

**UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES
ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES COMMERCIALES**



Mémoire

**EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE MASTER EN
SCIENCES FINANCIER ET COMPTABILITE COMMERCIALES
SPECIALITE : AUDIT ET CONTROLE DE GESTION**

Thème

***Contrôle De Gestion D'une entreprise
organisé en mode projet: Cas de COSIDER
Construction***

Présenté par :

**✚ YAHIAOUI MOUSSA
✚ AKEB SLIMANE**

Rapporteur :

Mr. SADAOUI FARID

Soutenu devant le jury composé de :

President :Mr. SADOUD AHMED

Rapporteur :Mr. SADAOUI FARID

Examineur :Mr. GUEDECHE KHALED

Promotion2017/2018

Remerciements

Nos remerciements vont tous premièrement, à Dieu le tout puissant qui nous a donné la fois, le courage et la patience de parvenir à finir ce modeste travail.

Nous témoignons tous nos remerciements, notre reconnaissance et notre gratitude aux chères personnes, qui ont accepté de nous orienter et de nous apporter leur assistance et leur aide inestimable durant la période de préparation de ce travail.

Nous tenons à remercier notre encadreur Mr SADAoui FARID pour son dévouement à la réalisation de ce travail, en nous apportant conseils et orientations utiles à son élaboration.

Mr HAMIDI, chargée de contrôle de gestion aux niveaux de la direction générale de COSIDER

Pour son aide ses conseils et ses explications et sa gentillesse.

Nous tenons enfin à remercier vivement toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à l'aboutissement de ce travail

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion d'aujourd'hui est né du besoin de manœuvrer efficacement des organisations complexes pour en préserver la performance économique. La plupart des entreprises, comme d'autres organisations, publiques et privées, se trouvent confrontées depuis longtemps à un environnement qu'elles doivent anticiper, choisir, sinon tenter d'influencer, pour survivre et remplir leurs missions. Dans ce cadre l'objectif de notre recherche consiste à montrer comment les outils de contrôle de gestion interviennent pour suivre et maîtriser les différents projets de l'entreprise, analyser et évaluer les écarts budgétaires afin de mettre en place des actions correctives.

Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. On peut résumer les objectifs du contrôle de gestion en trois points essentiels : doter le responsable d'un instrument de pilotage, fournir un support à la communication et de faciliter l'évaluation de la performance.

A travers le travail de recherche, d'analyse et de synthèse effectué, nous avons constaté que :

- L'entreprise COSIDER dispose d'une direction entière destinée au contrôle de gestion, alors que certaines entreprises disposent uniquement d'un service ou d'un département ;
- Cette direction de contrôle de gestion est rattachée directement à la direction générale, cela confirme l'importance accordée à la fonction contrôle par les responsables de cette entreprise ;
- Participation de la direction contrôle de gestion à la mise en place, à l'organisation et au fonctionnement du chantier ;
- Utilisation par cette direction de plusieurs outils de collecte d'informations tels que le reporting et l'établissement mensuel de la situation des travaux ;
- Utilisation de plusieurs moyens de contrôle de gestion à savoir : le tableau de bord à travers le calcul de différents indicateurs, ainsi que la gestion budgétaire par le calcul et l'analyse de trois (03) types d'écarts ; écarts sur budget, écarts sur activité et enfin les écarts sur rendement.

Conclusion générale

De toutes ces constatations nous pouvons confirmer la première hypothèse qui stipule que le contrôle de gestion joue un rôle primordial pour la conduite et la maîtrise des projets de l'entreprise.

Nous avons aussi remarqué que le contrôle de gestion tel qu'il est pratiqué par l'entreprise se limite au coté quantitatif, aux indicateurs financier oubliant les indicateur qualité, de sécurité, etc. Ajouter à cela l'absence de la formation des opérationnels au processus et aux outils de gestion et manque de communication interne qui peut faciliter la circulation de l'information. De ce fait, la deuxième hypothèse qui stipule que le contrôle de gestion tel qu'il est pratiqué par l'entreprise lui permet d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés est infirmée.

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Cela prouve que l'hypothèse 3 qui est le tableau de bord de gestion est un outil important qui assure le bon suivi de la production.

Enfin, le contrôle de gestion au niveau de COSIDER Construction aide la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixé. Il participe à la définition des objectifs et anticipe les résultats. Le contrôleur de gestion établit le schéma directeur des budgets. Il peut proposer à la direction des actions correctives à mettre en œuvre.

Nous proposons à COSIDER de mettre en place un système d'information moderne et efficace afin d'aider la mission du contrôle de gestion en lui assurant une communication directe et une interconnexion avec les autres structures stratégiques et opérationnelles. Et surtout penser à programmer des formations afin de sensibiliser le personnel sur l'importance de l'information et la vulgarisation des pratiques du contrôle de gestion et de tableaux de bords.

Conclusion générale

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail :

A celui qui a toujours été la source de mon courage, de ma détermination de mon espoir dans la vie.

Merci Père

A celle qui a inséré le gout de la vie en moi et le sens de la responsabilité, celle qui a sacrifié toute sa vie pour nous.

Merci Mère

A mes très chers frères RABAH ,MOHAMED ,KAMEL ,ALI ,SMAIL et à mes chères soeurs ,ZAHIA ,TASSADIT,SALIHA et leurs maries, NORDINE ,ALI ,AMAR et mes belles sœurs SAMIRA ,HASSINA ,FAROUDJA qui ont été toujours une source d'aide.

Ainsi qu'à mes adorables neveux YUCEF, ISLAM, AXEL, et à mes adorables nièces IMANE ,LYNDA, et ASMA

Enfin, à tous mes amis, sans les citer, ils se reconnaîtront, non pas par oubli, mais ils sont tellement nombreux qu'il faut plusieurs pages pour leur témoigner de ma gratitude.

Moussa qui vous aime beaucoup.

Liste d'abréviations

Abréviations	Significations
SNS	Société nationale de sidérurgie
SPA	Société par action
BEA	Banque extérieure d'Algérie
DTB	Direction de travaux bâtiment
DTGC	Direction de travaux génie civil
D.F.C	Direction des finances et de la comptabilité
DCGSI	Direction du contrôle de gestion et système d'information
DRHF	Direction des recours humaines et formation
DM	Direction du matériel
DA.G	Direction de l'Administration General
DET	Direction des études technique
DTI	Direction travaux intermédiaire
NT	Numéro des travaux
AADL	Agence de l'amélioration et du développement du logement
OPGI	Offices de promotion et de gestion immobilières
LPL	Logement public locatif
LPA	Logement promotionnel aidé
LPP	Logement promotionnel public

Liste des illustrations

Liste des figures

Figures	Noms de figure	Pages
Figure N°01	Le contrôle de gestion en quatre étapes	N°08
Figure N°02	La roue de DEMING	N°09
Figure N°03	Le triangle du contrôle de gestion	N°11
Figure N°04	Le triangle d'or du projet	N°15
Figure N°05	Le cycle de vie d'un projet	N°18
Figure N°06	L'articulation des différents budgets	N°29
Figure N°07	Organigramme du groupe COSIDER	N°65
Figure N°08	Structure du groupe COSIDER	N°67
Figure N°09	Macro structure	N°76
Figure N°10	Organisation du chantier	N°86

Liste des diagrammes

Diagrammes	Noms de Diagramme	pages
Diagramme N°01	Évaluation du chiffre d'affaire du groupe COSIDER	N°64
Diagramme N°02	Évaluation des effectifs par GSP	N°77
Diagramme N°03	Évaluation des effectifs par collectifs	N°78
Diagramme N°04	Évaluation des effectifs par âge	N°79

SOMMAIRE

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets	
Introduction.....	05
Section 01 : Le contrôle de gestion.....	06
Section 02 : Le contrôle des projets.....	13
conclusion	24
Chapitre II : Le système budgétaire	
Introduction.....	25
Section 01 : Le budget de vente.....	26
Section 02 : Les mécanismes du contrôle budgétaire.....	38
Conclusion.....	48
Chapitre III : La maîtrise de l'action par le tableau de bord de gestion	
introduction.....	49
Section 01 : Budget de la production.....	50
Section 02 : conception et rôle de tableau de bord de gestion	56
Conclusion	62
Chapitre IV : Le contrôle de gestion de « COSIDER construction »	
Introduction.....	63
Section 01 : Présentation de COSIDER groupe et de COSIDER construction	63
Section 02 : Evaluation de l'activité de production.....	80
conclusion.....	104
Conclusion générale.....	105

Introduction générale

Introduction :

La locution « contrôle » de gestion trouve son origine dans l'expression anglo-saxonne «Management control ». Or le mot « contrôle », en France, fait référence à une vérification pouvant aboutir à une sanction, tel un contrôle fiscal. Ce n'est pas absolument pas la signification du terme « control », qui renvoie plutôt au terme « pilotage ».

Le contrôle de gestion répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction de l'entreprise, généralement incarnée par son directeur, le Contrôleur de gestion, il remplit plusieurs missions au service de la direction générale comme des cadres fonctionnels et opérationnels. Dans le cadre de ces missions, il s'appuie sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion, tels que par exemple, la comptabilité analytique, les budgets ou les tableaux de bord. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier. Un tel positionnement, variable selon les entreprises, se caractérise par des relations plus ou moins étroites avec les autres fonctions de l'entreprise.

L'interaction des processus de contrôle de gestion au sein d'une même organisation structurée par projet demeure pourtant peu étudiée. La caractéristique d'une organisation gérée par projets est de mettre en œuvre des processus transversaux à durée limitée, la coexistence du transversal et du fonctionnel, la confrontation la finitude et de la performance suscitent la présence d'activité de contrôle aux finalités et aux modalités différentes.

Même si l'on se plaint toujours de passer trop de temps à « faire du budget », et même si certaines entreprises tentent parfois de se passer d'un tel outil, le budget reste un moyen essentiel pour mobiliser les différents acteurs dans une entreprise, pour viser la cohésion et la cohérence entre ses différentes parties et plus généralement pour s'assurer de la bonne gestion de l'ensemble.

Lorsqu'on vise la maîtrise de l'action, il est souvent nécessaire de compléter le système budgétaire et comptable par un outil qui donne plus fréquemment des informations essentielles sur le fonctionnement et la performance des activités. Cet outil s'appelle le tableau de bord (TDB).

Introduction générale

Dans un contrôle par les budgets, il est essentiel que les résultats des chefs de départements aillent dans le sens des objectifs prévus. Pour y parvenir, des modalités de suivi sont à mettre en œuvre ; elles s'articulent habituellement autour de deux phases :

- La perception d'une déviation ou d'une différence par rapport aux objectifs (la constatation d'un écart budgétaire);
- La réaction face à cet écart, c'est-à-dire l'élaboration d'une action corrective.

De ce fait, la question principale qu'il nous convient de poser est **quel rôle que joue-t-il le contrôle de gestion dans une entreprise structurée en mode projet ?**

En abordant ce sujet relatif à l'étude de notre thème, nous allons tenter de répondre aux questions suivantes:

- Comment un projet prend-il du retard (dépassement du délai) ?
- Quels sont les outils de contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre pour une bonne maîtrise des projets de l'entreprise?
- Quel sont les actions correctives à mettre en place pour faire face à ses écarts?

Hypothèses de recherche

Pour rapprocher notre sujet, nous avons retenu les hypothèses suivantes :

- le contrôle de gestion joue un rôle primordial pour la conduite et maîtrise des projets de l'entreprise.
- le contrôle de gestion tel qu'il est pratiqué par l'entreprise lui permet d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés.
- Le tableau de bord de gestion est un outil important qui assure le bon suivi de la production de l'entreprise.

Introduction générale

Méthodologie de recherche

Approche théorique : afin d'atteindre nos objectifs de recherche, nous avons adopté une vision compréhensive est basée sur des notions théorique et fondée sur des recherches bibliographique portant essentiellement sur:

- mémoire et thèses;
- Ouvrages universitaires;
- revues et sites web.

Approche pratique : nous avons adopté une étude quantitative qui vise à répondre à notre question de départ à travers une méthode d'étude de cas, en utilisant:

- sites web;
- document internes de COSIDER.

Objectif de recherche

L'objectif de notre recherche consiste à :

Montrer comment les outils de contrôle de gestion interviennent pour suivre et maîtriser les différents projets de l'entreprise, analyser et évaluer les écarts budgétaires afin de mettre en place des actions correctives.

Raisons du choix du thème

Le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous types d'entreprise. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion est donc une réponse à certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose.

Le secteur du bâtiment est l'un des poids lourds de notre économie, il pèse à lui seul la moitié de l'industrie, ce secteur regroupe toutes les activités de conception et de construction

Introduction générale

des bâtiments publics et privés comme les logements, les immeubles de bureaux ou encore les hôpitaux sans oublier la rénovation, l'entretien des bâtiments historiques.

Structure de la recherche

Le plan de notre recherche est organisé autour des axes suivants :

Interrogation générale : s'intéresse au cadre général dans lequel s'inscrit notre travail de recherche;

Le chapitre un : traitera principalement le contrôle de gestion et le contrôle des; projets

Le chapitre deux : porte sur La budgétisation et le contrôle budgétaire;

Le chapitre trois : porte sur la maîtrise de l'action par le tableau de bord de gestion;

Le chapitre quatre : illustré par un cas pratique, il porte sur la présentation de COSIDER groupe ainsi le Suivi de la production par le tableau de bord de gestion;

Conclusion générale : dans laquelle seront présentés les principaux résultats de l'étude.

Introduction

Le contrôle de gestion d'aujourd'hui est né du besoin de manœuvrer efficacement des organisations complexes pour en préserver la performance économique. La plupart des entreprises, comme d'autres organisations, publiques et privées, se trouvent confrontées depuis longtemps à un environnement qu'elles doivent anticiper, choisir, sinon tenter d'influencer, pour survivre et remplir leurs missions. Leurs dirigeants ont besoin d'information d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation. C'est une première mission du contrôle de gestion ; elle répond à un besoin général, qui touche même les très petites entreprises : savoir où l'on en est, mesurer et évaluer sa performance économique, identifier les points forts, les risques et les voies de progrès, décrypter l'avenir, choisir une solution, fixer un objectif. Le contrôle de gestion est une fonction d'appui à la décision par ses dispositifs d'alerte (tableaux de bord), d'analyse et d'anticipation (simulations financières, plans et budgets), de suivi.

Tout projet est avant tout un choix pour l'avenir et constitue à ce titre un investissement. L'entreprise peut choisir entre plusieurs projets ou choisir de ne rien faire et d'attendre. Dans la plupart des cas la décision de commencer un projet seront partiellement irréversible car certaines dépenses ne seront pas récupérables si le projet est interrompu. La décision de lancer le projet est donc lourd de conséquences et fera l'objet d'une analyse formelle.

Section 01 : Contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide de leur situation actuelle.

1.1. Le contrôle

Dans une entreprise, comme dans bien d'autres organisations, les dirigeants cherchent à réunir les moyens d'avoir le contrôle sur l'organisation qu'ils dirigent, c'est-à-dire d'en avoir la maîtrise.

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions d'entreprises.

Certes le contrôle n'est jamais (ou rarement) total, complet : il n'est pas fréquent que l'on puisse agir sur tous les paramètres qui déterminent par exemple un chiffre d'affaires, une marge, une part de marché, la réussite d'un nouveau produit. L'objectif du contrôle est, en entreprise, plus modeste ; il consiste à réunir des conditions qui permettront :

- D'éviter de se fourvoyer dans des projets mal définis ou malchoisis,
- De limiter les risques de dérives par rapport aux intentions initiales,
- D'agir au mieux,
- De réagir à temps et dans le bon sens, lorsque les dérives se manifesteront.

Ces conditions peuvent être réunies si certains processus (enchaînement de différentes actions et décisions), sont menés. Ils peuvent d'autant mieux l'être que les dirigeants installent les systèmes (ensemble d'éléments en interaction et conçus pour atteindre un but donné) adéquats.¹

¹. Henri Bouquin, « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition EDICEF/AUPELF, Paris, 1992, P.09, 10.

1.2. Définition du contrôle de gestion

Définition de (R.N. Anthony, 1965)

« Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation». ²

Selon R.N. Anthony, le contrôle de gestion comporte une dimension managériale : il s'agit d'orienter et de motiver le comportement des responsables de l'organisation vers l'atteinte des objectifs prévus par l'entité.

Définition de H. BOUQUIN

« Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». ³

Selon H.BOUQUIN, le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, mais qu'il s'agit d'un processus et que la définition de la stratégie repose sur l'ensemble des dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne est cohérente avec la stratégie.

D'après les deux définitions précédentes, nous pouvons dire que le contrôle de gestion repose sur trois caractéristiques importantes :

- Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un processus;
- Les objectifs à atteindre;
- La relation étroite du contrôle de gestion avec la motivation des responsables.

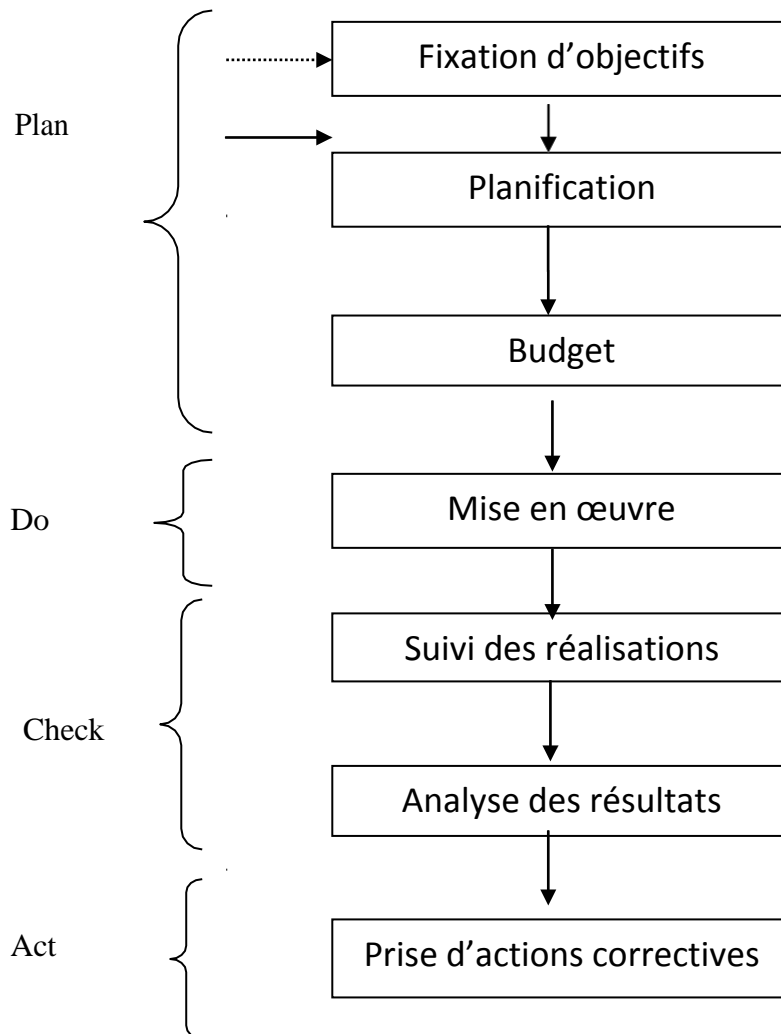
². Hélène Löning et al., « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3e édition DUNOD, Paris, 2008, P.02

³. Bernard Augé, Gérald Naro, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011, P.07

1.3. Le contrôle de gestion comme processus

Le contrôle de gestion peut être aperçu comme étant un processus, une «boucle »qui suppose l'apprentissage par itération. Il s'agit d'un cycle synthétisé en quatre étapes essentielles :

Figure N⁰ 01 : *Le contrôle de gestion en quatre étapes*



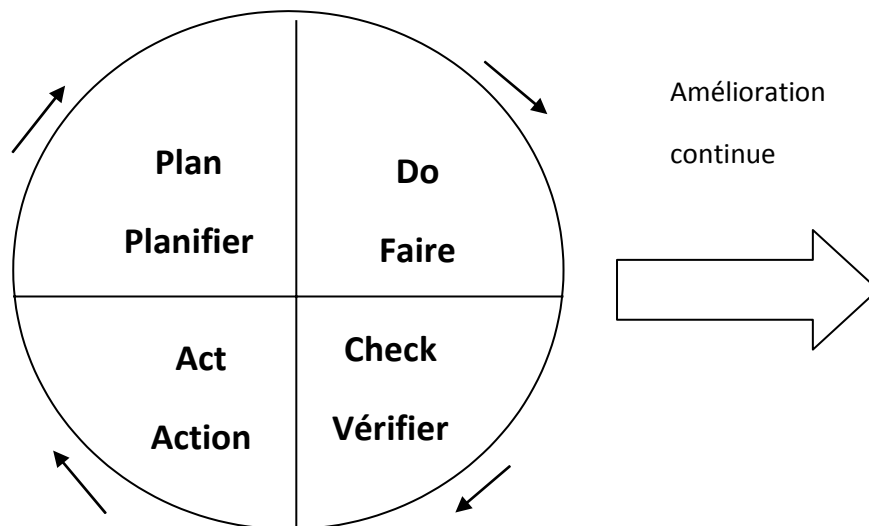
Source: Hélène Löning et al., « Le contrôle de gestion: organisation, outils et pratiques », 3e édition DUNOD, Paris, 2008, P.03

Ce processus est inspiré du travail d'un qualificateur reconnu, N.E. Deming (voir figure n⁰2).

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

Le contrôle de gestion repose sur un processus (fixation d'objectifs, planification, budget, mise en œuvre, suivi des réalisations, analyse des résultats, prise d'actions correctives). Débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser, c'est-à-dire la mobilisation des ressources mises à disposition des responsables pour obtenir des résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs. Élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant. Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.

Figure N°02 : La roue de DEMING⁵



Source : Hélène Löning et al., op.cit, p 04

La célèbre « Roue de Deming » a été popularisée par William Edwards DEMING, promoteur de la qualité made in Japan. Cette méthode présente les 4 phases à enchaîné successivement afin de s'inscrire assurément dans la logique d'amélioration continue.

⁵. Hélène Löning et al., « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3e édition DUNOD, Paris, 2008, P.04

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

- **Plan (planifier)** : planifier et préparer le travail à effectuer. Etablir les objectifs, définir les tâches à exécuter.
- **Do (faire)** : faire, réaliser, exécuter les tâches prévues. Il peut être intéressant de limiter l'ampleur et la portée des tâches à exécuter afin de disposer d'un meilleur contrôle (choix des moyens et transformation des objectifs).
- **Check (vérifier)** : vérifier les résultats. Mesurer et comparer avec les prévisions.
- **Act (action)** : agir, corriger, prendre les décisions qui s'imposent. Identifier les causes des dérives entre le réalisé et l'attendu. Identifier les nouveaux points d'intervention, redéfinir les processus si nécessaires, (comptabilité de gestion).

1.4. 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 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 ».

L'objectif, par rapport à la prévision, est volontariste. Il est assorti d'un plan d'action qui « assure » la mise en œuvre de la volonté affichée, en détaillant les moyens qui vont être pris pour atteindre l'objectif. Ceci peut être « résumé » par l'équation suivante :

Objectif = Engagement (contractuel) + Plan d'action

Une représentation désormais courante insiste, au-delà de la notion d'objectif, sur l'importance de deux autres éléments pour le contrôle de gestion : les ressources et les résultats. En fait, dans cette approche, un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

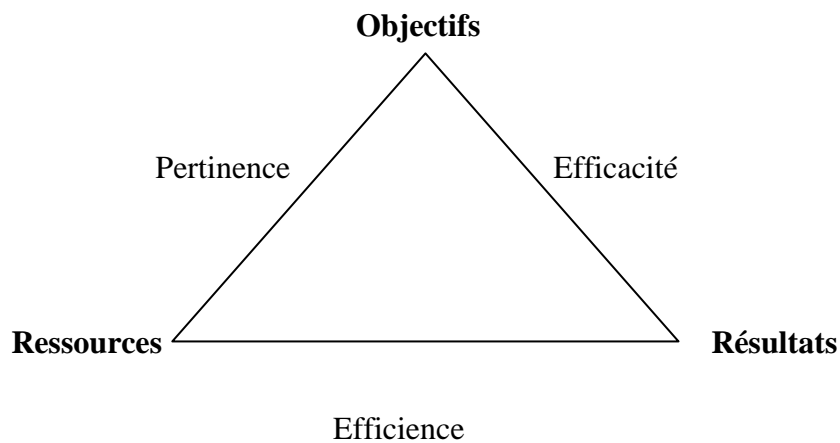
- Les objectifs à atteindre;
- Les ressources mises à sa disposition;
- Les résultats obtenus.

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

- La pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs);
- L'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif);
- L'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

Figure N°3 : Le triangle du contrôle de gestion⁶



Source: Hélène Löning et al., « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3e édition DUNOD, Paris, 2008, P.06

On peut résumer les objectifs du contrôle de gestion en trois points essentiels : Doter le responsable d'un instrument de pilotage de son action, comparable au tableau de bord d'un véhicule qui permet à son conducteur de savoir en permanence à quelle vitesse il roule, combien il a parcouru de kilomètre et ce qui lui reste de carburant dans son réservoir; Fournir à l'organisation un support à la communication, au dialogue et à la négociation, dans ses relations verticales et hiérarchiques, dans son fonctionnement interne, comme dans ses relations avec les tiers, usagers et fournisseurs ; Faciliter l'évaluation de la performance globale de l'organisation et la performance individuelle de chacune de ses composantes, par rapport aux autres et par rapport à elle-même (ses objectifs).

