

Sommaire

Introduction générale

Partie1 : Généralités du contrôle de gestion

Chapitre1 : Le contrôle de gestion et le contexte de gestion

- I- Apparition et évolution du contrôle de gestion
- II- Les missions du contrôleur de gestion

Chapitre2 : Information et contrôle de gestion

- I- Le système d'information « contrôle de gestion »
- II- Les fonctions du Système d'Information
- III- Les buts du Système d'Information

Chapitre3 : La gestion budgétaire

- I- Le « BUDGET » et « LA GESTION BUDGETAIRE »
- II- Les différents budgets

Chapitre 4 : La comptabilité analytique

- I- Détermination des coûts avec la méthode des coûts complets
- II - Les coûts partiels et les marges
- III- Seuil de rentabilité
- IV- Le coût marginal
- V - Méthode des coûts préétablis

Chapitre5 : Pilotage de la performance

- I- Le pilotage des ressources humaines
- II- Le pilotage de la qualité
- III- Le pilotage de l'organisation méthode ABC/ABM

Chapitre 6 : Les tableaux de bord

- I- Qu'est-ce qu'un tableau de bord ?
- II- Les critères de qualité de l'information
- III- L'organisation du contenu du tableau de bord
- VI- Tableau de bord à orientation stratégique

Partie2 : Etude de cas sur le contrôle de gestion

Chapitre1 : Organisation du contrôle de gestion

- A- Organisation du contrôle de gestion : généralités
 - I- Un positionnement hiérarchique adapté
 - II- La problématique du positionnement
- B- Organisation du contrôle de gestion : pratique
 - I- L'organisation du travail du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : Généralités
 - II - L'organisation du travail du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : Pratique

Chapitre2 : La mesure de performance dans les entreprises marocaines

- I- Les objectifs de la mesure de performance
- II- Les critères de la performance
- III- Les indicateurs de performance les plus utilisés

Chapitre3 : Le contrôle de gestion créatif

- I- Le positionnement de la recherche
 - II- Les deux dispositifs du modèle de contrôle de gestion créatif expérimenté
 - III- Le BTP au Maroc

Conclusion générale

Introduction générale

La comptabilité générale, telle qu'elle a été réorganisée par le nouveau Plan Comptable Marocain, permet d'élaborer des documents de synthèse. De ce fait, elle permet de vérifier un certain nombre d'équilibres généraux, en vue d'un diagnostic financier global. Or, l'activité des entreprises, qu'elle soit industrielle ou commerciale, est rarement homogène.

Dans la pratique, les entreprises optent pour une diversification des productions ou des articles à vendre. Cette diversification peut s'expliquer par le souci de diviser les risques.

Dans ce cas, les résultats globaux déterminés par la comptabilité générale, ne rendent pas compte des résultats sectoriels compte tenu de la diversification.

D'un point de vue fiscal, la comptabilité générale est obligatoire car elle permet de déterminer l'assiette fiscale. Hors, la comptabilité analytique d'exploitation ne l'est pas. Pourtant, il est nécessaire de disposer d'une comptabilité analytique d'exploitation, dont la vocation fondamentale est le calcul des coûts par produit, par branche ou par secteur d'activité.

La comptabilité analytique d'exploitation semble donc s'imposer aux entreprises avec une extrême urgence, car elle fournit aux dirigeants les matériaux nécessaires à la prise de décisions stratégiques tels que le choix de sous-traitance, la hiérarchisation des investissements, etc. Cependant, la comptabilité analytique d'exploitation ne peut répondre aux contraintes imposées par l'environnement de l'entreprise.

Désormais, il ne suffit plus de déterminer seulement les coûts des produits fabriqués et vendus, la valeur des existants en stocks des produits fabriqués, de calculer des résultats analytiques.

Aujourd'hui, en tant que système, l'entreprise doit être gérée à l'aide d'autres techniques, d'autres outils. Le contrôle de gestion en fait partie.

En effet, la vocation principale du contrôle de gestion consiste à garantir la pérennité de l'entreprise en assurant sa survie.

Le contrôle de gestion met à la disposition des dirigeants et des responsables les instruments d'information destinés à aider à la prise de décision.

Avec ce projet, notre objectif est de répondre aux questions que se posent les dirigeants de l'entreprise. Par exemple :

- Quel est le rôle du contrôle de gestion dans le développement des entreprises ?
- Quels sont ses outils? Ses objectifs ? Ses limites ?
- Comment le contrôle de gestion aide à la prise de décision ?

Répondre à ces questions, permet, à l'évidence, de cerner la notion de « contrôle de gestion ».

« Pour aider l'entreprise à s'adapter aux mutations et aux turbulences économiques et technologiques, un système d'information fiable, preuve de supports techniques adéquats, doit être en mesure de repérer les signes avant-coureurs qui permettront de définir de nouvelle stratégie. Pour maîtriser ces ruptures, les entreprises cherchent de nouveaux principes de gestion. Le contrôle de gestion a, dans ce cadre, pour priorité de mettre en l'huile dans les rouages décisionnels ».

« Norbert GUEDJ »

En cette raison, le contrôle de gestion fait une partie tellement importante dans le domaine finance et il a aujourd'hui un poids de plus en plus lourd dans les entreprises pour les aider à estimer leurs coûts, positionner leurs produits dans le marché et bien sûr définir leur stratégie. Donc nous avons choisi cette théorie comme l'objet d'étude pour aller un peu plus loin non seulement dans la majeure finance et comptabilité mais aussi dans le domaine de stratégie management qui sera très important dans notre travail après nos études.

Mais avec la maturité du marché, se montre les problèmes cachés. Donc on aura besoin des nouveaux principes de gestion pour normaliser les actions de l'entreprise dans le marché. Dans ce cadre, l'étude et la maîtrise du contrôle de gestion deviennent indispensables. C'est un de nos objectifs de faire nos études à l'EST, Nous voulons tirer les expériences et bonnes méthodes de gestion pour renforcer la compétitivité des entreprises marocaines.

Notre projet de fin d'étude portera donc comme suit : nous abordons la notion du contrôle de gestion dans son aspect théorique, puis nous consacrons la deuxième partie pour notre étude de cas qui consiste en trois chapitres à savoir :

- Etude de l'organisation du travail du contrôle de gestion dans trois entreprises marocaines, CRYSTAL MARTIN MAROC, la Société Nouvelle de Conduite d'Eau SNCE et une entreprise de BTP que nous nommons « XBTP » pour des raisons confidentielles ;
- Etude de la mesure de performance dans ces trois entreprises ;
- Proposition d'un contrôle de gestion créatif à partir d'un modèle socio-économique dans l'entreprise « XBTP ».

Première partie

Généralité sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est la mesure de performance des entreprises, c'est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont

obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Ainsi, il faut comprendre le mot « contrôle » au sens de maîtrise et non pas de surveillance. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule.

Pour les petites entreprises, cette maîtrise ne nécessite aucun outil particulier car le dirigeant exerce un contrôle direct sur les opérations réalisées. En revanche, dès que la croissance de l'entreprise nécessite le recours à la délégation, les dirigeants doivent mettre en oeuvre des outils leur permettant :

- d'une part, de collecter les informations nécessaires pour prendre des décisions pertinentes,
- de s'assurer que leurs décisions sont bien appliquées (incitation et contrôle).

Le contrôle de gestion comprend tous ces outils, en particulier :

- la comptabilité de gestion (analyse des coûts),
- la gestion budgétaire (élaboration des budgets et contrôle des écarts),
- les tableaux de bord, etc. ...

L'accent sera mis non seulement sur les techniques en elles-mêmes, mais également sur leur finalité. En effet, de même qu'il ne suffit pas de savoir utiliser un marteau et un tournevis pour construire une armoire, les techniques de calcul des coûts ou de suivi

budgétaire ne sont pas une fin en soi mais des outils à la disposition du gestionnaire. A lui de savoir les utiliser à bon escient ...

Le contrôle de gestion tel que les ouvrages le définissent actuellement semble de plus en plus s'éloigner de son rôle antérieur de support du service comptable.

Relayé jusqu'alors à effectuer le reporting financier et à trouver les clés de répartition analytiques, son rôle évolue considérablement. Le contrôle de gestion est né du besoin de maîtriser des unités, de répartir et de contrôler les filiales de groupes de plus en plus complexes et décentralisés. Son rôle actuel est de plus en plus basé sur une notion de qualité.

L'objectif de ce chapitre est d'offrir une vision synthétique sur la notion du contrôle de gestion, ses fonctions, ses objectifs ainsi que ses outils.

Chapitre I : Le contrôle de gestion et le contexte de gestion

I- Apparition et évolution du contrôle de gestion

1- L'apparition du contrôle de gestion

a- Histoire des coûts

L'histoire du calcul des coûts est la plus ancienne car elle existe dans toutes les formes d'entreprises et apparaît dès lors qu'il existe une activité économique. Le calcul des coûts apparaît dès le XVème siècle mais progresse réellement lors de la révolution industrielle.

Le calcul des coûts devient alors nécessaire à cause des modifications organisationnelles de la production : on passe du système du « putting out » (production externalisée chez l'ouvrier) au système « factory » (production regroupée dans une usine).

Quant au vocabulaire, il évolue lui aussi : on parle d'abord de comptabilité industrielle à partir du 19ème siècle puis de comptabilité analytique d'exploitation avec l'apparition de l'OST et enfin la comptabilité de gestion.

A l'heure actuelle, le terme comptabilité de gestion permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation.

b- Histoire du contrôle

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXè siècle et surtout du début du XXè siècle.

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les

écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, du contrôle budgétaire.

Le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

2-La définition du contrôle de gestion

A partir des développements précédents des expressions « contrôle » et « gestion », le contrôle de gestion est défini selon Michel GERVAIS comme étant « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés pour réaliser les objectifs de l'organisation) ».

Cette définition suscite plusieurs remarques dont on peut soustraire :

- Processus: un système de contrôle de gestion comprend en même temps un processus et une structure. Le processus signifie l'ensemble des actions mises en oeuvre de l'entreprise. Et la structure s'agit des adaptations organisationnelles et les informations fournis pour marcher le processus.
- Dirigeants: deux types de dirigeant sont demandés pour différents rôles dans le contrôle de gestion. Les dirigeants opérationnels sont les juges dans le système. Ils choisissent les meilleurs plans d'action et voient leurs performances pour atteindre les objectifs. Les dirigeants fonctionnels sont responsables de collecter et présenter les informations utiles au

processus; analyser la circonstance et retourner leurs conclusions et recommandations aux dirigeants opérationnels.

- Objectif: les objectifs de l'entreprise sont fixes d'après la stratégie. Dans le processus de contrôle de gestion, ils sont regardés comme des informations données. Mais l'acquisition de l'expérience par la mutation et l'évolution de l'entreprise peuvent amener les dirigeants à les remettre en cause.
- Efficienc, efficacité et pertinence: Ici l'efficienc veut dire la somme de résultat obtenu par rapport aux moyens engagés. L'efficacité s'apprécie par les objectifs de l'entreprise. Où on peut dire "dans quel niveau qu'on atteint les résultats voulus". Par exemple, l'efficacité d'un centre de responsabilité dépend de la consommation des ressources pour accomplir sa tâche. Et le problème de la pertinence est soulevé par l'articulation entre l'efficienc et l'efficacité. Ça veut dire le rapport entre les objectifs et les moyens. La combinaison de ces trois derniers permet l'entreprise d'atteindre la bonne performance dans son exploitation.
- Ressourc: Il comprend toutes les ressources et moyens qu'on peut profiter pour réaliser la stratégie et approcher le plus possible les objectifs de l'entreprise. Par exemple, les équipements, les matières, les ressources humaines, les ressources financières...

Avec ces différents éléments, on constate que le contrôle de gestion est à la croisée de trois territoires: " il cherche à agir sur les comportements des acteurs, il modélise les relations ressources-finalités et il assure l'interface entre la stratégie et la gestion opérationnelle."

Selon BOURDIN, exercer un contrôle en ce sens c'est mettre au point un processus d'accumulation d'information visant à « établir des responsabilités ».le contrôle de gestion implique alors¹ :

- Définition des normes ;
- Accumulation d'informations effectives ;
- Détection des écarts entre données effectives et normes ;
- Détermination des responsabilités.

L'accumulation d'informations effectives (de même que la détermination des normes) requiert le choix d'une méthode d'évaluation des informations.

Ceci explique que le contrôle de gestion conçu dans cette optique est basé sur :

- L'évaluation des coûts ;
- Le planning d'activité.

A cette conception statique du contrôle de gestion, une conception dynamique élargit la notion du contrôle de gestion. En effet, le seconde signification du mot contrôle est « maîtrise » (dans le sens de maîtrise de soi). Ce« self-control » suppose l'adaptation permanente en fonction des données effectives d'environnement ou encore l'application continue « d'actions correctives ».le contrôle de gestion ainsi conçu est un système général et continu d'alerte.

Pour sa part, LABOURIER considère que le contrôle de gestion est un système de pilotage. Il a pour objet de doter les divers responsables, du directeur général au chef d'atelier, des instruments de bord indispensables pour fixer les objectifs à atteindre et en assurer la coordination, de programmer les activités et les tâches à effectuer, ainsi que les ressources à mettre en œuvre, de contrôler l'utilisation de ces ressources et les

¹ « Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines », Mohemmed LAARIBI, 2004 page 46

performances réalisées, de prendre à fur et à mesure du déroulement des opérations, les décisions correctrices nécessaires. Autrement dit, le contrôle de gestion constitue l'appareil de pilotage de l'entreprise. La mise de place de cet appareil et sa « maintenance » incombent au contrôle de gestion, mais ce dernier doit l'adapter aux besoins des divers responsables qui ont à l'utiliser, et les aider à s'en servir pour le contrôle de leur propre gestion. Le véritable contrôle de gestion consiste en effet dans l'autocontrôle qu'exerce chaque gestionnaire sur sa propre activité.

En conclusion, le contrôle de gestion doit :

- Garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliquée et grandissante de l'organisation ;
- Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans différentes activités dans le but d'une planification « intelligente » de la gestion.

II- Les missions du contrôleur de gestion

1- Les objectifs du contrôle de gestion

Il existe trois paradoxes dans l'étude de finance, qui causent les difficultés actuelles du contrôle de gestion:¹

- la rupture permanente entre le contrôle de gestion stratégique et le contrôle de gestion opérationnel.
-
- L'incohérence entre le fait de demander au contrôle de gestion de fournir de l'information de qualité, et celui de faire de cette information un moyen de mesure de performance des individus.
- L'incapacité du contrôle de gestion qui doit théoriquement permettre à l'entreprise de prendre la bonne décision et la prévision utile.

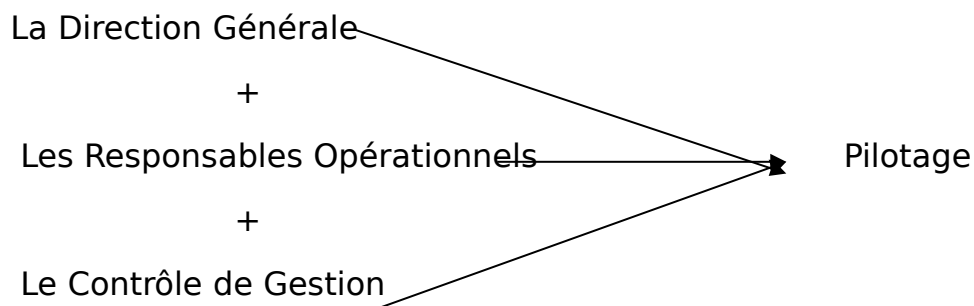
¹ L'essentiel du contrôle de gestion J-L Malo, J-C Mathé édition, 2000 page 19

La base des objectifs du contrôle de gestion est donc constituée par la levée des trois paradoxes:

- Réconcilier contrôle de gestion stratégique et contrôle de gestion opérationnelle

Si on regarde la gestion d'une entreprise comme le pilotage d'un avion, le directeur général et les responsables opérationnels sont le pilote autant que le contrôleur de gestion pourrait ressembler au copilote.

En fait, les liens entre contrôle de gestion et management opérationnel doivent être plus étroits:



A cet égard, l'élargissement de la fonction de directeur de production à celle de directeur industriel est un des éléments importants pour coordonner le contrôle de gestion dans l'entreprise. Pour que le contrôle de gestion assure un pilotage efficace, il faut que le producteur ait des notions de stratégie commerciale, financière et des indicateurs afférents.

Par ailleurs, il faut intégrer dans la fonction pilotage, les principaux opérationnels.

L'outil de cette cohésion est le tableau de bord qui contient une information synthétique, qui est une aide à la décision mais aussi la base du jugement de la performance des acteurs.

Le contrôle de gestion qui se réalise par le tableau de bord est le lien entre les activités stratégiques et les activités opérationnelles. Il sert à:

- mettre en oeuvre la stratégie
- anticiper des besoins du terrain

STRATEGIE ↔ CONTROLE DE GESTION ↔ TERRAIN

Les tableaux de bord, les niveaux d'information, sont donc à soigner du bas jusqu'en haut de la pyramide et à tous les horizons de temps.

Il ne doit pas y avoir de rupture entre le contrôle de gestion stratégique et opérationnel. Ils sont fondés sur les mêmes techniques et partent des mêmes données.

- Eliminer les effets pervers des systèmes de mesure de performance

Pour qu'un système d'information fonctionne, il faut surtout ne jamais inciter quelqu'un à biaiser l'information. Mais si l'information traduit une contre-performance et entraîne une sanction pour l'intéressé, il cherchera inévitablement à frauder. Ceci pose une difficulté qui est réelle puisque cela implique de faire en sorte que le système d'évaluation, donc de pilotage, n'influence pas le système d'information. Là est l'un des paradoxes essentiels du contrôle de gestion management de l'information. Deux solutions ont cela :

1. Limiter les effets pervers pour éviter que l'information ne soit entachée de subjectivité : il faut fixer des objectifs complémentaires.

2. Faire une dichotomie entre le système d'information lié aux coûts et à l'aide à la décision économique opérationnelle et stratégique, et le système d'information lié à l'évaluation des performances des hommes.

Un contrôle de gestion qualitatif n'est bien entendu pas exclusif de moyens de recoupement quantitatifs.

Donc, le contrôle de gestion sert à:

- Mesurer la performance des acteurs
- Informer « objectivement » les acteurs pour améliorer leur prise de

décision

- Lever le paradoxe de la marche arrière

Le contrôle de gestion étant plus axé sur la mesure de la performance que sur l'information, il est souvent en retard sur son temps puisqu'il fait des mesures à posteriori. Or, s'il veut remplir pleinement son devoir informatif, il est nécessaire qu'il soit en perpétuelle recherche d'informations. Il faut qu'il dresse un paysage réaliste dans lequel le décideur puisse en permanence situer ses futures actions.

Il doit donc anticiper ce que sera l'environnement, et non passer l'essentiel de son temps à mesurer les conséquences (écarts) des choix faits par chacun des acteurs de l'entreprise. Il faut s'efforcer de prévenir les écarts.

En résumé, pour faire un bon bottom up¹, il faut faire un bon top down². Le contrôle de gestion doit permettre de faire face aux surprises stratégiques liées aux concurrents et aux changements de goût des consommateurs. Il doit :

- faciliter le suivi des opérations ;
- permettre d'anticiper pour pallier les aléas liés à la vie des affaires.

En conclusion, le contrôleur de gestion, architecte du système d'information de l'entreprise, doit faire du contrôle de gestion, une fonction de liaison stratégie/opérations. Il doit aussi concevoir le contrôle de gestion comme une fonction facilitant la prise de décision en éliminant les effets pervers de la mesure de performances. Il doit également s'employer à lever le paradoxe de la marche arrière.

