire les différents types d'investisseurs.
- **La veille stratégique et le benchmarking**: Les contrôleurs de gestion cherchent les informations externes à travers la participation aux clubs de benchmarking afin de comparer les indicateurs internes et celles de concurrent;
- **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 maîtrise 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 », est une technique qui permet d'optimiser l'utilisation des activités et de mobiliser des processus statistiques de simulation du revenu global par hypothèses de prix.

Selon AUTISSIER (D) , pour chaque activité une grille sera établie. Elle permet de savoir si l'activité est réalisée ou non, si elle est importante ou non pour l'entreprise. Cela nous permettra de faire une évaluation d'activité grâce à un taux d'activité globale et de positionner le contrôle de gestion sur une échelle suivante¹ :

- ✓ De 0 à 25% : contrôle de gestion minimalisé ;

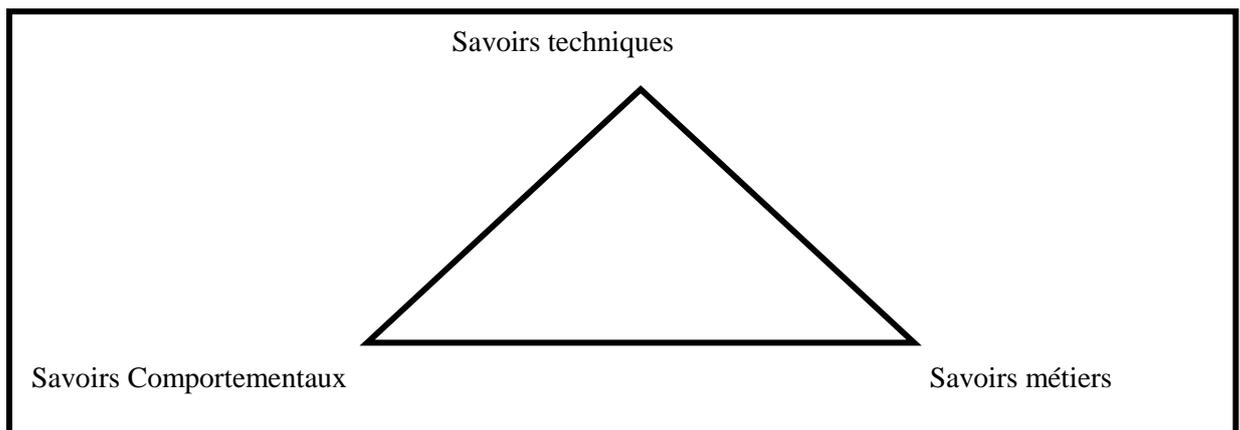
¹AUTISSIER (D) : Op cit, p.86.

- ✓ De 25 à 50% : contrôle de gestion restreint ;
- ✓ De 50 à 75% : contrôle de gestion développé ;
- ✓ De 75 à 100% : contrôle de gestion exhaustif.

2.2.Evaluation du pôle compétence :

Ce pôle apprécie les ressources humaines d'une fonction support sur la base de trois critères à savoir :

Figure N°10: les trois savoirs fonctionnels



Source : AUTISSIER (D), 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.

En effet, les collaborateurs de la fonction contrôle de gestion doivent mentionner leur état de connaissance et maîtrise. Cela nous permettra de classer les personnels du contrôle de gestion comme suit ¹:

- ✓ De 0 à 25% : contrôle de gestion débutant ;
- ✓ De 25 à 50% : contrôle de gestion junior ;
- ✓ De 50 à 75% : contrôle de gestion spécialisé;
- ✓ De 75 à 100% : contrôle de gestion expert.

2.3.le pôle organisation

Le pôle organisation traite les différents moyens et ressources misent à la disposition du contrôleur de gestion pour accomplir sa mission. Ces moyens sont scindés en trois familles² :

➤ Le positionnement de la fonction dans l'organigramme :

Selon AUTISSIER (D), 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 hybrides³.

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.

Ce critère nous permet de vérifier est ce que ce positionnement permet à la fonction d'atteindre les objectifs qu'on lui a confié.

➤ Le management :

Il consiste à définir le degré de liberté laissée à chacun pour exercer son activité et le mode relationnel établi entre les personnes. Le but de ce critère est d'évaluer si le style de management

¹AUTISSIER (D) :Op.cit, P.107.

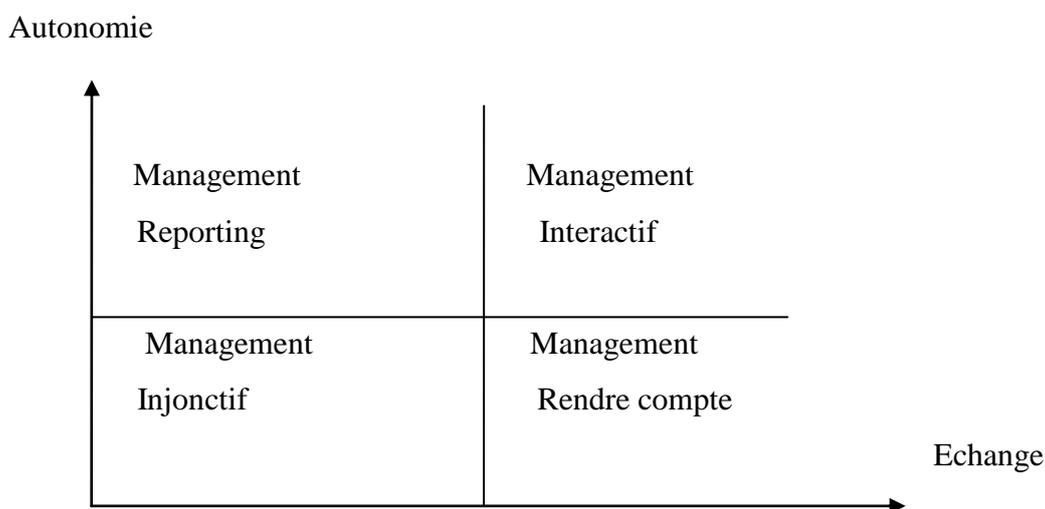
²Ibid., P.22.

³Ibid., P.25.

employé est en adéquation avec les attentes de salariés de la fonction. La matrice des style de management autonomie/ échanges fait apparaitre quatre configurations :

- ✓ **Le management interactif** : les contrôleurs de gestion ont une large autonomie d'action avec une délimitation clair 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 ;
- ✓ **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 ;
- ✓ **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 11: matrice autonomie /échange



Source : AUTISSIER (D), op.cit, p.116.

➤ **Les ressources :**

On s'intéresse au budget de la fonction ainsi de déterminer les principaux postes de coûts de la fonction qui sont les effectifs de la fonction.

À partir de l'appréciation des différents éléments cités ci-dessous, nous pouvons dégager un taux structurel global dont le but est de mesurer les insuffisances structurelles de service et de proposer des solutions.

2.4. Le pôle client

Ce pôle permet d'évaluer le degré de satisfaction des différents clients de la fonction en répondant à un questionnaire de satisfaction clients. Selon AUTISSIER les trois principaux clients de la fonction contrôle de gestion sont la direction générale, la ligne managériale et les partenaires externes de l'entreprise.

2.4.1. 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 collecte des informations, les traite et les analyse de manière synthétique pour construire des représentations, mettre en alerte et aider à la prise de décision.

2.4.2. Ligne managériale.

Elle correspond aux managers opérationnels. En fonction de la longueur de la ligne hiérarchique dans l'entreprise ; cette population sera plus ou moins importante. 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 plaigne 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 la réalisation d'un métier et se voient allouer des ressources correspondantes. Ils font très souvent l'objet de contrôles de consommation des ressources et/ou de résultats, et non très associé à la conception et l'exploitation des outils. Ils encadrent plusieurs managers opérationnels ;

- **Les managers de processus** : ils chapotent 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.

2.5. 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 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.

Le nombre de repense permet de calculer un taux de satisfaction, en fonction de sa valeur, illustre quatre configurations types de la fonction contrôle de gestion telles que : rupture client, amélioration client, écoute client et qualité de service.

Enfin, nous faisons une évaluation globale de la fonction contrôle de gestion par le calcul d'un taux de performance globale composé de la moyenne des différents taux suivants : taux d'activité, taux de compétence, taux structurel et taux satisfaction client.

3. Le modèle d'évaluation des processus

L'évaluation d'un processus correspond à la volonté de placer sous contrôle la mise en œuvre et le fonctionnement de ce processus. Elle s'inscrit généralement dans une perspective d'amélioration continue. En effet, les fluctuations que l'environnement économique connaît, poussent les entreprises à mettre en place des stratégies adéquates afin de s'adapter. Selon cette vision, les processus doivent non seulement être définis et mis en place, mais il faut ensuite les faire évaluer, suivre, évoluer au gré des nouvelles orientations stratégiques et organisationnelles.

¹ AUTISSIER(D) :Op.cit., p.p. 134-135.

La notion de processus est définie comme un ensemble coordonné d'activités visant à produire un résultat pour des clients internes ou externes¹.

En premier lieu, nous essayons de citer les caractéristiques d'un processus, en suite nous donnons les critères d'évaluation de ce processus.

3.1. Les caractéristiques d'un processus :

Un processus est caractérisé par les éléments suivants :

➤ **Objectif :**

L'objectif d'un processus est l'expression de la mission qu'il doit accomplir.

➤ **Activité :**

Une activité est définie par P. Lorin comme « *un ensemble de tâches élémentaires,*

- *réalisées par un individu ou un groupe,*
- *faisant appel à un savoir-faire spécifique,*
- *homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance,*
- *permettant de fournir un output,*
- *à un client interne ou externe,*
- *à partir d'un panier d'inputs (travail, machine, informations...) ».*

D'après cette définition, Nous pouvons dire qu'une activité est un ensemble de travaux devant être exécutés par des êtres humains et/ou par des machines. Ces travaux peuvent être des actions de contrôle, de communication ou de production.

➤ **Acteur :**

L'acteur est une personne physique, une entité organisationnelle ou une machine qui réalisent les activités du processus visant à produire un résultat pour des clients internes ou externes. En effet, l'acteur peut être interne ou externe à l'entreprise, et un processus peut ainsi être exécuté par plusieurs partenaires qui coopèrent. Dans notre étude, l'acteur concerné c'est le contrôleur de gestion.

➤ **Ressource :**

Une ressource est un moyen, information ou outil, utilisé par les acteurs afin de réaliser l'activité.

¹MOLEY (C) et alii : *processus métiers et système d'information : évaluation, modélisation, mise en œuvre*, Dunod, paris, 2011, P. 23.

➤ **Événement :**

Un événement est quelque chose qui arrive et qui provoque le déclenchement d'une activité. En effet, l'acteur responsable de l'activité doit être informé que l'événement s'est produit. C'est pourquoi l'événement est souvent matérialisé par une information.

3.2. L'évaluation d'un processus de contrôle de gestion

Afin d'évaluer le processus de contrôle de gestion MOLEY et autres acteurs proposent un modèle structuré en deux parties. Dans une première partie, le processus existant est observé globalement dans son apport au management et au fonctionnement de l'organisation. Dans une deuxième partie, on analyse le processus détaillé

3.2.1. Observation globale du processus existant

Dans l'observation globale du processus existant, on examine les dimensions suivantes¹ :

- **Objectif** : on évalue l'écart entre l'objectif du processus actuel, tel qu'il est perçu et vécu par les différents acteurs, et l'objectif tel qu'il découle de la stratégie de l'entreprise.
- **Importance** : on apprécie l'importance du processus, actuellement et dans le futur, afin de porter un effort proportionné à sa modification.
- **Contrôle** : on examine le degré de contrôle que l'on a sur le processus existant, notamment sur la possibilité de mesurer sa performance (volumes d'activité, coûts, délais).
- **Connaissances** : on estime l'importance et la pérennité des connaissances mises en œuvre dans le processus existant et des savoir-faire acquis par les acteurs.
- **Succès** : on s'interroge sur la façon dont on juge le succès du processus, notamment dans l'avenir, car l'explicitation des critères de succès orientera la reconfiguration.

3.2.2. Analyse détaillée du processus

Cette deuxième partie, consiste à préparer des améliorations au processus. Elle met en évidence les problèmes ou carences, voire des ruptures. Les critères d'analyse sont notamment les suivants¹ :

¹MOLEY (C) et alii : Op .cit, P81.

- **Fragmentation** : la division du travail et les tâches de coordination associées peuvent compromettre l'efficacité du processus. Elle définit les modalités de répartitions des tâches et du pouvoir dans le service
- **Inefficience** : il s'agit d'apprécier le poids et le coût des activités qui sont périphériques à la réalisation de la mission (contrôle, support).
- **Ressources informationnelles** : faire la synthèse des ressources informationnelles utilisées peut montrer des limites à la pertinence et la complétude des informations, telles qu'elles sont actuellement structurées et mises à disposition.
- **Visibilité** : des besoins d'ouverture du système vers des acteurs externes (clients, partenaires) peuvent être diagnostiqués.

Selon cette évaluation sera axé sur quatre principaux critères, l'efficacité, efficience, relation client, flexibilité.

- **Efficacité** : on attend avant tout un meilleur fonctionnement du processus, en particulier par la réduction de la durée du cycle d'exécution et par la qualité des décisions. Il est nécessaire d'évaluer les activités, la structure fonctionnelle, les ressources de processus.
- **Relation client** : au-delà de la rapidité du processus, il s'agit principalement d'évaluer sa qualité perçue par le client pour améliorer sa satisfaction.
- **Efficience** : Il s'agit d'évaluer le coût du processus dont l'objectif majeur est la réduction des coûts.
- **Flexibilité** : on cherche surtout à obtenir un système flexible pouvant être modifié rapidement en cas d'évolution des contraintes et/ou de la stratégie.

¹ MOLEY (C) et alii : Op .cit, P81.

Section 3 : Comparaison entre les modèles d'évaluation

Dans cette section nous essayons de faire une petite comparaison entre les modèles d'évaluation de système de contrôle de gestion cité dans la section précédente. Afin de réaliser notre étude, nous avons choisi quatre critères de comparaison.

1. La comparaison en matière de rapidité du traitement de l'information et le respect des délais

La rapidité du traitement de l'information et le respect des délais est un critère pertinent, nous permet de clarifier la notion du temps et son importance chez les contrôleurs de gestion.

En effet, suite à la libéralisation des économies, les entreprises deviennent ouvertes sur leur environnement extérieur et se trouvent obligées de prendre en considération les éléments et informations internes et externes. La rapidité de traitement de ces informations et les fournis dans le bon moment permet à toute entreprise de justifier ses décisions, d'assurer le meilleur fonctionnement interne de ses activités et de décider par conséquent : des objectifs, les programmes et les actions à mettre en œuvre. Donc ces informations ne suffit pas d'être précises, détaillées, fiables et pertinentes seulement, mais aussi de les diffusées dans le moment opportun.

Le respect de délais et le programme de travail est un signe de bon maitrise de métier.

En effet, les prises de décisions sont largement influencées par le délai de diffusion de l'information et spécialement par celle qui est animée par le contrôle de gestion.

Les trois modèles d'évaluation proposés par les auteurs ont pris en considération ce critère pour évaluer la performance du contrôle de gestion.

ROUACH & NAULLEAU voient que « *les informations fournies par le contrôleur de gestion doivent parvenir rapidement à leurs utilisateurs, et les dates réelles d'envois des divers documents permettre de disposer une base objective pour apprécier la performance de contrôle de gestion* »¹.

Ce point de vue est partagé avec David AUTISSIER lorsqu'il déclare que « *le contrôleur de gestion doit avoir des compétences techniques et comportementales qui représentent le*

¹ ROUACH(M) et NAULLEAU (G) : Op.cit, 91.

degré de maîtrise de la réalisation et de déploiement des différentes activités au profit de ses clients afin qu'ils prennent la bonne décision »¹.

LONING et autres, voient qu'un contrôle doit être examiné sur le processus existant, notamment sur le respect de délais dans la production et l'envoi de documents.

Enfin, la nécessité d'examiner un contrôle en comparant le délai de la production et de la réalisation de documents et celle prévu par la procédure de l'entreprise. Ce contrôle nous permet d'obtenir une évaluation objective de contrôle de gestion.

2. La comparaison en matière de capacité de communiquer les informations chez les contrôleurs de gestion

Nous avons choisi la capacité de communiquer les informations comme un critère de comparaison afin de connaître la perception de l'information et la communication chez les contrôleurs de gestion.

La communication et l'information sont souvent confondues. Cependant ils méritent une distinction. L'information n'est qu'un objet qu'on déplace, qu'on stock, qu'on classe, qu'on envoie...etc. Autrement dit, elle consiste à la transmission de données structurées, concernant une situation donnée entre un émetteur et récepteur.

En revanche, la communication consiste en des échanges d'information en vue de changer le comportement d'autrui, traite des relations interactives et consiste en la mise en relation de personnes entre elles².