1.5. Métier de contrôleur de gestion

1.5.1. Attribution classique de contrôleur de gestion :

Il a pour missions :

- d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins
- superviser le fonctionnement technique des outils de résultat
- d'expliquer la formation du résultat en analysant les coûts, résultat, les performances, pratiquement, il compare les états prévisionnel aux réalisations;
- assurer le reporting c'est -à -dire rendre compte au niveau hiérarchie supérieur sur les différents plans.

1.5.2 .rôle novateur de contrôleur de gestion:

- Conseil et aide à la décision;
- Conseil des indicateurs non financiers plus pertinents tels que des indicateurs de qualité, de sécurité;
- La fixation des objectifs,
- Communication et former les opérationnels aux processus et aux outils de gestion.

Section 02 : Le contrôle des projets

Après un rappel sur le concept de projet, nous approfondissons les méthodes de contrôle qu'il emploie durant ses trois phases de réalisation : la mise en œuvre, l'exécution et la clôture.

2.1. Le concept de projet

L'AFITEP et l'AFNOR, définissent un « projet » comme étant : « une démarche spécifique, qui permet de structurer méthodiquement et progressivement une réalité à venir ». Et qui ajoutent : « un projet est défini et mis en œuvre pour élaborer la réponse au besoin d'un utilisateur, d'un client ou d'une clientèle et il implique un objectif et des actions à entreprendre avec des ressources données».⁵

Cette définition, même si elle n'est pas exempte de critique, présente néanmoins l'avantage d'être acceptée par bon nombre de praticiens de la gestion de projet. Elle ne demeure pas moins une définition parmi d'autres.

La norme ISO 10006 (version 2003) de l'Organisation Mondiale de Normalisation définit le projet comme « *un processus unique qui consiste en un ensemble d'activités coordonnées et maîtrisées, comportant des dates de début et de fin, entrepris dans le but d'atteindre un objectif conforme à des exigences spécifiques, incluant des contraintes de délais, de coûts et de ressources* ». ⁶

Cette définition pose de façon complète la problématique de la gestion de projet en citant les termes clés suivants :

- **Processus unique** : la démarche de projet s'inscrit dans le champ de la création et de l'innovation. On différencie les activités « projet » non récurrentes des activités « opérations » récurrentes.
- **Ensemble d'activités coordonnées et maîtrisées** : le projet est caractérisé par de nombreuses tâches, de natures différentes qui devront être maîtrisées sur toute sa durée (analyse des risques).
- **Dates de début et de fin** : le projet s'inscrit dans une durée, il a un début et une fin.

⁵. Hervé COURTOT, « La gestion des risques dans les projets », édition ECONOMICA, Paris, 1998, P.27, 28.

⁶. Hervé COURTOT, idem.

- **Exigences spécifiques** : le projet répond à un cahier des charges, une spécification de besoins.

- **Ressources** : le projet mobilise des ressources humaines et matérielles.

2.2. Caractérisation des projets

La plupart des définitions qui nous sont données de la notion de projet semblent quelque peu insuffisantes pour caractériser la réalité des projets qui sont menés dans les entreprises. Elles nous permettent néanmoins de dresser une liste d'éléments caractéristiques qui différencient ce type d'activité des autres types d'activités de l'entreprise.

En résumé, les caractéristiques essentielles d'un projet sont :

- La satisfaction d'un besoin exprimé ou potentiel, et la fixation d'objectifs spécifique, précis et cohérents;
- Une période de temps limitée (un début et une fin clairement identifiés);
- Une ampleur collective (multiplicité et variété des acteurs);
- Une contingence de l'organisation autour d'un projet à réaliser;
- Une novation plus au moins partielle, nécessitant un travail d'analyse spécifique;
- La mobilisation de ressources, de moyens et de compétence multiples et hétérogènes sur une période plus au moins longue ;
- Un accroissement du besoin de communication et de coordination ;
- La mise en place de structures organisationnelles spécifiques et temporaires, voire évolutives ;
- La réalisation d'un ensemble cohérent d'activités;
- Le caractère d'unicité et de non répétitivité ;
- Une durée de réalisation définie;
- Des méthodes et des outils de prévision, de pilotage, de coordination et de contrôle spécifiques;
- Une prise en compte différente du temps dans l'évaluation des résultats.⁷

⁷. Hervé COURTOT, *ibid.*, P.35

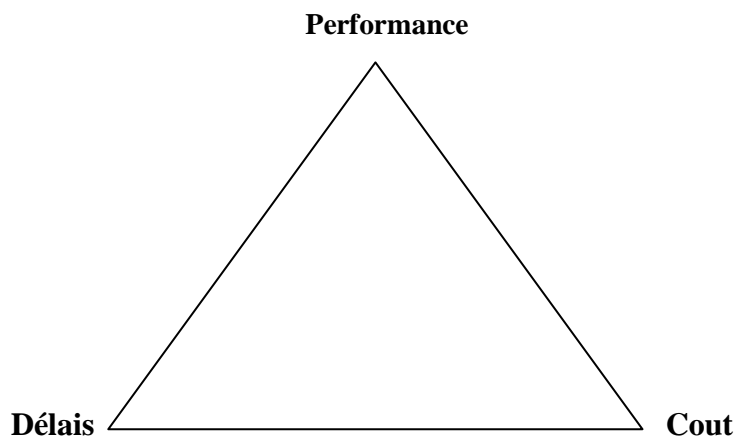
2.3. Le triangle d'or du projet

Le triangle est l'image couramment retenue pour caractériser les trois paramètres fondamentaux d'un projet. La réussite d'un projet passe par la satisfaction des critères suivants :

- Performance (qualité technique);
- Coûts (qualité économique);
- Délais (qualité temporelle).

Ce triptyque incontournable qui caractérise le projet est aussi appelé qualité globale.

Figure N°04 : Le triangle d'or du projet



Source : Roger Aïm , « Les fondamentaux de la gestion de projet »

2.3.1. Le respect de la performance

Dans ce triptyque, le paramètre « performance » représente l'objet même du projet, c'est-à-dire sa réalisation d'ordre technique.

La maîtrise de la performance est la plus sûre garantie de réussite d'un projet, car les deux autres paramètres, coûts et délais en dépendent directement. Négliger le travail préparatoire relatif au paramètre « performance » entraînera une défaillance d'ordre technique ou organisationnelle qui donnera lieu irrémédiablement à des retards et à des surcoûts.

2.3.2. Le respect des coûts

Le paramètre « coûts » représente l'objectif économique du projet, qu'il s'agisse des recettes ou des dépenses. Ce paramètre essentiel caractérise la réussite ou l'échec économique d'un projet.

Ce paramètre sera respecté si :

- L'on estime avec précision le détail, poste par poste, des coûts du projet ; la bonne estimation repose sur une connaissance précise du développement projet, des achats à réaliser et des tâches à exécuter;
- L'on maîtrise les dépassements de coûts internes et externes qui peuvent survenir sur la durée du projet en les analysant et en les renégociant (contrôle des coûts);
- L'on négocie financièrement toutes les nouvelles demandes, exprimées par le client, qui interviennent en écart par rapport au contrat.

2.3.3. Le respect des délais

Le paramètre « délais » représente le respect de la date de livraison du projet. Essentiel, il caractérise la réussite ou l'échec d'un projet.

Ce paramètre sera respecté si :

- L'on estime avec précision les délais d'approvisionnement et les durées de l'ensemble des tâches du projet ; la bonne estimation repose sur une connaissance précise du plan de développement projet;
- L'on maîtrise les dépassements de durées (internes et externes) qui peuvent survenir sur la durée du projet, en les analysant et en les renégociant (contrôle des délais);
- L'on répercute, dans le calendrier contractuel, toutes les nouvelles demandes exprimées par le client qui interviennent en écart par rapport au contrat.⁸

2.4. La gestion du cycle de projet

La gestion du cycle du projet est un terme utilisé pour décrire la gestion des activités et les procédures de prise de décision utilisées pendant le cycle de vie d'un projet (tâches clés, rôles et responsabilités, documents clés et options de décision).

⁸. Roger Aïm, op.cit, P.8,9.

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

Les grandes étapes du cycle de vie d'un projet sont :

- **L'identification**

C'est le socle du projet. Elle se base sur les enjeux primordiaux : Choisir quel type d'action est-il souhaitable et judicieux de mettre en place, et avec qui ? C'est une phase de « mûrissement », fondée sur des échanges, des discussions et des études. Une hypothèse principale doit se dégager de ces travaux.

Pendant cette phase d'identification, les partenariats se construisent et une dynamique locale est impulsée localement autour de l'idée de projet.

- **La programmation et la prévision opérationnelle**

Les enjeux de ces phases sont plus stratégiques : On doit établir le référentiel de base du projet, qui constitue par ailleurs le cœur des dossiers de financement. Elles consistent à dimensionner le projet, et décliner son cadre : les objectifs, les activités, les moyens, le calendrier de l'action, le budget prévisionnel.

- **Le financement**

La mobilisation des moyens financiers est le préalable à la réalisation des actions. Les enjeux de cette phase sont liés à sa durée : au-delà d'un certain délai, le contexte a évolué et le projet peut devoir être revu dans sa programmation, voire dans sa justification. Il faut par ailleurs pendant toute cette phase, garder le contact avec le terrain et éviter que, rien ne se passant, les populations se démobilisent.

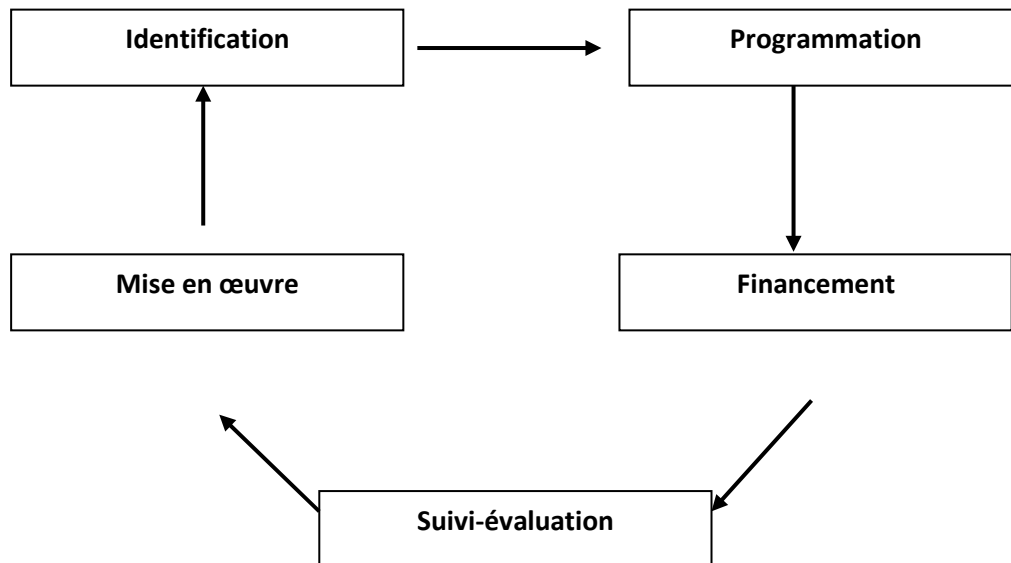
- **La mise en œuvre**

Les enjeux de cette phase sont de « produire » des résultats, en utilisant correctement les moyens, et en assurant des effets durables au projet dans le temps. La mise en œuvre du projet suppose de gérer : des ressources humaines, des matériels, des coûts, des approvisionnements, des délais, de l'information, de la communication et des relations, de la qualité, des risques.

- **Le suivi - évaluation**

Un système de suivi et d'évaluation permet de piloter et de réorienter le programme au cours de sa réalisation. L'évaluation en fin de projet permet d'identifier et de mesurer les résultats.

Figure N° 05 : Le Cycle de vie d'un projet



Source : Ivan Chvidchenko, Jean Chevallier, édition Cépaduès, Toulouse, 1994. p59

2.5. Le contrôle de gestion par projet

2.5.1. L'organisation par projet

Elle se définit par les caractéristiques suivantes :

- Une démarche heuristique répondant à une finalité globale;
- Un temps historiquement borné par le début et la fin annoncée du projet;
- Une communication et une intégration de logiques hétérogènes venant de métiers différents;
- Un désordre créatif en vue de construire l'ordre de demain;
- Un espace ouvert aux frontières fluctuantes.

L'organisation par projet est ancienne. On la trouve développée depuis longtemps dans les sociétés d'ingénierie ou dans les entreprises de bâtiment et de travaux publics. La vie de la

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

firme est rythmée par la succession des projets à réaliser, chacun d'eux étant un cas unique avec sa durée et ses spécificités propres.

2.5.2. La mise en œuvre du projet

Durant cette phase, le contrôle demande de définir les buts et l'organisation du projet, d'estimer son coût et d'apprécier les risques qu'il induit.

2.5.2.1. La définition de la cible et des tâches à accomplir

Pour éviter des remises en cause en cours de réalisation qui grèveraient le coût ou alimenteraient des conflits entre les responsables, il est essentiel de bien préciser la cible. Ce travail amène à :

- Définir la mission concrète du projet;
- Préciser le contexte et les limites qui lui sont assignés, en listant les acteurs, services, sites, flux et fonctions qui le concernent;
- Cerner la contribution du projet à la stratégie de l'entreprise (en quoi permet-il de réaliser les objectifs, de renforcer la maîtrise des facteurs clés de succès, de développer les forces actuelles, de réduire les faiblesses ?).

Les opérations à accomplir pour réaliser l'objet du projet sont également inventoriées, en partant du niveau de décomposition le plus bas. Elles sont ensuite regroupées en niveaux successifs jusqu'à recouvrir la cible dans sa totalité.

Chaque opération mobilise des compétences, consomme des ressources et se voit attribuer des estimations de charges et des délais moyens.

2.5.2.2. L'organisation du projet

Une étude vérifie d'abord l'opportunité et la faisabilité de ce qui est envisagé. Si les conclusions sont favorables, le programme est lancé.

La réalisation des tâches est effectuée par une (ou des) équipe(s) de projet. Les membres de cette équipe sont prêtés temporairement au projet. Ils doivent avoir les compétences souhaitées et des profils psychologiques compatibles ou complémentaires.

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

Le directeur (ou chef) de projet remplit le rôle de maître d'œuvre. Bon généraliste, il est à la fois un entrepreneur, un administrateur et un communicateur. Il est responsable de la réalisation de la trajectoire et du résultat final en termes de coûts, qualité, délais.

2.5.2.3. L'estimation des charges

Quatre techniques peuvent être employées : la méthode analytique, la méthode des unités d'œuvre, la méthode des coefficients et la méthode analogique.

- **La méthode analytique** : elle consiste à détailler toutes les tâches et à apprécier les charges de chacune en termes d'heure (la valorisation est pour l'instant prématurée), l'addition des charges élémentaires donne l'estimation de la tâche, puis par agrégation successive, celle des activités et du projet tout entier.

- **La méthode des unités d'œuvre** : elle consiste à associer à chaque tâche une ou plusieurs unités d'œuvre dont le coût unitaire a pu être étalonné. Estimer la charge d'une tâche revient à compter le nombre d'unités d'œuvre et à le multiplier par un coût unitaire. Pour chaque unité d'œuvre, différents niveaux de complexité sont généralement prévus et un paramétrage adéquat permet d'ajuster le montant du coût unitaire.

- **La méthode de coefficients** : elle consiste à apprécier très finement l'une des phases du projet (la phase critique), puis à extrapoler la charge globale des autres phases par application de coefficients.

- **La méthode analogique** : elle revient à déterminer l'évaluation, en comparant le projet à d'autres plus anciens dont on a conservé les charges estimées et les charges réelles. Cette approche nécessite de disposer d'un référentiel étendu et de comparer les projets sur des bases pertinentes. Avant d'effectuer la transposition, les écarts entre charges estimées et charges réelles des projets anciens seront analysés, de manière à déterminer la valeur d'un éventuel coefficient d'ajustement.

2.5.2.4. La gestion des risques

Les risques seront fréquemment liés à la compétence technique et la connaissance du domaine, à la disponibilité des moyens requis, à la dépendance vis-à-vis d'autres projets ou d'un fournisseur, à la cohésion et à l'implication de l'équipe de projet, au degré de maîtrise méthodologique ou à la communication entre les participants.

Chapitre I: Présentation du contrôle de gestion et l'organisation des projets

Les gérer suppose d'apprécier pour chacun d'eux :

- Leur probabilité d'occurrence;
- L'impact qu'aurait leur réalisation sur le projet;
- Le gain ou l'économie que leur acceptation permet de réaliser;
- Le coût que représente leur réduction partielle outotale.

Les risques identifiés seront classés en trois catégories :

- Les risques négligeables, parce que leur impact et leur probabilité sont faibles, la perte est acceptable s'ils se réalisent, les parades sont nombreuses et bien connues;
- Les risques contrôlables s'ils se réalisent ;
- Les risques inacceptables, car d'un impact et/ou d'une probabilité tropélevé.

Les risques dits contrôlables ou inacceptables devront être réduits en identifiant les parades ou les couvertures pertinentes, en cherchant à les externaliser ou en les provisionnant.

2.5.3. La maîtrise de l'exécution du projet

Quatre procédures rendent possible le contrôle de l'action en cours d'exécution : la gestion des changements, celle des délais, celle des coûts et celle des ressources disponibles.

2.5.3.1. La gestion des changements

La réussite d'un projet dépend souvent de la capacité du responsable a distinguer l'information qui enrichit la connaissance de la cible de celle qui ne l'enrichit pas mais qui la transforme ou la déforme. Ainsi, par manque de discernement, le responsable peut chaque jour un peu plus s'éloigner des objectifs, alors qu'il croit s'enrapprocher.

Un moyen d'éviter ce biais est de faire en sorte que les demandes d'évolution de la cible fassent l'objet d'une procédure spéciale, passant par les étapes ci-dessous :

- Enregistrer la demande de changement. Le demandeur définit sur une fiche la nature du changement qu'il souhaite et les raisons qui justifient sa requête;
- Documenter et évaluer la demande. Les enjeux de celle-ci sont spécifiés, sa faisabilité technique et son coût sont étudiés, un niveau de priorité lui est attribué;

- Décider. Le comité de pilotage accepte, refuse ou diffère la demande du changement;
- Révise le plan de projet. Si la demande de changement est acceptée, le plan est actualisé en conséquence.

2.5.3.2. La gestion des délais

Chaque ensemble de travaux peut faire l'objet d'un contrat dans lequel sont définis :

- La tâche à réaliser et les objectifs technique a atteindre;
- Le planning de référence;
- Pour chaque activité, la méthode de mesure de l'avancement technique;

2.5.3.3. La gestion des coûts

- **La maîtrise des coûts engagés en début de projet :** Les coûts engagés au démarrage peuvent avoir des conséquences lourdes sur les résultats ultérieurs. Il est donc essentiel de construire des scénarios capables de faire ressortir l'enjeu de telle ou telle option.

- **La gestion budgétaire de l'exécution d'un projet :** le budget initial est celui qui est défini lors du lancement, a la date t_0 de début du projet. Il englobe toutes les charges et recettes jusqu'à la fin du projet prévue pour la date $t_{n,0}$. On y ajoute souvent une réserve pour imprévus, gérée par le responsable et destinée à faire face aux aléas et accidents. Un échéancier de consommation de ce budget en fonction de la programmation des délais est aussi établi. Etant donné que l'exécution d'une tâche peut s'étaler sur plusieurs périodes, le problème est de savoir comment répartir les consommations correspondantes dans le temps. Plusieurs solutions sont envisagées:

- soit répartir le coût de manière uniforme sur chaque période élémentaire durant laquelle la tâche est exécutée;
- soit répartir la dépense globale sur chaque période élémentaire au prorata de la consommation d'une ressource donnée (ce qui conduit a une répartition différente, si la consommation de cette ressource n'est pas constante);
- soit imputer un pourcentage du coût au début d'exécution de la tâche et le solde a l'achèvement. Dans ce cas, le montant imputé au début d'exécution est une valeur prévue et le solde est calculé sur la base de la dépense effective.

- **La gestion des ressources disponibles** : les centres de moyens cherchent normalement à optimiser l'emploi des ressources dont ils disposent, mais les demandes émanant des projets n'ont aucune raison d'être régulières dans le temps. Il en résulte une difficile cohabitation entre les deux logiques. Selon les périodes, des conflits peuvent naître entre des projets voulant utiliser les mêmes ressources en même temps et l'obligation dans ce cas de recourir à des ressources externes plus coûteuses ; à d'autres moments, un sous-emploi des moyens risque d'apparaître. Une programmation des utilisations et une bonne communication entre les chefs de projet et les responsables des moyens assureront un fonctionnement satisfaisant de l'ensemble.

2.5.4. La maîtrise de la clôture du projet

Elle demande l'élaboration d'un plan de libération des ressources, une post-évaluation du projet et une transmission d'informations aux structures chargées de prendre la suite de l'équipe de projet.

- **La construction du plan de libération des ressources** : lorsqu'approche la fin du projet, une transition est à organiser pour permettre aux membres de l'équipe de retrouver progressivement une place normale dans l'entreprise (leur ancien statut ou une nouvelle affectation). Un plan doit être établi, prévoyant les dates auxquelles ces personnes seront libérées de leurs responsabilités actuelles. Ce plan est essentiel, si l'on veut:

- Disposer de moyens suffisants jusqu'au terme du projet;
- Maintenir un bon niveau de mobilisation et de motivation jusqu'au dernier jour, car des individus inquiets sur leur avenir n'ont pas de productivité.

- **La post-évaluation du projet** : clore un projet, c'est aussi se souvenir des engagements pris et vérifier de quelle manière ils ont été tenus.

Un bilan doit être dressé ; il rappelle la cible initiale et la cible atteinte, les dérives éventuelles et leur justification, ainsi que les raisons qui font que le projet peut être considéré comme un succès ou comme un échec. Quant des difficultés ont été rencontrées, l'accent est mis sur les leçons à tirer de l'expérience acquise.

- **La transmission des informations aux structures relais** : il est important que les personnes appelées à relayer l'équipe de projet disposent de toutes les informations et de tous les documents nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités. Une copie des rapports et des procès-verbaux de réunions est donc transmise aux nouveaux dirigeants.

Conclusion du chapitre

Le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques. Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion. Mais le contrôleur de gestion, c'est-à-dire celui qui exerce ce métier, n'a pas vocation à se substituer à chaque acteur en tant que responsable de sa gestion. Le contrôle de gestion repose sur un processus (fixation d'objectifs, planification, budget, mise en œuvre, suivi des réalisations, analyse des résultats, prise d'actions correctives) débutant par la fixation des objectifs que les responsables devront s'appliquer à réaliser. C'est un domaine qui va fonder l'économie des comportements dans l'entreprise, c'est-à-dire la mobilisation des ressources mises à la disposition des responsables pour obtenir les résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs. Cela conduit à distinguer l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) de l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu). Les acteurs de l'entreprise doivent tendre vers l'efficience tout en créant une convergence des buts par leurs décisions quotidiennes.

Le contrôle de projet est un ensemble de techniques qui permettent d'identifier, de planifier et de piloter un projet. Toutefois l'évolution actuelle a fait susciter l'aspect managériale afin d'avoir une plus grande valeur ajoutée qui permet la conduite du projet vers la réussite.

Introduction :

Pour élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions de vente, grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise. Parmi les outils de gestion dont disposent les dirigeants figure la gestion budgétaire qui est un instrument de planification, de coordination et de contrôle. Dans la gestion budgétaire, le point qui est censé être le plus important est non seulement le calcul des écarts mais surtout l'explication de l'écart sur le résultat (le contrôle budgétaire). En effet. L'analyse de la performance repose sur l'identification et l'analyse des écarts entre le planifié et le réalisé.

Dans ce chapitre, nous allons se concentrer dans la première section sur le budget de vente (prévision, budgétisation, etc.), et sur les mécanismes du contrôle budgétaire dans la seconde.

Section 01 : Le budget de vente

Le budget des ventes représente le premier maillon de la chaîne budgétaire. C'est en effet le budget des ventes qui détermine le niveau des autres budgets. Dans cette section, nous allons faire une étude sur le budget de vente (prévision des ventes, budgétisation), après un rappel sur la nature du système budgétaire et la procédure d'élaboration des budgets.

1.1. La nature du système budgétaire

1.1.1. Définition du budget

Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant financiers que non financiers, et tient lieu de feuille de route pour l'entreprise.¹⁰

1.1.2 Les principes de base du système budgétaire

Dans un contexte récurrent, un système budgétaire est susceptible de mieux orienter et contrôler l'action collective, si les recommandations qui suivent sont respectées :

- Le système budgétaire s'inscrit dans la politique générale de l'entreprise, que celle-ci soit formalisée ou non ;
- Il couvre la totalité des activités ;
- Le découpage et la présentation des budgets se claquent sur le système d'autorité (non remise en cause par le système budgétaire de la structure de la firme);
- L'identification claire des responsabilités ne nuit pas à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales ;
- La politique du personnel à une orientation compatible avec la logique budgétaire;
- Les prévisions budgétaires sont révisées, chaque fois que de nouvelles informations significatives apparaissent.¹¹

¹⁰. Georges Langlois, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^e édition PEARSON Education, Paris, 2006, P.172.

