

République algérienne démocratique et populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université mouloud Mammeri, Tizi-Ouzou
Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion
Département des sciences Financières et Comptabilités



Mémoire de fin d'étude en vue d'obtention du diplôme de Master en sciences

Spécialité : Audit et Contrôle de gestion

Thème :

Mise en place et pertinence du contrôle de gestion au sein de l'entreprise algérienne

Cas : ELECTRO-INDUSTRIE D'AZAZGA

Réalisé par:

 CISSE Chafiou
 GOUANLE Nouhoum

Directrice de recherche

BOUBEKEUR Saliha

Membres du jury :

Mme CHERIFI Malika , Maître Assistante /Classe A, UMMTO, **Présidente du jury**

Mme BOUBEKEUR Saliha, Maître Assistante /Classe A,UMMTO, **Directrice de recherche**

Mme REMIDI Djoumana , Maître Assistante /Classe A,UMMTO, **Examinatrice**

Promotion 2023/2024

Remerciements :

Ce mémoire est le fruit des efforts fournis et des sacrifices consentis. Avant tout, nous remercions le bon DIEU, le tout puissant de nous avoir mis sur le chemin du savoir et de la réussite, et de nous avoir donné la force et la patience durant tout notre cursus et particulièrement dans la réalisation de ce modeste travail.

Nous tenons aussi à exprimer notre sincère gratitude et notre vive reconnaissance à notre encadrante Mlle BOUBEKEUR Saliha d'avoir accepté de diriger ce mémoire et qui nous a guidé tout au long de ce travail.

Nous le remercions pour son omniprésence, sa disponibilité permanente, ses conseils et ses remarques pertinentes et judicieuses.

Nous remercions également l'ensemble du personnel de L'Electro-Industrie et plus particulièrement Mme SADOUN HAYET, qui est assistante de la direction de contrôle de gestion pour ses orientations, ainsi que les informations pertinentes qu'elles nous a fournies.

Enfin, nos vifs remerciements et notre profonde gratitude sont adressés à nos chers parents, tous nos frères et sœurs et amis(es) qui ont cru à nous. Ils nous ont encouragé et nous ont donné la force d'aller jusqu'au bout.



CHAFIOU&NOUHOU

Dédicaces

Je dédie ce travail

À mon père :

À ma mère :

Qui n'ont jamais cessé de formuler des prières à mon égard, Qui n'ont jamais cessée de m'encourager, me soutenir et de m'épauler pour que je puisse à atteindre mes objectifs.

À mes frères :

À mes sœurs :

Pour leurs soutiens moraux et financiers et leur conseil précieux tout au long de mes études.

À mon cher binôme, GOUANLE Nouhoum

Pour son attente, sa sympathie et son optimiste

À mes Amis Mamadou GUINDO, Abdrahamane BOCOUM

Que leurs âmes reposent en paix

À tous mes amis

Pour leurs aides et supports dans les moments difficiles

En fin je remercie ALLAH de m'avoir donné la force, le courage et la foi pour réaliser ce travail.



CISSE Chafiou

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A mes chers parents,

Soumaïla et Fatoumata Yanogué, vous qui m'avez offert tout le bonheur du Monde en m'inscrivant à l'école, à m'aidant et m'assistant dans tous mes projets, et surtout plus mieux en prenant soin que je ne convoite rien qui ne soit à ma portée.

Ce modeste travail n'égalera guerre toute la gratitude et la reconnaissance que vous m'avez témoignées.

A mes très chers oncles, mes tantes, mes frères et sœurs, cousins et cousines mais surtout mes grands-parents paternels et maternels,

qui n'ont ménagé sans cesse leurs efforts à m'aider et à m'encourager.

Particulièrement à ma chère Grand-mère Feue Kadiatou Traoré(Barro), à mon homonyme Feu Nouhoum Zanzé Traoré, à Feu Mamadou Guindo.

A mon cher Chafiou Cissé ainsi qu'a toute sa famille, pour ta bravoure constante, ton courage...

*A tous ceux qui sont gravés dans mon cœur dont je n'ai pas pu citer leurs noms ...
A mon pays, le Mali et surtout l'Algérie qu'est devenu dorénavant mon deuxième pays.*

Sachez que ma reconnaissance serait de faire votre fierté partout où le besoin S'imposerait.

Je ne saurais terminer sans dire "Al hamdoulilah" au bon Dieu, de m'avoir permis d'accomplir ma mission. Cela marque la fin d'une aventure et le début d'une nouvelle aventure se dessine à l'horizon et ce, plus que jamais. Cela nous le savons et ferons tout pour y prendre part en ayant et appliquant cette érudition immense, acquise par d'innombrables efforts.

À toutes et à tous, ce modeste travail vous est dédié !



GOUANLE NOUHOU



Sommaire

Introduction générale	01
------------------------------------	-----------

Chapitre I : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Introduction	06
---------------------------	-----------

Section 1 : Définitions et mission de contrôle de gestion	07
------------------------------------------------------------------------	-----------

Section 02 : Les objectifs et missions du contrôle de gestion	13
----------------------------------------------------------------------------	-----------

Conclusion	17
-------------------------	-----------

Chapitre II : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Introduction	19
---------------------------	-----------

Section 1 : Le contrôle de gestion comme processus	19
-----------------------------------------------------------------	-----------

Section 2 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise	25
-----------------------------------------------------------------------------------	-----------

Conclusion :	34
---------------------------	-----------

Chapitre III : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Introduction	36
---------------------------	-----------

Section 1 : Outil de contrôle gestion	37
----------------------------------------------------	-----------

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise	63
----------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Conclusion	70
-------------------------	-----------

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein d'électro-industrie (EI) d'Azazga

Section 1 :Présentation de l'entreprise Electro-industries d'Azazga	72
----------------------------------------------------------------------------------	-----------

Section 2 : Importance et rôle de la fonction contrôle de gestion au sein de l'EI.....	79
-----------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Section 3 : Rôle du contrôleur de gestion au niveau de l'EI	84
--------------------------------------------------------------------------	-----------

Section 4 : Pertinence du contrôle de gestion au sein de l'EI.....	86
---------------------------------------------------------------------------	-----------

Conclusion :	92
---------------------------	-----------

Bibliographie

Table des matières



Introduction générale

Introduction générale

Dans un environnement économique en constante évolution, la capacité des entreprises à s'adapter rapidement et efficacement aux changements est cruciale pour assurer leur pérennité et compétitivité. Dans ce contexte, le contrôle de gestion émerge comme un outil stratégique permettant aux organisations de piloter leurs activités, d'optimiser leurs performances et de prendre des décisions éclairées.

Le contrôle de gestion peut être défini comme un processus visant à assurer la réalisation des objectifs de l'entreprise en évaluant et en régulant les performances à travers la mise en place de système de mesure, de suivi et de pilotage. Il englobe à la fois des aspects financiers et non financiers, les analyses de rentabilité, et les indicateurs de performance.

Face à la complexité croissante des marchés, à la pression concurrentielle et à l'émergence de nouveaux défis (technologiques, environnementaux, réglementaires, etc.), les entreprises sont confrontées à des enjeux majeurs nécessitant une gestion rigoureuse et proactive. Pour faire face à ces changements, les gestionnaires se dotent de dispositifs de gestion modernes, les aidant ainsi à maîtriser les rouages de la gestion de l'entreprise.

C'est dans cette perspective que l'étude de l'apport du contrôle de gestion à la performance organisationnelle au sein des entreprises algériennes revêt un intérêt majeur.

En effet, le contrôle de gestion est au cœur du processus de suivi de la performance et contribue ainsi à son amélioration. Il se concentre sur les points essentiels du quotidien des unités : les moyens alloués, les activités réalisées et les services rendus. Il s'étend à l'ensemble des entités et se concrétise par des échanges de directives, de tableaux de bord et de comptes rendu entre les différents niveaux hiérarchiques et de responsabilités.

C'est dans ce contexte que le contrôle de gestion prend toute sa pertinence, en permettant aux entreprises de :

- Anticiper les évolutions du marché et de l'environnement concurrentiel.
- Optimiser l'allocation des ressources et des investissements.
- Evaluer la performance des différentes activités et des différentes entités de l'entreprise.
- Identifier et corriger les écarts par rapport aux objectifs stratégiques.
- Faciliter la prise de décision en fournissant des informations pertinentes et fiables aux différents niveaux de l'organisation.

Introduction générale

I. Problématique de recherche :

Le contrôle de gestion est aujourd'hui une fonction clé de l'entreprise, dans le sens où la mission principale du contrôleur de gestion est d'accompagner la réalisation de la stratégie d'entreprise en contrôlant ses performances et en assurant sa bonne gestion par la mise en place de différents outils de gestion.

De tels outils ont pour objectif de mesurer l'atteinte des objectifs de l'entreprise en analysant les résultats obtenus par rapport aux prévisions, mais également aux performances passées.

Le contrôle de gestion permet au dirigeant d'avoir une vision claire de son entreprise afin de prendre les décisions adéquates. Il s'agit donc d'une fonction décisionnelle pour le management. En effet, en évaluant les données financières, économiques, commerciales de l'entreprise, le contrôle de gestion apporte des éléments qui permettent de mener une bonne gestion de l'entreprise.

En revanche, le contrôle de gestion interagit avec les différentes fonctions de l'entreprise et non exclusivement avec la fonction de gestion et la fonction comptable. De ce point de vue, on peut affirmer que la fonction « contrôle de gestion » est un système de gestion de l'information destiné à piloter la performance de l'entreprise.

Le contrôle de gestion a pour mission de vérifier la bonne adéquation entre les stratégies définies et les performances réalisées. Elle contrôle, mesure et analyse une activité, une organisation, un service, un marché, un produit, un client. Les résultats obtenus sont présentés sous forme de tableaux de bords synthétiques permettant d'identifier les axes d'amélioration possibles et de proposer les moyens pour y parvenir.

Dans ce qui précède, nous avons entrepris notre analyse de la place et du rôle de la fonction de contrôle de gestion dans le cas de l'entreprise Electro-Industries (EI). Cette dernière est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distribution et moteurs électriques monophasés et triphasés.

Ainsi, dans ce travail de recherche, nous allons essayer d'apporter des éléments de réponses à notre problématique que nous formulons par la question principale suivante :

Quelle place occupe le contrôle de gestion dans l'entreprise algérienne et quel rôle joue-t-il ?

De cette question principale découlent les questions secondaires suivantes :

Introduction générale

1. Dans quelle mesure le contrôle de gestion est-il nécessaire dans l'entreprise?
2. Quels sont les facteurs déterminants de la mise en place du contrôle de gestion ?
3. Quelles sont les conséquences lors d'une mise en place d'un système de contrôle de gestion dans l'entreprise EI ?

II. Hypothèses de recherche

Pour appréhender notre étude et ainsi de mieux répondre à notre question de recherche et aux questions secondaires, nous avons formulés les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1** : Une mise en place efficace du contrôle de gestion améliore la prise de décision et la performance globale de l'entreprise.
- **Hypothèse 2** : L'adaptation du contrôle de gestion aux spécificités de l'entreprise et à son environnement favorise sa pertinence et son efficacité.

III. Objectifs et intérêt du choix du sujet de recherche :

L'intérêt de notre thème de recherche est basé sur l'importance du contrôle de gestion, très sollicité pour la maîtrise du pilotage et de la prise de décisions au sein d'une entreprise.

L'objet de ce travail est d'étudier les processus de mise en place du contrôle de gestion au sein d'une entreprise algérienne et plus particulièrement Electro-Industrie d'azaga.

IV. Méthodologie de recherche

Nous avons utilisé dans notre étude deux méthodes généralement appliquées dans tout travail de recherche, la méthode basée sur des recherches bibliographique, documentaires, articles et ouvrages divers lors de la présentation des fondements théoriques du contrôle de gestion, et une approche d'analyse des données relatives à la mise en place et rôle du contrôle de gestion, collectées au sein de l'EI sur la base d'entretien et questionnaire soumis au responsable de la fonction contrôle de gestion.

V. Structure du travail de recherche

Afin d'apporter des éléments de réponses à notre problématique nous avons jugé utile de répartir notre travail en quatre chapitres.

Chapitre I : Fondements théoriques du contrôle de gestion. Il se subdivise en 2 sections à savoir : Définitions du contrôle de gestion et ses missions.

Chapitre II : La pratique contrôle de gestion dans une entreprise. Il se subdivise en 2 sections à savoir : le contrôle de gestion comme processus et la relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise.

Chapitre III : Il est consacré à la Mise en place et pertinence du contrôle de gestion. Il est ainsi divisé en 2 sections : Outil de contrôle de Gestion et Outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Chapitre IV : il est consacré à la pertinence et mise en place de contrôle de gestion au sein de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga.

Chapitre 01 :
*Fondements théoriques du
contrôle de gestion*

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Introduction du chapitre 01 :

De l'apparition du contrôle de gestion dans les entreprises, ses définitions ; ses pratiques ; ses outils et sa vision de l'organisation ne cessent d'évoluer compte tenu de la prédominance de ses fonctions et liens au sein des organisations avec les autres formes de contrôle ; cela dans le souci principal de développer l'efficacité et l'efficience de l'entité. La fonction contrôle de gestion est primordiale pour le bon fonctionnement de toute organisation ; elle devient de plus en plus considérable dans le conseil et l'orientation des composantes de l'ensemble des entreprises (en d'autres termes, son influence pour guider et conseiller les différentes composantes de l'entreprise afin d'assurer une cohérence et une efficacité globale).

Le contrôle de gestion fait souvent l'objet de confusion avec d'autres types de contrôles tels que l'audit et l'inspection, qui sont toutes des fonctions complémentaires, cette notion, après son apparition, a connu des changements continus à travers ses différentes pratiques : méthodes et outils.

Tout au long de cette section, nous allons présenter la conception du contrôle de gestion, en mettant l'accent sur ses historiques et son évolution, ainsi que les différentes définitions qui lui ont été assignés par quelques auteurs, par la suite nous mettons en évidence les finalités et les objectifs du contrôle de gestion en tant qu'une fonction dans l'entreprise, et pour finir nous procédons la présentation du métier et du rôle du contrôleur de gestion.

Ce chapitre présente l'origine et les fondements théoriques du contrôle de gestion scindé en deux sections :

- La première section présente historique du contrôle de gestion et ses généralités à travers les différentes pratiques. L'enjeu de cette section est de donner une idée sur l'apparition et l'évolution de cette fonction et de présenter un ensemble de définitions mises en avant par quelques auteurs, de citer ses finalités et enfin de présenter le rôle et le profil du contrôleur de gestion.
- La deuxième a pour but de nous éclaircir l'importance et le rôle du contrôle de gestion dans une entreprise, c'est à dire la place qu'elle occupe dans la structure organisationnelle

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Section 1 : Définitions et mission de contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution, sa mission et son rôle et enfin ses concepts clés associés.

1.1 Evolution du concept contrôle de gestion :

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans vraie maîtrise de la comptabilité de gestion, cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle, il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion à un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours ; General Motors), européennes et internationales.

Ses principales caractéristiques peuvent être résumées comme suit :

- **Une mesure financière de la performance** : L'utilisation des ratios ROI (return on investissement) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce ratio, on définit un taux de rejet en deçà de quelle aucun projet d'investissement n'est retenu et on définit un taux minimal qui permet d'évaluer la performance de différentes centres de responsabilité^{1(*)}.¹
- **Existence de centres de responsabilité** : Pour que les objectifs de l'organisation soient atteints à travers l'action des unités décentralisées, il convient non pas d'exercer un contrôle tatillon de leurs tâches quotidiennes mais de leur déléguer l'autorité de

¹ : on ne procède guère différemment un siècle plus tard : le marché boursier définit une norme de rentabilité et gare aux entreprises cotées qui ne la respectent pas ; elles sont invitées à prendre toutes mesures appropriées, y compris des licenciements importants, en vue de respecter la norme.

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis. Cette délégation d'autorité nécessite d'organiser l'entreprise en centre de responsabilité.

- **La nécessité de la planification** : Le processus de la planification nécessite d'identifier différents horizons : Un objectif à long terme pour les objectifs stratégique, un horizon à moyen terme pour l'identification des moyens à mettre en œuvre et la définition des objectifs plus tactique, enfin un horizon à court terme pour la planification des actions concrètes dans le cadre de la préparation du budget annuel.^{2(*)2}

- **La boucle de contrôle** : Le contrôle de gestion est perçu comme système de pilotage autorégulé qui s'articule autour de trois phases :

1.Phase de prévision : la prévision débouche sur la planification des objectifs et des moyens à chaque niveau de responsabilité ;

2.Phase de réalisations : les réalisations sont mesurées à intervalles réguliers, et confrontées à la prévision afin de mettre en évidence des écarts.

3. Phase de correction : les mesures correctives qui découlent de l'analyse des écarts.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître que Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé »^{3(*)34}.

Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

² Hervé ARNOUD ; << Le contrôle de gestion ... en action. ; édition liaisons 2001 ; page 10-12

³ H. BOISVERT (1989) Le renouvellement de la comptabilité de Gestion, Gestion op. Cit P.155.

⁴ M'hamed Mekkaoui ; << Le contrôle de gestion ... en action. ; édition 2007 ; page : 9

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion

Tableau 1 : Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
<ul style="list-style-type: none">• Surveiller• Programmer• A posteriori• Passif• Méfiance• Exécutants• Subalternes• Directif• Flux descendant• Indicateurs financiers• Normes internes• Système fermé• Plus opérationnel• Activité de transformation	<ul style="list-style-type: none">• Motiver• Orientation• A priori• Actif• Confiance• Décideurs• Collègues• Partitifs• Flux ascendant• Indicateurs physiques• Cibles externes• Système ouvert• Plus stratégique• Activité de cycle de vie

- Source : H. BOISVERT, op. Cit. P.258

1.2 Définition de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

1.2.1 définition du concept contrôle / gestion :

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Mais avant de faire le point sur celles-ci, il apparaît nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion

-La notion de contrôle

Selon Alazard : « *Contrôler une situation signifie d'être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu* ». Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence ».

Pour une entreprise, le contrôle est compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au processus de la gestion, comme suit :

Annonce

Information → Décision → Action → Contrôle

La notion de contrôle recouvre deux dimensions complémentaires et non contradictoires qui proviennent des deux sens différents du mot contrôle : vérifier et maîtriser.

Une dimension de vérification, sanction des résultats et des comportements aux objectifs fixés et une dimension de maîtrise qui doit aider au pilotage de l'entreprise

- La notion de gestion :

La science de gestion regroupe l'ensemble des disciplines qui étudient la prise de décision dans les organisations. Il existe une multitude de définitions du terme « gestion ».

Selon Tabatoni et Jarniou, « *gérer, c'est finaliser, organiser, animer* ». Gérer consiste à prendre des décisions dans le but d'atteindre un objectif en utilisant au mieux les ressources disponibles.⁵

Le terme management a remplacé le terme de gestion. Le management est la démarche qui vise à atteindre des objectifs par l'intermédiaire d'autres personnes. Le manager est le pilote, il indique la direction.

Selon R.N. Anthony : « *un manager est une personne qui a la responsabilité de réaliser des résultats par l'intermédiaire de l'action d'autres personnes* ». La notion de management à une connotation humaine qui n'existe pas en gestion.⁶

1.2.2 Les définitions retenues par quelques auteurs :

⁵ <https://apprendreéconomie.com>

⁶ <https://apprendreéconomie.com>

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, parmi lesquelles on peut citer celle de :

- La définition de R. N. Anthony :

Selon Anthony (1965) « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». ^{5(*)7}

En 1988 il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». ^{6(*)8}

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

- La définition de A. Khemakhem :

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». ^{7(*)9}

A. Khemakhem insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

- La définition de H. Bouquin :

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». ^{8(*)10}

Selon H. Bouquin les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoins de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

- Définition de Gremier :

Pour Gremier 1990, « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en

⁷ Hervé ARNOUD ; << Le contrôle de gestion ... en action . ; édition Liaisons 2001 ; page : 8

⁸ Hervé ARNOUD ; << Le contrôle de gestion... en action . ; éditions Liaisons 2001 ; page : 9

⁹ Hervé ARNOUD ; << Le contrôle de gestion... en action . ; édition Liaisons 2001 ; édition ; page : 9

¹⁰ H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France << Que sais-je ? ; N2892 ; Paris.

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

*réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacités des actions et des moyens pour atteindre les objectifs ».*¹¹

- Définition de Burlaud et Simon :

Pour Burlaud et Simon (1997) « *le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* ».¹²

- Définition de Pierre MAURIN :

Pour PIERRE MORUN a déclaré dans son ouvrage édité en 2008 : « *Le contrôle de gestion est un mariage subtil et ordonné de méthodes et d'outils permettant aux dirigeants et responsables opérationnels de les aider dans leur prise de décisions quotidiennes, que ces dernières concernent le court ou moyen terme* ».¹³

- Définition Système Comptable Ouest Africain (S.Y.S.C.O.A)

Selon le S.Y.S.C.O.A « *Le contrôle de gestion est un ensemble de techniques utilisées pour le suivi et la maîtrise de la gestion d'une entreprise. Elle vise à assurer l'efficacité et l'efficacités des consommations de ressources* ».¹⁴

Pour cet organisme, le contrôle de gestion est un ensemble de techniques visant la maîtrise de la conduite de l'entreprise, il a introduit les notions d'efficacité et d'efficacités dans l'utilisation des ressources, à cet effet il est considéré comme un outil de pilotage de la performance.