La communication prend une place primordiale dans le processus du contrôle de gestion et son efficacité dépendra de l'efficacité de cette communication.

En effet, le contrôleur de gestion a pour mission de doter les managers des instruments et informations indispensables pour analyser les situations, fixer les objectifs à atteindre et assurer la coordination, mesurer les performances et prendre les décisions correctrices nécessaires. Ce qui implique l'existence d'une communication verticale et horizontale.

¹ AUTISSIER (D) : Op.ci, P. 67.

² Bartoli (A) : *Communication et Organisation : pour une politique générale cohérente*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1990, p.55.

Verticalement, le contrôle de gestion aura pour mission, d'une part, de décliner et expliquer les objectifs de l'organisation à tous les niveaux hiérarchiques et d'autre part, de stimuler la remontée des flux d'informations indispensables à la réflexion stratégiques et de traiter les informations nécessaires à l'évaluation des performances. Horizontalement, c'est dans le cadre du processus de contrôle de gestion que s'organise une communication transversale pour répondre aux besoins de coordination des unités décentralisées. Donc le contrôle de gestion est l'intermédiaire entre la direction générale et les autres structures, c'est-à-dire que celui qui va garantir la coordination entre le sommet et le bas de la pyramide.

Dans ce contexte, nous avons choisi la capacité de communiquer les informations comme un critère de comparaison. Car une mauvaise communication empêche un voyage transversal de l'information qui influence négativement sur l'entreprise.

En effet, cette mauvaise communication provient du manque de préalable lors de la construction du système. Elle peut venir aussi d'un mauvais choix des hommes (caractère personnel) ou bien un style de direction inadéquat.

Alors, la mise en œuvre des techniques spécifiques de communication constitue un facteur clé de succès du contrôle de gestion.

A partir des modèles traités préalablement, nous constatons que le modelé proposé par ROUACH & NAULLEAU n'a pas pris en considération ce critère pour évaluer le système de contrôle de gestion. Ce point de vue est partagé avec MOLEY et autres, car ils n'ont pas donné une importance au critère de communication.

Tandis que AUTISSIER (D) il a indiqué ce critère dans son modèle. En effet, le pôle compétence, plus précisément les compétences comportementales comportent plusieurs critères (Rigueur dans le travail, Négociation avec les parties prenantes, Animation d'équipes, Compréhension des attentes...), il a ajouté la communication avec les parties prenantes.

3. La comparaison en matière de positionnement du contrôle de gestion

Le positionnement de contrôle de gestion consiste à l'action de choisir la place de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise. En effet, la raison de choisir ce critère de comparaison est de savoir le lien existant entre le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et la perception du contrôle de gestion par les directeurs de l'entité pour

laquelle travaille le contrôleur. Autrement dit, nous voulons savoir est ce que la position de contrôle de gestion est adéquate afin de répondre mieux aux besoins de managers.

Généralement, le contrôle de gestion est rattaché soit directement à la direction générale (position dite hiérarchique), soit à une direction opérationnelle de l'entreprise dite position fonctionnelle.

➤ **Position hiérarchique de contrôle de gestion**

La position hiérarchique de contrôle de gestion traduit que le contrôleur de gestion dépend directement de la direction générale. Il joue un rôle principale de conseiller et dispose également d'une délégation d'autorité qui lui confère bonne exécution de ses missions. Le contrôleur de gestion doit connaître les informations concernant les orientations stratégiques de l'entreprise pour définir les moyens à mettre en place pour leurs réalisations.

➤ **Position fonctionnel de contrôle de gestion**

Dans cette position, le contrôle de gestion est rattaché hiérarchiquement à un responsable opérationnel plus précisément au directeur finance et comptabilité.

Dans ce type d'entreprise, la décentralisation des structures est beaucoup plus poussée et cela permet aux différents acteurs d'avoir une plus grande maîtrise des actions à entreprendre.

Le contrôle de gestion est un véritable réceptacle d'information, il est au centre de tous les flux d'information de l'organisation. Il reçoit, traite, analyse, explique et transmet à d'autres les informations qui les aide à la prise de décision. Donc sa place dans l'organisation est essentielle et est maintenant devenue incontournable.

A partir des modèles traités préalablement nous constatons que le modèle proposé par ROUACH & NAULLEAU n'a pas pris en considération ce critère pour évaluer le système de contrôle de gestion. Ce point de vue est partager avec MOLEY et autres, car ils n'ont pas donné une importance au positionnement de contrôle de gestion dans l'organigramme.

Tandis que AUTISSIER (D) il a indiqué ce critère dans son modèle. Selon lui, afin d'obtenir une évaluation pertinente du contrôle de gestion, il faut interroger les contrôleurs de gestion et leur clients sur le thème suivant : le positionnement du service de contrôle de gestion est-il le plus pertinent pour que le service serve au mieux les besoins de gestion de

l'entreprise ? .La réponse à cette question nous permettra de juger la justesse et l'intérêt du positionnement de la fonction de contrôle de gestion.

4. La comparaison en matière de ressources disponibles

Les ressources de contrôleur de gestion désigne tous les moyens (humains, matériels) mis à leur disposition afin qu'il réalise ses tâches. Dans cette partie les ressources concernées sont particulièrement les ressources humaines. A partir de ce critère nous voulons savoir est ce que le nombre de contrôleurs de gestion de la fonction sont suffisants afin de réaliser leurs missions.

SELMER définit le contrôleur de gestion comme : « *le courroie de transmission entre la stratégie et les opérations, fait passer les évolutions de direction aux équipes, il apporte un éclairage finance indispensable au pilotage de l'activité grâce aux indicateurs et aux tableaux de bord qu'il diffuse. Il propose des solutions d'amélioration qui permettent de créer de la valeur* »¹. Cette définition montre l'importance de contrôleur de gestion dans l'entreprise, et aussi la difficulté de ses tâches. C'est pour cette raison nous devons avoir au moins deux contrôleurs de gestion (contrôleur junior et son adjoint) dans l'entreprise.

Revenant aux modèles d'évaluation de contrôle de gestion proposé dans la section précédente, nous constatons que les deux auteurs ROUACHE & NEAULLAU n'ont pas donné une importance au facteur humain dans leur évaluation. Cette conclusion est appliquée sur le modèle de MOLEY et al. Tandis que DAVID AUTISSIER a pris en considération ce critère dans l'évaluation de la performance de contrôle de gestion.

Nous pouvons résumer cette comparaison dans un tableau :

¹SELMER (C), Op.cit, P.18.

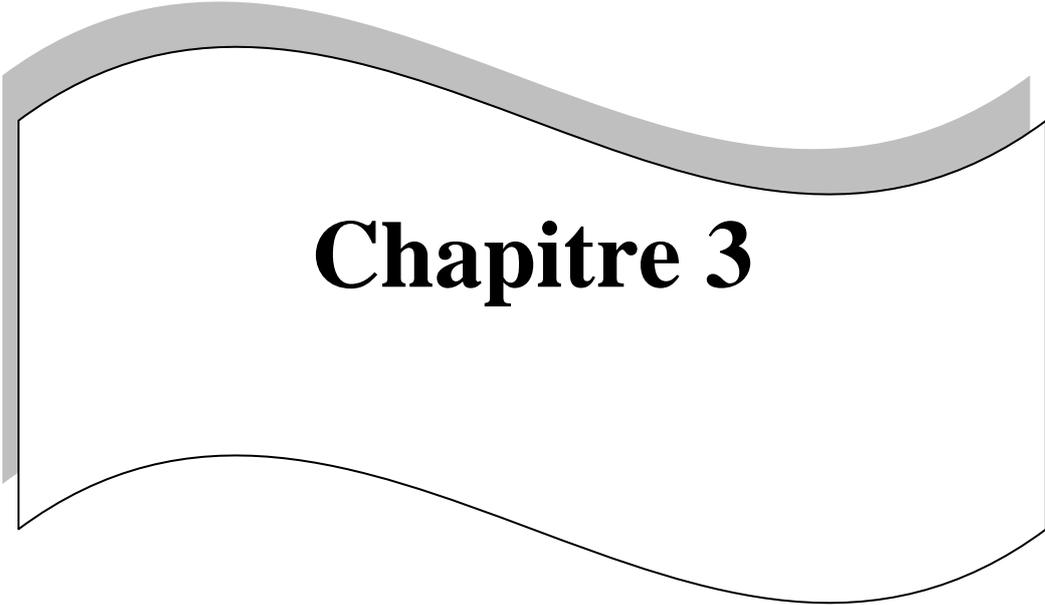
Tableau N° 02 : une synthèse sur les modèles d'évaluation

AUTEUR/CRITERES	LA RAPIDITE ET RESPECT DE DELAIS	COMMUNICATION	POSITIONNEMENT	RESSOURCES
RUACH & NEAULLAU	X			
DAVID AUTISSIER	X	X	X	X
MOLEY ET AL	X			

Source : élaborer par l'étudiante sur la base de la comparaison faite entre les modèles d'évaluations précédents.

Conclusion:

Ce chapitre a permis de prendre connaissance de la littérature sur l'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion. Quelques auteurs ont proposé des modèles pertinents et riches de par leur qualité, mais nous avons pu étudier essentiellement trois modèles. L'étude de ces trois modèles nous permet de dégager celui qui a été retenu pour l'évaluation du système de contrôle de gestion de l'entreprise SOCOTHYD qui est spécialisé dans la fabrication des produits parapharmaceutique et d'hygiène corporelles. Le modèle retenu c'est celui proposé par DAVID AUTISSIER, nous permettra d'évaluer les activités du contrôle de gestion ,les compétences de contrôleurs de gestion, l'organisation du système et enfin la satisfaction des clients du contrôle de gestion .



Chapitre 3

Chapitre 03 : Evaluation de la performance de contrôle de gestion de la SOCOTHYD

Après avoir abordé la partie théorique qui était autour du concept général du contrôle de gestion, la description de ces concepts ainsi les modèles d'évaluation de sa performance, on passera à la partie pratique.

Dans ce chapitre nous avons met en pratique des connaissances théoriques précédemment citées, pour cela nous avons choisi l'entreprise SOCOTHYD dont ce choix n'est pas arbitraire, mais c'est fait à la base d'un ensemble de critères dont le premier est que SOCOTHYD est une entreprise industrielle la première créer au territoire algérien, ainsi que l'existence d'un service contrôle de gestion, ce qui va nous permettre d'arriver à traiter en profondeur notre thème et essayer de répondre à la problématique posée.

En premier lieu, nous allons parler sur la présentation générale de la SOCOTHYD, en deuxième lieu, nous donnons une description de la structure contrôle de gestion et enfin nous allons évaluer la performance de cette structure.

SECTION 01 : Présentation de l'entreprise SOCOTHYD

Nous allons entamer la phase pratique de notre étude par une brève présentation de la SOCOTHYD. Cela nous permettra de faire une prise de connaissance générale de cette entreprise. Cette présentation portera sur l'historique, les missions, les objectifs, les ressources et la structure organisationnelle de la SOCOTHYD.

1. Description de la SOCOTHYD

Nous traitons la création de la SOCOTHYD, ses objectifs et ses produits.

1.1. La création de l'entreprise

La SOCOTHYD est une entreprise publique économique (EPE) constituée en la forme de société par action (SPA). Ses statuts et les règlements intérieurs sont régis par le code de commerce. Elle a été créée par arrêté interministériel du 17 avril 1970 rendant exécutoire la délibération n°01 du 11 mars 1970 de l'assemblée populaire de la wilaya de Tizi-Ouzou. Son statut avait évolué depuis, à la faveur de l'autonomie acquise par les entreprises du secteur public, elle est actuellement affiliée au portefeuille de la Société de Gestion des Participations de l'Etat « chimie pharmacie » GEPHAC, laquelle détient la totalité des actions libérées.

Son capital social est de 1170.000 .000, 00 DA, il est réparti en 11700 actions d'une valeur nominale 100.000,00 DA chacune.

La société a pour l'objet : La production et la commercialisation des produits Parapharmaceutiques tels que (produits de Cotons Hydrophiles, Produits de Gazes et Bandes Plâtrées) et les produits d'Hygiène corporelles (Serviettes périodiques et Couches pour Bébé).

Le siège social de la société de l'entreprise est sis aux Issers wilaya de Boumerdes, il est situé à l'Est de la capitale sur l'axe Alger-Tizi-Ouzou à 55 KM d'Alger et 45 KM de Tizi-Ouzou.

La SOCOTHYDE est organisée en mono unité, elle comprend deux (02) Sites :

- Le Site « Isser » : spécialisé dans la production des produits de pansements (Produits de Coton, de Gaze et Bande Plâtrée). Ce site représente une valeur de 56 327 KDA, réparti comme suit :

- Direction Générale, Atelier Bande Plâtrée et Magasin Produits Finis : 14 352 M²
- Atelier Sparadrap et terrain à proximité de la route communale : 29 556 M²
- Unité mère (Atelier Coton et Gaze): 22 881 M²
- Atelier Climatisation : 6 066 M²
 - Le Site «Bordj Menaïel» : spécialisé dans la production des articles d'hygiène corporelle avec une superficie de 12 490 M², d'une valeur de 1 251 KDA.

La SOCOTHYD est détentrice de la totalité des titres de propriété de son patrimoine. La superficie du terrain bâti et non bâti a été actualisée, sur la base des conclusions du bureau d'étude, retenu pour l'opération de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables, conformément au décret exécutif n° 07-210 du 04/07/2007.

Certificats et labels obtenus :

L'évolution économique, la réglementation relative aux dispositifs médicaux ainsi que l'ouverture du marché, ont conduit la SOCOTHYD à mettre en place un Système de Management Qualité (SMQ) et un Système de Management Environnemental (SME) qu'elle préserve et améliore en permanence et œuvre aussi à la mise en place d'un Système de Management de la Santé et Sécurité au travail en l'intégrant aux deux systèmes déjà existant.

Le tableau suivant retrace les Certificats obtenue par la SOCOTHYD

Tableau°03 : Les certificats et labels

DATE	CERTIFICATS ET LABELS
Avril 2001	Certification initiale SMQ - ISO 9002/94
Octobre 2002	Extension du champ de certification à l'atelier bande plâtrée
	Application de la directive 93/42/CEE – pour les produits de classe I
Novembre 2003	Certificat ISO 13488 :1996 relatifs aux dispositifs médicaux
Octobre 2004	Certification ISO 9001/2000
	Certificat ISO 13485/2003
	Marquage CE 0120 aux produits stériles, selon la directive 93-42/CEE – Annexe V
	Extension du champ de certification aux articles d'hygiène selon la norme ISO 9001/2000
Décembre 2009	Certification ISO 9001/2008
	Certificat ISO 13485/2003
	Marquage CE 0120 aux produits stériles, selon la directive 93-42/CEE – Annexe V
Avril 2012	Certificat ISO 14001/2004 ci-joint en annexe
Décembre 2013	Attestation de reconnaissance de la mise en place ISO 26000 ci-joint en annexe

Source : direction management qualité

1.2. Missions et objectifs de la SOCOTHYD

1.2.1. Missions de l'entreprise

Les missions de la SOCOTHYD sont :

- La fabrication et commercialisation de produits parapharmaceutiques et articles d'hygiène corporelle ;
- Le traitement du Coton et de la Gaze ;
- La commercialisation de gammes complémentaires telles que les bandes de crêpes, sparadrap...etc.

1.2.2. Objectifs de la SOCOTHYD

- Le maintien de l'entreprise de son statut de leader en dépit des concurrences ;
- Ouverture vers l'étranger ;
- Augmenter le chiffre d'affaire ;

- Création d'autres unités sur le territoire national ;
- Campagne de sensibilisation pour le consommateur local ;
- Augmenter la capitale confiance entre l'entreprise et le consommateur à travers son produit répondant aux normes internationales ;
- Des prix abordables défiant toutes les activités de la concurrence ;
- Prévoir des formations spécialisées.

1.3.Produits de la SOCOTHYD

La gamme par famille de produits de la SOCOTHYD est répartie comme suit :

- **Produits de Coton :** Les capacités annuelles en 2 équipes de produits de coton sont de 500 000 KG. La famille des produits coton se présente comme suit :
 - Coton Hydrophile : sachet 50 Gr, 100 Gr, 250 Gr, 500 Gr ;
 - Coton en Boules (Coton à Démaquiller et Coton Dermatologique) ;
 - Coton Cardé (500 GR) ;
 - Coton à Lustrer, Coton Mèche et Coton Nappe ;
 - Tampons Dentaires N° 08/10/12.
- **Produits de Gaze :** La famille des produits de Gaze se présente comme suit :
 - Bandes de Gaze Hydrophile avec une capacité annuelle de production de 12960000M²;
 - Bandes de Toile avec une capacité annuelle de production de 117 600M² ;
 - Pièce de Gaze Hydrophile avec une capacité annuelle de production de 12 960 000 M²;
 - Compresses Non stériles avec une capacité annuelle de production de 27 495 942 M² ;
 - Compresses Stériles avec une capacité annuelle de production de 4 000 000M²;
 - Compresses Oculaires Stériles et Non Stériles avec une capacité annuelle de production 50 000M² ;
 - Bandes Elastiques avec une capacité annuelle de production de 153 600M².