¹¹. Hervé COURTOT, op. cit, P.101

1.2. Procédure d'élaboration des budgets

Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, selon les modes de gestion des entreprises. Sont distingués :

- **Les budgets imposés** : la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens;
- **Les budgets négociés** : une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

La procédure budgétaire est longue, principalement dans le cas de budgets négociés. En effet :

- Les premières directives relatives à l'exercice N sont formulées par la direction générale dès le début du second semestre N-1 et communiquées aux responsables budgétaires;
- Une proposition de budget est élaborée par chaque responsable courant septembre-octobre N-1 et remonte au contrôle de gestion;
- La consolidation des différents budgets et leur nécessaire cohérence obligent à des navettes avant d'en arrêter la version définitive.

Certaines règles sont, en général, à respecter quelles que soient les pratiques d'élaboration :

- Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N;
- Un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année

N. Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager:

- Les activités d'exploitation de l'entreprise c'est-à-dire les niveaux des ventes et de la production, ainsi que les moyens humains à mettre en œuvre;
- Les conséquences monétaires de ces choix ;
- Les incidences de décisions de moyen terme comme les opérations de financement ou d'investissement décidées en comité de direction.

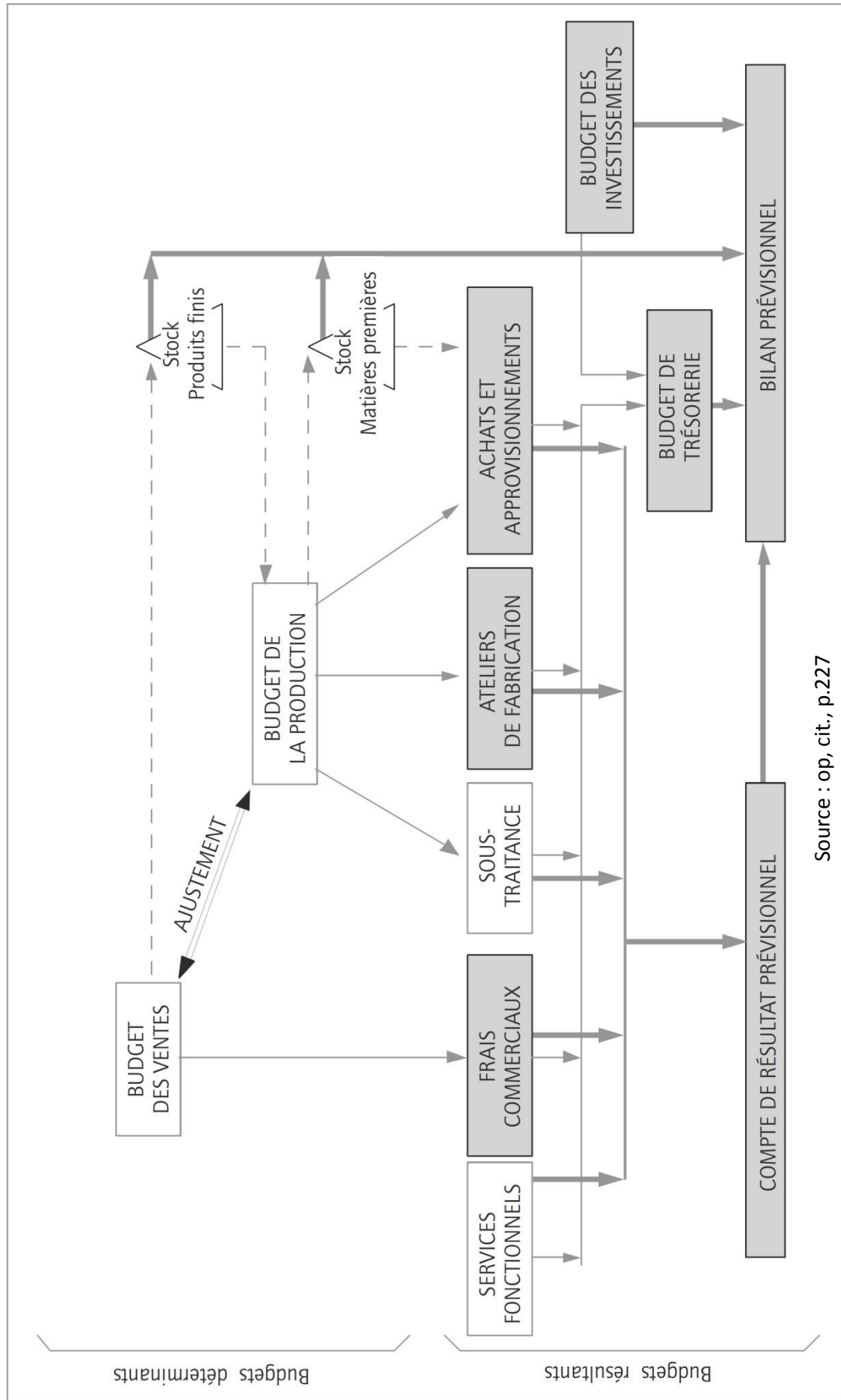
Les budgets sont élaborés par fonction en respectant un déploiement particulier présenté dans la figure ci dessous :

- le niveau des ventes souhaitables et prévues au budget doit être ajusté à la capacité réelle installée de production : cet ajustement définit les budgets de vente et de production aussi appelés Budgets déterminants ;
- ces plans d'actions acceptés, tous les autres budgets de fonctionnement des différents services peuvent être chiffrés : ce sont des budgets dépendants;
- les impacts de toutes ces décisions en termes de profitabilité (compte de résultat prévisionnel) et en termes de patrimoine (Bilan prévisionnel) se retrouvent dans les documents de synthèse prévisionnels.

Pour être un mode de pilotage pertinent, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées. Il faut transformer ces prévisions en « normes de fonctionnement souhaité » et faire en sorte que le réel soit le plus conforme possible aux prévisions. C'est pourquoi il faut lui adjoindre un contrôle budgétaire.¹²

¹². Claude ALAZARD, Sabine SPARI, « DCG 11 contrôle de gestion », 2^e édition DUNOD, Paris, 2006, P.225, 226.

Figure N°06 : L'articulation des différents budgets



Source : op. cit., p.227

1.3. La prévision des ventes

Elle « recouvre l'ensemble des études et chiffrages ayant pour objet de déterminer le marché potentiel auquel peut avoir l'accès l'entreprise et la part qu'elle prétend prendre ». ¹³

1.3.1. La prévision de l'année à budgéter

Prévoir la tendance des ventes, c'est certes être capable de chiffrer le futur immédiat ; ainsi, c'est avant tout chercher à identifier les phénomènes qui affectent sur le court terme les marchés de l'entreprise.

Cette identification permet non seulement d'effectuer une prévision, mais encore de disposer d'éléments de pilotage ultérieur. En effet, une fois les phénomènes caractéristiques connus, il sera possible de fonder un suivi, une vigilance, sur leur observation et leur anticipation. C'est là un facteur clé permettant un pilotage global de l'entreprise, puisqu'il permettra de mieux ajuster la production à la vente et d'éviter ainsi les besoins de financement provoqués par un accroissement brutal des stocks, mais aussi d'anticiper les hausses de la demande, autre facteur d'accroissement du besoin de financement.

1.3.1.1. Des règles générales

La prévision commence avec la compréhension du passé. Il faut donc chercher à tirer la meilleure information possible des données dont l'entreprise dispose déjà. Quatre points importants sont à noter.

En premier lieu, on constatera pratiquement toujours que des statistiques commerciales peuvent exister dans des formes multiples:

- par produit,
- par canal de distribution,
- par vendeur,
- par client ou type de marché, etc.

¹³. J. de Guerny, J.C. Guiriec, « principes et pratique de gestion prévisionnelle », 3^e édition Delmas, Paris, 1976, P.2

Il ne s'agit pas de choisir une de ces typologies pour fonder la prévision : il faut les garder toutes car elles permettront de procéder à des approches complémentaires, faites par des personnes différentes parfois, approches qu'il sera possible de croiser. On prendra alors conscience des contradictions existantes et cela permettra d'avancer, en identifiant les paramètres sur lesquels des divergences de vues existent.

Il faut noter que la prévision des ventes est ainsi fortement dépendante du soin apporté à structurer les statistiques commerciales, généralement disponibles soit à partir des enregistrements comptables, et donc des facturations, soit à partir des chiffres de livraison ou de commande.

Il s'agit, en second lieu, de partir d'une analyse de l'ensemble des paramètres qui définissent le chiffre d'affaires net, car chacun de ces paramètres devra donner lieu, dans la budgétisation, à prévision.

En troisième lieu il faut toujours commencer par envisager les conséquences futures qu'implique la situation présente déjà bien acquise. En matière de ventes, cela signifie que l'on apprécie l'impact actuel du carnet de commande sur l'année à budgéter. Si l'entreprise gère un portefeuille de clients avec lesquels des contrats qui dépassent l'horizon annuel ont été passés, il faut s'interroger sur l'évolution de ce portefeuille, sur la probabilité :

- de départ de clients,
- d'arrivée de clients nouveaux.
- La comparaison
- du carnet actuel de commandes,
- des demandes de devis,
- des résultats des foires et expositions récentes.

Avec les données correspondantes au même moment dans les années précédentes peuvent aussi, dans un contexte stable, être un indicateur du degré de réalisme des extrapolations envisagées pour la prévision des ventes.

En quatrième lieu, il convient d'analyser les données dont dépend le chiffre d'affaires de l'entreprise. Sans aller jusqu'à élaborer des modèles économiques hors de portée de la plupart des entreprises, une démarche rationnelle d'application générale consiste tout simplement à poser des équations du type :

Ventes prévues en n = ventes en n - 1 + écarts prévus

Écarts = clients nouveaux pour les produits existants + ventes de nouveaux produits

+ Accroissement ou diminution des ventes des produits existants aux clients existants - clients perdus sur produits existants - produits arrêtés

1.3.2. Les techniques de prévisions

La démarche qui vient d'être présentée fournit un canevas à la prévision. La démarche rationnelle consiste à évaluer chaque terme des équations, puis à procéder à cette évaluation en partant de plusieurs concepts, comme on l'a indiqué plus haut : analyse par produit, par client, par marché, canal de distribution ou vendeur, de manière à mettre en évidence des divergences inévitables et à déboucher ainsi sur une meilleure cohérence, fondée sur les efforts rationnels consacrés à l'aplanissement des divergences. Il existe un certain nombre de techniques pouvant soit aider à mener cette analyse, soit, pour certaines de ces techniques, simplifier la démarche elle-même en éliminant certaines des étapes, grâce à des hypothèses de stabilité de certains paramètres.

1.3.2.1. Les méthodes extrapolatives endogènes

Il en existe un grand nombre et elles peuvent faire appel à des techniques plus ou moins évoluées.

Les méthodes élémentaires sont :

- les méthodes graphiques purement intuitives, citées pour mémoire car elles consistent à prolonger le graphique des ventes passées, la précision espérée est évidemment très faible,
- la méthode des moyennes mobiles, qui repose sur l'hypothèse que, lorsqu'un phénomène présente des fluctuations régulières, on peut les annuler et découvrir sa tendance régulière en additionnant les valeurs constatées sur une période bien.

Plus complexes et plus complètes aussi sont :

Les méthodes visant à identifier et à séparer :

- la tendance,
- la saison,
- le aléas

Dont on suppose que les ventes se composent, de manière additive (ventes = tendance + saison + aléa) ou multiplicative (ventes = tendance x coefficient saisonnier x coefficient d'aléa résiduel).

Les méthodes adaptatives, dont la plus connue est le lissage exponentiel simple, qui cherchent à pondérer différemment les observations selon leur ancienneté au bénéfice du passé le plus récent. Ce souci répond à une des critiques classiques des méthodes précédentes, qui est leur inertie, leur réaction tardive aux changements de tendance. Le procédé du lissage s'applique aux données désaisonnalisées, comme, par exemple, les moyennes mobiles ou des données mensuelles comparant non pas un mois et le suivant mais le même mois sur plusieurs années.

1.3.2.2. Les méthodes extrapolatives exogènes

Ces méthodes relèvent de l'économétrie. Elles ont pour but de déterminer des modèles dans lesquels les ventes entrent comme variable dépendante, des variables indépendantes, dites parfois explicatives, leur étant reliées.

Ces méthodes font appel à la corrélation simple et multiple. Elles ont en général un coût qui ne les met pas à la portée de petites entreprises.

1.3.2.3. Les méthodes qualitatives dites futuristes

La plus connue, dans le contexte budgétaire, de ces approches est celle qui part des estimations des vendeurs pour prévoir les ventes. C'est ce que les anglo-saxons appellent de manière imagée une méthode « grass-root » ou « bottom-up » parce que la prévision monte progressivement dans la ligne hiérarchique. Cette méthode présente les avantages et les inconvénients d'une gestion visant à associer le plus grand nombre aux processus de management.

Partant des vendeurs et des commerciaux de la base, les prévisions sont agrégées et révisées par les échelons hiérarchiques successifs. De nombreux risques existent : optimisme ou pessimisme systématique (selon les conséquences que les vendeurs supporteront s'ils ne réalisent pas les prévisions), compétence pas toujours suffisante, manque de recul par rapport au « terrain ». Des dispositifs existent pour maîtriser ces biais, (le premier étant en fait une obligation) :

- l'information des vendeurs sur le contexte économique et tous les changements prévus par rapport à la situation qu'ils ont connue jusque là ;
- l'anonymat des réponses aux demandes de prévision;
- la conception de la rémunération des vendeurs, faisant place à la rédaction de rapports systématiques et pas aux seuls résultats commerciaux;
- le filtrage par la hiérarchie. Mais ce dernier dispositif est aussi source de risque, les vendeurs pouvant se démobiliser s'ils ont le sentiment que leurs chiffres sont systématiquement révisés.

Dans cette procédure de prévision, comme dans un grand nombre d'autres cas intéressant le management des organisations, l'effet d'apprentissage est important. Un vendeur entraîné au suivi de son activité, bénéficiant de l'appui d'un système d'information performant est mieux placé pour émettre des prévisions.

1.4. L'ajustement des prévisions

Cette première phase est souvent nécessaire parce que :

- les prévisions passéistes, extrapolatives, peuvent rester utiles comme première approche (constance de la saisonnalité, hypothèse de maintien de la tendance du marché), mais demander des révisions dues à des phénomènes macro ou microéconomiques qui perturberont certaines hypothèses :

- si, par exemple, les prévisions portent directement sur l'extrapolation des ventes de l'entreprise, et non pas sur la demande qui s'adresse au secteur, l'installation à proximité d'un nouveau concurrent, sans modifier la tendance des ventes, peut réduire la part du marché obtenue par l'entreprise. On considère alors qu'une rupture interviendra dans la tendance et il faut tenter de l'estimer : quelle part le concurrent peut-il espérer, sous quel délai?

- peu d'entreprises, par ailleurs, peuvent ignorer l'impact des conditions économiques générales sur leur activité ; il est donc recommandé de prendre connaissance des prévisions qui existent dans ce domaine;

- les prévisions futuristes sont sujettes à caution, comme on vient de le voir : optimisme ou pessimisme des vendeurs conduira à s'interroger sur une correction à la baisse ou à la hausse éventuelle.

Dans cette phase du processus budgétaire, le contrôle de gestion doit fournir des propositions en concertation avec les responsables du marketing. Il est important d'identifier clairement les écarts qui seront retenus pour corriger les prévisions : de tels écarts, fondés sur l'expertise du contrôleur de gestion et des commerciaux, les engagent. Il serait malsain qu'une erreur d'estimation qui leur serait imputable soit en fait supportée par d'autres, les vendeurs notamment. Si la prévision est faite à base d'estimation par les vendeurs puis de correction par la hiérarchie et/ou les fonctionnels, il faut prévoir une concertation, permettant de garder l'adhésion des vendeurs aux prévisions servant de base aux plans d'action. En tout état de cause la prévision finale doit être acceptée par les intéressés.

Dans cette démarche, on cherche à obtenir une formulation générale telle que

Objectifs de vente = prévision initiale + écarts prévisionnels dus à la correction de la prévision + écarts prévisionnels dus aux plans d'action commerciale

Cette approche rationnelle met en évidence la relation étroite qui, en contrôle de gestion, existe entre les trois processus mis en œuvre :

- finalisation, dont nous nous occupons ici,
- pilotage,
- postévaluation.

Les possibilités de disjoindre les responsabilités dans la post-évaluation et dans le pilotage ont une incidence sur le processus de finalisation à retenir.

Ici, le cas le plus favorable serait celui où, dans le suivi des réalisations, les deux écarts prévisionnels pourraient être suffisamment identifiables pour donner lieu à suivi. La performance des vendeurs, par exemple, ou plus généralement la performance conjointe des vendeurs et de ceux qui définissent les plans d'action commerciale, pourrait être alors calculée

sur la base de l'écart réalisé, dû à l'action commerciale. Mais les deux écarts prévisionnels (ajustement de la prévision, plans d'action) sont le plus souvent difficiles à distinguer dans le pilotage et la post évaluation de la performance commerciale. Il faut donc obtenir des commerciaux leur accord *sur les deux premiers termes*, c'est-à-dire sur la prévision corrigée, pour pouvoir faire porter leur performance, et donc souvent leur rémunération, en tout ou partie, sur le respect des objectifs de vente.¹¹⁴

1.5. Budgétisation dévente

Pour effectuer des suivis en cours de l'année, la prévision des ventes doit être ventilée:

- **En budget par responsable**

Le budget est un outil de contrôle de responsabilités ; il y aura donc autant de budgets que de responsables. Selon l'étendue de ses responsabilités, chaque dirigeant devra rendre compte d'un budget de recettes, d'un budget de dépenses ou d'un budget de profit.

- **Par période de ventes**

Le choix de la période est dicté par les besoins de suivi. Aucune firme ne saurait attendre un an pour vérifier ses prévisions commerciales ; mais plus les contrôles sont fréquents, plus ils sont coûteux. Un moyen terme est donc à trouver. Bien souvent, la période retenue est le mois.

- **Par région**

La région est une circonscription géographique pouvant aller d'une localité (voire d'un quartier) à un ensemble de pays étrangers.

Il est utile de mesurer l'effort pour pénétrer une région, de savoir quelles sont les régions où les prévisions sont le plus souvent réalisées, etc.

¹⁴. Henri Bouquin, « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition EDICEF/AUPELF, Paris, 1992, P.74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81,82.

- **Par canal de distribution**

Ce sont les circuits commerciaux (ou succession d'intermédiaires) que l'entreprise utilise pour écouler ses produits.

- **Par type de clients (particuliers, entreprises, administration)**
- **Par famille de produits**

Diverses classifications sont possibles. On peut définir une famille de produits à partir:

- D'un critère technique (la matière ou le processus de réalisation);
- Du critère du besoin satisfait (chez un constructeur automobile, les petites, les moyennes et les grosses cylindrées);
- D'un critère commercial (les produits dont le prix est inférieur à 15€, ceux dont le prix est compris entre 15 et 100€, ceux dont le prix est supérieur à 100€ ; les produits à 20€ de marge, à 30€ de marge, etc.).

Le degré de ventilation dépend du niveau hiérarchique. Ainsi, le budget commercial du directeur général ne sera pas celui du représentant, car le directeur général ne peut réunir dans son budget tous les éléments que le représentant doit connaître : il se perdrait dans les détails. La direction générale se contentera de la valeur globale des ventes et des dépenses commerciales ainsi que leur ventilation par grande masse. Au niveau de la direction des ventes, la ventilation sera déjà plus fine et, d'une façon générale, plus on se situe à des niveaux hiérarchiques inférieurs, plus le budget sera détaillé. Le budget commercial terminé, l'élaboration du budget de production pourra commencer.

Section 02 : Les mécanismes du contrôle budgétaire

La gestion budgétaire, pour être complète, efficace et utile, doit être adjointe à un contrôle su et compris de tous. C'est dans cet esprit que nous allons définir le contrôle budgétaire, ses objectifs, et étudier, et l'analyse des écarts (la constatation des écarts, la procédure de constat et la mise en œuvre des actions contractives).

2.1. Le contrôle budgétaire

Un contrôle budgétaire c'est la confrontation entre les données budgétaire initiales et les réalisations réelles, c'est une méthode qui permet donc de rapprocher de façon régulière les prévisions et les réalisations. Il permet d'observer les motifs des écarts et de mettre en œuvre des actions nécessaires s'il faut corriger certaines dépenses.

2.2. Objectifs du contrôle budgétaire

L'objectif ultime de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique del'entreprise

En effet, le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les encarts constatées, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés .Le budget est alors considéré comme instrument de coordination et de communication

Enfin, la mise en œuvre du contrôle de gestion (et plus particulièrement le contrôle budgétaire) suppose une structuration de l'organisation, une délimitation des responsabilités et surtout :

De repérer et distinguer entre systèmes de contrôle et systèmes contrôlés de faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous

2.3. La constatation des écarts budgétaires

Afin de déterminer des écarts, le contrôleur de gestion doit s'interroger sur les propriétés que ceux-ci doivent posséder et sur la procédure à utiliser pour en effectuer le constat.

2.3.1. Caractéristiques des écarts constatés

Le degré de pertinence d'un écart est fonction du mode de détermination du standard et de la qualité de l'évaluation des réalisations correspondantes. Les propriétés que tout écart budgétaire doit avoir seront simplement rappelées, puis le moment qui semble le meilleur pour saisir les valeurs réalisées sera précisé.

2.3.1.1. Propriétés d'un écart pertinent

Un écart ne présente d'intérêt que s'il est utile, fiable et actuel, s'il obéit à une logique économique et s'il s'intègre dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance.

- **Utile**

L'écart doit pouvoir être compris par le responsable et induire chez lui un comportement cohérent avec les buts poursuivis par l'organisation. Loin de viser une explication exhaustive, il cherchera plutôt à centrer l'attention du dirigeant sur les événements clés.

- **Fiable**

Porter un jugement sur l'importance d'un écart, sans faire la part entre ce qui provient de l'incertitude des prévisions (mauvaise formulation du modèle de prévision, valeur des paramètres mal connue ou mal estimée) et ce qui est dû au mauvais fonctionnement du centre de responsabilité, peut être dangereux ; avant toute analyse, il convient de se préoccuper du degré de fiabilité de la norme.

Il faut aussi vérifier que les responsables ne cherchent pas à avoir des écarts proches de zéro en modifiant l'imputation de leurs opérations (en les affectant, durant l'exercice, à des lignes budgétaires où les consommations de ressources restent faibles par rapport aux prévisions).

Les procédures de mesure des valeurs réalisées doivent enfin rester stables dans le temps et dans l'espace. Les comparaisons temporelles ou les évaluations d'activités parallèles ne sont possibles que si les valeurs réalisées sont mesurées de manière homogène.

- **Actuel**

Pour que l'écart constaté puisse être utilisable, sa détermination doit être actuelle. Exemple : en période de vente promotionnelle, il est important que les écarts de chiffre d'affaires soient connus jour après jour. Des écarts publiés une fois la campagne terminée seraient d'un intérêt limité.

En outre, une mesure effectuée après un laps de temps trop long peut mener à une action corrective mal adaptée (puisque fondée sur des observations dépassées) et conduire à des déséquilibres plus grands.

- **Obéissant à une logique économique**

L'information a un coût. Le calcul de tous les écarts avec précision risque d'être parfaitement antiéconomique. Le contrôle ne se justifie que si les bénéfices que l'on en attend excèdent les coûts qu'il implique.

- **S'intégrant dans un ensemble plus large d'appréciation de la performance**

La technique budgétaire se focalise sur l'aspect coûts et cerne assez mal des aspects plus qualitatifs tels que les délais ou la qualité. Il est donc nécessaire de coupler les écarts budgétaires avec des données provenant d'autres systèmes d'information, de façon à avoir l'image la plus juste de la performance globale.

2.3.1.2. Moment de saisie des valeurs réalisées

Un processus de décision comprend toujours trois phases :

- Une phase de conception sur laquelle le responsable exerce sa réflexion sur toutes les données du problème;
- Une phase d'engagement, durant laquelle il prend la décision de choisir telle ou telle solution. Au terme de cette étape, un écrit est souvent établi (bon de commande, fiche d'embauche);

- Une phase d'exécution de l'engagement pris, qui va se concrétiser par une remise d'objets ou une fourniture de services, l'établissement d'une facture et un paiement.

L'instant où se manifeste l'exercice de la responsabilité est celui qui correspond à la deuxième phase (l'engagement). C'est à partir de ce moment que les conséquences de l'acte pourront être mesurées et éventuellement corrigées. Normalement, le contrôle budgétaire devrait s'exercer à partir du stade de l'engagement.

Dans la pratique, il est possible d'instaurer une comptabilité des engagements autonome. Chaque responsable constate, sur une fiche divisée en rubriques budgétaires, la valeur des engagements pris et, à l'issue de chaque période, des totalisations et des consolidations sont effectuées. Ultérieurement, la comptabilité générale enregistre la régularisation des opérations et, en fin d'exercice, un contrôle de cohérence entre les deux systèmes est pratiqué.

