Université Abderrahmane Mira de BEJAIA
Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des sciences de Gestion
Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du Diplôme de Master en science de gestion

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

Contrôle de gestion pour le pilotage de la performance
Cas SONATRACH

Réalisé par :
M[elle]. ZOUAOUI Warda

Encadré par :
M[r]. FRISSOU Mahmoud

Devant le jury :
Mr. AMGHAR Malek
Mr. AMALOU Mourad

- Année universitaire 2012/2013 -

Remerciements

Je remercie le Bon Dieu de m'avoir donné le courage et la fois au long de mon travail.

Je tien aussi à adresser mes vifs remerciements à ceux qui, de prés ou de loin ont contribués à l'élaboration de ce présent travail et au bon déroulement de mon stage.

J'ai l'honneur et le plaisir d'exprimer ma profonde gratitude à M^{r} FRISSOU Mahmoud, mon promoteur pour ces conseils et ses orientations, merci pour tous vos efforts.

Je tien également à remercier M^{r} KHATRI Hmanou et M^{r} MEZALI Karim ainsi tout le personnels de la SONATRACH et plus spécialement le service budget et contrôle de gestion pour l'accueil chaleureux qu'il mon réservé durant mon stage.

Sans oublier les enseignants qui mon accompagnés durant mon cycle universitaire.

Je dédie cet humble travail.

A Mes très chers parents

A mes sœurs et unique Frère Mohamed

A mon unique neveu Mohamed wassim et mon adorable nièce nadjla assil

A mes beaux frères

A toute ma famille petite et grande

Et ainsi à tout mes ami(e)s

Warda

Liste des abréviations

- **ABC** : Activity Based Costing
- **AFGI** : Association de gestion industrielle
- **ARH** : Agence Régulation des Hydrocarbures
- **BIU** : Bordereau Inter unités
- **BOD** : Bordereau des Opérations Diverses
- **BT** : Bordereau de Trésorerie
- **CA** : Chiffre d'affaire
- **CDG** : Contrôleur de gestion
- **CF** : Charge fixe
- **CIR** : Coefficient d'imputation rationnelle
- **CMD :** Commission marchés décentralisée
- **CUMP** : Coût unitaire moyen pondéré
- **CV** : Charge variable
- **FE :** Fiche d'enregistrement
- **FIFO :** First in first out
- **GG1** : Gazoduc Hassi R'mel vers Alger Bordj- menail(transport GAZ)
- **LIFO :** Last in first out
- **MCV :** La marge sur coût variable
- **NNA** : Niveau réel d'activité
- **NRA** : Niveau réel d'activité
- **ODS** : Ordre de service
- **OG1 :** Oléoduc Béni Mansour ver Alger
- **OVAR** : Objectif Variable d'Action et de Responsabilisation
- **PEPS** ; premier entré, premier sortie
- **R** : Résultat analytique
- **R**TC : Région transport centre
- **STC** : Système de transport par canalisation
- **TEP** : Tonne équivalent pétrole
- **TRC** : Transport par canalisation
- **TRCI** : Tableau de répartition des charges indirectes

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Positionnement privilégiée du contrôle de gestion…….6
Tableau N°02 : Rôle classique et nouveaux du contrôleur de gestion……...15
Tableau N°03 : Les qualités du contrôleur de gestion……18
Tableau N°04 : Styles de contrôleur de gestion……..20
Tableau N°05 : Calcule du résultat analytique……...26
Tableau N°06 : La forme du tableau de bord…….33
Tableau N°07 : Répartition des charges communes……...81
Tableau N°08 : Les charges par STC année 2011……..82
Tableau N°09: Volet exploitation entre prévisions et réalisations…….90
Tableau N° 10: Evolution des Investissements……95

Liste des figures

Figure N°01 : Le rôle du contrôleur de gestion……..17
Figure N°02 : La place du contrôleur de gestion dans l'organisation…….....19
Figure N° 03 : Les étapes de la gestion budgétaire…….30
Figure N°04 : La démarche de sélection d'indicateurs pertinents……..34
Figure N°05 : Le langage de la performance……..41
Figure N°06 : Le triangle stratégie/acteur/processus d'action……....56
Figure N°07: Processus et activité……...61
Figure N°08 : Vision globale de la méthodologie de gestion de projet……..65
Figure N°09: Activités de la SONATRACH……..70
Figure N°10 : Organigramme de la RTC……73
Figure N°11 : Organigramme du département Budget et Contrôle de Gestion……..75
Figure N°12: Processus d'élaboration du plan prévisionnel du budget……..89
Figure N°13 : Investissement de la RTC……96