➤ **Bandes Plâtrées :**

La fabrication de la bande plâtrée, avec une capacité annuelle de production de 800 000M².

➤ **Produits de Sparadrap :**

- Sparadrap multi extensible ;
- Sparadrap micropore ;
- Sparadrap perforé et non perforé.

➤ **Produits de Bandes de Crêpe:**

- Toutes Dimensions (4mx5cm, 4mx7cm, 4mx10cm, 4mx15cm, 4mx20cm)

➤ **Produits d'Hygiène Corporelle :**

- Couche Bébé et Couches Culottes 1er âge, 2ème âge, 3ème âge;
- Serviettes hygiénique normale et extra mince.

2. La structure organisationnelle de la SOCOTHYD

La structure organisationnelle de la SOCOTHYD est un élément essentiel pour la bonne marche de la société qui permet de préciser les niveaux de responsabilité et les canaux de communication.

Cependant, Le 25 Février 2012, la SOCOTHYD a connu une modification en ce qui concerne sa structure organisationnelle. Ces différents changements ont été opérés dans le but de promouvoir la technicité et professionnalisme, d'améliorer la qualité de service et mieux répondre aux exigences de la clientèle.

L'organigramme de la SOCOTHYD est chapoté par le Président Directeur Général (PDG) suivi par la Direction Générale Adjoint(DGA). Cette dernière est le responsable de sept directions. Les missions de chacune sont détaillées comme suit :

➤ **La Direction Générale (DG)**

La mission de la direction générale est chargée de concevoir, choisir, définir et conduire, la politique générale de l'entreprise à court, moyen et long termes. Elle a des missions concernant l'entreprise, le personnel, les actionnaires, les clients, l'environnement et le conseil d'administration. A ce titre, elle doit tout mettre en œuvre pour garantir :

✓ **A l'entreprise**

- Une croissance rentable (définie par des objectifs chiffrés) ;
- Le renforcement de son image et de sa position sur le marché ;
- La gestion de l'entreprise et l'organisation des différentes fonctions en dotant celles-ci des moyens nécessaires pour accomplir leurs missions et rendre l'entreprise plus performante.

✓ **Au personnel**

- Une rémunération au moins conforme aux pratiques de la profession ;
- Des conditions de travail reconnues satisfaisantes ;
- Des possibilités d'évolution de carrière.

✓ **Aux actionnaires**

- La juste rémunération des capitaux investis.

✓ **Aux clients**

- Une satisfaction durable des besoins par une qualité maîtrisée des produits et des services, dans le respect des délais et des coûts annoncés.

✓ **A son environnement**

- Le respect de contraintes légales, fiscales, civiques et environnementales.

✓ **Au conseil d'administration**

- Un compte rendu fidèle de la situation (bilan), de l'exploitation (compte de résultat), des prévisions.

Elle a un rôle pivot dans l'organisation, d'anticipation, de supervision et de contrôle.

Le conseil d'administration, peut, dans le respect de la loi et des statuts, étendre ou réduire les missions de la direction générale.

➤ **Direction Finance et Comptabilité (DFC)**

Elle suit les activités relatives à l'élaboration des états financiers. Elle réalise généralement les tâches suivantes :

- La comptabilisation de toutes les opérations de l'entreprise ;
- L'élaboration des états financiers ;
- Faire l'analyse financière en traitant tous les comptes de gestion et du bilan, ainsi les ratios.

➤ **Direction Commerciale (DC)**

Elle est chargée :

- D'élaborer la politique commerciale de la SOCOTHYD et d'assurer la promotion de l'image de marque afin d'accroître les ventes de celle-ci ;
- De faire le recouvrement de toutes les créances de l'entreprise ;
- De faire les études de marché afin de connaître les besoins de sa clientèle pour les satisfaire ;
- De définir de nouvelles orientations (stratégie / politique / objectifs) ;
- De fidéliser les clients et comprendre les raisons de la perte d'un / des client(s) ;
- De comparer la mesure interne des performances avec la perception du client.

➤ **Direction Système Management Qualité (SMQ)**

Généralement, cette direction effectue les tâches suivantes :

- La réalisation d'une veille réglementaire en matière d'environnement ;
- Révision de l'analyse et le programme environnemental conformément à la procédure en vigueur ;
- La réalisation des contrôles qualité à la réception et en cours de production des matières premières, emballages, produits chimiques et marchandises ;
- Suivi du prestataire chargé de l'entretien quotidien des bureaux et sanitaires ;
- Entretien des espaces verts ;
- Vérification des moyens de prévention et d'évacuation (Ambulances- Equipements) ;
- Relevés des Indicateurs mensuels : Sonorité, Taux de gravité, Taux de fréquence.

➤ **Direction Ressource Humaine (RH)**

La direction des ressources humaines a pour mission la gestion et le développement des ressources humaines ainsi que les relations de travail. Elle effectue principalement les tâches suivantes :

- L'élaboration de la politique sociale de l'entreprise ;

- L'établissement d'un système de management des ressources humaines basé sur des analyses quantitatives et qualitatives nécessaires à une gestion des ressources humaines adaptée à l'entreprise ;
- La planification des besoins en ressources humaines (quantité - qualification - temps), et la participation dans l'élaboration des organigrammes, dans la détermination des effectifs et les études de poste ;
- La mise en œuvre du système de management des ressources humaines notamment en matière de gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences, de recrutement, intégration, rémunération et la formation ;
- Le pilotage de l'application du système de motivation du personnel ;
- Le respect de la législation sociale, de la convention collective de l'entreprise, du règlement intérieur et des procédures internes en veillant à sauvegarder le climat de travail.

➤ **Direction Approvisionnements (DA)**

La direction approvisionnements est responsable de l'ensemble des activités d'achats et d'approvisionnements de l'entreprise. A ce titre, elle doit :

- Participer au choix des axes de développement et de la stratégie achat de l'entreprise, concernant les marchés d'études, services, fournitures et travaux ;
- Elaborer le plan et le budget prévisionnel des approvisionnements, et assurer son exécution une fois adopté ;
- Rechercher la motivation du personnel placé sous sa responsabilité ;
- Rendre compte à la direction générale.

➤ **Direction des Moyens**

La direction moyens est responsable de gérer l'ensemble des moyens nécessaires au bon fonctionnement des activités de l'entreprise, ces moyens concernent : l'outil informatique, les mobiliers, les infrastructures, les fournitures de bureaux, le parc roulant ainsi que le volet médecine de travail. A ce titre, elle doit :

- Etablir le ou les plans de travail de la fonction moyens, et le soumettre à la direction générale pour approbation ;

- Proposer le budget annuel de la fonction Moyens Généraux et en suivre l'exécution une fois adopté ;
- Gérer les immobilisations de l'entreprise (infrastructures, équipements informatique mobiliers de bureaux et parc roulant) ;
- Etablir les bilans périodiques ;
- Rendre compte à la direction générale.

➤ **Direction de Production**

Elle est chargée de la fabrication des produits parapharmaceutique et d'hygiène corporelle, de la maintenance des équipements de production et de soutien.

Pour ce faire, elle est composée de quatre structures à savoir : la sous-direction fabrication, la sous- direction maintenance, la sous-direction fabrication articles d'hygiène et le bureau d'études /méthodes et ordonnancement.

Elle veille afin de réaliser les tâches suivantes :

- Optimiser le rapport (délai - qualité) / coût de fabrication des produits. (objectif) ;
- Optimiser la productivité du parc machines et des ressources humaines dans la limite de ce qu'il est nécessaire de produire. (objectif) ;
- Améliorer et faire évoluer les processus de fabrication dans les ateliers ;
- Suivre l'évolution de la technologie en matière d'équipements, de produits, de matières premières et de procédés ;
- Suivre l'évolution technologique des équipements ;
- Veiller au respect des dispositions en matière d'hygiène, de sécurité industrielle et de médecine du travail ;
- Rendre compte à la direction générale.

➤ **Cellule Audit**

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui a pour principales missions :

- Donner à la SOCOTHYD une assurance, à travers une évaluation objective, sur le degré de maîtrise des fonctions de l'entreprise conformément aux procédures de gestions et toutes autres dispositions prédéfinies ;

- Vérifier que les règles et procédure de gestion instaurées par l'entreprise et/ou exigences légales sont respectées et appliquées de façon conformes au prescrit ;
- Formuler en toute indépendance une opinion ou des conclusions sur un processus, un système ou tout autre aspect de la gestion de l'organisation ;
- Formuler des propositions pour renforcer l'efficacité des procédures ;
- Rendre compte à la direction générale de la situation organisationnelle de l'entreprise pour permettre le dégagement d'actions correctives (réajustements) à même de supprimer/réduire les dysfonctionnements et améliorer les procédures de gestion.

➤ **Cellule Contrôle de Gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise adoptée et le moyen mis en œuvre sur le terrain.

A cet effet le contrôle de gestion :

- Participe à l'élaboration des objectifs de l'entreprise, en mettant en place un plan budgétaire annuel ;
- Aide à définir les budgets annuels et moyens nécessaires (humain, financier, techniques) Pour chaque objectif ;
- Suit en permanence les réalisations des différentes structures ;
- Collecte les informations quantitative et qualitative qu'ils lui sont nécessaires pour le contrôle interne à l'entreprise ;
- Met en évidence les écarts significatifs entre les prévisions et les réalisations et analyse les causes de cet écart avec les responsables opérationnelles ;
- Peut ajuster les prévisions en fonction des écarts constatés, qui sont influencés par des facteurs externes.

➤ **Cellule Organisation et Système d'Information**

Cette cellule elle est chargée de :

- Etudier l'organisation de l'entreprise et son fonctionnement pour mettre en adéquation permanente les structures et les objectifs ;
- Diriger l'élaboration des systèmes et procédures de gestion et veiller à leur mise en œuvre une fois adoptés (pour les systèmes) et validées (pour les procédures) ;

- Suivre la mise en œuvre du plan directeur information (ERP).

➤ **Cellule Juridique**

La cellule juridique a pour missions de :

- Donner des conseils sur des problèmes ou actions ayant des implications juridiques ;
- Organiser l'application du droit ;
- Respecter et faire respecter la législation et la réglementation et de les adapter aux besoins de l'entreprise par l'étude et l'interprétation des textes juridiques ;
- Défendre les intérêts de l'entreprise ;
- Suivre les problèmes relatifs aux contentieux ;
- Etudier de façon permanente et analyse la législation, réglementation, et la jurisprudence ;
- Assurer les contacts avec les tribunaux et les organes juridiques spécialisés.

3. Les ressources de la SOCOTHYD

3.1.Ressources humaines

La SOCOTHYD est dotée d'un potentiel humain assez important qui œuvre pour le fonctionnement harmonieux de l'entreprise. L'effectif du personnel est de 612 agents au 31 décembre 2015. Son évolution sur les trois dernières années répartie par catégorie socioprofessionnelle est présentée dans le tableau ci – après :

Tableau N04: Evolution d'effectifs

Elément	2013	2014	2015
Cadre dirigeant	07	07	05
Cadre supérieur	29	25	26
Cadre moyens	72	78	72
Maitrise	63	59	61
Exécution	442	457	448
Effectif global	613	626	612

Source : Rapport d'activité 2015, cellule contrôle de gestion.

3.2.Ressources matérielles

Pour la production de produits para-pharmaceutiques et d'hygiènes corporelles la SOCOTHYD dispose d'un immobilier et mobilier de 3 459 592 637.58 DA qui est mis à la disposition de l'ensemble de ses directions.

3.3.Ressources financières

Les moyens financiers dont dispose la SOCOTHYD afin de réaliser ses missions sont de nature interne et externe. Les moyens internes ce sont les recettes réalisées au cours de l'exercice tandis que les moyens externe ce sont les crédits accordées auprès de Banque Nationale d'Alger.

Le tableau ci-après représente quelques ressources financières de la SOCOTHYD pour les années 2014 et 2015 :

Tableau N°05 : Les ressources financières de la SOCOTHYD

	2015	2014
Capital émis	1 170 000 000,00	1 170 000 000,00
Primes et réserves - Réserves consolidés	289 117 084,64	175 101 833,16
Endettement net	1 347 820 470,01	1 292 418 792,75
TOTAL	2 806 937 554,65	2 637 520 625,91

Source : Etats financiers 2015, Direction Finance et Comptabilité.

Section 02 : la description de contrôle de gestion de la SOCOTHYD

Cette section sera consacrée à la description des pratiques existantes du système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD.

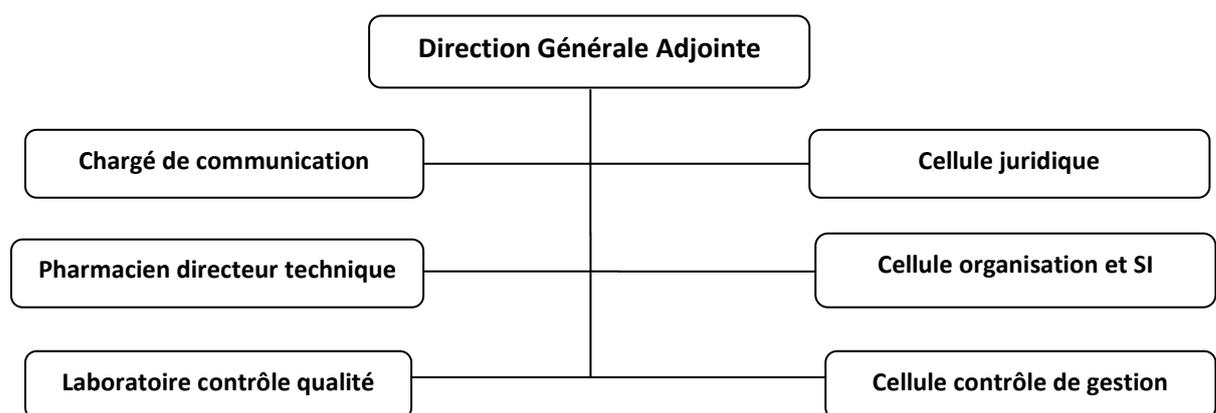
1. Positionnement, ressources et client de contrôle de gestion

1.1. Positionnement de service contrôle de gestion.

La cellule contrôle de gestion est attaché hiérarchiquement à la DGA afin de piloter la performance de la SOCOTHYD en sa globalité. Cette position donne plus de légitimité au contrôleur de gestion car elle favorise une certaine interdépendance du contrôleur qui lui donne des pouvoirs d'intervention plus importants et une certaine autonomie dans la réalisation de ses missions. En plus, le contrôleur de gestion joue un rôle de conseiller au Président Directeur Général, Direction Général Adjoint et aux autres directions de l'entreprise.

L'absence d'un organigramme dédié pour cette cellule s'explique par le nombre réduit de son équipe. En effet, cette cellule est gérée par une seule personne tandis que son organigramme sera établi lorsque le nombre de personnel excède quatre contrôleurs de gestion.

Figure N°12 : positionnement de contrôle de gestion



Source : cellule contrôle de gestion.

1.2. 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. Dans le SOCOTHYD nous avons trouvé un seul contrôleur de gestion qui effectue les différentes prestations à l'aide d'un outil informatique basique (ordinateur et imprimante).

1.3. Clients du service contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'adresse aux opérationnels mais aussi aux décideurs de l'entreprise en vue de leur permettre d'avoir une idée plus précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de l'entreprise et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs.

Le cas de la SOCOTHYD, les prestations de la cellule contrôle de gestion s'adressent à tous les décideurs afin de favoriser la performance de l'entreprise. En effet, toutes les directions, cellules et départements de la SOCOTHYD sont considérés comme étant les clients du contrôle de gestion. Toutefois, les clients principaux sont le président directeur général et la directrice générale adjointe.

2. Processus de contrôle de gestion :

2.1. Phase de planification.

La planification stratégique consiste à fixer les objectifs de la SOCOTHYD à long terme. Pour atteindre ces objectifs, il est nécessaire d'en échelonner la réalisation dans le temps, en définissant des objectifs intermédiaires, horizon d'un an.

2.2. 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). Cette phase consiste :

- ✓ à mesurer les écarts entre le résultat prévus et le résultat obtenu, afin d'identifier si des actions correctives sont nécessaires ;
- ✓ à identifier les causes d'un dérapage éventuel, afin d'imposer les actions correctives.

3. Pratiques de contrôle de gestion chez SOCOTHYD.

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

3.1. 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 SOCOTHYD puisqu'il sert de point de départ aux tâches de prévision, de pilotage ou de contrôle.