**PREVISION ↔ CONTROLE DE GESTION ↔ MESURE DE LA
PERFORMANE**

¹ Remontée des synthèses et tableau de bord à partir du terrain

² Feed-back opérationnel sur la stratégie

2-Le rôle des contrôleurs de gestion

Prévision, contrôle, recherche de solutions en cas de dérapage : le contrôleur de gestion est chargé de missions capitales pour le bon fonctionnement et le développement des entreprises. Il exerce une fonction d'aide au pilotage de l'entreprise, dans le but d'optimiser ses résultats à court, moyen ou long terme. Dépendant soit une direction financière, soit directement de la direction générale, il élabore des prévisions de budget en liaison avec les responsables opérationnels, participe aux choix des objectifs stratégiques et élabore un projet de plan indiquant le niveau de production à atteindre, ainsi que les moyens à mettre en œuvre.

Il doit notamment mettre en place et interpréter les fameux " tableaux de bord " qui permettent de piloter l'entreprise, en suivant l'évolution de la fabrication, des ventes, des stocks, de la rentabilité des investissements, analyser les écarts constatés, ajuster les prévisions et jouer un rôle de conseil auprès des " décideurs ".

Les missions principales des contrôleurs de gestion se représentent comme suit :

- Mettre en place et suivre le système d'information de gestion (pas de contrôle de gestion sans outils de gestion et de prévisions fiables), mettre au point les procédures de collecte d'information comprises par tous et homogènes (nécessitant souvent une

étroite collaboration avec les services informatiques) afin que ces informations soient disponibles au moment voulu et que les méthodes soient cohérentes.

- Dresser le reporting : ce terme utilisé par les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion désigne toutes les remontées d'information financière vers le siège ou la société mère d'une entreprise.
- Effectuer le contrôle (c'est-à-dire détecter les anomalies) à court, moyen ou long terme : correspond à la mise en place et au suivi de toutes les procédures internes permettant de contrôler en permanence les résultats de l'entreprise, activité par activité, conformément aux prévisions budgétaires préétablies. La mise en place de tableaux de bord par activité permet notamment d'offrir un observatoire régulier du fonctionnement de l'entreprise et de mesurer les écarts entre les objectifs prévus et les résultats constatés.
- Prévoir : par l'élaboration de budgets, corrigés quelques fois au cours de l'année, et de plans de financement.
- Conseiller les responsables opérationnels : c'est-à-dire assister les directeurs et interlocuteurs de terrain concernant la mise en place d'outils de gestion (par exemple, système de calcul des coûts de revient), l'analyse des écarts observés, la mise en œuvre d'actions correctives, des méthodes de prévision, les choix des indicateurs de performance.

Cependant, le contrôleur de gestion n'est jamais le décideur. Il doit se limiter à son domaine d'expertise qui est la gestion du système d'informations formalisées, mais précisément au service des décideurs, en étant le garant d'une certaine objectivité et d'une transparence.

En conclusion, la mission du contrôleur de gestion se distingue de celle de l'auditeur interne dont la mission est intermittente et l'intervention a posteriori. De plus, ce dernier n'a pas vocation à animer une hiérarchie. Le contrôleur de gestion n'a pas non plus à intervenir dans les choix stratégiques mais devra

informer des conséquences prévisibles de telle ou telle stratégie. Il produit le tableau de bord et le met régulièrement à jour mais ne le conçoit pas seul puisque les utilisateurs doivent contribuer à définir son contenu.

Aujourd'hui, les entreprises doivent être compétitives, productives, créatives à la fois ; tout en répondant le plus rapidement possible aux attentes d'un marché en mutation permanente.

Pour rester donc dans la course, l'information est devenue l'arme ultime. A tel point que l'entreprise risque de se noyer dans cet océan

d'informations si elle privilégie la quantité à la qualité. En somme, l'accès à l'information pertinente devient stratégique pour l'orientation des décisions. Et dans ce domaine, une information de qualité signifie surtout une gestion intelligente des données qui circulent à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise

Chapitre2 : Information et contrôle de gestion

I- Le système d'information « contrôle de gestion »

1- Vision classique du contrôle de gestion et l'informatique

Pendant des décennies, le CDG au sein de l'entreprise, s'apparentait essentiellement à la maîtrise et à la réduction des coûts. Une entreprise qui semblait avoir une bonne maîtrise de ses coûts était considérée comme une entreprise performante.¹

Pour le CDG, il s'agissait en terme des coûts de :

- L'amélioration les délais de : livraison, facturation, paye du personnel. Dans cette phase, les fonctions étaient informatisées les unes après les autres ; c'est-à-dire au coup par coup. Par exemple, on automatise d'abord la facturation, ensuite les livraisons etc. Donc une même information pouvait être saisie plusieurs fois ; ce qui engendrait une certaine redondance des informations, avec un possible incohérence.

- L'intégration des applications : ici les entreprises désiraient diminuer les coûts de saisie qui sont importants du fait de la saisie multiple des informations. Pour cela, on réutilisait au maximum l'information déjà saisie. Par exemple, seules les informations ne figurant pas sur la commande sont saisies pour la livraison et la facturation (mode de paiement, conditions de remise...). Cette étape multipliait les liaisons, les

¹ L'essentiel du contrôle de gestion J-L Malo, J-C Mathé édition 2000 page 39

interfaces entre les différentes fonctions automatisées.

- La multiplicité des interfaces entre les fonctions et les applications conduisait à des systèmes complexes et d'une mise en œuvre difficile. En plus de cet état de fait, sur le fonctionnement de l'entreprise ; les données économiques changeaient, la concurrence était de plus en plus rude ; il devenait une nécessité pour les dirigeants d'avoir une gestion à distance car les entreprises s'agrandissaient, prenaient des tailles mondiales. L'impératif de l'anticipation face à la concurrence et à la taille des entreprises représentait des enjeux économiques pour les organisations. La seule maîtrise des coûts n'était plus suffisante pour l'obtention d'une performance. Il fallait créer un système d'informations pertinent capable de suppléer à la disparité des données dû à l'élargissement des entreprises.

Il devait établir un système d'information qui pourrait fournir aux décideurs les informations leur permettant d'agir efficacement. L'outil informatique donc n'en est qu'une des principales composantes.

2- Le contrôle de gestion est un système d'information

L'un des points clés d'une formulation stratégique et donc d'une prise de décision est l'utilisation d'un système informationnel crédible.

Malheureusement, cette crédibilité exige une gestion rationnelle de l'information. Or, comme disait KING¹ :

- « Les informations que nous avons ne sont pas celles que nous voulons » ;
- « Les informations que nous voulons ne sont pas celles dont nous avons besoin » ;
- « Les informations que nous avons besoin ne sont pas disponibles ».

¹Mohammed LAARIBI, « Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines », 2004 page 79

Par ailleurs, il faut bien souligner que le système d'information est un élément une « courroie »-essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système de contrôle de gestion.

Le contrôle ne peut être assuré que grâce à un réseau d'information organisé dans ce but. Quand l'information est figée, un système de contrôle a peu d'intérêt.

Au contraire, une information en mouvement constant est le flux vital de renseignements est nécessaire à la gestion rationnelle de l'organisation.

Du point de vue du contrôle de gestion, la conception du système d'information pose, compte tenu de la turbulence de l'environnement, deux types de problèmes essentiels :

- La définition des facteurs clés de succès qui sont à surveiller étroitement ;
- La mise au point d'un système d'alerte précoce qui assure la réactivité de l'organisation dans des délais acceptables.

D'un point de vue organisationnel, les conditions de succès d'un système d'information peuvent être résumées comme suit :

- Conception du système en fonction des besoins perçus par les utilisateurs en s'assurant de leur adhésion au système ;
- Orientation du système vers l'information pertinente et non vers la quantité d'information ;
- Prise en compte du gain et des coûts relatifs au système d'information ;
- Coopération étroite entre la direction et les utilisateurs ;
- S'assurer de la compréhension du système par les responsables ;
- S'assurer de la compréhension du type d'activité de l'entreprise et de la façon dont le système intervient dans son fonctionnement ;

- S'assurer de l'intégration effective des sous-systèmes ;
- Faciliter l'évolution, la continuité et l'adaptation du système d'information.

Si ces conditions (et probablement d'autres) sont satisfaites, l'entreprise dispose en permanence d'un stock d'information susceptible d'assurer sa croissance en réduisant sa vulnérabilité.

Donc, en tant que système ouvert, l'entreprise échange, entre autres, avec son environnement, de l'information. En conséquence, la qualité de l'information conditionne la viabilité de l'entreprise.

II- Les fonctions du Système d'Information

A travers cette définition, on peut aisément comprendre que la fonction première du Système d'Information est de produire de l'information. A cette fonction principale s'ajoute d'autres attributs aussi importants au sein desquels on situerait le rôle du CDG :

- L'écoute : Aujourd'hui, les entreprises se situent dans un environnement fortement concurrentiel et évolutif. Elles doivent être à l'écoute du monde extérieur pour cerner les évolutions naissantes, des changements éventuels afin de pouvoir saisir les opportunités, localiser et repérer les menaces de toute sorte. L'entreprise compétitive, performante serait celle qui sait se doter d'un Système d'Information efficace. Elle doit également se doter d'une écoute interne pour capter les informations concernant

l'organisation de l'entreprise elle-même (pour mieux modeler le comportement des acteurs internes).

- La collecte : on en distingue deux formes. Tout d'abord la collecte ponctuelle, elle est destinée à éclairer une décision précise particulière, non répétitive. Ensuite, la collecte systématique implique une information formalisée, structurée, hiérarchisée et stockée. En

effet, la collecte nécessite la saisie sur un support permettant ensuite de conserver, de traiter et de communiquer les informations.

Par ailleurs, le SI a d'autres objectifs principaux : mémoriser, traiter et communiquer les informations qui ont de la valeur pour les décideurs :

- La mémorisation : le stockage des informations suppose l'utilisation des moyens techniques et organisationnels. Cette fonction est primordiale pour le contrôle, car elle permet dans un premier temps de conserver l'historique de l'entreprise, pour suivre l'évolution des variables essentielles. Ensuite, l'outil informatique permet évidemment de mémoriser et de retrouver un nombre plus important d'informations dans des délais courts et à des coûts raisonnables.
- Le traitement : est le processus qui permet d'obtenir les résultats. Il peut être manuel ou informatisé. Aujourd'hui, le traitement des informations se fait par l'outil informatique. Ici, les nouvelles technologies de l'information ont rendu les Systèmes d'Information plus efficaces car elles permettent de manipuler de grands volumes d'informations numériques et/ou textuelles, rapidement et à coûts raisonnables. La communication : utilise tous les moyens connus, allant des outils informatiques aux outils de télécommunication, en passant par tout système facilitant des discussions informelles (ex : intranet, Internet, Outlook), entre les différents acteurs dans l'entreprise.

Comme nous l'avons vu l'objectif du SI est de fournir aux décideurs de l'entreprise les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler, décider et agir. Dans cette logique, un SI doit donc être adapté à la nature (taille, structure) de l'organisation et être efficace (rapport qualité/coût).

III- Les buts du Système d'Information

Selon JL Peaucelle, il existe trois buts principaux du SI :

- Le contrôle : le système d'information est la mémoire d'une organisation. Il traite les informations concernant le passé et permet ainsi de constituer un historique des situations ; ce qui rend possible la détection d'anomalies éventuelles. En ce sens, le SI doit être fiable.
- La coordination : le SI par son aspect dynamique traite des informations concernant le présent, et doit assurer la coordination entre les différents services. Le SI doit être rapide.
- La décision : le SI traite également des informations concernant le futur. Il doit permettre de construire des scénarios et grâce à la simulation de rendre possible le choix d'une solution plus ou moins optimale, donc d'une prise de décision. Le SI doit être pertinent.

La gestion budgétaire est extrêmement puissante car elle permet de faire « garder le cap » défini par la stratégie à toute une organisation. Ses qualités ont entraîné son utilisation dans la plupart des moyennes et grandes entreprises privées, mais aussi dans des organisations non lucratives et dans le secteur public. En quoi consiste cette gestion budgétaire ? Et quels sont les différents budgets à élaborer?

Chapitre3 : La gestion budgétaire

I- Le « BUDGET » et « LA GESTION BUDGETAIRE »

1- La définition et fonctions du «budget» :

La définition officielle du budget est : “Prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé. Un budget d’exploitation est la prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à une hypothèse d’exploitation donnée pour une période déterminée.”

Les quatre fonctions principales que l’on peut assigner au budget simultanément sont :

- a- Fonction de planification: projection à court terme, le budget prépare l’action et implique, de la part de chaque responsable budgétaire, une connaissance non seulement de ses propre objectifs et des moyens à mettre en oeuvre à son niveau mais aussi des objectifs des autres centres budgétaires auxquels son propre centre est lié, des objectifs généraux ainsi que des contraintes générales qui pèsent sur l’ensemble de l’entreprise.
- b- Fonction de coordination: le budget peut encore servir à mieux coordonner les actions et les décisions au sein de l’entreprise; le processus itératif de construction des budgets assure les ajustements nécessaires et réduit les risques d’incompatibilité.

Cette fonction de coordination est essentielle dans une structure décentralisée.

- c- Fonction de contrôle: la fonction de contrôle est inhérente à la gestion budgétaire; elle permet de vérifier tout au long de la période que la coordination est effective et que les objectifs sont tenus. Si tel n’est pas le cas, elle devient fonction de régulation en suscitant les décisions de nature à replacer l’entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

2- Budget, prévision et planification financière :

- Budget: Prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé. Un budget d’exploitation est la prévision chiffrée

de tous les éléments correspondant à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée.

- Prévision: Evolution la plus probable des facteurs de gestion sans correction volontariste pour modifier la trajectoire prévue.
- Planification: Le budget appartient au processus de planification. La planification précède l'action; c'est une prise de décision anticipée comme tout processus de planification budgétaire - à l'horizon du court terme qui est celui du budget - tendant à gagner un ou plusieurs résultats désirés, qui ne se produiraient pas si on n'agissait pas en ce sens.

Réaliser des prévisions, requiert généralement de traduire en finance les objectifs à long terme et à court terme de l'entreprise.

Plans et budgets, support des prévisions, sont les éléments concrets de tous les systèmes de planification et en particulier de la planification: établir des documents prévisionnels financiers, demande d'être capable de concrétiser une démarche prévisionnelle.

Quant au volet annuel, il correspond au " plan financier tactique " et détaille en fait, mois par mois, la première année du plan pluriannuel: il consiste à convertir toute une série de budgets partiels (ventes, achats, salaires, investissements de l'année, etc.) en compte de résultat et bilans mensuels et permet d'établir un état de synthèse qui se présente sous la forme d'un budget de trésorerie.

Pour plans et budgets correspondent en fait à¹:

- Un acte de management, dans la mesure où ils traduisent des décisions d'aujourd'hui sur ce qui sera fait demain et les conséquences de ces décisions.

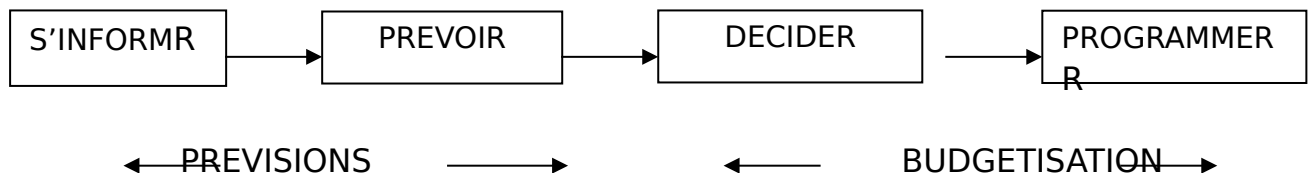
¹ J-L Ardouin (Encyclopédie de gestion - Editions Economic - page 2079)

- Des outils de management, puisqu'ils la mesurent à l'entreprise d'impliquer l'encadrement dans la préparation et l'étude de ces décisions et définissent les bases de responsabilité.
- Des outils de contrôle de gestion, puisque les opérationnels s'engagent sur les objectifs et plans d'actions inclus dans les plans et budgets. Ces derniers vont ensuite servir de base pour le suivi des réalisations.

Il est fréquent qu'on définisse la gestion budgétaire comme un outil de la gestion prévisionnelle.

Prévisions toutefois que, contrairement à une idée très répandue, gérer n'est pas prévu, gérer, c'est décider et agir.

En réalité, d'abord tout va commencer par l'information nécessaire, qui est véritablement la matière première de la décision et le management a pu être défini comme "un processus de transformation de l'information en action.



Un budget représente la traduction ou le chiffrage en unités monétaires de la mise en oeuvre d'un programme. Par exemple, le budget de fonctionnement d'une usine ou le budget des ventes.

Il est important donc à comprendre que, pour passer du programme d'activité au budget, il est nécessaire de procéder à des opérations de valorisation et donc de disposer d'informations de nature non plus simplement technique mais essentiellement de nature « économique » qui exprime les caractéristiques de l'environnement interne et externe dans lequel vont se réaliser les opérations :

- Informations internes sur la structure des coûts, (coûts fixes, coûts variables), fournies par la comptabilité analytique ;
- Informations externes, fournies par un service d'études économiques. par exemple, concernant l'anticipation de l'évolution de certains prix (cours des matières premières, taux d'intérêt, etc.....).

II- Les différents budgets :

Une synthèse des différentes propositions de définitions aboutit à conclure qu'un budget est la traduction en termes monétaires, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'opérations, et limité dans le temps.

D'une manière générale, les budgets et leurs éventuelles subdivisions dépendent étroitement de la structure et l'organisation de l'entreprise. Très souvent, les budgets correspondent aux principales fonctions. Ainsi, tout comme les fonctions, les budgets sont dépendants les uns des autres, et de ce fait, il est exclu de les élaborer sans tenir compte de cet état de dépendance.

1- Budget de vente :

La gestion budgétaire des ventes est la phase « pivot » du réseau des budgets de l'entreprise.

Le budget des ventes consiste à évaluer en quantité et en valeur les ventes futures permettant ainsi de déterminer les ressources de l'entreprise.

La connaissance des quantités et des produits à vendre conditionne les budgets avals tels ceux d'approvisionnement, d'investissement et de production.

La connaissance des prix pratiqués détermine les encaissements potentiels de l'entreprise et donc son équilibre financier.

L'évolution des ventes nécessite une analyse à la fois rétrospective et actuelle des produits. Mais cette évolution et cette prévision des ventes concernent un champ d'investigation très étendu. Elles peuvent concerner des marchés virtuels à long terme comme des produits à développer sur un moyen terme ou encore les produits actuels de l'entreprise sur un horizon moins long.

Ces prévisions budgétaires des ventes nécessitent, évidemment, la connaissance des forces et des faiblesses de l'entreprise ainsi que la connaissance des contraintes imposées à l'entreprise par l'environnement en général et par la conjoncture socio-économique en particulier.

Pour cerner le marché tant actuel que potentiel les responsables de l'entreprise font appel généralement aux techniques d'études de marché, afin d'analyser la demande et d'évaluer les ventes probables.

L'analyse et l'exploitation des informations recueillies subissent généralement un traitement mathématique et statistique pour prévoir les ventes.

En ce qui nous concerne, ce sont les techniques de prévision à court terme qui sont étudiées dans cette partie pour déterminer le marché de l'entreprise et les budgets qui s'y rapportent.

❖ Prévision des ventes : paramètres internes et externes à l'entreprise¹

L'avenir de toute entreprise dépend, en partie, de ses capacités de prévision et d'anticipation des orientations du futur.

L'entreprise qui ne tient pas compte d'une évolution certaine de son environnement est constamment menacée par la concurrence.

Il paraît donc évident que toute entreprise doit prévoir ses ventes (qui génèrent des marges de profits) et ainsi, assurer son programme d'investissement.