Avec l'informatique, d'autres solutions sont possibles :

- soit introduire deux stades dans la procédure de saisie des données : celui des engagements (pour le contrôle budgétaire) et celui de l'exécution des engagements (pour la comptabilité);
- soit mettre en place une comptabilité en temps réel ou la commande déclenche de manière quasi instantanée une facturation électronique. Dans une telle situation, le temps entre l'engagement et l'exécution devient si court qu'une comptabilité des engagements est sans objet.

2.4. La procédure de constat

Le contrôle budgétaire est à la fois permanent et périodique.

- Il est, tout d'abord, permanent au niveau du responsable budgétaire. Le responsable exerce une surveillance sur les recettes et les dépenses relevant de son pouvoir. Un tel suivi lui permet à tout moment d'orienter son action et, s'il le juge utile, d'informer sa hiérarchie pour obtenir de l'assistance¹. Par ailleurs, le service comptable lui communique périodiquement le montant des dépenses qui sortent de sa

responsabilité, afin qu'il ait une vision complète de son domaine d'activité et qu'il puisse se situer dans le contexte global de l'entreprise.

Ce type de contrôle a souvent comme support des tableaux de bord par responsable, actualisés en temps réel.

- Le suivi budgétaire devient périodique, lorsque le responsable rend compte à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département (on parle alors de système de reporting).

À date fixe, des rapports (ou comptes rendus) chiffrés et explicatifs sont transmis par la voie hiérarchique. Ces comptes rendus :

- reconstituent des masses de recettes et de dépenses comparables à la prévision;
- déterminent des écarts et expliquent les plus significatifs ;
- font état des mesures prises par le responsable, au vu des écarts constatés, pour orienter l'action dans tel ou tels sens.

Le destinataire de ces comptes rendus analyse chacun des rapports, puis consolide les chiffrages des services qui dépendent de lui et dégage des écarts globaux.

Il adresse ensuite :

- aux responsables budgétaires, des demandes d'explications complémentaires et les décisions prises par le siège au vu des résultats du contrôle ;
- au supérieur hiérarchique, la synthèse des contrôles effectués.

Progressivement, on arrive ainsi aux budgets d'ensemble qui ne seront examinés par la direction générale qu'après consolidation des données des différents rapports.

Mensuellement ou bimensuellement, se tiennent des réunions de suivi budgétaire regroupant, autour du contrôleur de gestion, les responsables d'un niveau hiérarchiques donné et leur supérieur. Au cours de celles-ci, chaque responsable fait le point sur la situation qu'il rencontre, puis après un large échange de vues, les actions correctives déjà mises en œuvre sont harmonisées et d'autres sont éventuellement décidées. Un procès-verbal de séance est établi par le contrôleur afin qu'il soit possible, lors des réunions suivantes, d'apprécier l'état d'avancement des mesures arrêtées et le degré de conformité de leur exécution.

Ces réunions ont, comme support d'information, les rapports de contrôle. Mais lorsque les tableaux de bord des unités sont établis sur une base commune et qu'ils sont totalement informatisés, l'usage de rapports de contrôle pour informer la hiérarchie n'est plus nécessaire. L'actualisation d'une donnée dans un département entraîne l'actualisation automatique des documents concernés par cette donnée (y compris ceux de la hiérarchie). Dans ce cas, le contrôle demande une mise à jour des données des tableaux de bord et des réunions de suivi.

2.5. Mise en œuvre des actions correctives

Une fois les réalisations mesurées et communiquées, une action corrective ne démarre que si un écart considéré comme essentiel est repéré.

2.5.1. Choix des écarts significatifs

Un contrôle systématique de tous les postes budgétaires conduirait rapidement à une multitude d'écarts de sens et de taille variés.

Pour ne retenir que les écarts judicieux, le contrôle budgétaire :

- se rattache au principe d'un contrôle par exception et d'un contrôle flexible;
- effectue l'analyse sur des horizons temporels jugés significatifs.

2.5.1.1. Principe de détermination des écarts significatifs

- **Le contrôle par exception** : La règle du contrôle par exception aboutit à ne présenter ou à n'expliquer que les écarts qui sortent d'un seuil de tolérance préalablement défini, le problème étant bien évidemment de fixer ce seuil.

Exemple : supposons une entreprise qui, sur une période donnée, constate les écarts suivants :

Tableau N°01 : L'écart sur les ventes

	Prévu	Réalisé	Ecart en valeur absolue	Ecart en valeur relative
Ventes	100 000	99 000	-1 000	-1%
Dépenses totales	95 000	95 030	+30	+0,03%
Dont frais accessoires d'achats	20	60	+40	+200%

Source : réalisé par nous même

L'écart sur les ventes, bien que satisfaisant en valeur relative, doit être soigneusement analysé car il a une influence déterminante sur le résultat de l'entreprise (il le diminue 20 %). Par contre, l'écart sur les frais accessoires d'achats, très important en pourcentage, ne sera pas examiné, compte tenu de sa faible valeur absolue (+ 40) et de son caractère provisoire.

- **Le contrôle flexible** : Une analyse pertinente des écarts suppose d'avoir défini la part respective des charges fixes et des charges variables existant dans chaque rubrique budgétaire, afin de pouvoir estimer des budgets flexibles correspondant à différents niveaux d'activité et déterminer ainsi les causes de la variation constatée (problèmes de capacité, de rendement, etc.).

Exemple : soit un chef d'atelier qui observe un écart défavorable de 10 % sur ses coûts de production. Un contrôle flexible montre que l'écart est dû à une insuffisance des ventes (variable sur laquelle le responsable de production n'a pas prise) et non à une insuffisance de rendement. Au niveau de l'atelier, cet écart n'entraînera aucune action corrective, puisqu'il s'explique par une cause non significative pour le dirigeant.

2.5.1.2. Horizons de référence de l'analyse :

Les prévisions budgétaires sont habituellement établies pour un an, puis divisées en autant de périodes qu'il y a de contrôles prévus. Lors de chaque période, les valeurs réalisées sont confrontées aux valeurs prévues et on en déduit les décisions qui s'imposent.

Il est cependant nécessaire de dépasser ce niveau limité d'analyse pour trois raisons :

- d'une période à l'autre, peuvent jouer des reports (commandes avancées livraisons retardées, étalement de dépenses sur l'ensemble de l'exercice) qui provoquent des à-coups dans les performances obtenues, alors qu'un cumul des résultats neutraliserait le phénomène et apporterait une vision moins conjoncturelle de la situation passée;
- habituellement, le responsable budgétaire s'engage sur un objectif annuel et, si pour maîtriser la réalisation de celui-ci, il cherche à contrôler l'évolution période par période, pour savoir s'il atteint l'objectif, il fait référence au cumul des périodes écoulées depuis le début de l'exercice;
- dans l'optique de maîtriser davantage la réalisation de l'objectif, il peut être utile de procéder en cours d'année à une ou plusieurs réestimations de la prévision. Une telle attitude permet de déterminer ce que l'on peut encore obtenir dans les mois à venir, compte tenu des premiers résultats (cumul des périodes passées) et des modifications de l'environnement intervenues depuis le début de l'exercice. En calculant (budget réestimé - budget initial), on mesure l'écart de quantité lié à l'incertitude des marchés ou l'effort qui reste à accomplir si l'on veut toujours atteindre l'objectif initial. En budgétisant les actions correctives et en les appréciant par rapport au budget réestimé (ou initial), on obtient une mesure de l'ampleur des efforts d'amélioration projetés et de l'efficacité attendue.

Un contrôle budgétaire complet s'exerce donc sur trois horizons :

- la période immédiatement passée (le mois par exemple);
- le cumul des périodes écoulées depuis le début de l'exercice;
- la réestimation des résultats prévisibles au vu du cumul des périodes passées et éventuellement d'informations nouvelles sur les périodes restant à courir.

2.5.1.2.1. Chiffrage du cumul des périodes écoulées

Lorsque les valeurs réalisées sont saisies au stade des engagements, le chiffrage du cumul des périodes écoulées s'effectue généralement pour les mois les plus anciens à partir des données comptables disponibles et pour les mois les plus récents à partir de la valeur des engagements.

Exemple : supposons un contrôle à effectuer au 30 septembre. Si le responsable budgétaire ne dispose de données comptables que jusqu' au 31 août, il ajoutera à celles-ci la valeur des engagements qu'il a réalisés en septembre.

2.5.1.2.2. Chiffrage des ré estimations budgétaires annuelles

Soit à ré estimer au 30 septembre la prévision budgétaire d'un exercice ayant débuté en janvier. Pour effectuer ce ré estimation, deux procédés sont possibles :

- ajouter aux résultats cumulés au 30 septembre les prévisions initiales faites pour le dernier trimestre;
- ajouter aux résultats cumulés au 30 septembre la ré estimation des résultats espérés pour le dernier trimestre, en tenant compte des derniers éléments de conjoncture connus.

Le choix entre ces deux procédés dépend du degré d'incertitude de l'environnement. Lorsque des évolutions notables se produisent en cours d'année, la seconde méthode s'impose. Si des écarts pertinents sont mis en évidence, des actions correctives seront à entreprendre.

2.5.2. Nature et caractéristiques de l'action corrective

2.5.2.1. Nature de l'action corrective

Elle peut consister à réviser le niveau du standard (la prévision est devenue irréaliste).

Elle peut correspondre aussi à la mise en œuvre d'actions d'amélioration visant :

- à infléchir le résultat attendu (contrôle dit anticipé¹ : les résultats sont prédits et l'action corrective est mise en œuvre avant que l'opération ne soit entièrement terminée);

- à influencer les réalisations ultérieures (contrôle dit a posteriori“ : les résultats étant comparés aux standards une fois la tâche accomplie, l’action corrective ne concerne que le déroulement d’une tâche nouvelle).

Il peut s’agir, enfin, de ne rien faire. L’écart est dû à un phénomène accidentel ou ponctuel qui n’a rien à voir avec le processus sous contrôle. Exemple : un vendeur malade à l’origine de la chute passagère du chiffre d’affaires.

Pour élaborer une action appropriée, il faut donc cerner, dès la mise en évidence de l’écart, les causes probables qui lui sont associées.

2.5.2.2. Caractéristiques d’une bonne action corrective

Une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.

- **Rapide**

La vitesse de mise en œuvre de l’action (une fois l’écart apparu est un élément fondamental de l’efficacité du contrôle, car une action corrective trop tardive risque d’avoir un effet contraire sur le système sous contrôle. Cependant, la détection et l’interprétation de l’information prennent du temps ; même avec un système d’information rapide, des délais apparaissent. Il est donc essentiel de connaître et de chercher à réduire la période de temps acceptable entre l’apparition d’un dérèglement et sa correction.

- **Adaptée**

L’action corrective doit porter sur le déterminant qui exerce l’influence la plus grande sur les résultats. Il est nécessaire aussi d’utiliser une force adéquate de correction, sous peine d’aboutir à des résultats opposés et/ou indésirables ; la correction ne doit être ni trop forte, ni trop faible.¹⁵

¹⁵. Michel GERVAIS, op. cit, P.243

Conclusion du chapitre II

Les budgets consacrent la représentation financière des objectifs de l'entreprise. En outre, ils constituent un engagement à réaliser ces objectifs. C'est pourquoi il est légitime d'en suivre les réalisations et prévisions. Ce dispositif constitue le contrôle budgétaire qui a longtemps été le « cœur » du contrôle de gestion par les résultats.

Le calcul des écarts conduit à fonder un mode de gestion (la gestion par exception) qui consiste à prendre les décisions correctives sur la base des écarts significatifs entre réalisations et prévisions, indiquant ainsi que les réalisations dérivent de trop par rapport aux engagements pris (pour autant, bien sûr, que le niveau des standards n'est pas en cause).

Le contrôle budgétaire repose aussi sur une animation liée à des réunions périodiques au cours desquelles les managers concernés commentent la situation sur la base des écarts calculés. Comme lors de tout processus formel, on doit, autant que possible, bannir les systèmes trop lents ou trop lourds, s'assurer de la qualité de la négociation lors de la fixation des standards et du respect du principe de contrôlabilité lors de l'attribution des responsabilités, afin d'éviter une dérive bureaucratique, démotivante pour les responsables. Privilégier un management sur la base exclusive des informations fournies par les écarts conduit à gérer par les chiffres, donc potentiellement à ignorer la vie de l'entreprise elle-même.

Le contrôle budgétaire peut être organisé au sein d'un système de reporting qui consiste à consolider de niveau à niveau les marges dégagées par chacun des centres de responsabilité. Ce système, associé aux centres de responsabilité, constitue ce que les Américains appellent la responsibility accounting.

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

Introduction :

La construction du budget de production demande d'élaborer un plan de production, puis de le valoriser et de ventiler par unité d'exploitation, par période, afin d'en faciliter le contrôle. Lorsqu' on vise la maitrise de l'action, il est nécessaire de compléter le système budgétaire et comptable par un outil qui donne plus fréquemment des informations essentielles sur le fonctionnement et la performance des activités. Cet outil s'appelle le tableau de bord de gestion(TBG)

Dans ce chapitre, nous allons définir en premier lieu le budget de production, et étudier les aspects qui comportent la budgétisation de la production, ainsi la présentation et rôle de tableaux debord.

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

Section 01 : Le budget de la production

Dans cette section, nous allons définir le budget de production, et comment élaboré un plan de production, et les aspects qu'elle comporte la budgétisation.

1.1. Définition du budget de production

Le budget de production découle du budget de vente. Sa construction demande d'élaborer un plan de production a court terme, de le valoriser, et de le ventiler par unité d'exploitation ou centre.

1.2. La budgétisation de la production

La budgétisation de la production comporte deux aspects.

1.2.1. La ventilation du programme de production global

1.2.1.1. Par atelier ou par service

La répartition du plan de production global par atelier ou par service est une opération importante puisqu'elle détermine, pour chaque service, le niveau d'activité qui sert à établir le budget de frais correspondant. Elle s'effectue à partir des matrices techniques, mais au lieu de partir des potentiels pour arriver au programme de production, on part du programme de production pour aboutir aux potentiels.¹

Elle permet de tester la validité de la prévision globale et d'engager la discussion avec les opérationnels de la fabrication sur le réalisme des objectifs qu'ils auront à atteindre (à l'issue de celle-ci, il est d'ailleurs possible de procéder à d'ultimes ajustements de la prévision globale). Une ; telle opération a également pour but de faciliter le contrôle du programme global en cours de période budgétaire.

Lorsque la prévision est le fruit d'une étroite collaboration entre fonctionnels et opérationnels, le risque d'écart entre la prévision des fonctionnels et celle des opérationnels est réduit ; le travail de ventilation devient alors purement formel.

¹ M. GERVAIS, contrôle de gestion par le système budgétaire 3^e édition, Vuibert, paris, 1994.p84

Chapitre III: Le budget de la production et la maîtrise par le tableau de bord de gestion

1.2.1.2. Par période

La répartition par période tient à la nécessité de vérifier que le mode de régulation dans le temps du couple production/vente, adopté lors de la phase de prévision, se réalise effectivement en cours d'exercice budgétaire. La période choisie pour effectuer cette ventilation est souvent le mois.

1.2.2. La valorisation du programme de production

Dans les coûts de production, on distingue traditionnellement entre :

- Charges directes (celles qui se rapportent sans ambiguïté à un produit parce qu'un système d'information isole leur utilisation), c'est-à-dire le plus souvent le coût des matières consommées, les frais de main-d'œuvre directe et le coût des machines directement affectables;
- Charges indirectes (celles qui se rapportent *a priori* à plusieurs produits et qui nécessitent un calcul intermédiaire avant leur ventilation), c'est-à-dire les frais généraux des centres de production.²

La valorisation du plan de production se réalise en faisant référence à cette distinction, ce qui amène à construire :

- Un budget des matières consommées;
- Un budget de main-d'œuvre directe;
- Un budget des amortissements des machines directement affectables;
- Un budget des charges générales de production.

1.2.2.1. Détermination du prix des matières consommées

L'estimation de ce prix suppose :

- D'avoir défini la politique d'approvisionnement et de stockage des matières;

² M. GERVAIS, op.cit. p75

Chapitre III: Le budget de la production et la maîtrise par le tableau de bord de gestion

- De tenir compte des pertes et des déchets inhérents au processus de fabrication utilisé;
- De bien cerner l'évolution des marchés et les inflexions de la politique de vente des fournisseurs.

Si le cours de la matière relève d'un marché relativement stable, il peut faire l'objet d'une prévision et la valorisation s'effectuera à l'aide d'un prix standard.

Si, par contre, la matière est sujette à des fluctuations de cours importantes (cuivre, bois, fer, etc.), le prix prévisionnel est beaucoup moins fiable et il faudra envisager :

- Soit sa révision périodique en cours d'exercice;
- Soit une évaluation sur initiale au dernier cours connu puis une valorisation au cours du jour pendant la période budgétaire.

Au stade de la fabrication toutefois, les variations du prix des matières n'ont pas une grande importance, car le contrôle porte essentiellement sur les quantités.

1.2.2.2. Prévision des taux de salaire de la main-d'œuvre directe

La prévision des taux de rémunération de la main-d'œuvre directe est complexe à établir. Certes, le taux d'accroissement de la masse salariale pour l'année à venir s'obtient facilement, il fait l'objet d'un souhait clairement exprimé par la direction générale. Mais, d'une part, ce taux ne s'applique pas de la même façon à tout le personnel, d'autre part, il se rapporte à des salaires dont le niveau dépend de divers critères (ancienneté, rendement, couverture sociale).³

Il faut donc calculer des taux de salaire selon :

- Le système de rémunération appliqué. Si la main-d'œuvre est mensualisée ou payée à l'heure, des taux de salaire selon l'ancienneté et les qualifications requises aux différents postes de travail seront déterminés. Si la main-d'œuvre est payée aux pièces, outre des calculs de taux de salaire par qualification et par ancienneté, il faudra, à partir du volume de

³ M.GERVAIS, OP, cit. p76

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

production prévu, définir les productivités moyennes et estimer le niveau des primes individuelles ou collectives

- La durée et l'intensité du travail. Par qualification et pour les principaux postes de travail, il est nécessaire de calculer ce que coûtera:

- une heure de travail en une équipe;
- une heure de travail en deux équipes ; et - une heure de travail de nuit;
- une heure supplémentaire, etc.;
- le degré de couverture sociale du personnel. Les charges sociales de l'entreprise ne sont pas les mêmes selon que le personnel est embauché temporairement, qu'il travaille à temps partiel ou qu'il bénéficie d'un contrat à durée indéterminée.

1.2.2.3. Calcul de la dose standard d'amortissement (du matériel direct) par produit fabriqué

En fonction du degré d'obsolescence et de la durée de vie prévue de l'équipement, il est possible de budgéter un amortissement technique. Le nombre prévisionnel de produits fabriqués avec cet équipement découle de la prévision des ventes, du niveau des stocks et de la gamme standard.

1.2.2.4. Prévision des frais indirects de production

Les frais indirects de production correspondent aux frais généraux des ateliers. Parmi ceux-ci, certains dépendent du niveau d'activité : matières énergétiques (électricité, gaz, fuel), petit outillage (scies, limes, etc.) ; ce sont des frais variables. D'autres, au contraire, sont sans lien avec le niveau d'activité : main-d'œuvre indirecte (contremaître, personnel d'entretien, magasiniers), matériel non directement affectable (amortissements et frais d'entretien) ; ce sont des frais fixes.

Toute prévision de ces frais demande donc une dissociation préalable en charges fixes et charges variables, et la spécification d'une équation du type :

$$\text{Budget} = \text{Frais fixes} + (\text{Frais variables par unité d'œuvre} \times \text{Nombre d'unités d'œuvre})$$

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

Puis, étant donné qu'un chef d'atelier ne peut être tenu responsable du volume d'activité de son unité (cela dépend des ventes), dans la formulation du budget, on cherchera à éliminer l'effet des variations du niveau productif pour isoler les éléments sur lesquels il a pouvoir.

L'établissement d'un budget flexible répond à cette préoccupation. Un budget flexible est en effet un budget adapté au niveau de l'activité réelle constatée a posteriori : il correspond à ce qu'aurait dû être les coûts pour l'activité réalisée. En faisant en sorte que le niveau d'activité ne puisse plus entraîner de différences entre les coûts réels et les coûts budgétés, les écarts ne pourront s'expliquer que:

- Par des prix de facteurs plus élevés ou plus bas;
- Par des quantités consommées différentes des prévisions pour l'activité obtenue, c'est-à-dire par des éléments sur lesquels le chef d'atelier a prise.

Exemple :

Soit un atelier X qui, pour le trimestre à venir, devrait avoir une activité de 9 000 heures de travail direct et réaliser 31 500 pièces. Les charges fixes sont estimées à 30 000 € et les charges variables prévues sont de 23 € par heure de travail direct. Le niveau d'activité normale correspond au niveau d'activité prévu, cependant vu le caractère aléatoire des ventes, il n'est pas impossible que le niveau réalisé soit de 8 100 h ou de 10 800 h. Le budget flexible construit à partir de ces données s'établit comme indiqué au tableau suivant:

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

Tableau N° 02 : Le budget flexible de l'atelier X

Activité (en % du niveau d'activité normale)	90	100	120
Nombre de pièces normalement fabriquées	28 350	31 500	37 800
Frais variables	186 300	207 000	248 400
Frais fixes	30 000	30 000	30 000
Montant total des frais	216 300	237 000	278 400
Nombre d'unités d'œuvre	8 100 h	9 000 h	10 800 h
Charges par unité d'œuvre	26,7	26,3	25,8
dont			
Charges variables	23,0	23,0	23,0
Charges fixes	3,7	3,3	2,8

Source : M. GERVAIS, contrôle de gestion par le système budgétaire 3^e édition, Vuibert, paris, 1994 p 446

Un tel document permet de mieux cerner l'incidence du niveau d'activité sur le prix de l'unité d'œuvre et de faciliter l'analyse des écarts.

Chapitre III: Le budget de la production et la maîtrise par le tableau de bord de gestion

Section 02 : Conception et rôle de tableau de bord de gestion

Dans cette section, nous allons définir le tableau de bord ainsi que son rôle et ses objectifs, et nous allons présenter ses limites.

2.1. Définitions du tableau de bord

On a choisi quelque définition qui varie selon plusieurs auteurs, parmi celle qui nous paraissent nécessaires :

A. Définition de GUEDJ Norbert :

Il donne une définition plus détaillé « le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs et d'information essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie .il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise.».⁴

B. Définition donné ; par ALAZARD Claude et SEPARI Sabine :

Dans un ouvrage récent, ALAZARD et SEPARI, définissent le tableau de bord de gestion comme «un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une fonction, d'une équipe.»⁵

C. Définition BOISSELIER Patrick :

Le tableau de bord est : « un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aide au pilotage de son action .Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs».⁶

⁴ GUEDJ Norbert ,le contrôle de gestion 3^{ème} Edition d'organisation ,paris ,2000,p285

⁵ ALAZARDC et SEPARI, op.cit, P634

⁶ BOISSELIER Patrick, contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert ,paris,1999,P40

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

2.2. Le rôle du tableau debord

Au fur et à mesure du temps la souplesse d'utilisation de tableau de bord suscite un développement de plus en plus large de ses rôles :

A. Le tableau de bord, instrument de mesure et de comparaison

Le tableau de bord permet de :

- Contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixés ;
- Il attire l'attention sur les points clés de la gestion ;
- Détecter les points faibles et anomalies qui ont une conséquence sur le résultat de l'entreprise

B. Le tableau de bord aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les clés de la gestion. La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ses phénomènes et par une suivie d'action corrective.

De manière idéale, un une suivie d'action corrective.

- Pour une prise de décision en temps réel de l'entreprise ;
- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

C. Le tableau de bord :

- Doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- Permet aux subordonnés de commenter les résultats, les faiblesses et les points forts ;

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

- Joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

2.3. Avantage et conditions de réussite d'un tableau de bord

2.3.1. Les avantages du tableau de bord

Les avantages du tableau de bord sont assez nombreux citant quelques-uns ;

- La possibilité d'assurer le suivi et le contrôle des activités majeurs de chaque service
- Anticiper les dysfonctionnements éventuels qui peuvent surgir au niveau des services
- L'analyse de la performance des activités des services
- Permettre via les écarts et les constatations obtenus de formuler des décisions.

2.3.2. Les conditions de réussite

- La coopération primordiale des responsables lors de la collecte des informations ;
- Obligation d'avoir un esprit de synthèse d'analyse;
- La nécessité d'assimiler le vocabulaire de l'activité de chaque service avant d'entamer la conception.

2.4. Objectif et limites du tableau de bord

2.4.1. Les objectifs du tableau de bord

Les tableaux de bord ont vocation à servir à des responsables clairement identifiés et sont conçus à leur intention.

- Le premier point à respecter est donc d'indiquer le responsable auquel s'adresse le tableau de bord;
- Les tableaux de bord synthétisent les informations propres à chaque responsable (c'est un outil de pilotage);

Chapitre III: Le budget de la production et la maîtrise par le tableau de bord de gestion

- C'est un document de travail qui permet d'apprécier:
 - Les résultats d'actions engagées antérieurement;
 - De dissimiler les actions correctives;
 - De rendre compte à l'autorité qui a déléguée les responsables.

