

Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise

• SOMMAIRE

-
- [Introduction générale :](#)
- [Partie théorique](#)
 - [Sous-partie 1 : L'approche conceptuelle de contrôle de gestion](#)
- [Chapitre 1 : Les concepts clés de contrôle de gestion](#)
 - [Section 1 : Définition et mission de contrôle de gestion](#)
 - [Paragraphe1 : L'évolution de la conception de contrôle de gestion](#)
 - [Paragraphe2 : Mission et Rôle du Contrôle de Gestion](#)
 - [Section 2 : Rôles du contrôleur de gestion](#)
 - [Paragraphe1 : Métier du contrôleur de gestion](#)
 - [Paragraphe2 : Qualité du contrôleur de gestion](#)
- [Chapitre2 : L'organisation du contrôle de gestion](#)
 - [Section 1 : L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise](#)
 - [Paragraphe1 : Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises](#)
 - [Paragraphe2 : La mise en place du contrôle de gestion](#)
 - [Section 2 : Champs d'application du contrôle de gestion](#)
 - [Paragraphe1 : le contrôle de gestion et stratégie](#)
 - [Paragraphe2 : le contrôle de gestion et marketing](#)
 - [Paragraphe3 : le contrôle de gestion et finance](#)
 - [Paragraphe4 : le contrôle de gestion et GRH](#)
 - [Sous-partie 2 : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise.](#)
- [Chapitre 1 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise](#)
 - [Section 1 : Le concept de la performance](#)
 - [Paragraphe1 : la définition de la performance](#)
 - [Paragraphe2 : Analyse de la performance d'un processus](#)
 - [Section 2 : Typologie de la performance](#)
 - [Paragraphe 1 : La performance organisationnelle](#)
 - [Paragraphe 2 : La performance stratégique et la performance concurrentielle](#)
 - [Paragraphe 3 : La performance humaine](#)
 - [Section 3 : les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance](#)
 - [Paragraphe 1 : les réponses utilisables dans tous les contextes](#)
 - [Paragraphe 2 : Les réponses face aux tendances récentes](#)
- [Chapitre 2 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise](#)
 - [Section 1 : La méthode de calcul des coûts](#)

- [Paragraphe 1 : la méthode des centres d'analyse](#)
- [Paragraphe 2: La méthode ABC \(Activity based costing\)](#)
- [Paragraphe 3: L'imputation rationnelle des charges fixes](#)
- [Section2 : La gestion budgétaire](#)
 - [Paragraphe1 : les centres de responsabilité](#)
 - [Paragraphe2 : la détermination des prix de cession internes](#)
- [Section 3 : Le Tableau de Bord](#)
 - [Paragraphe 1 : Définition et rôles de Tableau de Bord](#)
 - [Paragraphe 2 : les instruments du tableau de bord](#)
 - [Paragraphe 3 : Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises](#)
- [Partie Pratique](#)
 - [Rapport et Analyse :](#)
- [Conclusion Générale :](#)

Introduction générale :

I- Le contexte et l'intérêt de recherche :

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. 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.

Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des couts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marchés, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la comptabilité avec deux composantes générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc.

II- Problématique :

L'hypothèse qui fond notre recherche est que la faible efficacité de contrôle de gestion constitue un obstacle et un facteur de blocage du développement de la gestion des différentes fonctions au sein de l'entreprise et par conséquent frein de performance.

Notre problématique s'articule autour des questions suivantes :

Quel est le rôle et la place de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise industrielle ?

Quels sont les outils, méthodes et modèles de contrôle de gestion qu'il faut mettre en oeuvre dans le plan théorique qui sont au service des dirigeants et comment s'organisent et fonctionnent pour aboutir à une performance des entreprises industrielles ?

III - Les axes de recherche :

Histoire et concepts clé de contrôle de gestion.

Relation entre contrôle de gestion et les différentes fonctions au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion au service de la performance.

Partie théorique

Sous-partie 1 : L'approche conceptuelle de contrôle de gestion

Chapitre 1 : Les concepts clés de contrôle de gestion

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de faire comprendre le concept de cette discipline de gestion ensuite de mettre l'accent sur le rôle du contrôleur de gestion.

Section 1 : Définition et mission de contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution (paragraphe 1), sa mission et son rôle (paragraphe 2) et enfin ses concepts clés associés (paragraphe 3).

Paragraphe1 : L'évolution de la conception de contrôle de gestion

1.1- Evolution du concept contrôle de gestion

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

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

@ Une mesure financière de la performance : L'utilisation des ratios ROI (return on investissement) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce ratio, on définit un taux de rejet en deçà de lequel aucun projet d'investissement n'est retenu et on définit un taux minimal qui permet d'évaluer la performance de différentes centres de responsabilité^{1(*)}.

@ Existence de centres de responsabilité : Pour que les objectifs de l'organisation soit atteints à travers l'action des unités décentralisées, il convient non pas d'exercer un contrôle tatillon de leurs tâches quotidiennes mais de leur déléguer l'autorité de gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis. Cette délégation d'autorité nécessite d'organiser l'entreprise en centre de responsabilité.

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

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

- La prévision qui débouche sur la planification des objectifs et des moyens à chaque niveau de responsabilité
- Les réalisations qui sont mesurées à intervalles réguliers, et confrontées à la prévision afin de mettre en évidence des écarts.
- Les mesures correctives qui découlent de l'analyse des écarts.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître que Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé »³⁽⁴⁾. Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

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

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
· Surveiller	· Motiver
· Programmer	· Orienter
· A posteriori	· A priori
· Passif	· Actif
· Méfiance	· Confiance
· Exécutants	· Décideurs
· Subalternes	· Collègues
· Directif	· Participatif
· Flux descendant	· Flux ascendant
· Indicateurs financiers	· Indicateurs physiques

· Normes internes	· Cibles externes
· Système fermé	· Système ouvert
· Plus opérationnel	· Plus stratégique
· Activité de transformation	· Activité de cycle de vie

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

1.2- Définition de contrôle de gestion.

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

A) définition du concept contrôle / gestion.

Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance »^{4(*)}.

B) Les définitions retenues par quelques auteurs :

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite parmi : R. N. Anthony ; A. Khemakhem ; H. Bouquin.

v La définition de R. N. Anthony :

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

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

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à

travers l'action d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

v La définition de A. Khemakhem :

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

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

v La définition de H. Bouquin :

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

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

Paragraphe 2 : Mission et Rôle du Contrôle de Gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.

- au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en oeuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

- au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.

- au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Paragraphe3 : les concepts clés associés au contrôle de gestion.

Dans ce paragraphe, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

3.1 - Le contrôle organisationnel :

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »^{9(*)}.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnel et opérationnel) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

ü la planification.

ü la fixation des règles et des procédures.

ü l'évaluation des résultats et de la performance.

3.2 - Le contrôle interne :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un coté, d'assurer la protection, la

sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »^{10(*)}. (Ordre des experts-comptables et comptables agréés 'OECCA', 1977).

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles :

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> · Protection du patrimoine · Qualité de l'information · Amélioration des performances · Application des instructions de direction 	<ul style="list-style-type: none"> · Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation · Vérifier si les objectifs fixés sont atteints · Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	<ul style="list-style-type: none"> · Budgets : élaboration · Etats budgétaires par centre de coût ou de profit · Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12.

3.3 - Audit interne:

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »^{11(*)}.

L'audit doit permettre de :

-mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant.

-mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

Section 2 : Rôles du contrôleur de gestion

Le métier du contrôleur de gestion (paragraphe 1) consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique nécessaire pour exercer son métier.

Paragraphe1 : Métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans une grande entreprise, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés (Contrôleur de gestion industriel, commercial, budgétaire) et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion. En PME, le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions (comptables, financières, administratives).

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit ^{12(☺)}:

ü Concilier l'idéal et le possible, s'il importe de disposer d'un système d'information suffisamment précis, il convient cependant de ne pas multiplier à l' infini le nombre de variables à prendre en compte, trop d'information tue l'information.

ü Définir les procédures qui associent des qualités de présentation et de clarté. En effet le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que ces procédures seront utilisées par des responsables opérationnels n'ayant pas les mêmes compétences que lui.

ü Garantir en partie la rationalité de la démarche suivie pour prendre les décisions, à défaut de pouvoir maîtriser absolument la rationalité des choix effectués.

ü Informer et former les responsables de l'intérêt de contrôle de gestion, tout en leur fournissant les moyens de l'utiliser effectivement. Il doit faire en sorte que ces responsables respectent les procédures établies : remplir les formulaires dans les délais requis, faire circuler les données, tenir compte des contraintes de codage.

ü Inciter les responsables à jouer véritablement le jeu : s'impliquant -ils réellement dans l'établissement des prévisions afin que les objectifs soient réalistes ? fournissent-ils des informations fiables pour mesurer les résultats ? s'efforcent -ils d'identifier les causes des écarts et prennent -ils des actions correctives à adaptées ?

ü Développer une activité de conseil c'est-à-dire apporter aux responsables une aide efficace pour orienter leur réflexion.