¹ Mohemmed LAARIBI, « Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines », 2004 page 300

La prévision des ventes dépend d'un certain nombre de paramètres internes de l'entreprise tels que :

- Les marges de profits souhaités ;
- Les canaux de distribution dont dispose l'entreprise ;
- La capacité de production de l'entreprise ;
- La capacité de stockage des produits fabriqués ou achetés par l'entreprise ;

Pour faciliter la prévision des ventes et compte tenu des paramètres en question, l'analyse et l'exploitation des informations subissent généralement un traitement mathématique et statistique. Ces traitements sont nombreux, et voici les plus prisés dans la prévision des ventes :

- La méthode des moyens mobiles ;
- La méthode de lissage exponentiel,
- La méthode de l'ajustement ;
- La méthode des coefficients saisonniers ;

2- Budget de production

En principe, connaître la quantité prévisionnelle à fabriquer n'est pas en soi une difficulté insurmontable, puisque l'on connaît les ventes prévisionnelles et les stocks réels.

Cependant, répondre aux interrogations suivantes :

- Quelle quantité faut-il produire pour satisfaire la demande en tenant compte des contraintes techniques de fabrication ?
- Quelle quantité de matières premières faut-il commander et stocker pour satisfaire la demande prévue ?

- Comment et combien faut-il charger les ateliers, les machines et les capacités humaines pour que la production corresponde aux besoins ?

Ce n'est pas toujours chose facile, car, très souvent, les ajustements des capacités et des besoins nécessaires à la production sont indispensables.

La synthèse de ces interrogations permet de définir le budget de production. Celui-ci a pour but l'étude de la mise en œuvre de tous moyens matériels, méthodes et procédés, existant à créer afin d'assurer le potentiel de fabrication nécessaire pour la réalisation dans les délais impartis des objectifs fixés par le budgets des ventes.

❖ Prévision de la production

De la définition précédente, on peut retenir que l'objectif du budget de production consiste à rechercher le programme de production optimal qui assure le profit le plus élevé tout en respectant les contraintes de production.

❖ Contraintes de la production¹

Le budget de production se heurte inévitablement à certaines contraintes dépendant du potentiel actuel de fabrication de l'entreprise et des possibilités de modification. Il s'agit essentiellement :

- Des moyens matériels de production dont dispose l'entreprise Celle-ci a-t-elle la capacité de produire quelles que soient les modifications et les prévisions ? L'entreprise a-t-elle les possibilités d'extension si cela s'avérait nécessaire ?
- Des moyens humains disponibles en tenant compte de la situation du marché du travail pour le personnel nécessaire ?
- Si l'entreprise devait augmenter sa capacité de production, est-il possible d'embaucher du personnel et/ou recourir aux heures supplémentaires ?

¹ Mohemmed LAARIBI, « Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines », 2004 page 309

- Les matières premières et les matières consommables dont l'entreprise est tributaire sont-elles suffisantes en quantité et satisfaisante en qualité ?
- Si l'entreprise devait augmenter sa capacité de production, le marché des matières premières peut-il offrir les quantités et la qualité souhaitées ?

❖ Ajustement des capacités

Pour produire les quantités prévues, les différents besoins, soit en heures productives, soit en heures machines, soit en nombre d'unités de matière à consommer, peuvent parfois s'avérer supérieurs aux capacités disponibles de l'entreprise .Dans ce cas,

l'écart qui pourrait être constaté entre la capacité nécessaire et la capacité disponible met en évidence une insuffisance de ressources .Celle-ci peut être comblée par :

- Des investissements en matériels complémentaires ;
- Des embauches temporaires ou définitives ;
- La location de matériels et d'emploi de personnel intérimaire ;
- L'emploi de la sous-traitance ;
- Le recours au crédit-bail ...

Ces ajustements sont nécessaires, car si l'insuffisance des ressources n'est pas comblée, elle peut provoquer un goulot d'étranglement.

La notion de goulot d'étranglement est liée en concept de chargement des ateliers et à un manque de capacité pour satisfaire les besoins de fabrication prévus.

Pour éviter un goulot d'étranglement (pouvant limiter la capacité de production de l'entreprise), la prévision de la production fait appel à des techniques variées (graphiques, plannings).

Quant au choix des meilleures solutions, notamment pour surmonter les contraintes, il est de plus en plus fréquent de recourir à la recherche opérationnelle, par exemple, la programmation linéaire ; celle-ci utilisée pour l'optimisation ou pour la recherche du meilleur programme de production compte tenu d'un certain nombre de contraintes données.

3- Budget d'approvisionnement

La gestion des approvisionnements dans une entreprise concerne essentiellement deux services :

- Le service magasin et le service achats.
- Le service magasin joue un rôle primordial dans l'entreprise.

Il chargé, notamment de :

- Tenir l'inventaire permanent
- Contrôler quantitativement et qualitativement les commandes reçues. C'est le résultat de ce contrôle qui conditionne l'ordre de règlement aux fournisseurs ;
- Surveiller et entretenir les aires de stockage ;
- Distribuer aux utilisateurs (service de production et service des ventes) ce dont ils ont besoin.

C'est au service de magasin que s'organise la gestion de stock, en particulier l'ordre de réquisition d'achat, lorsque le stock critique d'un article est atteint.

Le travail comptable du magasinier consiste, d'une part, en la tenue quantitative des stocks, d'autre part, en la rédaction des documents relatifs aux sorties de stock et aux ordres de réapprovisionnement adressés au service des achats.

Le service achats est chargé essentiellement de :

- La sélection des fournisseurs ;
- La passation des commandes ;
- La gestion des livraisons.

On remarque aisément que les services magasin et achats sont complémentaires et interdépendants.

Conjointement, ils ont l'obligation de fournir de matière premières et composants en quantité et en qualité suffisantes, au moment voulu et au coût le plus bas possible.

D'où l'intérêt primordial de la gestion de stocks et de la gestion des approvisionnements.

La gestion des stocks qui consiste à éviter essentiellement, une rupture des stocks, ou un sur stockage, doit conduire l'entreprise à :

- Déterminer le nombre de commandes dans l'année ;
- Fixer le calendrier des commandes et des livraisons.

Or, pour autant, constituer un stock entraîne inévitablement des coûts dont la minimisation doit être un objectif prioritaire de la gestion des stocks.

4- Budget d'investissement :

Pour assurer sa production, l'entreprise doit disposer d'un certain nombre de biens destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise .Ils ne se consomment pas par le premier usage. Ces biens s'appellent des immobilisations.

L'acquisition et le renouvellement des immobilisations entraînent, évidemment, des dépenses qu'il convient de prévoir, ainsi que leur financement. C'est le but de budget des investissements.

Défini comme un décaissement immédiat en vue d'un profit escompté dans le futur, l'investissement est la condition même de l'existence de l'entreprise, et de son maintien.

Par opposition à la séquence des opérations courantes de l'exploitation, qui se traduisent par une succession de décaissements suivis d'encaissements consécutifs aux ventes de biens qui ne font que transiter dans l'entreprise, l'investissement représente une dépense en contrepartie d'un actif dont la destination est de durer jusqu'à son amortissement total ou sa cession plus ou moins lointaine.

5- Budget de trésorerie :

Le budget de trésorerie est la dernière phase du processus budgétaire dans la mesure où il traduit, en terme monétaires (encaissements et décaissements), les charges et les produits générés par les différents budgets étudiés précédemment.

Dans le cadre d'une gestion budgétaire, le budget de trésorerie doit répondre impérativement à certaines obligations :

- Déterminer mois par mois les encaissements et les décaissements en vue de mettre en évidence les mois difficiles, et auquel cas, permettre à l'entreprise de prévoir les moyens de financement nécessaires ;
- Déterminer la situation financière prévisionnelle de l'entreprise grâce au solde de fin de période budgétaire.

Pour élaborer le budget de trésorerie, certaines informations sont strictement nécessaires :

- Le bilan de l'exercice précédent ;
- Les différents budgets approuvés de l'exercice en cours ;
- Les encaissements et les décaissements non courants, qui ne sont pas prévus dans un budget précis.

L'établissement du budget de trésorerie boucle la gestion budgétaire par le bilan et le compte de produits et charges prévisionnels.

Dans la pratique, il est vivement recommandé d'établir des budgets partiels :

- Budget des encaissements ;
- Budget de TVA (taxe sur la valeur ajoutée) ;
- Budget des décaissements.

La différence entre le budget des encaissements et le budget des décaissements (y compris le budget de TVA) constitue le budget de trésorerie.

Conclusion :

Comme on montre, la planification et la gestion budgétaire restent des outils indispensables au bon fonctionnement des organisations, à condition de ne pas en faire des stéréotypes mais des instruments en phase avec le contexte du moment. En période d'instabilité, leur finalité est moins d'allouer les ressources pour optimiser le fonctionnement de l'entreprise par rapport à un plan prédéfini, que de retrouver du sens à la situation, en observant, en analysant, en expérimentant et en donnant aux décideurs la possibilité de se réorienter rapidement en cas d'erreur.

Contrairement à la comptabilité générale, la comptabilité analytique se propose d'obtenir des résultats analytiques par branches ou groupes d'articles, par produits individuels, etc.

Il s'agit donc de confronter dans des comptes de produits et charges « analytiques » les produits et les charges relatifs à chaque branche, à chaque article, ceci n'étant possible qu'après un classement préalable des produits et des charges par destinations ou par fonctions.

Chapitre4 : La comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique sont :

- Connaître les coûts des matières et des produits achetés, créés ou distribués par l'entreprise ;
- Déterminer les résultats analytiques par groupes de produits ou par branches d'activité ;
- Expliquer les résultats par secteur d'activité en calculant les coûts complets des produits pour les comparer à leurs prix de vente ;
- Etablir des prévisions qui, comparées aux réalisations, mettront en évidence les écarts significatifs.

- Suivre la situation permanente des stocks (inventaire permanent) ;
- Fournir tous les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'entreprise de nature à éclairer les prises de décision.

D'une manière pratique, le processus de la mise en place de la comptabilité analytique dans l'entreprise peut se décomposer en neuf étapes que voici :

- Présentation de l'entreprise : produits fabriqués, processus de fabrication, organisation de l'entreprise ;
- Examen des documents comptables : stocks, produits et charges, résultats globaux.
- Analyse des charges : distinction entre charges directes et charges indirectes.
- Affectation des charges directes aux différents produits ;
- Détermination des sections à créer en fonction de l'organigramme de l'entreprise ;
- Répartition des charges indirectes au profit des différentes sections ;
- Distinction entre sections principales et sections auxiliaires et répartition de celles-là au profit de celles-là ;
- Imputation des sections principales aux différents coûts ;
- Calcul des coûts et des prix de revient.

Une fois mise en place, on constate aisément que la comptabilité analytique est résolument orientée vers le contrôle interne de l'entreprise.

Tout comme la comptabilité générale, la comptabilité analytique est une source de l'information permettant la prise de décision.

Traitement analytique des charges directes et indirectes :

Les charges prises en considération dans le calcul des coûts sont appelées charges incorporables. Elles sont de deux types :

- Les charges directes : sont celles qui s'appliquent à un seul coût ; on peut citer par exemples l'amortissement d'une machine servant à la fabrication d'un seul produit.
- Les charges indirectes : communes aux différentes activités de l'entreprise nécessitent une analyse et un traitement avant d'être imputées au coûts. Il s'agit, par exemple, des charges d'entretien.

I- Détermination des coûts avec la méthode des coûts complets :

1- Le coût d'approvisionnement :

Le coût d'approvisionnement ou coût d'achat se compose de deux types de charges :

- les charges directes (prix d'achat hors taxe récupérables des matières) ;
- les charges indirectes imputées au centre approvisionnement

On calcule le coût d'approvisionnement de la manière suivante :

$$\textbf{Coût d'achat (des matières achetées) = prix d'achat hors taxe + charges sur achats}$$

2- Le coût de production :

Le coût de production se compose :

- D'abord, du coût d'achat des matières consommées (utilisées dans le processus de fabrication) ;
- Ensuite des autres charges directes (notamment le coût de la main d'œuvre directe) ;
- Enfin, des charges indirectes relatives à la production.
- On calcule le coût de production de la manière suivante :

$$\textbf{Coût de production (des produits finis) = coût d'achat des matières consommées + autres charges de production}$$

Dans le cas où il existe des encours de production pour une période donnée, le coût de production sera calculé de la manière suivante :

$$\text{Coût de production} = \text{Charges totales de production} + \text{Encours en début de période} - \text{Encours en fin de période.}$$

3- Le coût de revient :

Le coût de revient est calculé de la manière suivante :

$$\text{Coût de revient} = \text{Coût de production des produits vendus} + \text{Charges de distribution}$$

Le résultat analytique est obtenu de la manière suivante :

$$\text{Résultat analytique} = \text{Ventes} - \text{Coût de revient}$$

Le résultat analytique doit être comparé au résultat trouvé en comptabilité générale, en tenant compte des différences de traitement comptable.

II - Les coûts partiels et les marges :

La méthode des coûts complets étudiés tout au long de première partie précédente, permet le calcul des coûts d'achat, de production, de revient en s'appuyant particulièrement sur la distinction entre charges directes et charges indirectes.

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

Dès lors, la méthode des coûts complets est sujette à des critiques parfois légitimes. On lui reproche notamment :

- Sa mise en œuvre est complexe puisqu'il s'agit d'adapter le réseau de calcul des coûts à l'organisation de l'entreprise ;
- Elle nécessite des calculs longs et coûteux ;

- Elle fait souvent appel à l'arbitraire (clés de répartition) pour répartir certaines catégories de charges ;
- Les variations des niveaux d'activité d'une période d'analyse à l'autre ne sont pas prises en considération.

Cette anomalie est grave du fait que ces variations constituent l'un des paramètres fondamentaux de la réalité des entreprises ;

- Elle ne facilite pas les travaux prévisionnels, en particulier les simulations en matière d'activité ou de production.

Etant donné les reproches ci-dessus adressés à la méthode des coûts complets, d'autres méthodes, se voulant plus simples, apportant des solutions aux critiques en question, ont vu le jour. Il s'agit des méthodes des coûts partiels.

1- Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes :

a- Définition

La méthode de l'imputation rationnelle peut être définie comme une méthode qui inclut dans les coûts la part des charges fixes calculées à un niveau d'activité préalablement défini comme normal.

b- Principe :

La méthode de l'imputation rationnelle a pour but d'apporter un correctif au calcul des coûts complets. En effet, il convient de rappeler que :

- lorsque le niveau de l'activité de l'entreprise augmente, le coût unitaire de production ou de revient de produits diminue, car un même montant de charges fixes est imputé à un nombre plus grand de produits fabriqués ;

- lorsque le niveau de l'activité de l'entreprise diminue, le coût unitaire de production ou de revient augmente, car un même montant de charges fixes est imputé à un nombre réduit de produits.¹

Concrètement, la méthode de l'imputation rationnelle consiste à imputer aux coûts la part des charges fixes en fonction d'un coefficient d'Imputation Rationnelle.

Ce coefficient est égal au rapport entre l'activité réelle et l'activité dite normal :

$$\textbf{Coefficient imputation rationnelle} = \textbf{Activité réelle} / \textbf{Activité normale}$$

c- Intérêt de l'imputation rationnelle :

L'intérêt de l'imputation rationnelle réside dans les possibilités d'analyse :

- Annulation de l'influence des charges fixes dans la variation du coût unitaire ;
- Mise en évidence d'un coût de chômage (coût de sous-activité) et d'un boni de sur activité

D'un point de vue économique :

- Une sous activité répétée doit conduire les responsables de l'entreprise à poser le problème de la survie de celle-ci
- Une sur activité répétée doit conduire les responsables à envisager un accroissement de l'infrastructure de l'entreprise dont ils ont la charge

2- Méthode des coûts variables :

a- Définition :

Un coût variable est un coût comprenant exclusivement des charges qui varient avec le volume d'activité. Ces charges, appelées aussi charges

¹ Mohamed LAARIBI « comptabilité analytique, analyse des coûts » édition 2005 page 217

opérationnellement, sont réparties entre les produits afin de calculer le coût variable de chaque produit.

La différence entre le total des charges et les charges variables représente les charges fixes supportées par l'entreprise quel que soit son volume d'activité dans une structure donnée

b- Principe :

La méthode du coût variable, appelée aussi méthode du direct costing, consiste à déterminer des marges sur coûts variables (M/CV) par produit ou par activité.

$$M / CV = \text{Chiffre d'affaires} - \text{charges variables}^1$$

De ce fait, on constate que le principe de base du direct costing est fondé exclusivement sur les ventes. Le volume d'activité de l'entreprise est mesuré en termes de ventes et non pas en termes de production.

Par ailleurs, le principe de base du direct costing prend en considération la totalité des charges de structure pour déterminer le résultat sur les produits vendus. Donc, les produits fabriqués et non vendus ne supportent que la quote-part des charges fixes.

La totalité des charges fixes ayant été déjà supportée par les produits vendus, les produits non vendus (produits finis, les produits en cours de fabrication) sont systématiquement valorisés exclusivement au coût variable de production. Cela conduit à minorer la valeur du stock final et donc, à ne pas « stocker les charges fixes »

3-Intérêts de la méthode des coûts variables :

La marge sur coût variable est un indicateur de gestion qui mesure la performance d'un produit.

La méthode des coûts variables permet aussi de contrôler l'efficacité de la gestion interne de l'entreprise, en suivant l'évolution des charges variables

¹ Mohamed LAARIBI « comptabilité analytique, analyse des coûts » édition 2005 page 219

liées aux décisions de gestion et en les comparant à des normes pour veiller à leur compression.

La méthode des coûts variables est, en définitive, une méthode de gestion tournée vers l'avenir : la performance de l'entreprise dépend aujourd'hui, plus que jamais de sa force de vente plutôt que de sa force de production. Ce sont les ventes (chiffre d'affaire) qui couvrent les charges fixes (et les charges variables) et permettent ainsi à l'entreprise de réaliser un résultat bénéficiaire.

Enfin, la marge sur coût variable est utile à calculer, notamment, elle permet de répondre aux impératifs suivants :

- La marge sur coût variable d'un produit est-elle suffisante pour couvrir les charges fixes ?
- L'entreprise a-t-elle intérêt, à développer la production, ou la supprimer ?

4-Limite de la méthode des coûts variables :

La méthode des coûts variables n'est intéressante dans la prise de décision que dans le court terme. Par conséquent sur le long terme, c'est la totalité des charges et non les seules charges variables qu'il convient de couvrir.

III- Seuil de rentabilité :

1-Définition:

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaire que l'entreprise doit réaliser pour couvrir l'intégralité de ses charges et pour lequel elle ne dégage ni bénéfice ni perte.

En d'autres termes, le seuil de rentabilité est atteint lorsque le résultat de l'entreprise est nul, c'est-à-dire lorsque la marge sur coût variable est égale au charge fixe.

La date à laquelle le seuil de rentabilité est atteint appelé le point mort¹

¹ Mohamed LAARIBI « comptabilité analytique, analyse des coûts » édition 2005 page 221

2-Utilité :

Le seuil de rentabilité est un instrument de gestion. Il est surtout un instrument de prévision à court terme, un instrument de pilotage qui facilite la recherche de solution et éclaire les dirigeants de l'entreprise.

Le seuil de rentabilité permet de déterminer :

- La marge de sécurité dont dispose l'entreprise, c'est-à-dire la limite de réduction des ventes de l'entreprise sans que celle-ci cesse d'être rentable.
- Les conséquences financières d'un nouvel investissement
- Le chiffre d'affaire nécessaire pour maintenir un certain bénéfice en cas d'augmentation de certaines charges fixes.
- Le chiffre d'affaire nécessaire pour atteindre un bénéfice souhaité
- S'il faut écarter une production ou un investissement, parce que leur rentabilité implique un volume de vente supérieur à ce que le marché peut absorber.
- Les conséquences sur le résultat et le changement du point mort (modification de la date à laquelle est atteint le seuil de rentabilité) entraîné par la variation du prix des produits.
- La baisse des coûts que l'entreprise doit réaliser suite à la baisse du chiffre d'affaire.
- Le volume des ventes minimum que doit avoir une commande pour être rentable.