Sommaire

Introduction générale.....1

Chapitre I : Notions de base sur le contrôle de gestion.....4

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....4

1-1. Les origines du contrôle de gestion.....4

1-2. Définition du contrôle de gestion et des domaines complémentaires.....5

1-3. La finalité du contrôle de gestion.....9

1-4. Les objectifs et les limites du contrôle de gestion.....10

1-5. L'efficacité d'un système du contrôle de gestion.....12

Section2 : Le contrôleur de gestion.....15

2-1. Le rôle de contrôleur de gestion.....15

2-2. Position du controleur de gestion dans l'organisation.....18

2-3. Style de contrôleur de gestion.....20

2-4. L'avènement des nouveaux systèmes d'information et leurs effets sur les tâches des contrôleurs de gestion.....22

Section 3 : Les outils de contrôle de gestion.....23

3-1. La comptabilité analytique.....23

3-2. La gestion budgétaire.....29

3-3.Tableau de bord.....31

Chapitre II : Le pilotage de la performance.....38

Section 1 : Les notions de base sur la performance.....38

1-1. Historique.....38

1-2. Définition et concepts liés à la performance.....39

1-3. Les liens entre la performance et la stratégie.....42

1-4. Typologies de la performance.....42

1-5. Les domaines de la performance.....45

Section 2 : Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance.....47

2-1. Définition et la dynamique de pilotage 47
2-2. Principes de base de mesure de performance 51
2-3. L'évaluation de la performance 52
2-4. Les indicateurs de performance 55
2-5. Les instruments de pilotage de la performance 57
Section 3 : Les structures organisationnelles adaptées au pilotage de la performance 60
3-1. Le management par processus 60
3-2. Le management par projet 63
Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise SONATRACH 69
Section 1 : Fiche signalitique de l'entreprise 69
1-1. Historique et mission 69
1-2. Objectifs de la SONATRACH 70
1-3. L'activité de la SONATRACH 70
1-4. Région transport centre (RTC) 71
1-5. Présentation du département d'accueil budget et contrôle de gestion 75
Section 2 : Le contrôle de gestion aux niveaux de la SONATRACH 78
2-1. La mise en œuvre de la comptabilité analytique dans le cas de la SONATRACH 78
2-2. La mise en œuvre de la gestion budgétaire au niveau de la SONATRACH 84
2-3. La mise en œuvre du tableau de bord au sein de la SONATRACH 93
Conclusion générale 98
Bibliographie
Annexes

Introduction générale

Introduction générale

Nous vivons actuellement dans un monde ouvert, évolutif, incertain et en perpétuel changement. La mondialisation a engendré des mutations, des évolutions, voire même des ruptures.

Aussi toute entreprise devrait être soucieuse de son évolution interne ainsi que l'évolution de son environnement externe pour préserver sa pérennité face à la concurrence accrue.

Plusieurs métiers dits services fonctionnels transverses ou services centraux sont ainsi nés pour répondre à ce besoin. Parmi eux le contrôle de gestion qui est devenue la pierre angulaire du fait qu'il soit source de progrès et d'amélioration potentielle à tout type d'entreprise, car inséparable à toute activité humaine , toujours susceptible d'erreurs et de fraude. Le contrôle s'avère dès lors indispensable en vue de prévenir ou de découvrir ces erreurs.

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie adoptée par l'entreprise et les moyens alloués pour sa réalisation.

Ainsi à travers le contrôle de gestion, il serait facile de déceler certaines déficiences de l'entreprise et permettre en outre une constante amélioration et une meilleure adaptation de l'organisation.

Le contrôle de gestion, par sa vocation de boussole du chef d'entreprise, est au cœur du management, et de par sa position, il est chargé d'alimenter le système de gestion d'informations pertinentes susceptibles d'orienter le dirigent pour atteindre ses objectifs.

En sus de la notion d'objectif, deux autres éléments sont indispensables pour le contrôle de gestion à savoir, les ressources et les résultats. En effet, un responsable opère dans un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois principaux éléments : les objectifs à atteindre, les ressources mises à sa disposition et les résultats obtenus. Ce qui donne naissance à trois critères d'évaluation :

-L'efficacité qui est la capacité à atteindre des objectifs;

-L'efficience qui se résume de la mise en œuvre d'un minimum de ressources pour le résultat obtenu ;

-La pertinence qui est les moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs.