Paragraphe2 : Qualité du contrôleur de gestion

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités.

Du fait qu'il est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité. Une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour un contrôleur de gestion. Outre qu'il soit contrôleur avec aisance les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise. Une grande aptitude au dialogue, à la formation, à l'éducation et à l'orientation ne doit laisser aucune place au contrôle au sens de répression.

Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides compréhensibles et, surtout, fraîches car de cette dernière qualité dépendra la prise de décision en temps opportun, surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit. A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquents et récent que des informations précises mais avec des mois, sinon du trimestre de retard .Il faut même anticiper, si cela est possible.

Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels¹³⁽⁴⁾ .

Conclusion

Le contrôle de la 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.

Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de son gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Dans le chapitre suivant, on va traiter l'organisation du contrôle de gestion, c'est-à-dire son implantation au sein de l'entreprise (section 1) et son champ d'application (section 2).

Chapitre2 : L'organisation du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion apparaît sous des formes plus ou moins élaborées selon la nature ou la structure de l'organisation et suscite des remises en causes plus ou moins importantes dans sa conception comme dans son implantation.

Dans la première section nous allons étudier la place ou le positionnement du contrôle de gestion dans différents types d'entreprises et dans la deuxième section on va traiter la relation de contrôle de gestion avec des multiples fonctions de l'entreprise.

Section 1 : L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon les entreprises.

Paragraphe1 : Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises

1.1- Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

A) Les spécificités des grandes entreprises :

Les analyses contemporaines^{14(*)} de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites.

Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs.

Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

B) La position de contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises.

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » et opérationnels « contrôle de l'action ». Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

· Une position fonctionnelle : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il

est donc une fonction comme une autre au dessous de la direction générale.

- Une position de conseil : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

C) Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales à l'étranger d'un groupe :

ü L'autonomie de décision : la délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : le budget d'investissement. La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations.

ü Le système d'information : la difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.

Malgré ces difficultés, il est souvent difficile de contrôler la gestion et d'apprécier la performance d'une unité établie à l'étranger pour de multiples raisons :

- Les différences entre les systèmes comptables des pays.
- Les différentiels des taux d'inflation des différents pays.
- La fluctuation des monnaies et donc des changes.
- Les différences de comportements humains et de culture entre les pays.

Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements.

1.2 - Le contrôle de gestion dans les PME.

A) Les spécificités des PME

Les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés. Les membres sont beaucoup polyvalents car les moyens sont limités. Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle. La structure souvent floue s'adapte aux évolutions de l'entreprise.

Le dirigeant est le décideur principal. Son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de fonctionnement et de gestion de l'entreprise, l'importance du contrôle et de la délégation des pouvoirs.

B) La position de contrôle de gestion dans l'organigramme de PME.

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicable en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.
- Ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins.

Paragraphe2 : La mise en place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches pour piloter l'organisation.

2.1- Phases du contrôle de gestion.

Le contrôle doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

o Finaliser : définir les buts, les chiffrer et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie, clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience.

o Piloter : observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à

l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.

o Post-évaluer : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).

2.2- Le processus du contrôle de gestion.

Selon ARDOIN MICHEL et SCHMIDT^{15(*)}, ce processus est le coeur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

Processus du Contrôle de Gestion^{16(*)}

PHASES ETAPES

Ø Planification : Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

- choix des couples produit/marchés
- investissement et désinvestissement
- organisation et gestion des ressources humaines (GRH)
- adaptation de l'outil de production
- financement (plan).

Ø Budgétisation : la phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en oeuvre :

- commerciale
- production, achat
- humaine
- financière, investissement.
- en évaluant les résultats futurs
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats
- en modifiant l'exécution et les plans d'action.

Ø Action et Suivi des réalisations : la phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- en traduisant les faits en plans d'action
- en évaluant les résultats futurs
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats
- en modifiant les exécutions et les plans d'action.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. Cependant il faut souligner que le processus de contrôle est mis en oeuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tels que :

- les plans à long et moyen terme
- les études économiques ponctuelles
- les statistiques extracomptables
- la comptabilité générale et la comptabilité analytique
- la technique des ratios

- les tableaux de bord
- le système budgétaire.

D'entre tous ces éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier un système de contrôle de gestion au système budgétaire. En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Paragraphe2 : La mise en place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches pour piloter l'organisation.

2.1- Phases du contrôle de gestion.

Le contrôle doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

o Finaliser : définir les buts, les chiffrer et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie, clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience.

o Piloter : observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.

o Post-évaluer : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).

2.2- Le processus du contrôle de gestion.

Selon ARDOIN MICHEL et SCHMIDT^{15(*)}, ce processus est le coeur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la

direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

Processus du Contrôle de Gestion^{16(*)}

PHASES ETAPES

Ø Planification : Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

- choix des couples produit/marchés
- investissement et désinvestissement
- organisation et gestion des ressources humaines (GRH)
- adaptation de l'outil de production
- financement (plan).

Ø Budgétisation : la phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir. L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en oeuvre :

- commerciale
- production, achat
- humaine
- financière, investissement.
- en évaluant les résultats futurs
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats

- en modifiant l'exécution et les plans d'action.

Ø Action et Suivi des réalisations : la phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- en traduisant les faits en plans d'action

- en évaluant les résultats futurs

- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats

- en modifiant les exécutions et les plans d'action.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. Cependant il faut souligner que le processus de contrôle est mis en oeuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tels que :

- les plans à long et moyen terme

- les études économiques ponctuelles

- les statistiques extracomptables

- la comptabilité générale et la comptabilité analytique

- la technique des ratios

- les tableaux de bord

- le système budgétaire.

D'entre tous ces éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier un système de contrôle de gestion au système budgétaire. En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Paragraphe4 : le contrôle de gestion et GRH

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de entreprise et à la rémunération du personnel. En effet le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale^{20(*)}.

Conclusion :

La place de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'organisation diffère beaucoup d'une entreprise à l'autre surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, on peut distinguer deux cas de rattachement, soit la fonction est liée directement à la direction générale, soit elle dépend d'une direction à dominante financière. Par contre dans les PME le comptable ou le dirigeant de l'entreprise élabore le budget et utilise la technique de contrôle.

Le contrôle de gestion se fait suivant trois phases qui sont : la formalisation, le pilotage et post-évalue et son processus contient quatre étapes : La planification, La budgétisation, L'action et suivi de réalisation.

Enfin et pour maîtriser la performance il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprises tel que la fonction stratégie, la fonction marketing et la fonction GRH. On peut généraliser la nature de cette relation en soulignant que le contrôle de gestion :

Utilise les services ou les données produites par les différentes fonctions de l'entreprise.

Aide les opérationnels de toutes origines et les dirigeants en effectuant pour leur compte certaines simulations financières.

Elabore des indicateurs spécifiques à chaque fonction afin d'éclairer les divers aspects de la performance et de son pilotage. ces relations montrent que le contrôle de gestion est une fonction transversale de support.

Sous-partie 2 : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise.

Chapitre 1 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

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

Section 1 : Le concept de la performance

Paragraphe1 : la définition de la performance

Khemakhem dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont `performare` en latin, `to perform` et `performance` en anglais »²¹([Q](#)). Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.

Ø Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.

Ø To perform signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

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

1.1 - Notion d'efficacité :

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

Le Bureau du vérificateur général du Canada définit l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés. Par exemple, pour augmenter les revenus dans un domaine donné, un programme peut être conçu pour créer des emplois »^{22(*)}.

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

1.2 - Notion d'efficience :

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

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

1.3 - Notion de pertinence

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

1.4 - Notion d'économie :

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

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

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

Paragraphe2 : Analyse de la performance d'un processus

L'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes^{23(*)} :

- Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs : Il faut identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode a besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.
- Par calcul des ressources dépensées par le processus : Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.
- Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite : Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

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

Ø Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires (volume, prix) ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres.

Ø Les processus opérationnels avec des clients internes : ils conditionnent le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage.

Ø Les processus support : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en termes d'objectif semble pertinente, de même que l'analyse des coûts.

Section 2 : Typologie de la performance

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

Paragraphe 1 : La performance organisationnelle

Selon les études de Taylor et de Fayol, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. Kalika²⁴⁽¹⁾, professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

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

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez

spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

Paragraphe 2 : La performance stratégique et la performance concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. « Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession strategic intent » (G. Hamel et C.K Prahalad, 1989)^{25(*)}

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

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

Pour Michael Porter^{26(*)}, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

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

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

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

Paragraphe 3 : La performance humaine

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

En 1985, reprenant à son compte la célèbre formule d'Einstein, $E=MC^2$, J. M. Descarpentries, alors président-directeur général du groupe Carnot, suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultant toujours du rassemblement de collaborateurs :

- motivés,
- compétents,
- communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

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

M : motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.

C : compétence professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle).

C : culture, langage commun, valeurs partagées, reconnaissance mutuelle (c'est la condition de l'efficacité collective).

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

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S.Michel et M.Ledru^{27(*)} considèrent que si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau.