IV- Le coût marginal

1-Définition :

Le coût marginal est la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celle qui est nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité.

2-Utilité :

Le calcul du coût marginal permet de répondre à un certain nombre de questions qui se posent à l'entreprise :

- Est-il rentable d'accroître la production ?

- Est il rentable d'accepter une commande supplémentaire ?
- Est il rentable de diminuer le niveau d'activité de l'entreprise ?

Ainsi, le calcul du coût marginal permet de :

- Rechercher l'optimum économique, c'est-à-dire le niveau de production pour lequel l'entreprise obtient son plus grand profit ; Le profit total atteint son maximum lorsque la recette marginale est égale au coût marginal
- Fixer des prix différentiels : la notion de coût marginal peut être utilisée pour juger de l'opportunité d'accepter (ou de refuser) des commandes supplémentaires.

En effet, la production habituelle étant vendue à un prix de vente supérieur au coût moyen. L'entreprise peut ensuite accepter de fabriquer des unités supplémentaires si elle est assurée de les vendre au dessus de leur coût marginal¹

III - Méthode des coûts préétablis :

L'étude des parties précédentes a permis d'analyser les différentes méthodes de calcul des coûts, notamment :

- Les coûts complets qui incluent toutes les charges ;
- Les coûts partiels qui incluent une partie des charges ;

Ces méthodes qui ont pour particularité de calculer des coûts a posteriori, entraîne pour les dirigeants un certain nombre d'inconvénients :

- Calculs parfois complexes et lourds ;
- Difficulté d'établir les prévisions.

Pour palier ces inconvénients, une méthode se propose de calculer les coûts a priori. Il s'agit de la méthode des coûts préétablis.

- La méthode des coûts préétablis fait partie intégrante du contrôle de gestion.

¹ Mohamed LAARIBI « comptabilité analytique, analyse des coûts » édition 2005 page 226

- En effet, le contrôle de gestion a pour mission essentielle la préparation de l'avenir en corrigeant le passé.

1- Définition :

Un coût préétabli est un coût évalué à priori soit pour faciliter les traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion, c'est-à-dire l'analyse des écarts.

Le coût préétabli représente ce qu'aurait coûté un article, un produit ou un service si les évaluations faites par les responsables des différentes fonctions avaient été observées.

Le coût préétabli ou coût prévisionnel est établi à partir d'une activité normale de l'entreprise.

2-Calcul et analyse des écarts :

Les divers coûts préétablis étant fixés, les responsables impliqués dans le système décisionnel dans l'entreprise les comparent par rapport aux coûts réels de la période afin de déterminer les écarts et procéder à leur analyse.

Cette analyse est fondamentale car sa finalité conduite a expliqué la « déviation » par rapport aux objectifs de l'entreprise :

- Les écarts ont souvent trois origines :
- des changements au niveau de la production ;
- Des variations au niveau des coûts des facteurs de production ;
- Des variations au niveau du rendement technique.

Pour faire écho au passage d'un contrôle par les chiffres au contrôle par les acteurs évoqué lors des précédents chapitres, il nous faut revenir sur le concept de pilotage de performance.

De la maîtrise des coûts à la création de valeur, le pilotage de la performance revisite les principes de valorisation des entreprises, et leur mode managérial

Chapitre5 : Pilotage de la performance

I- Le pilotage des ressources humaines

La sphère RH est en pleine mutation. Elle rencontre des évolutions d'ordres économique (moins de surcoûts), démographique (départs massifs en retraite, difficultés de recrutement), sociologique (évolution des valeurs et des attentes individuelles) et technologique.

Ces transformations ont eu un impact profond sur le métier de DRH dont la traditionnelle logique de dialogue doit dorénavant servir avant tout la logique des affaires.

Par ailleurs, le rapprochement des fonctions finance-gestion et RH paraît inéluctable. Le besoin de cohérence et l'interdépendance des deux sphères vont nécessairement toucher le métier de contrôleur de gestion qui, même s'il n'est pas spécialisé en RH, devra s'intéresser à ces problématiques.

1- Les objectifs du pilotage des ressources humaines

Une gestion pragmatique et rigoureuse des RH (tant qualitative que quantitative) devient un réel avantage concurrentiel dans le contexte de raréfaction de main d'oeuvre que nous connaissons.

Jusqu'à récemment, les problématiques RH intéressaient au premier chef les entreprises de main-d'oeuvre.

Demain, toutes les sociétés ne seront-elles pas concernées? Le théorème appris à l'université "attirer, fidéliser et motiver les talents" est certes bien compris, mais la mise en oeuvre de plans d'action est-elle pour autant aisée ?

Il convient d'accepter et maîtriser le complexe. Or tout devient complexe :

- La personnalisation des politiques RH (politiques d'emploi, de rémunération, de formation, logiques d'aménagement du temps du travail...) qui ne doivent plus être envisagées globalement, mais dans le détail par métier et/ou par catégorie socioprofessionnelle ;
- La gestion de la flexibilité quantitative externe (intérim) et interne (heures supplémentaires, etc.), de la flexibilité qualitative ou fonctionnelle (mobilité, polyvalence), de l'externalisation (centres de services partagés, essaimage...);
- La gestion de la flexibilité salariale (performance individuelle, intéressement et autres modes de rémunération aléatoire collectifs) ;
- L'optimisation des frais de personnel et la recherche du meilleur équilibre possible entre contribution et rétribution.

Cette complexité a fait émerger le contrôle de gestion des ressources humaines, lequel peut être défini comme un système d'aide au pilotage social de l'entreprise ayant pour objectif de contribuer à la gestion des hommes et des équipes dans leurs performances et leurs coûts.

2- Les tableaux de bords sociaux

Les directions générales connaissent bien le "serpent de mer" que constituent la détermination des effectifs. Il appartient au contrôleur de gestion de réconcilier les

effectifs calculés par les financiers et ceux calculés par les RH (effectifs contractuels, payés, au travail). Cette donnée de base intervient comme dénominateur de divers ratios et a de nombreuses applications.

Le système d'information RH reste le parent pauvre du SI, il est souvent composé d'une mosaïque de logiciels peu interdépendants : paie, congés payés et temps travaillés, formations, carrières et mobilités, recrutement... Le contrôleur de gestion va s'attacher à extraire les informations pertinentes de tout ou partie de ces sources logicielles en vue de construire des outils de reporting ou des tableaux de bord de pilotage pertinents qui ne se limiteront pas à présenter des données financières, mais intégreront les données chiffrées et qualitatives permettant d'appréhender la performance des RH (voire celle du service RH lui-même).

Un contrôleur de gestion aide à la détermination des coûts, la construction budgétaire et le déploiement des outils de pilotage s'il a bien intégré la dimension RH. Ce constat vaut en particulier pour le calcul et la gestion quantitative des effectifs, les techniques de calcul et de projection de la masse salariale, le choix des indicateurs de performance des RH et des processus spécifiques RH (formation, recrutement, paie, gestion administrative du personnel, hygiène sécurité, mobilité géographique et fonctionnelle, juridique RH...), et pour la construction de tableaux de bords stratégiques intégrant la dimension RH de façon plus précise que la simple mesure des effectifs, du taux de turn-over et de l'absentéisme.

II- Le pilotage de la qualité

Le contrôle de gestion et la gestion de la qualité ont connu tous deux de fortes mutations si l'on va au delà du sens commun qui veut que les deux disciplines s'attachent exclusivement à la mesure. La gestion de la qualité

connaît un fort développement, alors que le contrôle de gestion est en perte de vitesse.

Le contrôle de gestion est selon Anthony, « 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. »

En ce qui concerne la qualité, elle a longtemps été considérée comme un simple élément de contrôle effectué par quelques experts.

On peut aujourd'hui définir le management de la qualité comme étant « l'ensemble des méthodes et des pratiques visant à mobiliser tous les acteurs de l'entreprise pour la satisfaction durable des besoins et des attentes des clients au meilleur coût. »

La gestion de la qualité et le contrôle de gestion sont donc deux modes de contrôle organisationnel de l'entreprise. On peut alors se demander dans quelle mesure le premier s'apparente au second.

Nous envisagerons la question à travers une comparaison thématique des deux disciplines. Dans un premier temps, nous nous attacherons à l'évolution historique, et aux finalités de leur action et ensuite à une mise en parallèle des méthodes et outils et du discours. Pour conclure, sera développée l'idée d'un éventuel conflit d'intérêt entre les deux.

1-Analyse de l'évolution historique : du contrôle au management

a- Evolution de la qualité

	De la qualité traditionnelle	au management de la qualité
Définition	Fabriquer un bon produit	Satisfaire le client

	Proposer un bon service	
Enjeu	Notoriété	Compétitivité
Standard de performance	Niveau de qualité acceptable	Excellence
origine	Bureau d'étude	Ecoute du client
Méthode	Contrôle	prévention
Responsabilité	Spécialiste qualicien	Partagée par chacun
Moteur	Perfectionnisme	Remise en cause
Mode d'évaluation	Expérience et intuition	Mesure systématique
Priorité	Ponctuelle	Permanente

b- Evolution du contrôle de gestion

La première évolution apparaît avec l'augmentation de la taille des unités de production et de leurs diversifications. Il faut alors déléguer les tâches et les responsabilités tout en contrôlant les exécutants. Apparaissent alors les budgets prévisionnels.

La période de croissance a connu un fort développement des produits et des services et l'on demande au contrôle de gestion d'être un outil d'aide à la décision et permettant de contrôler les acteurs dans la structure.

La transformation du contrôle de gestion est liée à l'interaction entre l'entreprise et son environnement : le contrôle de gestion se développe le plus souvent en période de difficultés.

2- comparaison des évolutions

Le contrôle de gestion et la gestion de la qualité ont de nombreux points communs quant à leur évolution. Dans des périodes de croissance, ces deux concepts se sont peu développés.

La raison à cela est simple : l'offre était supérieure à la demande et l'on ne se préoccupait peu de la qualité des produits : Il s'agissait d'un simple contrôle de conformité des produits fait par quelques experts.

Quant au contrôle de gestion, il est lui aussi très réducteur à cette époque : il ne concerne que l'activité de production et se limite à l'analyse des coûts. Ni l'un ni l'autre ne s'intéressent aux besoins des utilisateurs.

Le contrôle de gestion et la gestion de la qualité vont de nouveau évoluer lorsque le modèle Taylorien perd de son influence. Apparaissent alors l'enrichissement des tâches, l'apparition de groupes autonomes de travail. Le contrôle de la qualité fait partie de l'exécution et le contrôle de gestion s'élargit dans la mesure où on lui demande de devenir un outil d'aide à la décision. Les deux concepts commencent à se globaliser.

Le maître mot de ces dernières années est la compétitivité et le client devient le centre du débat. Le contrôle de gestion et la gestion de la qualité sont bien obligés d'évoluer afin que les entreprises restent compétitives. On parle désormais de processus et de performances pour la qualité et pour le contrôle de gestion.

II- Amélioration de la performance globale

Le contrôle de gestion, qui, dans son approche traditionnelle avait une mission quasi-exclusive de maîtrise des coûts, intègre désormais une dimension plus centrée sur la performance globale des acteurs. Une entreprise est donc performante si elle atteint les objectifs qui lui permettront de satisfaire ses clients en réduisant le couple valeur-coût, c'est-à-dire en améliorant la création nette de valeur.

Le contrôle de gestion intervient alors pour s'assurer « que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation» (Anthony, 1965). On parle alors de pilotage de la performance, puisqu'il s'agit de déployer les objectifs en activités opérationnelles.

Mais ce pilotage de la performance se poursuit puisqu'il faut pouvoir apprécier les déviations éventuelles et effectuer les corrections nécessaires. La clôture de la boucle du pilotage se fait de par le retour d'expérience.

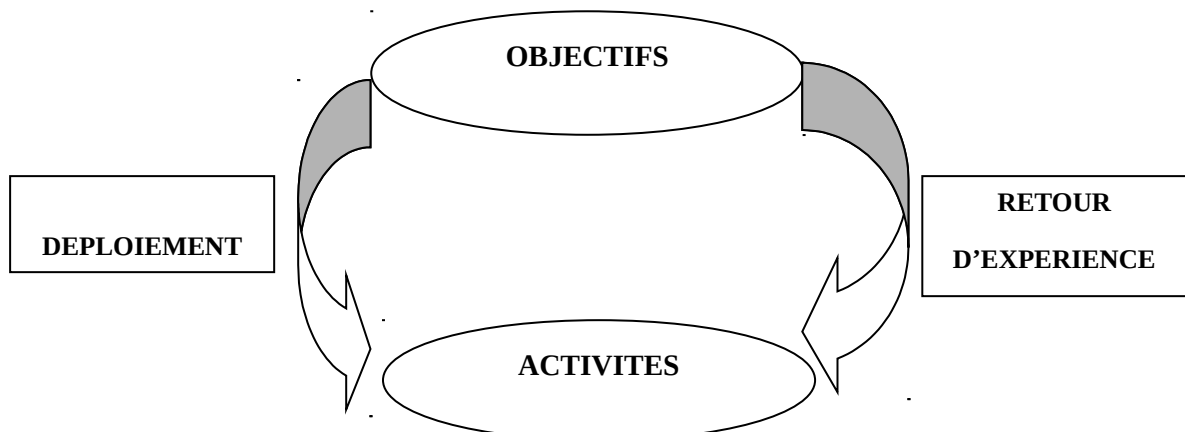


Schéma : Méthode et pratique de la performance (LORINO)

Le contrôle de gestion a donc pour objectif d'améliorer voire de pérenniser la performance de l'entreprise en passant par une étape obligée : la satisfaction du client et la maîtrise des coûts.

La gestion de la qualité, dès ses balbutiements a eu pour objectif la satisfaction du client. Dans sa définition même, l'objectif est clair, « la qualité d'un produit ou d'un service est son aptitude à satisfaire les besoins des utilisateurs. »

L'entreprise qui vend un produit ou un service cherche à donner à ses clients une satisfaction aussi complète que possible tout en cherchant à maintenir son prix de vente au même niveau que ses concurrents.

La gestion de la qualité a donc pour finalité de concilier ces deux objectifs fondamentaux : la satisfaction du client et la rentabilité de l'entreprise.

Tout comme le contrôle de gestion, il s'agira pour l'entreprise de déployer les objectifs en activités opérationnelles. On parle alors de pilotage, maîtrise, management ou encore de gestion de la qualité.

III- Le pilotage de l'organisation : Méthode ABC/ABM

1- ABC/ABM:De quoi s'agit-il?

ABC (Activity Based Costing) se propose de calculer des coûts complets en privilégiant une logique de causalité : les produits (ou autres objets de coûts) causent les activités et les activités causent la consommation de ressources c'est-à-dire que ABC est une méthode de coût pour affecter avec moins d'arbitraire les charges indirectes vers les produits.

La méthode ABM (Activity Based Management) analyse les différents coûts résultants d'une mesure ABC afin d'en déterminer les causes et mener ainsi les actions d'optimisation nécessaires. Les processus sont classés en activités principales, secondaires et répétitives elles-mêmes identifiées selon leur valeur ajoutée. L'ABC/M est utilisée entre autres comme aide décisionnel pour estimer l'opportunité d'externaliser ou de sous-traiter une activité ou une prestation. Elle permet également de réorganiser les processus métiers

2- L'utilité de méthode ABC ABM

L'ABC constate :

- L'organisation de l'entreprise
- La profitabilité précise avec prise en considération de toutes les charges de structure et de support, alloués avec un système ne permettant pas d'erreurs de raisonnement, les allocations étant fiables et probantes
- La structure des processus, et le flux des activités
- les activités défailtantes, en terme d'efficacité et d'efficience, donc également de performance

L'ABC fourni :

- un résultat par centre de coûts (cost-pools, ressources)
- un résultat par activité

- un résultat par activité incluant une réallocation des activités de support (support interne)
- des coûts détaillés par objet d'analyse (client, produit, service, projet, ...)
- des prix de revient par produit détaillé par prix de revient intermédiaires des activités qui ont concouru à la réalisation de ces prix de revient
- une rentabilité par client, produit, service, projet, ...

L'ABM permet :

- de mieux gérer ses coûts :
 - en supprimant ou réduisant les activités sans valeur ajoutées
 - en analysant la composante en coût de chaque activité, et en agissant sur ceux qui semblent excédentaires
- de mieux gérer le processus en :
 - agissant sur les activités non performantes
 - restructurant la fluidité des activités
- de revoir sa politique de prix
- de communiquer aux commerciaux les éléments leur permettant de négocier avec les clients en assurant une marge minimum à la société.

- de prendre position :
 - sur les marchés à conserver et à développer
 - sur les marchés à abandonner, à réduire, ou à restructurer
 - sur les clients privilégiés pour un développement ou une fidélisation

- sur les clients moins porteurs pour un renoncement de collaboration avec eux ou une renégociation des prix pratiqués
- de développer une procédure de stimulation du personnel en place par la fixation de critères de performance liés aux constatations sur l'efficience et sur l'efficacité des activités

3- Les étapes de méthode ABC/ABM

- Processus

La première phase consiste à déterminer les processus. Il s'agit ici d'identifier les activités et les différents produits de son entreprise.

- Analytique

Affectation de toutes les charges et les temps de travail aux différentes activités : on obtient alors un total charges et un total temps par activité, qui constituent les ressources de fonctionnement de l'activité.

- Choix des Indicateurs

Le gestionnaire choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité : c'est un générateur de coût, qui mesure en fait la production de l'activité. Il calcule facilement le coût unitaire d'un générateur, égal au montant des ressources divisé par la quantité de générateur.

- Outils de suivi

Ensuite, on identifie la quantité de générateur consommée par chaque produit : ainsi va-t-on associer la production de l'activité à la consommation de ressources qui en

résulte, directement pour chaque produit. Cela donne la quantité de générateur et les ressources consommées par produit.

- Répartition

A l'étape finale, on obtient le coût de revient du produit, en coût total et en coût unitaire, détaillé par activités. C'est un coût de revient précis, incontestable: celui-ci va désormais permettre la mise en place d'un contrôle budgétaire, la simulation des coûts pour les nouveaux produits, l'analyse des écarts et des activités, l'analyse détaillée des composants.

La notion du tableau de bord est apparue au début sous forme de suivi de ratios et de graphiques nécessaires aux décideurs pour piloter son entreprise. « Les graphiques sont, pour l'entreprise, ce que les courbes de fièvre sont pour les malades : de leur état de santé, la représentation visible et frappante. Mieux encore, c'est le tableau de bord de l'aviateur qui a sous les yeux tous les appareils donnant la vitesse, l'altitude, la dérive, le niveau d'essence, d'huile, etc. l'emploi de ces appareils perfectionnés permet au pilote de naviguer exactement vers le point qu'il s'est assigné et d'y arriver à l'heure prévue »

Chapitre 6 : Tableau de bord

Le tableau de bord est un outil de prise de décision, il est plus en amont vers le terrain que le budget plus proche des besoins des utilisateurs que le budget qui reste institutionnel. Il doit même tenir compte de leur préférence quant à la forme des informations qu'il donne : choix entre graphiques et chiffres par exemple. Par conséquent, le tableau de bord a une périodicité plus rapide que le budget.

I- Qu'est-ce qu'un tableau de bord ?

« C'est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise».

« Nobert GUEDJ »

Plus l'entreprise est grande, plus les informations sont nombreuses. Pour une rapide prise de décision, il ne faut pas encombrer le tableau de bord, mais opter pour des

indicateurs synthétiques sans renoncer à bien mettre l'action de chacun dans son contexte général. C'est ce qu'on appelle la gestion de cause.

Ensuite il faut comparer ces indicateurs aux précédents d'une façon évolutive. Donc la présentation est sous forme de graphique ou de tableau comparatif.

Et enfin, il est indispensable d'expliquer les déviations, d'où une présentation d'un rapport comprenant un minimum de commentaires substantiels.