Ces trois notions sont les composantes de la performance, considérée comme étant le résultat d'actions coordonnées, nécessitant la mobilisation des moyens, et qui s'apprécie par une comparaison des réalisations par rapport aux objectifs à l'aide d'indicateurs. Ceci relève du ressort du contrôle de gestion qui, au-delà de la mesure, contribue au pilotage et à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Dans le cadre de ce travail, nous avons opté pour le présent thème afin de montrer l'importance de la fonction du contrôle de gestion qui est devenue primordiale en liaison avec les pratiques de la performance au sein de l'entreprise. En revanche, la survie et la prospérité de toute organisation reposent en grande partie sur la qualité des outils de gestion dont elle dispose et la manière dont ils sont utilisés.

Dans cette perspective, la question principale à laquelle on tient à apporter des réponses est :

Quel est le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance de l'entreprise ?

Dans ce sens et pour pouvoir répondre à notre question centrale, nous nous sommes interrogés aussi sur les points suivants :

- Comment définit-on le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise ?

- Quels sont les meilleurs outils du pilotage de la performance ?

- Comment les recommandations fournies par les contrôleurs de gestion peuvent-elles accroitre l'efficacité des opérationnels et l'efficience de l'organisation ?

Pour répondre à ces questions, on a posé les hypothèses de recherche suivantes pour qu'elles soient testées :

H1 : Le contrôle de gestion peut être le pilote de la performance à travers les outils mis en place au sein de l'entreprise.

H2 : Le tableau de bord peut être l'outil le plus important de pilotage de la performance au sein de l'entreprise SONATRACH.

H3 : L'entreprise est dite performante lorsque le contrôleur de gestion est capable d'orienter les responsables d'atteindre les objectifs fixés en utilisant un minimum de ressources.

Dans ce travaille on a opté pour une démarche hypothético-déductive construite en deux axes, l'axe théorique dans lequel nous avons procédé à une recherche bibliographique et documentaire, des sujets ayant traits aux différents aspects, tels que le contrôle de gestion et le pilotage de la performance, et l'axe pratique dans lequel nous concrétiserons nos acquis théoriques par un stage pratique d'une durée d'un moi au niveau de l'entreprise SONATRACH.

Pour mener à bien notre travail, nous le répartirons en trois chapitres :

- Le premier touchera aux notions de base du contrôle de gestion à savoir des généralités sur le sujet, ainsi que les fonctions et les activités du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise ;
- Le second, il sera orienté vers le traitement du pilotage de la performance en commençant par les notions de base de la performance, et en terminant par les structures organisationnelles adaptées au pilotage de la performance **;**
- Le dernier sera consacré à l'étude pratique du contrôle de gestion, et dans lequel nous essayerons de montrer le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance au sein de l'entreprise SONATRACH.

Et en fin, notre travail sera achevé par une conclusion générale.

Chapitre I
Notions de base sur le contrôle de gestion

Chapitre I : Notions de base sur le contrôle de gestion

L'entreprise doit fixer des objectifs et s'adapter à l'environnement pour les réaliser et assurer ainsi sa pérennité. La mission de l'entreprise consiste à intégrer au mieux la complexité externe et interne par l'élaboration de procédures et de structures organisationnelles. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de mettre en place un système de contrôle.

Afin de bien cerner la fonction contrôle de gestion et la décrire, il sera nécessaire dans cette partie d'aborder quelques définitions proposées sur cette notion et de voir leur occupation au niveau de l'entreprise.

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Dans cette section, nous allons la consacrer à la présentation de la notion contrôle de gestion, d'apporter quelque éclaircissement à cette dernière en présentant un certain nombre de définitions, sa finalité ainsi que ses objectifs et limites.

1-1. Les origines du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est apparu à la fin du XIX^{eme} siècle et au début du XX^{eme} siècle à l'évolution du monde technique et économique.

A cette période, le contrôle de gestion concerne l'activité de [i]production avec les analyses de TAYLOR (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de GANTT (1915) sur les charges de structure et les choix de général MOTORS (1923) et de SAINT- GOBAIN (1935) pour des structures par division.

Il a évolué avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification en exerçant un contrôle sur les exécutants, après l'analyse des coûts, les entreprises élaborent des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts.