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

Section 3 : les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance

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

Paragraphe 1 : les réponses utilisables dans tous les contextes

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

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

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

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

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées. Le ballanced scorecard proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

Paragraphe 2 : Les réponses face aux tendances récentes

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

2.1- Pour mieux piloter la valeur :

Ø Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

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

Ø Piloter la valeur perçue par le client :

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

Ø Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités

organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes `ABM`^{28(*)} et du `target costing` peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

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

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

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

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

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

B) Piloter le comportement des acteurs interne.

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

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

Conclusion :

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

l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

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

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

Chapitre 2 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la méthode de calcul des coûts (section1), la gestion budgétaire (section2) et le tableau de bord (section3).

Section 1 : La méthode de calcul des coûts

Pour piloter la performance de l'entreprise et pour prendre des décisions à court terme et long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse de coûts : il est donc indispensable de comprendre des conditions de validité des démarches mises en oeuvre pour juger de la pertinence des coûts obtenus et des contextes dans lesquels ils représentent un réel éclairage pour la prise de décision. L'un des systèmes les plus utilisés dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse (paragraphe1), la méthode ABC (paragraphe2) et l'imputation rationnelle (paragraphe 3).

Paragraphe 1 : la méthode des centres d'analyse

C'est une méthode axée sur une analyse par produit ou service. Elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des clefs ou des d'oeuvre.

L'application de la méthode comporte les étapes suivantes^{29(*)} :

1.1 - Affectation des charges directes aux produits :

Affecter les charges directes aux produits permet de déterminer un coût direct. Cette affectation s'effectue pour une part sur la base de document de la comptabilité générale (par exemple, facture de sous-traitance) et, pour l'essentiel, sur la base de document spécifiques au système d'information analytique, destinés à saisir des consommations.

Ø Pour les matières, il s'agit de valoriser les consommations prélevées sur les stocks, c'est-à-dire connaître : les quantités consommées et coût d'achat unitaire.

Ø Pour la main d'oeuvre directe, il s'agit de valoriser des temps de travail, c'est-à-dire connaître : les nombre d'heures productives et coût horaire de l'heure productive.

1.2 - Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse :

Il s'agit d'abord de découper l'entreprise en centre d'analyse. Ce découpage repose sur l'étude du cycle d'exploitation et permet de regrouper dans un même centre des activités homogènes. On distingue trois types de centres d'analyse^{30(*)} :

Ø Centre principaux : ils correspondent aux fonctions opérationnelles principales (approvisionnement, production, distribution). On peut aisément définir une relation entre leur activité et les produits obtenus.

Ø Centre auxiliaires : ils correspondent à des fonctions opérationnelles secondaires (entretien, transport...).il est difficile d'établir une relation entre leur activité et les produits obtenus, par contre leur activité dépend des centres opérationnels principaux car ils leur fournissent un certain volume de prestations.

Ø Centre de structure : ils correspondent à la structure de l'entreprise et regroupent en général les coûts de la fonction direction et de la fonction administrative et financière. S'il est difficile d'imputer les charges indirectes

aux produits, on peut, par contre en affecter, sans difficulté, une grande partie à des centres d'analyse.

Il reste cependant des charges qui sont à la fois indirectes par rapport aux produits et par rapport au centre d'analyse. Elles sont communes à plusieurs centres c'est le cas des loyers, des dépenses de chauffage, des consommations d'électricité...pour imputer ces charges aux centres, on a recours à des clefs de répartition qui doivent être les plus réalistes possibles sur le plan économique (par exemple, loyer au prorata de la surface occupée par chacun des centres, dépenses de chauffage et d'électricité au prorata du cubage...).

1.3 - Du coût du centre principal au coût complet des produits :

Il s'agit d'imputer le coût des centres principaux au coût des produits. Cela se fait grâce à l'utilisation de l'unité d'oeuvre. Rappelons que l'unité d'oeuvre a une triple fonction^{31(*)} :

Ø C'est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre.

Ø C'est la variable qui explique le mieux la consommation de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre.

Ø C'est l'unité qui, par son coût, permet d'imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

Chaque centre d'analyse opérationnel principal produit une activité quantifiable par un nombre d'UO. Chaque produit consomme pour sa réalisation un certain nombre d'UO dans chacun des centres.

Connaissant le coût total des centres principaux, ainsi que le nombre total d'unités d'oeuvre produites, on peut déterminer le coût d'une UO par le rapport :

Coût de l'unité d'oeuvre= (coût total du centre/Nombre d'unité d'oeuvre produites).

Dernière étape, la valorisation du nombre d'unité d'oeuvre « consommées » par chaque produit par le coût de l'unité d'oeuvre de chacun des centres permet l'imputation des charges indirectes au coût des produits.

Après avoir d'une part affecté les charges directes aux produits et d'autre part imputé les charges indirectes via le « transit » dans les centres d'analyse, on détermine le coût de revient complet d'un produit.

Le résultat définitif est présenté sous la forme d'une fiche de calcul du coût complet. En plus de la distinction entre charges directes et charges indirectes, cette fiche peut faire apparaître, dans le souci d'une meilleure information de gestion, la ventilation des charges en fonction ; de leur niveau dans le cycle d'exploitation (approvisionnement, production, distribution...) et de leur niveau de variabilité (charges directes variables et fixes, charges indirectes variables et fixes).

Paragraphe 2: La méthode ABC (Activity based costing)

Méthode conçue dans les années 80 dans le cadre de grandes entreprises industrielles américaines et décrite par R.S Kaplan et H.T Johanson, reprise en France par P. Lorino et par P. Mevellec, elle a pour objectif ^{32(*)}:

Ø De calculer des coûts de revient plus fiables et pertinentes, par une meilleure allocation des coûts indirects, et notamment ceux générés par les activités de support citées plus haut, les coûts directs restant affectés selon les méthodes traditionnelles.

Ø De retrouver les véritables causes des coûts, en travaillant sur les activités opérationnelles, c'est la notion de traçabilité des coûts.

Ø Enfin, le système d'information doit permettre de mieux piloter les coûts, en gérant efficacement les activités (prolongement vers l'activity based management : ABM).

2.1- Le principe de base :

Ø Les activités réalisées dans les centres d'analyse « consomment » des ressources.

Ø Les produits/services « consomment » des activités.

On ne considère plus les coûts comme étant directs ou indirects au produit, mais traçables ou non traçables au produit ou à l'objet de coût, au travers des activités.

2.2 - Qu'est-ce qu'une activité :

Ø C'est une action (exprimée par un verbe).

Ø Qui consomme des ressources (personnel, matériel, locaux...).

Ø Et qui a une production (un produit ou service, une prestation intermédiaire...).

Exemple d'activité pour des services de support^{33(*)} :

Service administration des ventes	Service approvisionnement
Saisir les commandes	Référencer les fournisseurs
Facturer les clients	Négocier les contrats d'approvisionnement
Encaisser les créances	Passer les commandes
Relancer les clients...	Réceptionner les commandes...

2.3- Présentation de la démarche ABC.

Ø Identifier les activités : comprendre le fonctionnement de l'entreprise à travers les activités qui y sont exercées pour fabriquer et commercialiser les produits et prestations.

A partir d'entretiens avec les différents services et départements de l'entreprise (centre de responsabilité), il faut déterminer :

- Qui fait quoi ?
- Avec quels moyens ? En effectif, temps passé, matériel, locaux...
- Quelle est la cause de déclenchement des activités, quels sont les facteurs (inducteurs) générateurs de coûts ? Il s'agit ici de repérer les facteurs explicatifs de la consommation de ressources, en hiérarchisant les causes.

Ø Calculer le coût des activités : l'objectif est de traduire la consommation de ressources de chaque activité en coûts. En croisant les données recueillies dans la phase précédente et les données comptables d'affectation des coûts par centre, on chiffre le coût des activités.

Ø Chiffrer le coût des inducteurs : connaissant le coût des activités et le nombre d'inducteurs du période, on calcule le coût unitaire de l'inducteur, le coût de passation d'une commande, le coût de lancement d'une série, le coût de contrôle d'un lot, le coût d'une visite client...

Ø Affecter le coût des activités aux produits ou autre objet de coût : Il s'agit d'abord de déterminer les activités consommées par les différents objets de coût, et donc d'élaborer des nomenclatures d'activités, puis leur imputer le coût des activités sur la base de la quantité d'inducteurs consommés valorisés par le coût unitaire de l'inducteur.

Coût d'activité imputable à l'objet de coût = Nombre d'inducteurs consommés * coût de l'inducteur.

Paragraphe 3: L'imputation rationnelle des charges fixes

L'objectif de cette méthode est de rendre le coût de revient unitaire indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise, et d'isoler l'effet de cette variation pour en mesurer l'impact^{34(*)}.

3.1- Influence du niveau d'activité sur le coût de revient unitaire.

Toutes choses égales par ailleurs, le coût complet unitaire varie en fonction du volume d'activité, car reposant sur la fonction :

Coût complet unitaire = coût variable unitaire + coût fixes/quantités

Or, les coûts fixes étant par nature stables, le coût de revient unitaire varie « mécaniquement » en fonction des volumes produits et vendus.