Dans ce chapitre là, nous allons étudier d'abord les critères de qualité des informations, l'organisation du tableau de bord ensuite, et enfin son orientation stratégique.

II- Les critères de qualité de l'information

On peut dire que la première qualité de l'information est d'être utile. D'après Nobeit GUEDJ, on peut définir neuf critères pour juger si une information est utile, et qui sont :

- La neutralité ou l'autocritique nécessaire

Une bonne information doit représenter les faits sans les déformer, refléter la réalité de l'action des responsables et des leur conditions et rester claire même à un fort niveau de synthèse.

- L'adaptabilité : le sur mesure informationnel

Il est évident que sur le plan technique, les bases de données informatisées permettent de stocker les données élémentaires puis de les traiter<sur mesure> en fonction des circonstances. On peut valoriser le capital d'informations de manière plus souple et user cette souplesse pour adapter aux besoins des responsables.

- La codification : un mal nécessaire

C'est un point essentiel pour déduire le coût d'acquisition de l'information. La codification permet de limiter le coût de saisie mais augmente alors ceux de non-initiés. Donc on peut dire qu'elle apporte plus d'inconvénients que d'avantages aux exploitants de l'information.

- L'organisation n'est pas l'ordre seulement

Il est nécessaire à l'organisation de baser des informations nécessaire au contrôle de gestion pour monter le système d'information, mais les

responsables n'ont pas les mêmes critères d'organisation. Donc l'organisation n'est pas l'ordre.

- La facilité d'interprétation : de la forme au fond

Le seul moyen d'assurer cette qualité est de permettre la lecture directe.

- La validation : un test d'efficacité

Une information doit être testée même si elle est littéraire. Ça veut dire qu'il faut toujours vérifier l'exactitude apparente des données même approximatives.

- La synthèse : un art difficile

La synthèse doit obéir aux règles de bon sens :

- elle va plus loin que la consolidation et ne peut se présenter sous une forme chiffrée exclusivement.
- toute synthèse est un appauvrissement et qu'on doit souvent descendre à un niveau de détail plus élevé.

En effet, plus on remonte dans le détail, plus les interactions sont nombreuses. De plus, plus elle touche à l'anticipation et à l'horizon stratégique, moins il est souhaitable de synthétiser.

- L'anticipation : le « plus » de la gestion

Plus une information vient tôt, meilleure est sa qualité. Il n'y a pas uniquement les prévisions chiffrées qui soient anticipatrices mais aussi toutes les informations de contexte.

- Le coût de l'information : un investissement immatériel qui s'amortit

Il faut optimiser le prix des informations. Et on peut amortir les systèmes d'information comme on amortit un investissement incorporel par la qualité de la communication qu'il induira dans l'entreprise.

Le tableau de bord devra intégrer les critères de qualité de l'information pour faciliter réellement la prise de décision.

III- L'organisation du contenu du tableau de bord

1- Les missions du tableau de bord

Trois missions peuvent être remplies simultanément par le tableau de bord :

- la fourniture des données (information)

Le tableau de bord rassemble un ensemble d'informations rétrospectives d'origine comptable, ou indices d'activité (indicateurs opérationnels) dans des documents volumineux et indigestes. Si ces statistiques peuvent être utiles pour élaborer un modèle de l'entreprise, évaluer des pertes d'exploitation ou des marques, etc., elles sont par contre inutilisables pour le pilotage (absence de pertinence du fait de leur abondance et de leur délai d'obtention).

- l'aide à la décision (information orientée vers l'action)

Si on se place dans la situation de responsables d'unités (petites entreprises ou fractions d'organisations plus important cherchant à optimiser l'efficacité des tâches dont ils ont la charge), ces responsables doivent disposer d'informations directement (de visu,

par exemple) ou indirectement (par des chiffres issus de systèmes d'information spécifiques ou d'un tableau de bord) sur :

- leur environnement, c'est-à-dire les étapes amont et aval du processus dans lequel ils sont insérés ;
- leurs objectifs, qui peuvent n'être qu'implicites (référence au passé) ;
- ce qui s'est passé au niveau des réalisations (pouvant être comparées aux objectifs), plus généralement, des informations seront collectées sur le fonctionnement de l'unité (selon une modélisation, une mise en relation

des causes et des effets, plus ou moins réfléchi) afin de pouvoir mener des actions correctives si nécessaire.

- La surveillance des délégations (information orientée vers les résultats des actions.)

Le chef d'entreprise se doit de suivre les délégations accordées ; lorsque la supervision directe est difficile (en raison du temps ou de la distance), les chiffres peuvent être une aide précieuse si les trois conditions suivantes sont réunies :

- la gestion par exception : seule les informations significatives (écarts importants) remontent au responsable hiérarchique.
- l'opportunité des indicateurs : disponibles rapidement et fiables, les indicateurs seront si possible en avance sur l'évolution de l'activité ; seront ainsi privilégiés des indicateurs non financiers et externes (par exemple, le cours du dollar est un indicateur pertinent pour apprécier la compétitivité et la rentabilité future d'exploitations dirigées vers les Etats-Unis).
- l'autonomie des délégataires : les chiffres peuvent porter sur le suivi des actions (par exemple, le montant du budget de publicité dépensé chaque mois) ou sur le contrôle des résultats. Dans ce dernier cas, les responsables d'unité seront beaucoup plus libres d'élaborer et de modifier leurs plans d'action selon leurs contraintes locales, d'où une plus grande réactivité, normalement bénéfique pour l'entreprise,

mais pas toujours acceptée par les dirigeants lorsqu'ils sont compétents dans le domaine.

Bien entendu, dans tous les cas, la validité des tableaux de bord dépend de la qualité de collecte, de transmission et de récapitulation des informations entre le contrôleur et le contrôlé, la qualité qui pourra être considérablement affectée par les jeux d'acteurs. L'insistance portée à la surveillance entraînera

certainement des comportements visant à améliorer les indicateurs des tableaux de bord, ce qui réduira leur pertinence lors de la prise de décision.

2- La structure des tableaux de bord

Elle est multiple ; aussi, par souci de simplicité, ne traiteront-nous que de trois cas :

- le tableau de bord unique de l'entrepreneur non déléguant.
- la conception hiérarchique : ensemble des tableaux de bord pour la surveillance.
- la modélisation : ensemble de tableaux de bord pour l'aide à la décision.

a- Le tableau de bord de direction :

Le concept est : le tableau de bord doit être synoptique et rassembler tous les éléments de conscience dans le champ visuel. Il est toujours étalé sous le regard de celui qui doit le consulter. Il est animé, vivant, les événements et leurs variations s'y inscrivent au moment où ils s'accomplissent.

Il est évident que dans une telle perspective, le tableau de bord doit comporter des informations comptables, mais aussi des informations non financières sur environnement, le fonctionnement de l'entreprise, les actions engagées par les différents responsables (éventuellement leurs résultats), et les résultat d'entreprise.

b- Le tableau de bord hiérarchique :

En cas d'existence de délégation, un ensemble structuré de tableaux de bord doit être mise en place afin :

- de limiter la charge du chef d'entreprise : seules remonteront les anomalies

- de donner à chaque responsable la vision de sa propre activité.

D'où l'intérêt :

- de la mise en relation fréquente des réalisations avec des références
- de l'utilisation de tableaux de bord selon la structure existante afin de limiter l'information remontant aux décideurs ultimes tout en permettant à chaque décideur intermédiaire d'avoir toutes les informations importantes à son niveau.

c- le tableau de bord, modèle de l'organisation

Différents filtres peuvent être utilisés pour dégager les principales caractéristiques et les principaux éléments du fonctionnement d'une organisation, par exemple ceux fournis par la comptabilité générale, la comptabilité analytique, les processus de production, de vente, etc.

Les tableaux de bord traditionnels se limitent souvent à reprendre les produits et les charges mensuels de la comptabilité dans une présentation 'pédagogique' mettant en évidence les postes les plus significatifs (les plus volatils) ainsi que quelques ratios pertinents. Les services comptables de l'organisation peuvent facilement élaborer eux-mêmes de tels tableaux de bord, comme sous-produits de la comptabilité générale (donc avec un faible coût). Mais les inconvénients sont nombreux :

- Délai de l'obtention important (le même que pour la comptabilité)
- Absence d'indicateurs<en avance> et/ou sur l'environnement
- Difficulté d'utilisation pour la prise de décision, le regroupement des charges et produits par nature juridique ne favorisant pas une vision économique des processus en œuvre dans l'organisation.

D'où l'intérêt d'une modélisation du tableau de bord par reprise de la comptabilité analytique, qui permet d'améliorer la surveillance des délégations en dégageant des coûts et des marges par produit ou par région, et de mieux saisir le processus des création de valeur à chaque étape de l'élaboration du produit ou service. Mais il faut que la modélisation analytique soit pertinente, ses résultats facilement interprétables et utilisables pour action : les calculs

sont-ils menés avec des données standards ou réelles ? Quelle est l'influence des clés de répartition des charges indirectes ? Quelle est la fiabilité de l'inventaire permanent?

Par ailleurs, une vision technique des processus peut être également introduite dans les tableaux de bord au moyen de flux et de stocks exprimés en quantités et en volumes, ou de ratios de transformation.

III- Tableau de bord à orientation stratégique

1- Tableaux de bord et des indicateurs stratégiques

Les indicateurs stratégiques visant à valider la stratégie et à éclairer la direction générale sur les axes qu'elle a pris. Mais dans les tableaux de bords des opérationnels, il est nécessaire d'inclure certains de ces indicateurs stratégiques

De même, le tableau de bord de la direction générale n'est pas simplement stratégique. Il est également opérationnel. Nous n'admettons pas la scission entre tableau de bord opérationnel et tableau de bord stratégique.

Les définitions de la stratégie procèdent en fait de méthodologie qui n'est pas liée directement au contrôle de gestion mais aussi de méthodes d'analyse marketing, techniques et socio-économique...

Néanmoins, le contrôle de gestion est une source d'information (externe/interne) lors des définitions de stratégies, il faut donc penser à la valeur ajoutée qu'il doit apporter lors de la réflexion stratégique, d'où la nécessité d'intégrer les indicateurs stratégiques qui permettent d'organiser les flux d'information. (Michel GERVAIS)

A l'inverse, nous ne revenons pas sur la nécessité d'intégrer des indicateurs de mise en contexte dans tous les tableaux de bord. Parmi ceux-ci existent les indicateurs stratégiques qui font redescendre l'information.

En terme de flux d'information opérationnelle et stratégique, les indicateurs stratégiques sont donc liés :

- soit fournis par le siège régulièrement. Ces indicateurs doivent parfois avoir une périodicité rapide éventuellement décalée par rapport à l'ensemble des autres indicateurs s'il n'est pas possible de faire autrement.
- soit par les services opérationnels qui doivent les inscrire sur leurs tableaux de bord qui constitue alors une trame de réflexion active à l'intérieur du service et permet un feed back vers le siège.

Dans la pratique, les deux types d'indicateurs apparaissent dans le tableau de bord. Pour faire un tableau de bord et un contrôle de gestion dont la dimension stratégique est adéquate, il faut :

- connaître la stratégie de l'entreprise.
- connaître et maîtriser le système d'analyse stratégique.
- connaître les métiers des différents services de l'entreprise
- connaître le métier de l'entreprise.

2. La conception moderne du tableau de bord

Le système plan budget présente un cadre d'une grande cohérence temporelle et spatiale orientant par une décomposition en objectifs financiers, l'action des dirigeants dans le sens de la stratégie énoncée. Mais les conditions actuelles de la concurrence exigent de décliner toutes les dimensions plus fréquentes dans la durée d'un plan et nécessitent une flexibilité organisationnelle plus importante.

En conséquence, comme la définition de la stratégie et des objectifs à partir de la demande (produite/marché) devient trop fluctuante, il est recommandé d'insister sur le côté offre, c'est à dire sur les savoirs et les compétences de l'organisation qu'ils convient de conforter ou de développer pour sauvegarder son avantage compétitif. Cette nouvelle modélisation de

l'organisation peut aussi être gérée au moyen du tableau de bord qui devient alors un instrument de management global selon Kaplan et Norton (1998).

3- le tableau de bord prospectif : au service de la stratégie

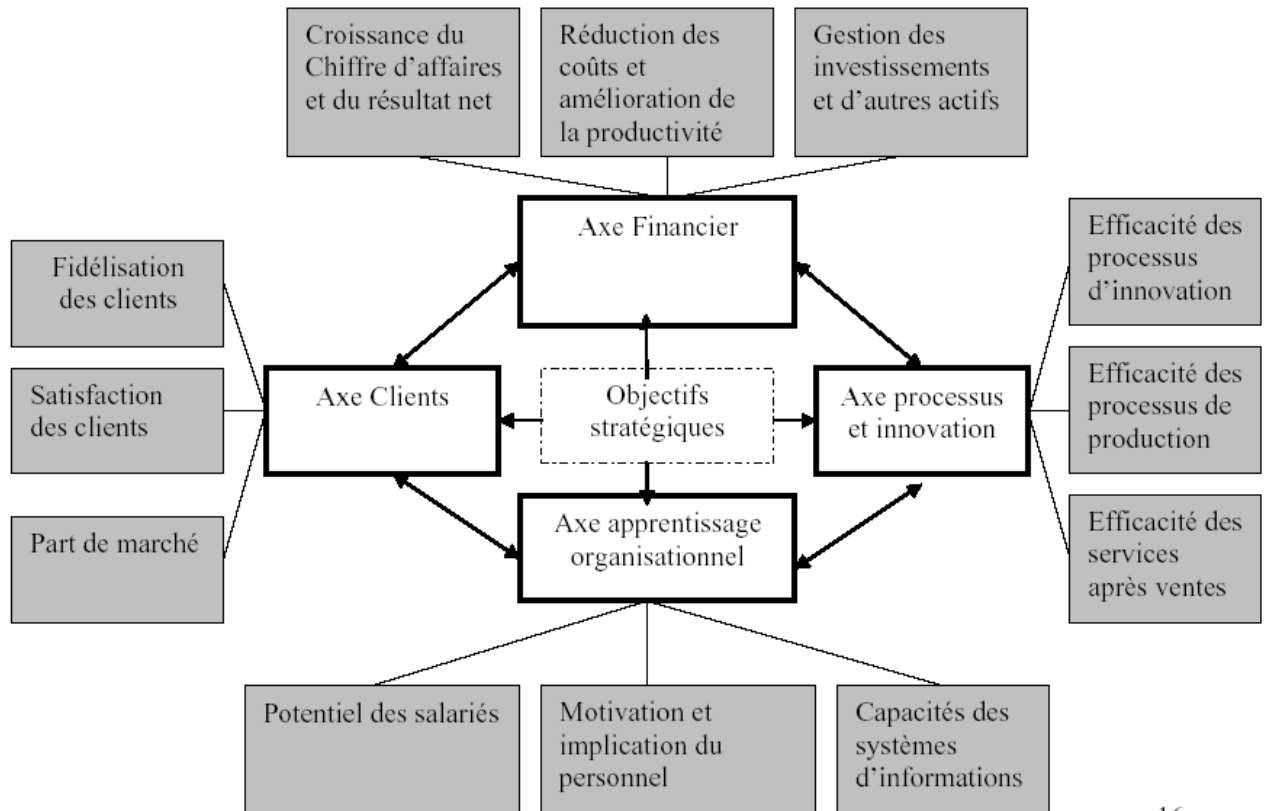
Dès 1992, Kaplan et Norton proposent dans plusieurs articles de gérer les organisations à l'aide d'indicateurs financiers et non financiers conçus autour de deux préoccupations premières : atteindre la cible, et non pas seulement revoir le chemin parcouru, et créer de la valeur, et non pas simplement minimiser des coûts (critique de la comptabilité analytique).

Ces indicateurs sont regroupés selon quatre axes dans un tableau de bord « équilibré », afin de pouvoir répondre à quatre questions :

- comment les actionnaires nous voient-ils ? (Perspective financière)
- comment les consommateurs nous voient-ils ? (Perspective du client)
- où devons nous être les meilleurs ? (Perspective interne)
-

- pouvons nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur (perspective d'apprentissage et d'innovation).

Le tableau de bord prospectif : à la marocaine



Le tableau de bord prospectif peut être un moyen qui permet la convergence des indicateurs de performance et les objectifs stratégiques de l'entreprise marocaine, cet outil, qui favorise le lien de causalité entre les différents indicateurs, et un moyen d'implication du personnel dans les objectifs de l'organisation.

Conclusion

« La réflexion par elle-même n'importe aucun mouvement, mais seulement la réflexion orientée vers une finalité d'ordre pratique, c'est elle alors qui engendre la création ». C'est l'objet du contrôle de gestion, y compris ses outils que nous avons traité dans la première partie.

Le contrôle de gestion est un système de pilotage mis en oeuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés- y compris les ressources humaines - et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations.

Il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de service et la connaissance des coûts, des activités et des résultats.

Espérant que nous avons pu décrire dans cette première partie les différents concepts, méthodes, principes du contrôle de gestion, qui peuvent être aujourd'hui véhiculés dans les entreprises marocaines. Ce qui nous permet, en quelque sorte, de se poser la question suivante :

Qui fait du contrôle de gestion au Maroc, et quel contrôle de gestion est fait dans nos entreprises ?

C'est l'objet de la seconde partie, que nous consacrons à des études de cas sur l'organisation du travail du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines, leur mesure des performances, les indicateurs pris en considération, et enfin l'implantation d'un contrôle de gestion créatif à travers le modèle socio-économique dans une entreprise de BTP.

Deuxième partie

Etude de cas sur le contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion est fonction clé au sein de l'entreprise, cela est particulièrement vrai dans les entreprises marocaines, mais la question qui se pose est de savoir la démarche suivie par les marocains dans le domaine du contrôle de gestion ; ce que nous avons abordé dans la première partie ;

concepts ; méthodes ; principes ...est-il respecté par les entreprises marocaines ?

Nous avons pu interviewer, à cet égard, trois contrôleurs de gestion dans trois entreprises marocaines ; CRYSTAL MARTIN MAROC ; Société Nouvelle de Conduite d'Eau (SNCE) ; et une entreprise de BTP, sur l'organisation du travail du contrôle de gestion, leur mesure de performance, et les indicateurs pris en compte pour cette mesure.

Les résultats de ces entretiens sont présentés dans le premier et le deuxième chapitre de notre étude de cas.

Quant au troisième chapitre, il portera sur l'implantation d'un contrôle de gestion créatif à travers du model socio-économique dans une entreprise de bâtiment et travaux publics (BTP).

Chapitre1 : l'organisation du contrôle de gestion

L'évolution de la fonction du contrôleur de gestion a lieu parallèlement à celle de l'entreprise. En effet, les entreprises sont des entités vivantes qui évoluent dans un environnement qui s'ouvre sur l'internationalisation et sur la mondialisation. La question qui se pose est comment cette fonction est organisée ? Est-elle indépendante des autres services ?

A- Organisation du contrôle de gestion : généralités

Dans cette seconde partie, nous allons tenter de définir quelle est la place et le rôle du contrôleur de gestion dans l'organisation. Plus précisément, l'étude portera plus précisément sur le positionnement hiérarchique de celui-ci.

1-Un positionnement hiérarchique adapté

Le contrôleur de gestion est le navigateur de l'entreprise. Il connaît le but (qu'il a aidé à définir) et les plans d'actions qui permettront de l'atteindre. Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures correctives nécessaires.

Il est à la fois :

- Le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général) ;
- Le "mécanicien" du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- L'animateur" du système de contrôle de gestion.

Alors quel positionnement au sein de la structure ?

Le contrôleur de gestion se trouve placé le plus souvent en position "fonctionnelle", et est rattaché directement au directeur général, au directeur financier ou à un autre positionnement.