- Indique des données opérationnelles plutôt que des données financières, données quantitatives et qualitative; chiffrées ou non, mais qui porte sur l'entreprise et son environnement.

- Permet de localiser les points faibles et les points forts de l'entreprise et constitue une base de prise de décision

- Le tableau de bord apparaît comme un instrument de maîtrise de l'action des responsables en première approximation et permet aux responsables d'agir le moment venu. Assure la nécessaire solidarité inter centre, une mission peut faire l'objectif d'une responsabilité partagée entre différents départements, ainsi les décisions doivent être prises conjointement.

2.4.2. Les limites du tableau de bord

- Les tableaux de bords s'inscrivent dans une vision analytique de l'entreprise, c'est à dire sur une analyse cloisonnée des centres; or la dépendance de ces derniers peut difficilement être neutralisée il convient donc de tendre vers une perception systématique en raisonnant par processus transversal, inter centres, en identifiant les responsables du processus;

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service au niveau hiérarchisé mais un tableau de bord unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité;

- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans ce souci d'adaptation aux nouveaux besoins, nouveaux objectifs ou moyens;

- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment;

- La mesure de performance se heurte souvent aux comportements déviants, les auteurs cherchent naturellement à soigner les activités éclairées par les indicateurs, voir, recourir à des raisonnements malveillants pour l'entreprise, mais dictés par une rationalité individuelle.

Chapitre III: Le budget de la production et la maîtrise par le tableau de bord de gestion

2.5. Les outils du tableau de bord

Pour présenter le tableau de bord à ses utilisateurs, plusieurs formes et outils sont utilisés pour permettre une transmission d'information facile à assimiler et à comprendre, on cite par exemple : les courbes, les tableaux, les clignotants...etc. Le but étant encore une fois d'attirer l'attention du responsable sur les points essentiels pour accélérer l'analyse et par conséquent, le processus de prise de décision.

2.5.1. Les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes permettent d'avoir une idée réaliste du résultat de l'action. Quant aux écarts, ils mettent en évidence les éventuelles dérives par rapport aux prévisions. Cependant pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indicateurs, seuls les valeurs brutes et les écarts se rapportant aux points clés de l'activité du centre de responsabilité doivent être retenus.⁷

2.5.2. Les ratios

La présentation d'indicateurs sous forme de ratios facilite les comparaisons pour une appréhension de la situation, en terme relatif ils permettent de mieux mesurer et situer la performance par rapport aux objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans le temps et dans l'espace est mise en évidence

En règle générale, une ration respecte les principes suivant :

Une ration seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative;

Il faut définir le rapport de telle sorte à ce qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

⁷ DORIATH BRIGITTE, le contrôle de gestion en 20 fiches 5eme, édition, DUNOD, Paris, 2008, P72

Chapitre III: Le budget de la production et la maîtrise par le tableau de bord de gestion

2.5.3. Les graphiques

Les graphiques sont un instrument privilégié des tableaux de bord parce qu'ils présentent l'information d'une façon parlante. Parmi les graphiques les plus utilisés nous citons :

Les courbes : qui permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps, ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance

Les histogrammes : ils sont souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs:

Le camembert : et le meilleur outil pour présenter des données relatives.

2.5.4. Les tableaux

Les tableaux sont très utilisés, ils offrent la possibilité de mettre en évidence les écarts entre les réalisations et les évolutions des actions dans le temps (en terme de mois ou d'année). Ils représentent des données détaillées, ce qui permet aussi de faire des calculs complémentaires mais leur capacité est proportionnelle à leur densité.

2.5.5. Les clignotants

Caractériser par leur aspect visuel, ils font ressortir les écarts significatifs après comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou une norme de référence. L'avantage des clignotants est qu'ils attirent l'attention du responsable sur les anomalies en s'allument, ce qui permet aux dirigeants de focaliser leur attention sur l'essentiel. Les clignotants les plus classiques sont : **les pictogrammes, une coloration, un cadran ou une barre graduée, une alarme sonore.**

Chapitre III: Le budget de la production et la maitrise par le tableau de bord de gestion

Conclusion de chapitre III

L'objectif du budget de production est de rechercher le programme de production optimal c'est à dire celui qui permet d'obtenir les couts de production les plus faibles et un profil le plus élevé possible, tout en respectant les contraintes de capacité de fabrication des différents ateliers. Parmi les moyens managériaux que l'entreprise doit mettre en place, le tableau de bord figure parmi les plus utiles comtes tenu de l'importance des informations qu'il présente aux différents responsables des différentes fonctions. C'est a partir de ces informations résultante de l'analyse des écarts entre les objectifs arrêtes et les réalisations réelles, que les responsables mettent des actions correctives et peuvent anticiper le futur .le tableau de bord est donc un outil de pilotage assurant des prises de décisions pertinentes.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Introduction :

Ce chapitre est constitué de deux sections, dans un premier temps, nous présenterons l'historique, l'organigramme, filiales, stratégie et activités du groupe COSIDER ainsi de la filiale COSIDER construction, puis en deuxième lieu où nous présenterons le contrôle de gestion au niveau de COSIDER construction ainsi que ses missions, et le suivi de la production par le tableau de bord de gestion.

Section 01 : Présentation de COSIDER Groupe

Dans cette section, nous présenterons l'historique du groupe COSIDER, son organigramme, ses filiales, sa stratégie et ses différentes activités.

1.1. Présentation de COSIDER GROUPE

1.1.1. Historique du groupe COSIDER

Sous forme de société d'économie mixte, COSIDER à été crée le 1^{er} janvier 1979 par la société nationale de sidérurgie (S.N.S) et le groupe danois CHRISTIAN et NIELSON.

En 1982, COSIDER devient filiale à 100% de la S.N.S suite au rachat par cette dernière des actions du partenaire Danois.

Dans le cadre de la restructuration organique des entreprises publiques décidée par les autorités algériennes, COSIDER est transformée en 1984 en entreprise nationale placée sous tutelle du Ministère de l'industrie lourde.

A la faveur de l'application des lois et des reformes économiques, dont notamment celles relatives à l'autonomie des entreprises publiques en 1988, COSIDER fut transformée en société par action (S.P.A) en octobre 1989.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Elle se lance dès lors dans toutes sortes de grands travaux, surtout dans les secteurs d'hydraulique, du transport des hydrocarbures (par pipeline) ainsi que dans la construction de logements.¹

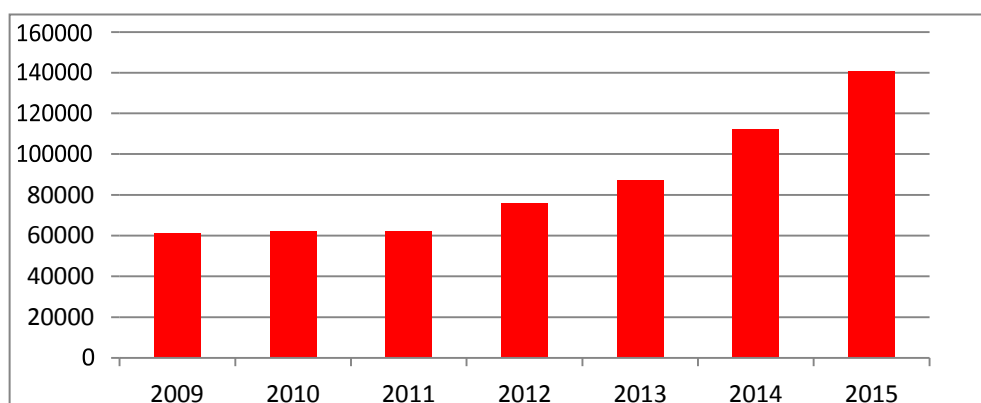
COSIDER à pu saisir les opportunités qui lui ont permis de développer et d'élargir son domaine d'intervention vers d'autres activités ne relevant pas uniquement de la branche du bâtiment et des travaux publics. En 1996, le groupe COSIDER est né suite à la diversification de ses taches ainsi que celle de ses domaines d'intervention. A partir de cette année, COSIDER devient un groupe constitué de plusieurs parties dites « filiales » indépendantes les unes des autres et spécialisée dans de différentes activités.

La filialisation du groupe COSIDER nécessite un capital social assez important, pour cela la banque extérieure d'Algérie (B.E.A) a participé de plus de 55% dans le capital social du groupe en 1998.

En 2010, COSIDER est transformé en groupe industriel non affilié dont le capital social est détenu par le fond national d'investissement.

2015, une année de défis et de grandes réalisations. Le groupe COSIDER a pu par la mobilisation de tous, obtenir des résultats financiers satisfaisants et de bonnes performances opérationnelles dans un contexte particulièrement marqué par la consolidation de sa position dans un environnement de forte concurrence dans le secteur du BTPH.²

Diagramme N° 01 : Evolution du chiffre d'affaire du Groupe COSIDER



Source : document interne de l'entreprise

¹www.cosider-groupe.dz

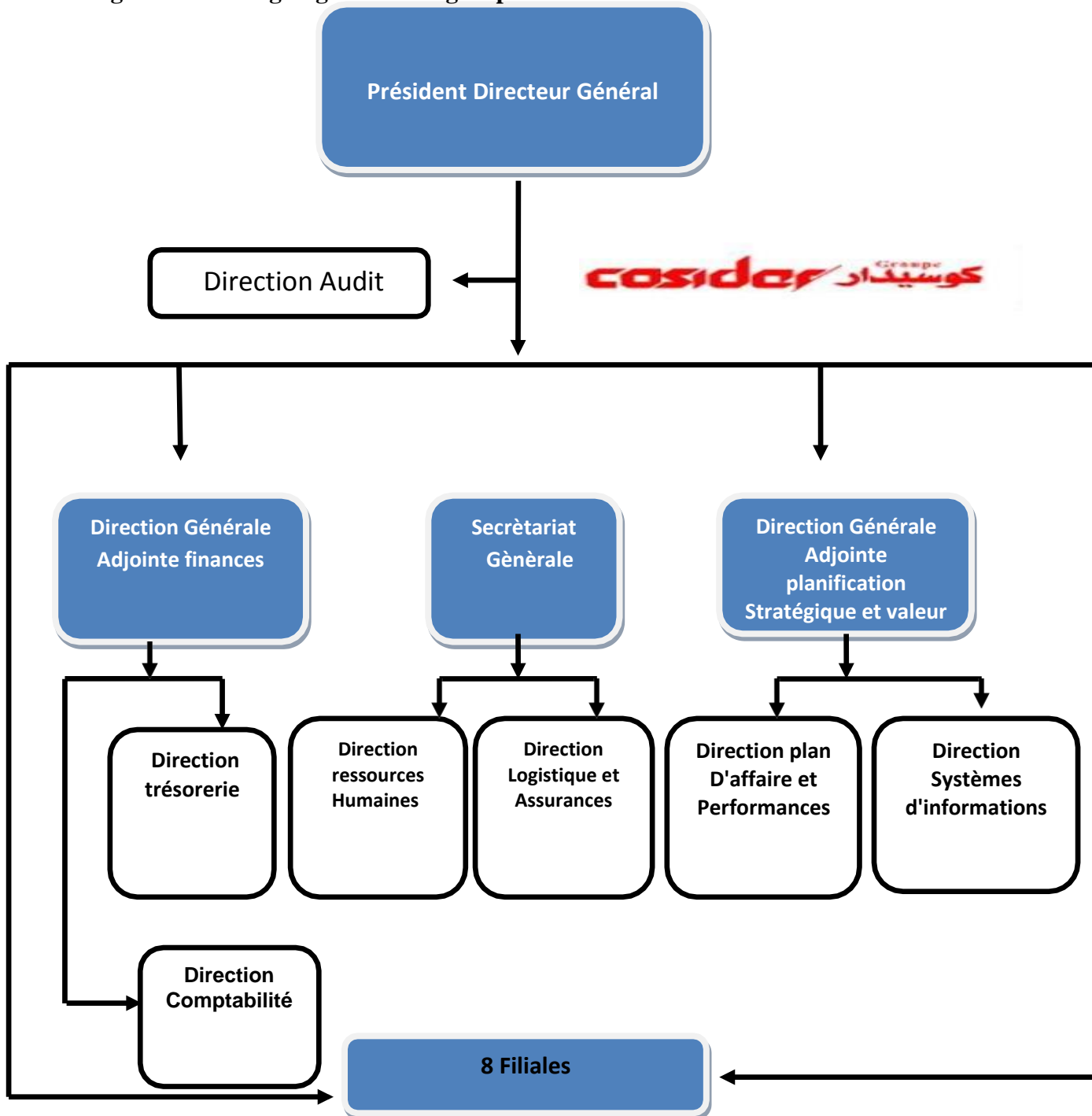
²www.cosider-groupe.dz

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Tout cela concourt à faire de COSIDER un groupe puissant, diversifié, solidement intégré autour de ses huit filiales

1.1.2. Organigramme du groupe COSIDER

Figure N° 07: Organigramme du groupe COSIDER



Source : document interne

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

1.1.3 Filiales du groupe COSIDER

En 1996, COSIDER est réorganisée en dix (10) filiales, spécialisées chacune dans un domaine précis.

C'est la naissance du groupe COSIDER actuel, qui est constitué des sociétés suivantes :

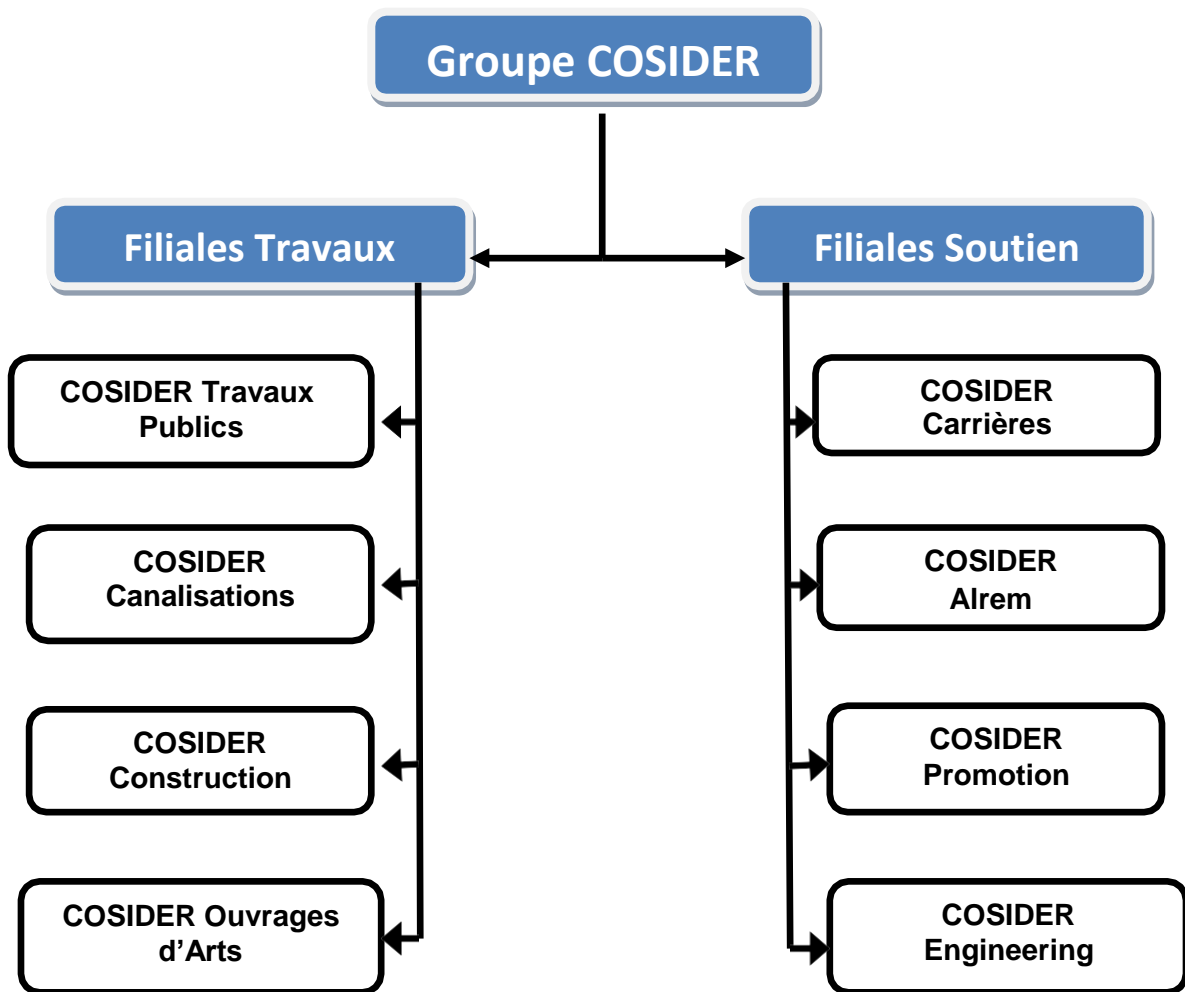
- COSIDER Construction;
- COSIDER Travaux publics;
- COSIDER Carrières ;
- COSIDER Alrem;
- COSIDER Alsim;
- COSIDER Cométal;
- COSIDER Promotion ;
- COSIDER Agral;
- COSIDER Ouvrages d'Art.

L'année 2010 constitue le premier exercice pour la mise en œuvre du programme quinquennal de modernisation du Groupe COSIDER, valide par le CPE en novembre 2009, durant lequel il a été opéré la transformation de l'actionnariat, la reconfiguration du portefeuille, par la fusion absorption des filiales ALSIM et COMETAL par la filiale Construction, le transfert de la filiale AGRAL a la SGP SGDA et la création d'une nouvelle société d'engineering.³

COSIDER est désormais composé de 4 filiales de travaux et 4 filiales de soutien activant en priorité au profit des filiales travaux (figure N^o08)

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Figure N° 08 : Structure du groupe COSIDER



Source : document interne de l'entreprise

a. Filiales de travaux

- **COSIDER travaux Publics** : intervient dans les travaux d'ouvrages souterrains et maritimes, routes et autoroutes, aérodromes;
- **COSIDER Construction** : intervient quant a elle dans le bâtiment, le génie civil industriel ;⁴
- **COSIDER Canalisation** : assure la construction de pipeline, de constructions et installations hydrauliques;
- **COSIDER ouvrages d'art** : intervient dans la réalisation des ouvrages d'art et des fondations spéciales.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

b. Filiales de soutien

- **COSIDER Carrières** : active pour la production, la transformation et la commercialisation des matériaux de carrières dont les agrégats pour le béton (sable, ciment, gravier...)
- **COSIDER Alrem** : spécialisée dans la maintenance et la rénovation des matériels des travaux publics;
- **COSIDER Promotion** : se spécialise dans la conception, la réalisation et la vente de logements;
- **COSIDER Engineering** : conception (APS, ADP) études d'exécution, suivi de projets expertises.

En 2016, le Groupe COSIDER vient de s'enrichir d'une nouvelle filiale, la neuvième, chargée de « la géotechnique » qui consiste à étudier la nature géologique de certains terrains de mauvaise qualité nécessite des traitements minutieux de forage, d'injection et de soutènement par tirants d'ancrage, entre autres. De même, la construction en sous œuvre ainsi que la réalisation de parkings en souterrains, la protection d'ouvrages contre inondations et autres phénomènes naturels, exigent de travaux de fondations spéciales appelant des techniques de construction adaptées. Ces travaux requièrent au préalable l'élaboration d'études géotechniques poussées.

1.1.4. Stratégie du Groupe COSIDER

La stratégie du développement adoptée et mise en œuvre par le Groupe va requérir de tous davantage d'effort, de sacrifice, de mobilisation des compétences, d'anticipation, de cohésion et de solidarité, car l'environnement international en situation de crise évolue très vite et les attentes du pays à l'égard de toutes potentialités et ses capacités sont importantes. Tout le collectif du Groupe, chacun à son niveau de contribution sera d'avantage sollicité pour mener avec plus d'engagement les tâches qui lui sont confiées afin de garantir l'atteinte des objectifs que le groupe s'est fixé.⁵

Le groupe devient un partenaire solide et pérenne pour le secteur économique, la situation économique que le groupe espère conjoncturelle, force à plus de rigueur dans la conduite des Operations. Le parvenait un axe stratégique important sur lequel le groupe COSIDER s'est appuyé depuis quelques années afin de diversifier son activité et sur tout,

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

d'acquérir de nouveaux savoir-faire. Permettant au personnel d'exploitation de maîtriser les différents procédés technologiques de compagnies internationales expérimentées.

Ces domaines peuvent être :

- La mise en valeur des terres agricoles et la production de cultures intensives ou la céréaliculture;
- Le concessionnaire dans différents domaines notamment les immeubles de services, parkings et même les autoroutes.

Ces performances sont le résultat d'un sens aigu de l'organisation et de la rigueur, c'est également le résultat d'une culture d'entreprise forte qui a permis de réunir les meilleurs talents pour constituer des équipes de collaborateurs fortement motivées.

1.1.5. Différentes activités de COSIDER

Détenteur à 100% du capital de ses huit (08) filiales, le Groupe COSIDER a la particularité d'intervenir dans des domaines aussi nombreux que diversifiés.

- **Canalisation** : assure la construction de pipelines, de canalisation et installations hydrauliques, transport d'hydrocarbures (oléoducs, gazoducs);
- **Infrastructures** : autoroutes, pose de voies ferrées, aéroports, travaux maritimes, grand ouvrages d'art;
- **Hydrauliques** : barrages, grands transferts, adductions d'eau, assainissement et traitement;⁶
- **Géotechnique** : étude géologique des terrains et réalisation de parkings en souterrains, de travaux de pieux de différents diamètres (de 800 à 1200 mm) et de battage de palplanches;
- **Logement/Promotion** : grands ensembles d'habitations programmes promotionnels;
- Construction intervient quant à elle dans le bâtiment, le génie civil industriel et dans les stations d'épuration et de traitement des eaux, industrielles et bureaux;
- **infrastructures sociales** : hôtels, hôpitaux, universités, complexes sportifs ;
- production et exploitation de carrières d'agrégats;

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

- Maintenance d'engins de travaux publics;
- rénovation d'organes des engins de travaux publics;
- **fabrication de coffrage:** pour la construction, charpente métallique, chaudronnerie;
- Financement de programmes promotionnels, vente de logements.

C'est à cette diversité de ses activités que le groupe doit en réalité sa renommée. En effet, il a su exploiter diverses opportunités importantes lui permettant, contrairement à ses concurrents, d'intervenir dans des activités autres que le bâtiment et les travaux publics, mais ce succès découle aussi du contrôle et du suivi continu du personnel, Cadres, ingénieurs et techniciens de toutes branches sont sujet à une formation continuellement renouvelable. Ce groupes est impliqué dans la majorité des grands projets de génie civil du pays que ce soit dans le domaine aéroportuaire civil et militaire, dans les travaux ferroviaires, dans la réalisation de souterrains, dans les travaux routiers, les travaux maritimes, les travaux hydrauliques, le pose de gazoducs et d'oléoducs, la construction d'ensembles immobiliers pour le logement, le commerce et les bureaux.

1.1.6. Les réalisations sont significatives

- le plus grand nombre de barrages réalisés à ce jour de tous types de terres (compacité ; béton voute...).⁷
- le plus grand palmarès dans la pose de pipelines de tous diamètres pour le transport des hydrocarbures.
- le plus grand nombre de tunnels routiers, ferroviaires et hydrauliques.
- la plus grande de piste d'aérodromes de classe internationale.
- la réalisation de grands chantiers de génie civil industriel et d'ouvrages d'art.
- l'une des plus importantes sinon la plus importante capacité de réalisation dans le bâtiment (coffrage, tunnel).

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

1.2. Présentation COSIDER Construction

COSIDER Construction société par action, créée en 1995, dans le cadre du processus de restructuration de COSIDER SPA, est l'une des plus importantes filiales du Groupe COSIDER, au capital social de 3 279 000 000 DA soit prêt de la moitié du capital total du groupe COSIDER avec ses soixante pôles de production (béton, préfabrication, coffrage), intervient sur l'ensemble du territoire national dans les domaines du bâtiments, du génie civil industriel, des ouvrages hydrauliques (stations d'épuration) dans des projets variés que nombreux.⁸

1.2. 1. Missions

La filiale COSIDER Construction est spécialisée dans le domaine de la construction et notamment la réalisation de bâtiments à usage bureaux, d'habitation et des équipements publics ainsi que la fabrication et montage de la charpente métallique. Afin de répondre aux attentes des populations du monde entier en terme de :

- Logement ;
- Mobilité ;
- Santé;
- Education;
- infrastructure essentielles a la croissance économique et au progrès social.

1.2.2. Principales activités

- Constructions industrielles et bureaux;
- Réalisation de génie civil;
- Infrastructures sociales (logt sociaux/promotionnels);
- Fabrication de charpente métallique;
- Fabrication coffrages.

COSIDER Construction occupe une position dominante dans les deux grands domaines d'activités qui sont le bâtiment et le génie civil:

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

A travers sa division de travaux bâtiment, COSIDER Construction affirme sa détermination à prendre part au marché de l'immobilier en augmentant la productivité et l'amélioration des performances par l'introduction d'outils modernes dans la réalisation des projets.