3.1.1. Elaboration des budgets.

L'élaboration de budget est faite par le chef de département de contrôle de gestion en collaboration avec la DGA et les différentes structures de l'entreprise.

La préparation pour l'élaboration de budget de la SOCOTHYD commence au mois de septembre et s'achève au plus tard le 31 décembre.

Généralement, Les prévisions budgétaires sont arrêtées en adoptant une politique axée sur :

- ✓ L'augmentation du volume de production ;
- ✓ L'accroissement du chiffre d'affaires ;
- ✓ L'acquisition de nouvelles parts de marché, avec le lancement de nouveaux produits ;
- ✓ La mobilisation des moyens nécessaires pour poursuivre la stratégie arrêtée en termes de recouvrement des créances.
- ✓ La prise en considération de la tendance d'évolution de la monnaie nationale
- ✓ La réduction des coûts ;
- ✓ L'amélioration des résultats ;

Une fois que les objectifs sont fixés définitivement, à partir d'un plan d'action 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.

➤ **Budget des ventes.**

Il est l'expression chiffré des ventes par type de produit de la SOCOTHYD, en quantité et en valeur .Il est élaboré par la direction commerciale.

➤ **Budget de production.**

Le budget de production est l'expression chiffrée des quantités à produire pour répondre à la demande de marché. Le programme de production est arrêté en fonction :

- Des besoins des ventes ;
- Du niveau des stocks ;
- Les capacités de production de l'entreprise ;

Il est élaboré par la direction de production.

➤ **Budget des approvisionnements.**

La politique arrêtée pour l'élaboration du programme d'approvisionnement est d'éviter à la fois les ruptures de stocks qui perturbent les activités de la production et le sur stockage qui pénalise la trésorerie de l'entreprise.

Ce budget d'approvisionnement est arrêté d'une part, en fonction des besoins de la production en matières premières, emballages, produits chimiques et des besoins des ventes en marchandises, et d'autre part par le niveau des stocks.

Aussi, le coût d'achat appliqué sur les approvisionnements a pris en considération la tendance d'évolution de la monnaie nationale.

Il est élaboré par la direction des approvisionnements.

➤ **Budget des ressources humaines.**

Ce budget est élaboré par la direction des ressources humaine, il comporte les prévisions concernant les évolutions des effectifs par catégories socioprofessionnelles, les frais de personnels et les frais de formation.

➤ **Budget des investissements.**

Dans le cadre du plan d'assainissement et de développement présenté par l'entreprise, la SOCOTHYD prévoit un budget d'investissement qui contient les prévisions en termes des extensions, les renouvellements et les maintenances des différents matériels. Ainsi, il met le point sur les ressources nécessaires à leur financement.

➤ **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 ajoutée (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).

✓ **Coûts 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.

3.1.2. Contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire au sein de la SOCOTHYD consiste à la confrontation des réalisations budgétaire aux prévisions, afin de dégager les écarts. Ces écarts font l'objet d'une analyse qui permet de proposer des actions correctives afin d'éviter les dépassements budgétaires.

3.2.Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil de pilotage qui permettra d'assurer le suivi opérationnel des activités et d'évaluer les décisions stratégiques. Le contrôleur de gestion élabore son tableau de bord avant le 7 de chaque mois afin d'informer le président directeur général sur la situation de son entreprise, et groupe CHIMUNDUS afin d'informer le groupe sur la situation de la filiale.

Le choix des indicateurs du tableau de bord a été fait au niveau de groupe en collaboration avec le contrôleur de gestion de la filiale.

Ce tableau compare les réalisations et les prévisions, en déterminants le taux d'évolution des indicateurs suivants :

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

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

➤ **Collecte des données.**

Cette tâche consiste à collecter toutes les données nécessaires à l'élaboration du TB auprès de différentes directions de l'entreprise. En effet, chaque structure prépare un rapport qui comporte toutes les opérations faites pendant le mois et le transmette à la cellule contrôle de gestion au plus tard le 4 du mois.

➤ **Traitement des données :**

Cette phase consiste à analyser les données reçues et les comparer à celle reçue antérieurement.

Lorsqu'une anomalie est constatée, le contrôleur de gestion contacte le responsable concerné afin de corriger l'information et les indicateurs seront calculés.

➤ **L'illustration des données :**

Elle consiste à dessiner des tableaux, des diagrammes pour faciliter leur interprétation.

➤ **Analyse et interprétation des indicateurs :**

Une fois que les données seront traitées on passe à :

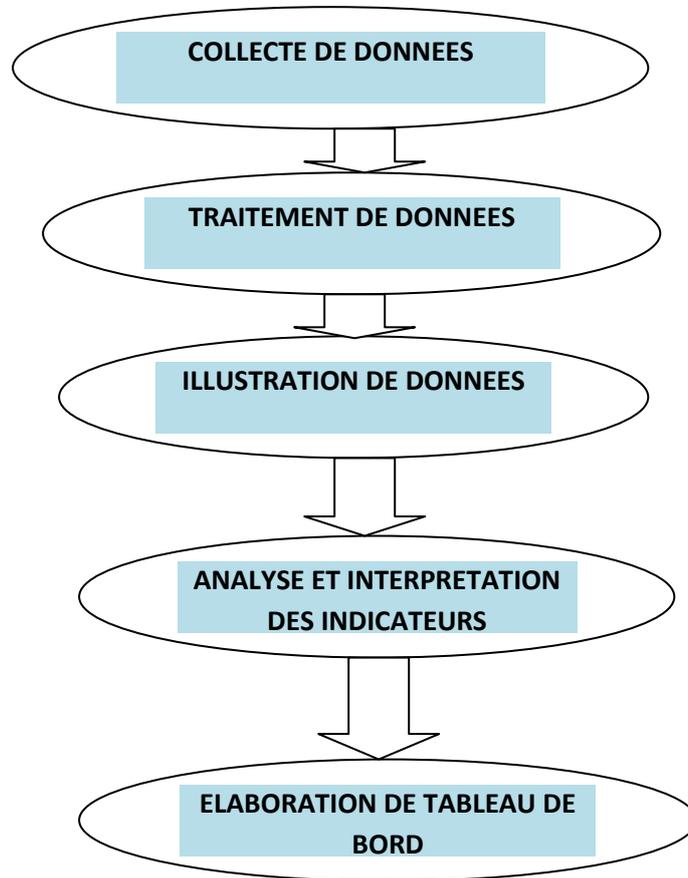
- analyser chaque indicateur, faire une comparaison par rapport à la prévision et par rapport à la valeur de la même période de l'année précédente;
- déterminer le comportement de cet indicateur en calculant son taux d'évolution ou de dégression ;
- formuler des commentaires pour chaque résultats obtenus et de proposer les recommandations ;
- l'édition des projets de documents élaborés.

Le support utilisé pour la réalisation de cette tâche est le logiciel de traitement de texte Microsoft Word et EXCEL. Ce travail est fait sur la période allant du 04 au 07 de chaque mois.

➤ **L'élaboration du tableau de bord :**

Cette phase consiste à regrouper l'ensemble des indicateurs calculés et commentés dans un seul document.

Figure N°13 : Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord



Source : Elaborer par l'étudiante à partir des informations reçus sur la procédure d'élaboration de tableau de bord

3.3. 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 CHIMINDUS, sur l'état et l'évolution des unités décentralisées et donc sur la performance de la SOCOTHYD. Il sert à rendre compte du degré de réalisation des objectifs.

Ces rapports comprennent deux types d'informations :

- ✓ **Une information quantitative** : le contrôleur de gestion compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.
- ✓ **Une information qualitative**: le contrôleur de gestion identifie les causes des écarts et définit des actions correctives.

3.3.1. Le rapport de gestion

Il contient la comparaison, les analyses et les commentaires entre deux exercices différents mais portant sur la même période, par exemple le rapport d'activité de premier trimestre de l'année 2016 / 2015. Pour le SOCOTHYD le canevas de ce rapport est déterminé par le Conseil d'Administration (CA) en collaboration avec le contrôleur de gestion de l'entreprise.

En premier lieu, il est nécessaire d'ouvrir le rapport par :

- ✓ Les faits marquants : qui caractérise l'activité de l'entreprise durant l'exercice tels que : l'évolution de CA et de résultat net, le taux des importations et exportation,...ect.
- ✓ L'analyse de marché comporte les situations des réalisations des budgets prévus avec des tableaux d'évolutions, des graphiques de comparaisons et des analyses des ces évolution.

❖ Production :

Elle consiste à déterminer le volume de production, taux de réalisation, le taux d'évolution ... etc, entre deux exercices différents mais portent sur la même période et par famille de produit.

❖ Le chiffre d'affaire :

Le contrôleur de gestion détermine les prévisions, les réalisations, le taux d'évolution et de réalisations du chiffre d'affaire par famille de produits et en globalité.

L'analyse des taux de réalisations et de prévisions est faite de manière précise avec des commentaires pertinents dont lesquels le contrôleur de gestion s'interroge sur les causes d'un écart positif ainsi négatif.

❖ **Approvisionnement :**

Le contrôleur de gestion détermine les achats en matière première, emballage, les produits chimiques, les marchandises et autres achats, le taux de réalisation des achats et leurs évolutions en faisant une distinction entre achats locaux et achats à l'étranger.

La situation de stocks en produit fini, matière première et marchandise est analysée en déterminant la part relative de chacune par rapport au chiffre d'affaire.

❖ **Ressources humaines :**

Cette partie donne les informations sur les effectifs de la SOCOTHYD. Une analyse pertinente porte sur les mouvements de personnels, les formations, apprentissages, stages pratiques, les frais de personnels, climat sociale (promotions, sanctions disciplinaires, absentéismes), en déterminant leurs taux d'évolution et de réalisation.

❖ **L'investissement et mise à niveau :**

Dans cette partie le contrôleur de gestion détermine le cout d'investissement nécessaire selon les besoins de chaque service.

❖ **Situation financière et comptable :**

Le contrôleur de gestion donne des commentaires et des explications sur l'état des stocks, des créances, les dettes fournisseurs, les dettes bancaires, les SIG...etc.

❖ **Action en matière de Management Qualité, Environnement, Santé et Sécurité :**

Une analyse faite sur la maitrise documentaire, la maitrise de non-conformité, les évolutions de projet en matière de sécurité.

❖ **Action en matière de médecine de travail :**

Le contrôleur de gestion élabore le bilan de l'activité médicale qui comporte les différentes visites médicales, les accidents du travail. Une analyse comparative entre deux périodes différentes est faite afin de remédier les écarts.

3.3.2. 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 groupe CHIMINDUS.

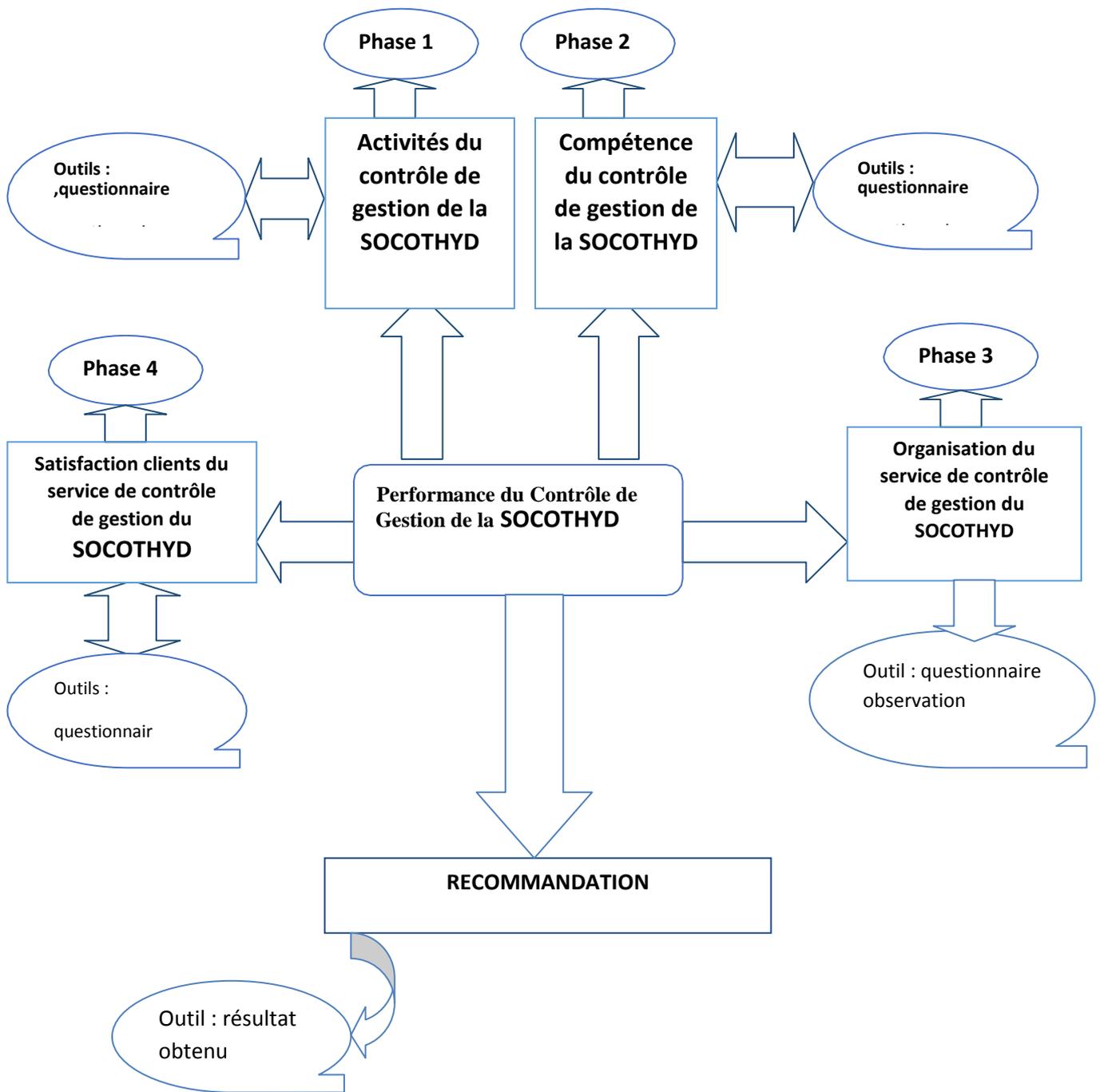
Section 3 : Evaluation du contrôle de gestion de la SOCOTHYD

Cette partie fera l'évaluation de compétences du contrôle de gestion de la SOCOTHYD, son organisation, les outils utilisés à travers l'évaluation des ses activités et enfin de la satisfaction des ses clients. Ces différentes évaluations se résument à celles des pôles organisation, activité, compétence et satisfaction des clients. Les résultats de l'évaluation de ces trois pôles nous permettront de prendre connaissance du niveau de performance globale du système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD.

1. le modèle d'analyse

Afin d'évaluer la performance de service de contrôle de gestion de la SOCOTHYD, nous allons utiliser le modèle proposé par DAVID AUTISSIER. Le schéma suivant résume le modèle suivi durant notre étude :

Figure N°14 : le modèle suivie



Source : Elaboré par l'étudiante.

2. l'évaluation des pôles de contrôle de gestion :

2.1.Evaluation du pôle activité :

Pour évaluer ce pôle, 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° 3).

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 :

$$\text{Taux de réalisation de chaque activité} = \frac{\text{Total score obtenu}}{4 * \text{nombre de questions posées}} * 100$$

Une fois le taux des différentes activités trouvés, on passe à la détermination du taux d'activité global qui sera déterminé par l'application de la formule suivante:

$$\text{Taux de l'axe activité} = \left(\sum \text{taux de réalisation de chaque activité} / \text{nombre d'activité} \right) * 100$$

La détermination de ce taux est présentée dans le tableau suivant :

Tableau N°06: Détermination du taux d'activité global du contrôle de gestion de la SOCOTHYD

Activités	Score réalisé
Activité schéma analytique	87%
Activité costing	50%
Activité budgétaire	100%
Activité tableau de bord	75%
Activité de gestion des actifs	25%
Activité de veille benchmarking	20%
Activité évaluation d'entreprise	20%
Activité informatique de gestion	20%
Taux global de l'axe activité	49.62%

Source : Elaboré par l'étudiante sur la base d'un questionnaire.

Pour le volet activité, le premier constat est que les activités traditionnelles du contrôle de gestion c'est-à-dire les schémas analytiques, le calcul des coûts, le budget, les tableaux de bord sont réalisés. Par contre, les activités nouvelles du contrôle de gestion (évaluation, veille et benchmarking, informatique de gestion, gestion d'actifs) ne sont pas mises en place.

Concernant l'activité de calcul des coûts, il faut dire que les coûts sont calculés à la demande de la hiérarchie c'est-à-dire le contrôleur de gestion ne calcule plus les coûts sauf sur demande de la direction générale. Mais au début de l'année 2016, le contrôleur de gestion de la SOCOTHYD en collaboration avec l'entreprise TECHNOSOFT ont met en place un logiciel permettant de calculer les coûts selon la méthode de section homogène de manière permanente.