A travers ces définitions, on peut dire que le contrôle de gestion est le processus d'évaluation, de suivi et de contrôle des différentes activités de l'entreprise afin d'assurer une affectation et une utilisation efficaces et efficaces des ressources pour atteindre les objectifs.

- Définition de GERVAIS :

Selon GERVAIS « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel, les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence,*

¹¹

¹² BURLAUD Alain J. SIMON Claude << le contrôle de gestion ; Nouvelle édition LA DECOUVERTE, Paris 2008, page : 6

¹³ MORUN Pierre, << contrôle de gestion facile | ; AFNOR 2008 Page 2

¹⁴ UEMOA, << Système comptable ouest africain plan comptable général des entreprises ; , édition Foucher Paris 1996 , page 155

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie ». ¹⁵

Pour cet auteur, le contrôle de gestion est un processus qui intègre plusieurs acteurs, sa mise en œuvre est l'affaire de tous les membres de l'organisation. Le contrôleur de gestion joue un rôle de coordinateur entre ces acteurs, il est un accompagnateur du déploiement de la stratégie.

Section 02 : Les objectifs et missions du contrôle de gestion

En s'appuyant sur les définitions et diverses significations prêter au contrôle de gestion, on peut classer ses objectifs et missions au sein de deux dimensions inséparables :

1. La première dimension est de nature technico-économique :

Elle procède essentiellement de calculs économiques et mobilise à cette fin tout un appareillage de techniques quantitatives et d'outils de gestion. Le contrôle de gestion doit garantir aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Pour cela, il apporte son expertise en matière de modélisation, d'aide à la décision et d'évaluation des performances.

- **Modélisation et aide à la décision :**

Modéliser la gestion consiste à schématiser et souvent simplifier des relations de causalité complexes. En déployant ses outils et méthodes, le contrôles de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes comme ceux afférents à la maîtrise de la relation cout-valeur, aux décisions d'investissements et de financements.

La modélisation apportée par le contrôle de gestion ajoute alors à la compréhension des phénomènes et à l'identification de variables d'actions. En cela, le contrôle de gestion remplit une mission précieuse d'aide à la décision.

Mais cette dimension technico-économique du contrôle de gestion ne saurait être complète sans faire référence à l'une des missions essentielles du contrôle de gestion : l'évaluation des performances.

- **Évaluer les performances**

La performance est appréhendée à travers trois critères fondamentaux :

¹⁵ GERVAIS Michel << contrôle de gestion ; 7eme édition ECONOMICA, Paris, 2000 Page 12

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

- L'efficacité ;
- L'efficience ;
- Pertinence.

L'efficacité met en relation objectifs et résultats, l'efficience quant à elle s'assure que les ressources ont été utilisées de façon optimum pour atteindre les résultats. Et enfin la pertinence mis en relation les ressources utilisés pour atteindre les objectifs.

Par ailleurs, la performance est souvent assimilée à la création de valeur tant pour le client, ou l'actionnaire, ou bien pour un ensemble élargi de parties prenantes.

Actuellement les entreprises étendent la sphère de leurs préoccupations pour intégrer une notion de performance globale traduit une recherche d'équilibre entre performances économiques, sociales et environnementales.

L'art du contrôle de gestion consiste alors à identifier des indicateurs de performance pertinents compte tenu de la spécificité de l'organisation concernée qui seront retenus et privilégiés dans les divers dispositifs d'évaluation de performance.

Le contrôle de gestion apporte son expertise dans sa capacité à mesurer les performances. L'évaluation s'appuie donc sur la mesure des performances. Un proverbe affirme à ce propos que « l'on ne peut contrôler que ce que l'on mesure ». Mais cette mesure n'est pas toujours aisée.

S'il existe des indicateurs financiers ou physiques, qui se prêtent aisément la quantification, il convient de préciser que l'un des grands défis actuels du contrôle de gestion consiste à rendre compte de l'immatériel. Or, une bonne part de ce qui fonde l'avantage concurrentiel d'une entreprise aujourd'hui repose sur des facteurs intangibles : la motivation des salariés, le capital relationnel, etc. comptent en effet comme autant d'éléments sources de création de valeur.

Cependant, certains spécialistes considèrent d'ailleurs que la rénovation du contrôle de gestion doit aujourd'hui passer par une évolution de la notion de mesure des performances à celles de pilotage ou de management des performances. C'est reconnaître alors que le contrôle de gestion ne se réduit pas à une pure dimension technico-économique, mais qu'il revêt une dimension plus managériale.

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

2. La deuxième dimension est de portée managériale

Elle présente un caractère plus immatériel. Le contrôle de gestion est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. Pour cela, il aligne la stratégie, favorise l'exercice des responsabilités, et oriente les comportements.

Les aspects de la dimension managériale : sont aligner la stratégie, favoriser l'exercice des responsabilités, et orienter les comportements

- Alignement stratégique :

Le contrôle de gestion doit permettre la traduction des finalités de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance et la déclinaison de ces objectifs à tous les niveaux décisionnels et échelons de responsabilité. Cette mission d'alignement stratégique consiste plus précisément dans la traduction de la stratégie en actions concrètes.

Le contrôle de gestion est alors garant de la cohérence entre le domaine stratégique et le domaine opérationnel, le long terme et le court terme, le global et le local. Pour cela, il s'appuie notamment sur la définition d'indicateurs qui permettent d'évaluer les performances des différents centres de responsabilité et de s'assurer qu'ils correspondent bien aux objectifs préalablement fixés.

- Favorisation de l'exercice des responsabilités :

Il s'agit d'abord de définir des domaines de responsabilité en vue de la définition d'objectifs et de l'évaluation des performances. Le contrôle de gestion décompose alors l'entreprise en centres de responsabilité. Une délégation de responsabilité est ainsi accordée à des managers qui disposent alors d'une autonomie de décision dont l'étendue et les limites sont clairement définies.

Le contrôle de gestion met alors à la disposition de ces managers tout un ensemble d'outils et de dispositifs qui favorisent l'exercice des responsabilités et leur donnent, par là même, les moyens de leur autonomie.

- Orientation des comportements :

Tout en favorisant l'autonomie et l'exercice des responsabilités, le contrôle de gestion joue alors un rôle majeur de coordination à travers la production de représentations partageables et

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

l'orientation des comportements des membres de l'organisation vers l'accomplissement des buts stratégiques.¹⁶

3. L'importance du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion revêt d'une importance cruciale pour les organisations pour plusieurs raisons qui permettent d'atteindre :

3.1 La performance de l'entreprise :

Les contraintes de l'environnement, et la cohérence organisationnelle de l'entreprise conduisent à demander au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. On parle alors de **pilotage de la performance globale**.

3.2 L'amélioration permanente de l'organisation :

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à **formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus** pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée. Il intervient aussi comme aide au positionnement des produits en proposant d'autres visions du coût complet, la méthode ABC plus orientée sur l'aide stratégique qu'au calcul des coûts dans une vision opérationnelle.

3.3 La prise en compte des risques :

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur

¹⁶ Loning H & Presqueux Y. (1998), (Le contrôle de gestion) Dunod, Paris
NARO, GERALD, AUDE, BERNARD, << mini manuel de contrôle de gestion ; Edition Dunod 2011
BOISVERT H, << Le renouvellement de la comptabilité de gestion ;
Alazard et Separi, << DCG 11 : contrôle de gestion, manuel et application, éditions Dunod, Paris, 201

Chapitre 01 : Fondements théoriques du contrôle de gestion

ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Pour illustrer, sans être exhaustif, Bouin et Simon proposent un tableau qui croise ces variables.¹⁷

Conclusion du chapitre 01

Nous retenons, le contrôle de gestion est un domaine évolutif à travers ses visions et ses pratiques. C'est ainsi que plusieurs auteurs ont défini cette discipline selon différentes approches, le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'amélioration continue des performances sur tous les processus, il accompagne la stratégie, définit et oriente les opérationnels vers les objectifs traces. En effet, le métier du contrôleur de gestion devient une fonction clé à travers les missions qui lui ont été assignées, à cette effet le profil d'un cadre chargé de cette fonction est sujette aux diverses exigences

L'implantation du contrôle de gestion et son organisation est important pour toute entreprise quel que soit sa taille et ses spécificités, cette fonction s'étend sur un champ d'action large à travers la place qu'elle occupe dans la structure organisationnelle et son rattachement hiérarchique qui dépend de sa perception par les différents responsables de l'entreprise

¹⁷ GCG 11 contrôle de gestion, page 15, 5ème éditions

Chapitre 2 :
La pratique du contrôle de gestion
dans une entreprise

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Introduction du Chapitre :

La fonction contrôle de gestion est une fonction de direction générale et elle d'abord l'affaire du ou des dirigeants. Ainsi, elle permet aux gestionnaires d'évaluer la performance de l'entreprise sur ses différentes entités, afin d'atteindre efficacement cette mission, il doit s'appuyer sur une procédure bien définie, ainsi comme la plupart des auteurs l'ont confirmée, la notion du contrôle de gestion est liée à celle du processus.

A travers cette section, nous présenterons le processus de contrôle de gestion qui présente l'aspect le plus important dans la pratique du contrôle de gestion dans l'entreprise, cette section traite d'abord les définitions brèves de la notion de processus et du processus de contrôle de gestion, ensuite nous abordons les différentes formes de contrôles, enfin nous traitons les phases constituantes du contrôle de gestion.

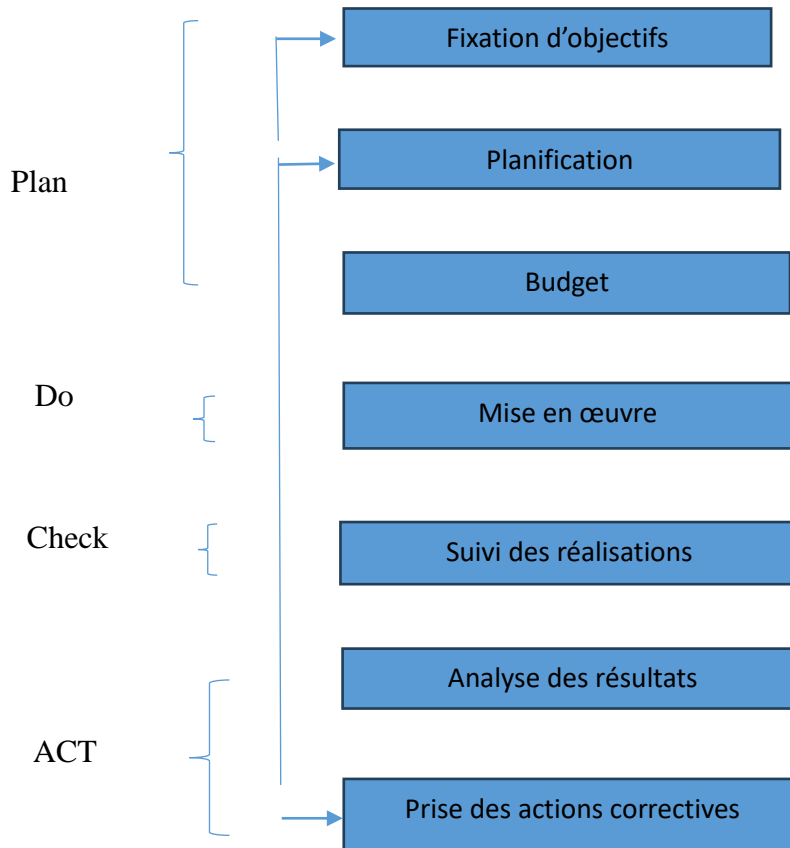
Section 1 : Le contrôle de gestion comme processus

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales à savoir : Plan, Do, Check, et Act.

La figure suivante montre l'enchaînement des quatre étapes du processus de contrôle de gestion.

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Figure 1 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Ce schéma montre que les étapes de planifications au sens de fixation d'objectifs et de gestion prévisionnelles sont suivies d'une phase de réalisations dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés afin de se traduire par des actions correctives incorporées dans la planification du cycle suivant.

Enfin nous pouvons retenir trois étapes pour le processus de contrôle à savoir : la planification ; le pilotage et le contrôle

1. La phase de planification :

Selon HELFER, « la planification est le processus et le déroulement méthodique qui consiste à formuler les objectifs fixes et choisir les moyens appropriés pour y parvenir »¹⁸

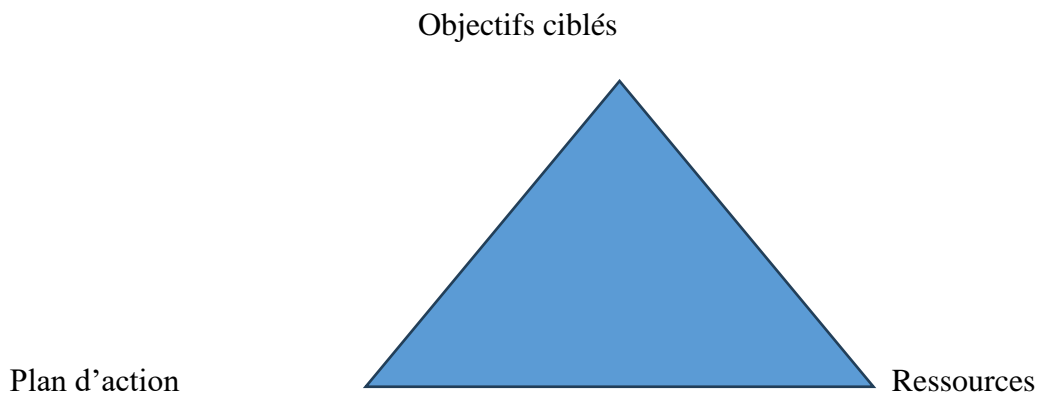
¹⁸ HELFER Jean-Pierre, KALIFA Michel, ORSONI Jacques, « management, stratégie et organisation » 8^{ème} édition, VUIBERT, Paris 2010 page 25

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Pour Bouquin : « la planification est la feuille de route qui se donne à une organisation pour réaliser sa vision à moyens et long terme, elle oblige l'organisation à examiner son contexte interne et externe à faire des projections dans l'avenir et déterminé des stratégies lui permettant de concrétiser sa mission et sa vision ». ¹⁹

Selon F. GERAUD : « le premier but de la planification est de fixer les objectifs c'est à dire la jauge ou la mesure ou la mesure à partir de laquelle seront appréciés les résultats ». ²⁰

Figure 2 : les dimensions fondamentales de la planification



Source : olivier saulpic, François Giraud, Philippe zarlowski, Marie Anne Lorain, François Foucade, Jeremy Morales, : « les fondements du contrôle de gestio »n –édition 2011 Pearson Education France Page 3

La planification ne se limite pas à la fixation des objectifs pour l'organisation, il s'agit également des moyens qui doivent être engagés pour les atteindre, cette phrase comprends aussi le choix du plan d'action.

Dans l'ensemble du processus, la planification est essentielle plus elle est rigoureuse plus le travail d'analyse des résultats est allégé.

2. La phase de suivi et de pilotage :

Selon Bouquin, « une fois le plan de vol est défini, le cap doit être maintenu sur la destination visée, il s'agit de la situation en cours d'emploi des ressources lorsqu'il est encore possible de procéder à des ajustements ». ²¹

¹⁹ BOUQUIN Henry, « le contrôle de gestion » 8ème édition presse universitaire française, paris 2008 page 329

²⁰ F.GIRAUD, « contrôle de gestion » 8ème édition, GUALINO, 2005, p.24.

²¹ BOUQUIN Henry, « le contrôle de gestion », op, cit page 78

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

L'objectif de cette étape est d'identifier les corrections à mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction de la finalité choisie.²²

Pour atteindre cet objectif, il faudra suivre en temps réel l'évolution de l'activité et la performance à tous les niveaux hiérarchiques, sur la base des informations de pilotage qui concerne²³:

- Les ressources mises à la disposition selon son domaine d'activité et ses missions
- Ses performances d'emploi des ressources
- Ses résultats exprimés en termes de contribution à ses objectifs

La phase de pilotages permet aux responsables, managers et opérationnels de²⁴ :

- Maîtriser leurs activités et d'avoir une vision claire des missions et des objectifs à atteindre ;
- Apprécier les déviations et les corriger ;
- Faire respecter les règles et les procédures de bonnes pratiques imposées au niveau central ou au niveau local.

Le suivi des résultats obtenu lors de la mise en œuvre des plans d'action est nécessaire, elle constitue la phase aval du processus de contrôle, notant que cette étape n'a pas comme but de constater si l'objectif est atteint ou non, bien au contraire, elle s'inscrit dans une logique de la maîtrise de ses objectifs.

La phase de suivi offre aux managers une opportunité de réagir en cours d'exécution si le résultat final semble compromis.

Le pilotage se fait de manière progressive, grâce à des points réguliers, le processus de contrôle (planification et suivi) n'est donc pas séquentiel, mais il fonctionne en boucle dans la mesure où l'entreprise intervient régulièrement pour valider la poursuite de sa trajectoire on parle à ce niveau de boucle de régulation.

3. La phase de contrôle : mesure et analyse des résultats

²² Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op, cit p 7

²³ TREILLE Jean Michel, « le pilotage opérationnel de l'entreprise, comment déployer la stratégie sur le terrain » édition d'organisation paris 2004 p 33

²⁴ GUEDJ Norbert et collaborateur, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise » 2eme édition d'organisation paris 1998 p 209

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

La démarche prévisionnelle a pour but d'anticiper au maximum les difficultés en choisissant des objectifs réalistes et pertinents et des plans d'actions cohérents. Toutefois, les résultats obtenus peuvent s'avérer différents de ceux qu'on a envisagé en particulier lorsque les plans d'action mis en œuvre ne sont pas effectués correctement, ou si des aléas surgissent.²⁵

Cette étape se trouve à la fin du processus de contrôle de gestion, il s'agit d'évaluer la performance finale et d'en tirer les causes et les conséquences des écarts, le cas échéants, entre les prévisions et les réalisations. Autrement dit, cette phase vise à :

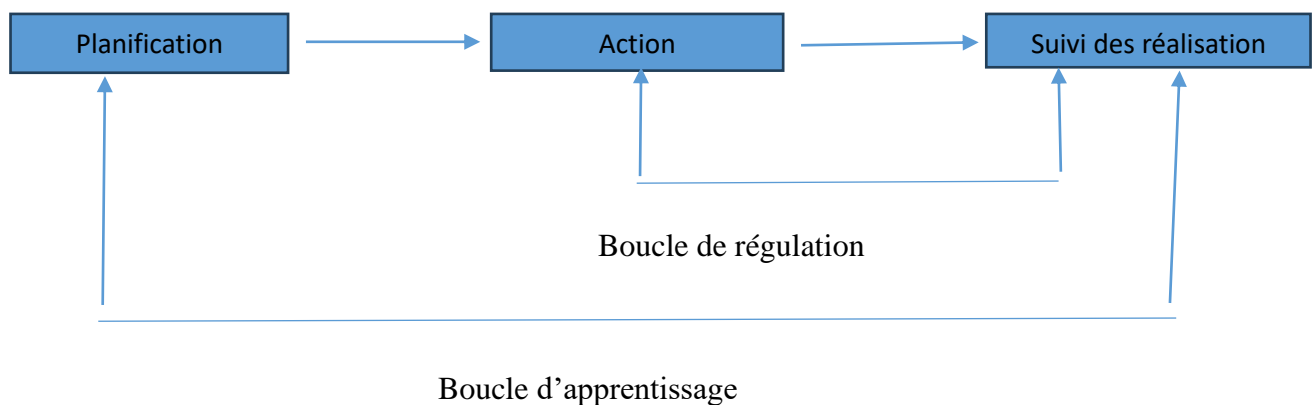
- Mesure les écarts entre les résultats prévu et le résultat obtenu, afin d'identifier si des actions correctives sont nécessaire ;

-Identifier les causes d'un dérapage éventuel, afin d'orienter les actions correctives ;

Pour cela le contrôle de gestion se présente con un processus en boucle qui permet de tirer des leçons et d'entreprendre des actions correctives a tous les niveaux hiérarchiques.

Ce processus assure une fonction de régulation (Boucle de régulation), cette fonction est nécessaire mais insuffisante puisque la planification est un exercice difficile, lorsque l'environnement est incertain. La détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalide par la suite, dans ce cas le choix d'une stratégie et des plans d'actions correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de succès. Ainsi l'entreprise doit faire également évoluer le choix des objectifs et des plans d'actions eux même. C'est ce qu'ont appelé la **boucle d'apprentissage**. Le processus de contrôle de gestion peut être schématisé comme suit

Figure 3 : Le contrôle, un processus en double boucle



Source : F. Giraud « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^e édition GAULINO, 2005 Page 29.

²⁵ F.GIRAUD Op, Cit, page.24.

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

A partir de ce schéma précédent nous pouvons dire que le processus de contrôle de gestion comprend deux mouvements complémentaires :

- Un processus de mise en œuvre, qui consiste à bien mener les plans d'action prédéfinis, et qui correspond à la Boucle de régulation ;
- Un processus de diagnostic, qui consiste à questionner régulièrement la pertinence du plan, tant sur les objectifs fixés que les plans d'actions choisis pour les atteindre, et qui correspond à la boucle d'apprentissage.

Enfin le processus du contrôle de gestion permet de fixer des objectifs, mettre point des plans d'actions ; élaborer des prévisions permettant d'atteindre les objectifs ; interpréter les résultats afin de prendre des mesures correctives appropriées pour atteindre les objectifs et entreprendre des mesures correctives afin de corriger les écarts.