3.2- L'imputation rationnelle supprime l'incidence de la variation du volume d'activité sur les coûts.

La méthode va permettre de stabiliser le coût complet, de telle sorte qu'il soit un indicateur de gestion valable, sa variation en plus ou en moins reflétant alors une détérioration ou une amélioration des conditions d'exploitation de l'entreprise ou d'un centre d'activité donné^{35(*)}.

En effet, le principe consiste :

Ø A ventiler les coûts directs et indirects en coûts variables et coûts fixes.

Ø A définir pour chaque centre d'analyse un niveau d'activité « normal ».

Ø A imputer au coût de revient des produits les coûts fixes, en les pondérant par un coefficient (dit coefficient d'imputation rationnelle). Seule seront imputés aux coûts de revient les coûts fixes correspondant aux capacités de production réellement utilisées sur la période.

On obtient ainsi le coefficient d'imputation rationnelle comme étant le rapport : activité réelle/ activité normale.

Et des coûts fixes imputés sur la base de ce coefficient, soit :

Coûts fixes imputés = coûts fixes réels * coefficient d'imputation rationnelle.

3.3- Détermination de l'activité normale.

Il ya deux optiques pour fixer le niveau d'activité « normale » :

Ø L'optique interne basée sur le potentiel technique de l'entreprise. C'est celui qui résulte d'une utilisation continue des capacités de production (capacité théorique), comporte tenus des temps d'arrêt inévitables pour l'entretien, les réparations... (capacité réelle).

Ø L'optique externe ou prévisionnelle basée sur les capacités d'absorption du marché, et donc les prévisions de ventes de l'entreprise.

3.4- l'intérêt de la méthode.

Ø Toute variation des coûts d'imputation rationnelle résulte de la seule variation des conditions d'exploitation, variation du coût variable unitaire et variation des coûts fixes.

Ces coûts deviennent alors significatifs de la « performance » de centre d'activité, dans la mesure où le responsable du centre n'a pas toujours la maîtrise de son volume d'activité, c'est le cas des centres de fabrication dont l'activité dépend de l'activité commerciale.

Ø Cette méthode permet d'informer le responsable sur le montant de la perte occasionnée par la sous-activité, ou le gain généré par la suractivité. En cas de sous-activité persistante, des mesures sont à prendre, soit pour saturer les capacités, soit pour les réduire et les adapter à l'activité.

Ø Enfin, et pour les entreprises qui travaillent à la commande et répondent à des devis, le recours à la méthode de L'IR est nécessaire pour définir un prix, l'entreprise qui intégrerait dans un devis la totalité de l'amortissement annuel d'une machine qui ne servirait que pour la commande considérée aurait peu de chance de voir son offre retenue.

Section2 : La gestion budgétaire

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

§ De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.

§ De coordonner les différentes actions de l'entreprise.

§ De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en oeuvre (trésorerie, capacité de production).

§ De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

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

Paragraphe1 : les centres de responsabilité

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

1.1- Définition :

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné^{36(*)}.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie. Donc un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

1.2- Typologie des centres de responsabilité :

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité^{37(*)}, en fonction des missions qui sont assignées.

A) Centre de coûts :

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

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

B) Centre de dépense discrétionnaires :

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

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

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

C) Centre de recettes :

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

Ø Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.

Ø Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possibles tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

D) Centre de profit :

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

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

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

E) Centre d'investissement :

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

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

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

1.3- Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion :

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

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

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

ü Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en oeuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.

ü Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent à posteriori et peut être pas dans le centre des dérivés par rapport aux objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérivés lorsqu'elles appariassent).

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

Paragraphe2 : la détermination des prix de cession internes

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

Ø Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion

Ø Un outil de mesure de la performance économique des centres

2.1- Définition :

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

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre^{38(□)}.

2.2- méthodes de fixation des prix se cession fondées sur les coûts :

Nous examinerons successivement^{39(□)} : le coût réel, le coût standard complet, le coût marginal et le coût d'opportunité.

A) Le coût réel :

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

B) Le coût standard complet :

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

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

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

Cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs. C'est

pourquoi, cette technique de coût standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- o La cession interne a lieu entre deux centres de coûts

- o Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.

C) Le coût marginal :

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

D) Le coût d'opportunité :

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

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

2.3- méthodes de fixation des prix se cession fondées sur le prix du marché:

Nous envisagerons les pratiques suivantes^{40(*)} : le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

A) Le prix du marché :

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

B) Le prix du marché à moyen terme :

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

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

C) Le prix du marché moins une commission :

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

2.4- Critères de choix pour fixer un prix de cession.

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

A) La nature des sources d'approvisionnement :

J.Dearden^{41(*)} distingue quatre cas :

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

B) La nature de la stratégie :

R.Eccles^{42(*)} définit un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession internes :

o Le type concurrentiel correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.

o Le type coopératif correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : il s'agit de rentabiliser des investissements lourds, la stratégie adoptée privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats aux budgets. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.

o Le type participatif correspond à des organisations fortement intégrées et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

Section 3 : Le Tableau de Bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord. Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

Paragraphe 1 : Définition et rôles de Tableau de Bord

1.1- Définition de tableau de bord.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI.

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de

communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer». ^{44(*)}

Selon Abdelhamid EL GADI « Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée » ^{45(*)}.

Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

1.2- Les rôles de tableau de bord.

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

A) Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

Ø Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Ø Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.

Ø Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise. ^{46(*)}

B) Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

Ø Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Ø Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Ø Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Ø En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.^{47(*)}

C) Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision :

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur^{48(*)}. Il répond donc à une triple question :

ü L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?

ü Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?

ü Cela va-t-il durer ?

Paragraphe 2 : les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans :

Ø la conception générale.

Ø les instruments utilisés.

2.1- la conception générale.

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones^{49(*)}.

Tableau de bord du centre			
	Résultats	Objectifs	Écarts
Rubrique 1			
· Indicateur A			
· Indicateur B			
·			
·			
Rubrique 2			

Zone « paramètres Zone « résultats » Zone « objectifs » zone « écarts »

Economique »

v La zone « paramètres économiques » comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

v La zone « résultats réels » ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :

ü Nombre d'articles fabriqués ;

ü Quantités de matières consommées ;

ü Heurs machine ;

ü Effectifs, etc.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

ü Taux de rebuts ;

ü Nombre de retours clients ;

ü Taux d'invendus, etc.

A côté de ces informations sur l'activité figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

ü Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;

ü Des montants de charges ou de produit pour le centre de dépenses ;

ü Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

v La zone « Objectifs » dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).

v La zone « écarts » ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

2.2- Les instruments utilisés

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

A) Les écarts :

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir^{50(*)}.

B) Les ratios :

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise^{51(*)}.

En règle générale un ratio respect les principes suivants :

ü Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui significative ;

ü il faut définir le rapport de telle sorte 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.

C) les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de :

ü Histogramme.

ü Graphique en 'camembert'.

D) les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en oeuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

Paragraphe 3 : Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières^{52(*)}.

3.1- Les indicateurs financiers :

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

ü ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle

ü les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses :

ü un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la Direction Générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage que de niveaux de responsabilité.

ü une absence de déclinaison des indicateurs globaux,

ü une information tardive et peu ciblée.

3.2- Les indicateurs non financiers :

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard.

A) Définition de balanced scorecard :

Le balanced scorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes^{53(*)}.

La méthode de confection du balanced scorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balanced scorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

B) Les axes de balanced scorecard :

Le balanced scorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant ^{54(*)}:

v Les résultats financiers : Les auteurs du balanced scorecard affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du balanced scorecard » Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.

v Le perspectif client : Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :

- Part de marché
- Conservation de clientèle
- Acquisition de nouveaux clients
- Satisfaction des clients
- Rentabilité par segment

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

v Le perspectif processus interne : L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.

v Le perspectif apprentissage organisationnel : Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :

- Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
- Les capacités du système d'information,
- Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

Conclusion :

Pour planifier et suivre, motiver et mesurer la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables qui sont : la méthode de calcul des coûts, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La méthode de calcul de coût englobe trois méthodes :

Ø La méthode de centre d'analyse qui offre un cadre plus rationnel susceptible de déboucher sur des résultats plus précis

Ø La méthode ABC consiste à calculer le coût de revient et de retrouver les véritables causes des coûts.

Ø L'imputation rationnelle permet de rendre le coût de revient unitaire indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.

En effet, les possibilités ouvertes par la gestion budgétaire pour planifier les activités de l'entreprise ont conduit la direction générale par l'aide du contrôle de gestion à mettre en place des structures décentralisées appelées « centres de responsabilité » et à organiser les échanges internes entre eux en définissant les prix de cessions.

Enfin, le tableau de bord doit fournir des informations nécessaires pour le pilotage de la performance parce que il joue plusieurs rôles comme un outil de : contrôle ; dialogue ; communication ; aide à la prise de la décision et la prévision. Il utilise des indicateurs très importants pour l'évaluation de la performance d'une part, et des instruments plus significatifs d'autre part.