L'activité schéma analytique est réalisée mais le constat fait est qu'il ne fait pas l'objet de réingénierie périodique. Cela est un facteur de baisse de performance de contrôle de gestion.

Le budget est élaboré à la SOCOTHYD dans les meilleures conditions. Le calendrier budgétaire tel que défini par la direction générale et autre responsables est bien respecté. Généralement, le budget soit prêt au plus tard le 31/12, et la SOCOTHYD ne connaît

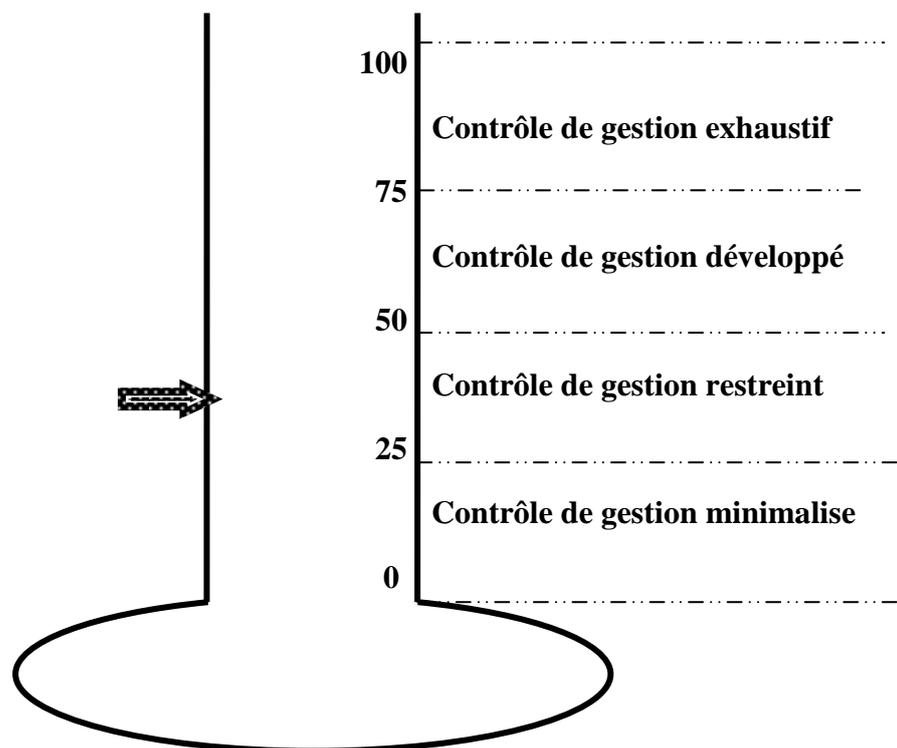
jamais un dépassement de cette date.

Chaque direction élabore son budget, mais le contrôle budgétaire est effectué par le contrôleur de gestion.

L'activité d'édition du tableau de bord est faite mais le problème c'est que les informations collectées peuvent être remises en causes. Concernant ces informations, elles viennent au siège parfois avec du retard alors que le tableau de bord d'un mois N doit être édité au plus tard le 07 du mois N+1, ce qui peut permettre à la direction générale de prendre des décisions en temps opportun et réel.

L'ensemble de ces évaluations ont donné comme taux global d'activité le taux de 40.62% vu que le contrôle de gestion devrait avoir huit (08) grandes activités et que seulement quatre (04) sont réalisées.

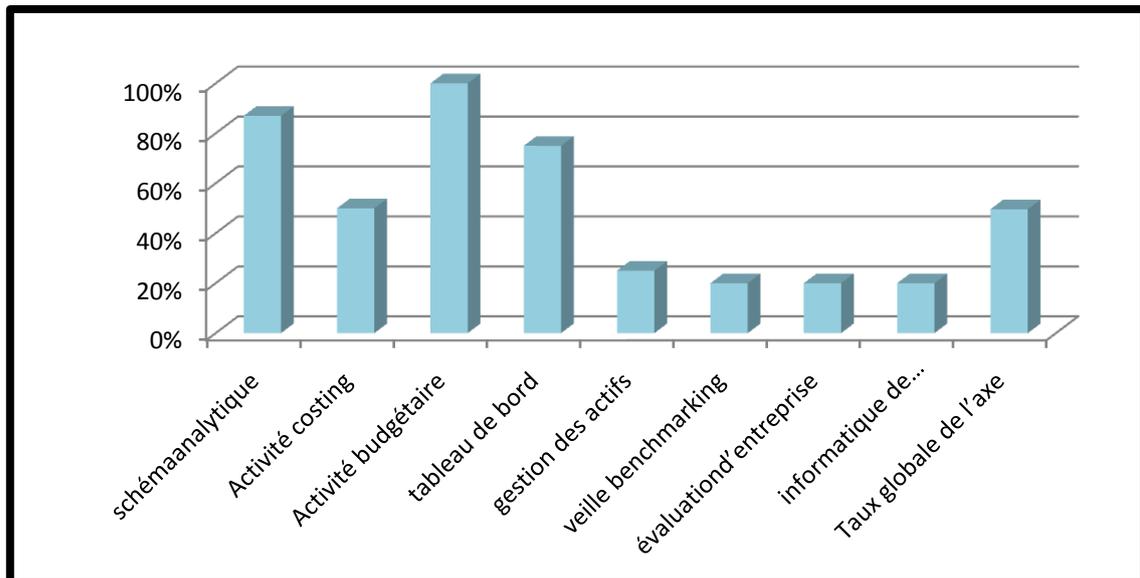
Figure N° 15 : Baromètre de taux de réalisation de l'axe activité du contrôle de gestion.



Source : Elaborer par l'étudiante.

Le taux obtenu nous permettra de classer l'axe activité comme restreint qui signifie que le fonctionnement de contrôle de gestion est orienté essentiellement sur les budgets et les couts. Les activités évoluées sont très peu réalisées.

Figure N°16: Histogramme des taux de l'axe activité du service contrôle de gestion.



Source : Elaborer par l'étudiante.

2.2.Evaluation du pôle compétence :

L'évaluation des compétences nous permettra de connaître le niveau connaissance et de maîtrise du personnel de contrôle de gestion de la SOCOTHYD. Afin procéder à cette évaluation nous avons élaboré un questionnaire de compétence qui 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°4).

$$\text{Taux de chaque type de compétences} = (\text{résultat obtenu} / 4 * \text{nombre de questions posées}) * 100$$

Après avoir calculé le taux de chaque type de compétence on passe au calcul du taux de l'axe compétence suivant la formule suivante :

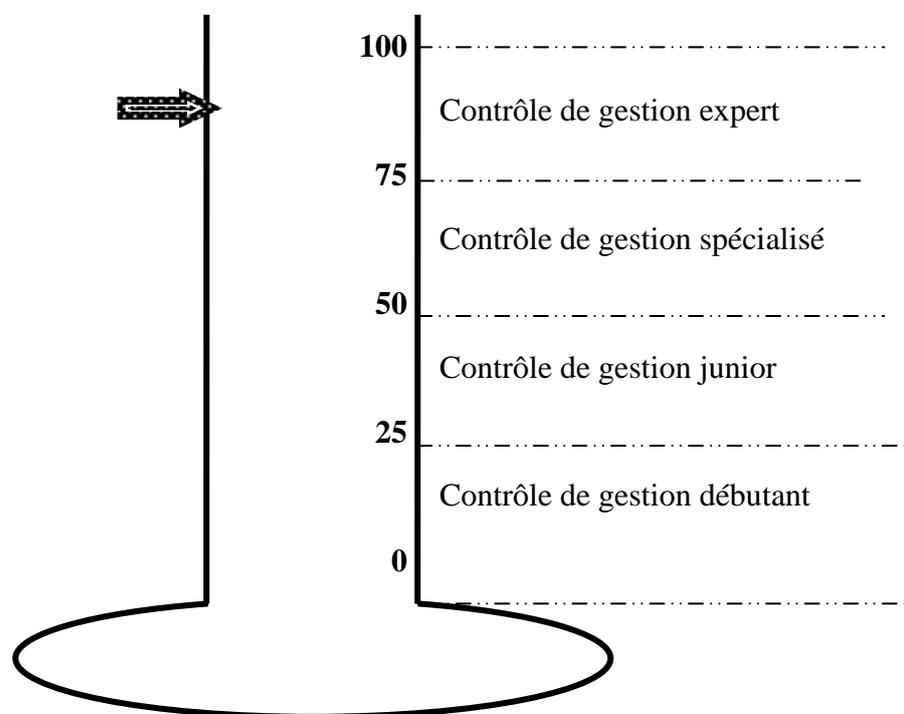
$$\text{Taux de l'axe compétence} = \sum \text{des taux de chaque compétence} / \text{nombre de type de compétence}$$

Tableau N°07: Détermination du taux de compétence du service contrôle de gestion.

Compétences	Score réalisé
Activité schéma analytique	85%
Activité costing	76.6%
Activité budgétaire	95.8%
Activité tableau de bord	54%
Activité de gestion des actifs	46%
Activité de veille benchmarking	40%
Activité évaluation d'entreprise	49%
Activité informatique de gestion	30%
Compétences techniques	59.5%
Compétences métiers	90.5%
Compétences comportementales	94.8
Taux de l'axe compétence	81.6%

Source : Elaboré par l'étudiante sur base d'un questionnaire.

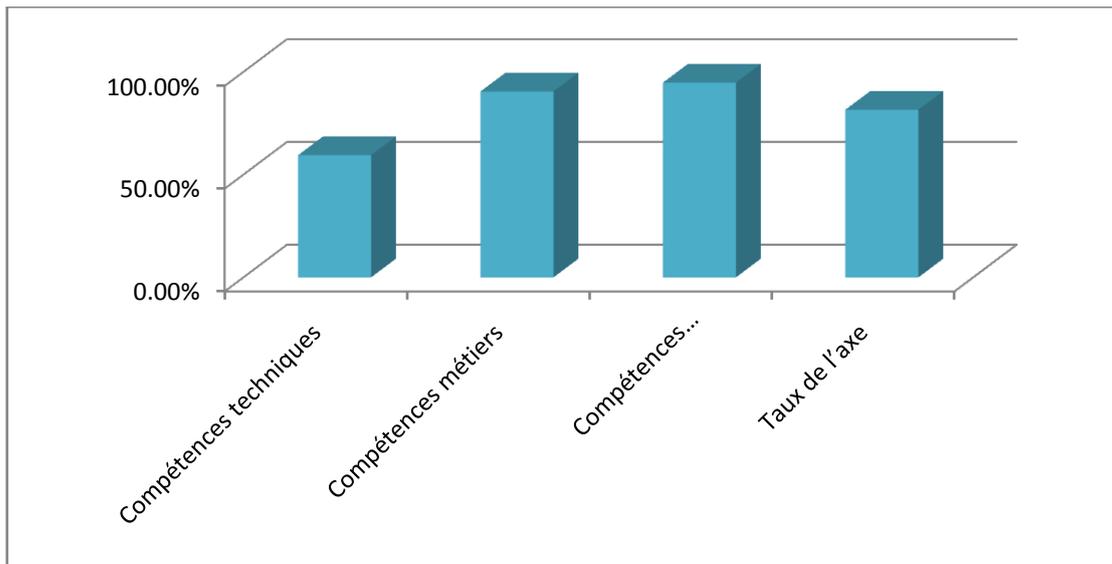
Figure N°17: Baromètre de taux de réalisation de l'axe compétences du service contrôle de gestion.



Source_: Elaborer par l'étudiante.

A partir de cette évaluation, nous constatons que le contrôleur de gestion de la SOCOTHYD peut être considéré comme un expert, avec une bonne connaissance dans tout les domaines.

Figure N°18: Histogramme des taux de l'axe compétences du service contrôle de gestion.



Source_: Elaboré par l'étudiante.

2.3. Evaluation du pôle organisation

Il s'agira ici d'évaluer le positionnement, le fonctionnement du contrôle de gestion ainsi que les effectifs qu'il utilise pour ses activités.

L'atteinte de cet objectif a été effective grâce aux questionnaires distribués au responsable du service de contrôle de gestion ainsi à 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°5).

La formule de calcul est la suivante :

$$\text{Le taux de chaque élément} = (\text{total score obtenu} / 4 * \text{nombre de questions posées}) * 100$$

En suite :

Taux de l'axe organisation = Σ des taux de chaque élément / nombre d'élément

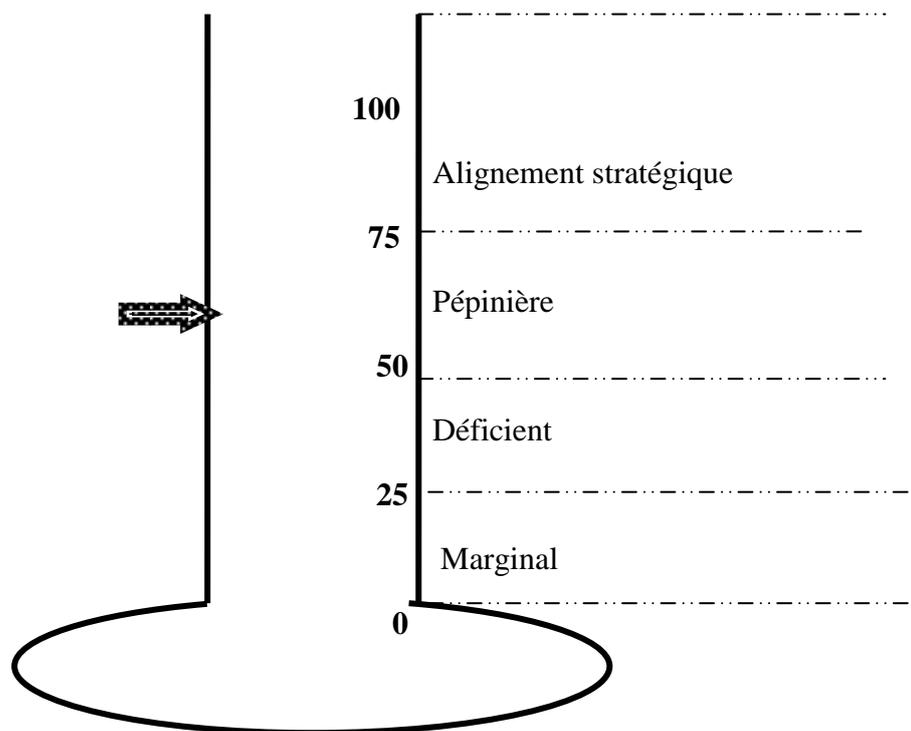
Tableau N° 08: Détermination du taux de l'axe organisation du service contrôle de gestion de SOCOTHYD.

Eléments	Score réalisé
Positionnement du service	95%
Fonctionnement du service	50%
Ressources du service	40%
Taux global de l'axe organisation	61.6%

Source : Elaborer par l'étudiante.

Ce résultat a été obtenu suite au déroulement des questionnaires avec les responsables concernés. Des différentes réponses que nous avons eu, il ressort que le positionnement du contrôle de gestion est considéré comme adéquat par la grande partie des responsables, ainsi en ce qui concerne le fonctionnement, les résultats obtenus est acceptable. Concernant les effectifs, beaucoup de responsables s'accordent sur le fait qu'il y a un manque car un seul contrôleur de gestion ne peut pas faire toutes les tâches toute seul.

Figure N°19: Baromètre de taux de réalisation de l'axe organisation du service contrôle de gestion

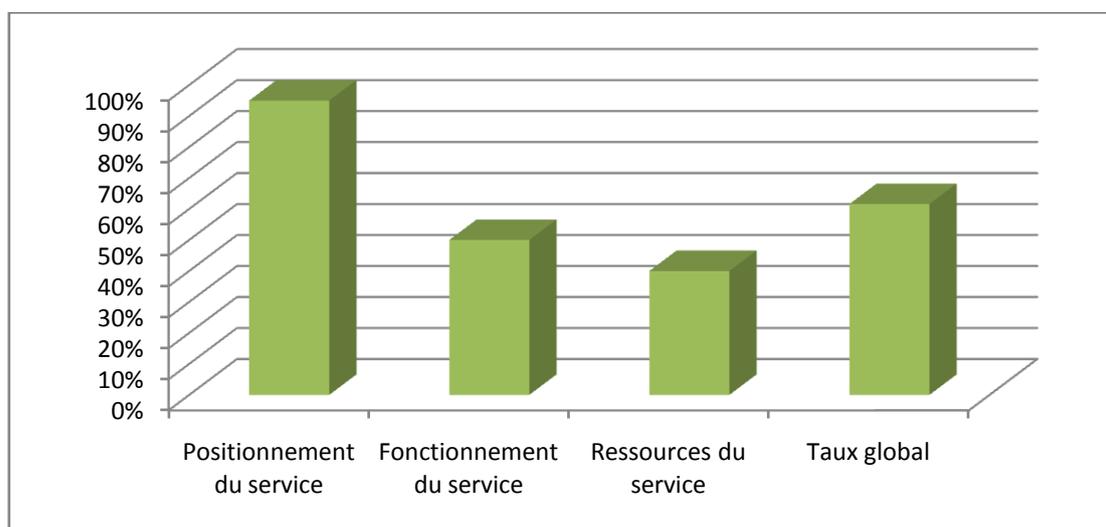


Source : Elaborer par l'étudiante.