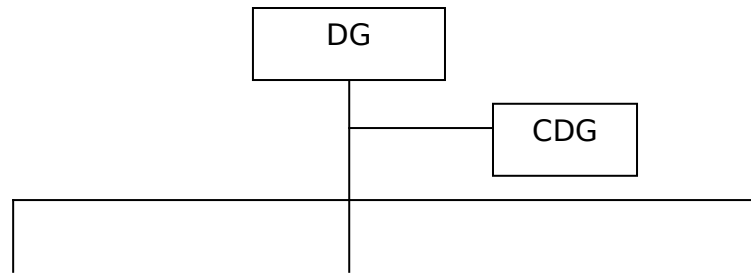
a- Rattachement au directeur général

C'est la meilleure solution :

- La légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se

justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation.

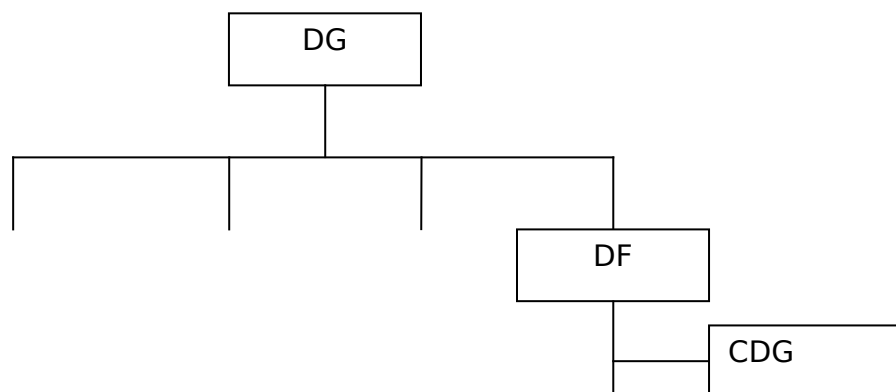
- Les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du directeur administratif et financier.



b- Rattachement au directeur financier

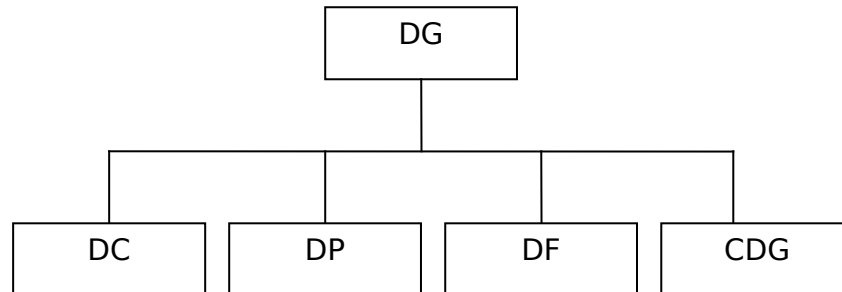
Cette solution présente plusieurs inconvénients :

- Le directeur financier peut constituer un "écran" plus ou moins opaque entre le directeur général et le contrôleur de gestion ;
- Le contrôleur de gestion porte l'étiquette "direction financière" qui peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie ;
- Les sources d'information seront prioritairement de nature économique et financière au détriment de données opérationnelles (volume, qualité, délai).



c- Autre positionnement

Certaines organisations ont placé la fonction au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter les communications.



Dans les PME, le contrôleur de gestion est souvent confondu avec le directeur administratif et financier ou avec le secrétaire général. Il occupe alors une position hiérarchique sans que cela présente les mêmes inconvénients que dans une grande entreprise.

Enfin, dans une structure par divisions ou centres de profit, le contrôleur de gestion peut être décentralisé : le contrôleur de gestion de la division est rattaché hiérarchiquement au responsable de la division et fonctionnellement au contrôleur de gestion central.

Quoi qu'il en soit, il est impératif qu'il soit le plus "terrain" possible. Passer plus de 20% de son temps dans un bureau est déjà beaucoup. N'oublions pas que son champ d'action s'étend de la direction générale aux opérationnels. Ce n'est qu'à l'écoute active du terrain qu'il pourra remplir efficacement sa mission.

2-La problématique du positionnement

La question du positionnement "idéal" revient régulièrement. Les échanges qui en découlent font apparaître que, quel que soit le type de rattachement (même celui au directeur général), les insatisfactions demeurent nombreuses.

En fait, derrière cette question se pose celle du pouvoir et du rapport de force au sein de l'entreprise. Ce rapport se compose d'un certain nombre d'éléments :

- Autorité
- Image
- Influence
- Sanction
- Information
- Temps.

C'est ce que l'on appelle également les curseurs du pouvoir. Au-delà de son rattachement, les véritables questions sont au nombre de trois :

- comment se positionne chacun des curseurs à l'égard de la direction générale ?

- comment se positionne chacun des curseurs à l'égard des opérationnels ?

- quels sont les leviers dont le contrôleur de gestion dispose pour rééquilibrer voire inverser le rapport de force en sa faveur ?

En effet, aucun rattachement ne contribue jamais, pour des raisons tant liées à l'organisation qu'à lui-même, à positionner tous ces curseurs de son côté. Cela tient au fait qu'en matière de pouvoir, il existe trois composantes :

- Les curseurs qui représentent le pouvoir intrinsèque résultant de son positionnement ;
- La volonté à utiliser ce pouvoir. Cela dépend des enjeux stratégiques et financiers des missions que le contrôleur de gestion conduit ;
- La capacité personnelle à l'exercer. Celle-ci est fortement conditionnée par son expertise, sa capacité à persuader, à oser et à entreprendre.

Nous allons à présent confronter la théorie à la pratique à travers l'analyse de trois entreprises présentant des organisations différentes en ce qui concerne le contrôle de gestion.

B- Organisation du contrôle de gestion : pratique

I- Questionnaire type sur l'organisation du travail du contrôle de gestion

Un questionnaire a été utilisé lors des entretiens avec les contrôleurs de gestion des trois entreprises (voir annexe 1).

II- L'organisation du travail du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines

1- L'organisation de l'entreprise Crystal Martin Maroc

a- Présentation de l'entreprise :

La société Crystal Martin Maroc est une société a responsabilité limité de confection de vêtements et d'exportation, crée en 2003, partie de la famille du groupe CRYSTAL dont le siège se trouve à Hong Kong.

Actuellement elle comporte 1300 employés. Parmi ses objectifs la baisse des coûts, l'amélioration de la qualité des produits et le respect du délai de livraison.

b- Présentation de l'organisation du travail du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dans cette organisation est lié au service financier, le travail du contrôleur de gestion est plus terrain que bureau.

- Le rôle du contrôle de gestion

Le rôle du contrôle de gestion est d'aider et de conseiller les opérationnels et les managers.

- Les objectifs du contrôle de gestion

L'objectif principal de CRYSTAL MARTIN MAROC est le respect des délais, des quantités précisées dans les contrats du siège.

- Les missions du contrôle de gestion

Dans cette entreprise, le contrôleur de gestion :

- gère des centres de profit en baissant les coûts pour obtenir des centres de profits rentables ;
- fournit à la direction les renseignements nécessaires pour éclairer son action (analyses ponctuelles ou reporting) ;
- établit des budgets
- élabore les tableaux de bord pour contrôler la performance des activités ;
- assure les travaux de clôture mensuels et annuels ;
- surveille les prix standard (détermine et contrôle les coûts standard de production);
- assure le reporting interne et externe (chiffre d'affaires, marges, résultats, effectifs, investissements) ;
- met en place les procédures de gestion (stocks, ...).

c- Conséquences de l'organisation de l'entreprise

- Les relations avec les autres services

Étant donné que le service du contrôle de gestion n'influence pas les décisions qui sont prises, ce dernier n'entretient pas de relations conflictuelles avec les autres services. Cela signifie également que son image est bonne au sein de l'entreprise. Les relations entre responsables de services sont saines puisque l'information circule avec fluidité et efficacité avant de parvenir à la direction.

- Le pouvoir du contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion n'a aucune influence sur les décisions stratégiques et organisationnelles. Les décisions stratégiques sont prises au niveau international puis appliquées au niveau local par la direction générale.

- La vision des autres acteurs sur le contrôle de gestion

D'abord il est bon de préciser que CRYSTAL MARTIN MAROC, comprend un grand nombre de départements plus ou moins proches de service de contrôle de gestion. C'est pourquoi, suivant le lien avec le contrôle de gestion de chaque département, la perception des agents diffère.

Le contrôleur n'est plus perçu comme aidant le salarié dans ses tâches mais comme le policier au service de la direction. Dans ces moments, on ne peut pas dire que le contrôleur soit très apprécié par les salariés.

Quant aux comptables, ils perçoivent les contrôleurs de gestion comme des agents qui facilitent leurs tâches.

- Les avantages et les inconvénients de l'organisation

La situation du contrôleur de gestion lui permet de suivre de près l'activité de l'entreprise (vision dynamique). Cependant, il rencontre des difficultés avec les centres productifs : ceux-ci comprennent difficilement comment sont bâtis les chiffres car ils n'en ont pas la même vision.

d- Point de vue personnel du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion que nous avons rencontré n'estime pas qu'un changement d'organisation soit nécessaire. Cependant, il pense que l'organisation n'est pas quelque chose de figée et qu'il faut toujours s'adapter aux nouveaux produits et à la réglementation. Il estime également que le contrôle de gestion est à sa place dans cette organisation et ce, vraisemblablement, du fait de la proximité des services dans l'entreprise.

2- L'organisation de l'entreprise SNCE :

a- Présentation de l'entreprise :

La SNCE (Société Nouvelle de Conduites d'Eau) a pour sa part essentiellement axé son activité sur la fabrication et la pose des tuyaux et canaux pour l'irrigation, l'adduction et la distribution d'eau potable.

En clair, elle fabrique et pose toute la gamme de produits liés au transport de l'eau domestique, industrielle, et agricole.

Créée en septembre 1961, la SNCE a été le pionnier dans le domaine des tuyaux en béton précontraint ainsi que du matériel hydromécanique. Aujourd'hui elle maîtrise parfaitement les techniques de fabrication qui ont atteint les sommets de la précision et de l'automatisation, permettant de baisser les coûts de production.

b- Présentation de l'organisation du travail du contrôle de gestion

- Le rôle du contrôleur de gestion

Aider la direction générale à avoir un outil fiable de prise de décision et coordonner les informations en collaboration avec celle-ci.

- Les objectifs du contrôleur de gestion

- Fournir les informations à la direction générale à temps (temps de réaction rapide) ;
- Améliorer d'une façon continue des outils et des procédures de gestion ;

- Les missions du contrôleur de gestion

Dans cette entreprise, le contrôleur de gestion :

- pilote et contrôle de manière permanente les objectifs acceptés pour l'année : gère des centres de profit en baissant les coûts pour obtenir des centres de profits rentables ;
- fournit à la direction les renseignements nécessaires pour éclairer son action (analyses ponctuelles ou reporting) ;

- pilote l'établissement des budgets (des usines, des échantillons, de siège...);
- fait le suivi et la mise à jour des budgets ;
- élabore les tableaux de bord pour contrôler la performance des activités ;
- établit les comptes de résultats mensuels ;
- surveille les prix standards (détermine et contrôle les coûts standards de production);
- assure le reporting interne et externe (chiffre d'affaires, marges, résultats, effectifs, investissements);
- met en place les procédures de gestion de tous les départements ;

- établit les plans des travaux (planning de mobilisation de main d'œuvre, de matières premières, de matériels...);
- établit la comptabilité analytique de gestion (produits fabriqués aux usines, chantiers) ;
- centralise les informations des différents départements.

N.B : le contrôleur de gestion de la SNCE joue aussi un rôle d'auditeur interne avec son équipe.

- Les qualités du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit avoir le sens du relationnel et de la négociation, afin de pouvoir accéder à tous les métiers de l'entreprise et de pouvoir "jongler" entre les opérationnels et la direction. Enfin il doit savoir être à l'écoute.

Au sein de la SNCE, le contrôleur de gestion est une personne de bureau, mais aussi de terrain puisqu'elle va se déplacer dans tout le Maroc afin de mieux comprendre les problèmes rencontrés par les opérationnels dans les différentes usines et les chantiers et, ainsi, mieux les conseiller.

c- Conséquences de l'organisation de l'entreprise

- Le pouvoir du contrôleur de gestion dans l'organisation

Au sein du groupe OMAR LARAQUI, le contrôle de gestion est un service décisionnel et influent. Par exemple, les contrôleurs de gestion peuvent décider de continuer ou non une activité, car ils sont les mieux placés pour déterminer si cette activité sera profitable à l'entreprise.

- Les avantages et les inconvénients de l'organisation

Le contrôleur de gestion dans cette organisation dispose des pouvoirs les plus étendus puisque il est au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise mais sa situation ne lui permet pas de suivre de près l'activité de l'entreprise il rencontre des difficultés avec les autres usines dans les différentes régions du Maroc pour la réception des informations.

- Les liens avec les autres services de l'organisation

Le contrôle de gestion doit faire remonter le plus d'informations possibles à la direction générale. En fonction des résultats, cette dernière met ensuite la pression sur l'équipe.

d- Point de vue personnel du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion que nous avons rencontré pense que l'organisation était meilleure lorsque son service était rattaché à la direction générale plutôt qu'à la direction financière : le soutien était plus fort, le contrôle de gestion était plus libre et il était enfin plus crédible.

1- L'organisation de l'entreprise « Société BTP »

a- Présentation de l'entreprise

Pour des raisons confidentielles nous nommons cette entreprise « société BTP » qui est une société à responsabilité limitée d'un capital de

18 100 000 et d'un chiffre d'affaire de 193251532.12 dhs, son domaine d'activité est bâtiments tous corps d'état, travaux routiers, travaux de voirie urbain, travaux d'assainissement.

b- Présentation de l'organisation du travail du contrôle de gestion

Au sein de cette entreprise, la fonction du contrôle de gestion est une entité indépendante de l'autre service ; directement rattaché au chef de l'entreprise.

Cette fonction n'est :

- ni une inspection des services
- ni un audit
- ni une structure qui se substitue aux services

C'est une entité directement liée au chef de l'entreprise.

Le rôle du contrôleur de gestion dans cette entreprise de Bâtiment et Travaux Publics (BTP) consiste à une assistance, conseil, information et pilotage.

Le contrôleur de gestion est garant de la cohérence des démarches et apporte un soutien aux services et aux décideurs.

Son travail est à la fois bureau et terrain, puisque il se trouve obligé de se rendre aux chantiers.

- Objectifs du contrôle de gestion :

- Développer une information simple, fiable, adaptée à chaque niveau.
- Assister les services pour permettre :

- D'optimiser leur gestion
 - D'atteindre les objectifs fixés
 - De mettre en œuvre des actions correctives
 - Apporter une aide à la décision.
-
- Dans sa relation avec les différents services, le contrôle de gestion vise à apporter une assistance à ces derniers pour améliorer leurs méthodes de gestion.

c- conséquences de l'organisation de l'entreprise

Le contrôleur de gestion de cette société précise que le contrôle de gestion apporte une nette valeur ajoutée au sein de l'entreprise malgré l'état d'esprit traditionnel de certains acteurs non favorable à ce genre de gestion.

- Rôle du contrôle de gestion dans la stratégie de l'entreprise :

Dans cette entreprise le rôle du contrôle de gestion consiste à un rôle de gestion prévisionnelle et contrôlée ;

- Avant (prévision) :

Conseil en matière d'orientation stratégique de l'entreprise et définition des objectifs en programment et en fixant les étapes ; se doter d'un système d'information pour suivre la réalisation des objectifs.

- Pendant (exécution) :

Suivre la réalisation du programme des opérations prévues

- Après (contrôle) :

Comparer les réalisations aux objectifs et analyser les écarts et agir ou réagir pour l'aide aux décisions correctives

- La vision des autres acteurs sur le contrôle de gestion

La culture de contrôle de gestion n'est pas très bien admise dans les mentalités qui le confondent avec auditeur ou inspecteur.

d- Point de vue personnel du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion que nous avons rencontré n'estime pas qu'un changement d'organisation soit nécessaire. Cependant, il pense que l'organisation nécessite une mise en place d'un système d'audit interne périodique au sein de tous les services de la société.

Conclusion

L'aspect dominant qui ressort de ces entretiens est que chaque société, possède et utilise son propre contrôle de gestion. En effet, chaque entreprise définit son contrôle de gestion en fonction de son activité et de ses objectifs. C'est pourquoi, en pratique, il n'existe pas un type d'organisation du travail du contrôle de gestion, mais de multiples types, tous adaptés aux spécificités des entreprises au sein desquelles ils évoluent.

Après avoir abordé l'organisation du travail du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines, il paraît opportun de connaître comment ces dernières mesurent-elles leur performance et quels sont les indicateurs pris en compte pour cette mesure ? C'est l'objet de la seconde partie.

chapitre2 : La mesure de performance dans les entreprises marocaines¹

I- Les objectifs de la mesure de performance :

Théoriquement, l'évaluation de la performance a pour objectif d'informer et d'orienter les managers en matière de prise de décision. Cependant, par rapport aux résultats de l'étude empirique, il convient de noter que le premier objectif annoncé en matière de mesure de la performance est celui d'évaluer pour améliorer et non pas seulement pour informer.

Il ne s'agit pas alors de mesurer juste pour mesurer mais plutôt pour gérer ; ce qui ne se mesure pas ne peut pas être géré. Les entreprises procèdent donc à une mesure de leur performance dans le but d'évaluer et d'apprécier les actions entreprises, de vérifier la validité des objectifs définis et éventuellement de proposer des améliorations.

D'après nos entretiens avec trois entreprises de différents secteurs, « la mesure de la performance a pour objectif de contrôler, une certaine manière de rendre des comptes aux supérieurs hiérarchiques » comme l'avait remarqué un répondant. On a pu comprendre également que dans la plupart des cas, les modes d'évaluation de la performance de leurs entreprises ne sont que des exercices bureaucratiques qui permettent de suivre de près le travail accompli par les différents acteurs de l'entreprise. Par ailleurs cet exercice ne reflète pas toujours la réalité.

¹ Saïd AKRICH, art « Le rôle du contrôle de gestion dans la mesure de la performance au sein des entreprises marocaines », ECONOMIA N° 15 Mai 2007 page 39.

II- Les critères de la performance :

Il est important de signaler que le premier critère avancé est celui de l'atteinte des objectifs fixés, ce qui est parfaitement compatible avec la définition par un certain nombre d'acteurs selon lesquels est performant celui qui atteint les objectifs organisationnels. Autrement dit, la performance est liée au degré de contribution à la réalisation des objectifs de l'entreprise définis par les dirigeants.

Ainsi, selon cette approche, la performance ne se définit pas dans l'absolu mais par rapport à une référence (les objectifs organisationnels) et donc il y a autant de performance que d'objectifs. Toutefois, le vrai problème qui se pose est celui de savoir qui fixe ces objectifs à atteindre, et c'est là où il est difficile de trouver un consensus puisque on assiste souvent à un conflit d'objectifs ; les intérêts des uns ne coïncident pas nécessairement avec ceux des autres.

Le deuxième critère le plus important est celui de la réalisation d'un résultat comptable maximum. Cela traduit la prédominance de la vision comptable de la performance au sein des entreprises interrogées.

Par rapport à la liaison de la performance d'une entreprise aux intérêts des différents groupes représentant des intérêts divergents, il convient de préciser que les répondants considèrent que la performance est plutôt liée à la satisfaction des intérêts des actionnaires, suivi par la satisfaction des intérêts des dirigeants. Ce qui montre le poids et l'influence des apporteurs de capitaux au niveau de toute prise de décision. Dans ce cas, les dirigeants doivent satisfaire en premier lieu les attentes des actionnaires qui imposent en quelque sorte une vision de la performance à l'ensemble des acteurs de l'organisation. Cet état de fait concrétise la vision politique au sein de l'entreprise, c'est la traduction du rapport de force entre les différents constituants de l'entreprise ; c'est la théorie de la coalition dominante.