1.2.3. Les principaux contrats conclus:

AADL : les contrats les plus importants des programmes 2001 et 2002 a Alger, Oran, Constantine (1er tranche) ; Boumerdes, Tlemcen, Tizi-Ouzou et Bordj Bou Arreridj (2^{eme} Tranche).

OPGI : le programme de 2.000 Logements a réalisé dans le cadre du relogement des sinistres du 21 mai 2003.

La division génie civil : réalisation des hôpitaux d'usines et unités de montage de différents types de bâtiments socio-éducatifs ou a usage de bureaux, d'ouvrages hydrauliques.⁹

Parmi les principales réalisations en cours, nous citons :

- 05 hôpitaux dans la wilaya d'Adrar, Laghouat, Oued Souf et Bechar;
- Base aérienne à Reggane;
- Diverses infrastructures militaires;
- Pénitencier à El-Eulma et à Guelma;
- Ecole supérieure de magistrature à Koléa;
- Ecole de l'administration pénitentiaire à Kolea;
- Tour d'affaire à Bab-Ezzouar;
- GIR à Khenchela;
- Aérogare d'Oran;
- Université 7000 places pédagogiques a Tamda/ T.Ouzou;
- Centre de la carte d'identité Nationale CNI à Leghouat;

COSIDER Construction continue son développement sur de nouveaux marchés en cours de concrétisation tels que :

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

- Ministre de la défense nationale avec une proportion de 11%
- Ministre du travail de l'emploi et de la sécurité sociale 5%
- Ministre de la justice, ENPI 4%.

1.2.5. Réalisation encours

- 29.200 logements en cours;
- 5 hôpitaux (Leghouat, Adrar, Bechar, El oued, Ain Salah, Tamenrasset);
- Des stations de péage entre Bouira et Chlef;
- Ecole supérieure de la magistrature Koléa;
- Aérogare Oran;
- Résidence touristique Boumerdes;
- Centre de recherche Sidal;
- 600 Places pédagogiques Tamda;
- Pénitencier Guelma.¹¹

1.2.6. Objectifs stratégiques

Elaborer une stratégie gagnante chercher un idéal supérieur et aspirer à un modèle d'entreprise qui soit durable : telle est la devise de COSIDER Construction qui se veut une place dans l'histoire de la construction en s'imposant sur le marché national et rivalise, sans aucun complexe, avec les grands du monde dans son domaine d'activité.

Cette stratégie vise à:

- Renforcer sa position dans les métiers de la construction;
- Améliorer son niveau de croissance ;
- Améliorer la maîtrise des processus de réalisation et de contrôle des projets;
- Intégrer la culture d'entreprise citoyenne à son personnel.

Ces axes reposent sur les objectifs suivants :

- La satisfaction des parties intéressées ;
- Le respect de la législation opposable à ses activités, produits et services;
- La prévention de la pollution de l'environnement;

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

- la prévention de toute atteinte à la santé et la sécurité des personnels et des tiers;
- L'amélioration continue du système management intégré.

Avec toutes ces appréciations, nous restons confiants quant à la volonté des travailleurs d'une part, de rester acteur d'une évolution céramique de notre entreprise et, d'autre part, la préservation des concepts qui la caractérisent à savoir : une entreprise citoyenne qui crée de la richesse, crée de l'emploi et qui participe à l'essor du pays.¹²

COSIDER Construction a capitalisé un savoir-faire dans la réalisation des travaux de bâtiment, de génie civil et de construction métallique. Et c'est avec fierté qu'elle participe fortement dans la concrétisation du plan quinquennal mettant ainsi en œuvre sa grande expérience déjà acquise à travers la réalisation d'importants et prestigieux projets sur le territoire national, en déployant une main d'œuvre qualifiée et performante, un des plus sérieux gages que l'entreprise puisse offrir à sa clientèle en guise d'assurance.

1.2.7. Structure organisationnelle

Afin d'assurer ses différentes missions, la Direction générale a articulé son organisation autour de onze (11) Directions centrales ;

- La Direction de travaux bâtiment (érigée en Division) DTB;
- La Direction de travaux génie civil (érigée en Division) DTGC;
- La Direction des finances et de la comptabilité (érigée en Division) DFC;
- La Direction du contrôle de gestion et système d'information DCGSI;
- La Direction du matériel (érigée en Division) D.M;
- La Direction des études technique (érigée en Division) D.E.T;
- La Direction des ressources humaines et formation (érigée en Division) DRHF;
- La Direction de l'Administration Générale (érigée en Division) D.A.G;

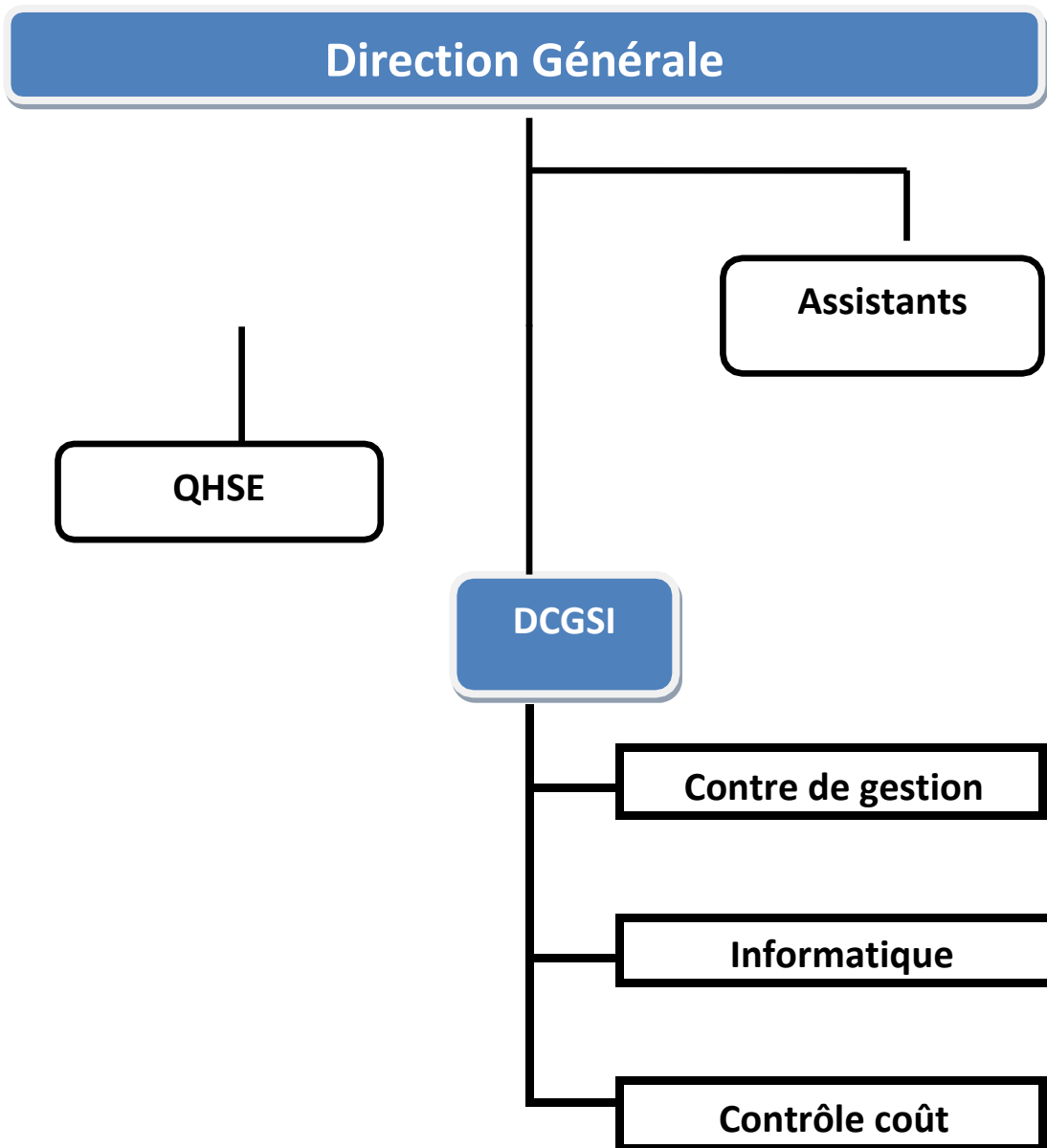
La société est dotée, outre ces structures centrales, d'une direction de travaux intermédiaire (D.T.I) est régit en structure de soutien logistique à savoir :

- Une unité de menuiserie et de plomberie;
- une unité de gestion et de maintenance des coffrages ;

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

- Une unité de réalisation de CES (corps d'état secondaire);
- Trois unités sectorielles de production de béton sises à CONSTANTINE, ZEMMOURI, BABA HASSEN et KHENCHLA.¹³

Figure N°09 : Macro structure



Source : document interne de l'entreprise

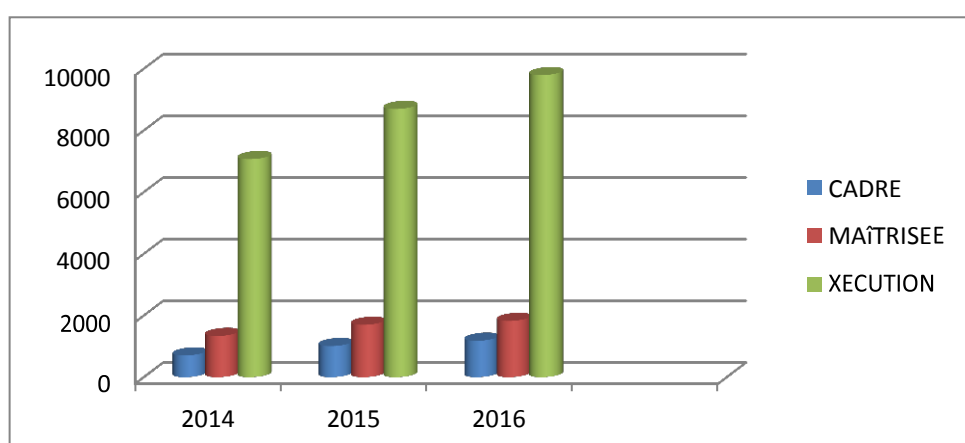
Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Tableau N° 03: Evolution et structure des effectifs (2014-2016)

	2014	%	2015	%	2016	%	Taux 2014/2016
Cadres	704	8%	1008	9%	1 180	9%	68%
Dont ingénieurs	400	4%	440	4%	310	2%	-23%
Maîtrise	1337	15%	1698	15%	1 824	14%	36%
Dont Techniciens	130	1%	220	2%	209	2%	61%
Dont Techniciens sup	250	3%	263	2%	269	2%	8%
Exécution	7071	78%	8696	76%	9 792	77%	38%
Total	9112	100%	11 402	100%	12 796	100%	143%

Source : document interne de l'entreprise

Digramme N° 02 : Evolution des effectifs par GSP



Source : document interne de l'entreprise

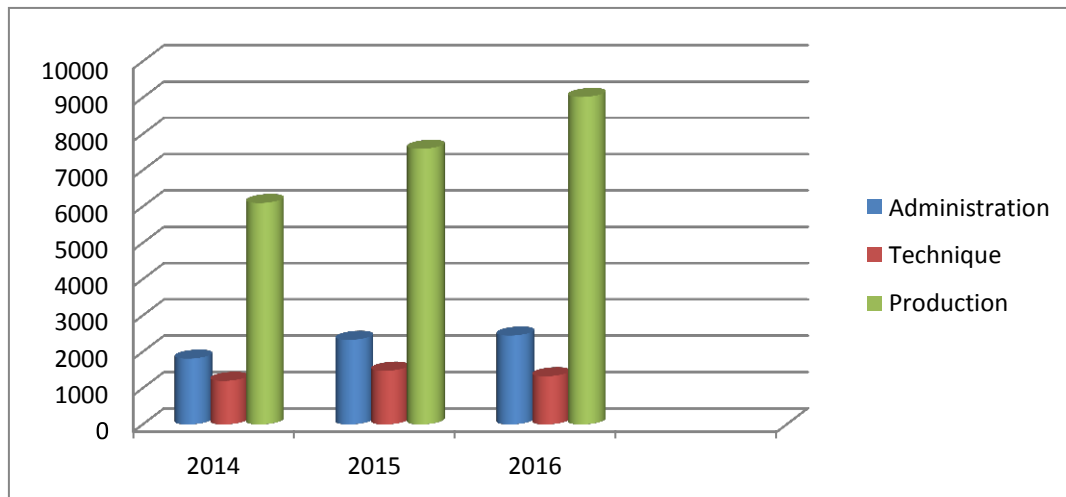
Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Tableau N°04 : Evolution par collectifs

	2014	%	2015	%	2016	%	Taux 14/16
Administration	1 812	20%	2 331	20%	2 448	9%	35%
Technique	1 200	13%	1 479	13%	1 328	2%	11%
Production	6 100	67%	7 592	67%	9 020	14%	48%
	9112	100%	11 402	100%	12 796	100%	94%

SOURCE : document interne de l'entreprise

Diagramme N° 03 : Evolution des effectifs par collectifs



Source : document interne de l'entreprise

Nous remarquons que la population des cadres représente en moyenne 8% du total alors que l'exécution est de 78% donc c'est bien répartie, aussi la population administrative représente 20% alors que la population technique et production représente 80% du total des effectifs donc le métier est respecté et la loi de PARETO des 80-20 est respectée aussi ça prouve que l'entreprise est très bien organisée.

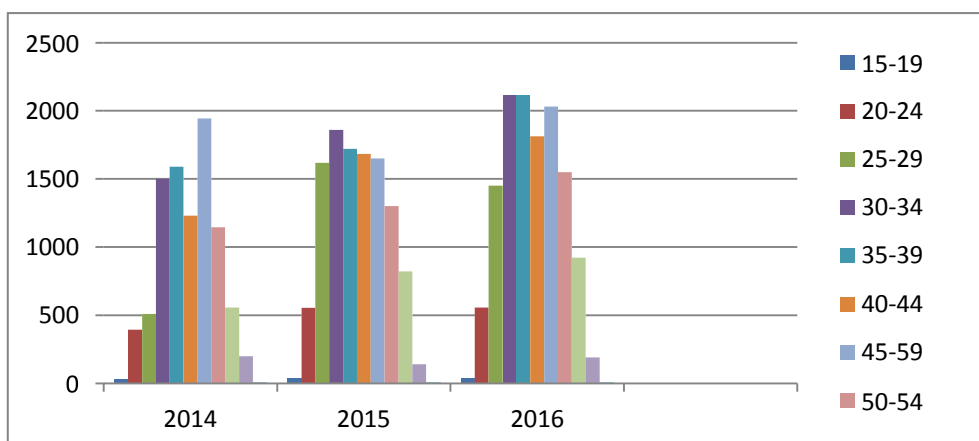
Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Tableau N°05 : Evolution par âge

	2014	%	2015	%	2016	%	Taux 14/15
15-19	33	0%	41	0%	38	0%	15%
20-24	395	4%	553	5%	555	4%	41%
25-29	510	6%	1 619	14%	1 452	11%	185%
30-34	1 500	16%	1 860	16%	2 119	17%	41%
35-39	1590	17%	1 722	15%	2 117	17%	33%
40-44	1 230	13%	1 684	15%	1 813	14%	47%
45-49	1 944	21%	1 650	14%	2 032	16%	5%
50-54	1 145	13%	1 300	11%	1 549	12%	35%
55-59	555	6%	821	7%	922	7%	66%
60-64	199	2%	141	1%	189	1%	-5%
65 et plus	11	0%	11	0%	10	0%	-9%
Total	9112	100%	11 402	100%	12 796	100%	454%

Source : document interne de l'entreprise

Diagramme N° 04 : Evolution des effectifs par âge



Source : document interne de l'entreprise

Concernant les effectifs par âge; nous remarquons que la population la plus importante est entre 25 et 54 ans et le taux d'évolution le plus remarquable en 2015 est de 185% pour la tranche d'âge 25-29 ans du au recrutement massif (DAIP et CTA) une politique de l'emploi initiée par le gouvernement algérien d'une part et aux projets développés d'une autre part, sans

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

oublier la démission des effectifs ; 925 agents en 2013 soit 10% des effectifs ,1593 agents en 2014 soit 14% des effectifs et 2815 soit 22% en 2015.

Section 02: Evaluation de l'activité de production

Le contrôle budgétaire a tenu lieu de contrôle de gestion dans beaucoup d'entreprise, dans la mesure où il parvenait à remplir l'essentiel de la fonction contrôle. Il repose essentiellement sur une approche comptable, avec le calcul des écarts, et sur une logique économique et financière comme c'est le cas pour COSIDER Construction.

2.1. Présentation du contrôle de gestion au niveau de COSIDER Construction

Le contrôle de gestion au niveau de COSIDER Construction aide la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixé. Il participe a la définition des objectifs et anticipe les résultats le contrôleur de gestion établit le schéma directeur des budgets. Il peut proposer à la direction des actions correctives à mettre en œuvre.

2.2. Mission et attributions du contrôleur de gestion au niveau de COSIDER Construction

- Assurer la consolidation du rapport mensuel entreprise ;
- Effectuer la synthèse de toutes informations concernant la gestion des pôles et unités;
- Suivre l'activité de la structure en collectant les informations auprès des autres structures;
- Participe à l'établissement du budget consolidé de l'entreprise;
- Analyse et vérifie les budgets consolidés de l'entreprise;
- Suit l'utilisation des ressources financières (alimentation de compte, dépenses engagées);
- Suit l'analyse la production mensuelle et les charges de l'entreprise ainsi que le niveau de réalisation des objectifs;
- Etablit les documents de suivi mensuel (synthèse de production, tableau de bord, tableau de contrôle);
- Vérifie les documents transmis par les chantiers (Flash), budget etc.;

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

- Développer les outils de contrôle de gestion et les améliorer pour une meilleure efficacité;
- Etudier les rapports périodiques ;
- Veiller à l'application des consignes de sécurité, d'hygiène, de protection individuelle et collective.
- Il peut se focaliser sur les recettes dépenses liées à l'exploitation ou à l'investissement et peut recouvrir un caractère indicatif ou impératif.

Définition Reporting (Flash)

Le reporting est un outil de pilotage au service du financement de l'entreprise.

Le flash est une récolte d'information ; il contient tous les détails des activités de COSIDER Construction : Numéro de contrat, le pole, la direction et le mois. Il se compose de:

- Suivi mensuel des travaux;
- Flash mensuel ;
- ventilations des heures Travaillées;
- Récap sortie atelier armatures;
- Récap sortie central a béton;
- Ventilation des bétons par activités;
- Récap sortie atelier prefabrication;
- Récap sortie atelier de chaudronnerie ;
- Sortie des magasins vers la structure;
- Sortie du magasin vers le NT;
- Dépenses engages;
- Prestations externes ;
- Frais desous-traitante.

Définition de Situation

Dans le secteur du BTP, il est très courant d'avoir à établir des situations de travaux.

Ce document permet d'approuver l'état d'avancement d'un chantier à une échéance donnée et de facturer les travaux qui ont été fait depuis la dernière échéance.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Le prestataire peut alors facturer au fur et a mesure, plutôt que de facturer a la fin du chantier.

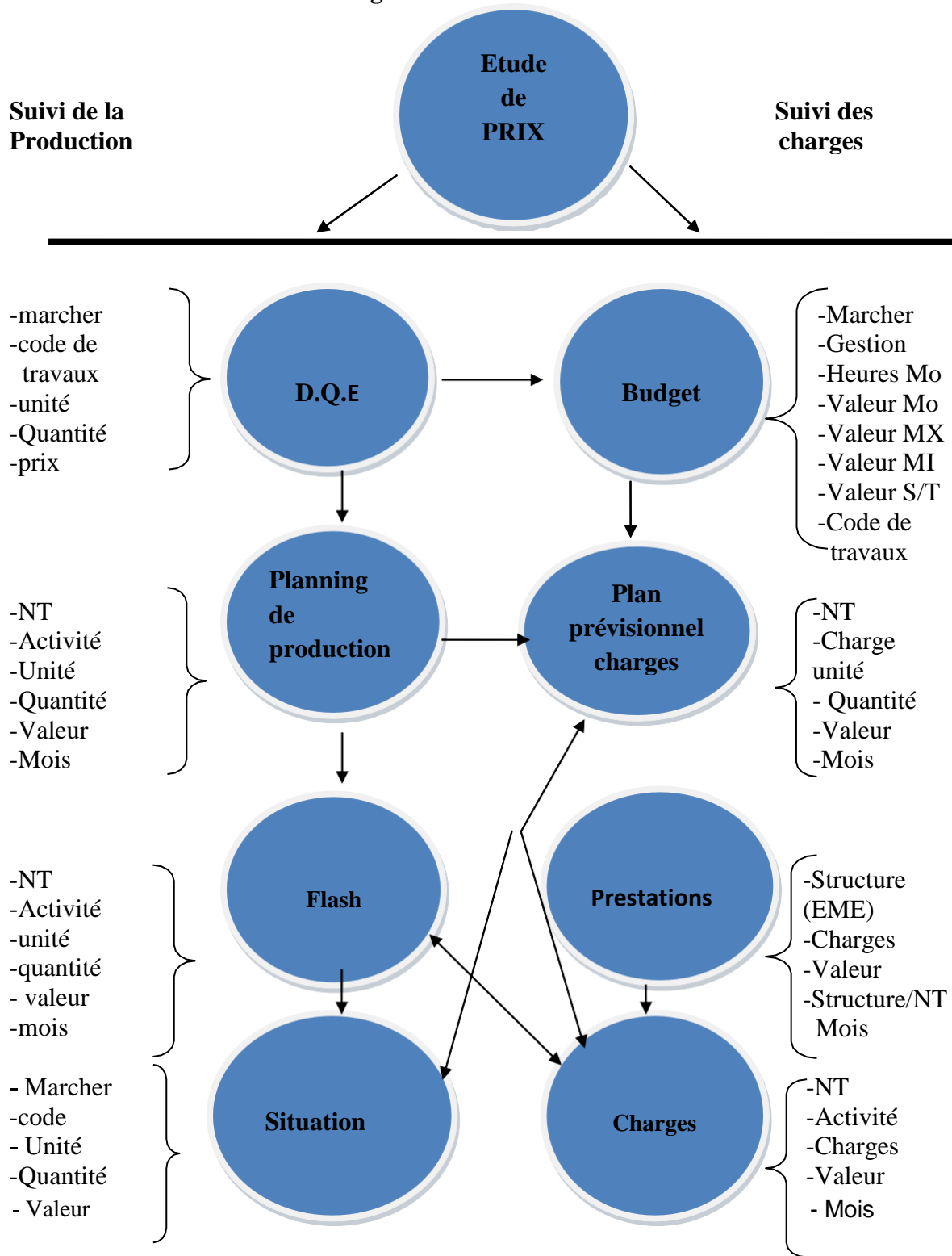
Au niveau de COSIDER Construction, on établit la situation a partir de :

- La minute : c'est un écrit qui explique ce que le chantier a réalisé, il est signé des deux parties (clients et l'entreprise);
- L'attachement : c'est la quantification des travaux;

La situation se fait chaque mois (exemple : un contrat de 30 mois = 30 situations).

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.3. Illustration du contrôle de gestion au sein de COSIDER Construction



Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Le suivi commence par l'étude des prix, il se compose en deux parties :

- La première phase consiste la production à suivre la production à partir du devis quantitatif estimatif jusqu'à la situation en passant par la saisie du planning annuel de production et le flash mensuel
- La deuxième phase concerne le suivi des charges. On commence par établir le budget initial (cou global) du marché qui servira de référence en cours et la fin des travaux. Sur la base du planning annuel de production, on établit le plan annuel des charges qui servira au calcul des ratios en fonction des charges, présentation et dépenses réelles engagées dans le mois.

La saisie et le traitement des productions et charges mensuelles permettra l'édition des documents de suivi et de gestion (rapports de production, comptes d'exploitation, synthèses, tableaux de bord).

2.4. Organisation du chantier

La mise en place et le fonctionnement du chantier supposent une organisation qui puisse permettre la transmission et le traitement de l'information selon un ordre défini par la disposition des structures, présenté dans la figure N⁰.

Les principales composantes de l'organisation de ce système sont définies comme suit:

- Direction (gestion administratives et financière);
- Gestion administratives et financière;
- Gestion technique;
- Approvisionnements
- Production intermédiaires;
- maintenances
- Réalisation de travaux

Les fonctions 1 à 6 sont assurées par les structures qui peuvent avoir un rôle de gestion, de maintenance ou de soutien à la production.

La fonction 7, qui c'est la réalisation proprement dite des travaux du chantier ou plus précisément Numéro de Travaux NT

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Le pôle est identifier par un code alphanumérique et peut regrouper un ou plusieurs NT (chantiers).

La structure est une entité du pôle chargée d'assurer les missions suivantes:

Soutien administratif et financier (caisse, paie, gestion du personnel, moyen généraux, gardiennage) ;

Soutien logistique (approvisionnement, maintenance..);

Soutien technique suivi, topographie mètre, encadrement, maîtrise et conduite de travaux);

Soutien de production ; production intermédiaires réalisation par la centrale à béton, l'atelier de préfabrication, la station de concassage ou de lavage et le poste d'enrobage. Elles fabriquent des matériaux destinés à la mise en œuvre des chantiers.