Partie Pratique

Rapport et Analyse :

I- Présentation du secteur industrielle de la région TANGER TETOUAN EL HOCEIMA:

Avant le début de l'analyse et l'interprétation des questionnaires on doit présenter d'abord le secteur industriel de la région TANGER TETOUAN EL HOCEIMA

« L'industrie de transformation de la région du TANGER TETOUAN EL HOCEIMA, est représentée par plus de 500 établissements de transformation opérant en majorité dans le domaine de valorisation des produits de la mer et agricoles, et ce compte tenu du secteur agricole régional assez développé, et de l'infrastructure propice à l'investissement.

L'industrie Agro-alimentaire s'accapare de 38% du total du tissu Régional, suivi du secteur de la Chimie Parachimie représentant 32%.

Répartition des Industries par Secteur

Sur le plan macroéconomique, l'investissement industriel a totalisé plus de 660 Millions de Dhs en 2017, dont 74% a été engendrée par le secteur de l'agro-alimentaire.

Répartition de l'investissement Industriel

Les exportations du secteur industriel s'élèvent à 3 Milliards de Dhs, dont 94% concernent les produits transformés par le secteur de l'agro-alimentaire.

Par ailleurs, les emplois générés par l'activité industrielle à la Région en 2017 se chiffrent à 24520 emplois, le secteur de l'agro-alimentaire reste le plus pourvoyeur d'emplois avec sa participation de 81% du total de l'emploi industriel, contre respectivement 10% et pour l'industrie Chimique et Parachimique, et 8% pour le secteur des industries Mécaniques et Métallurgiques »^{55(*)}.

Répartition de l'emploi Industriel Régional

II- Rapport et analyse des questionnaires :

Dans ce projet nous allons effectuer une étude qualitative sous forme de guide d'entretien avec les entreprises, les résultats de cette étude ont été la base pour construire le questionnaire qu'est l'outil de collecte des informations auprès de notre cible afin de connaître la perception des différents entreprises au terme du contrôle de gestion et son rôle contribuant à la mesure de la performance. Ce questionnaire est effectué sur quinze entreprises opérantes sur le port d'Agadir.

Notre travail vise les objectifs suivants:

le rôle et la place de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des entreprises.

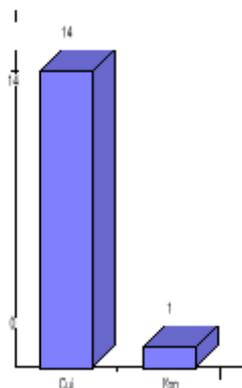
Déterminer les outils et les méthodes du contrôle de gestion mis en service des responsables pour piloter la performance des entreprises.

Les réponses offertes par le contrôle de gestion pour le pilotage de l'organisation.

1) - Avez-vous déjà entendu par le contrôle de gestion ?

La notion de contrôle	Nb. de réponses
Oui	14,00%
Non	1,70%
TOTAL OBS.	15,70%

La notion de contrôle de gestion

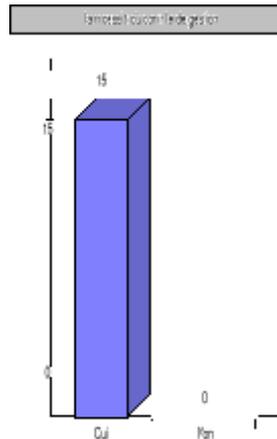


INTERPRETATION :

Les quasi-totaux des responsables des entreprises ciblées ont entendue par le contrôle de gestion, cela signifie que le contrôle de gestion est une fonction sensible de l'entreprise, alors leur absence peut engendre un déséquilibre au sein de l'organisation.

2) - Pensez vous que le contrôle de gestion est nécessaire pour une organisation ?

la nécessité du contrôle	Nb. de réponses
Oui	15,00%
Non	0,00%
TOTAL OBS.	15,00%

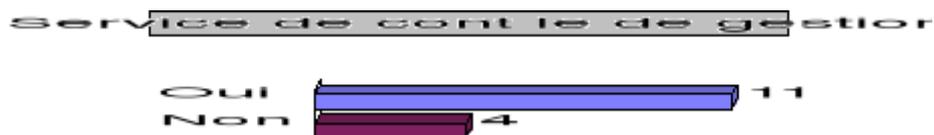


INTERPRETATION :

Toutes les entreprises ciblées ont pensé que le contrôle de gestion est nécessaire pour la vie de l'organisation. Cela à cause du rôle important du contrôle de gestion dans la définition des finalités et des objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part dans l'élaboration de la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés

3) - disposez-vous d'un service de contrôle de gestion au sein de votre organisation ?

Service de contrôle de gestion	Np.	Fr. (%)
Oui	11	73,3%
Non	4	26,7%
TOTAL OBS.	15	100%



INTERPRETATION :

26.7 % des entreprises ciblées n'ont pas de service de contrôle de gestion et 73.3% en possèdent. Cela montre qu'un service du contrôle de gestion doit être intégré dans l'organisation pour aider les responsables à prendre les bonnes décisions.

4) - D'après vous quels sont les tâches assurées par le contrôle de gestion ?

les tâches de contrôle de	Nb. ci	Fr q.
Contrôle	14	93,3%
Conseil	13	86,7%
Prévision	12	80,0%
Autres	2	13,3%
TOTAL OBS.	15	

les tâches de contrôle de gestion



Autres à préciser :

Aide à la prise de décision

Audit

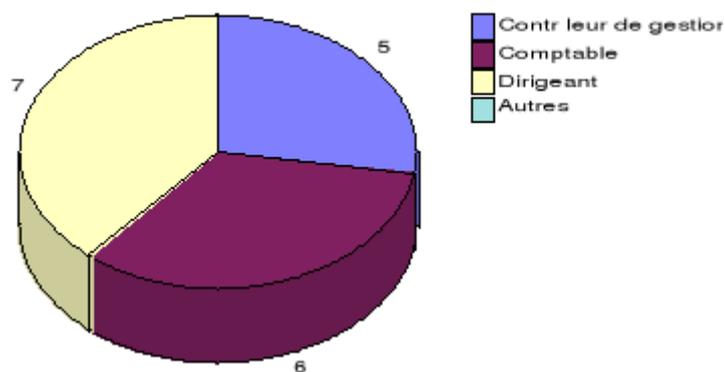
INTERPRETATION :

Pour la majorité des entreprises ciblées, le contrôle de gestion assure en premier lieu les tâches de contrôle et de conseil et en seconde lieu la tâche de prévision en raison de leur importance dans la gestion des activités des entreprises

5) - Qui exécute les techniques de contrôle de gestion ?

Technique de contrôle de	Nb. ci	Fr q.
Contrôle de gestion	5	33,3%
Comptable	6	40,0%
Dirigeant	7	46,7%
Autres	0	0,0%
TOTAL OBS.	15	

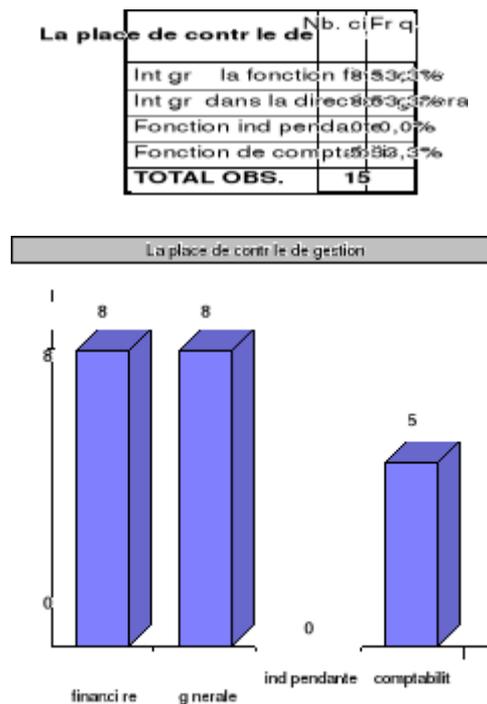
Technique de contrôle de gestion



INTERPRETATION :

Pour les deux tiers des entreprises ciblées, le comptable et le dirigeant sont les personnes qui exécutent les techniques du contrôle de gestion, alors que pour le tiers restant, le contrôleur de gestion qui est chargé d'exécuter les techniques de contrôle de gestion. Cela peut l'expliquer par la dominance des petites moyennes entreprises qui se caractérisent par des structures simple non compliqué dont le chiffre d'affaire est limité (société à responsabilité limitée).

6) - Quel est la place de contrôle de gestion au sein de votre organisation ?



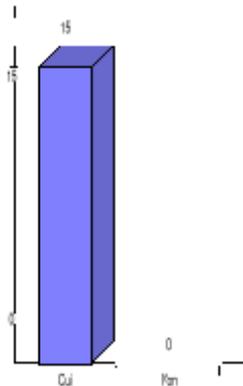
INTERPRETATION :

La position de contrôle de gestion, chez 53.3 % des entreprises ciblées, est intégrée soit à la direction générale soit à la fonction financière. Alors que 33.3% des entreprises, c'est la fonction de comptabilité qui utilise les techniques du contrôle de gestion. Toujours la taille est le premier raison de l'absence d'une fonction indépendante, donc la position du contrôle de gestion est une position de conseil ou bien une position fonctionnelle pour les grandes entreprises alors que pour les petites moyennes entreprises, le contrôle de gestion est peu formalisée et consiste à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent.