Quand aux caractéristiques des outils utilisés pour mesurer la performance, ils sont considérés comme des indicateurs simples, compréhensibles et faciles à utiliser permettant à leurs entreprises de disposer des informations utiles en temps réel que de se contenter d'avoir des informations assez précises mais difficiles à avoir et nécessitent un engagement assez important en terme de temps et d'argent. Par ailleurs l'utilisation d'outils simples et compréhensibles par tous les acteurs en matière de suivi et de pilotage de la performance.

III- Les indicateurs de performance les plus utilisés

Au niveau des indicateurs utilisés, il convient de noter l'existence d'une panoplie d'indicateurs divers et variés, le choix d'utiliser l'un ou l'autre dépend d'un certain nombre de facteurs (le secteur d'activité, les objectifs poursuivis aussi bien stratégiques qu'opérationnels...). Par ailleurs, la liste des indicateurs proposés est loin d'être exhaustive, ceux qui sont les plus utilisés sont la rentabilité, le chiffre d'affaire qui vient dans la deuxième position et le coût arrive en troisième position. Cet état traduit la prédominance des variables quantitatives en matière de mesure de la performance. Les répondants estiment que ces variables sont les plus importantes et en même temps reflètent la vision d'une catégorie d'acteurs. En effet, le choix des critères pour apprécier et définir la performance n'est pas neutre. Il est plutôt influencé par la qualité des personnes qui réalisent l'évaluation et par celle des personnes pour lesquelles elle est élaborée. Les variables qualitatives comme la satisfaction du personnel arrivent en dernière position, ce qui signifie que la performance de nature humaine n'occupe pas une place centrale au sein des entreprises marocaines.

De même, dans la majorité des cas, le travail ou le résultat d'un responsable n'est pas jugé sur la base des critères qualitatifs mais plutôt sur la base des critères quantitatifs, ce qui peut nuire à notre sens à la performance globale de l'entreprise à long terme.

En définitive, nous pouvons dire que les systèmes de mesure de la performance s'appuient sur un certain nombre d'indicateurs de mesure.

Il s'agit en fait de privilégier les indicateurs les plus significatifs par rapport aux objectifs poursuivis d'une part et par rapport aux contextes internes et externes de l'entreprise d'autre part. En effet, la mesure de la performance reflète une certaine vision de l'évaluateur, et par conséquent, l'exercice de la mesure n'est pas neutre. C'est pour cette raison qu'il est un peu rare de trouver des consensus au sein d'une entreprise autour des indicateurs de performance adoptés ; la place, le statut, les objectifs des uns et des autres sont autant d'éléments qui expliquent cette divergence.

Pour concrétiser la mesure de performance dans les entreprises marocaines, nous avons interrogé les mêmes entreprises précédentes tout en respectons un guide d'entretien (voir annexe 2).

1- Entreprise CRYSTAL MARTIN MAROC de confection :

CRYSTAL MARTIN MAROC se caractérise par un environnement très concurrentiel, et a pour objectifs la baisse des coûts, l'amélioration de la qualité des produits, le respect du délai de livraison et la maximisation du profit.

Le tableau de bord de l'entreprise dispose d'indicateurs sur la production des indicateurs sur le coût de revient d'une heure, l'état des stocks des matières premières, le tissu coupé et les produits finis, des indicateurs portant sur le degré de conformité des réalisations de l'entreprise par rapport aux contrats du groupe CRYSTAL et. Les états financiers constituent les indicateurs financiers. Nous constatons que les indicateurs sont liés aux objectifs de l'entreprise, cependant, il manque des indicateurs sur l'innovation et sur l'apprentissage organisationnel. En outre, les indicateurs de la performance ne sont pas liés entre eux.

Pour mesurer le respect des contrats l'entreprise CRYSTAL MARTIN MAROC adopte le tableau de bord de production (voir annexe 3)

Ce tableau de bord traite la conformité entre la quantité de tissu pour chaque model cité dans les contrats avec les client, ce qui est coupé dans l'usine et la quantité exporté aux clients.

Le contrôleur de gestion interprète les écarts en donnant des explications et commentaire aux résultats obtenus.

Pour calculer les coûts de revient de chaque moi et suivre sont évolution durant l'année l'entreprise adopte un tableau de bord qui traite les différentes charges (charges indirectes, charges de main d'œuvre, charges de personnel et les charges de production et d'administration). (voir annexe 4)

2- La Société nouvelle de conduite d'eau :

Pour la SNCE ; environnement est très concurrentiel, ses principaux concurrent sont la SNTM de Groupe Chaabi et SOGETRAMA .Elle a pour objectif d'une part, l'irrigation d'un million d'hectares, et d'autre part, la couverture des besoins en eau industrielle et domestique de l'ensemble de territoire, et ce par la réalisation de nombreux complexes régionaux d'adductions ainsi que d'opérations de grande envergure liées à l'aménagement des grands fleuves.

Elle adopte, pour la mesure de sa performance, des indicateurs synthétiques afin de dépasser les difficultés de la comptabilité analytique, des indicateurs sur le coût de revient du chantier (main d'œuvre, matériels, tuyaux, charges de siège...), des indicateurs sur chiffre d'affaire, sur réduction du coût, sur les délais de livraison des tuyaux et de réalisation des chantiers.

La SNCE dispose de deux usines de fabrication de tuyaux et canaux semi-circulaire à travers le Maroc :¹

- L'usine Ait Ourir (Marakech) couvre le sud marocain.
- L'usine de Souk Jemaa d'el Haouafat (Mechraa Bel Ksiri) couvre les besoins du Ghrab, Loukkos et du nord marocain.

Voilà quelques indicateurs utilisés par la SNCE

- Tableau de répartition des charges : (voir l'annexe n°5)

¹ Manuel de présentation de SNCE, édition1996

C'est un tableau prévisionnel qui traite le budget affecté à chaque marché.

Ce budget est calculé sur la base de chiffre d'affaire après l'extrait la marge de la société pour chaque marché.

Budget (marché A) = CA (marché) - la marge

Marge = coefficient * CA

NB : Le coefficient est déterminé selon des éléments d'appréciation de la marge.

Ce tableau de bord met le point sur la répartition du budget prévisionnel sur les dépenses appropriées à chaque marché.

Remarque : dans ce secteur d'activité, c'est indispensable de faire une mise à jour de budget vue que ce dernier est lié à l'adjudication des marchés.

- Tableau de Comparaison Réalisation/Budget : (voir l'annexe n°6)

C'est un de bord qui compare la réalisation avec le budget prévisionnel (annexe n°5), en calculant l'écart lié à chaque marché ,ainsi celui de chaque dépense.

Ecart = Réalisation - Budget prévisionnel

Le contrôleur de gestion de cette société interprète ces écarts en collaboration avec le personnel concerné tout en donnant des explications..

Tableau de trésorerie prévisionnelle : (voir l'annexe n°7)

Ce tableau donne synthèse du budget des encaissements (recettes) et du budget des décaissements (dépenses). Il fait ressortir le montant (positif ou négatif) de la trésorerie prévisible à la fin de chaque mois.

3- L'entreprise de XBTP :

Concernant cette entreprise qui se caractérise par un environnement concurrentiel assez dynamique. Ses objectifs est la baisse des coûts et l'amélioration de la qualité maximisation du profit et le respect des délai des chantier. L'entreprise prend en compte différent indicateur pour la mesure de sa performance à savoir :

- Les indicateurs d'activités : le chiffre d'affaire réalisé par mois et aussi par an.
- les indicateurs de résultat : le résultat net comptable, la marge brut et les marges sur coûts par chantier, prix de revient journalier, l'évolution des effectifs et de la masse salariale....
- les indicateurs de qualité : respect des délais, degré de conformité...

L'entreprise met en place des tableaux de bord journaliers relatif au prix de revient pour la mesure de performance (voir annexe 8) ;

Dans cet exemple l'entreprise BTP utilise ces tableaux de bord (de matières premières, personnel, matériels, transport, consommation) pour la détermination du coût de revient journalier du chantier.

Chiffre d'affaire : (voir annexe 9)

Comme nous avons déjà signalé, l'entreprise prend en compte le chiffre d'affaire comme indicateur de performance ;

Chiffre d'affaire TTC :

- Année : 2001 : 18649089.34 dhs
- Année : 2002 : 50026494.60 dhs
- Année : 2003 : 62426481.37 dhs
- Année : 2004 : 83079224.52 dhs

- Année : 2005 : 110173254.05 dhs
- Année : 2006 : 134263142.78 dhs
- Année : 2007 : 193251532.12 dhs

Il est vrai que ces entreprises utilisent des indicateurs pertinents pour mesurer leur performance (CA, prix de revient journalier, nombre de produits, délai de livraison...), cependant, cela n'est pas du tout suffisant pour une bonne mesure, plusieurs indicateurs ne sont pas pris en considération d'après les résultats de nos entretiens avec ces trois entreprises, tel que ; Relations avec clients ; acceptation par marché ; satisfaction de la clientèle ; mesure de la satisfaction des employés... cela est bien précisé dans le tableau qui suit ;

Les indicateurs de la performance dans la littérature et les entreprises marocaines

Kaplan & Norton (1992, 2000)	Brown et al. (1994)	Morin et al (1996)	Waterhouse et Svendsen (1998)	Les indicateurs dans notre étude
Financier	Mesures financières	Rentabilité financière		Chiffre d'affaire. Réduction des coûts la marge brute et les marges sur coûts
Client	Mesures de la satisfaction client	Satisfaction de la clientèle	Relations avec clients	
Processus internes	Mesures opérationnelles	Économie des ressources et Productivité	Efficacité de fonctionnement interne	Coût de production. Délais de livraison
Apprentissage		Mobilisation des employés. Climat de travail. Rendement des employés. Développement	Processus relatifs au capital humain et à l'acquisition du savoir	

		nt des employés.		
	Mesure de la qualité des produits et services	Qualité du produit	Qualité des produits et services	degré de conformité mesure de la qualité des produits
		Compétitivité	Acceptation par le marché	
		Satisfaction des organismes régulateurs Satisfaction de la communauté		
	Mesure de la satisfaction des employés			

Conclusion :

Les entreprises marocaines disposent d'un système de mesure de la performance diversifié en mesure financière et non financière. Nous avons constaté dans certains cas que les indicateurs sont liés aux objectifs de l'entreprise. Nous avons remarqué aussi l'inexistence d'indicateurs concernant l'innovation et la recherche et développement.

Les entreprises marocaines disposent d'un contrôle de gestion et d'un système de mesure de performances très diversifiées, maintenant la question qui se pose ; est ce que ce contrôle de gestion est largement suffisant pour le bon fonctionnement et le développement de l'entreprise ?

Ce contrôle de gestion, jugé traditionnel de notre part, qui vise au calcul des écarts, la réduction des coûts.... est jugée insuffisant aussi ; donc la

problématique du contrôle de gestion devient celle de la créativité ; c'est l'objet de notre troisième chapitre.

Chapitre3 : Le contrôle de gestion socio-économique

Après plusieurs années consacrées à la mise en place de contrôles de gestion où il s'agissait d'implanter des processus de réductions de coûts et d'application stricte de normes, les entreprises marocaines sont confrontées aujourd'hui à une nouvelle problématique concernant leur système de contrôle de gestion. Cette problématique peut s'exprimer en ces termes : quel système de contrôle de gestion (outils, méthodes et dispositifs) faut-il mettre en place dans une entreprise sans nuire au développement de son activité ?

En effet les systèmes de contrôle de gestion traditionnels ont principalement pour effet de maintenir la rentabilité d'une activité par la

réduction des coûts et peuvent conduire à un rétrécissement de l'activité¹. Par contrôle de gestion traditionnel, nous entendons un processus de contrôle qui respecte trois phases principales: une identification des fins à atteindre, une définition des missions et des ressources et une comparaison des résultats atteints avec les résultats visés². Dans la pratique, le contrôle de gestion traditionnel prend le plus souvent la forme d'un contrôle budgétaire avec la constatation d'écarts et le calcul de leur décomposition. Cela constitue «le noyau de l'activité du contrôleur de gestion».

Cette problématique apparaît désormais clairement à la fois dans les PME mais également dans les très grandes entreprises.

Finalement la problématique du contrôle de gestion devient celle de la créativité. Par créativité, nous entendons la capacité du contrôle de gestion à créer de la valeur ajoutée et à influencer les acteurs pour qu'ils mettent en œuvre des actions concrètes pour exploiter les ressources dégagées par les réductions de coûts.

Par contrôle de gestion créatif nous entendons donc un processus qui s'attache à la fois à la réduction des coûts mais également à la réallocation des ressources économisées. La création de valeur induite repose à la fois sur une réduction des coûts et un développement des activités par des changements organisationnels.

Plus largement nos travaux s'inscrivent dans l'approche de la création de valeur. L'édifice de la création de valeur repose sur la mise en évidence de gisements de gains potentiels convertis en performances par une réorganisation des activités et l'élimination des inefficacités : la réduction des coûts de fonctionnements accroît la valeur organisationnelle . Par exemple, si la problématique du contrôle de gestion traditionnel est plutôt celle de la réduction des temps passés pour réaliser une tâche, celle du contrôle de gestion créatif sera également de s'interroger sur l'utilisation

¹ Savall et Zardet en 1992

² Bouquin 2000

des temps économisés. Les réductions de coûts (de matières, de main d'œuvre, d'heures...) peuvent en effet servir une stratégie de développement par la réallocation des ressources économisées dans de nouvelles activités et non pas seulement déboucher sur des réductions d'effectifs.

Le contrôleur de gestion doit aujourd'hui proposer de créer de la valeur notamment pour les actionnaires non plus par la seule réduction des coûts, mais par un double mouvement de réduction des coûts et de développement des activités visible à travers l'augmentation du chiffre d'affaires.

Pour répondre à la problématique posée, nous développerons le concept de contrôle de gestion créatif à travers l'exemple du contrôle de gestion socio-économique appliqué à une entreprise de BTP. Nous montrerons dans une première partie les limites du contrôle de gestion traditionnel quant à son apport de créativité organisationnelle. Nous présenterons un processus de contrôle de gestion créatif comme alternative possible au contrôle de gestion traditionnel. Dans une deuxième partie, nous développerons notre propos à partir d'une étude de cas dans une entreprise de BTP que nous nommons pour des raisons confidentielles « XBTP ».

L'hypothèse centrale développée est que le contrôle de gestion socio-économique est un outil créatif permettant au contrôleur de remplir sa mission traditionnelle de réduction des coûts, mais également de contribuer au développement des activités et à l'accroissement des performances. Par contrôle de gestion socio-économique nous entendons un processus de contrôle qui intègre à la fois des variables économiques (qui touchent aux résultats financiers de l'entreprise, à son efficacité et à son efficience) et des variables sociales (qui touchent à la satisfaction des salariés au travail). Notre approche s'inscrit dans le cadre de l'analyse socio-économique des organisations, dont le modèle fondamental montre que l'activité organisationnelle résulte des frottements entre les comportements humains et les structures organisationnelles.

I- Le positionnement de la recherche

Nous exposons dans ce premier paragraphe l'hypothèse centrale et la

méthodologie de notre recherche.

1- L'hypothèse centrale de la recherche : le contrôle de gestion socio-économique est un contrôle de gestion créatif

Une des hypothèses développée est que le contrôle de gestion traditionnel possède des limites :

- ne peut avoir qu'une visée contrôlante et non créative car il s'intéresse peu au potentiel d'une entreprise, source de développement.
- Le contrôle de gestion traditionnel est fondé principalement sur les états financiers : bilan, compte de résultats, comptes analytiques (calcul de coûts de revient...).
- ces états financiers fournissent surtout des informations historiques sur les résultats des activités réalisées dans l'entreprise. Les états comptables et financiers ne fournissent pas de variables d'action et n'identifient pas les causes de ces résultats.
- L'éclairage qu'ils apportent au gestionnaire est finalement peu pertinent pour l'aider à prendre des décisions¹
- Dans la pratique, il se résume le plus souvent au contrôle budgétaire, c'est-à-dire à la mesure d'un écart entre les résultats prévu (budget) et les résultats réalisés.
- Il ne permet pas aux décideurs d'identifier également des variables d'action pour développer les activités tout en réduisant ses coûts

Il nous semble que pour sortir de cette impasse, il est vain de chercher à rénover le contrôle de gestion traditionnel². En étant fondé sur les états comptables et financiers, ce dernier renvoie au paradigme classique de la firme, celui de la maximisation du profit pour les actionnaires et des on système d'information privilégié, le système comptable et financier³. Il est donc très difficile de faire évoluer ce contrôle de gestion pour qu'il devienne un outil plus actif.

¹ Gensse, 1995

² Savall, 1989

³ Teller, 1998

Pour présenter le concept de contrôle de gestion créatif, nous proposons d'étudier le système de contrôle de gestion socio-économique, fondé sur un modèle différent du paradigme classique.

2- Les fondements du contrôle de gestion socio-économique

Le contrôle de gestion socio-économique constitue un éclairage du potentiel interne d'une entreprise, de réserves de productivités internes qui peuvent être converties en performances :

- La finalité du modèle socio-économique est la maximisation du comportement d'autonomie d'une unité, c'est-à-dire l'accroissement de sa capacité de négociation avec l'environnement.
- Ce modèle représente l'activité comme l'interaction de structure et de comportement humain.¹
- Cette interaction peut être ortho fonctionnelle (conforme au fonctionnement attendu) ou dysfonctionnelle, c'est-à-dire la problématique du contrôle de gestion socio-économique n'est plus l'étude des écarts entre des budgets prévisionnels et des résultats, mais l'étude des écarts entre le fonctionnement souhaité par les acteurs d'une entreprise et le fonctionnement constaté
- Ce contrôle de gestion comporte des dispositifs et une méthodologie d'action pour faire passer à l'acte les acteurs de l'entreprise et dépasser le cadre strict des constats.

Pour exposer les principes du contrôle de gestion socio-économique, nous allons présenter une étude de cas conduite dans l'entreprise « XBTP ». La problématique de cette étude était d'implanter dans cette entreprise un système de contrôle de gestion favorisant le contrôle des activités mais également le développement des activités. . L'objectif est qu'au terme de l'étude l'entreprise soit capable par elle-même d'utiliser le système de contrôle implanté.

II- Les deux dispositifs du modèle de contrôle de gestion créatif expérimenté

¹ Savall, 1975

L'implantation d'un système de contrôle de gestion socio-économique consiste en deux dispositifs principaux : la conduite d'un diagnostic dysfonctionnel avec les acteurs de l'unité visée et la conduite de groupes de projet et de séances de formation-concertation avec la direction et l'encadrement.

1- La conduite d'un diagnostic dysfonctionnel éclairant les réserves de potentiel interne

Le diagnostic dysfonctionnel est composé de trois modules organisationnel, social et financier. Le premier temps du diagnostic consiste en des entretiens semi-directifs avec la direction, Les acteurs s'expriment sur les dysfonctionnements qui viennent perturber le fonctionnement attendu de leur activité.

Ces dysfonctionnements se situent dans six domaines qui composent le module organisationnel du diagnostic :

- les conditions de travail,
- l'organisation du travail,
- la communication-coordination-concertation,
- la gestion du temps,
- la formation intégrée
- la mise en œuvre stratégique.

Les dysfonctionnements exprimés sont ensuite regroupés en cinq indicateurs qui synthétisent l'ensemble des manifestations visibles des dysfonctionnements étudiés. Ces cinq indicateurs composent le module social du diagnostic :

- Absentéisme : il donne lieu au versement de salaires en contrepartie.
- Accident du travail : perturbe l'organisation.
- Rotation du personnel : il faut former le nouvel arrivant.
- Non qualité et défaut de qualité : il faut prévoir un temps de reprise ou de réparation.

- Ecarts de productivité directe ou sous-productivité directe (exemple : pannes).