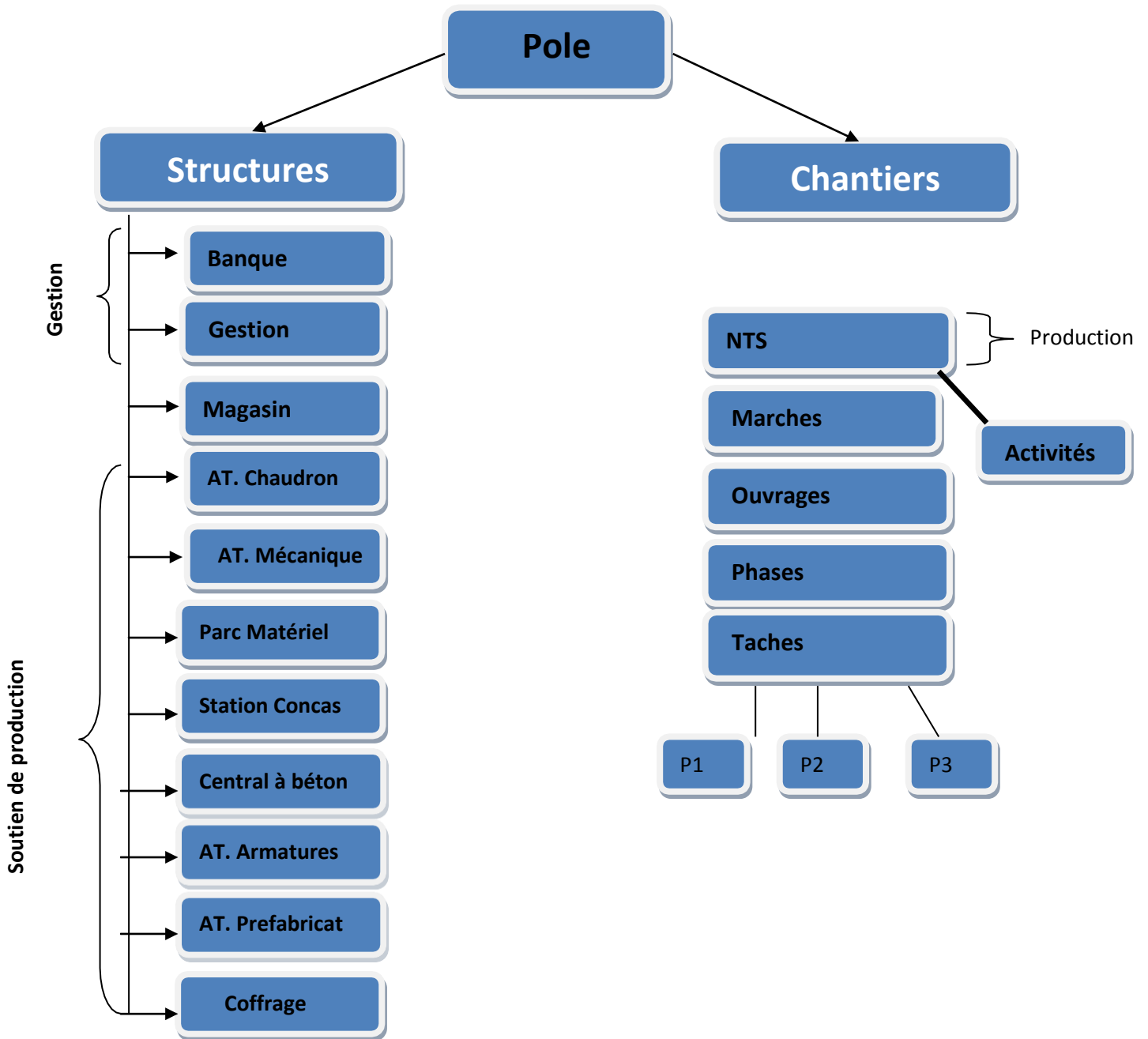
- **Le NT ou chantier**

C'est une entité du pôle directement chargée de la réalisation des ouvrages (du point de vue travaux purs).

Un chantier ou NT (Numéro des travaux) peut concerner un ou plusieurs contrats de réalisation relative à un seul client et dont les travaux se déroulent au même site, le NT est identifié par un code numérique.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Figure N°10 : Organisation du chantier



Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

A partir du mois de septembre l'entreprise demande à tous les chantiers de préparer les budgets prévisionnels de l'année à venir ...(le budget se fait au niveau du chantier (pôle) puis on consolide dans les directions des travaux concernées soit bâtiment, Génie civil, Production intermédiaire et Soutien) ensuite le contrôle de gestion établit un budget global qui est validé (corrigé, augmenté ou diminué selon le cas) par le conseil d'administration.

Suite à la validation, chaque pôle (chantier) envoie son budget signé par le président directeur général à la direction contrôle de gestion pour l'introduction dans le système.

Avant le 5 Février (avant le 5 de chaque mois) la direction du contrôle de gestion reçoit les flashes (production et charges réalisées du mois de janvier soit M-1) de chaque chantier et les introduit dans l'application chantier.

2.5.Suivi de la production par le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions.

Dans le cas de COSIDER Construction nous proposons les indicateurs suivants :

- Indicateur de production par activité;
- Indicateur de main d'œuvre;
- Indicateur des matériaux
- Indicateur des matériels
- Indicateur des frais généraux;
- Indicateur des sous-traitances
- Indicateur total
- Indicateur des résultats par rapport au produit (propre, sous-traitance, et globale).

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6. Suivi mensuel de la production par le tableau de bord

Exemple chantier: pôle G120

Afin de présenter des données précises, l'exercice 2017 du pôle G120 a été pris comme base de travail .Les états de synthèse de l'exercice sont mis en annexes.

Présentation du pôle G120

Montant du marché initial et de 8486658 KDA

ODS N° 01 D4RR7T 12/03/2016 5modifications du dossier d'étude des blocs pédagogiques et salles de conférence) glissement de délai de 5 mois +5mois d'intempérie;

ODS N° 02 de reprise : 12/08/2016 ;

Nouveau montant di marché: 11383625 KDA;

Délai : 28+9mois (37 mois);

Surface construite globale : 115.935,00 m

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.1 Suivi des travaux du pole G 120 pour le mois décembre

Le suivi des travaux du mois de décembre il se compose de:

1	FLASH DE PRODUCTION
2	RECAP MENSUELLE DES HEURES TRAVAILLEES
3	VENTILATION DES HEURES TRAVAILLEES
4	RECAP. SORTIE ATELIER D'ARMATURE
5	RECAP SORTIE ATELIER DE PREFABRICATION
6	RECAP SORTIE ATELIER DE CHAUDRONNERIE
7	RECAP SORTIE CENTRALE A BETON
8	VENTILATION DES BETONS PAR ACTIVITES
9	SORTIES MAGASIN VERS LES STRUCTURES
10	SORTIES MAGASIN VERS LE NT
11	DEPENSES ENGAGEES
12	PRESTATIONS INTER POLES
13	FRAIS DE SOUS TRAITANCE
14	FRAIS DES PRESTATIONS
15	DETTES DE CHANTIER

Ce flash il contient un récolte d'information détaillé sur les charge du mois qui facilite le calcul de la production mensuel permet

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.1.1 flash mensuel de production

Tableau N°06:Flash mensuel de production

INTITULE:

**MOIS
:DECEMBRE
2018**

GLOBAL

POLE : G120

ACTIVITES	U	TRAVAUX CONTRACTUELS		TRAVAUX SUPPLEMENTAIRES		DONT S/T VAL. KDA	DONT PRESTEE VAL. KDA
		QUANTITE	VALEUR KDA	QUANTITE	VALEUR KDA		
TERRASSEMENTS GENERAUX	M³		506,38		79,30		
TERRASSEMENTS PARTICULIERS	M³						
BETON	M³						
COFFRAGE	M²						
FERRAILLAGE	KG						
MACONNERIE	M²		-		-		
ENROBES NOIRS	T						
CHARPENTE METALLIQUE	KG						
FORAGE	ML						
Etudes							
V.R.D			-		983,83		
TRAVAUX DIVERS			1 234,60		2 760,70	56,35	
INSTALLATION ET REPLI							
SECOND OEUVRE	EQUIPEMENTS		-			-	
	CHAUFFAGE CLIMATISATION		8 080,32		39 721,52	47 801,84	
	TRAITEMENTS DE FACADES						
	REVETEMENTS		8 338,68		7 466,47	6 000,53	
	PLOMBERIE - SANITAIRE		1 049,86		0,00	0,00	
	ELECTRICITE		31 418,08		7 397,61	38 615,11	
	ETANCHEITE						
	PEINTURE		1 823,02		845,29	2 668,31	
	FLUIDES MEDICAUX		128,36			128,36	
	FAUX PLAFOND		0,00			0,00	
	TRAVAUX BOIS		648,08		320,00	968,08	
	MENUISERIE METALLIQUE		2 026,80		118,20	118,20	
FERRONNERIE & MENUISERIE ALU		2 806,28		648,42	3 454,70		
VALEURS TOTALES			58 060,46		60 341,34	99 811,47	0,00

Source : réalisé par nous même

Production réalisé pour le mois de decembre= travaux contractuels+travaux souplaimentère-dont soutrai

Production réalisé pour le mois de decembre= 58060,46+60341,34-99811,47

Production réalisé pour le mois de decembre= 18590

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

nous constatons que les valeurs sont très proches entre les travaux contractuels et les travaux supplémentaires

2.6.1.2. ventilations des heures travaillées

Tableau N°07: ventilations des heures travaillées

POLE: G120

**MOIS : DECEMBRE
2018**

HEURES	ACTIVITES	NT:1188	NT:.....	NT:.....
6530,54	TERRASSEMENTS GENERAUX	866,65		
	TERRASSEMENTS PARTICULIERS			
911,65	BETON			
	COFFRAGE			
	FERRAILLAGE			
	MACONNERIE	-		
	ENROBES NOIRS			
	CHARPENTE METALLIQUE			
	FORAGE			
	VRD	519,99		
	TRAVAUX DIVERS (Facturés)	4 703,24		
	TRAVAUX DIVERS (Non Facturés)	693,32		
	INSTALLATIONS ET REPLI			
	SECOND OEUVRE			
7442,19	TOTAL NT	6 783,20		

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.1.3 sorties du magasin vers les structures

Tableau N°08 : Sorties du magasin vers les structure



SORTIES DU MAGASIN VERS LES STRUCTURES

POLE:G120

MOIS :DECEMBRE 2018

DESTINATION	DESIGNATION	U	QTE	VALEUR
GESTION	FOURNITURES DE BUREAU	DA		89 720,00
	MOBILIER	DA		
	EQUIPEMENTS	DA		
	FOURNITURE HYGIENE & SECURITE	DA		41 250,00
	FOURNITURE DIVERSES	DA		704 721,93
INSTALLATION DE CHANTIER	MOBILIER DE BUREAU / LOGEMENT	DA		
	EQUIPEMENTS BUREAU / LOGEMENT	DA		
	MATERIAUX DE CONSTRUCTION	DA		
CHAUDRONNERIE	PROFILES & TOLES METAL	T		
	OUTILLAGE	DA		
ATELIER MECANIQUE	PIECES DE RECHANGE	DA		
	PNEUMATIQUES	DA		
	LUBRIFIANTS	L		
	MATERIAUX DE MAINTENANCE DIVERS	DA		
	OUTILLAGE	DA		20 721,05
PARC	CARBURANTS	L		155 485,65
	OUTILLAGE	DA		
ATELIER DE COFFRAGE	MATERIAUX DE COFFRAGE	M3		
	OUTILLAGE	DA		
STATION DE CONCASSAGE	MATERIAUX DE CONSTRUCTION DIVERS	DA		
	OUTILLAGE	DA		
ATELIER ARMATURES	ARMATURES	T		
	OUTILLAGE	DA		
CENTRALE A BETON	CIMENTS	T		
	SABLE	M3		
	GRAVIERS	M3		
	OUTILLAGE	DA		
POSTE D'ENROBAGE	SABLE	M3		
	GRAVIERS	M3		
	PRODUITS D'ENROBAGE	T		
	OUTILLAGE	DA		
PREFABRICATION	OUTILLAGE	DA		

Source : réalisé par nous même

TOTAL 1 011 898,63

Ce flash porte les charge sortie de magazine vers les structures pendant le mois de décembre

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.1.4. Dépenses engagées

Tableau N°09 : Dépenses engagées

POLE:G120

MOIS : DECEMBRE 2018

CHARGES	NATURE	VALEUR EN DA	NATURE	VALEUR EN DA
FRAIS DU PERSONNEL	FRAIS DE PERS DIVERS	269 565,00	LOCATION EXTERNE MATERIEL	
	RESTAURATION	567 927,50	DIVERS	
FRAIS GENERAUX	EAU, ELECT , GAZ , PTT	44 012,69	EXPERTISE LABO	
	ASSURANCES		PENALITES	
	ASSISTANCE TECHNIQUE		DIVERS	283 800,00
MOBILIER	MOBILIER		F. HYGIENE ET SECURITE	119 000,00
EQUIPEMENTS	FOURNIT BUREAU	106 766,80	FRAIS GESTION DIVERS	
FOURNITURES	EQUIPEMENTS			
MATERIAUX DE CONSTRUCTION	CIMENT T.....	722 325,24	SABLES M3.....	
	GRAVIERS M3.....	670 160,40	BUSES ML.....	
	ARMATURES T		REVETEMENT.	6 132 994,00
	FOURNIT MACONNERIE		MTX CONSTRUC DIVERS	999 600,00
	QUINCAILLERIE	675 836,70		
FRAIS DE MAINTENANCE	PIECES DE RECHANGE		PNEUMATIQUES	
	LUBRIFIANTS		OUTILLAGE	
	REPARATION EXTERNE	184 668,16	MTX MAINT DIVERS	
FRAIS DE MATERIEL	CARBURANTS	245 550,81	LOCATION EXTERNE	53 550,00

Source: réalisé par nous même

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.1.5. Frais de sous- traitance

Tableau N°10 : Frais de sous -traitance

POLE : G120

(Valeur en K.
D.A)

ACTIVITES	NT 1188	NT.....	NT.....
TERRASSEMENTS GENERAUX			
TERRASSEMENTS PARTICULIERS			
BETON			
COFFRAGE			
FERRAILLAGE			
MACONNERIE			
ENROBES NOIRS			
CHARPENTE METALLIQUE			
FORAGE			
ETUDES			
V R D			
TRAVAUX DIVERS	46,96		
INSTALLATION ET REPLI			
EQUIPEMENTS			
CHAUFFAGE CLIMATISATION	24 918,08		
TRAITEMENTS DE FACADES			
REVETEMENTS	6 000,52		
PLOMBERIE - SANITAIRE			
ELECTRICITE	26 827,14		
FLUIDES MEDICAUX	112,38		
ETANCHEITE			
FAUX PLAFONDS			
TRAVAUX BOIS	1 014,00		
PEINTURE/VITRERIE	3 186,11		
TRAVAUX METALLIQUE	120,00		
FERRONNERIE & MENUISERIE ALU	4 268,62		
TOTAL	66 493,81		

SOURCE : réalisé pas nous même

Ce tableau présente les frais de sous-traitance de différente activité du pole G120 pour le mois de décembre

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.1.6 .Dette de chantier

Tableau N°11:Dette de chantier

POLE: G120

MOIS : DECEMBRE 2018

ACTIVITE		MONTANT DES DETTES
PERSONNEL	Cantine Restauration	
	Loyer -Logement	222 360,00
	Autres	
MATERIAUX	ARMATURES ET TREILLIS SOUDES	
	CIMENTS	
	AGREGATS	
	Autres	3 159 655,28
MATERIEL	LOCATION EXTERNE	755 412,00
	Autres	120 785,00
SOUS-TRAITANCE	maçonneries et enduits	13 182 469,12
	GO	
	VRD	
	REVETEMENTS	
	COURANT FAIBLE	
	HVAC	20 000 000,00
	PLOMBERIE SANITAIRE	
	ETANCHEITE	6 623 808,64
	PEINTURE	
	TRAVAUX BOIS+ ALUMINIUM	
	TRAVAUX METALLIQUES	
	TRAVAUX FAUX PLAFOND	14 155 295,51
	Autres	
FRAIS DIVRES DE CHANTIER	Téléphone, Eaux, Electricité, Autres, Labo,	19 000,00
	TOTAL DES DETTES	58 238 785,55
	VISA	DATE

Source : réalisé par nous même

Ce tableau contient ensemble des dettes sur les différentes activités du pole G120 pour le mois de décembre

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.2. Suivi de la production par le tableau de bord

Tableau N^o12 : Tableau de bord de pole G120

		Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc	TOTAL
Propre	P	17 044	19 717	19 613	19 874	16 652	13 680	11 551	9 331	8 169	6 424	8 218	6 066	156 339
	R	20 805	19 848	31 878	20 996	16 775	11 017	13 826	15 326	21 211	28 432	8 587	18 591	227 292
	EC	3 761	131	12 265	1 122	123	-2 663	2 275	5 995	13 042	22 008	369	12 525	70 953
		122%	101%	163%	106%	101%	81%	120%	164%	260%	443%	104%	306%	145%
Prestée	P													
	R			-1 872	-1 808		-1 700	1 550			-7 194		-4 027	-15 050
S/Trait	P	65 366	67 961	93 459	94 306	81 521	63 023	82 481	100 264	144 356	135 026	130 684	115 945	1 174 392
	R	32 397	36 001	39 265	44 362	42 958	40 979	44 300	79 372	79 858	82 721	49 633	99 811	671 657
Globale	P	82 410	87 678	113 072	114 180	98 173	76 703	94 032	109 595	152 525	141 450	138 902	122 011	1 330 731
	R	53 202	55 849	69 271	63 550	59 733	50 296	59 676	94 698	101 069	103 959	58 220	114 375	883 899
MO	P	5 448	6 745	6 985	6 694	5 363	4 703	4 682	3 815	3 845	2 756	3 154	2 629	56 819
	R	7 120	7 664	7 175	6 834	6 026	6 761	7 123	11 148	5 469	8 234	10 482	8 134	92 172
%	TR	34%	39%	24%	36%	36%	73%	46%	73%	26%	39%	122%	56%	43%
MX	P	6 213	6 155	5 871	6 538	6 251	4 660	2 770	2 124	1 513	1 458	1 451	1 323	46 327
	R	10 267	9 661	15 766	10 352	8 613	8 409	7 813	7 908	10 984	20 558	7 215	7 212	124 758
%	TR	49%	49%	53%	54%	51%	90%	51%	52%	52%	97%	84%	50%	59%
MTL	P	3 137	3 427	3 427	3 427	2 754	2 136	1 906	1 796	1 622	1 157	1 157	1 157	27 103
	R	5 143	5 491	5 695	3 959	2 771	2 846	2 929	3 254	4 044	3 796	3 816	4 001	47 745
%	TR	25%	28%	19%	21%	17%	31%	19%	21%	19%	18%	44%	27%	22%
FG	P	168	145	145	145	145	145	138	138	138	130	130	130	1 697
	R	2 772	2 330	2 546	2 794	3 161	2 993	3 094	1 987	2 697	2 889	3 342	3 657	34 263
%	TR	13%	12%	8%	15%	19%	32%	20%	13%	13%	14%	39%	25%	16%
ST	P	55 560	57 766	79 439	80 159	69 293	53 569	70 108	85 224	122 703	114 773	111 084	98 552	998 230
	R	14 363	19 189	23 292	19 956	31 967	29 262	31 593	53 018	65 651	71 295	37 341	66 494	463 422
%	TR	44%	53%	59%	45%	74%	71%	71%	67%	82%	86%	75%	67%	69%
FS	P	9 477	10 083	13 003	13 131	11 290	8 821	10 814	12 603	17 540	16 267	15 974	14 031	153 034
	R	6 118	6 423	7 994	7 335	6 869	5 810	6 839	10 890	11 623	12 063	6 695	13 214	101 874
TOTAL Ch	P	80 003	84 321	108 870	110 094	95 096	74 034	90 418	105 700	147 361	136 541	132 950	117 822	1 283 210
	R	45 783	50 758	62 468	51 229	59 408	56 082	59 392	88 206	100 468	118 836	68 891	102 713	864 234
%	TR	86%	91%	90%	81%	99%	112%	100%	93%	99%	114%	118%	90%	98%
Propre	P	118	978	930	784	224	463	727	385	112	184	1 381	129	6 414
	R	-6 890	-7 581	-4 654	-6 984	-5 725	-12 790	-7 329	-10 734	-4 422	-16 789	-17 255	-10 176	-111 330
%	TR	-33%	-38%	-16%	-36%	-34%	-137%	-48%	-70%	-21%	-79%	-201%	-70%	-52%
S/Trait	P	2 289	2 379	3 272	3 302	2 853	2 206	2 888	3 510	5 052	4 725	4 571	4 059	41 107
	R	14 308	12 672	11 457	19 305	6 051	7 005	7 613	17 226	5 023	1 913	6 584	21 839	130 994
%	TR	44%	35%	29%	44%	14%	17%	17%	22%	6%	2%	13%	22%	20%
Globale		2 407	3 357	4 202	4 086	3 077	2 669	3 614	3 895	5 164	4 909	5 952	4 189	47 521
		7 419	5 091	6 803	12 321	325	-5 786	284	6 492	601	-14 877	-10 671	11 662	19 664
%		14%	9%	10%	19%	1%	-12%	0%	7%	1%	-14%	-18%	10%	2%

Source : réalisé par nous même

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

On constate que le résultat total réalisé du pole G120 est favorable avec un montant de 19664 KDA même si nous remarquons qu'il ya des mois ou le résultat est défavorable a savoir le mois de juin avec un montant de -5786 KDA, mois d'octobre avec un montant de -14877 KDA et le moi novembre avec un montant de -10671 KDA ce qui n'a pas empêché le pole à avoir un résultat annuel positive

2.6.3. Les calculs du tableau de bord de G120

2.6.3.1. Calcul des écarts et le taux de la production

2.6.3.1.1. Calcul des écarts de mois de janvier

Ecart sur la production propre du mois = propre réalisé du mois - propre prévue du mois

Ecart sur la production propre du mois de janvier = 20805-17044

Ecart sur la production propre du mois de janvier = **3761**

Calcul des écarts annuels

Ecart sur production de propre annuel = total du propre réalisé -total du propre prévue

Ecart sur production de propre annuel = 227292-156339

Ecart sur production de propre annuel = **70953**

2.6.3.1.2. Calcul les taux de la production de mois janvier

Taux de la production propre de moi janvier = propre réalisé du moi /propre prévue du mois*100

Taux de la production propre du mois de janvier = 20805/17044*100

Taux de la production propre du mois de janvier = **122%**

Taux de la production propre de l année = propre réalisé total /propre prévue total *100

Taux de la production propre de l'année= 227292/156339*100

Taux de la production propre de l'année= 145%

On utilises le même principe pour le calcul des écarts et les taux de la s/trait et le presté pour l'ensemble des mois.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.3.2. Calculs les taux pour les charges

Taux de main d'œuvre pour la mois de janvier = main d œuvre réalisé /propre réalisé+presté réalisé *100

Taux de MO réalisé du mois de janvier = 7120/20805*100

Taux de la MO réalisé du mois de janvier = 34%

Taux de matériaux pour le mois de janvier = matériaux réalisé /propre réalisé +presté réalisé*100

Taux de MX du mois de janvier =10267/20805*100

Taux de MX du mois de janvier= 49%

Taux de matériels du moi de janvier=matériels réalisé /propre réalisé +presté réalisé*100

Taux de MTL du moi de janvier =5143/20805*100

Taux de MTL du moi de janvier = 25%

Taux des frais généraux du mois de janvier =frais généraux réalisé /(propre réalisé +presté réalise) *100

Taux des FG du mois de janvier =2772/20805*100

Taux des FG du mois de janvier = 13%

Taux de la sous-traitance du mois de janvier =frais sous-traitance réalisé /pro soustraite réalisé*100

Taux de la sous-traitance du mois de janvier = 14363/32397*100

Taux de la sous-traitance du mois de janvier = **44%**

Taux total du mois de janvier =charge total du mois /production total du mois*100

Taux total du mois de janvier = 45783/53202*100

Taux total du mois de janvier = **86%**

2.6.3.3. Calculs les résultats réalisé pour le mois de janvier

Résultat propre réalisé pour le moi de janvier = production propre réalisé -charge réalisé (MO, MX, MTL, FG)

Résultat propre réalisé pour le moi de janvier =20805-(7120+10267+5143+2772)

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Résultat propre réalisé pour le moi de janvier = **-6890**

Résultat de s/trait réalisé pour le mois de janvier = production sous traité réalisé- charges de sous traité + les frais

Résultat de s/trait réalisé pour le mois de janvier = $32397 - (14363 + 6118)$

Résultat de s/trait réalisé pour le mois de janvier = **14308**

Résultat total réalisé du mois janvier = production total réalisé -charge total réalisé

résultat total du mois janvier = $53202 - 45783$

résultat total du mois janvier = **7419**

2.6.3.4. Calculs des taux de résultat

Taux de résultat propre réalisé pour le mois de janvier = résultat propre réalisé / (production propre réalisé + production presté réalisé) * 100

taux de résultat propre réalisé pour le mois de janvier = $-6890 / 20805 * 100$

taux de résultat propre réalisé pour le mois de janvier = **-33%**

Taux de résultat sous traité réalisé pour le mois de janvier = résultat sous traité réalisé / production sous traité * 100

Taux de résultat sous traité réalisé pour le mois de janvier = $14308 / 32397 * 100$

Taux de résultat sous traité réalisé pour le mois de janvier = **44%**

Taux de résultat globale réalisé pour le mois de janvier = résultat globale réalisé / production globale réalisé

Taux de résultat globale réalisé pour le mois de janvier = $7419 / 53202$

Taux de résultat globale réalisé pour le mois de janvier = **14%**

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Tableau N° 13 : Définition des principaux indicateurs de résultat

Les indicateurs	Formules
Indicateurs de production par activité	$\frac{\textit{Productionpropre}}{\textit{Productionglobale}} \times 100$ $\frac{\textit{Productionprestée}}{\textit{Productionglobale}} \times 100$ $\frac{\textit{Productionsoustraitee}}{\textit{Productionglobale}} \times 100$
Indicateur de main d'œuvre	$\frac{\textit{maind'oeuvre}}{\textit{Propropre} + \textit{prestée}} \times 100$
Indicateur des matériaux	$\frac{\textit{matériaux}}{\textit{Propropre} + \textit{prestée}} \times 100$
Indicateur de matériels	$\frac{\textit{materiel}}{\textit{Propropre} + \textit{prestée}} \times 100$
Indicateur des frais généraux	$\frac{\textit{fraisgénéraux}}{\textit{Propropre} + \textit{prestée}} \times 100$
Indicateur de sous-traitance	$\frac{\textit{fraisous - traitance}}{\textit{Prosoustraité}} \times 100$
Indicateur total	$\frac{\textit{chargetotale}}{\textit{Productiontotal}} \times 100$
Indicateur des résultats par rapport au produit (propre, sous-traitance et globale)	$\frac{\textit{resultatpropre}}{\textit{Propropre} + \textit{prestée}} \times 100$ $\frac{\textit{resultatS/T}}{\textit{ProductionS/T}} \times 100$ $\frac{\textit{resultatglobale}}{\textit{Productionglobale}} \times 100$

Source : document interne de l'entreprise

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

2.6.4. Calculs des Ecart

On constate qu'il y a trois types d'écarts au niveau de COSIDER Construction

- **Ecart sur budget** : l'écart sur budget constate la différence de coûts entre les charges réelles d'une section et le budget alloué à cette section pour le niveau d'activité réelle.
- **Ecart sur activité** : Il est dû à une différence entre le budget prévu pour l'activité réelle constaté et le coût préétabli correspondant à la même activité.
- **Ecart sur rendement** : C'est la différence entre le nombre d'unités d'œuvre réellement employé pour la production et le nombre d'unités d'œuvre qui aurait dû être consommé. Cette différence est évaluée au coût préétabli.