En sommes d'après le taux d'organisation obtenu, le contrôle de gestion de la SOCOTHYD peut être considéré comme pépinière sur le plan de l'organisation et pourra prendre des mesures afin de développer cette tendance.

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 »

Figure N°20: Histogramme des taux d'axe organisation du service contrôle de gestion.



Source : Elaboré par l'étudiante.

2.4. Evaluation du pôle satisfaction des clients :

L'évaluation de ce pôle consistera à déterminer le niveau de satisfaction des services utilisant les prestations du contrôle de gestion. Même si la direction générale est l'un des plus grands utilisateurs des prestations du contrôle de gestion, nous avons retenus un échantillon composé de responsable de chaque direction.

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°6).

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

$$\text{Taux de client} = (\sum \text{Taux de chaque client} / \text{nombre de client}) * 100$$

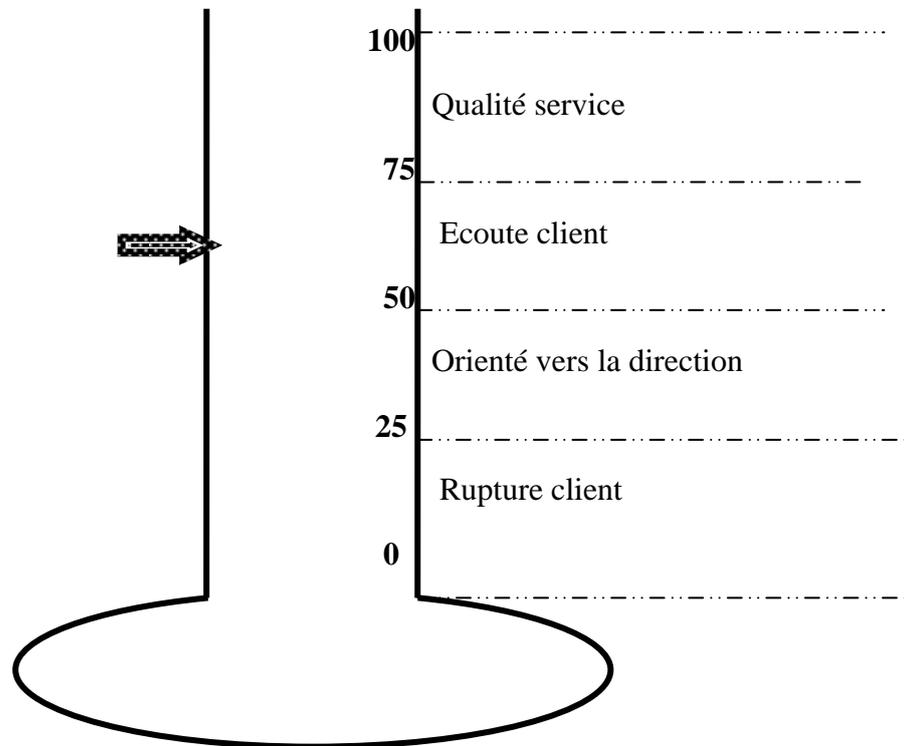
Tableau N° 09: Evaluation de l'axe outputs du service contrôle de gestion.

Clients	Taux
Direction approvisionnement	60.2%
Direction comptabilité et finance	50%
Direction production	52.2%
Direction ressources humaines	45.6%
Direction générale	85.4%
Direction commerciale	49.2%
Direction management qualité	58.7%
Taux global de l'axe client	57.32%

Source : Elaborer par l'étudiante.

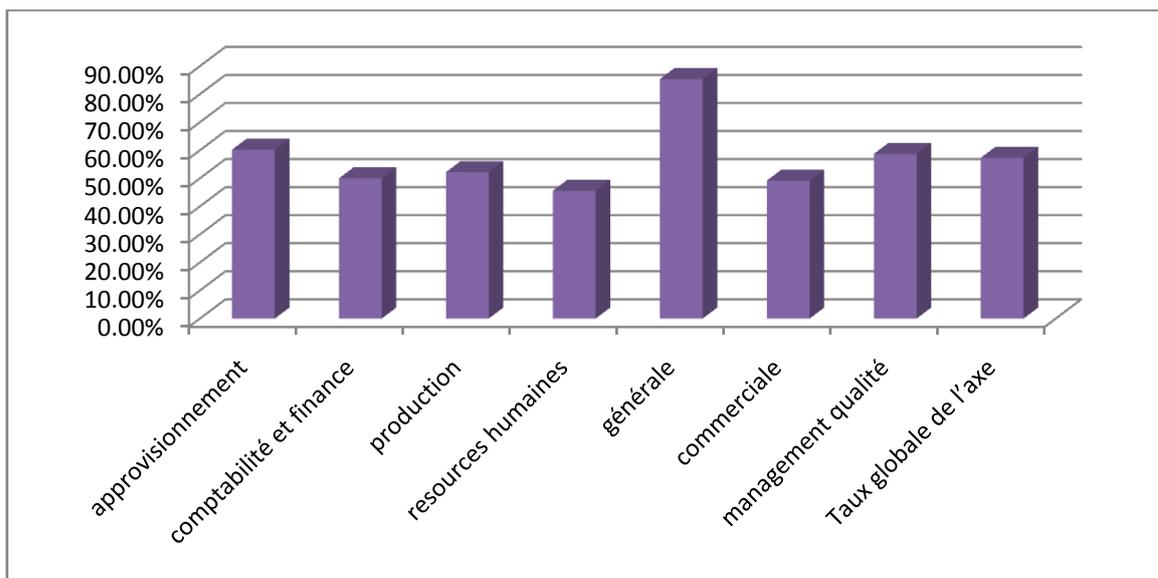
Les responsables concernés ont plutôt reconnu que le contrôle de gestion parfois les aidait dans l'accomplissement de leurs tâches surtout lors de l'élaboration du budget. Comme nous l'avons dit le plus grand utilisateur des services du contrôle de gestion est la direction générale.

Figure N°21: Baromètre de taux de satisfaction client du service contrôle de gestion.



Source : Elaboré par l'étudiante.

Figure N° 22: Histogramme des taux de l'axe clients du service contrôle de gestion



Source : Elaboré par l'étudiante.

2.5. Evaluation de la performance globale du contrôle de gestion de la SOCOTHYD

Le taux de performance globale du contrôle de gestion de la SOCOTHYD découle de la moyenne des taux obtenus pour les différents pôles, on le calcule comme suit :

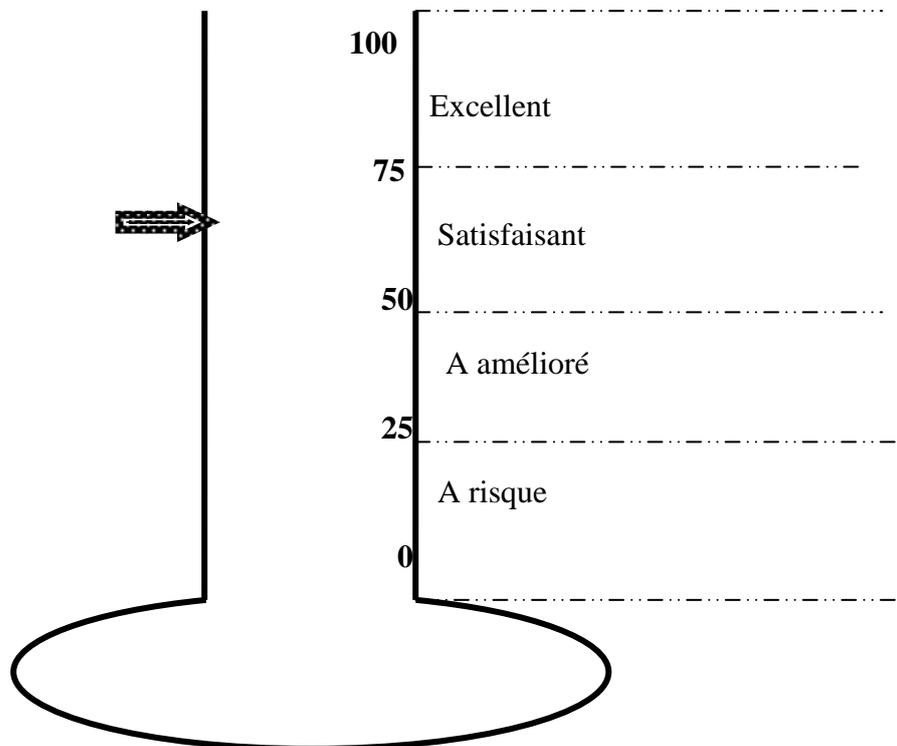
$$\text{Taux global de performance de contrôle de gestion} = \frac{\sum \text{taux des 4 axes}}{\text{nombre de axes}}$$

Tableau N° 10: Synthèse d'évaluation.

Les axes dévaluation	Taux
Activités	40.6%
Compétences	83.6%
Organisation	61.6%
Clients	57.3%
Taux global	60.2%

Source : Elaboré par l'étudiante.

Figure N°23: Baromètre de la performance globale du service contrôle de gestion.



Source : Elaborer par l'étudiante.

Le taux globale de contrôle de gestion est de 60.2%, ce taux est jugé la fonction de contrôle de gestion satisfaisante. Ce qui signifie que les réalisations de contrôle de gestion sont acceptables, il 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. Ce taux est obtenu par un niveau élevé sur quelques dimensions et des taux très bas sur d'autres. Ce qui démontre que malgré les compétences élevés de contrôleur de gestion de la SOCOTHYD mais il base sur les pratiques traditionnelles de contrôle de gestion. Cela revient nombre très restreint de son équipe.

3. Forces, faiblesses de contrôle de gestion et recommandations

3.1. Les forces et les faiblesses de contrôle de gestion

L'interprétation de ces différents taux donne lieu aux forces et faiblesses du contrôle de gestion de la SOCOTHYD qui sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 11: Forces et faiblesses du contrôle de gestion de la SOCOTHYD

Pôles d'évaluation	Constats	
	Forces	Faiblesses
Activités	<ul style="list-style-type: none"> - Découpage de la SOCOTHYD en centres de responsabilités; - Utilisation des tableaux de bord pour informer la direction générale. - Elaboration des rapports ; - Elaboration de budget ; - La mise en place d'un logiciels de calcule des couts ; 	<ul style="list-style-type: none"> - Un contrôle de gestion traditionnel parce qu'il ne réalise pas les pratiques évolués; - Le contrôle de gestion ne réparti pas les charges selon des clés de répartition bien définie pour chaque direction, la méthode de comptabilité analytique n'est pas adapté aux activités de l'entreprise; - Non réalisation de tableau de bord pour les directions fonctionnelles et opérationnelles; - Manque d'un tableau de bord prospectif ; - Absence d'un système de comptabilité analytique ;

compétences	-La bonne maitrise de contrôleur de gestion de son métier.	- Manque de ressources humaines, -La non exploitation de compétence de contrôleur de gestion ;
Organisation	- Le positionnement de contrôle de gestion est adapté au cotexte de la SOCOTHYD. - La cellule contrôle de gestion possède un manuel qui retrace l'organisation du service et de l'ensemble de ses procédures;	-L'effectif des contrôleurs de gestion est insuffisant au regard de la quantité de travail à abattre; -L'absence de progiciel adapté aux activités du contrôle de gestion.
Clients	- Satisfaction de la direction générale ; -Satisfaction des directions pour l'assistance apportée par le SCG lors de l'élaboration du budget ;	- Manque de satisfaction des directions fonctionnelles à cause de la non- assistance du contrôle de gestion pour certaines activités; -Non satisfaction des directions fonctionnelles parce que le contrôle de gestion ne leur propose pas des outils adaptés à leurs besoins.

Source : Elaborer par l'étudiante.

3.2.Recommandations pour l'amélioration du contrôle de gestion

Des recommandations sont proposé afin d'améliorer la performance de contrôle de gestion de la SOCOTHYD. Ces recommandations seront faites par pôle.

➤ Recommandations pour le pôle activités

En vue d'améliorer le taux global d'activité, il est suggéré :

- ✓ La mise en place de certaines activités nouvelles du contrôle de gestion et la maîtrise des anciennes activités. Les activités à mettre en place seront celles d'évaluation d'entreprise et d'informatique de gestion c'est-à-dire le design du SI de l'entreprise;
- ✓ L'utilisation d'un système de comptabilité par activité pour le calcul des coûts. Cela permettra une meilleure répartition des charges, des coûts qui serviront de

base fiable de prise de décision puis enfin ces coûts peuvent être utilisés pour la gestion stratégique des coûts et charges de l'entreprise;

- ✓ L'élaboration de tableau de bord spécifique à chaque direction. Ces tableaux de bord qui seront mis en place permettront aux responsables fonctionnels et opérationnels de maîtriser leurs activités et aussi ils auront des indicateurs clés pour suivre les évolutions de leurs activités ;
- ✓ La mise en place d'un tableau de bord prospectif ;
- ✓ La mise en place d'un système de comptabilité analytique.

➤ **Recommandation pour le pôle compétence**

Pour accroître le taux de performance de la SOCOTHYD, nous recommandons :

- ✓ Une utilisation maximale des compétences des contrôleurs de gestion pour améliorer le service contrôle de gestion et les activités de la SOCOTHYD.
- ✓ Amélioration de service de contrôle de gestion par le recrutement de personnes qualifiées ;

➤ **Recommandations pour le pôle organisation**

Pour accroître les performances de la cellule contrôle de gestion de la SOCOTHYD, il faut que son organisation soit adaptée au contexte de l'entreprise et à la nature du travail à abattre. Pour cela nous proposons :

- ✓ le recrutement des contrôleurs de gestion afin que leur nombre soit suffisant pour accomplir leur tâches.
- ✓ La mise en place d'un progiciel de gestion intégré dédié à l'ensemble des activités du contrôle de gestion et son interconnexion avec tous les centres de responsabilités de la SOCOTHYD. Cela servira à une meilleure collecte des informations et servira en même temps de support pour le système d'information. Ce progiciel simplifiera l'élaboration du budget, du calcul des coûts, la réalisation du tableau de bord et les différentes analyses faites par le contrôle de gestion.

➤ **Recommandations pour le pôle satisfaction des clients de la cellule contrôle de gestion**

Pour permettre une meilleure satisfaction des clients du SCG de la SOCOTHYD, nous proposons :

- ✓ L'assistance du contrôle de gestion aux directions fonctionnelles et opérationnelles dans l'exécution de leur mission.

- ✓ Procéder à des études et à l'ingénierie d'outils adaptés au fonctionnement des directions opérationnelles et fonctionnelles de la SOCOTHYD.

Conclusion

Le présent chapitre nous a permis de prendre connaissance de la SOCOTHYD et de son environnement. Cela a été fait à travers la section 1 de ce chapitre. Après cette présentation de la SOCOTHYD, nous avons procédé à la présentation du système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD et des différents outils qu'il utilise ainsi que la manière d'utiliser ces outils. Cela nous a permis de découvrir de long en large le système de contrôle de gestion de l'entreprise sous toutes ces dimensions. Après cela nous avons fait l'évaluation du système selon le modèle de David Autissier. Cette évaluation nous a donné des résultats sous forme de taux, ainsi nous avons trois (04) taux concernant les évaluations. Il s'agit du taux d'activité qui est de 40.62%, du taux de compétence est 81.6%, du taux de d'organisation de 61.6%, et du taux de satisfaction des clients de 57.3%. La moyenne de ces différents taux nous a donné un taux de performance global de 60.2% pour le système de contrôle de gestion, ce qui nous permet de donner des recommandations afin d'optimiser le système.

Le contrôle de gestion est un processus permettant le pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel les réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance de l'entreprise. Il a pour mission de s'assurer que l'activité opérationnelle réalise la stratégie à moindre coût.

L'objectif principal de notre travail était celui de déterminer des paramètres permettant d'évaluer le système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise, en mettant en évidence les faiblesses et les maîtriser, les forces et les renforcer.

Durant notre stage, nous avons procédé à une évaluation du système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD. Pour réussir cette évaluation nous avons développé dans la partie théorique le cadre conceptuel. Nous avons pu déterminer, d'une part, les concepts clés de contrôle de gestion, ses différents outils, d'autre part, la notion de la performance de contrôle de gestion ainsi les modèles d'évaluation de cette performance.