La réussite du contrôle de gestion repose en premier rang sur un processus finalisé et bien défini, ce dernier comprend toutes les étapes qui coordonnent, contrôlent et analysent les actions de l'entreprise, commençant par une phase de planification ou de finalisation du contrôle de gestion qui consiste à formuler les objectifs et affecter les ressources nécessaires pour les atteindre, cette étape sera suivie par le pilotage et sera achevée par l'analyse des résultats obtenus.

Section 2 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Après le traitement de premier volet de notre thème le contrôle de gestion. Dans ce chapitre on va aborder le deuxième volet qui est la performance de l'entreprise : sa définition, son typologie et sa relation avec le contrôle de gestion.

1. Le concept de la performance

1.1 La définition de la performance

Khemakhem dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont 'performare' en latin, 'to perform' et 'performance' en anglais »²⁶.

Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.

- **Performance signifie** : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.
- **To perform signifie** : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

1.2 Notion d'efficacité :

En répondant à la question suivante : « est ce que l'objectif est atteint ? », une nouvelle question vient d'apparaître 'existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ?'. Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

Le Bureau du vérificateur général du Canada définit l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés. Par exemple, pour augmenter les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois »²⁷.

Les emplois créés sont le produit du programme et contribuent à l'obtention de l'effet recherché par le programme, à savoir une augmentation des revenus, qui peut être mesurée pour évaluer l'efficacité du programme.

1.3 Notion d'efficience :

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et

²⁶ A. Khemakhen « la dynamique du contrôle de gestion ». 2^{ème} édition 1976, Dunod

²⁷ Que sais-je N°2176 ; « l'audit opérationnel » ; édition : PUF

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

1.4 Notion de pertinence :

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

1.5 Notion d'économie :

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

2. Analyse de la performance d'un processus

L'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes²⁸:

- Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs :

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

²⁸ Claude Alazard, Sabine Sépari. DCG11 « Contrôle de gestion » édition : Dunod. Page : 145

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

- Par calcul des ressources dépensées par le processus :

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

- Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite :

Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement, ces trois méthodes sont plus ou moins adaptées selon le type de processus, ainsi pour :

- Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires (volume, prix) ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres.
- Les processus opérationnels avec des clients internes : ils conditionnent le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage.
- Les processus support : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en termes d'objectif semble pertinente, de même que l'analyse des coûts.

3. Typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu, on peut distinguer trois types de performance.

3.1 La performance organisationnelle

Selon les études de Taylor et de Fayol, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

atteindre. M. Kalika²⁹, professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

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

La performance organisationnelle peut être définie comme la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs et à maximiser ses ressources de manières efficaces. C'est un concept multidimensionnel qui englobe plusieurs aspects : ressources humaines, planification stratégique, des processus et des compléments a une organisation de fonctionner de manière efficace.

Son rôle est de créés un environnement propice à l'innovation, à la croissance et à la compétitivité à travers ces aspects essentiels :

- Optimisation des ressources (capital humain, finances ou infrastructures) ;
- Alignement stratégique avec les objectifs à long terme ;
- Gestion du changement ;
- Culture d'amélioration continue, ou les erreurs sont perçues comme des opportunités d'apprentissage.

La performance organisationnelle offre de nombreux avantages pour les entreprises :

- Elle permet d'augmenter la productivité en optimisant l'utilisation des ressources disponibles ;
- Elle contribue à améliorer la rentabilité en réduisant les couts et en augmentant les revenus ;
- Elle favorise la satisfaction des clients en permettant à l'entreprise de répondre plus rapidement et de manières efficaces à leurs besoins.

3.2 La performance stratégique et la performance concurrentielle

²⁹ www.creg.ac-versaille.fr/spip.php?article282

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité.

« Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession *strategic intent* » (G. Hamel et C.K Prahalad, 1989)³⁰.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

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

Pour Michael Porter³¹, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

³⁰ www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282

³¹ www.creg.ac-versailles.fr/spip?article282

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc du stratège, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.

3.3 La performance humaine

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

En 1985, reprenant à son compte la célèbre formule d'Einstein, $E=MC^2$, J. M. Descarpentries, alors président-directeur général du groupe Carnot, suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultant toujours du rassemblement de collaborateurs : motivés, compétents, et communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

L'Efficacité humaine, Eh, susceptible d'être libérée par un groupe humain s'exprimerait donc par : $Eh=M.C.C$

- **M** : motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.
- **C** : compétence professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle).
- **C** : culture, langage commun, valeurs partagées, reconnaissance mutuelle (c'est la condition de l'efficacité collective).

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

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. Michel et M. Ledru³² considèrent que si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau.

³² S. Michel et M. Ledru « Capital-compétence dans l'entreprise », éditeur : ESF

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation.

Cette motivation (c'est-à-dire ce qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposée par l'entreprise) détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation (rôles prescrits, injonctions, moyens, ...) et des données de culture (représentation dominante).

4. les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation

4.1 Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées. Le ballanced scorecard proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

4.2 Les réponses face aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

4.2.1 Pour mieux piloter la valeur :

- Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise.

Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

- Piloter la valeur perçue par le client :

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

- Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes 'ABM'³³ et du 'Target costing' peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficacité de la structure et de capacité de changement organisationnel.

4.2.2 Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.

- Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs.

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner.

Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

- Piloter le comportement des acteurs interne.

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Au-delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

La performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

³³ ABM : Management par activité

Chapitre 2 : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Pour analyser la performance d'un processus, on distingue trois méthodes, chacun de ces méthodes dépendent du type et la nature de processus : Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs, Par calcul des ressources dépensées par le processus et par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée.

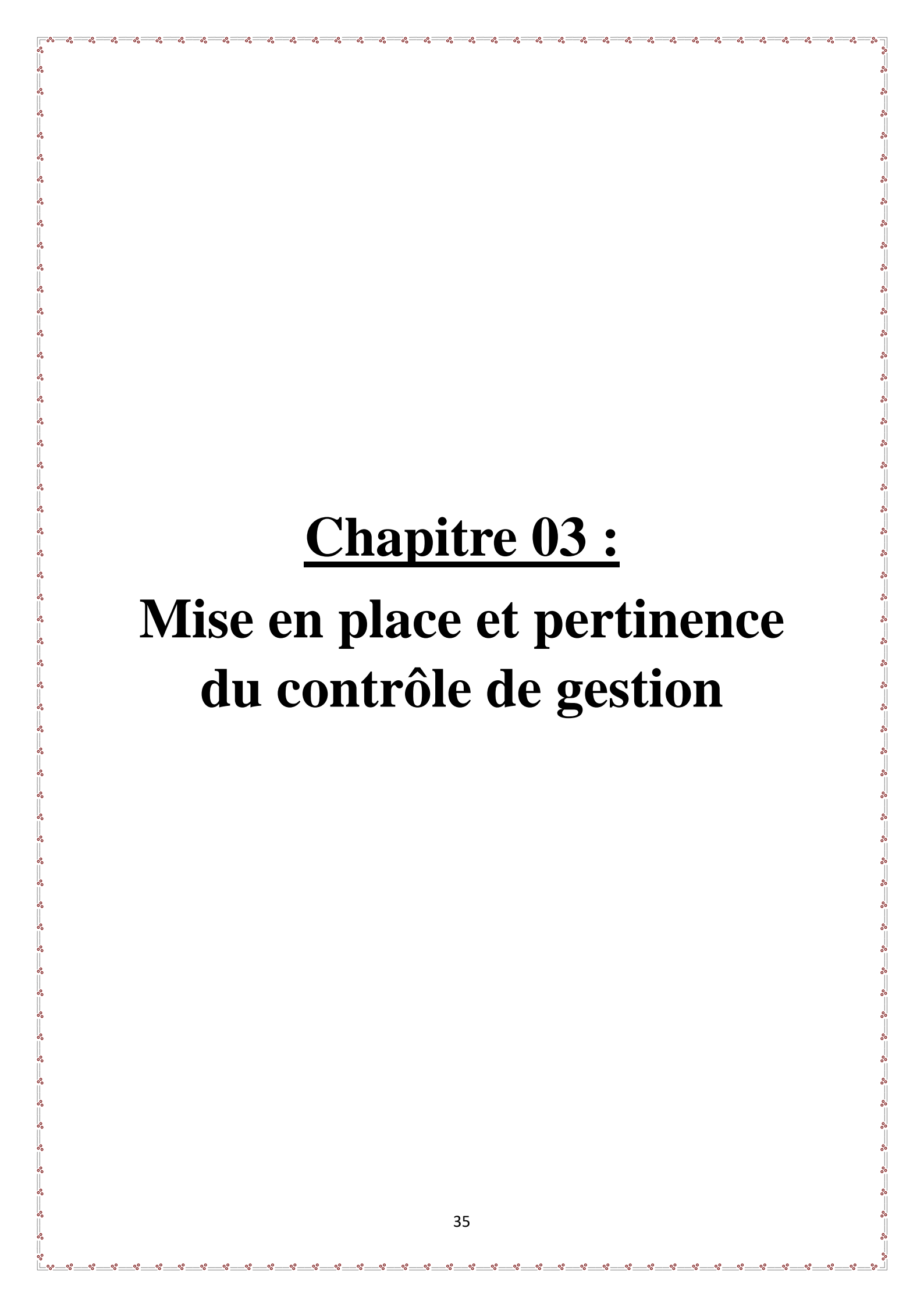
Le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une réponse à la performance en proposant un ensemble des outils qui seront l'objet d'analyse du chapitre suivant : comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Conclusion du chapitre II :

En résumé, le contrôle de gestion permet la mesure, la gestion et l'analyse de l'activité ainsi sa pratique est une question très vaste et différente d'une organisation à une autre.

Le contrôle de gestion fournit un processus permettant un meilleur pilotage à travers une procédure bien définie et étalée sur trois phases essentielles, à savoir la planification le pilotage et la mesure. En effet ce processus constitue une base importante dans la gestion de l'entreprise sur ces différentes unités.

Un processus ne peut être fonctionnel que s'il soit accompagné d'un ensemble de techniques, et de méthodes destinées à répondre aux besoins de la coordination, de la communication et constituant une base au manager dans la prise des décisions pertinentes. Ces outils sont d'un nombre important, et classés selon les phases de déroulement du contrôle.



Chapitre 03 :

Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Introduction du chapitre 03 :

La mise en place du contrôle de gestion fait appel à des modes de gestions qui sont d'une importance capitale. Le contrôle de gestion est le processus qui vise la maîtrise de la conduite raisonnée d'une organisation sur la base des prévisions et des événements pour une meilleure adaptation à l'environnement, ainsi que la définition des objectifs, et les moyens nécessaires. Le contrôle de gestion élabore des outils de gestion au service du management de l'organisation afin d'évaluer la performance sur tous les volets, c'est-à-dire de l'efficacité, de l'efficacités, des synergies, et de la flexibilité.

C'est dans ce sens que nous intitulons notre chapitre « Mise en place et pertinence du contrôle de gestion », en effet la notion de la pratique du contrôle est souvent présentée par le processus, les outils ainsi que les méthodes utilisées afin d'optimiser le processus décisionnel et organisation. Pour mener à bien notre travail, nous avons scindé ce chapitre en deux sections présentées comme suit :

La première section intitulée « Outil de contrôle de gestion », qui présentera des notions de base, les différentes formes de contrôle, ainsi que les étapes constitutives de façon idéale le processus de contrôle de gestion.

La seconde section intitulée « les outils du contrôle de gestion au service de la performance », met l'accent sur la boîte à outils que les contrôleurs de gestion utilisent, classée sur la base des phases du processus de contrôle appropriées pour : la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Section 1 : Outil de contrôle gestion

Afin de bien mener ses missions dans l'entreprise, le contrôleur de gestion s'est doté d'un certain nombre d'outils, tels que la gestion prévisionnelle, les tableaux de bords et le système d'information.

Cette présente section vise à traiter le deuxième volet de la pratique du contrôle de gestion à travers les outils utilisées, ainsi pour assurer le bon fonctionnement de son processus à travers les différentes fonctions et activités faisant l'architecture de l'entreprise, le service contrôle de gestion let en avant des outils appropriés à chaque phase de contrôle.

1. Les outils prévisionnels ou de la planification

Dans un processus de planification complet, on dénombre 3 outils qui constituent la boîte à outils du contrôle de gestion : un plan stratégique, un opérationnel, un ensemble de budgets qui constitue le cœur de la gestion budgétaire³⁴. Ces plans sont présentés comme suit :

1.1 Le Plan stratégique :

Afin de bien cerner la notion du plan stratégique et des étapes de son élaboration, nous avons opté au préalable à définir la planification stratégique.

1.1.1 Définition de la planification stratégique :

La planification stratégique consiste à essayer de lire l'avenir pour se positionner de façon avantageuse auprès des différents intervenants. Elle vise principalement à définir les grandes orientations et les principaux objectifs qu'une organisation devrait atteindre pour réussir de façon optimale dans l'avenir. La planification stratégique est un processus régulier, le plus souvent annuel, son horizon dépend du secteur d'activité : trois, cinq, dix ans, parfois plus³⁵.

La planification stratégique évalue les principales menaces et opportunités de l'environnement et établit un plan général permettant d'éviter ou limiter les menaces et de tirer profit de ses opportunités en tenant compte des forces et des faiblesses de l'organisation.

1.1.2 Définition du plan stratégique :

Selon bouquin « le plan stratégique est un document élaboré à la suite du processus de planification stratégique, il résulte de la communication entre les résultats de l'analyse de

³⁴ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op.cit, p232

³⁵ Maire-Noelle Désiré-Luciani Daniel Hirsch Nathalie Kacher Marc Polossat, « le grand livre du contrôle de gestion », Groupe Eyrolles 61, bd Saint-Germain 75240 Paris Cedex 05 page 111

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

l'activité et le diagnostic des forces et des faiblesses de l'entreprise en termes de savoir, savoir-faire de ressources humaines et financières »³⁶

Ce plan est élaboré par la direction générale avec la confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise³⁷.

Selon Claude Alazard, le plan stratégique reprend les points clés de la stratégie, à savoir : Les marchés-produits-technologies de l'entreprise et des objectifs de cette dernière³⁸.

1.1.3 Les étapes de l'élaboration du plan stratégiques :

La planification stratégique est le chemin qui mène l'entreprise à tracer son plan stratégique en mettant l'accent sur les étapes suivantes :

1.1.3.1 Diagnostic interne et externe :

Consiste en un diagnostic interne visant à découvrir les forces et les faiblesses de l'organisation, et une analyse de l'environnement externe (micro ou macro) en termes d'opportunités et de menaces.

1.1.3.2 Identification des lignes de forces stratégiques :

Elle vise à interconnecter les forces, faiblesses, opportunités et menaces afin de dégager les lignes de forces stratégiques. Par définition « c'est une question fondamentale pour une organisation et à la quelles elle doit répondre pour réussir dans l'avenir »³⁹.

1.1.3.3 Détermination des objectifs stratégiques :

A partir des lignes de forces stratégiques l'entreprise détermine les objectifs stratégiques et établit son plan stratégique.

1.1.3.4 Opérationnalisation du plan stratégique :

Elle concerne l'allocation de ressources humaines, financières et matérielles.

1.1.3.5 Suivi et évaluation du plan stratégique :

Il existe des facteurs imprévisibles qui ont une influence sur la réussite du plan. Pour actualiser le plan stratégique à LT, il est recommandé d'évaluer ses performances sur une base annuelle.

³⁶ BOUQUIN Henri « le contrôle de gestion » op.cit. page 356

³⁷ Claude Alazard, Sabine Sépari op, cit, page 232

³⁸ Idem, page 340

³⁹ SOUTH RESEARCH, Association pour l'étude et l'évaluation d'action de développement « manuel planification stratégique », disponible sur le site.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

1.2 Le plan opérationnel :

Pour bien cerner la notion du plan opérationnel et les étapes de son élaboration, nous avons opté au préalable à bien définir la planification opérationnelle.

1.2.1 Définition de la planification opérationnelle :

Elle traduit les orientations stratégiques ou les programmes applicables par toutes les unités de production, département, et services de l'entreprise dans le cadre de la gestion courante, cette planification requiert l'engagement de tous les responsables à tous les niveaux hiérarchiques, elle concerne l'ensemble des fonctions : production, marketing, recherche et développement, finance et les ressources humaines⁴⁰.

1.2.2 Définition du plan opérationnel :

Selon Loning, le plan stratégique conduit au plan opérationnel, qui dans l'univers du contrôle de gestion représente véritablement l'outil d'articulation à court terme⁴¹, il est appelé aussi un plan glissé. Il se situe sur un horizon de 3 ans, chaque année, les perspectives des trois années qui suivent sont évaluées.

Quant à Yves DUPUS et Gérard ROLLAND, le plan opérationnel décrit l'utilisation de moyens impliqués par le plan stratégique. Autrement dit il prévoit les opérations imposées par réalisation de ce plan⁴².

Le plan opérationnel est un document par lequel les responsables d'une organisation fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir accomplir et décident des démarches à suivre. C'est un plan qui s'occupe de l'organisation interne de l'entreprise, c'est-à-dire il analyse et répartit l'activités entre ses différentes unités et éclate les objectifs de l'entreprise en sous objectifs assignés chacun à son service.

Le plan opérationnel articule le plan stratégique et le plan d'action annuel⁴³, il est l'outil de prévision à moyen terme (2 à 5 ans), ce plan est structuré comme suit :

1.2.2.1 Une planification des actions :

⁴⁰ Gnessiry DIOP, « conception d'une structure de contrôle de gestion d'une filiale » CESAG institue de comptabilité, banque, et finance octobre 2012 page 35 disponible sur site

⁴¹ Hélène LONING Véronique MALLERET (Jérôme MERIC) Yvon PESQUEUR Eve CHIAPALLO. Daniel MICHEL. Andreu SOLE, op.cit., p 93

⁴² DUPUY, Y. et ROLLAND, G « Manuel du contrôle de gestion ». édition Dunod Paris 1994 page 28

⁴³ BOUQUIN Henry « le contrôle de gestion » op.cit. p 359

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Le plan opérationnel intègre Les orientations de la direction générale et la confirmation des stratégies par fonction et la définition détaillée des plans : plan de production, investissement, financement, plans effectifs, et le plan commercial.

1.2.2.2 Une allocation des moyens financiers, humains, et techniques :

Sous forme de chiffrage des objectifs et allocation des ressources, document de synthèse et la négociation entre les unités et la hiérarchie.

1.2.3 L'élaboration d'un plan opérationnel :

Pour BESCOS, l'élaboration du plan opérationnel comporte les étapes suivantes⁴⁴ :

- **Etape 01 : L'envoi au responsable concerné les documents nécessaires :** Le rappel des choix stratégiques, le calendrier à respecter, les documents à utiliser, et les procédures à suivre.
- **Etape 02 : Le retour des projets de plan :** Qui donne lieu à l'élimination des incohérences et à des arbitrages. On aboutit à des accords sur la répartition des objectifs, moyens et des résultats. Ce qu'on appelle la contractualisation des résultats.
- **Etape 03 : l'élaboration des documents de synthèse (prévisionnels) à l'horizon du plan :** tels que (le compte résultat prévisionnel, le plan de financement, le bilan prévisionnel) ; qui seront actualisés régulièrement par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations dans les différentes étapes.

En résumé, le plan opérationnel est un outil du contrôle de gestion, le rôle des contrôleurs est de piloter les étapes, de conseiller les différents plans opérationnels, d'organiser les arbitrages et de gérer les calendriers, enfin la valorisation et la présentation du plan global.

1.3 Le plan d'action :

Le plan d'action est le document qui guide l'entreprise dans son travail quotidien afin d'atteindre les objectifs spécifiques fixés à chaque responsable (centre de responsabilité).

Le plan d'action va être construit à partir de la connaissance du model de fonctionnement de son propre centre de responsabilité par son chef et ses principaux collaborateurs.⁴⁵

⁴⁴ BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla, et NAULLEAU Gérard, « le contrôle de gestion de management » édition Montchrestien Paris 1997 page 132

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Tous simplement, un plan d'action comprend principalement les actions à mener, les responsables et les ressources associés, les indicateurs de mesure et de suivi, et un calendrier d'exécution.

1.4 Le budget :

1.4.1 Définition du budget :

Selon Hélène LOINING, le budget est défini comme : « la traduction monétaire, économique du plan d'action, pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan »⁴⁶.

Quant à Yves DUPUY et Gérard ROLLAND, « le budget est l'outil de prévision à court terme (1 an, découpage mois par mois) à partir des objectifs quantitatifs de vente et de production »⁴⁷.

Selon Bouquin, « le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels »⁴⁸.

Enfin le budget consiste à déterminer et chiffrer les recettes et les dépenses prévisionnelles tels que les budgets fonctionnels, budget des capitaux, budget des centres de responsabilité, qui seront affectées aux cours de l'année dans le cadre des objectifs fixés.

1.4.2 Typologie des budgets :

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondants à ses différentes fonctions, on distingue les budgets fonctionnels ou opérationnels, et les budgets financiers ou de synthèse.