Dans le cas du pôle G118, on constate les écarts suivants :

Ecart sur budget :

Tableau N°14 : écart sur budget

Ecart sur budget EXE 2016 (KDA)		
Propre	Prèvu	460236
	Realisé	877118
	Ecart	416882
	%	191%
Sous- Traitance	Prèvu	2428115
	Réalisé	32181141
	Ecart	970026
	%	133%

$$\text{Ecart} = \text{Réalisé} - \text{Prèvu}$$

Pour calculé le pourcentage de l'écart : $\text{écart \%} = (\text{réalisé} - \text{prèvu}) / \text{prèvu} \times 100$

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

✓ **Propre**

Ecart sur budget = 877118 – 460236 = 416882

$(877118 - 460236) / 460236 \times 100 = 90,58\%$

✓ **Sous-traitance**

Ecart sur budget = 32181141- 2428115 = 970026

$(32181141 - 2428115) / 2428115 \times 100 = 39,94\%$

Les écarts sur budget constatés dans notre cas sont positifs ce qui signifie qu'on a fait mieux qu'on ne l'espérait, on a réalisé plus qu'on a prévu. Dans le propre on a prévu de faire 460236 KDA a la fin on a réalisé 877118 KDA, ce qui donne un écart de 416882 KDA, donc on a réalisé 416882KDA de plus a ce qu'on a prévue

Ecart sur activité :

Tableau N°15 : écart sur activité

Ecart sur activité Pole G118 (KDA)

J a n v i e r			TerrGx	Terr Part	Béton	Coffrage	Ferrailla ge	Maçonner ie
	Qté	P	0	2 951	347	1 761	28 161	0
	R	2 029	619	720	2 540	62 944	130	
	%		21%	207%	144%	224%		
Valeur	P	0	762	9 197	2 244	2 286	0	
	R	1 218	495	16 939	3 049	7 553	2 168	
	%		65%	184%	136%	330%		
F é v r i e r	Qté	P	0	624	230	1 122	18 596	0
	R	7 586	701	609	1 789	75 236	2 168	
	%		112%	265%	159%	405%		
Valeur	P	0	403	5 573	1 423	2 294	15 269	
	R	6 069	561	12 507	2 147	9 028	3 850	
	%		139%	224%	151%	394%	25%	

Source : réalisé par nous- même

L'écart sur l'activité entre le prévu et le réalisé en terme de quantité et de valeur n'est pas favorable.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

En termes de quantité l'activité qui domine principalement est le ferrailage 62944 M² soit 123,5% par rapport au prévu en mois de janvier et 304,5% en mois de février ; c'est une progression linéaire.

En ce qui concerne les autres activités en mois de janvier :

- Terrassement réalisé est de 42,25% par rapport à ce qui était prévu ;
- Béton réalisé est de 93,9% soit le double de ce qui a été prévu ;
- Coffrage réalisé est de 44,2% par rapport au prévu.

En terme de valeur en mois de janvier, l'activité qui domine le plus est toujours le ferrailage avec 7553 KDA soit 230,4% par rapport au prévu en mois de janvier et 293,5% en mois de février ; c'est une progression continue.

Les autres en termes de valeur :

- Terrassement réalisé est de 995 KDA soit 30,57% par rapport au prévu et 39,20% en mois de février ;
- Béton réalisé est de 7742 KDA soit 84,1% par rapport au prévu et 124% en mois de février ;
- Coffrage réalisé est de 805 KDA soit 35,8%% par rapport au prévu et 50,9% en mois de février.

Nous constatons que tous les écarts sont important entre le réalisé et le prévu .donc l'entreprise doit revoir ses méthodes de prévision qui ne sont pas en phase avec les réalisé. Ou bien veiller à l'utilisation rationnelle des ressources et moyens.

Chapitre IV : Le contrôle de gestion de COSIDER construction

Conclusion de chapitre

Aujourd'hui, la filiale COSIDER construction a toutes les potentialités matérielles et humaines pour être l'axe de développement sur le territoire national ,cela passe par un développement basé sur une grande cohérence et une meilleure visibilité dans la politique du secteur des travaux publics de façon à éviter l'instabilité politique ,juridique et sociale.

Dans un tel contexte, les outils d'aide à la décision et notamment les outils de diagnostic stratégique deviennent encore plus importants pour connaître sa position sur le marché et avoir les éléments nécessaire pour pouvoir élaborer une orientation stratégique cohérente avec les besoins de l'entreprise qui permettra d'accroître sa part de marché.

Afin de maintenir et renforcer son positionnement, la filiale COSIDER construction se doit mettre en place un plan d'action stratégique.

Elaboration d'une politique commerciale;

Elaboration d'un plan média et hors média afin de développer sa communication interne et externe;

Mettre en place des indicateurs de performances.

Pour conclure, la stratégie de développement, apparait comme la solution immédiate à adopter, nous l'avons constaté lors de nos recherches en étudiant la place qu'occupe la filiale COSIDER construction à l'échelle nationale.

Références bibliographiques

Ouvrages

1. **BOISSELIER Patrick**, contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert ,paris,1999
2. **Bernard Augé, Gérard Naro**, « Mini manuel du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2011.
3. **Claude ALAZARD, Sabine SPARI**, « DCG 11 contrôle de gestion », 2^e édition DUNOD, Paris, 2006.
4. **Courtot Hervé**, « La gestion des risques dans les projets », édition Economica, Paris, 1998.
5. **Georges Langlois, Carole Bonnier, Michel Bringer**, « Contrôle de gestion : manuel », édition FOUCHER, Paris, 2004.
6. **GUEDJ Norbert**, le contrôle de gestion 3ème Edition d'organisation ,paris ,2000
7. **Georges Langlois**, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^e édition PEARSON Education, Paris, 2006
8. **Henri Bouquin**, « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », édition EDICEF/AUPELF, Paris, 1992
9. **Hélène Löning et al.**, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3e édition DUNOD, Paris, 2008.
10. **Ivan Chvidchenko, Jean Chevallier**, « Conduite et gestion de projets : principes pour petits et grands projets », édition Cépaduès, Toulouse, 1994.
11. **Jean-Yves Moine**, « Le grand livre de la gestion de projet », édition AFNOR, Paris, 2013.
12. **J. de Guerny, J.C. Guiriec**, « principes et pratique de gestion prévisionnelle », 3^e édition Delmas, Paris, 1976 alphabétique
13. **Marie-Noëlle et al.**, « Le grand livre du contrôle de gestion », édition EYROLLES, Paris, 2013.
14. **Michel GERVAIS**, « contrôle de gestion », 9^e édition ECONOMICA, Paris, 2009
15. **Monique Bélanger, Micheline Declerck**, « Le management de projets en fiches pratiques », édition L'Hamattan, Paris, 2012.

Articles et rapports

Jérôme Méric, « Processus de contrôle et organisation par projets : une étude de cas », *Recherches en Sciences de Gestion* 2011/5 (N° 86), p. 105-124.

Liste des tableaux

tableaux	Désignation	Pages
Tableau N°01	L'écart sur les ventes	Page 44
Tableau N°02	Le budget flexible de l'atelier	Page 55
Tableau N°03	Evolutions et structure des effectifs (2014-2016)	Page 77
Tableau N°04	Evolutions des effectifs par collectifs	Page 78
Tableau N°05	Evolutions par âge	Page 79
Tableau N°06	Flash mensuel de production	Page 90
Tableau N°07	Ventilations des heurs travaillees	Page 91
Tableau N°08	Sorties du magasin vers les structures	Page 92
Tableau N°09	Dépenses engagées	Page 93
Tableau N°10	Frais de sous -traitance	Page 94
Tableau N°11	Dettes de chantier	Page 95
Tableau N°12	Tableau de bord de pole G120	Page 96
Tableau N°13	Définition des principaux indicateurs de résultat	Page 99
Tableau N°14	Ecart sur budget	Page 100
Tableau N°15	Ecart sur activité	Page 101

Liste des annexes

Annexe N⁰01 : Planning annuel de production (travaux)

Annexe N⁰02 : Réalisation de COSIDER Construction

Annexe N⁰03 : Planning annuel de production (dont production prestée)

Annexe N⁰04 : Planning annuel des charges de production (couts directs du chantier)

Annexe N⁰05 : Planning annuel du matériel

Annexe N⁰06 : Planning annuel des matériaux

Annexe N⁰07 : Planning annuel du personnel

Annexe N⁰08 : Budget trésorerie

TABLE DE MATIERE

REMERCIEMENTS

DEDICACES

LISTE DES ABREVIATIONS

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	01
CHAPITRE I : PRESENTATION DU CONTROLE DE GESTION ET L'ORGANISATION DES PROJETS	05
Introduction	05
SECTION 01 : LE CONTROLE DE GESTION.....	05
1.1. La notion de contrôle.....	06
1.2. Définition du contrôle de gestion	07
1.3. Le contrôle de gestion comme processus	08
1.4. Objectifs du contrôle de gestion.....	10
1.5. Métier du contrôleur de gestion	12
1.5.1. Attribution classique de contrôleur de gestion.....	12
1.5.2. Rôle novateur de contrôleur de gestion	12
SECTION 02 : LE CONTROLE DES PROJETS	
2.1. Le concept de projet.....	13
2.2. Caractérisation des projets.....	14
2.3. Le triangle d'or du projet	15
2.3.1. Le respect de la performance.....	15
2.3.2. Le respect des coûts.....	16
2.3.3. Le respect des délais.....	16
2.4. La gestion du cycle de projet	16
2.5. Le contrôle de gestion par projet.....	18
2.5.1. L'organisation par projet.....	18
2.5.2. la mise en œuvre de projet.....	19

2.5.2.1. La définition de la cible et des tâches à accomplir	19
2.5.2.2. L'organisation du projet	19
2.5.2.3. L'estimation des charges	20
2.5.2.4. La gestion des risques.....	20
2.5.3. La maîtrise de l'exécution du projet	21
2.5.3.1. La gestion des changements.....	21
2.5.3.2. La gestion des délais	22
2.5.3.3. La gestion des coûts	22
2.5.4. La maîtrise de la clôture du projet	23
Conclusion.....	24
CHAPITRE II : LE SYSTEME BUDGETAIRE	
Introduction	25
SECTION 01 : LE BUDGET DE VENTE	
26	
1.1 . La nature du système budgétaire	26
1.1.1. Définition du budget.....	26
1.1.2. Les principes de base du système budgétaire.....	26
1.2. Procédure d'élaboration des budgets	27
1.3. La prévision des ventes	30
1.3.1. La prévision de l'année à budgéter	30
1.3.1.1. Des règles générales	30
1.3.2. Les techniques de prévisions	32
1.3.2.1. Les méthodes extrapolatives endogènes	32
1.3.2.2. Les méthodes extrapolatives exogènes	33
1.3.2.3. Les méthodes qualitatives dites futuristes	33

1.4. L'ajustement des prévisions	34
1.5. budgétisation de vente	36
SECTION 02 : LES MECANISMES DU CONTROLE BUDGETAIRE	38
2.1. Le contrôle budgétaire.....	38
2.2. Objectifs du contrôle budgétaire	38
2.3. La constatation des écarts budgétaire	38
2.3.1. Caractéristiques des écarts constatés	39
2.3.1.1. Propriétés d'un écart pertinent	39
2.3.1.2. Moment de saisie des valeurs réalisées	40
2.4. La procédure de constat	41
2.5. Mise en œuvre des actions correctives	43
2.5.1. Choix des écarts significatifs.....	43
2.5.1.1. Principe de détermination des écarts significatifs	43
2.5.1.2. Horizons de référence de l'analyse	45
2.5.1.2.1. Chiffrage du cumul des périodes écoulées.....	46
2.5.1.2.2. Chiffrage des mésestimations budgétaires annuelles	46
2.5.2. Nature et caractéristiques de l'action corrective	46
2.5.2.1. Nature de l'action corrective	46
2.5.2.2. Caractéristiques d'une bonne action corrective.....	47
Conclusion.....	48
 CHAPITRE III : LA MAITRISE DE L'ACTION PAR LE TABLEAU DE BORD DE GESTION	
Introduction	49
SECTION 01 : BUDGET DE LA PRODUCTION	49

1.1. Définition du budget de production	50
1.2. La budgétisation de la production	50
1.2.1. La ventilation du programme de production global	50
1.2.1.1. Par atelier ou par service	50
1.2.1.2. Par période	51
1.2.2. La valorisation du programme de production	51
1.2.2.1. Détermination du prix des matières consommées.....	51
1.2.2.2. Prévision des taux de salaire de la main-d'œuvre directe	52
1.2.2.3. Calcul de la dose standard d'amortissement par produit fabriqué.....	53
1.2.2.4. Prévision des frais indirects de production	53
SECTION 02 : CONCEPTION ET ROLE DU TABLEAU DE BORD DE GESTION.	56
2.1. Définition du tableau e bord.....	56
2.2. Le rôle du tableau de bord.....	57
2.3. Avantages et condition de réussite d'un tableau de bord.....	58
2.3.1. Les avantages du tableau de bord.....	58
2.3.2. Les conditions de réussite	58
2.4. Objectif et limites du tableau de bord	58
2.4.1. les objectifs du tableau de bord	58
2.4.2. les limites du tableau	59
2.5. les outils du tableau de bord.....	60
2.5.1. Les valeurs brutes et les écarts	60
2.5.2. Les ratios	60
2.5.3. Les graphiques.....	61
2.5.4. Les tableaux.....	61
2.5.5. Les clignotants.....	61
Conclusion	62
CHAPITRE IV : LE CONTROLE DE GESTION DE « COSIDER CONSTRUCTION »	
Introduction.....	63

SECTION 01 : PRESENTATION DE COSIDER GROUPE ET DE COSIDER CONSTRUCTION	63
1.1. Présentation de COSIDER groupe	63
1.1.1. Historique du groupe COSIDER.....	63
1.1.2. Organigramme du groupe COSIDER	65
1.1.3. Filiales du groupe COSIDER.....	66
1.1.4. Stratégie du groupe COSIDER	68
1.1.5. Différentes activités de COSIDER.....	69
1.2. Présentations de COSIDER construction.....	71
1.2.1. Missions	71
1.2.2 . Principales activités.....	71
1.2.3. Les principaux contrats conclus	72
1.2.4. Les principaux client	73
1.2.5. Réalisation en cours	74
1.2.6. Objectifs stratégiques	74
1.2.7. Structure organisationnelle.....	75
SECTION 02 : EVALUATION DE L'ACTIVITE DE PRODUCTION	80
2.1. Présentation du contrôle de gestion au niveau de COSIDER Construction.....	80
2.2. Mission et attributions du contrôleur de gestion au niveau de COSIDER	80
2.3. Illustration du contrôle de gestion au sein de COSIDER Construction	83
2.4. Organisation de chantier.....	84
2.5. Suivi de la production par le tableau de bord de gestion.....	87
2.6. Suivi mensuel des travaux du pole G 120 mois de décembre	88
2.6.1.Suivi mensuel de la production par le tableau de bord.....	89
2.6.2. Suivi de la production par le tableau de bord.....	96
2.6.3.Les Calculs du tableau de bord de G120.....	97
2.6.3.1.Calcul des écart et le taux de la production	97
2.6.3.1.1.Calcul des écart de mois de janvier	97
2.6.3.1.2.Calcul les taux de la production de mois janvier	97
2.6.3.2.Calculs les taux pour les charges	97

2.6.3.3.Calculs les résultats réalisé pour le mois de janvier.....	98
2.6.3.4.Calculs des taux de résultat.....	98
2.6.4.Calculs des Ecart	100
Conclusion.....	104
CONCLUSION GENERALE	105

BIBLIOGRAPHIE.

LES LISTES DES TABLEAUX.

LES LISTES DES ILLUSTRATIONS.

ANNEXES.

TABLES DES MATIERES.

Résumé du mémoire Master 2 (en français et anglais)

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

Thème : Contrôle de gestion d'une entreprise organisée en mode projet

- **En français**

Le **contrôle de gestion** est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.

Le contrôle de gestion pense, propose et élabore des outils de gestion au service du management de l'organisation. Il permet de procéder à des évaluations de la performance, c'est-à-dire de l'efficacité, de l'efficacités, des synergies, des gains de productivité et de la flexibilité. Si l'appréciation de la rentabilité reste généralement du ressort de l'analyse financière et des investisseurs (hedge funds, asset manager, OPCVM, petits porteurs, private equity, fonds souverains...) certaines approches telles que le tableau de bord prospectif (*balanced scorecard*) permettent d'anticiper son évolution future au regard des performances passées.

Le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure, la gestion et l'analyse de l'activité d'une organisation. Des indicateurs seront suivis (mesurés) ainsi que l'écart de la situation (réelle) avec le but visé (valeur cible, budget à respecter). Il s'agit d'un *contrôle* non seulement au sens de vérification (évaluation), mais aussi au sens de pilotage (conduite), même si cette notion est porteuse d'une vision idéologique parfois critiquée (ou approuvée). Le credo discutable du contrôle de gestion est qu'*on ne pilote que ce que l'on mesure*, ou dit autrement "ce qui n'est pas mesuré ne peut être géré". La mesure est donc capitale car elle permet le contrôle de la (bonne) gestion.

Afin d'améliorer le niveau d'intégration et la structure de l'organisation, le contrôle de gestion est parfois (souvent) aidé d'un progiciel de gestion intégré (PGI, ou *Enterprise Resource Planning*). Sur ce système d'information de gestion le contrôleur de gestion puise selon ses besoins dans la comptabilité analytique, la comptabilité générale, la GPAO (Gestion de Production Assistée par Ordinateur), l'administration des ventes et les différents services: achats, production, reprographie... Les PGI représentent cependant des solutions lourdes et souvent difficilement maniables de telle sorte que des outils périphériques s'avèrent nécessaires bien que coûteux (outils d'informatique décisionnelle, de calcul de coûts, de tableaux de bord, web applications).

Le contrôleur est souvent issu d'une formation qui lui permet de mettre en adéquation les objectifs et les moyens grâce à une formation technique mais aussi généraliste. Il a suivi en général une formation de type École de Commerce ou Master Contrôle de gestion en université. De nombreuses universités françaises proposent ce type

de formation. Il bénéficie au sein de l'entreprise d'une position charnière lui permettant de communiquer avec les services chargés du contrôle de la gestion des moyens, des performances et des objectifs.

Piloter un projet, ce n'est pas uniquement mesurer les écarts au prévu. Il est sûr qu'il est important de mesurer l'avancement réel par rapport aux prévisions. Tout comme de suivre la consommation des ressources et des budgets, là encore en regard des prévisions.

Mais ce n'est pas suffisant pour bien piloter le projet. Le suivi n'est qu'un constat qui ne permet pas d'anticiper les dérives. De toutes façons, lorsque l'écart est nettement perceptible, il est déjà trop tard.

Le chef de projet aura tout intérêt à prendre le temps de se bâtir un tableau de bord projet spécifique. Ce tableau de bord, défini selon des objectifs bien précis, comportera les indicateurs de performance clés indispensables pour se placer en situation d'anticiper dans une démarche de progrès continu.

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc.

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

La gestion budgétaire permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

Le tableau de bord fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

- **En anglais**

Management control is the activity aimed at controlling the reasonable conduct of an organization by anticipating events and adapting to changes, defining objectives, setting up means, comparing past performance and futures and goals, by correcting objectives and means.

Management control thinks, proposes and develops management tools for the management of the organization. It allows for performance evaluations, efficiency, effectiveness, synergies, productivity gains and flexibility. If the assessment of profitability generally remains the responsibility of the financial analysis and investors (hedge funds, asset manager, UCITS, small investors, private equity, sovereign funds ...) some approaches such as the balanced scorecard) make it possible to anticipate its future evolution in the light of past performance.

Management control enables the control, measurement, management and analysis of an organization's activity. Indicators will be monitored (measured) as well as the difference between the (real) situation and the goal (target value, budget to be respected). It is a control not only in the sense of verification (evaluation), but also in the direction of steering (driving), even if this notion carries an ideological vision sometimes criticized (or approved). The questionable creed of management control is that we pilot only what we measure, or otherwise say, "what is not measured can not be managed". The measure is therefore crucial because it allows the control of (good) management.

In order to improve the level of integration and organizational structure, management control is sometimes (often) assisted by an ERP (Enterprise Resource Planning). On this management information system, the management controller draws according to his needs in cost accounting, general accounting, CAPM (Computer Aided Production Management), sales administration and the various services: purchasing, production, reprography ... PGIs are, however, heavy solutions that are often difficult to manage, so that peripheral tools are necessary, albeit costly (business intelligence tools, costing tools, dashboards, web applications).

The controller often comes from a training that allows him to match the objectives and means through technical training but also general. He generally followed a training of the type School of Commerce or Master Management Control in university. Many French universities offer this type of training. It benefits the company from a pivotal position allowing it to communicate with the departments responsible for controlling the management of resources, performance and objectives.

To manage a project is not only to measure the deviations from the forecast. It is clear that it is important to measure the actual progress against the forecasts. Just like tracking the consumption of resources and budgets, again compared to forecasts. But that's not enough to drive the project well. The follow-up is only a report which does not make it possible to anticipate the excesses. In any case, when the gap is clearly noticeable, it is already too late.

The project manager will be interested in taking the time to build a specific project dashboard. This scorecard, defined according to specific objectives, will include key performance indicators that are essential to be in a position to anticipate in a process of continuous improvement.

The management control of the company is the control of its conduct by striving to anticipate the events to be prepared with his team and adapt to a changing structure. The place of this management control function depends on the size, status and specificity of each company. In large companies management control is linked either to senior management or to the finance department. On the other hand, in SMEs it is the accountant or the manager who executes the control techniques. In order to control the company's performance, it is essential to focus on the close relationship between management control and the different departments of the company, such as the strategy function, the marketing function, and so on.

The management control in collaboration with these different departments of the company helps to clarify the various aspects of the performance of the company, it shows that it is a transverse function of support.

The management control uses many tools helping to measure the performance of the company, among these tools we quote:

Budget management allows the organization of the business in responsibility centers for calculating the performance of the manager responsible, while defining transfer prices that allow the respect of the efficiency of the company and the control and the evaluation of the efficiency of each center for evaluating the overall performance of the company.

The dashboard provides a set of quantitative and qualitative information needed to drive business performance through its important role as an element of control, dialogue, communication and decision support.