Nous avons opté à un modèle d'analyse appuyé sur les techniques de collectes de données pour réaliser une bonne évaluation de la performance de contrôle de gestion. Ce modèle est celui proposé par DAVID AUTISSIER.

Notre évaluation est axée sur quatre principaux axes à savoir :

- Axe activités ;
- Axe compétence ;
- Axe organisation ;
- Axe satisfaction client.

Constats et tests d'hypothèses :

Les principaux résultats de la recherche sont :

Le contrôle de gestion et le lien reliant le stade stratégique et celui opérationnel, tout en influençant les comportements des hommes de manière à répondre aux exigences de l'organisation. La structure organisationnelle est considérée comme étant un facteur d'influence sur la fonction de contrôle de gestion, c'est celle qui la positionne au sein de l'entité. Toute entreprise doit prendre en considération le type d'activité qu'elle exerce dans la pratique de cette fonction dans les entreprises.

La démarche du contrôle de gestion, peut être résumée en : « prévoir, mesurer ; agir ». La première étape en l'occurrence la planification consiste à fixer les objectifs, choisir le plan d'action et ajuster les ressources selon les besoins. La seconde et la dernière étape est la mesure et l'analyse de résultats dont deux boucles prennent places : la boucle de régulation en vue de réguler le plan d'action et la boucle d'apprentissage en vue d'évoluer le choix des objectifs.

Pour exercer pleinement ses activités le service de contrôle de gestion utilise principalement, le budget, le tableau de bord, le reporting, comme outil de contrôle de gestion.

La qualité des prestations de contrôle de gestion sont fortement influencés par les compétences détenues par son équipe ;

Le positionnement de contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a une influence sur le type et la qualité des informations fournies par le contrôleur de gestion.

Cependant, en tenant compte de notre sujet de recherche, nous pouvons souligner à travers les lectures et l'enquête (questionnaire) effectuée au sein de la SOCOTHYD , après avoir évidemment le traitement des données, nous permet d'confirmer la **1^{ère} hypothèse** qui stimule que le contrôle de gestion est vue comme une fonction support qui permet une gestion rationnelle de moyens de l'entreprise, 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.

Nous avons aussi confirmer la **2^{ème} hypothèse** qui soutient que le rôle du contrôle de gestion consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de décider et d'assurer le devenir de l'entreprise, en mettant à leur disposition les informations les plus exactes et les plus rapides sur la situation de l'entreprise.

Nous avons aussi affirmé la **3^{ème} hypothèse** qui stipule que l'appréciation de contrôle de gestion est faite à travers un modèle d'évaluation fonctionnel qui permet de dégager un jugement sur la qualité des activités de contrôle de gestion, ses compétence, son organisation et enfin sur la satisfaction de ses clients.

Notre recherche nous permet également de confirmer l'hypothèse principale qui soutient qu'on peut mesurer la performance de contrôle de gestion afin de le rendre efficace et efficient.

Suggestions :

A partir de notre recherche, nous pouvons proposer les suggestions suivantes :

- Choisir un positionnement adéquat pour le contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise pour qu'il puisse avoir les informations nécessaires à son travail.
- Chercher une meilleure combinaison des ressources et des activités pour le contrôle de gestion.
- Adapter les activités du contrôle de gestion aux besoins de pilotage de la stratégie de l'entreprise.
- Organiser des binomiales avec des experts de l'externe, ou bien avec des employés expérimentés dans le même domaine en interne afin de transférer leur savoir-faire.

Perspectives de la recherche :

Le travail que nous avons mené auprès de la SOCOTHYD, particulièrement dans le service contrôle de gestion nous a permis d'évaluer la performance de ce service mais aussi de relever des interrogations qui méritent des réponses afin de progresser la performance de cette fonction. Ces questions sont :

- Qui sont les clients de contrôle de gestion ?
- Quelles compétences les contrôleurs de gestion doivent-ils posséder ?
- Comment le contrôle de gestion peut-il être un instrument de changement dans l'entreprise ?
- Est-ce que les pratiques de benchmarking peuvent être intégrées au contrôle de gestion ?

Résumé

Présent dans la plupart des entreprises, le contrôle de gestion est un ensemble de techniques utilisées pour la maîtrise, et le suivi de la gestion de l'entreprise en vue d'atteindre l'efficacité et l'efficience des ressources de l'organisation.

De part sa fonction le contrôle de gestion occupe, une place très importante dans l'entreprise. Etant donné que l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience des ressources demeurent, une priorité constante pour les dirigeants. Son bon fonctionnement et donc nécessaire, indispensable, voir déterminant pour la prise des décisions

Certaines entreprises sont confrontées en permanence à des problèmes de maîtrise de leur gestion souvent liés, à un manque (ou une inexistence de suivi), d'évaluation de contrôle de gestion efficace de son mode de fonctionnement. En d'autre terme des problèmes résultants d'une part, de la non maîtrise du système de contrôle de gestion par certains responsables, et d'autre part, de l'inexistence d'outils et de méthodes performantes.

L'objectif principal de notre thème est d'évaluer, le système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise Publique Economique (SOCOTHYD) spécialisé dans la fabrication de produits parapharmaceutiques et d'hygiène corporelle. Cela à travers de différents critères d'évaluation, s'appuient sur ses missions, compétences, son organisation ...ect, en répondant à la problématique suivante : Comment évaluer la performance de contrôle de gestion ?

Forces trouvées, faiblesses décelées avec des remèdes proposés dans l'accomplissement de notre étude de système de contrôle de gestion de la SOCOTHYD.

Ouvrages :

- ALAZARD C .et SEPARI S., *Contrôle de gestion : Manuel & applications*, DECF 7, 6^{ème} Edition, Dunod, 2004.
- ALAZARD C. et SEPARI S., *Contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, éditions Dunod, Paris, 2010.
- AUTISSIER (D) : *mesurer la performance de la fonction commerciale*, Edition d'organisation, paris, 2008.
- AUTISSIER (D), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Ed Organisation, Eyrolles, Paris.
- BADDACHE (F) : *Le développement durable*, Eyrolles, Paris, 2010.
- BARATY C .et Monaco L: *le contrôle de gestion*, Edition Gualino, 2013, Paris.
- Bernard Martory, :*contrôle de gestion sociale : Salaires, masse salariale effectifs, compétences, performances*, 8^{ème} édition, Vuiber.
- BOISVERT H., *le contrôle de gestion vers une politique renouvelée*, édition renouveau pédagogique, Paris, 1991.
- BOUIN X. et SIMON F, *Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements*, 2^{ème} Edition, Dunod, 2004.
- Bouquin H., (1991), *Le contrôle de gestion*, 2^{ème} Edition, Presses Universitaires de France.
- BOUQUIN H., *Le contrôle de gestion*, 5^{ème} Edition, PUF, Paris, 2001.
- Bouquin(H), *Le contrôle de gestion*, 6^{ème} Edition, PUF, Paris, 2005.
- Brigitte Doriath et autres, *comptabilité et gestion des organisations*, 6^{ème} édition ; DUNOD.
- BRIGITTE(D) et alii, *comptabilité et gestion des organisations*, 6^{ème} édition ; DUNOD.
- BURLAUD A. et alii. *Contrôle de gestion*, Vuibert, 2004.
- Chaipillo E et alii : *le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique*, Dunod, 3^{ème} Edition, 2008.
- CLAUDE A .et SABINE S, *le contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, éditions Dunod, Paris, 2010.

- DOHOU-RENAUD (A) : *Les outils d'évaluation de la performance environnementale: Audits et indicateurs environnementaux, Comptabilité, Contrôle et Audit*, Strasbourg, 2009.
- ERFI (Equipe de Recherche sur la firme et l'Industrie), Université de Montpellier, *Initiation à la gestion*, Edition Eyrolles, Paris, 1991.
- Eric margotteau, *Contrôle de gestion*, DECF,U.V.7, ellipes, 2001.
- GIRAUD (F) et alii, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Gualino editeur, 2eme édition.
- GUDJ et alii : *contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3^{ème} édition, Edition Organisation, Paris, 1998.
- JAULANT (P) et QUARES (M-A), *Méthodes de gestion : Comment les intégrer*, Editions d'Organisation, 2004.
- Langlois.I, Bonnier.C et Bringer.M, Contrôle de gestion, BERTI Editions, Alger, 2008, , p.18.
- LOININIG H., MALLERT V., « Le Contrôle de Gestion Organisation et Mise en Œuvre », Ed. DUNOD, 2ème édition, Paris, 2003.
- LORINO (P) : *méthodes et pratiques de la performance*, Edition d'Organisation, Paris, 1998.
- Margerin J., (1988), *Bases de la gestion budgétaire*, 1ère Edition, Editions d'Organisation.
- MARTORY (B), *Contrôle de gestion sociale : Salaires, masse salariale effectifs, compétences, performances*, 8 ème édition,Vuibert.
- MEIER (O), *Dico du manager*, édition DUNOD, paris, 2009..
- Norbert, GUEDJ, *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3 ème édition, 2001, édition d'organisation.
- PAGER(J) et CNTPP : *Manuel du délégué pour l'environnement* ,2^{ème} Edition, GTZ GmbH, Alger, 2008 .
- Peter Drucker, « What Strategic Planning Is » dans : *Management. Tasks, Responsibilities, Practices*, Heinemann, 1973, P.125.
- RENE (D) : *L'ambiguïté de la notion de responsabilité en contrôle de gestion*, Institut de Management Public, 2001.
- ROUACH(M) et NAULLEAU (G) : *Le contrôle de gestion bancaire et financier*, Revue banque Edition, 2 ème édition.

- SELMER (C), *La boîte à outils du contrôle de gestion*, édition DUNOD, Paris, 2013.

Revue :

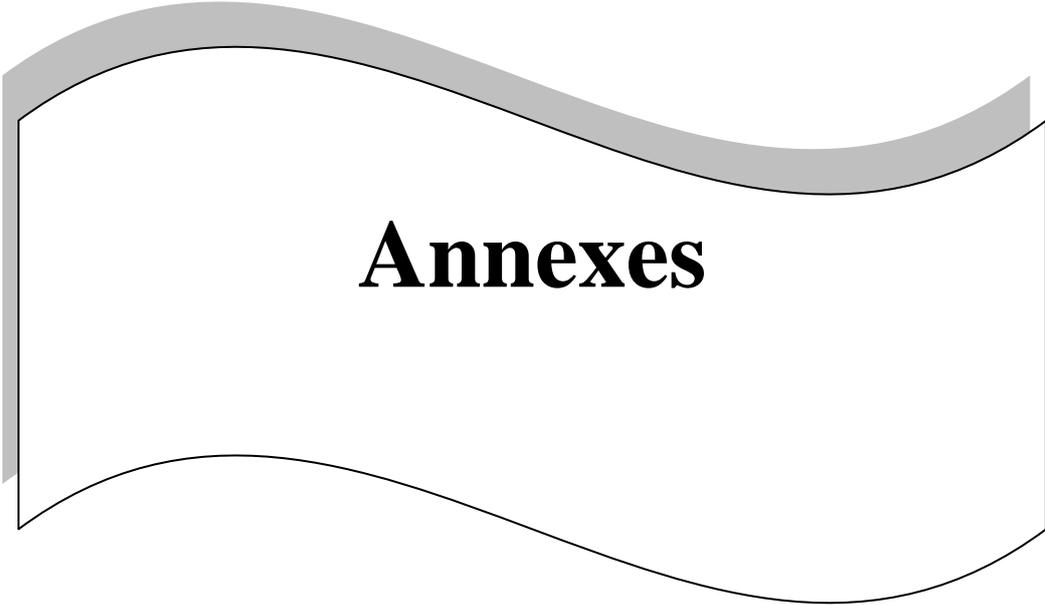
- A. MIKOL, La comptabilité environnementale doit-elle être normalisée?, *Revue Française de Comptabilité*, N° 272, Novembre 1995, pp 32-37.
- Capron M. (2000), « Comptabilité sociale et sociétale », in Colasse B. (ed.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Ed. Economica,
- JP. LAFONTAINE, Enseignement et management de l'information: Le cas de la comptabilité environnementale, *Revue: Comptabilité, Audit et Contrôle*, France, 2002.
- Luc Janicot, « Les systèmes d'indicateurs de performance environnementale (IPE), entre communication et contrôle », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2007, p. 47-67.

Dictionnaires :

- BACRY (C) ; dictionnaire encyclopédique Larousse ,2^e édition, Paris ; 2001.
- De BOISLANDELLE , *Dictionnaire de gestion, vocabulaire ; concepts et outils*, édition ECONOMICA , Paris ; 1998 .

Sites internet :

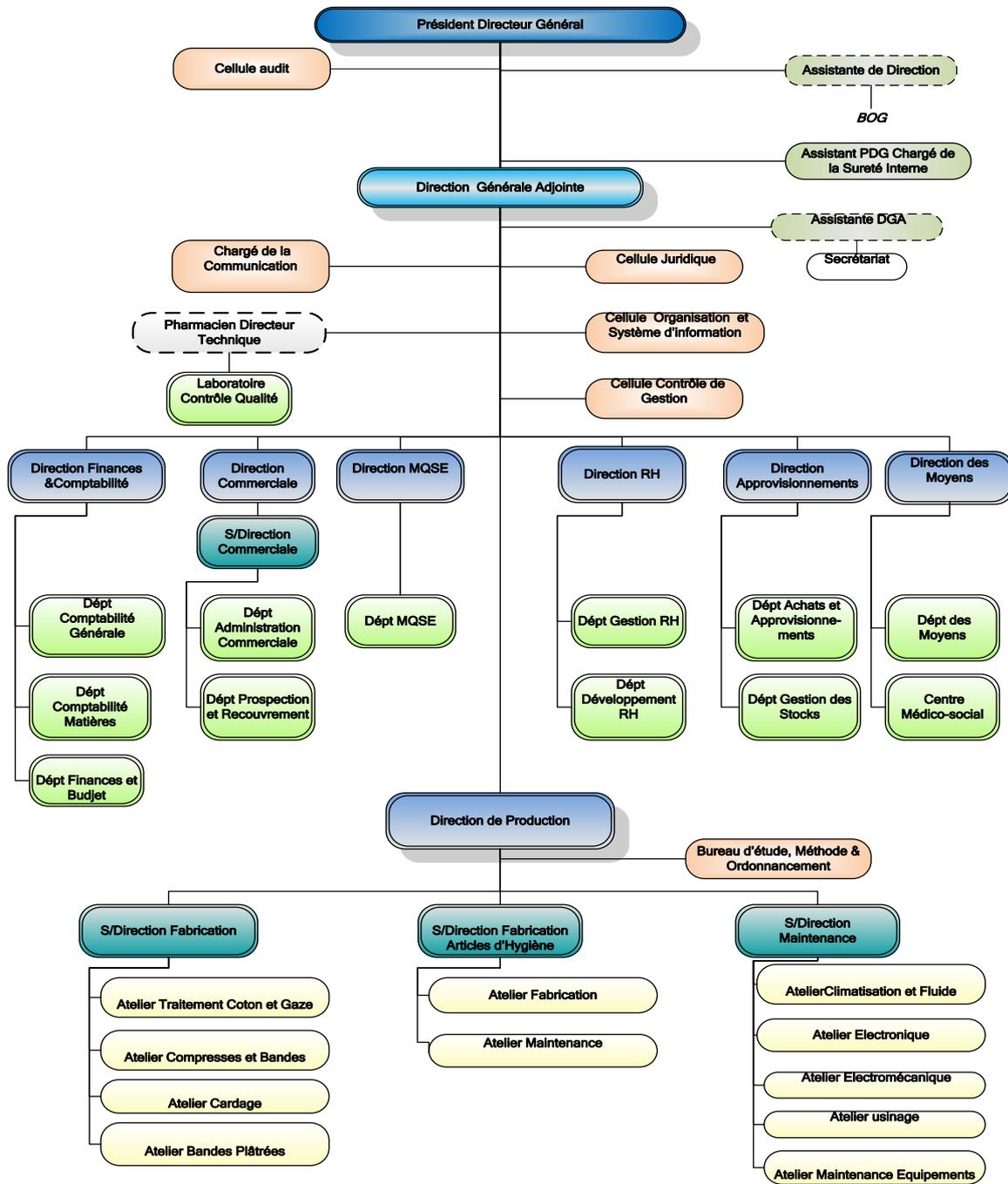
- <http://www.persee.fr>.
- <http://www.COLLOC.bercy.gouv.fr>
- <http://www.e-rh.org/documents/EMCG>.