1.4.2.1 les budgets fonctionnels ou opérationnels :

Ces budgets traduisent les actions prévues dans les programmes d'activité et relatifs aux différents services. Ils comprennent les budgets suivants :

⁴⁵ BOUQUIN Henri « le contrôle de gestion » op, cit, p 35

⁴⁶ Hélène LOINING Véronique MALLERET. Jérôme MERIC. Yvon PESQUEUX Eve CHIAPPELLE. Daniel MICHEL. Andréu SOLE, Op, cit Page 101

⁴⁷ Yves DUPUY et Gérard ROLLAND, op.cit. Page p29

⁴⁸ BOUQUIN Henri « le contrôle de gestion » op, cit page 294

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

1.4.2.1.1 le budget des ventes :

Il est défini comme un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps d'en déduire les moyens nécessaires aux services commerciaux⁴⁹.

Il s'agit de prévoir mensuellement les quantités et les prix unitaires de vente, les prévisions des ventes s'appuient sur plusieurs techniques tels que : l'analyse des ventes passées, les études des parts de marché, du cycle de vie des produits, et de la concurrence.

1.4.2.1.2 Le budget de production :

C'est un programme chiffré de l'activité productive annuelle, ce travail de budgétisation est réalisé en collaboration entre les services techniques productifs et le contrôle de gestion⁵⁰ ».

Sur la base des volumes des ventes, l'entreprise déduit les quantités à produire en fonction des stocks et des capacités de production disponibles. Ce travail doit être effectué sous deux formes⁵¹ : de quantité et de valeur.

1.4.2.1.3 Budget des approvisionnements :

L'entreprise estime ses achats (volume, délais, coûts), sur la base des prévisions de la matière première nécessaire à la production. Ce budget recense tous les moyens nécessaires pour permettre l'activité du service : effectifs et services extérieurs (assurance, électricité, fournitures de bureau, frais postaux).

1.4.2.1.4 Le budget des services généraux :

Les services généraux sont des centres de responsabilité fonctionnels et de support, (informatique, finance, contrôle de gestion, ressources humaines.) qui livrent des prestations aux services opérationnels, Les budgets des services de support sont de simple renouvellement, et souvent majoré d'un pourcentage d'inflation.

1.4.2.2 les budgets de financement :

Les budgets de financement concernent essentiellement deux approches qui sont : l'investissement et la trésorerie.

⁴⁹ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op, Cit page 307

⁵⁰ Idem page 311

⁵¹ Idem page 313

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

1.4.2.2.1 Le budget des investissements :

L'investissement se définit comme l'affectation de ressources à un projet dans l'espoir d'en tirer des profits futurs. Le choix des investissements aujourd'hui sera ressenti par l'entreprise dans le future grâce à ses prévisions d'évolution. C'est dans cette mesure qu'on trouve au sein du système de contrôle de gestion des procédures qui permettent de sélectionner, d'autoriser et de contrôler ces investissements.

La prévision des investissements s'effectue dans un plan prévisionnel à cinq, sept ou dix ans. Elle s'inscrit dans la recherche d'équilibre financier à long terme exprimé par le plan de financement.⁵²

Le plan de financement est un état financier prévisionnel des emplois et des ressources de l'entreprise à moyen ou à long terme⁵³. Le budget d'investissement reprend les informations du plan de financement en le détaillant, mois par mois, par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses.

1.4.2.2.2 le budget de trésorerie :

Le budget de trésorerie est la transformation des charges et des produits de tous les budgets précédents en encaissements et en décaissements⁵⁴ ». Ce budget permet de Connaitre le solde prévisionnel de fin de période budgétaire des comptes de tiers et disponibilités tels qu'ils figurent au bilan prévisionnel et de donner une assurance sur l'équilibre mensuel entre les encaissements et les décaissements, par l'anticipation des difficultés ponctuelles de trésorerie afin de trouver les aménagements nécessaires

1.4.2.2.3 les documents de synthèse prévisionnels :

On distingue deux documents de synthèses essentiels : le compte résultats Prévisionnel, ou budgété, et le bilan prévisionnel.

• le compte résultat prévisionnel :

Il regroupe les charges et les produits par nature en application des règles du plan comptable et des principes comptables, il dégage les résultats attendus des différents engagements budgétaires, facilite la comparaison des résultats prévisionnels avec ceux de l'an passé.

⁵² Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op, cit page 339

⁵³ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op, cit, page 339

⁵⁴ Idem page 340-341

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

• Le bilan prévisionnel :

Il constitue l'image d'une année de ce que pourrait être la situation de l'entreprise dans l'avenir si les prévisions se réalisent, il permet de s'assurer que la structure ne risque pas une évolution vers un déséquilibre grave.

1.4.3 Les étapes de l'élaboration des budgets :

Les étapes de l'élaboration du budget peuvent être présentées comme suit :

1.4.3.1 Définir le cadre budgétaire :

La définition du cadre budgétaire passe par les étapes suivantes :

- Analyser la conjoncture et prendre en compte des objectifs pour l'année avenir.
- Construire un ou plusieurs pré-budgets (chiffre d'affaires : par produit, par client, effectif : recrutement, départ, évolutions des postes, masse salariale et politique de recrutement).
- Diffusion des éléments de cadrage aux responsables par la direction, ces éléments comportent des données chiffrées, et indique les grandes orientations qu'elle souhaite voir prise en compte dans les budgets des unités.

1.4.3.2 Le lancement du processus budgétaire :

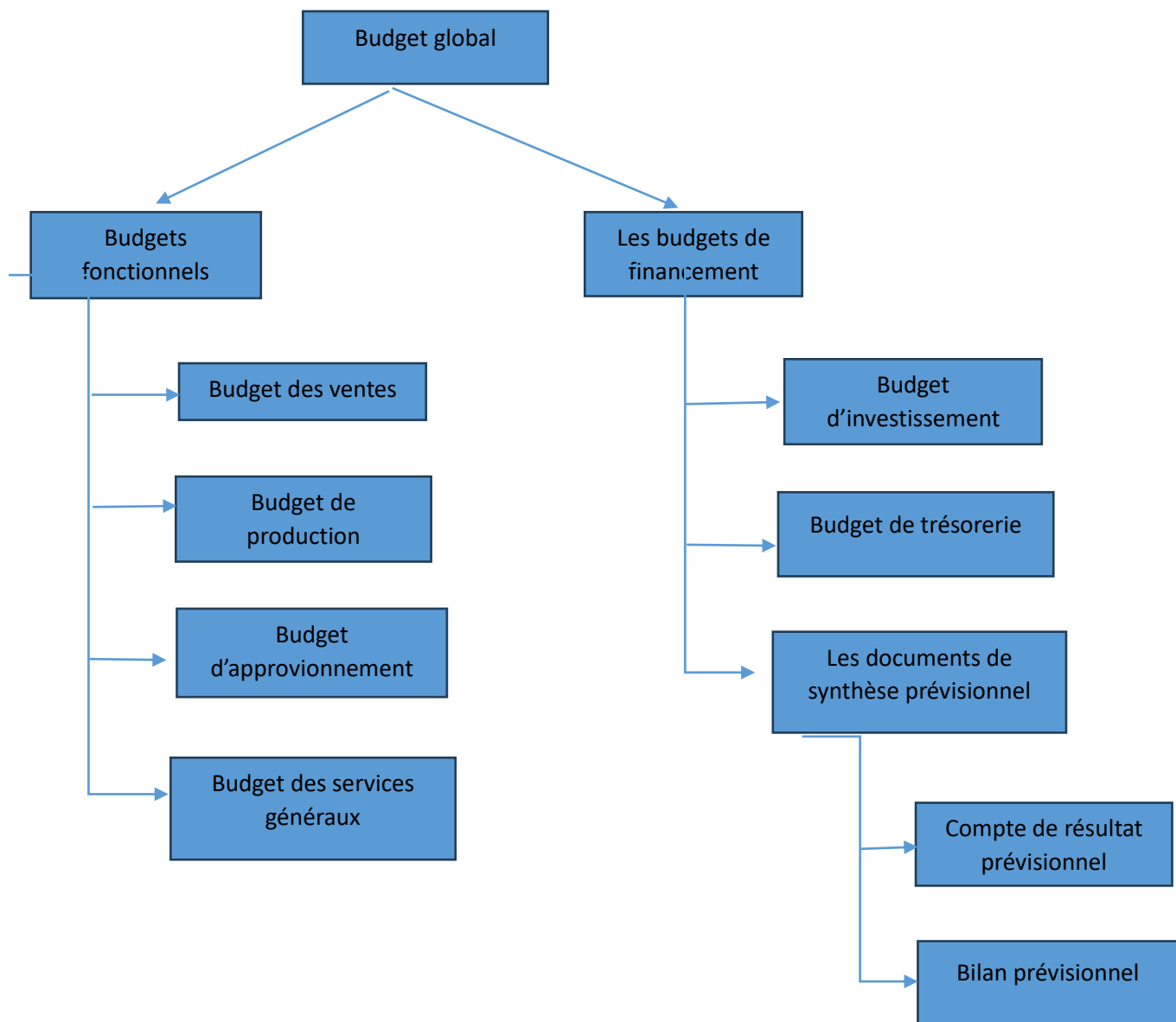
L'étape de lancement du processus budgétaire nécessite :

- L'élaboration des budgets fonctionnels ceux-ci élaborés par le responsable des centres de responsabilité assisté par ses collaborateurs ;
- La consolidation des budgets fonctionnels afin d'obtenir un budget de synthèse qui sera analysé, rectifié si nécessaire, et arbitré par la direction générale.
- La mensualisation du budget qui permet de fractionner le budget annuel en périodes budgétaires plus courtes (Trimestrielles, mensuelles).

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Le schéma ci-dessous résume les différents types des budgets présentés.

Figure 4 : typologie des budgets



Source : établi par nos propres soins

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

2. Les outils de suivi et du pilotage

2.1 Le contrôle budgétaire :

Afin de mieux présenter cet outil on procède au préalable à sa définition, et ses différentes phases, son rôle, et ses modèles

2.1.1 Définition :

Le contrôle budgétaire appelé aussi suivi budgétaire, consiste à comparer les réalisations aux données prévisionnelles afin de faire ressortir des écarts. L'analyse de ces écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité ou l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés, dans le cas contraire, le responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctives.

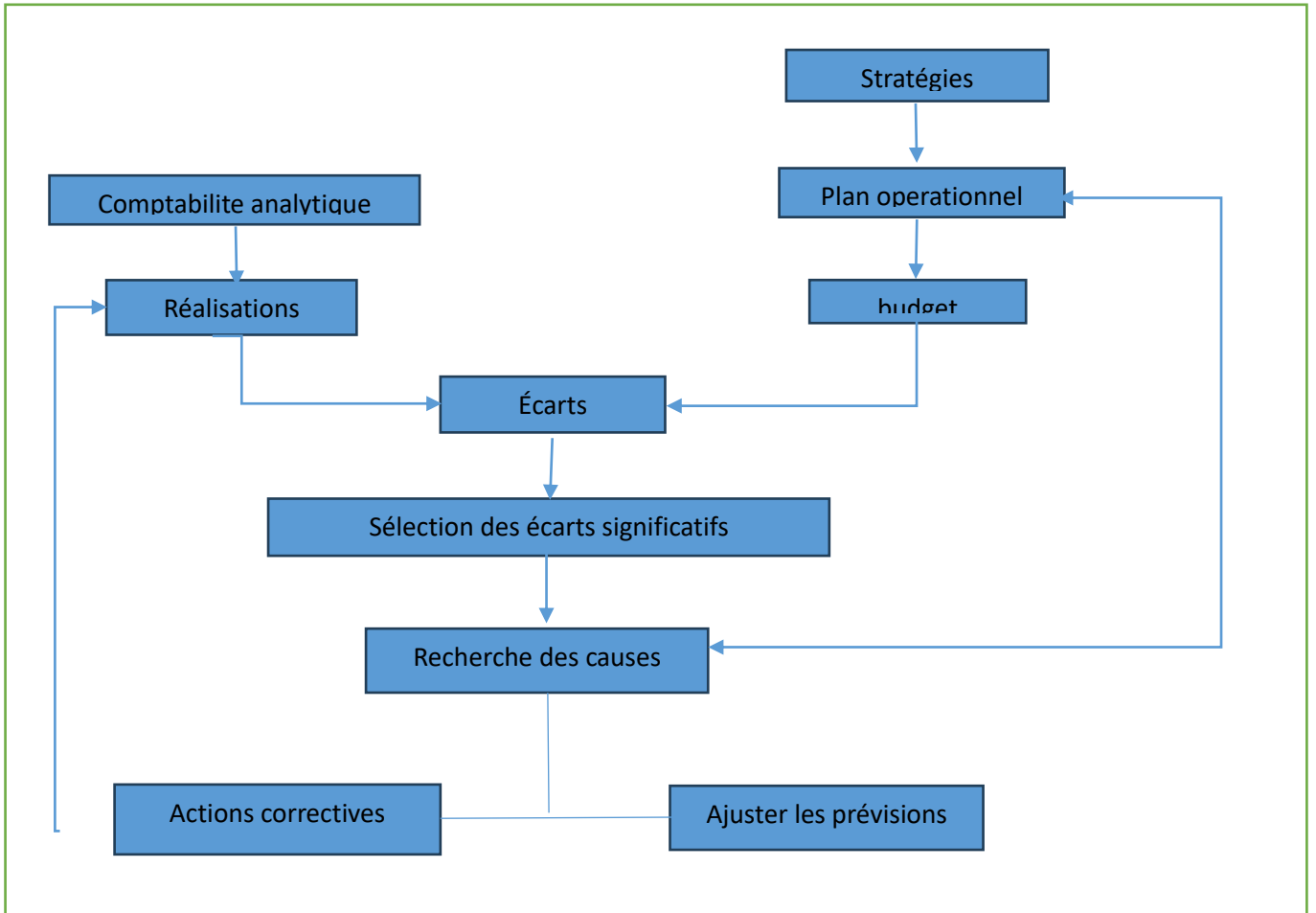
Au sens comptable, le contrôle budgétaire est défini : comme une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets.

2.1.2 Les différentes phases du contrôle budgétaire

En réalité, on peut distinguer trois étapes du contrôle budgétaire (avant, pendant et après l'action). La figure ci-dessous explique le processus du contrôle budgétaire

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Figure 5 : Les phases du contrôle budgétaire



Source : L. LANGLOIS, C. BONNIER, M. BRINGER, « Contrôle de gestion », copyright Editions,

2.1.2.1 Le contrôle avant l'action (à priori) :

Il est basé sur l'idée de prévention. Dans ce type de contrôle, les résultats sont prédits et l'action corrective mise en œuvre avant que l'opération soit terminée en faisant intervenir la notion de feedback.

Le contrôle à priori implique un flux d'information important, et il doit agir avant que les écarts n'apparaissent entre les prévisions et les réalisations.

2.1.2.2 Le contrôle pendant l'action :

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

C'est un contrôle opérationnel, consistant à fournir les informations nécessaires de manière quasi-permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes.

2.1.2.3 Le contrôle après l'action (à posteriori) :

Sa fonction consiste essentiellement en une mesure des résultats et une évaluation des performances dans le cadre d'une entreprise organisée en centres de responsabilité.

2.1.3 Le rôle du contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est appréhendé sous des formes diverses, se voyant attribuer des fonctions classiques qui reviennent de façon récurrente chez les différents auteurs eux⁵⁵, mais aussi des fonctions plus originales pour certains d'entre eux, parmi ses fonctions cite :

- Réaliser des prévisions et établir un programme d'activité ;
- Permettre l'observation continue des événements capables de modifier les prévisions ;
- Rechercher les causes des écarts et situer les responsabilités ;
- Coordonner les différents services ;
- Assurer le contrôle comptable des coûts de revient standards.

Plusieurs critiques ont été émises à l'encontre du contrôle budgétaire, elles concernent sa capacité à faire des prévisions justes et pertinentes, la possibilité de réaliser un contrôle objectif et équitable ou portent encore sur les conflits entre les rôles qui lui sont attribués (cette phrase met en lumière les limites du contrôle budgétaire, notamment en terme de précision des prévisions, d'objectivité et d'équité du contrôle, ainsi que les conflits potentiels entre ses différents rôles) ;

2.1.4 les modèles alternatifs de gestion budgétaire :

Les nouvelles approches et nouveaux outils du contrôle de gestion privilégient désormais une meilleure anticipation et une organisation plus souple sont apparus, parmi lesquels on trouve le budget à base zéro et L'ABM.

2.1.4.1 Le BBZ (Budget a Base Zéro) :

La réalisation des budgets conduit parfois les managers à actualiser les chiffres des années antérieures⁵⁶, or la démarche du BBZ consiste à demander aux différents responsables de prévoir leur budget pour l'année suivante en faisant abstraction des données passées. Il s'agit

⁵⁵ Nicolas BERLAND, « mesurer et piloter la performance », 2009, e-book, www.management.free.fr, p 76

⁵⁶ Nicolas BERLAND, op.cit. p86

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

véritablement d'une remise à Zéro des budgets conduisant chaque responsable à justifier des prévisions de dépenses qu'il inscrit au budget.⁵⁷

2.1.4.2 L'ABM (activity based management) :

Cette méthode s'appuie sur les processus pour modéliser les activités de la structure et « elle se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profit qui est réalisé par l'entreprise en apportant cette valeur »⁵⁸.

C'est une démarche en deux volets :

- L'ABC qui consiste à modéliser et mesurer les coûts par activités et processus ;
- L'ABM qui fournit aux managers à partir de l'ABC les clés pour la maximisation de la performance (définition d'objectifs, arbitrages, planification d'actions, suivi des objectifs). C'est une gestion managériale pure et simple des coûts.

La méthode ABM analyse les différents coûts résultants d'une mesure ABC afin d'en déterminer les causes et mener ainsi les actions d'optimisation nécessaires. L'ABC/M est utilisée entre autres comme un aide décisionnel pour estimer l'opportunité d'externaliser ou de sous-traiter une activité ou une

Prestation. Elle permet également de réorganiser les processus métiers.

La méthode ABM, utilise les outils suivants :

2.1.4.2.1 La ré-engineering :

Ré-engineering, est une remise en cause fondamentale ou la réorganisation des processus afin d'améliorer les indicateurs essentiels de la performance qui sont les coûts, la qualité, le service rendu, la rapidité et la satisfaction des clients.

2.1.4.2.2 Le Benchmarking :

C'est une technique de marketing qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion ainsi que les modes d'organisation des autres entreprises ayant une activité sensiblement identique à celle qui réalise le benchmark. C'est un ensemble de procédures de recherches et d'analyses comparatives de la concurrence pour améliorer les performances d'une entreprise.

2.2 Le tableau de bord de gestion (TBG) :

⁵⁷ P. Pyhrr, « A Zéro Base budgeting », Harvard business Review, 1970, p. 111-112.

⁵⁸ BOUIN et SIMON, « les nouveaux visages du contrôle de gestion ».2^eédition, Paris, Dunod, 2004.P.153

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Le tableau de bord est un outil de pilotage de l'organisation qui permet de suivre son fonctionnement de façon dynamique et régulière en fournissant rapidement une information pertinente, bien organisée et en temps réel.

2.2.1 Définitions du tableau de bord :

Il existe plusieurs définitions pour les tableaux de bords parmi lesquels on peut citer :

Selon Bouquin : « le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissances 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 leurs fonctions »⁵⁹

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI : « Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à

Coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe »⁶⁰. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer »⁶¹.

D'une manière brève, le TBG est un document d'information, de synthèses, orienté généralement vers le contrôle et la prise de décision. C'est un instrument de communication pour les différents acteurs d'une organisation, Il doit permettre d'analyser les situations, d'anticiper les évolutions, de réagir dans des brefs délais, et cela à l'aide des indicateurs financiers et non financiers, choisis comme étant les principaux leviers d'action.

2.2.2 Les outils du tableau de bord :

Afin de mener à bien sa finalité, plusieurs techniques de transmissions de données sont utilisées dans la construction des TBG à savoir :

2.2.2.1 Les ratios :

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de

⁵⁹ Nicolas BERLAND, op.cit. p115

⁶⁰ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI Op, Cit page 552

⁶¹ Claude ALAZARD et Sabine op, cit, p 558

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

L'entreprise. Un ratio seul n'a pas de signification, c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative.

2.2.2.2 Les écarts :

Le contrôle budgétaire permet de calculer les écarts entre les prévisions et les réalisations sur chaque centre de responsabilité. Ils s'expriment en pourcentages ou en valeur.

2.2.2.3 Les graphiques :

Ils Permettent de visualiser rapidement et directement les évolutions de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.

2.2.2.4 Les clignotants :

Ce sont des seuils limites, destinés à attirer l'attention des responsables. Lorsqu'ils sont atteints, le responsable doit intervenir pour mettre en œuvre des actions correctives.

2.2.2.5 Les indicateurs⁶² :

Ce sont des informations précises, utiles et pertinentes pour le gestionnaire, exprimées sous des formes et des unités diverses. D'après Michel Leroy, les indicateurs peuvent être regroupés en plusieurs familles. Ils peuvent être classés comme suit⁶³ :

- Les indicateurs d'activité : Volume des ventes, volume de production.
- Les indicateurs financiers : les charges et les coûts, les produits et les résultats et les marges.
- Les indicateurs de rendements : productivité des hommes, des machines et des équipements, des locaux et des capitaux.
- Les indicateurs de rentabilité : indicateur de marges
- Les indicateurs de qualité : délais, degrés de conformité à des spécificités précises, au niveau de satisfaction des clients
- Les indicateurs de structure financière : le besoin en fonds de roulement d'exploitation et les indicateurs de trésorerie.
- Les indicateurs de sécurité : le nombre d'accédent et le nombre de jours d'arrêts liés aux accidents de travail.