7) - Est-ce qu'il existe une relation entre le contrôle de gestion et les différents services dans votre organisation ?

La relation de contrôle	Nb.	Fr q.
Oui	15	100,0%
Non	0	0,0%
TOTAL OBS.	15	100,0%

la relation de contrôle



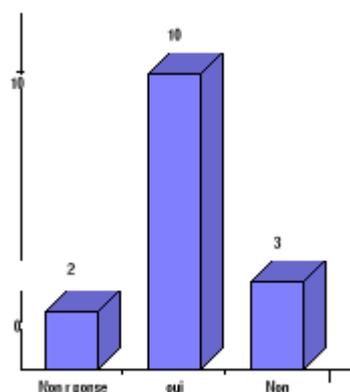
INTERPRETATION :

Toutes les entreprises ciblées affirment que l'existence d'une relation entre le contrôle de gestion et les autres fonctions de l'organisation a lieu. Cette relation est nécessaire pour cohérer les actions de contrôle de gestion avec les autres fonctions afin de maîtriser la performance de l'organisation.

8) - Avez-vous déjà entendu par la notion de la performance ?

la notion de la performance	Nb.	Fr q.
Non r ponse	2	13,3%
oui	10	66,7%
Non	3	20,0%
TOTAL OBS.	15	100,0%

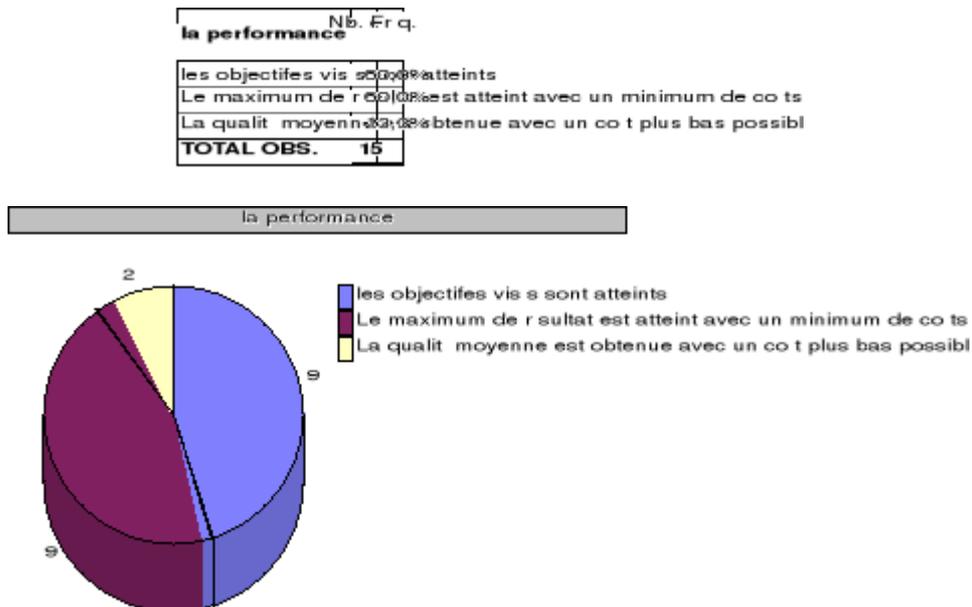
la notion de la performance



INTERPRETATION :

66.7% des responsables des entreprises ciblées ont déjà entendu par la notion de performance, alors que 20% des responsables n'ont aucune information sur cette notion.

9) - D'après vous la performance de votre organisation est obtenue quand ?

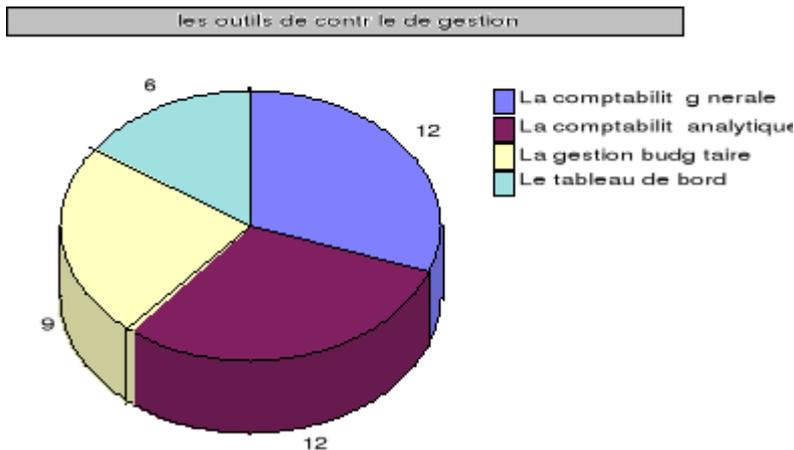


INTERPRETATION :

Pour 60% des entreprises ciblées, la performance est atteinte lorsque les objectifs sont atteints d'une part et lorsque le maximum de résultat est atteint avec un minimum de coûts d'autre part. Donc la performance chez la plupart des entreprises est l'association de l'efficacité et l'efficience.

10) - D'après vous quels sont les outils de contrôle de gestion les plus utilisés au sein de votre organisation?

les outils de contrôle de	Nb.	Fr q.
La comptabilité générale	15	100,0%
La comptabilité analytique	15	100,0%
La gestion budgétaire	9	60,0%
Le tableau de bord	6	40,0%
TOTAL OBS.	15	

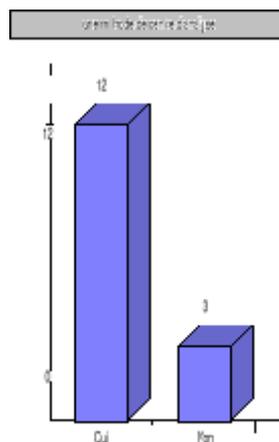


INTERPRETATION :

80% des entreprises ciblées utilisent la comptabilité générale et analytique en premier lieu, alors que 60% des entreprises utilisent la gestion budgétaire en second lieu et enfin 40% des entreprises utilisent le tableau de bord en troisième lieu. Cela montre la simplicité et l'importance de la méthode de calcul des coûts.

11) - Adoptez vous une méthode de centre d'analyse c'est à dire un découpage des éléments des charges indirectes pour le calcul des coûts?

une méthode de centre d'analyse	Nb.	Freq.
Oui	12	100,0%
Non	3	20,0%
TOTAL OBS.	15	100,0%



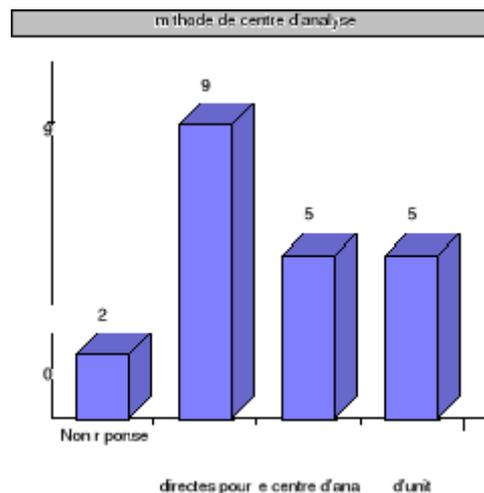
INTERPRETATION :

80% des entreprises ciblées adoptent la méthode de centre d'analyse par contre 20% des entreprises n'adoptent pas cette méthode. Cela est dû à son rôle dans le découpage des charges directes et

indirectes, dans l'affectation et dans l'imputation de tous les coûts sur les produits.

12) - D'après vous la méthode de centre d'analyse se base sur ?

m thode de centre d'an	Nb. o	Fr q.
Non r ponse	2	13,3%
La d termination des coûts directes pour chaque produit	9	60,0%
La d termination des coûts total de chaque centre d'analys	5	33,3%
La d termination des coûts unit d'oeuvre	5	33,3%
TOTAL OBS.	15	

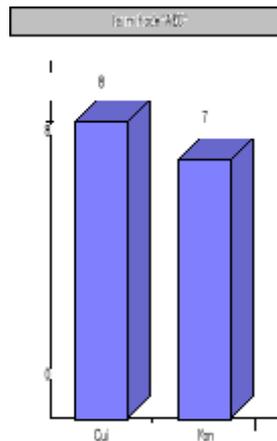


INTERPRETATION :

Pour 60% des entreprises ciblées, la méthode de centre d'analyse se base sur la détermination des coûts directs pour chaque produit. Par contre 33.3% des entreprises, la méthode de centre d'analyse se base sur la détermination des coûts totale de chaque centre d'analyse et la détermination du coût d'unité d'oeuvre. Cela montre le souci de l'entreprise de déterminer le coût direct pour chaque produit et le coût total de chaque centre d'analyse.

13) - Pratiquez vous une méthode de coût à base d'activité "ABC" c'est à dire le calcul de coût de revient pour chaque activité?