Les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus aux Etats-Unis et en Europe entre 1850 et 1910 et sont utilisés progressivement en fonction des besoins des entreprises

Le développement des produits et services a poussé le contrôle de gestion à être comme un outil d'aide à la décision.

Le contrôle de gestion a été présenté dans le cadre d'une gestion taylorienne depuis le début du 20eme siècle qui est basé sur la stabilité dans le temps, l'information parfaite des dirigeants, la recherche d'une minimisation des coûts et de coût de production dominant dans le coût total[1].

1-2. Définition du contrôle de gestion et des domaines complémentaires

Peut-on prétendre explorer le domaine du contrôle de gestion sans au préalable cerner sa définition ? Cela ne serait pas possible, en plus l'urgence d'en faire la lumière par rapport aux autres disciplines complémentaires se présente.

1-2-1. Définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations. Avant de l'éclairer et de bien le cerner il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle/gestion, et voir sa position privilégiée.

A. Le sens du terme contrôle/gestion

a. Contrôle

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

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

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

Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle.

Le processus de contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation »[2].

b. Gestion

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

[1] Alazard.C, Separis.S, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, 2007, p.5.
[2] Ibid. p. 8.

B. Position privilégiée du contrôle de gestion

Rôle d'interface entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel

Tableau N°01 : *Positionnement privilégié du contrôle de gestion*

3 niveaux dans le processus de décision	3 niveaux de contrôle
Niveau stratégique	Planification stratégique
Niveau tactique	Contrôle de gestion
Niveau opérationnel	Contrôle opérationnel

***Source** : ALAZARD. C, SEPARIS. S, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, 2007, p. 9.*

a. Contrôle stratégique (ou planification stratégique)

Il détermine les buts de l'organisation et formule la stratégie permettant d'atteindre ces buts (en fonction des forces et faiblesses de l'environnement)

b. Contrôle opérationnel (ou contrôle d'exécution)

Il focalisé sur les tâches répétitives, permet aux responsables de garantir que les règles d'exécution de ces tâches sont observées.

c. Contrôle de gestion

Il assure la cohérence du contrôle organisationnel en :

- concrétisant les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne
- formalisant les aptitudes et le savoir-faire du quotidien au niveau stratégique

C. Définition du contrôle de gestion

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, nous retenons :

La définition de R.N. Anthony (1965), le contrôle de gestion apparaissaient comme le « garant » du non-gaspillage des ressources confiées à un manager. Cette définition indiquait : *« le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisée de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.»*[1]

Plus tard, dans les années 80, cette vision du contrôle a été jugée trop restrictive. Cela a conduit à une modification de la définition précédente pour la préciser et l'élargir de la façon suivante : « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* » (Anthony, 1988).

La définition d'A. Burlaud et C. Simon « *Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation.*»[2]

Définition à retenir dans notre travail est que : *« Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outil de calcul, d'analyse, d'aide a la décision, pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider a la gestion de l'organisation et de ses acteurs, pour aider a la réflexion, aux décisions et aux actions des managers a tous les niveaux hiérarchiques* »[3].

1-2-2. Le contrôle de gestion et les autres formes de contrôle

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

A. Le contrôle organisationnel[4]

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels.

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre.

[1] .R. Anthony et J. Dearden, « La fonction contrôle de gestion », édition : Publi-Union, 1993, p. 209.
[2] Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « Contrôle de gestion : corrigés des exercices, sujets d'examens corrigés, sujets d'examens INTC », édition : Berti- Alger, 2008, p. 13.
[3] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 31.
[4] Ibid. p.10.

Le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements.

Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique.

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

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

B. Le contrôle interne[1]

L'ordre des Experts-comptables Français en donne la définition suivante : « C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maitrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un coté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

C. Contrôle de gestion et audit[2]

L'audit est une forme de contrôle par les procédures. Au cours de ces dernières décennies, le domaine de l'audit s'est considérablement étendu. Il existe actuellement beaucoup de types d'audits (audit financier, audit informatique, audit d'efficacité, etc.) qui entretiennent une confusion entre l'audit et le contrôle de gestion. On distingue deux principaux types d'audits :

1. Audit financier

L'audit financier a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes. Il nécessite, entre autres, la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptable aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels.

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 11.
[2] Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, Op.cit, p. 15.