2.2.3 Les rôles du tableau de bord :

⁶² Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, op.cit., p 559.

⁶³ Michel LEROYE, « le tableau de bord au service de l'entreprise ». Edition d'organisation, Paris.2001, p88-99.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Le rôle essentiel du TB est qu'il est considéré comme un instrument clé de la prise de décision et cela en fournissant l'information nécessaire au décideur au moment opportun. Selon Fernandez, les principaux rôles du TB sont⁶⁴ :

- **Réduction de l'incertitude** : car il offre une meilleure perception de l'environnement interne et externe.
- **Stabiliser l'information** : la roue ne s'arrête pas à l'instar de l'entreprise, Le décideur doit, outre ce fait, stabiliser l'information par le biais du tableau de bord afin d'agir au moment opportun.
- **Faciliter la communication** : le tableau de bord est un référentiel commun à tous les éléments intérieurs ou extérieurs du groupe.
- **Dynamiser la réflexion** : en plus des alertes le TB présente des instruments d'analyse et d'études des situations souvent compliquées et complexes.
- **Maitriser le risque** : Chaque décision prise comporte des risques. avec un TB bien conçu, le décideur dispose d'une vision plus stable et plus structurée de son environnement.

Le TBG est un ensemble d'outils mesurant la performance globale mais aussi un instrument complétant le système budgétaire et comptable, les données figurant dans cet outil sont indispensable au contrôle de L'entreprise à court terme, (au plus 1 an), cela permet également aux cadres et responsables d'exercer leurs responsabilités.

Cependant au début des années quatre-vingt-dix, il y a eu l'apparition d'un nouvel outil plus performant tenant compte des aspects stratégiques appelé le tableau de bord prospectif ou équilibré.

2.2.4 Le tableau de bord prospectif (TBP) ou Balanced Scorecard (BS) :

Face aux limites des TBG, des réflexions ont été menées pour faire évoluer la conception traditionnelle de ceux-ci. Le but est de passer d'un tableau de bord financier vers un tableau de bord équilibré intégrant toutes les dimensions de l'entreprise dans un environnement très complexe.

C'est dans ce sens que Robert S. Kaplan et David P. Norton proposent en 1992, le TBP visant à mesurer les activités d'une organisation en quatre perspectives principales : apprentissage, processus, clients et finances.

⁶⁴ A.FERMANDEZ, l'essentiel du Tableau de bord, édition d'organisation 2011, p 16

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

C'est une approche stratégique permettant de traduire la stratégie en actions concrètes.

2.2.4.1 Les perspectives du BS :

Les perspectives de BS se présentent en quatre axes principaux à savoir

- **L'axe financier :** (comment perçoit-on les actionnaires ?)

L'objectif de cet axe est d'assurer une augmentation de la valeur actionnariale. Celle-ci se traduit par une croissance de la valeur de l'action et conséquemment les revenus des actionnaires

- **L'axe clients :**

La performance financière est obtenue grâce à une satisfaction accrue des clients en termes de prix et de la qualité des produits offerts.

- **L'axe processus interne :**

Il est important d'identifier les processus clés susceptibles d'améliorer la performance de l'entreprise. Cette catégorie englobe tous les processus contribuant à création de la valeur sans oublier ceux liés à l'innovation.

- **L'axe apprentissage organisationnel :**

Cet axe concerne trois volets : les hommes, les systèmes et les procédures, et pour atteindre ses objectifs, l'entreprise doit s'assurer du degré de maîtrise des technologies dans un bon climat social ainsi que l'amélioration de systèmes d'information et la mise en adéquation des procédures et pratiques.

Par ailleurs, l'équilibre de ces quatre axes est primordial, il ne faut jamais pénaliser un axe pour favoriser un autre mais au contraire mettre en évidence les liens de causalités entre les quatre perspectives afin d'atteindre la performance globale.

2.2.4.2 Le rôle du BS⁶⁵

La construction du BS a pour avantage de :

- Communiquer et faire vivre la vision stratégique de l'entreprise ;
- Focaliser toutes les forces de l'entreprise sur la création de valeur équilibré ;
- Développer une culture de l'entreprise autour de résultats financiers et non financiers;

⁶⁵ BOUIN et SIMON, op.cit. p 101

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

- Associer un management par les résultats (actionnaires, clients) à un management par les moyens (Processus, apprentissage) ;
- Déployer les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels (performance), et en plan d'action (Pilotage) ;
- Anticiper sur les changements et progrès nécessaires pour maintenir la compétitivité de l'entreprise ;
- Fédérer l'ensemble des collaborateurs autour d'un projet collectif et ambitieux.

3. les outils d'analyse :

Ces outils présentent une source d'informations fiables utiles à la prise de décision, ainsi on distingue la comptabilité financière, la comptabilité de gestion, et le système d'information qui seront présentés comme suit :

3.1 La comptabilité financière :

La comptabilité financière appelée aussi comptabilité générale, est une composante de la boîte à outils du contrôle de gestion, ainsi sa définition et son rôle sont présentés de la façon suivante :

3.1.1 Définition :

D'après le plan comptable général, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de :

- Saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées relevant des opérations commerciales et financières de l'entreprise.
- Présenter après traitement, sous forme d'état financiers un ensemble d'information reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture et conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés.⁶⁶

En d'autres termes la comptabilité générale peut être définie comme étant un processus qui consiste à collecter les informations sur les faits et les événements économiques d'une entité, les trier, les enregistrer, les traiter, les évaluer et les classer selon des normes (règles) en vue

⁶⁶ Cyrille MANDOU, « comptabilité générale de l'entreprise » 1ère édition de BOECK et LACIER S.A , Paris septembre 2003 page 5.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

de produire des informations fiables et utiles à la maîtrise et au contrôle des activités de l'entreprise ainsi qu'à la prise de décisions.

3.1.2 Rôle de la comptabilité générale :

La comptabilité générale a comme objectif global de rendre compte en terme monétaire de l'activité de l'entreprise⁶⁷, selon Charlotte DISLE, Robert MAESO, Michel MEAU dans leur ouvrage portant sur « DCG9 introduction à la comptabilité » édité en 2012, le rôle de la comptabilité financière se résume comme suit :

- Apporter un moyen de preuve,
- un instrument de gestion et du contrôle aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion.

- Aide à la prise de décision : satisfaire aux besoins des utilisateurs internes et externes de l'information comptable.
- C'est un instrument de dialogue social : un instrument de mesure de la richesse créée par une entreprise et du contrôle de son partage, ainsi qu'un instrument de statistique.
- Il permet Evaluation des éléments de l'entreprise (actif- passif, charge- produit).
- C'est un outil de Contrôle extérieur des dirigeants (la performance, les risques, qualité de la gestion, et la poursuite de l'objectif fixé).

Enfin, selon Claude Alazard et Sabine Sépari, la comptabilité financière donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externes essentiellement monétaires.

La Base de calcul de l'impôt, fortement influencée par des visions juridiques et patrimoniales.

3.2 la comptabilité de gestion :

La comptabilité financière est incapable avec sa seule logique financière de répondre à des questions indispensables au calcul du résultat, ce qui oblige l'entreprise à compléter cet outil par la comptabilité de gestion qui sera présenté par sa définition, ses objectifs et ses méthodes

3.2.1 Définitions :

La comptabilité de gestion (appelé aussi comptabilité analytique) est la technique qui permet la détermination et l'analyse des coût. Elle s'intéresse principalement au calcul de cout et a

⁶⁷ C.MANDOU, « comptabilité générale de l'entreprise », Op, cit page 5.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

son contrôle par le biais de calcul des écarts. Cependant, il n'existe pas un texte réglementaire le rendant obligatoire.⁶⁸

La comptabilité de gestion calcule et analyse la valeur des flux internes dans l'entreprise. Elle doit être adaptée à l'activité, à la structure fonctionnelle de l'entreprise et aux besoins des décideurs face aux évolutions de l'environnement économique et technologique (concurrence internationale, flexibilité des moyens de production⁶⁹).

La comptabilité de gestion est une partie du système d'information de gestion de l'entreprise, dont le rôle premier est d'aider les responsables et les opérationnels dans la définition d'objectifs pertinents et à les atteindre. À cette fin, elle tente de modéliser le fonctionnement de l'entreprise en recherchant notamment les liens existants entre ses ressources économiques et les finalités pour lesquelles celles-ci sont réunies et consommées⁷⁰.

3.2.2 les objectifs de la comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion doit fournir des éléments de nature à éclairer et à orienter les prises de décisions destinées à améliorer la performance de l'entreprise⁷¹, L'objectif principal de la comptabilité de gestion est de servir au pilotage de la firme, et ses sous-objectifs sont déterminés par le processus de contrôle de gestion sous la forme suivante :

⁶⁸ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « L'essentiel de la comptabilité de gestion » 6^{ème} édition Gualino 2014 page 15

⁶⁹ Béatrice et Francis GRANDGUILLOT « comptabilités de gestion, éléments fondamentaux, méthodes classiques des couts complet et méthode ABC couts partiel, cout préétablis et cout cible », 8^{ème} édition, édition Gualino éditeur paris 2009 page 15

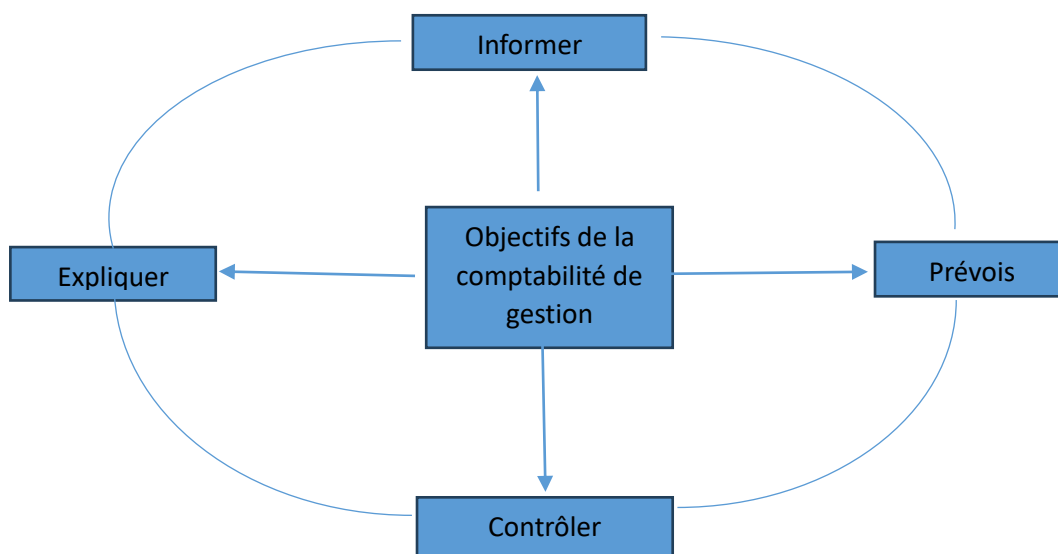
⁷⁰ Patrick Boisselier « comptabilité analytique L2 » PDF Disponible sur le site :

http://unt.unice.fr/aunege/Comptabilité_analytique_L2/html/lecon_01.html consulté le 20/09/2016 à 18h42

⁷¹ Grandguillot.F, Grandguillot.B, op, cit page 15

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Figure 6 : La comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle



Source : Patrick boisselier « Comptabilité analytique L2 » page web disponible sur le site :

http://unt.unice.fr/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_01.html consulté le 20/09/2016 à 20:49

- Informer :

Parmi les premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité et de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.

- Prévoir :

La prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise, elle se base en particulier sur l'établissement des budgets.

La comptabilité de gestion doit également permettre d'anticiper les conséquences sur les coûts générés par des choix de conception d'un produit et d'aider les dirigeants dans la prise de décision.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

- Contrôler :

Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par la comparaison avec les prévisions. Les écarts constatés entraîneront, le cas échéant, une révision des prévisions, une modification des modes de calculs, voire une inflexion des objectifs définis.

- Expliquer :

Une fonction importante c'est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre les prévisions et les réalisations, ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement et à l'expérience du contrôleur. Il est inhérent au processus de contrôle.

3.2.3 les méthodes de la comptabilité de gestion :

L'analyse de la détermination des coûts est un élément essentiel de la comptabilité de gestion, on distingue plusieurs méthodes de calcul des coûts et de la détermination du résultat, et qui peuvent être scindées en deux catégories :

3.2.3.1 les méthodes traditionnelles :

L'objectif principal des méthodes de comptabilité de gestion traditionnelles est de déterminer le coût de revient du produit fabriqué, chaque méthode de gestion est adaptée pour apporter une réponse aux besoins des managers, en effet elles sont classées comme suit :

3.2.3.1.1 la méthode du coût complet :

Le coût complet est composé de l'ensemble des charges qui peuvent lui être rapportées à la suite d'un traitement adapté (affectation, répartition, imputation...) et qui sont classées en deux catégories :

• Les charges directes :

Ce sont des charges propres à un seul coût, elles sont affectées directement aux coûts, sans calculs intermédiaires. Par exemple : des matières premières consommées pour la fabrication d'un produit, le salaire d'un ouvrier qui ne travaille que dans un atelier.

• Les charges indirectes :

Elles concernent plusieurs coûts, leur traitement nécessite une répartition préalable avant qu'elles soient imputées aux coûts d'un produit ou d'un objet de coût déterminé. Par exemple : les loyers, la consommation globale d'électricité, les communications téléphoniques.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Leurs imputations se fait sur la base des centres d'analyse, selon lesquels l'activité de l'entreprise est divisée en subdivisions : (centre opérationnel et centres de structure) pour ensuite être affectées aux objets de cout sur la base des unités d'œuvre.

3.2.3.1.2 Les méthodes des coûts partiels :

Elles concernent la méthode des coûts variables et la méthode du coût spécifique qui sont représentées comme suit :

• La méthode des coûts spécifiques :

Appelé aussi la méthode des coûts variables évolué, « Le coût spécifique est un coût partiel qui intègre pour chaque produit ou activité son coût variable ainsi que les charges fixes directes qui lui sont propres. Les charges fixes indirectes représentent les charges fixes communes qu'il n'est pas pertinent de les répartir par produit ; elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat⁷² ». Selon cette méthode le résultat se calcule comme suit :

Le résultat = la marge sur coûts spécifique (chiffre d'affaires- cots spécifiques) - les cots fixes indirectes

Avec :

Marge sur cots spécifiques : Chiffre d'affaires- cots spécifiques

Cette méthode met en évidence la participation du produit à couvrir ses charges fixes indirectes communes, ainsi que l'influence de ces dernières sur le résultat, elle constitue une aide aux manager dans la prise de décision.

• La méthode des coûts variables (Direct costing) :

Le coût variable appelé aussi coût proportionnel. C'est un coût partiel constitué uniquement par les charges directes et indirectes qui varient avec le volume d'activité.

Il s'agit des charges variables ou opérationnelles ; elles sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit. Les charges fixes sont supportées par l'entreprise quel que soit le volume des ventes réalisées dans une structure donnée. Les charges fixes ne sont pas réparties par produit, elles sont traitées globalement pour la détermination du résultat »⁷³.

Ce dernier, en effet, est égale à :

⁷² Grandguillot.F, Granduillot.B, Op, cit page 159

⁷³ B. GRANDGUILLOT., F. GRANDGUILLOT., Op.cit. Page 159

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Le résultat = marge sur coûts variable (chiffre d'affaires - les charges variables) - charges fixes

Avec :

Marge sur couts variable : chiffre d'affaires- charges variables

Cette méthode met en évidence la participation du produit à couvrir les charges fixes communes ou réparties, ainsi que leur influence sur le résultat, elle mesure la performance du produit et aide les managers dans la prise de décision notamment quant au développement ou à la suppression d'un produit.

3.2.3.1.4 Méthode des coûts cible (Target costing) :

Appelé aussi le coût objectif, ou le coût autorisé ; Le coût cible d'un produit est le coût complet prévisionnel à atteindre, qui est la différence entre le prix de vente fixé sur la base des contraintes externes (marché), et la marge par rapport aux contraintes interne, cette différence est appelée la marge cible. Ensuite, une fois le produit est lancé le coût cible sera optimisé en le comparant au coût standard (coût estimé), qui est une prévision sur le coût en fonction des conditions d'exploitation

3.2.3.2 La méthode des coûts complets à base ABC (activity based costing)

L'évolution des conditions des marchés, et des modes de production, de la gestion des stocks, et de la technologie, sont des facteurs qui ont entraîné une modification de la structure des coûts. En effet les entreprises ont connu un accroissement sensible des charges indirectes (informatisation, actions marketing, contrôle du produit, service après-vente) ainsi qu'une diminution des charges directes (main-d'œuvre directe).

Cette méthode est fondée sur l'analyse transversale (la chaîne de valeur de M. Porter) des différents processus de l'entreprise plutôt que sur la division des coûts par fonctions.

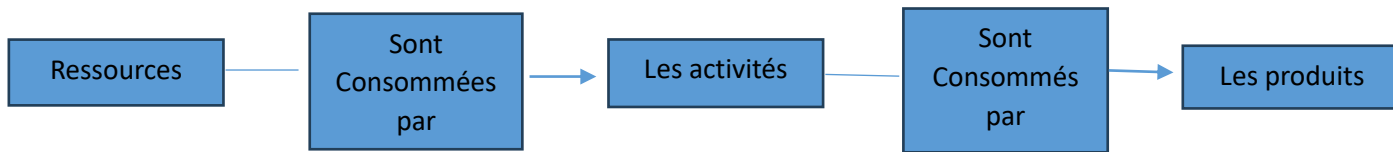
Elle intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités, elle permet de mieux comprendre l'origine des coûts. L'analyse des charges indirectes est plus fine et leur mode de répartition est plus pertinent ⁷⁴».

Selon la méthode ABC : les activités consomment les charges et les produits consomment les activités. Ce principe est représenté dans le schéma suivant :

⁷⁴ Grandguillot.F, Grandguillot.B, Op cit page 107

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Figure 7 : le principe de l'ABC



Source : Grandguillot.F, Grandguillot.B « comptabilité de gestion, éléments fondamentaux, méthodes classiques des coûts complet et méthode ABC coûts partiel, préétablis et coûts cible », 8^{ème} édition, édition Gualino édition paris 2009 page 108

3.3 Le système d'information (SI) :

3.3.1 Définition du système d'information :

Le système d'information peut se définir par son objectif, qui est d'assurer la saisie, la conservation, le traitement et la circulation des informations, de façon à ce que chacun, dans l'organisation, puisse disposer au bon moment des données dont il a besoin pour remplir sa tâche⁷⁵.

Le SI d'une organisation est constitué d'un ensemble de moyens, de ressources, d'éléments organisés afin de :

- Recueillir (collecter, saisir)
- traiter (extraire une information pertinente, calculer)
- Stocker (mémoriser)
- diffuser de l'information (communiquer).

3.3.2 les types des systèmes d'information :

Au sein des organisations, plusieurs systèmes d'information sont souvent différenciés selon les niveaux des décisions On distingue :

3.3.2.1 le système d'information stratégique :

Il a principalement pour objet de nourrir le processus de décisions stratégiques et de politique générale de l'entreprise, En effet les services d'information peuvent aider les dirigeants à

⁷⁵ Jacques SORNET, Oona HENGOATA, Natalie LE GALLOA, « DCG 8 le système d'information de gestion, tous en un » 3^{ème} édition page 3

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

mettre en place les stratégies concurrentielles en exploitants le potentiel des technologies de l'information.

3.3.2.2 Le système d'information de gestion (management information system) :

Il fournit des informations pour la prise de décision, il peut s'agir d'un système de rédaction de rapport, d'un système d'information des dirigeants ou d'aide à la décision

3.3.2.3 Le système d'information opérationnel (opérationnel information system) :

Il saisit, traite, et mémorise les données générées par les activités d'exploitation d'une organisation, et produit les informations d'entrée pour le système d'information de gestion ou pour les activités d'exploitation.

3.3.3 Les rôles des systèmes d'information :

Tout au long du pilotage de l'organisation, un nombre important des informations est produit, la pertinence de la prise de décision repose sur la qualité des informations disponibles, à cet effet la réussite du pilotage repose **sur un SI performant et sa maîtrise. Le SI a trois objectifs principaux :**

- **Le contrôle** : le SI est la mémoire de l'organisation, il traite des situations et comprend les écarts dans leurs évolutions.
- **La coordination** : le SI présente un aspect dynamique, en assurant la coordination entre les différents services avec rapidité.
- **La décision** : le SI traite les informations sur l'avenir de l'entreprise, pour donner les choix des solutions sur la prise de décision fiable.

Enfin, on note que le SIG s'adresse aux utilisateurs de l'entreprise (les acteurs opérationnels, gestionnaires, dirigeants, il se trouve au cœur du processus de contrôle de gestion, et produit des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités.

On peut qu'un contrôle de gestion efficace repose non seulement sur un processus de contrôle bien défini, mais aussi sur une boîte à outils composant plusieurs éléments. À travers cette section, l'idée principale est d'associer chaque outil à sa phase de contrôle de gestion, ainsi on a distingué entre les outils liés à la planification, les outils de contrôle ou de pilotage, et les outils de l'analyse des résultats obtenus, en principe le type d'outil utilisé diffère d'une entreprise à une autre car la pratique du contrôle de gestion n'est pas standardisée sur l'ensemble des entités.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Section 02 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Dans notre travail on va détailler seulement la gestion budgétaire :

1. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise.
- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités (paragraphe1) en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions (paragraphe2) qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

1.1 les centres de responsabilité

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable.