La m thode	Nb. o	Fr q.
Oui	8	53,3%
Non	7	46,7%
TOTAL OBS	15	100%

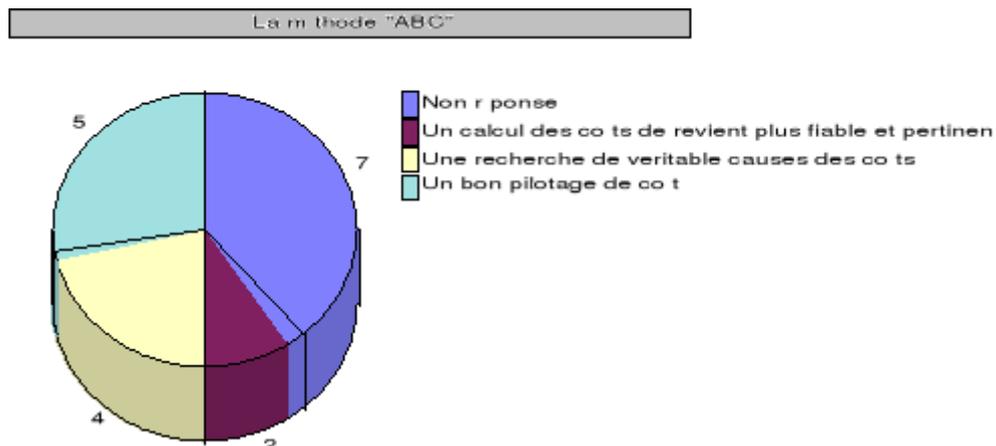


INTERPRETATION :

53.3% des entreprises ciblées utilisent la méthode ABC, alors que 46.7% n'en utilisent pas. Cela peut l'expliquer par la volonté des entreprises de retrouver une traçabilité satisfaisante des flux internes ainsi que le désir de réintroduire un lien de causalité dans le calcul du coût des produits.

14) - D'après vous la méthode "ABC" a pour objectif ?

La méthode "ABC"	Nb.	Fr. q.
Non réponse	7	46,7%
Un calcul des coûts de revient plus fiable et pertinent	2	13,3%
Une recherche de véritables causes des coûts	4	26,7%
Un bon pilotage de coût	5	33,3%
TOTAL OBS.	15	



INTERPRETATION :

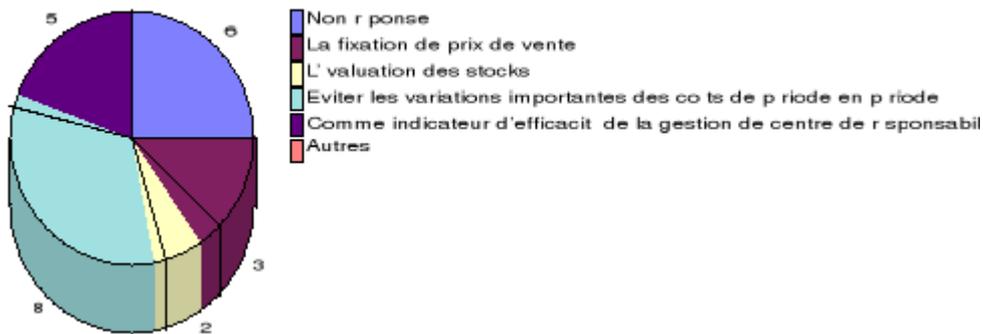
La majorité des entreprises ciblées pratiquent la méthode ABC en visant en premier lieu un bon pilotage de coût, en second lieu une

recherche de véritable causes des coûts et en troisième lieu un calcul des coûts de revient plus fiable et pertinent.

15) - D'après vous la méthode d'imputation rationnelle a pour objectif?

l'objectif de l'imputation rationnelle	Nb.	Fr. q.
Non r ponse	6	40,0%
La fixation de prix de vente	3	20,0%
L'valuation des stocks	2	13,3%
Eviter les variations importantes des coûts de période en période	5	33,3%
Comme indicateur d'efficacité de la gestion de centre de responsabilité	5	33,3%
Autres	0	0,0%
TOTAL OBS.	15	100%

l'objectif de l'imputation rationnelle

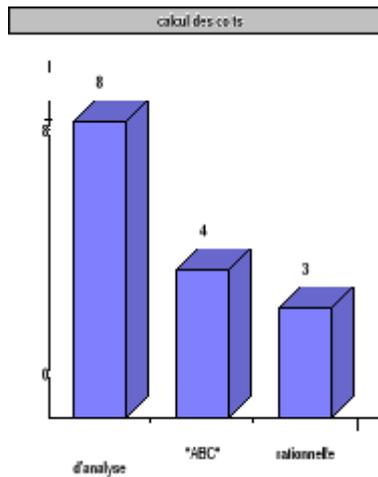


INTERPRETATION :

La plupart des entreprises ciblées considèrent l'imputation rationnelle comme un élément pour éviter les variations importantes des coûts de période en période en premier lieu et comme un indicateur d'efficacité de la gestion de centre de responsabilité.

16) - D'après vous quel est la méthode la plus efficace pour le calcul des coûts?

calcul des coûts	Nb.	Fr. q.
La méthode des 80/20 d'analyse	8	53,3%
la méthode "ABC"	4	26,7%
L'imputation rationnelle	3	20,0%
TOTAL OBS.	15	100%

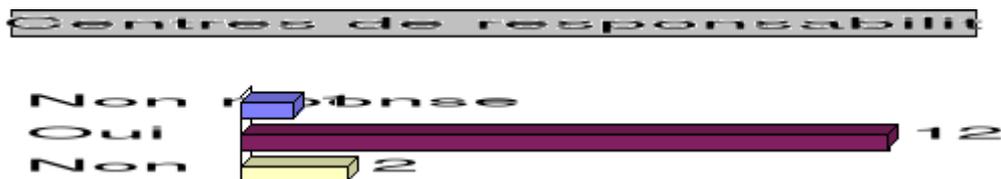


INTERPRETATION :

53.3% des entreprises ciblées affirment que la méthode de centre d'analyse est la plus efficace pour calculer les coûts. Car elle est axée sur une analyse par produit ou service, elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des clefs ou des d'oeuvre.

17) - Disposez-vous des centres de responsabilité au sein de votre organisation?

Centres de respon:	Nb. d'ob	Fr q
Non r ponse	1	6,7%
Oui	12	80,0%
Non	2	13,3%
TOTAL OBS:	15	100%



INTERPRETATION :

80% des entreprises ciblées déclarent l'utilisation des centres de responsabilité. Grâce à son rôle important comme base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

18) - D'après vous quels sont les types de centre de responsabilité dans votre organisation?

les types de centre de r spo	Nb. cit	Fr q.
Non r ponse	3	20,0%
Centre de co t	5	33,3%
Centre de d pense discr tionnaire	1	6,7%
Centre de recette	3	20,0%
Centre de profit	4	26,7%
Centre d'investissement	7	46,7%
TOTAL OBS.	15	

les types de centre de r sponsabilit



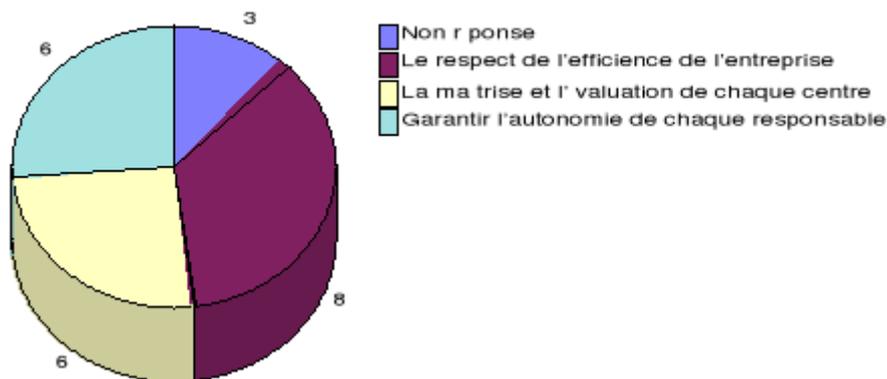
INTERPRETATION :

La plupart des entreprises ciblées optent pour des centres de responsabilité de type centre d'investissement et centre de coût en premier lieu, et optent pour des centres de responsabilité de type centre de profit et centre de recette en second lieu. Donc les entreprises cherchent le maximum de résultat à long terme au moindre coût et avec la meilleure qualité possible.