L'auditeur financier doit mettre en œuvre les diligences qu'il juge nécessaires pour pouvoir certifier. En cela, il a une obligation de moyen.

2. Audit opérationnel

L'audit opérationnel contribue à améliorer les performances de l'entreprise dans tous les domaines de la gestion. Sa mission consiste :

- A élaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences ;
- A faire des recommandations ou à proposer la mise en place de procédés ou d'outils de gestion.

L'auditeur opérationnel est donc consulté pour donner des conseils et concevoir des procédés efficaces, réduire les couts et améliorer la performance. Il a une obligation de résultat.

D. Contrôle de gestion et contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions. Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupant les aspects principaux du contrôle de gestion.

Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maitrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité

En conclusion, le contrôle budgétaire fait partie du contrôle de gestion.

E. Le contrôle de gestion et la stratégie

La stratégie est définie comme "l'art et la manière" de préciser la route à suivre, à moyenne ou longue échéance, en tenant compte de l'environnement externe et des capacités et possibilités disponibles en interne.

1-3.La finalité du contrôle de gestion

La mission principale du contrôle de gestion est de permettre aux responsables de maitriser la gestion de leurs activités et de l'améliorer pour atteindre les buts qui leur sont assignés. Ces missions sont réalisées par le suivi d'un processus[1].

[1] Rouach. M, Naulleau. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », Revue Banque Editeur, 3eme édition, Paris, 2000, p. 70.

- **Maitrise de la gestion, coordination des actions et amélioration des performances**

Le contrôle de gestion aide les managers à bien gérer leurs activités. En effet, par le biais du cycle de planification, il les incite à réfléchir sur les objectifs à atteindre, les ressources à mettre en œuvre, les plans d'action à suivre et les conséquences de toutes les actions de l'entreprise.

D'autre part, la comparaison entre réalisation et prévisions pousse les managers à réfléchir aux causes des écarts et les actions correctives à entreprendre pour améliorer leur performance. En ayant connaissance des résultats de leurs actions, les managers arrivent à mieux comprendre le fonctionnement du système dont ils ont la charge et à mieux choisir les actions à entreprendre. Néanmoins, cela ne signifie pas que les actions des différents managers soient isolées les unes des autres. Au contraire, le contrôle de gestion permet de s'assurer de la cohérence de celles effectivement entreprises au cours de l'année.

- **Conception et gestion d'un système d'information orienté vers la décision**

Actuellement, l'information représente, un atout stratégique. Celui qui détient la bonne information au bon moment détient un avantage concurrentiel décisif. Par conséquent, le contrôle de gestion aura à mettre en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet aux responsables de disposer d'informations pertinentes pour prendre des décisions efficaces et par la suite avoir des informations du résultat de ces décisions.

1-4. Les objectifs et les limites du contrôle de gestion

La précision de la notion de contrôle de gestion et la mise en lumière de ses domaines d'appui pour permettre d'aborder le volet objectif ainsi que le volet limite.

1-4-1. Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont :

- **Servir de support au dialogue hiérarchique**

Le contrôle de gestion contribue au dialogue hiérarchique par deux étapes principales : l'élaboration des prévisions et la fixation des objectifs puis le contrôle et l'évaluation des performances.

- **La performance de l'entreprise**

C'est un élément majeur que le contrôle de gestion fournit aux gestionnaires, il permet de leur donner des indicateurs de performance pour évaluer leur gestion.

- **L'amélioration permanente de l'organisation**

Pour mieux utiliser les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser les processus opérationnels pour modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables et surtout à évaluer ces processus.

- **La prise en compte des risques**

Dans le pilotage de la performance, le gouvernement de l'entreprise et le risque devient indissociable donc il est nécessaire de connaitre les impacts des activités d'une entreprise sur ces parties prenantes en intégrant les risques liés.

1-4-2. Les limites du contrôle de gestion

Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion

- Tout n'est pas mesurable à un cout raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

1-5. L'efficacité d'un système du contrôle de gestion

L'efficacité de système de contrôle de gestion dépend [1]:

- **De sa faculté à percevoir les problèmes**

Cette aptitude demande tout d'abord d'obtenir des données brutes d'une fiabilité satisfaisante. Cependant pour percevoir des problèmes, la réunion de données brutes ne suffit pas ; alors, il faut être en mesure de détecter les indices anormaux de la situation. Le système de contrôle de gestion doit être capable de mettre en évidence des anomalies par des écarts pertinents par exemple et de susciter leurs interprétations dans l'univers des évènements par référence à des normes ou des standards.