1.1.1 Définition

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné⁷⁶

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec

⁷⁶ Claude ALAZARD, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, page : 362

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

la hiérarchie. Donc un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

1.1.2 Typologie des centres de responsabilité

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité⁷⁷, en fonction des missions qui sont assignées.

1.1.2.1 Centre de coûts

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande).

1.1.2.2 Centre de dépense discrétionnaires

Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coûts discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

Pour mesurer la performance de ce centre, on utilise les indicateurs suivants : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation, etc.

1.1.2.3 Centre de recettes

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

⁷⁷ Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, page, 362, 363

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

1.1.2.4 Centre de profit

Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources et la gestion des recettes.

Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit : résultat net, soldes intermédiaires ; taux de marge, profit/chiffre d'affaires ; ratio de rentabilité du capital investi.

1.1.2.5 Centre d'investissement

Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investis tout en réalisant un profit.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif ; taux interne de rentabilité ; valeur actuelle nette ; niveau de cash-flow ; ratio d'endettement, etc.

1.1.3 Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion

L'autonomie de gestion déléguée au responsable doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.
- Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour l'évaluation de la performance d'entreprise peut entraîner des effets pervers :

- Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.
- Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent à posteriori et peut être pas dans le centre des dérives par rapport aux

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles apparaissent).

Enfin, il faut être conscient que la mesure de la performance peut se révéler difficile et qu'un optimum local peut différer d'un optimum global.

1.2 La détermination des prix de cession internes

Les échanges internes entre centres de responsabilité posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse. Ces prix de cession internes sont appelés à jouer plusieurs rôles qui peuvent se révéler contradictoires ; en effet, ils sont à la fois considérés comme :

- Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion
- Un outil de mesure de la performance économique des centres

1.2.1 Définition

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre unités productives. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise). Or, la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre⁷⁸.

1.2.2 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les coûts

Nous examinerons successivement⁷⁹ : le coût réel, le coût standard complet, le coût marginal et le coût d'opportunité.

1.2.2.1 Le coût réel

L'utilisation de coûts réels pour valoriser les prestations entre centres apparaît simple et naturel ; en effet, le coût réel transfère l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation, c'est pourquoi il est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilité.

⁷⁸ Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, page : 366

⁷⁹ Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, page : 369

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

1.2.2.2 Le coût standard complet

Il permet une localisation des performances des centres ; en effet :

- La division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écart entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur
- La division acheteuse ne sera responsable que de la consommation (quantités) des sous-ensembles achetés.

Donc pour le centre fournisseur, sa performance dépend des quantités achetées par le centre client qui considère le prix de cession comme un coût variable alors qu'il comprend des charges fixes.

Cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs. C'est pourquoi, cette technique de coût standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- La cession interne a lieu entre deux centres de coûts
- Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.

1.2.2.3 Le coût marginal

La théorie micro-économique démontre que la maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur est obtenue lorsque la vente a lieu au coût marginal, c'est-à-dire au coût supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité. Dans le même temps elle montre que ce prix optimum est différent du prix qui assure au vendeur un profit maximum. Cependant les centres de profit recherchent la maximisation de leurs résultats et ils ne retiendront pas naturellement le prix optimum.

1.2.2.4 Le coût d'opportunité

Ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pouvaient être affectées à aucune autre activité, et qu'il serait possible de s'en séparer si la prestation interne n'a pas lieu qu'aucun autre client profitable n'est envisageable.

Dans les faits, la prestation interne oblige à renoncer à une recette : dans cette perspective, le vrai coût marginal est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le coût d'opportunité.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

1.2.3 Méthodes de fixation des prix de cession fondées sur le prix du marché

Nous envisagerons les pratiques suivantes⁸⁰ : le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

1.2.3.1 Le prix du marché

Cette pratique permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un coût connu à l'extérieur.

2.2.3.2 Le prix du marché à moyen terme

Le marché peut être en période de surcapacité, dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans le souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur coût marginal.

En effet, le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons ou achats sur la base d'un prix du marché à moyen terme.

1.2.3.3 Le prix du marché moins une commission

Cette technique est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale. La cession alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

1.2.4 Critères de choix pour fixer un prix de cession

On distingue deux critères : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie.

1.2.4.1 La nature des sources d'approvisionnement

J. Dearden⁸¹ distingue quatre cas :

⁸⁰ Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, page : 374

⁸¹ J. Dearden, « cours de contrôle de gestion », Harvard Business School.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

- Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre à se mesurer à l'extérieur.
- Des produits qui peuvent être immédiatement sous traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge, soit à un prix de marché moins une décote.
- Des produits interchangeables dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

1.2.4.2 La nature de la stratégie

R. Eccles⁸² définit un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession internes :

- Le type concurrentiel correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.
- Le type coopératif correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : il s'agit de rentabiliser des investissements lourds, la stratégie adoptée privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.
- Le type participatif correspond à des organisations fortement intégrées et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

⁸² R.Eccles, « prix de cession interne », Harvarl L'expansion, hiver 1984-1985.

Chapitre 03 : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Conclusion du chapitre 03 :

Pour conclure, le contrôle de gestion permet la mesure, la gestion et l'analyse de l'activité ainsi sa pratique est une question très vaste et différente d'une organisation à une autre. Le contrôle de gestion fournit un processus permettant le meilleur pilotage à travers une procédure bien définie et étalée sur trois phases essentielles, à savoir la planification le pilotage et la mesure. En effet ce processus constitue une base importante dans la gestion de l'entreprise sur ces différentes unités.

Un processus ne peut être fonctionnel que s'il soit accompagné d'un ensemble des techniques, et des méthodes destinées à répondre aux besoins de la coordination, de la communication et constituant une base au manager dans la prise des décisions pertinentes. Ces outils sont d'un nombre important, et classés selon les phases de déroulement du contrôle.

Chapitre IV :
**Pertinence et mise en place
du contrôle de gestion au sein
d'Electro-Industrie (EI)
d'Azazga**

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Introduction :

Ce chapitre a pour objet de traiter de la mise en place et du rôle de la fonction de contrôle de gestion au sein de l'entreprise Electro-industrie d'Azazga.

Section 1 : Présentation de l'entreprise Electro-industries d'AZAZGA

Dans cette partie nous allons présenter l'entreprise à travers plusieurs critères à savoir : son évolution, sa localisation, ses missions, son domaine d'activité, et son environnement interne et externe.

1.1 Evolution historique de l'EI

Électro-Industries est le fruit de diverses opérations de restructuration de cession des entreprises « mère » dans le domaine de l'électronique ; cette particularité a eu d'ailleurs un impact sur le fonctionnement actuel de l'entreprise.

Electro-industries est l'une des unités de production de SONELEC, qui a été l'une des plus importantes sociétés en l'Algérie. Cette entreprise, possède plusieurs unités de production réparties dans le pays, elle est créée en 1969. Celle-ci jusqu'à la restauration des structures industriels en plusieurs entreprises juridiquement indépendantes en 1983.

L'ENEL est l'une des firmes algériennes qui occupe une place très importante dans le secteur secondaire. Créée en 1985 par une convention qui est signée entre SONELEC et les patrimoines Allemands en l'occurrence.

- SIMENS pour les produits alternateurs, générateurs et les groupes électrogènes ;
- TRAFU-UNION pour le produit transformateur ;
- FRITZ-WERNER pour la partie engineering du projet ;
- La construction et l'infrastructure sont réalisées par les entreprises algériennes telle Qu'ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

L'EI a été créé sous sa forme actuelle en janvier 1999 après la cession de l'entreprise mère ENEL (entreprise nationale des industries électrotechniques).

Electro Industrie est l'uniques de ses produits en Algérie qui sont conforme aux normes allemandes, ou elle a su garder une position leader sur le marché africain jusqu'à l'année 2012, cette dernière dispose d'un laboratoire d'essai propre à elle mais aussi des services de contrôle dans chaque unité.

Electro-Industries est une entreprise publique économique (EPE), qui a un statut de société par actions (SPA) avec un capital social de quatre milliards sept cent cinquante-trois millions de dinars (4 753, 000,000 DA) détenus totalement par le GROUPE ELEC EL DIAZAIR à

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

CHERRAGA (société mère) pour le compte de l'Etat. Cette entreprise a été créée dans le cadre du « projet de l'industrie-industrialisant » dont l'objectif est de réduire la dépendance extérieure.

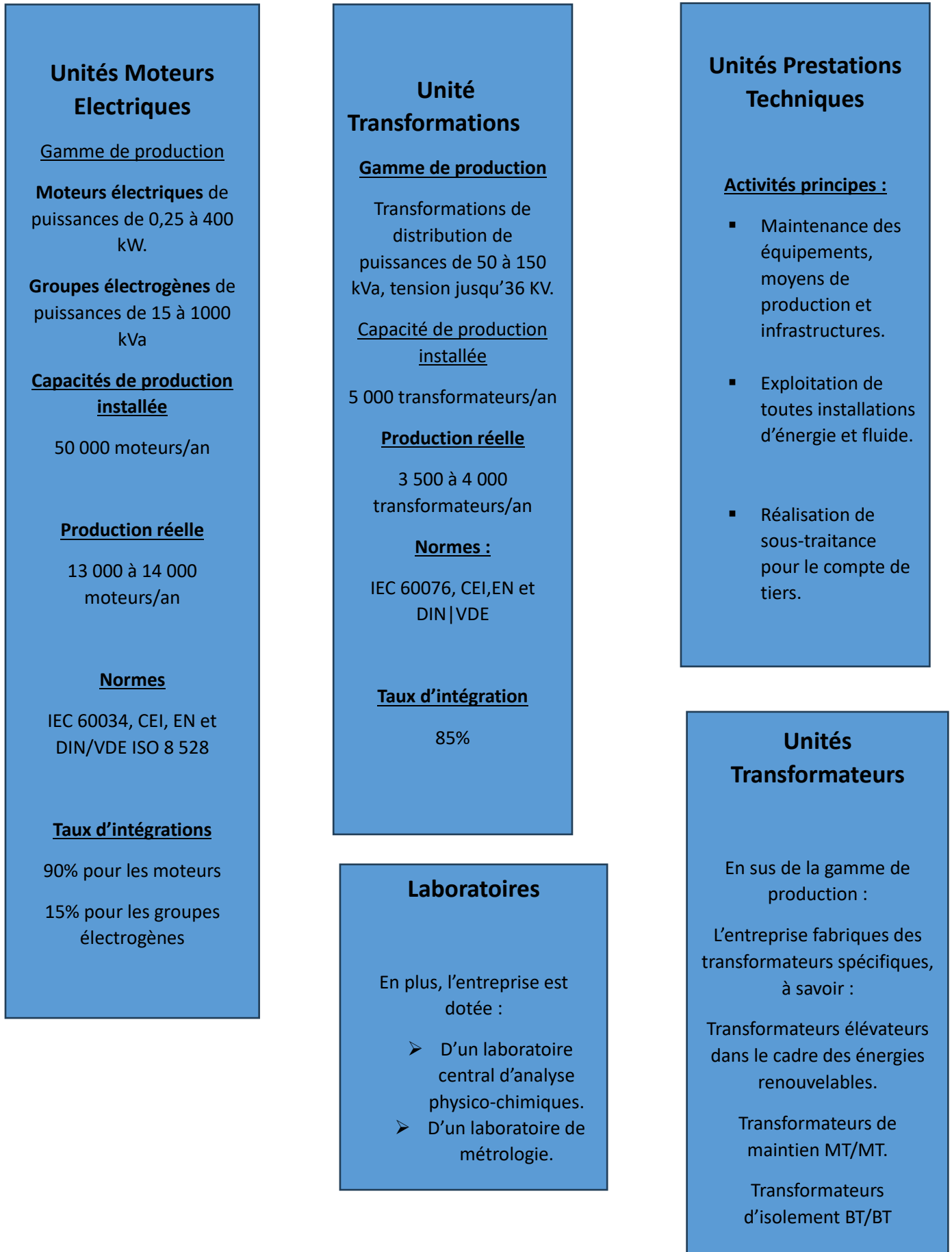
L'Entreprise ELECTRO-INDUSTRIES SPA est créée le 1er Décembre 1998 suite à la scission de l'Entreprise Nationale des Industries Électrotechniques (ENEL) elle-même issue de la restructuration organique de la Société mère « SONELEC » en 1983. Électro-Industries est une société par actions détenus à 100% par Holding ELEC- ELDJAZAIR.

- Dotée d'un capital social de 4.753.000.000 DA.

Date de démarrage des travaux de construction du complexe juin 1979	
Date de mise en exploitation	Janvier 1986
Surface totale	32 hectares
Surface couverte	65 000 M2

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Figure 8 : Présentation des unités de production de l'EI



Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

1.2 Localisations de l'EI

L'E.I est située dans la zone industrielle de la commune d'AZAZGA, à 5 Km de la ville d'AZAZGA et à plus de 30 Km du chef- lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou; sur les bordures de la route nationale n° 12 reliant les villes de TIZI le - OUZOU et AZAZGA.

Elle occupe une superficie totale de 45 hectares dont l'accès unique est la route nationale N°12. Ce complexe industriel a été implanté dans une zone d'activités à vocation agricole et d'urbanisation., Il se trouve dans une zone industrielle accueillant plusieurs installations :

- A l'Ouest, sur la route nationale n° 12, à environ 2 Km : une station d'essence- Une Minoterie- une centrale à béton.
- A l'Est, sur la route nationale n°12, à environ 1 Km : Une station d'essence - une huilerie, ainsi que l'Agence Nationale des Barrages et de Transports
- Au Nord, à environ 1 Km : Un poste électrique 30 KV type extérieur sur terrains agricoles.

1.3 Mission du l'EI

L'organisation de l'électro industrie est articulée autour des directions centrales, qui sont chargées de la définition et la réalisation des missions suivantes :

- Augmentation de la capacité de production ;
- Extension de la gamme des produits : moteurs et transformateurs ;
- Mise à jour technologique des produits ;
- Rationalisation des coûts de production ;
- Amélioration permanente des matériaux utilisés,
- Participation active au développement technologique régional et national ;
- Protection de l'environnement ;
- Satisfaction et recherche de solutions optimales pour les besoins de la clientèle.

1.4 Domaine d'activité :

Electro-Industries est leader national et continentale dans le domaine de l'industrie électronique elle réalise les activités suivantes :

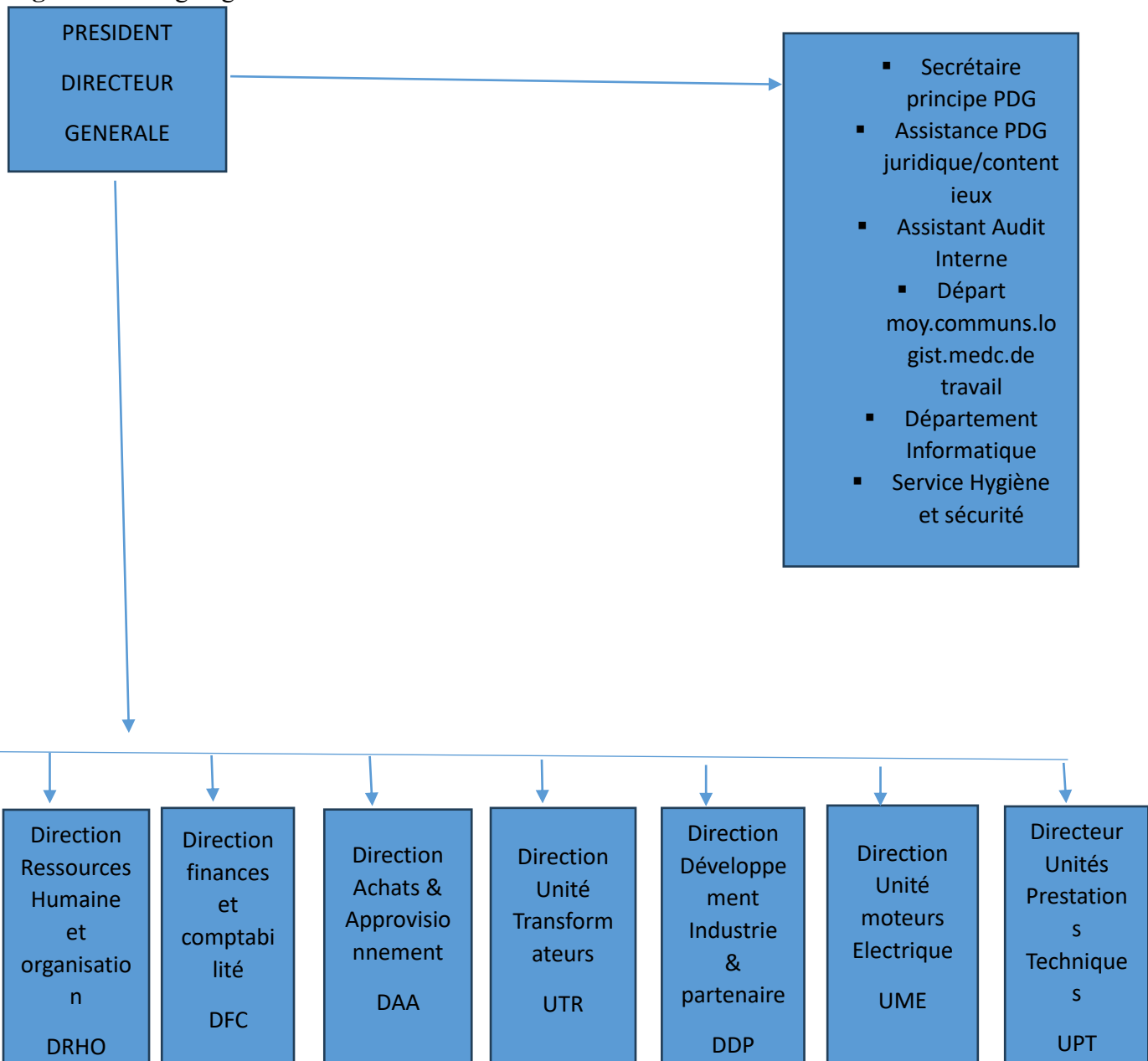
Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

- Activité principal : Fabrication et commercialisation de transformateurs et moteurs électriques.
- Activité secondaire : Fabrication et commercialisation des groupes électrogènes et des altérateurs (composant du groupe électrogène)
- Prestation technique : Service de maintenance géré en interne (entretien des machines de production) service après-vente géré en externe (transport, Installation et réparation des produits vendus).

1.5 Structure organisationnelle

Nous aborderons dans ce point la description de la structure organisationnelle de l'EI.

Figure N°9: Organigramme du l'EI



Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Source : document interne à EI version 2017

Les structures organisationnelles de l'EI sont du type fonctionnel avec la domination des liens hiérarchiques verticaux. Nous retrouvons deux niveaux de structure :

- **structures gérées par des assistants** : Elles sont au nombre de six Contrôle de gestion, secrétariat, l'audit interne, la sécurité interne, la qualité hygiène sécurité environnement.
- **Structure gérées par des directions** : Elles existent huit directions, direction finance et comptabilité, direction des ressources humains et organisation, direction achat et approvisionnement, direction commerce et marketing, direction développement industrie et partenariat, direction unité transformateur, direction unité moteurs électrique, direction unité prestation technique.

1.6 L'EI est son environnement interne :

L'environnement de l'EI est composé de :

1.6.1 Gamme de produit :

La gamme de production des transformateurs est très diversifiée, elle est classée selon :

- La puissance, de la plus petite puissance jusqu'à la plus grande puissance (de 50 MVA à 2000MVA) en tout il y a une trentaine (30) de types existants.
- la taille
- le coût de revient des transformateurs

La gamme de production des moteurs est plus large par rapport aux transformateurs, la gamme varie (de 0.18 KW à 400 KW), elle s'élargie jusqu'à une centaine (100) de produits.

Tableau N°02 : Caractéristiques de l'EI

	Localisation	Capacité de production	Réalisation
Moteurs alternateurs	AZAZGA (Algérie)	40 000 unités	10 000 unités (10% De sa capacité de production)

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Transformateurs	AZAZGA (Algérie)	5 000 unités	4 700 uns (97% de sa capacité de production)
-----------------	------------------	--------------	----------------------------------------------

1.6.2 L'effectif :

L'effectif total de l'EI est de 835 salariés répartis comme suit :

- 184 cadres, soit 22 %,
- 281 maitrises, soit 33,7 %,
- 370 excusions, soit 44, 3 %.

1.7 L'environnement externe de l'Électro-Industries :

➤ **La clientèle** : Parmi les clients du l'EI on trouve SONELGAZ comme client principale qui contribue à 70% du chiffre d'affaires d'EI avec ses filiales suivantes :

- CAMEG (entreprise publique de distribution de matériels électriques) ;
- SKMK (entreprise publique de maintenances et de ventes des transformateurs
- KAHRIF (entreprise publique de réalisation de ligne électrique) ;
- ETTERKIB (assure une mission de montage et de maintenance des ouvrages et installations industriels).
- Ajoutant les entreprises privées POVAL (motopompes), ENMTP (bétonnières), PMA, COMFI. Cimenteries... etc. Qui contribuent à 30% du chiffre d'affaires. (Agents agréés ou des revendeurs).