19) - Est ce que le contrôle de gestion en organisant des cessions internes entre centres de responsabilité permet?

le contr le de gestion et ces	Nb. c	Fr q.
Non r ponse	3	20,0%
Le respect de l'efficacit de l'entreprise	8	53,3%
La ma trise et l' valuation de chaque centre	4	26,7%
Garantir l'autonomie de chaque responsable	6	40,0%
TOTAL OBS.	15	

le contr le de gestion et cessions inter

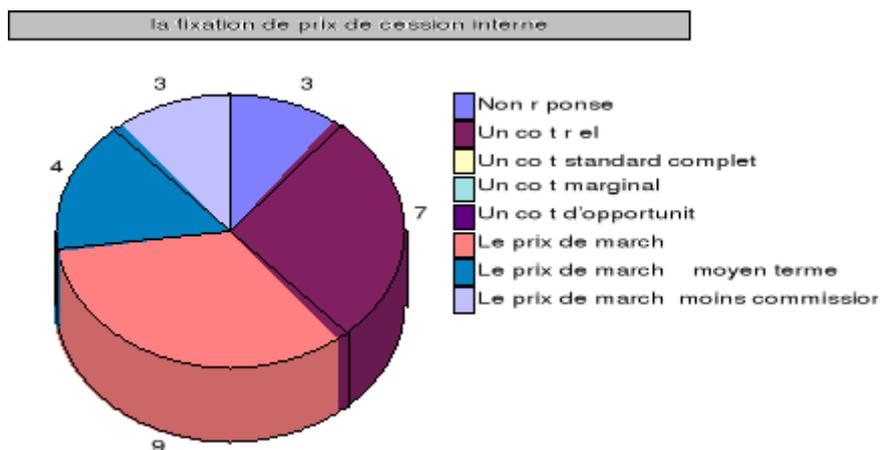


INTERPRETATION :

Pour 53.3% des entreprises ciblées, l'utilité du contrôle de gestion par la fixation de prix de cessions internes entre les centres de responsabilité réside dans le respect de l'efficacité de l'entreprise, pour 40% des entreprises cette utilité réside dans la maîtrise et l'évaluation de chaque centre et garantir l'autonomie de chaque responsable. Ce prix de cession interne est considéré comme un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion et un outil de mesure de la performance économique des centres.

20) - Pour vous la fixation de prix de cession interne se base sur?

la fixation de prix de cession interne	Nb. cit.	Fr. q.
Non r ponse	3	20,0%
Un co t réel	7	46,7%
Un co t standard complet	0	0,0%
Un co t marginal	0	0,0%
Un co t d'opportunit	0	0,0%
Le prix de march	9	60,0%
Le prix de march moyen terme	4	26,7%
Le prix de march moins commissio	3	20,0%
TOTAL OBS.	15	



INTERPRETATION :

Pour la majorité des entreprises ciblées la fixation de prix de cession interne se base sur le prix de marché et le coût réel en premier lieu, pour les autres cette fixation se base sur le prix de marché à moyen terme et le prix de marché moins commission. Le fait de recours au coût réel et au prix de marché peut être expliqué par deux raisons :

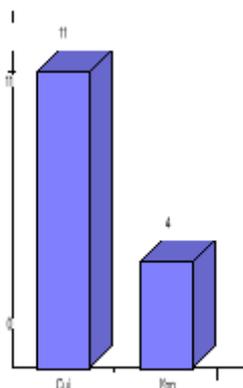
*** L'utilisation de coûts réels pour valoriser les prestations entre centres apparaît simple et naturel.**

*** Les produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu.**

21) - Elaborez-vous un tableau de bord au sein de votre organisation?

Un tableau de	Nb. obs	Fr q.
Oui	11	73,3%
Non	4	26,7%
TOTAL OBS.	15	100%

Un tableau de bord



INTERPRETATION :

73.3% des entreprises ciblées déclarent l'utilisation de tableau de bord, par contre 26.7% n'en utilisent pas, parce qu'il constitue un instrument de contrôle et de comparaison, un outil de dialogue et de communication. Ainsi un outil de pilotage de la performance de l'entreprise.

22) - D'après vous quel est l'outil le plus efficace pour piloter la performance de votre organisation?

l'outil de pilotage de la performance	Nb. obs	Fr q.
La table de bord	3	20,0%
la gestion budgétaire	5	33,3%
La méthode de calcul des coûts	7	46,7%
TOTAL OBS.	15	100%

l'outil de pilotage de la performance



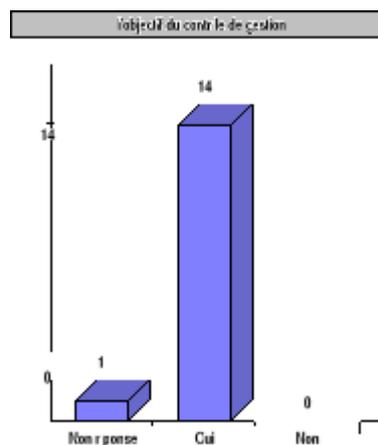
INTERPRETATION :

46.7% des entreprises ciblées déclarent que la méthode de calcul des coûts est la plus efficace pour piloter la performance car elle réponde

bien aux problèmes de gestion que posait une situation d'économie de production.

23) - D'après vous l'objectif du contrôle de gestion est la maîtrise de la performance de l'organisation?

l'objectif du contrôle de	Nb.	Fr q.	en
Non r pponse	1	6,7%	
Oui	14	93,3%	
Non	0	0,0%	
TOTAL OBS.	15	100%	



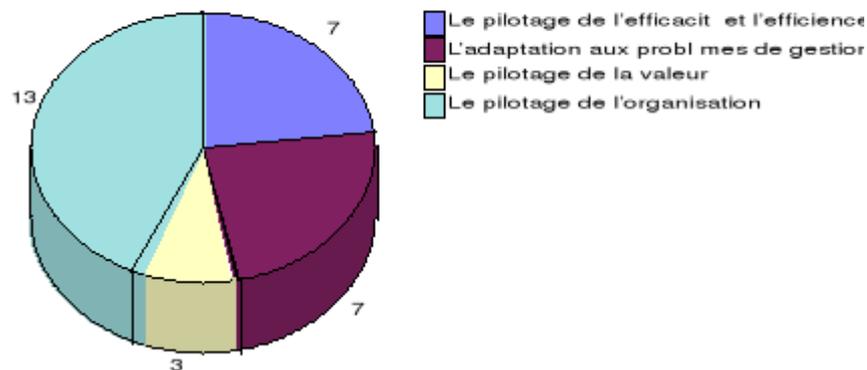
INTERPRETATION :

Les quasi-totaux des entreprises ciblées déclarent l'importance du contrôle de gestion dans la maîtrise de la performance car il est considéré comme une aide au pilotage de l'efficacité et l'efficience d'une entreprise par le biais des indicateurs et outils qu'il propose.

24) - D'après vous les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'organisation existent dans?

les r pponses du contrôle de	Nb.	Fr q.	en
Le pilotage de l'efficacité	14	93,3%	
L'adaptation aux problèmes de gestion	14	93,3%	
Le pilotage de la valeur	3	20,0%	
Le pilotage de l'organisation	3	20,0%	
TOTAL OBS.	15		

les réponses du contrôle de gestion



INTERPRETATION :

Le pilotage de l'organisation constitue une réponse très importante du contrôle de gestion pour piloter la performance chez 86.7% des entreprises ciblées. Pour 46.7% des entreprises la réponse du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance réside dans le pilotage de l'efficacité et l'efficacité et l'adaptation aux problèmes de gestion. Par contre seulement 20% des entreprises considèrent le pilotage de la valeur comme une réponse offerte par le contrôle de gestion pour piloter la performance de l'entreprise.

III- Synthèse :

En guise de conclusion, la plupart des entreprises disposent d'un service du contrôle de gestion grâce à son importance dans le pilotage de l'organisation, il assure la tâche de contrôle, de conseil et de prévision. Donc il constitue un outil d'aide à la prise de décision.

En ce qui concerne sa place, elle dépend de la taille et du statut des entreprises, d'où on distingue deux cas de figures :

- Pour les grandes entreprises, le contrôle de gestion a une position de conseil ou une position fonctionnelle. Dans ce cas, c'est le contrôleur de gestion qui est chargé d'exécuter les techniques du contrôle de gestion.
- Pour les PME, c'est le dirigeant ou le comptable qui est responsable de suivre les procédures de contrôle de gestion.

En effet, le contrôle de gestion propose des indicateurs et des outils pour évaluer la performance des entreprises, parmi ces outils on cite : la gestion budgétaire, le tableau de bord et la méthode du calcul des coûts, cette dernière est jugée la plus efficace par le biais de l'utilisation de la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC et l'imputation rationnelle afin de

calculer les coûts de revient de chaque produit et de chaque activité et de rechercher ses véritables causes en vue de les piloter.

De manière générale, les réponses offertes par le contrôle de gestion pour piloter la performance des entreprises résident dans le pilotage de leur efficacité et leur efficience et l'adaptation aux problèmes de leur gestion.

Conclusion Générale :

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 méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.

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'efficience 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.

Bibliographie :

& A.Burland; G.Langlois; M.Bringer; C.Bonnier, « DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher

& A.Khemakhem « la dynamique du contrôle de gestion » ; 2ème édition 1976, Dunod.

& Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion

& Ardoin ; Michel ; Schmidt « Le contrôle de gestion » ; édition Publiunion 1986

& C.Alazard ; S.Sépari ; « DECF Contrôle de Gestion » ; 5ème édition

& C.Alazard ; S.Sépari ; « DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Dunod.

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

& H.ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001

& H.BOISVERT « Le renouvellement de la comptabilité de Gestion » ; Gestion op

& J.Dearden ; « cours de contrôle de gestion » ; Harvard Business School.

& M.Mekkaoui ; « Précis de contrôle de gestion » ;