Pour remédier aux dysfonctionnements, l'entreprise met en place des activités de régulation coûteuses en temps et matières ou en produits et services non rendus (non productions). Le coût de l'ensemble des dysfonctionnements est égal à la somme du coût historique des surconsommations de temps et matières et des coûts d'opportunité (manque à gagner dû à la non-production ou à la non vente). L'ensemble constitue un potentiel d'amélioration de la performance économique globale, en partie caché dans le système d'information comptable classique, c'est-à-dire non dénommé, non mesuré et non surveillé. Les coûts cachés s'inscrivent dans cinq composants qui forment le module financier du diagnostic :

- Sursalaires : provoqués par la différence de coût entre la personne remplaçante et la personne remplacée.
- Surconsommations : tous les produits consommés pour mettre en place le système
- Surtemps : temps passé pour mettre en place la régulation (exemple : téléphoner, former...).
- Non-production : mesurée en temps humain (exemple : si la personne est moins bien formée ou moins expérimentée, elle produit moins).
- Non créations du potentiel stratégique : le personnel dirigeant n'a pas conçu des moyens de remédiation définitive aux problèmes. Il n'a pas pu envisager des projets porteurs de valeur ajoutée. Il y a donc un manque à gagner étant donné qu'ils ont dû se consacrer à gérer les dysfonctionnements de routine.

Avant d'aborder le contrôle de gestion socio-économique dans cette société de BTP il paraît opportun de signaler les caractéristiques des entreprises BTP au Maroc.

III- Le BTP au Maroc¹

Les entreprises du BTP, dont l'écrasante majorité sont des Petites et Moyennes Entreprises, sont parmi les plus dynamiques au Maroc.

Elles contribuent d'une manière significative à l'économie du pays et à l'emploi avec près de 700000 personnes, dont 9.5% de la population active.

Ces entreprises ont réalisé, et continuent à réaliser l'essentiel des infrastructures, des équipements collectifs sociaux et éducatifs et des logements du pays.

C'est une population de près de 52 000 opérateurs dont plus de 3600 entreprises organisées avec une prépondérance des entreprises de construction (près de 58%).

Elles couvrent la totalité du territoire national avec cependant une relative concentration à Casablanca (22%), Rabat-Salé (17%) et Meknes-Tafilalt (11.4%).

Cependant, l'analyse permet de constater plusieurs faiblesses qui fragilisent et précarisent cette population d'entreprise.

1-Principales caractéristiques du tissu des entreprises

Ainsi, le contrat programme, signé entre le gouvernement et la FNBTP en juin 2004, constate que ces entreprises se caractérisent par :

- La sous capitalisation : 39% ont un capital social égal à 100 000 DH et seules 26% ont un capital supérieur à 1 million de dirhams.
- La taille modeste : seules 67 entreprises réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 50 millions de dirhams dont 36 dépassent les 100 millions de dirhams.
- La récente création : près de 70% ont moins de 15 ans d'existence

¹ Forum du BTP 2006 Atelier « Mode et Gestion et d'Organisation de l'Entreprise du BTP »

- La faiblesse de l'encadrement : le taux d'encadrement moyen reste faible avec 2% pour les cadre et 2.3% pour les techniciens.
- La forte dépendance de la commande publique qui représente 70% de leur activité.
- La précarité : le nombre des entreprises qui disparaissent, avec ou sans dépôt de bilan est important.
- Les modes de gestion et d'organisation de l'entreprise sont parfois inadaptés

En plus des caractéristiques soulignées par le contrat programme, les entreprises font face à plusieurs contraintes, notamment financières et se rapportant aux

2- caractéristiques du marché BTP :

- L'irrégularité et l'imprévisibilité de la demande,
- Le lancement de grands projets inadaptés à la taille des entreprises et qui favorisent l'accès des entreprises étrangères au marché
- Les promoteurs privés ne font pas suffisamment appel aux entreprises organisées pour la réalisation de leurs projets.

À travers cette description, on constate que le contrôle de gestion socio-économique s'apparente bien à un processus de contrôle de gestion tel qu'il est traditionnellement défini. Il y a en effet mesure d'un écart entre une norme de fonctionnement (l'orthofonctionnement) et la réalité. Cela se traduit parfois par des écarts (dysfonctionnement) mesurés en termes qualitatifs, quantitatifs et financiers (les coûts cachés).

3- Le calcul des coûts cachés

Dans le cadre « XBTP » ce diagnostic a été réalisé sur la base d'entretiens avec Mr Mohamed Hachimi associé directeur technique de la

société, Mr Moustafa Janahi directeur d'exploitation, Mr Tarik Sawabi contrôleur de gestion et enfin Mr Abdallah Mourabitte superviseur des états comptable.

Il a permis d'évaluer un montant total des coûts performantes cachés aux alentours de 320 milles DH pour deux mois ; environ plus de 160 milles par mois.

	Sursalaire	Surtemps	surconsommation	Non production	Non création de potentiel	total
absentéisme	1192.08	NE	NE	12583.47	NE	13775.55
Accident de travail	NE	NE	NE	NE	NE	NE
Rotation du personnel	NE	NE	NE	NE	NE	NE
Défaut de qualité	17384.5	183508.95	112500	NE	NE	313393.45
Ecart de productivité direct	NE	NE	NE	NE	NE	NE
total	18576.58	183508.95	112500	12583.47	NE	327169 (12.35% de CA)

Justifications : (voir annexes 10 et 11)

1- Le calcul du coût caché d'absentéisme :

- Le sursalaire

Selon les données acquises par le service de ressources humaines de XBTP, le taux d'absentéisme concernant les mois d'octobre et novembre 2006 est environ 0.8%. D'après le tableau des salaires distribués au personnel (voir annexe), la somme des salaires s'élève à 149010dh.

Alors, le sursalaire = Taux d'absentéisme * \sum des salaires

$$\text{Le sursalaire} = 0.8\% * 149010 = 1192.08\text{DH}$$

- La non production :

Pour le calcul de non production, nous allons extraire la marge du CA

Le CA de 2 mois = 2647688.8DH

La marge = 1074754.92DH

Donc : **la non production = $0.8\% * (2647688.8 - 1074754.92) = 12583.47$**

2- Le calcul de coût caché dû d'un défaut de qualité

- La surconsommation

D'après le tableau de matière première (voir annexe), on constate une surconsommation de ces matières au mois de novembre qui est dû d'après le contrôleur de gestion d'un défaut de qualité.

Le montant moyen de consommation de ces matières = 400000dh

Alors, **la surconsommation = $5125000 - 400000 = 112500\text{DH}$**

- le surtemps

Afin de remédier à ce défaut de qualité, l'entreprise a repris l'activité qui a duré une semaine

Le surtemps = $(2647688.8 - 1074754.92) * 7/60(\text{jours}) = 183508.95\text{DH}$

- Le sursalaire

Reprendre un travail engendre un sursalaire

Le sursalaire= $149010 \times 7/60(\text{jours}) = 17384.5\text{DH}$

NB : Concernant les NE (les Non Evalué), ils sont dû soit d'un manque d'information soit les 2 mois n'ont pas connu des imprévus relatifs aux autres critères.

Ce montant de 327169DH représente environ 12% du CA relatif au deux mois de novembre et octobre (2647687 DH) de cette entreprise BTP. L'impact économique des dysfonctionnements dans cette étude de cas porte majoritairement sur la non-production. Il s'agit principalement du non respect des délais d'exécution de travaux. On trouve également comme dysfonctionnements fortement générateurs de coûts cachés la mauvaise qualité des matières produites qui oblige l'entreprise à refaire la production et qui cause des surtemps, l'insuffisance de la terminologie recherche et développement qui engendrent des surconsommations et non production de potentiel... Un extrait des principaux dysfonctionnements détectés est présenté en figure 1.

4- Hiérarchisation des dysfonctionnements de « XBTP »

Figure 1 : Hiérarchisation des dysfonctionnements touchant l'entreprise :

- 1 : système décisionnel centralisé
- 2 : recherche et développement terminologie insuffisante
- 3 : Le manque de réunions engendre des défauts de transmission d'informations
- 4 : engagement insuffisant pour la qualité
- 5 : encadrement insuffisant
- 6 : manque de rigueur dans la gestion des chantiers tant

organisationnels que

Financier

7 : absence de comptabilité analytique

Mais la démarche ne s'arrête pas aux seuls résultats de ce diagnostic. Les résultats du diagnostic sont présentés à l'ensemble des acteurs interrogés pour distinguer les dysfonctionnements réels des malentendus.

La hiérarchisation des dysfonctionnements comporte une sélection des dysfonctionnements jugés prioritaires en raison de leurs impacts qualitatifs, quantitatifs ou financiers. Le non dit est quant à lui une sélection de dysfonctionnements repérés lors du diagnostic, mais non exprimés par les interviewés. Il peut s'agir par exemple de tabous ou de contentieux dans l'entreprise. La présentation du non dit vise à provoquer un choc culturel chez les acteurs pour stimuler leur énergie de changement.

Figure 2 : L'expression du non dit

1-ND : hiérarchisation vertical : faible délégation des prérogatives

2-ND : la prééminence de la propriété familiale ou individuelle le chef d'entreprise ou son fils, s'occupe de toutes les taches du recouvrement, des achats, des relations avec le maître d'ouvrage et les autres intervenants, de l'affectation du matériels...

3- ND : incompétence de quelque personnel

4- ND : l'autonomie de quelque services

5- ND : mauvaise gestion du temps

L'avis du contrôleur de gestion vient donc éclairer et compléter le diagnostic et représente la valeur ajoutée discriminante du processus. L'objectif de l'avis du contrôleur de gestion est de préparer les acteurs à agir pour traiter les dysfonctionnements en leur proposant des pistes de dysfonctionnement à traiter (hiérarchisation des dysfonctionnements) et en provoquant un certain « choc culturel » (non dit). Il fait le

lien avec le diagnostic et permet d'éviter l'écueil du contrôle de gestion traditionnel où les recommandations sont souvent non suivies de passage à l'acte¹.

En s'appuyant sur ce premier dispositif, le contrôle de gestion socio-économique peut alors devenir créatif. En effet des pistes d'actions existent et l'énergie des acteurs est mobilisée pour agir. Il reste à canaliser cette énergie pour traiter les dysfonctionnements et convertir les coûts cachés en performances. C'est le rôle du deuxième dispositif qui comporte des séances de groupes de projet et de formation-concertation.

5- Les paniers proposés pour exploiter les réserves de potentiel interne

En s'appuyant sur ce premier dispositif, le contrôle de gestion socio-économique peut alors devenir créatif. En effet des pistes d'actions existent et l'énergie des acteurs est mobilisée pour agir. Il reste à canaliser cette énergie pour traiter les dysfonctionnements et convertir les coûts cachés en performances. C'est le rôle du deuxième dispositif qui comporte des séances de groupes de projet et de formation-concertation.

La direction et l'encadrement sont formés à différents outils de gestion et de management pour améliorer leur gestion du temps, la gestion des compétences de leurs équipes, construire des plans d'actions prioritaires, des tableaux de bord de pilotage et des contrats d'activité périodiquement négociables.

Ces outils contribuent à traiter les causes racines des

¹ Burlaud, 2000

dysfonctionnements. En parallèle, dans le cadre de notre étude nous avons proposé à l'entreprise la formation de groupes organisés pour définir des actions concrètes pour réduire les dysfonctionnements majeurs repérés dans le diagnostic. Les dysfonctionnements sont regroupés par grands thèmes (des paniers). Sur chaque panier une équipe projet sera désignée sur la base du volontariat pour proposer puis mettre en

œuvre des actions correctives.¹ Dans notre étude de cas, on a proposé sept séances de groupes de projet avec les associés et les directeurs et chefs de services.

L'entreprise sera orientée vers le traitement de six paniers de dysfonctionnements jugés prioritaire de traiter, compte tenu de la position stratégique interne et externe de l'entreprise (figure 3) pour apporter des outils de contrôle de gestion, dynamiser les acteurs et mettre en œuvre des solutions pour réduire les dysfonctionnements.

Figure 3 : Les thèmes de dysfonctionnement qui seront traités par

Panier 1 : la gestion moderne des ressources humaines, le perfectionnement et la

formation continue du personnel.

Panier 2 : le renforcement de l'encadrement de l'entreprise

Panier 3 : l'amélioration de la démarche qualité

Panier 4 : la structuration des différentes fonctions au sein de l'entreprise : la direction,

la production, le bureau d'étude, la gestion du parc, le service juridique...

Panier 5 : l'amélioration de la communication-coordination-concertation des

¹ Savall et Zardet 1992

services

Panier 6 : l'organisation d'une équipe de recherche et développement

Le traitement de ces paniers permettra à l'entreprise de réduire ses dysfonctionnements, mais notre démarche ne s'arrête pas là ; nous proposons à l'entreprise des réunions régulières entre les associés et directeurs de l'entreprise, l'objectif est de valider la cohérence des solutions proposées par les groupes avec la stratégies de l'entreprise.

Nous avons proposé dans ce chapitre comme voie possible de contrôle de gestion créatif, le modèle de contrôle de gestion socio-économique. Celui-ci s'articule autour de deux axes : un axe d'outillage (cinq outils de traitement des causes racines des dysfonctionnements touchant une organisation) et un axe de changement (diagnostic et groupe de projet). Les perspectives offertes par le contrôle de gestion socio-économique résident principalement dans un pilotage plus pertinent de la création de valeur. Cela est permis, par comparaison à d'autres méthodes de création de valeur, par son éclairage global de la performance et l'utilisation d'indicateurs de synthèse globaux d'efficacité et d'efficience.

Conclusion

Dans le cadre du métier de l'entreprise, sa culture ainsi que les comportements psychosociologiques des acteurs et des dirigeants, les techniques du contrôleur peuvent être les mêmes dans toutes les entreprises mais le rôle, l'importance et la place accordés au contrôle de gestion sont en fonction des stratégies adoptées. Alors, il n'existe pas un modèle unique et universel d'organisation du travail du contrôle de gestion, mais autant d'organisations possibles qu'il existe d'entreprises.

Notre étude sur les entreprises marocaines nous a permis de plus de constater que les indicateurs de mesure de performance sont généralement financières, une absence des mesures sur l'innovation, l'amélioration du savoir faire de l'entreprise et la relation avec les client.

En effet, le sens de performance utilisé à ce niveau est très restreint et n'intègre pas tous les aspects du concept du fait que les mesures à caractère comptable et financier prédominant, cela remet en question la place du contrôle de gestion dans le système de mesure de la performance globale. Ainsi, il apparaît donc nécessaire d'élargir et d'enrichir le rôle du contrôle de gestion. Alors, la conception d'un contrôle de gestion socio-économique dans les entreprises était l'objet de notre 3ème axe de l'étude.

L'approche socio-économique a pour objectif de rendre en partie compatibles les objectifs sociaux et les objectifs économiques par deux moyens complémentaires :

- Montrer aux décideurs économiques que le fait de négliger les actions d'amélioration des conditions de travail entraîne des coûts élevés en grande partie cachés par les systèmes d'information de gestion.

- Démontrer qu'il est nécessaire de mettre en oeuvre une approche globale d'amélioration du processus de travail si l'on veut améliorer les conditions de travail tout en améliorant la performance économique durable.

Le contrôle socio-économique propose une alternative qui prend en compte à la fois les exigences sociales du travail et celles économiques. En effet, cette méthode montre à l'entreprise que les coûts cachés liés à l'activité ne sont pas seulement externalisés sur la société, mais qu'ils sont internalisés, et que des actions préventives sont des investissements efficaces, à condition qu'elles s'inscrivent dans un plan d'action stratégique global.

Conclusion générale

Le contrôle de gestion : mythe ou réalité ?

L'idéal vient d'être décrit. Quelques études des cas pratiques ont été exposées et analysées.

Quelle est la réalité telle qu'elle peut être observée dans l'entreprise en générale, et dans l'entreprise marocaine en particulier ?

Dans un passé encore très récent, les dirigeants marocains croyaient à la rationalité des décisions, au développement croissant et illimité des profits, à la disponibilité sans limite des ressources, à l'intuition.

Aujourd'hui, ces idées sont devenues utopiques. L'objectif du présent projet consiste à exposer et à analyser les techniques de gestion en mettant en évidence les outils de contrôle de gestion.

Afin d'apprécier ces outils la partie introductive a fournie les différentes approches du contrôle de gestion.

Nous espérons avoir innové en appuyant notre projet par des études de cas concrets. Ceci a permis de présenter les éléments de base que nul cadre ou étudiant en gestion, même non spécialiste du domaine ne saurait ignorer.

Savoir l'organisation du travail du contrôleur de gestion dans l'entreprise et sa démarche suivie pour sa mesure de performance, paraît nécessaire à traiter dans notre projet. C'était l'objet de notre premier et deuxième chapitre

de notre l'étude de cas. Condamnée à gérer les dysfonctionnements, l'entreprise doit anticiper ses actions et mesurer les coûts cachés. C'était l'objet du troisième chapitre de notre étude de cas.

Après avoir rappelé les principales conclusions de notre travail, nous nous permettons de conclure en assistant sur quelques aspects particuliers du contrôle de gestion...

Le contrôle de gestion permet la mesure de performance. Il doit être conçu avec les différents responsables de l'entreprise. Par conséquent, il n'y a pas de bon contrôle de gestion sans la participation et l'implication de l'homme. Or, ayant sa propre culture, l'homme est tenté d'influencer culturellement le contrôle de gestion.

Les normes françaises et américaines de management ont souvent été proposées au Maroc comme « one best way », le modèle à suivre. Or, on peut s'interroger légitimement sur les éventuels heurts au niveau de la mise en place du contrôle de gestion dans une entreprise marocaine.

Les systèmes informationnels, décisionnels de contrôle semblent fonctionner correctement dans les entreprises américaines et françaises, car les individus qui y travaillent acceptent les règles d'évaluation et savent que cela ne remet pas (ou très rarement) en cause leur personnalité et leur intégrité.

Lorsque les entreprises françaises ont décidé de mettre en place le contrôle de gestion, les attitudes psychologiques et psychosociologiques des individus ont constitués des résistances très fortes.

Il a fallu plusieurs années pour que le contrôle de gestion soit accepté.

Que dire des entreprises marocaines ?

La réponse doit être nuancée dans la mesure où les résistances vécues ailleurs ne sont pas forcément exportables. Aussi dans l'entreprise marocaine, l'abnégation de la personne au profit de la collectivité permet probablement,

au contrôle de gestion d'être global, social, non personnel, ni passionnel, comme c'est le cas au Japon.

De ce point de vue, on est tenté de dire qu'il n'y a pas un seul contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a connu une certaine évolution au court du temps. Cette évolution s'explique partiellement par le changement des conditions générales de la gestion et par les modifications et les mutations de l'environnement et des normes culturelles et sociales.

Bibliographie

- M.Grevais, le contrôle de gestion par le système budgétaire, N° d'édition 5534, septembre 1989.
- Mohammed LAARIBI, le control de gestion des entreprises marocaines, 2ème édition 2004.
- Saïd AKRICH, art « Le rôle du contrôle de gestion dans la mesure de la performance au sein des entreprises marocaines », ECONOMIA N° 15 Mai 2007 page 39.
- J.Louis Mayo- Charles Marthé, l'essentiel du contrôleur de gestion, édition d'organisation N°2240, avril2000
- Mohammed Laaribi, comptabilité analytique « analyse des coûts », 2ème édition, 2005
- Méthodologie prévisionnelle et modes d'exécution des travaux, dossier technique, AON°09/2006, XBTP
- Intervention de la FNBTP (fédération nationale du bâtiment et travaux publics), forum du BTP2006
- Manuel des procédures de la comptabilité analytique, décembre1996, SNCE
- Manuel de présentation de SNCE, édition1996

Webographie :

- www.performanacezoom.com
- www.babfinance.ma
- www.cotroledegestion.org
- www.finance.gouv.fr
- www.nodesway.com
- www.qualite.velay.greta.fr
- www.controldegestion.blogspot.com
- www.iae.univ-poitiers.fr
- www.maroc-compta.com
- www.management.free.fr
- www.oboulo.com