➤ **Les Fournisseurs** : Les principaux fournisseurs locaux sont SIDER, NAFTAL et les divers opérateurs publics et privés. L'entreprise EI travaille aussi avec des fournisseurs étrangers. Comme le montre le tableau ci-dessous :

Tableau N°11 : Les principaux fournisseurs d'Electro-Industries

Les fournisseurs	Pays d'origine
------------------	----------------

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

SOOFILIS	France
PROCELIS	France
ASEMETAL	Portugal
MATELEC	France

Source : Réalisé par nos soit à partir des documents internes à l'entreprise

• **Les concurrents** : Les principaux concurrents nationaux d'EI sont SWEDY sise à AIN-DEFLA et l'entreprise NUCON sise à SOR EL GHOZLANE. L'entreprise est aussi concurrencée par des sociétés étrangères principalement l'entreprise allemande SIMENS et deux entreprises Portugaises LEPOYSOMMER et EFACEC.

Le but assigner à cette section est de mieux comprendre, la notion d'étude de cas, par la présentation de sa définition, son mode opératoire et sa démarche, par la suite, de décrire notre méthodologie d'enquête, et de faire une présentation de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES par la présentation de son évolution, sa localisation, son statut juridique, sa structure et son environnement interne et externe.

Section 2 : Importance et rôle de la fonction contrôle de gestion au sein de l'EI

2.1 Importance et définition du Contrôle de gestion au sein de EI :

Selon L'EI, le contrôle de gestion s'emploie à mesurer en temps réel la performance de l'entreprise pour s'assurer de l'utilisation optimale de ses ressources. C'est un outil de consolidation des acquis et d'anticipation des problèmes pour aider l'entreprise à gagner en performance et accompagner ainsi son développement.

Le contrôleur de gestion s'assure que la gestion financière soit dans l'intérêt de l'entreprise. En d'autres termes il veille à ce que les budgets et les autres ressources soient utilisés à bon escient. Lors de son intervention, le contrôleur de gestion a recours à des méthodes et outils adaptés.

2.2 Les objectifs du Contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble les buts visés par l'entreprise

« Dans de bonnes conditions d'efficacité ».

Les objectifs de ce contrôle sont multiples. Parmi les plus importants, il est notamment possible de citer :

- Aider à la définition et au déploiement de la stratégie d'une entreprise
- Mettre en place les ressources nécessaires pour ce faire en prenant en considération les objectifs à la fois stratégiques et ceux prévus à court terme
- Manager l'activité
- Mesurer les performances effectuées, optimiser la rentabilité et maîtriser les coûts
- Apporter des solutions d'amélioration
- Coordonner tous les services

2.2.1 Maîtrise de la gestion

2.2.1.1 Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion

- Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination.
- Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

2.2.1.2 Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

- les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels ;
- les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

2.2.1.3 La coordination

2.2.1.3.1 Coordination verticale

Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

2.2.1.3.2 Coordination horizontale

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

2.2.1.4 Le facteur humain

- Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus ;
- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

2.2.2 Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace.
- Maîtrise des risques dont l'entreprise est susceptible de subir.
- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues.
- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

2.2.3 Maîtrise de la rentabilité

- Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits.
- Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

2.2.4 Maîtriser l'évolution de l'entreprise

Maîtrise de l'évolution de l'entreprise par :

- L'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler.
- Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme.

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

- Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

2.3 Les missions du contrôle de gestion dans l'EI

Le contrôle de gestion sa mission est de définir les objectifs et les finalités de l'entreprise à long terme d'une part et la stratégie à adopter pour orienter les dirigeants vers la réalisation de ces objectifs dans les meilleurs délais avec moins de coûts et une bonne qualité conformément aux prévisions d'autre part.

Le contrôleur de gestion à L'EI assure plusieurs tâches :

- Etablir des prévisions à court, moyen et long terme justifiées et révisables ;
- Collecter et mettre en forme les données des prévisions à long terme, suivre et analyser les réalisations par rapport aux prévisions pour détecter les anomalies et orienter l'évolution de l'entreprise ;
- Envisager les modalités financières de son développement, analyser ses performances, préparer le choix des investissements en moyen techniques et humains.

2.4 Les outils du contrôle de gestion au sein de l'EI

Pour exercer sa fonction, le contrôleur de gestion utilise différents outils. Auparavant le client de l'EI n'avait pas le choix de plaindre les prix, elle fixe librement les prix et de vente et il n'y avait pas une nécessité de détailler les coûts de production, elle déduit les coûts des prix de vente (25% du prix de vente), et fixe une marge. Le contrôle de gestion n'avait pas une charge de travail. Mais après le changement, en raison des prix symboliques des concurrents, ceux de l'EI étaient exagérés. Elle était dans l'obligation de revoir sa politique des prix, c'est-à-dire, baisser ses prix et réduire ses coûts, c'est là où la comptabilité analytique est apparue où il y avait une analyse des coûts, par la méthode des centres de profits, et rationaliser les charges, pour des prix de vente concurrentiels. De nouveaux outils étaient mis en œuvre.

Le contrôleur de gestion de l'EI utilise de nombreux outils de contrôle, à savoir :

- a) **Les budgets** : C'est l'élaboration des budgets prévisionnels des principales fonctions de l'EI, qui conduit à la réalisation de différents documents de synthèse budgétaire.

Nous retrouvons : le bilan prévisionnel, TCR prévisionnel et le budget de trésorerie.

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

- b) **Le contrôle budgétaire** : c'est l'interprétation des écarts entre les réalisations et les prévisions. Cette interprétation aide à la détection des anomalies afin de choisir des actions correctives.
- c) **Le tableau de bord budgétaire** : c'est un ensemble d'indicateurs et d'informations qui aident à contrôler et comparer les résultats par rapport aux objectifs, et permet d'analyser les raisons de ces écarts, pour mettre en place des actions correctives. Il est généralement mensuel.
- d) **Le tableau de bord de pilotage** : c'est un outil de mesure de la performance.
- e) **Le reporting** : c'est la communication des données, un compte rendu des activités et les résultats de l'entreprise. Le reporting de gestion informe les dirigeants sur toutes les activités de l'entreprise, qui favoriseront sa capacité de développer ces dernières. Il consiste en la représentation des indicateurs financiers, et non financiers. Les reporting, sont journaliers, mensuels et annuels.
- f) **La comptabilité analytique et la comptabilité générale** : elles consistent une source d'informations pour le contrôleur de gestion (bilans, TCR, coût de production, coût de revient...).

La comptabilité analytique est un outil principal du contrôle de gestion, mais, au sein de l'EI est un service à la DFC, qui fournit moins de détails d'informations pour le contrôleur de gestion, et par un système d'information peu pratique, en biais des courriers entre fonctions. Ce manque de transparence peut créer des conflits entre personnel et le travail ne sera pas fait convenablement, qui touchera la performance de l'entreprise.

Il y a lieu de signaler les points à améliorer suivants

- L'installation d'un nouveau système d'information (EDI).
- La transparence des informations entre direction.

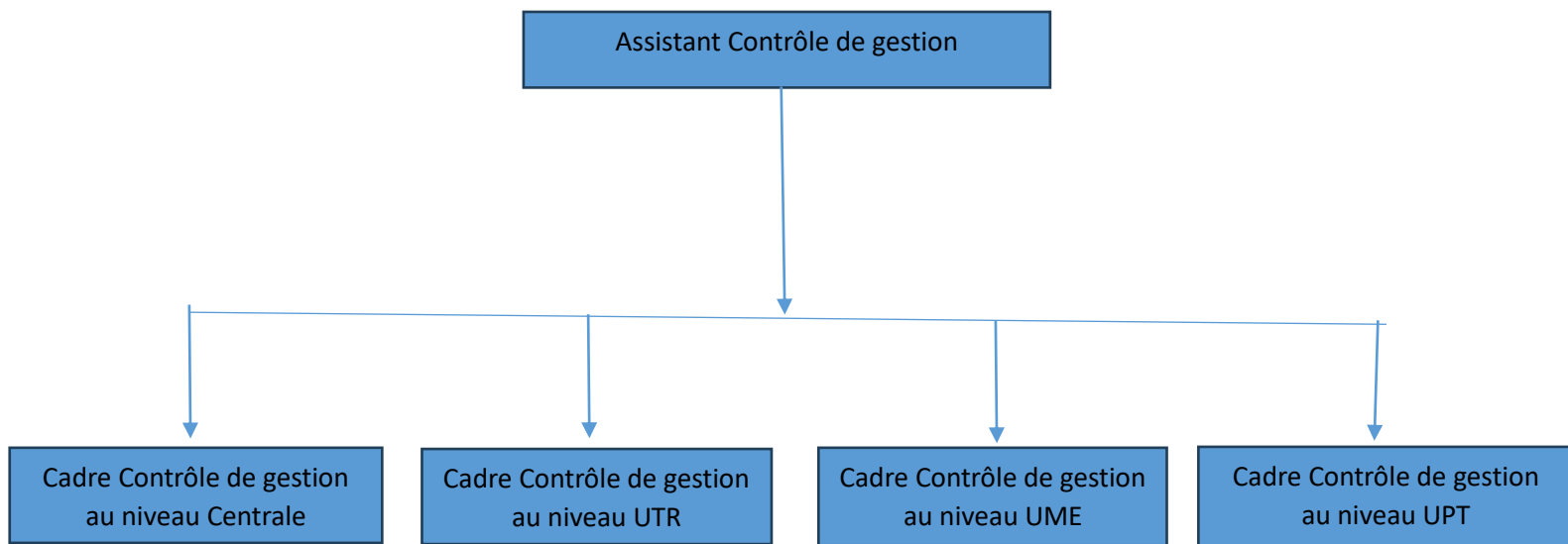
Section 3 : Rôle du contrôleur de gestion au niveau de l'EI

3.1 Place qu'occupe le contrôleur de gestion au sein de l'EI :

La place du contrôleur de gestion au niveau de l'EI est mise en évidence à travers l'organigramme ci-dessous

Figure 10 Organigramme Assistanat de contrôle de gestion

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga



Source : document interne à l'EI

3.2 Outils du contrôleur de gestion utilisés par l'EI

Le contrôleur de gestion veille à la rentabilité et à la performance de l'entreprise. Il participe à l'élaboration du budget de l'année suivante en étroite collaboration avec les différentes structures.

Le contrôleur de gestion édite et partage des « tableaux de bord » et « rapports d'activités » qui permettront de contribuer efficacement à la stratégie globale, notamment financière de l'entreprise.

3.3 Mission principale du contrôleur de gestion de l'EI

Le contrôleur de gestion produit les analyses économiques et financières qu'il partage avec sa direction. Les résultats de ces travaux permettent le pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise.

Le rôle du contrôleur de gestion inclut également le management du système de pilotage de la performance d'une entreprise. Ce dernier établit des tableaux de bord dédiés aux responsables opérationnels et à la direction Générale.

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

3.4 Activités attribuées au contrôleur de gestion de l'EI

- Élabore les plans prévisionnels d'activité
- Applique et fait appliquer les procédures et outils de gestion
- Analyse et rend compte aux instances dirigeantes
- Participe à l'amélioration des performances de l'entreprise

3.5 Compétences du contrôleur de gestion

Possédant des compétences avérées en matière de comptabilité analytique et d'analyse de coût, cet expert prend en charge l'analyse financière de l'entreprise pour s'assurer que les ressources de cette dernière soient gérées efficacement. Il s'occupe également de l'analyse des écarts.

- Analyse et mesure la performance de la structure
- Définit les objectifs et reporting
- Établit le schéma directeur des budgets
- Élabore des indicateurs de gestion
- Supervise les clôtures comptables
- Évalue les activités
- Collecte les informations importantes auprès des fonctions opérationnelles
- Partage les informations financières avec la direction
- Propose des actions correctives après analyse des écarts
- Apporte une aide technique en matière de gestion et d'étude des coûts

3.6 Compétences transverses du contrôleur de gestion

- Analyse des risques financiers
- Rédige un audit financier
- Respecte le droit des sociétés
- Rédige des études prospectives
- Garantit une bonne gestion financière
- Coordonne l'activité d'une équipe
- Suit l'évolution des résultats financiers de la structure

Section 04 : Pertinence du contrôle de gestion au sein de l'EI :

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Le contrôle de gestion peut être défini comme le processus par lequel une entreprise mesure, analyse et régule ses performances afin d'atteindre les objectifs fixés. Dans la cadre de l'EI, le contrôle de gestion a pour finalité de suivre, mesurer et contrôler la performance de l'entreprise à travers le contrôle de chaque centre de responsabilité. On s'intéressera, particulièrement, au service commercial par le contrôle des ventes, au service production à travers le contrôle de la production et enfin, à la politique de stockage de l'entreprise.

- **Contrôle des ventes :** Il a pour but de mesurer la performance du service commercial de l'entreprise

Tableau 4 : Données réelles et préétablies des produits d' Electro-Industrie pour l'exercice 2022
U : Quantité : Pièce ; Prix : KDA

Eléments	Chiffre d'affaires constaté (Réel)		Chiffre d'affaires prévisionnel (Préétabli)	
	Quantités produites et vendues qr	Prix de vente unitaire réel pr	Ventes en quantités prévus Qp	Prix de vente unitaire prévu Pp
Moteurs Electriques	10806	33	13851	32
Groupes Electrogènes	68	4867	72	4980
Transformateurs	2272	871	2976	971

Fais par nous-mêmes à partir de données recueillies auprès de l'EI.

Dans un premier temps, nous calculons l'écart sur chiffre d'affaires en faisant la différence entre le chiffre d'affaires réel et prévisionnel.

Tableau 5 ; Comparaison du chiffre d'affaires (CA) réalisé et CA prévu (année 2022)
U :KDA

Produits	Réalisations CAr	Prévisions CAp	Ecart CAr -CAp	Taux de réalisation du CA	% de l'écart
Moteurs Electriques	357761	441787	-84026	81%	19%
Groupes Electrogènes	330985	358581	-27596	92%	8%
Total Moteurs	688746	800368	-111622	86%	14%
Transformateurs	1978647	2890389	-911742	68%	32%
CA total	2667393	3690757	-1023364	72%	28%

Fais par nous-mêmes

Remarques :

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

1. Désignation du taux de réalisation du CA : il exprime le pourcentage (%) du CA réalisé par rapport au CA programmé. Il se calcule comme suit : $\frac{CAr}{CAp} \times 100$
2. Le % en écart exprime la part du CA non réalisé par rapport au CA programmé. Il se calcule comme suit :

$$\frac{CAr - CAp}{CAp} \times 100 \text{ ou bien } (1 - \text{taux de réalisation du CA})$$

Commentaire :

On remarque que pour, pratiquement, l'ensemble de ses produits, le taux de réalisation du CA par rapport au CA prévu est satisfaisant. Pour les groupes Electrogènes, 92% du CA est réalisé, vient ensuite, les moteurs électriques suivi en dernier lieu par les transformateurs avec pour % de réalisation de CA de 81 % et 68% respectivement.

Toutefois, on remarque que les écarts calculés pour chaque produit sont négatifs. Autrement dit, le CA réalisé pour chacun des produits est en dessous de ce qui a été prévu par l'entreprise.

Un chiffre d'affaires étant le produit d'une quantité par des prix, c'est la maximisation du produit des deux qui apparaît importante lorsque la stratégie d'une entreprise est de maximiser son chiffre d'affaires.

La performance non satisfaisante de ces trois produits doit être analysée en profondeur pour déterminer les causes. La décomposition en écart sur prix et sur quantité permet d'approfondir l'origine des écarts et d'en savoir un peu plus sur la pratique commerciale de l'entreprise. Pour cela, nous proposons la décomposition suivante :

Tableau 6 : Analyse des écarts sur Chiffre d'Affaires

U :KDA

Produits	Ecart sur quantité (qr-qp)pp	Qualification de l'écart Favorable ou défavorable	Ecart sur prix (pr - pp) qr	Qualification de l'écart Favorable ou défavorable	Ecart sur CA E/Q + E/P
Moteurs Electriques	-97105	Défavorable	+13075	Favorable	-84030 (défavorable)
Groupes Electrogènes	-19921	Défavorable	-272	Défavorable	-20193 (Défavorable)
Transformateurs	-683745	Défavorable	-227995	Défavorable	-911741 (Défavorable)
Total	-800772	Défavorable	-215192	Défavorable	-1015964 (Défavorable)

Fais par nous-mêmes

Commentaire :

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

On constate que la performance des trois produits est mauvaise en termes de quantité vendues. Les trois produits ont un écart sur quantité négatif ; En effet, les quantités vendues sont inférieure à celles prévues. En ce qui concerne l'écart sur prix, on constate que seuls les moteurs électriques ont un écart favorable, autrement dit, seuls ses produits ont un prix de vente moyen supérieur à celui prévu. Pour les autres produits, les groupes électrogènes et les transformateurs, leur prix de vente réel est inférieur au prix de vente prévu.

- **Contrôle de la production** : Il a pour but d'évaluer la performance du service de production

Tableau 7 : Données réelles et préétablies des quantités produites de l'exercice 2022

U : Quantité : Pièce ; Prix : KDA

Eléments	Coût de production (Réel)		Coût de production prévisionnel (Préétabli)	
	Quantités produites qr	Coût de production total réel cr	Quantités prévues Qp	Coût de production total prévu Pp
Moteurs Electriques	12563	424500	13170	316211
Groupes Electrogènes	67	315253	99	443605
Transformateurs	3282	2 755 337	3207	2 206 852

Fais par nous-mêmes à partir de données recueillies auprès de l'EI.

La mise en œuvre de l'analyse des écarts facilite les actions correctives au sein de l'entreprise. Dans un premier temps, nous calculons l'écart sur coût de production, en valeur, en faisant la différence entre le coût de production réel et prévisionnel et dans un deuxième temps, une analyse de l'écart entre production réel et prévu, en quantité, est discutée.

Tableau 8 : Etat comparatif entre la production réalisée par rapport à la production prévue de l'exercice 2022

U : KDA

Produits	Coût de production réelle Cr	Coût de production Prévisionnel Cp	Ecart Cr -Cp
Moteurs Electriques	424500	316211	+108289 (Défavorable)
Groupes Electrogènes	315253	443605	-128352 (Favorable)
Total Moteurs	739753	759816	-20063 (Favorable)
Transformateurs	2755337	2206852	+548485 (Défavorable)
Coût total	3495090	2966668	+528422

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

			(défavorable)
--	--	--	---------------

Fais par nous-mêmes

Commentaire :

A la lecture du tableau, nous constatons que l'écart total sur coût concernant les moteurs est favorable. Cela indique que les coûts réalisés sont moindres que les coûts prévus. Toutefois, une analyse plus précise indique que seuls les coûts prévus sur les groupes électrogènes ont été respectés. En effet, les coûts programmés de ces produits été de 44360KDA, leurs réalisations n'a consommés que 315253 KDA. En ce qui concerne les autres produits, à savoir les moteurs électriques et les transformateurs, l'écart est défavorable. Le montant des coûts réalisés est supérieur aux coûts prévus. Pour connaître les causes liées à cette situation, l'entreprise doit procéder à une analyse plus approfondie de ces écarts. Une analyse des écarts sur prix et quantité s'impose. Toutefois, le manque de données ne nous a pas permis pas de le faire.

Tableau 9 : Etat comparatif entre la production, en quantité, réalisée par rapport à la production prévue de l'exercice 2022 U : pièce

Produits	Quantité produite réelle (qr)	Quantité produite prévisionnelle (qp)	Ecart (qr -qp)	Taux de réalisation de la quantité produite (*) %
Moteurs Electriques	12563	13170	-607	95%
Groupes Electrogènes	67	99	-32	68%
Transformateurs	3282	3207	+75	102%

Fais par nous-mêmes

NB : (*) Ce taux exprime le pourcentage (%) de la quantité produite réalisée par rapport à la quantité produite prévue. Il se calcule comme suit : $\frac{qr}{qp} \times 100$

Commentaire :

Les données du tableau indiquent que le taux de réalisation des transformateurs qui est de 102% dépasse largement la quantité prévue par l'entreprise. En effet, celle-ci se retrouve avec une production excédentaire de 75 transformateurs par rapport à ce qui est prévue de réaliser.

Le taux de réalisation des moteurs électriques est de 95%. La réalisation des moteurs électriques est très proche de ce qui été prévu de faire. En ce qui concerne les groupes électrogènes, l'entreprise à effectuer un taux de réalisation de 68%.

- **Le contrôle des stocks :**

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Le contrôle du stock a de l'influence sur l'ensemble du fonctionnement de l'entreprise, que ce soit en matière d'exploitation, de productivité, de comptabilité ou de stratégie commerciale.

Dans ce cadre, l'EI procède à la mise en place d'un tableau retraçant le suivi des stocks de ses produits finis. Le tableau qui suit retrace le mouvement des stocks des produits finis de l'EI.

Tableau 10 : Mouvements des stocks (produits finis) de l'EI

Produits	Entrées en stocks de l'exercice 2022		Sortie de stocks de l'exercice 2022		Stocks à la fin de l'exercice 2022	
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
Moteurs Electriques	12563	424500	10806	202441	18944	613123
Groupes Electrogènes	67	315253	68	292131	5	173183
Transformateurs	3282	2 755 337	2272	1 841442	1874	1 710 750

Fais par nous-mêmes sur la base des documents de l'EI.