Annexes

Annexe 01 : Organigramme

ORGANIGRAMME SOCOTHYD



Juillet 2012

Le Président Directeur Général
A.ACHAIBOU

ANNEXE 02: TABLEAU DE BORD

TABLEAU DE BORD MENSUEL		Mois	Juillet	Année	2015
--------------------------------	--	-------------	----------------	--------------	-------------

N°	AGREGATS	Comptes SCF	Mois		Evolution		Cumul		Evolution	
			N-1	N	VAL	%	N-1	N	VAL	%
1	Vente de Marchandises	700								
2	Ventes de produits finis et intermédiaires	701 et 702								
3	Vente de travaux	704								
4	Vente d'études	705 et 706								
5	Autres (703,708 et 709)	-								
6	Chiffre d'Affaires = (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	70								
	Chiffre d'Affaires réalisé au sein du Groupe (*)									
7	Production stockée ou déstockée	72								
8	Production immobilisée	73								
9	Subventions d'exploitation	74								
10	Production de la période = (6)+(7)+(8)+(9)									
11	Achats consommés	60								
12	dont: Achats de marchandises vendues	600								
13	Matières premières	601								
14	Achats d'études et de prestations de services	604								
15	Services extérieurs	61								
16	Autres services extérieurs	62								
17	Consommations de la période = (11)+(15)+(16)	-								
18	Valeur ajoutée = (10)-(17)	-								
19	Charges de personnel	63								
20	Impôts, taxes et versements assimilés	64								
21	EBE = (18)-(19)-(20)	-								

	Autres Agrégats	Comptes SCF	Cumul		Evolution	
			N-1	N	VAL	%
22	Concours bancaires courants	519	-	-	-	-
23	Créances clients (Montants bruts)	411				
24	Effectif Total	-				
	Dont permanents	-				

Annexe 03 : Les questionnaires d'évaluation des activités

Activités schémas analytiques		
1. Définir les structures de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Définir les produits de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Définir toutes les activités de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Définir les processus de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Définir les centres et les sections de profits	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Définir les centres et les sections de coûts	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Définir les centres et les sections d'investissement	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Définir les centres et les sections de dépenses projets	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
9. Définir les centres et les sections auxiliaires	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
10. Définir les unités d'œuvre de chaque centre et section	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
11. Définir les clés de répartition entre les centres auxiliaires et principaux	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités Schémas analytiques		

Activités Costing		
1. Faire un calcul de coûts de direct costing simple	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Faire un calcul de coûts en direct costing évolué	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Calculer un seuil de rentabilité	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Calculer un cout complet par la méthode des sections homogènes	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Calculer un cout complet par la méthode l'imputation rationnelle	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Calculer un cout complet par la méthode ABC	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Déterminer un prix de vente	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Faire des analyses de remplacement de poste de charges	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisées	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante

9. Faire du target costing (calcul de couts cibles)	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
10. Faire une mission de couts kiling	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activité costing		

Activités budgétaire		
1. Mettre en place un dispositif budgétaire	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Faire un budget de vente	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Faire un budget des approvisionnements	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Faire un budget du personnel	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Faire un budget d'investissement	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Faire un budget de fonctionnement	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Faire un budget de trésorerie	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Calcul des écarts de rendement	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
9. Calculer les écarts de prix	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
10. Calculer les écarts de volume	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités Budget		

Activités Tableaux de bord		
1. Définir des indicateurs selon la méthode Ovar	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Définir des indicateurs de couts	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Définir des indicateurs de résultats	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Définir des indicateurs de performance	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Définir des indicateurs de risque	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Mettre en place un Balanced Scorecard pour la direction général	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Mettre en place un Balanced Scorecard dans toute l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Mettre en œuvre un navigateur skandia	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
9. Réaliser un tableau de bord social	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
10. Analyser l'utilisation que les managers font des tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
11. Travailler l'ergonomie des tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
12. Mettre en relation les tableaux de bord et les contrats de gestion	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités Tableaux de bord		

Activités Evaluation d'entreprise		
1. Calculer l'EBITDA α	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Calculer l'EVA β	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Calculer le good will	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Réaliser un business plan pour l'entreprise ou bien une structure interne ou externe	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Déterminer les facteurs clés de succès économique d'un business plan	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Réaliser une étude d'opportunités d'un investissement	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Evaluer les différentes fonctions supports de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Faire une analyse de la chaine de valeur d'une entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
9. Faire des analyses de risque et les intégrer comme variables d'évaluation	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
10. Faire des analyses de qualité et les intégrer comme variables d'évaluation	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
11. Faire une analyse sur les résistances et la perception des utilisateurs des productions du contrôle de gestion	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
12. Faire des évaluations par des techniques statistiques d'échantillonnages	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
13. Coter la dimension sociale de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités Evaluation d'entreprise		

Activités Veille et Benchmarking		
1. Avoir des indicateurs de Benchmarking intra-entreprise dans les tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Avoir des indicateurs de Benchmarking interentreprises	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Faire des études de Benchmarking intra-entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Faire des études de Benchmarking interentreprises	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Animer des réunions d'amélioration de la performance par le benchmarking	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Participer à un club de benchmarking avec des entreprises extérieurs	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Déployer un système de veille informationnelle sur le secteur et les principaux acteurs	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Formaliser les meilleurs pratiques de gestion dans votre entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités Veille et Benchmarking		

Activités Gestion des actifs		
1. Calculer l'élasticité au prix des principaux produits	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Définir les courbes de demandes dans le temps et par types de clients	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Evaluer régulièrement les capacités de production des actifs	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Mesurer le niveau d'utilisation de l'actif	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Calculer le manque à gagner en cas de sous- utilisation de l'actif	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Calculer les algorithmes d'optimisation des actifs dans une logique de yield management	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Sensibiliser les managers à l'optimisation des actifs	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
8. Réaliser des simulations économiques par hypothèses et probabilités	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
9. Evaluer l'actif immatériel de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
10. Calculer le taux d'utilisation de l'actif immatériel	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités gestion des actifs		

Activités système d'information		
1. Mettre les productions du contrôle de gestion sous un intranet	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
2. Créer un datawarehouse de gestion	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
3. Informatiser un dispositif budgétaire	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
4. Faire du contrôle de gestion avec un ERP (Entreprise Ressources Planing : Progiciel de gestion intégré)	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
5. Analyse les ressources informationnelles d'un SI	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
6. Etre maitrise d'ouvrage gestion pour des projets de SI	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
7. Savoir utiliser des outils de datamining et des EIS (Exécutive Information Système : Logiciel d'aide à la décision)	<input type="checkbox"/> Activité réalisée <input type="checkbox"/> Activités non réalisé	<input type="checkbox"/> Activité importante <input type="checkbox"/> Activités peu importante
Taux d'activités système d'information		

Annexe 04 : Questionnaire d'évaluation des compétences

Compétences techniques			
Activités Schémas analytiques			
1. Définir les structures de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
2. Définir les produits de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
3. Définir toutes les activités de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
4. Définir les processus de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
5. Définir les centres et sections de profits	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
6. Définir les centres et sections de couts	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
7. Définir les centres et sections d'investissement	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
8. Définir les centres et sections de dépenses projets	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
9. Définir les centres et sections auxiliaires	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
10. Définir les unités d'œuvre de chaque centre et section	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
11. Définir les clés de répartition entre les centres auxiliaires et principaux	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
Taux de maîtrise schémas analytiques			

Activités Costing			
1. Faire un calcul de couts de direct costing simple	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
2. Faire un calcul de couts en direct costing évolué	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
3. Calculer un seuil de rentabilité	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
4. Calculer un cout complet par la méthode des sections homogènes	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
5. Calculer un cout complet par la méthode l'imputation rationnelle	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
6. Calculer un cout complet par la méthode ABC	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
7. Déterminer un prix de vente	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
8. Faire des analyses de remplacement de poste de charges	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
9. Faire du targetcosting (calcul de couts cibles)	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
10. Faire une mission de couts kiling	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
Taux d'activité costing			

Activités budgétaire			
1. Mettre en place un dispositif budgétaire	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
2. Faire un budget de vente	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
3. Faire un budget des approvisionnements	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
4. Faire un budget du personnel	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
5. Faire un budget d'investissement	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
6. Faire un budget de fonctionnement	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
7. Faire un budget de trésorerie	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
8. Calcul des écarts de rendement	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
9. Calculer les écarts de prix	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
10. Calculer les écarts de volume	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
11. Formaliser les contrats de gestion en terme de résultats	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
12. Décliner des contrats de gestion dans les différents services de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
13. Négocier des contrats de gestion auprès des managers	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
Taux d'activités Budget			

Activités Tableaux de bord			
1. Définir des indicateurs selon la méthode Ovar	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
2. Définir des indicateurs de couts	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
3. Définir des indicateurs de résultats	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
4. Définir des indicateurs de performance	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
5. Définir des indicateurs de risque	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
6. Mettre en place un BalancedScorecard pour la direction général	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
7. Mettre en place un BalancedScorecard dans toute l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
8. Mettre en œuvre un navigateur skandia	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
9. Réaliser un tableau de bord social	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
10. Analyser l'utilisation que les managers font des tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
11. Travailler l'ergonomie des tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
12. Mettre en relation les tableaux de bord et les contrats de gestion	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais		
Taux d'activités Tableaux de bord			

Activités Evaluation d'entreprise			
1. Calculer l'EBITDA α	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
2. Calculer l'EVA β	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
3. Calculer le good will	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
4. Réaliser un business plan pour l'entreprise ou bien une structure interne ou externe	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
5. Déterminer les facteurs clés de succès économique d'un business plan	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
6. Réaliser une étude d'opportunités d'un investissement	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
7. Evaluer les différentes fonctions supports de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
8. Faire une analyse de la chaine de valeur d'une entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
9. Faire des analyses de risque et les intégrer comme variables d'évaluation	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
10. Faire des analyses de qualité et les intégrer comme variables d'évaluation	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
11. Evaluer la culture de gestion des managers en termes financiers et économiques	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
12. Faire une analyse sur les résistances et la perception des utilisateurs des productions du contrôle de gestion	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
13. Faire des évaluations par des techniques statistiques d'échantillonnages	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
14. Coter la dimension sociale de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
Taux d'activités Evaluation d'entreprise			

Activités Veille et Benchmarking			
1. Avoir des indicateurs de Benchmarking intra-entreprise dans les tableaux de bord	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
2. Avoir des indicateurs de Benchmarking interentreprises	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
3. Faire des études de Benchmarking intra-entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
4. Faire des études de Benchmarking interentreprises	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
5. Animer des réunions d'amélioration de la performance par le benchmarking	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
6. Participer à un club de benchmarking avec des entreprises extérieures	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
7. Déployer un système de veille informationnelle sur le secteur et les principaux acteurs	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas	
8. Formaliser les meilleures pratiques de	<input type="checkbox"/> Je maîtrise	<input type="checkbox"/> Je pratique	

gestion dans votre entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je ne connais pas
Taux d'activités Veille et Benchmarking		

Activités Gestion des actifs		
1. Calculer l'élasticité au prix des principaux produits	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
2. Définir les courbes de demandes dans le temps et par types de clients	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
3. Evaluer régulièrement les capacités de production des actifs	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
4. Mesurer le niveau d'utilisation de l'actif	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
5. Calculer le manque à gagner en cas de sous- utilisation de l'actif	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
6. Calculer les algorithmes d'optimisation des actifs dans une logique de yield management	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
7. Sensibiliser les managers à l'optimisation des actifs	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
8. Réaliser des simulations économiques par hypothèses et probabilités	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
9. Evaluer l'actif immatériel de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
10. Calculer le taux d'utilisation de l'actif immatériel de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
Taux d'activités gestion des actifs		

Activités système d'information		
1. Mettre les productions du contrôle de gestion sous un intranet	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
2. Créer un datawarehouse de gestion	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
3. Informatiser un dispositif budgétaire	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
4. Faire du contrôle de gestion avec un ERP (Entreprise Ressources Planning : Progiciel de gestion intégré)	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
5. Analyse les ressources informationnelles d'un SI	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
6. Etre maitrise d'ouvrage gestion pour des projets de SI	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
7. Savoir utiliser des outils de datamining et des EIS (Exécutive Information Système : Logiciel d'aide à la décision)	<input type="checkbox"/> Je maîtrise <input type="checkbox"/> Je connais	<input type="checkbox"/> Je pratique <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
Taux d'activités système d'information		

Compétences comportementales				
1. Rigueur dans le travail	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
2. Négociation avec les parties prenantes	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
3. Compréhension des attentes	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
4. Communication avec les parties prenantes	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
5. Animation d'équipes	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
6. Capacité de formalisation et de synthèse	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
7. Organisation du travail	<input type="checkbox"/>	Je maîtrise	<input type="checkbox"/>	Ça peut aller
	<input type="checkbox"/>	J'ai des difficultés	<input type="checkbox"/>	Je n'y arrive pas
Taux de maîtrise des Compétences comportementales				

Compétences métier	
1. Connaissance de la stratégie de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
2. Connaissance des métiers de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
3. Connaissance de l'histoire de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
4. Connaissance du secteur	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
5. Connaissance de la culture et du système de valeurs de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
6. Connaissance du business modèle de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
7. Connaissance des projets de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
8. Connaissance des partenaires de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Je connais et je l'utilise <input type="checkbox"/> Je connais mais n'en tiens pas compte systématiquement <input type="checkbox"/> Je connais un peu <input type="checkbox"/> Je ne connais pas
Taux de maitrise des compétences métier	
Taux de maitrise des compétences global	

*Annexe 05 : Questionnaire d'évaluation de l'organisation de
contrôle de gestion*

Positionnement de la fonction	
1. Le positionnement de la fonction contrôle de gestion vous paraît-il explicite ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
2. Le positionnement de la fonction contrôle de gestion vous paraît-il le meilleur pour réaliser les activités dont elle a la charge ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
3. Le positionnement de la fonction contrôle de gestion lui permet-elle de bien dialoguer avec les autres services de l'entreprise ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
4. Le positionnement de la fonction contrôle de gestion permet-il d'obtenir des informations facilement ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
5. Le positionnement de contrôle de gestion permet d'obtenir les informations facilement ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
Moyenne positionnement	

Fonctionnement de la fonction	
1. La répartition des tâches et des activités est-elle suffisamment explicite ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
2. Le mode de coordination est-il en adéquation avec les attentes et les aspirations des contrôleurs de gestion?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
3. Le mode de management de la fonction vous satisfait-il?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
4. L'activité du contrôle de gestion est-elle formalisée dans des fiches de poste ?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
5. Les processus de la fonction contrôle de gestion sont-ils formalisés et communiqués?	<input type="checkbox"/> Oui tout à fait <input type="checkbox"/> Oui en partie <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Non et c'est très dommageable
Moyenne fonctionnement	

Ressources de la fonction	
1. Comment se situe le nombre de contrôleurs de gestion de votre entreprise par rapport à la norme?	<input type="checkbox"/> A plus ou moins 10% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 20% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 50% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 100%
2. Comment se situe le cout global de la fonction de contrôle de gestion de votre entreprise par rapport à la norme?	<input type="checkbox"/> A plus ou moins 10% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 20% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 50% <input type="checkbox"/> A plus au moins 100%
3. Comment se situe le cout salarial de la fonction contrôle de gestion de votre entreprise par rapport à la norme?	<input type="checkbox"/> A plus ou moins 10% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 20% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 50% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 100%
4. Comment se situe le cout de l'environnement de travail de la fonction contrôle de gestion de votre entreprise par rapport à la norme?	<input type="checkbox"/> A plus ou moins 10% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 20% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 50% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 100%
5. Comment se situe le cout de l'informatique de la fonction contrôle de gestion de votre entreprise par rapport à la norme?	<input type="checkbox"/> A plus ou moins 10% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 20% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 50% <input type="checkbox"/> A plus ou moins 100%
Moyenne ressources	

Annexe 06 : Questionnaire d'évaluation de la satisfaction client

Satisfaction de la direction générale				
1. Comment évaluer vous la procédure budgétaire ?	<input type="checkbox"/>	Très satisfait	<input type="checkbox"/>	Satisfait
	<input type="checkbox"/>	Peu satisfait	<input type="checkbox"/>	Non satisfait
2. Comment évaluer vous le tableau de bord ?	<input type="checkbox"/>	Très satisfait	<input type="checkbox"/>	Satisfait
	<input type="checkbox"/>	Peu satisfait	<input type="checkbox"/>	Non satisfait
3. Comment évaluer vous le processus de la comptabilité analytique ?	<input type="checkbox"/>	Très satisfait	<input type="checkbox"/>	Satisfait
	<input type="checkbox"/>	Je connais	<input type="checkbox"/>	Non satisfait
4. Comment évaluer la capacité de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="checkbox"/>	Très satisfait	<input type="checkbox"/>	Satisfait
	<input type="checkbox"/>	Je connais	<input type="checkbox"/>	Non satisfait
5. Comment évaluer-vous vos rapports avec le contrôle de gestion ?	<input type="checkbox"/>	Très satisfait	<input type="checkbox"/>	Satisfait
	<input type="checkbox"/>	Je connais	<input type="checkbox"/>	Non satisfait
Taux satisfaction client				