Remarque : Le stock en fin de période se calcul comme suit :

Stock à la fin de l'exercice 2021 + (entrées en stocks 2022 – sorties de stocks 2022)

Effectuer un contrôle des stocks offre plusieurs bénéfices à l'EI. Cela lui permet de :

- Gérer plus efficacement son approvisionnement de produits pour éviter le surstock ou, a contrario, les ruptures de stock ;
- Réduire ses pertes éventuelles ;
- Augmenter la satisfaction de ses clients ;
- Assurer une meilleure productivité pour une meilleure gestion de magasin ;
- Avoir une meilleure gestion de ses achats ;
- Obtenir une vision plus juste de ses produits disponibles et savoir en permanence quel est l'état du stock.

Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein de l'électro-industrie d'Azazga

Conclusion :

Le contrôle de gestion s'emploie à mesurer en temps réel la performance de l'entreprise pour s'assurer de l'utilisation optimale de ses ressources. C'est une fonction au service de la performance opérationnelle des entreprises. Il permet de s'assurer que les performances réalisées sont en adéquation avec les stratégies préétablies.

Le contrôleur de gestion aide les dirigeants pour le pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise. Avec les responsables des différents services ou de l'unité de production, il établit un plan pour atteindre les objectifs fixés (niveau de production à réaliser, ressources à mettre en œuvre, etc.). Dans le cadre de l'EI, les résultats issus du contrôle et de l'analyse réalisés dans ce cadre sont présentés à la direction sous forme de documents synthétiques qui permettront de déterminer des mesures correctives lorsqu'un écart est constaté entre les objectifs fixés et les résultats obtenus.

Conclusion générale

Conclusion générale

Dans un monde en constante évolution où le pilotage et l'atteinte de la performance sont caractérisés par leurs complexités, il est donc impératif pour toute entreprise, a fortiori les grandes entreprises, de disposer d'un bon dispositif de contrôle de gestion et des outils nécessaires pour une maîtrise parfaite de ses activités.

Le contrôle de gestion consiste à analyser les objectifs et les pratiques relatifs à la gestion d'une entreprise afin de mieux maîtriser les performances. De plus, il s'agit d'un processus à caractère transversal, chaque service de l'entreprise est concerné dans l'analyse, et par conséquent, tous les salariés sont impliqués dans la concrétisation des objectifs de l'entreprise.

Le contrôle de gestion permet de vérifier que les ressources matérielles et humaines sont utilisées efficacement afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Il aide à la définition et au déploiement de la stratégie d'une entreprise. Il met en place les ressources nécessaires en prenant en considération les objectifs à la fois stratégiques et ceux prévus à court terme.

Le contrôleur de gestion occupe donc un rôle de plus en plus important dans les entreprises et son poste ne se réduit pas uniquement au contrôle. Il est considéré comme l'outil opérationnel des décisions stratégiques.

Dans notre recherche effectuée au sein de l'entreprise Electro-Industrie, portant sur la mise en place et pertinence du contrôle de gestion, nous avons constaté effectivement la présence de la fonction contrôle de gestion qui occupe une place importante dans l'organisation de l'entreprise.

Le contrôle de gestion au sein de l'EI lui permet d'assurer le pilotage de la performance à différents niveaux. La mise en place du processus passe par l'intégration de plusieurs outils du contrôle de gestion pour collecter et transmettre les informations aux services concernés.

Dans ce cadre, le contrôleur de gestion de l'EI s'est dotée d'instruments clés lui permettant de suivre et d'analyser les performances de chaque services. Les outils du contrôle de gestion mis en place dans l'entreprise sont : les budgets, les reporting, le tableau de bord, et la gestion budgétaire.

Le contrôle de gestion au sein de l'EI joue le rôle d'interface entre les différents services de l'entreprise pour récolter les données fiables et utiles à son analyse.

Les résultats issus du contrôle et de l'analyse réalisés dans ce cadre seront présentés à la direction sous forme de tableaux de bord synthétiques qui permettront de déterminer des mesures correctives lorsqu'un écart est constaté entre les objectifs fixés et les résultats obtenus.

On peut conclure que le contrôle de gestion au sein de l'EI est un outil de pilotage, de management et de communication au service de la prise de décision. Son objectif est d'améliorer et optimiser au maximum l'efficacité de l'entreprise.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage :

1. A. FERMANDEZ, l'essentiel du Tableau de bord, édition d'organisation 2011
2. Béatrice et Francis GRANDGUILLOT, « L'essentiel de la comptabilité de gestion » 6ème édition Gualino 2014
3. BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla, et NAULLEAU Gérard, « le contrôle de gestion de management » édition Montchrestien Paris 1997
4. BOUIN et SIMON, « les nouveaux visages du contrôle de gestion ».2^eédition, Paris, Dunod, 2004
5. BOUQUIN Henry, « le contrôle de gestion » 8ème édition presse universitaire française, paris 2008
6. BURLAUD Alain J. SIMON Claude << le contrôle de gestion ; Nouvelle édition LA DECOUVERTE, Paris 2008, paye
7. Claude Alazard, Sabine Sépari, « Contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD,
8. Cyrille MANDOU, « comptabilité générale de l'entreprise » 1ère édition de BOECK et LACIER S.A, Paris septembre 2003
9. DUPUY, Y. et ROLLAND, G « Manuel du contrôle de gestion ». édition Dunod Paris 1994
10. GERVAIS Michel << contrôle de gestion ; 7eme édition ECONOMICA, Paris, 2000
11. Gnessiry DIOP, « conception d'une structure de contrôle de gestion d'une filiale » CESAG institue de comptabilité, banque, et finance octobre 2012
12. GUEDJ Norbert et collaborateur, « le contrôle de gestion pour ameliorer la performance de l'entreprise »
13. H. BOISVERT (1989) Le renouvellement de la comptabilité de Gestion, Gestion
14. H. Bouquin (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France << Que sais-je ? ; N2892 ; Paris.
15. Hélène LONING Véronique MALLERET (Jérôme MERIC) Yvon PESQUEUR Eve CHIAPALLO. Daniel MICHEL. Andreu SOLE
16. HELFER Jean-Pierre, KALIFA Michel, ORSONI Jacques, « mangement, strategie et organisation » 8ème édition, VUIBERT, Paris 2010

Bibliographie

17. J. Dearden, « cours de contrôle de gestion », Harvard Business School.
18. Jacques SORNET, Oona HENGOATA, Natalie LE GALLOA, « DCG 8 le système d'information de gestion, tous en un » 3eme édition
19. Khemakhen « la dynamique du contrôle de gestion ». 2éme édition 1976, Dunod
20. Loning H & Presqueux Y. (1998), (Le contrôle de gestion) Dunod, Paris
21. M'hamed Mekkaoui ; << Le contrôle de gestion ... en action. ; édition 2007
22. Maire-Noelle Désiré-Luciani Daniel Hiersch Nathalie Kacher Marc Polossat, « le grand livre du contrôle de gestion », Groupe Eyrolles 61, bd Saint-Germain 75240 Paris Cedex 05
23. Michel LEROYE, « le tableau de bord au service de l'entreprise ». Edition d'organisation, Paris.2001
24. NARO, GERALD, AUDE, BERNARD, << mini manuel de contrôle de gestion ; Edition Dunod 2011
25. P. Pyhrr, « A Zéro Base budgeting », Harvard business Review, 1970, p. 111-112.
26. partiel, cout préétablis et cout cible », 8éme édition, édition Gualino éditeur paris 2009
27. Patrick Boisselier « comptabilité analytique L2 » PDF Disponible sur le site :
28. Que sais-je N°2176 ; « l'audit opérationnel » ; édition : PUF
29. R.Eccles, « prix de cession interne », Harvarl L'expansion, hiver 1984-1985.
30. S. Michel et M. Ledru « Capital-compétence dans l'entreprise », éditeur : ESF
31. SOUTH RESEARCH, Association pour l'étude et l'évaluation d'action de développement « manuel planification stratégique », disponible sur le site.
32. TREILLE jean Michel, « le pilotage opérationnel de l'entreprise, comment déployer la stratégie sur le terrain » édition d'organisation paris 2004

Bibliographie

Site internet

1. Alazard et Separi, << DCG 11 : contrôle de gestion, manuel et application, éditions Dunod, Paris, 2016
2. BOISVERT H, << Le renouvellement de la comptabilité de gestion ;
3. Hervé ARNOUD ; << Le contrôle de gestion ... en action . ; édition Liaisons 2001
4. http://bibliotheque.cesag.sn/documents_numerique/M0111MPACG13.pdf consulté le 09/09/2016 à 21h52
5. http://kb.acodev.be/files/node/254/la_planification_strategique.pdf_page2 consulté le 09/09/2016 à 19:15
6. http://unt.unice.fr/aunega/Comptabilite_analytique_L2/html/lecon_01.html consulté le 20/09/2016 a 18h42
7. <https://apprendreconomie.com>
8. Nicolas BERLAND, « mesurer et piloter la performance », 2009, e-book, www.management.free.fr,
9. UEMOA, << Système comptable ouest africain plan comptable général des entreprises ; , édition Foucher Paris 1996 , www.creg.ac-versaille.fr/spip.php?article282

Liste des tableaux et des figures

Liste des tableaux et des figure

Liste des tableaux

Tableaux 1: comparaison entre le contrôle de gestion traditionnelle et renouvelé	9
Tableau 2 : Caractéristiques de l'EI	77
Tableau 3 : Les principaux fournisseurs d'Electro-Industries.....	78
Tableau 4 :Données réelles et préétablies des produits de l'Electro-industrie de l'exercice 2022	85
Tableau 5 : Comparaison du CA réalisé et CA prévu (année 2022).....	86
Tableau 6 : Analyse des écarts sur Chiffre d'affaires.....	87
Tableau 7 : Données réelles et préétablies des quantités produites de l'exercice 2022...	87
Tableau 8 :Etat comparatif entre la production réalisée par rapport à la production prévue de l'exercice 2022	88
Tableau 9 : Etat comparatif entre la production, en quantité, réalisée par rapport à la production prévue de l'exercice 2022	88
Tableau 10 : Mouvements des stocks (Produits finis) de l'EI	89

Liste des figures

Figure N°01: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage ...	20
Figure N°02 : les dimensions fondamentales de la planification	21
Figure N°03: Le contrôle, un processus en double boucle.....	23
Figure N°04 : typologies des budgets.....	45
Figure N° 05 : Les phases du contrôle budgétaire.....	47
Figure N°06 : La comptabilité de gestion au cœur du cercle vertueux du contrôle	57
Figure N° 07 : le principe de l'ABC.....	61
Figure N°08 : Présentation des unités de production de l'EI.....	74
Figure N°09 : Organigramme du l'EI	76
Figure N° 10 : Organigramme Assistanat de contrôle de gestion	83



Table des matières

Remerciement

Dédicace

Sommaire

Introduction générale 01

Chapitre I : Fondements théoriques du contrôle de gestion

Introduction 06

Section 1 : Définitions et mission de contrôle de gestion 07

1.1. Evolution du concept contrôle de gestion : 07

Une mesure financière de la performance : 07

Existence de centres de responsabilité : 07

La nécessité de la planification : 08

La boucle de contrôle : 08

Phase de prévision : 08

Phase de réalisations : 08

Phase de correction : 08

1.2. Définition de contrôle de gestion : 09

1.2.1. Définition du concept contrôle / gestion : 10

La notion de contrôle..... 10

La notion de gestion : 10

1.2.2. Les définitions retenues par quelques auteurs : 10

La définition de R. N. Anthony : 11

La définition de A. Khemakhem : 11

La définition de H. Bouquin : 11

Définition de Gremier : 11

Définition de Burlaud et Simon : 12

Définition de Pierre MAURIN : 12

Définition Système Comptable Ouest Africain (S.Y.S.C.O.A) 12

Définition de GERVAIS : 12

Section 02 : Les objectifs et missions du contrôle de gestion 13

1. La première dimension est de nature technico-économique : 13

Modélisation et aider à la décision : 13

Évaluer les performances 13

2. La deuxième dimension est de portée managériale	14
Les aspects de la dimension managériale :	15
Alignement stratégique :	15
Favorisation de l'exercice des responsabilités :	15
Orientation des comportements :.....	15
3. L'importance du contrôle de gestion :	16
3.1. La performance de l'entreprise :	16
3.2. L'amélioration permanente de l'organisation :	16
3.3. La prise en compte des risques :	16
Conclusion	17

Chapitre II : La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise

Introduction	19
Section 1 : Le contrôle de gestion comme processus	19
2. La phase de planification	20
2. La phase de suivi et de pilotage :	22
3. La phase de contrôle : mesure et analyse des résultats	23
Section 2 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise	25
1. Le concept de la performance.....	25
1.1. La définition de la performance	25
1.2. Notion d'efficacité:	25
1.3. Notion d'efficience:	26
1.4. Notion de pertinence:	26
1.5. Notion d'économie:	26
2. Analyse de la performance d'un processus	27
Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs :	27
Par calcul des ressources dépensées par le processus :	27
Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite :	27
Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise :	27
Les processus opérationnels avec des clients internes :	27
3. Typologies de la performance	28
3.1. La performance organisationnelle	28
3.2. La performance stratégique et la performance concurrentielle.....	29

3.3. La performance humaine	30
4. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance	31
4.1. Les réponses utilisables dans tous les contextes	31
4.3 Les réponses face aux tendances récentes	32
4.2.1. Pour mieux piloter la valeur :	32
Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :	32
Piloter la valeur perçue par le client :	33
Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :	33
4.2.2. Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.	33
Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs.	33
Piloter le comportement des acteurs interne.	33
Conclusion :	34

Chapitre III : Mise en place et pertinence du contrôle de gestion

Introduction	36
Section 1 : Outil de contrôle gestion	37
2. Les outils prévisionnels ou de la planification	37
2.1 Le Plan stratégique :	37
2.1.1 Définition de la planification stratégique :	37
2.1.2 Définition du plan stratégique :	37
2.1.3 Les étapes de l'élaboration du plan stratégiques :	38
2.1.3.1 Diagnostic interne et externe :	38
2.1.3.2 Identification des lignes de forces stratégiques :	38
2.1.3.3 Détermination des objectifs stratégiques :	38
2.1.3.4 Opérationnalisation du plan stratégique :	38
2.1.3.5 Suivi et évaluation du plan stratégique :	38
2.2 Le plan opérationnel :	39
2.2.1 Définition de la planification opérationnelle :	39
1.2.2 Définition du plan opérationnel :	39
1.2.2.1. Une planification des actions:	40
1.2.2.2. Une allocation des moyens financiers, humains, et techniques :	40
1.2.2.3. L'élaboration d'un plan opérationnel:.....	40

1.3. Le plan d'action :	40
1.4 Le budget :	41
1.4.1 Définition du budget :	41
1.4.2 Typologie des budgets :	41
1.4.2.1 les budgets fonctionnels ou opérationnels :	41
1.4.2.1.1 le budget des ventes :	42
1.4.2.1.2 Le budget de production :	42
1.4.2.1.3 Budget des approvisionnements :	42
1.4.2.1.4 Le budget des services généraux :	42
1.4.2.2 les budgets de financement :	42
1.4.2.2.1 Le budget des investissements :	43
1.4.2.2.2 le budget de trésorerie :	43
1.4.2.2.3 les documents de synthèse prévisionnels :	43
1.4.3 Les étapes de l'élaboration des budgets :	44
1.4.3.1 Définir le cadre budgétaire :	44
1.4.3.2 Le lancement du processus budgétaire :	44
2. Les outils de suivi et du pilotage	46
2.1 Le contrôle budgétaire :	46
2.1.1 Définition :	46
2.1.2 Les différentes phases du contrôle budgétaire	46
2.1.2.1 Le contrôle avant l'action (à priori) :	47
2.1.2.2 Le contrôle pendant l'action :	47
2.1.2.3 Le contrôle après l'action (à posteriori) :	48
2.1.3 Le rôle du contrôle budgétaire :	48
2.1.4 les modèles alternatifs de gestion budgétaire :	48
2.1.4.1 Le BBZ (Budget à Base Zéro) :	48

2.1.4.2 L'ABM (activity based management):.....	49
2.1.4.2.1 La ré-engineering :	49
2.1.4.2.2 Le Benchmarking :	49
2.2 Le tableau de bord de gestion (TBG) :	50
2.2.1 Définitions du tableau de bord :	50
2.2.2 Les outils du tableau de bord :	50
2.2.2.1 Les ratios :	51
2.2.2.2 Les écarts :	51
2.2.2.3 Les graphiques :	51
2.2.2.4 Les clignotants :	51
2.2.2.5 Les indicateurs :	51
2.2.3 Les rôles du tableau de bord :	52
Réduction de l'incertitude	52
Stabiliser l'information	52
Faciliter la communication :	52
Dynamiser la réflexion	52
Maitriser le risque	52
2.2.4 Le tableau de bord prospectif (TBP) ou Balanced Scorecard (BS) :	52
2.2.4.1 Les perspectives du BS :	53
L'axe financier :	53
L'axe clients :	53
L'axe processus interne :	53
L'axe apprentissage organisationnel :	53
2.2.4.2 Le rôle du BS.....	53
3. les outils d'analyse :	54
3.1 La comptabilité financière :	54

3.1.1 Définition :	54
3.1.2 Rôle de la comptabilité générale :	55
3.2 la comptabilité de gestion :	55
3.2.1 Définitions :	56
3.2.2 les objectifs de la comptabilité de gestion :	56
3.2.3 les méthodes de la comptabilité de gestion :	58
3.2.3.1 les méthodes traditionnelles :	58
3.2.3.1.1 la méthode du coût complet :	58
3.2.3.1.2 Les méthodes des coûts partiels :	59
3.2.3.1.3. La méthode des coûts variables (Direct costing) :	59
3.2.3.1.4 Méthode des coûts cible (Target costing) :	60
3.2.3.2 La méthode des coûts complets à base ABC (activity based costing)	60
3.3 Le système d'information (SI) :	61
3.3.1 Définition du système d'information :	61
3.3.2 les types des systèmes d'information :	61
3.3.2.1 le système d'information stratégique :	61
3.3.2.2 Le système d'information de gestion (management information system) :	62
3.3.2.3 Le système d'information opérationnel (opérationnel information system) :	62
3.3.3 Les rôles des systèmes d'information :	62
Section 02 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise	63
1. La gestion budgétaire	63
1.1 les centres de responsabilité	63
1.1.1 Définition	63
1.1.2 Typologie des centres de responsabilité	64
1.1.2.1 Centre de coûts	64

1.1.2.2 Centre de dépense discrétionnaires	64
1.1.2.3 Centre de recettes	64
1.1.2.4 Centre de profit	65
1.1.2.5 Centre d'investissement	65
1.1.3 Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion	65
1.2 La détermination des prix de cession internes.....	66
1.2.1 Définition	66
1.2.2 Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les coûts	66
1.2.2.1 Le coût réel	67
1.2.2.2 Le coût standard complet	67
1.2.2.3 Le coût marginal	67
1.2.2.4 Le coût d'opportunité	67
1.2.3 Méthodes de fixation des prix de cession fondées sur le prix du marché	68
1.2.3.1 Le prix du marché	68
2.2.3.2 Le prix du marché à moyen terme	68
1.2.3.3 Le prix du marché moins une commission	68
1.2.4 Critères de choix pour fixer un prix de cession.....	69
1.2.4.1 La nature des sources d'approvisionnement	69
1.2.4.2 La nature de la stratégie	69
Conclusion	70
Chapitre IV : Pertinence et mise en place du contrôle de gestion au sein d'Electro-Industrie (EI) d'Azazga	
Section 01 : Présentation de l'entreprise Electro-Industrie d'Azazga	72
1.1. Evolution historique de l'EI	72
1.2. Localisation de l'EI	75
1.3. Mission de l'EI	75

1.4. Domaine d'activité	75
1.5. Structure organisationnelle.....	76
1.6. L'EI et son environnement interne	77
1.6.1. Gamme de produit	77
1.6.2. L'effectif.....	78
1.7. L'environnement externe de l'Electro-Industrie	78
Section 02 : Importance et rôle de la fonction contrôle de gestion au sein de l'EI.....	79
2.1. Importance et définition du contrôle de gestion au sein de l'EI.....	79
2.2. Les objectifs du contrôle de gestion	79
2.2.1. Maitrise de la gestion	80
2.2.1.1. Condition pour assurer une bonne maitrise de la gestion.....	80
2.2.1.2 Rôle du contrôleur de gestion.....	80
2.2.1.3. La coordination	80
2.2.1.3.1 Coordination verticale	80
2.2.1.3.2 Coordination horizontale	80
2.2.1.4 Le facteur humain.....	81
2.2.2 Maitrise de l'activité.....	81
2.2.3. Maitrise de la rentabilité.....	81
2.2.4 Maitrise de l'évolution de l'entreprise	81
2.3. Les missions du contrôle de gestion dans l'EI	82
2.4. Les outils du contrôle de gestion au sein de l'EI.....	82
Section 03 : Rôle du contrôle de gestion au niveau de l'EI.....	84
3.1 Place qu'occupe le contrôleur de gestion au sein de l'EI	84
3.2. Outils du contrôleur de gestion utilisés par l'EI.....	84
3.3. Mission principale du contrôleur de gestion de l'EI	84
3.4.Activités attribuées au contrôleur de gestion de l'EI.....	85
3.5.Compétence du contrôleur de gestion	85
3.6. Compétences transverse du contrôleur de gestion	85

Section 04 : Pertinence du contrôle de gestion au sein de l'EI 86

Conclusion..... 93

Bibliographie

Liste des tableaux et figures

Table des matières