Il peut être utile de se poser les questions suivantes

L'outil est-il suffisamment ouvert sur l'environnement externe de l'entreprise ? Autorise-t-il le repérage des principales opportunités et des principales menaces à court terme ;

Permet-il de cerner correctement l'environnement interne ? Fournit-il des indications sur le moral du personnel ? Apporte-il une connaissance suffisante sur les centres de responsabilité, la coordination et le fonctionnement des principaux processus, la productivité, la qualité, les délais, les charges de structure, les couts de revient des biens et services produits, les problèmes qu'implique la détermination des prix de cessions et la contribution des unités au profit global de l'entreprise ? S'assure-t-on périodiquement auprès des principaux utilisateurs que les documents transmis par le service du contrôle de gestion répondent à leurs attentes ? Le contrôleur de gestion est-il toujours avisé des modifications qui ont été apportées aux conditions de fonctionnement des centres de responsabilité ? Le système d'information s'adapte-t-il facilement aux modifications de l'environnement ? Lorsqu'il est informatisé, permet-il une actualisation des prévisions en temps réel ? Des adaptations, dans la forme et le mode de calcul des documents, demandent-elles une reprogrammation importante ? Le système d'écoute est-il réexaminé chaque fois que l'activité de l'entreprise subit de profondes mutations ?

Le réaménagement du système permet-il de raccourcir les délais de traitements des données et les délais d'information des utilisateurs ? Les indicateurs clés retenus sont-ils toujours ceux qui permettent d'appréhender au mieux l'environnement et ses facteurs d'évolution ? Les standards, les seuils de tolérances sont-ils toujours actuels ? répondent-ils encore aux préoccupations stratégiques et au mode de production du moment ? La procédure de

[1] Gervais. M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », édition Economica, Paris, 1990, p. 675.

décomposition d'un écart globale permet-elle d'analyser les causes et l'écart avec une précision suffisante ? L'analyse de l'écart prend-elle en compte l'incertitude de la norme ? Les informations diffusées à intervalles réguliers sont-elles présentées dans un souci de continuité et d'homogénéité ? Les référentiels externes correspondent-ils vraiment aux meilleures pratiques ?

- **De sa facilité une mise en œuvre rapide et efficace des solutions nouvelles**

Bien évidemment, la conception de la solution est le fruit de la créativité et de l'imagination du personnel qui utilise le système, et non celui du système lui-même.

Par contre, le système peut favoriser ou obstruer la mise en œuvre de la solution. Il faut donc veiller à ce que son architecture rende possible le changement, à ce que la structure de l'entreprise autorise une adaptation, une communication et des prises de décision rapides.

Les instruments du contrôle de gestion ne doivent pas engluer l'organisation dans la routine, mais permettre, au contraire, à la capacité créative de s'exprimer. En conséquence, les questions pertinentes à poser sont :

Le système de contrôle de gestion autorise-t-il le changement ? Les budgets sont-ils périodiquement actualisés ou ont-ils, au contraire, un caractère intangible ? Pratique-t-on la prévision ? Recourt-on à des modèles de simulation, à des budgets de projet ? Les méthodes d'analyse des écarts permettent-elles de susciter des actions correctives avec rapidité et efficacité ? La structure de l'entreprise et les procédures de décision habituellement employées autorisent-elles une adaptation rapide ?

- **De la compétence des dirigeants qui l'utilisent et le font fonctionner**

Cette compétence s'exprime au travers :

-De leurs facultés d'analyse et d'imagination, c'est-à-dire au travers de leur aptitude à discerner des facteurs clés, à proposer des solutions nouvelles face à des situations non encore rencontrées.

-De leur capacité à motiver le personnel par le choix des normes qui ne démobilisent pas les exécutants, en veillant à ce que la politique du personnel soit adaptée à la logique du contrôle de gestion.

- De leur faculté de communication c'est-à-dire de la façon dont les dirigeants se comportent avec le personnel, et des moyens qu'ils emploient pour parvenir à leurs fins.

Le diagnostic de l'efficacité du système de contrôle de gestion se déroulera selon le processus suivant :

- Etablir une liste de déficiences, aussi vagues qu'elles puissent apparaitre, celles-ci doivent être repérées, pour ce faire, on tirera parti de toutes les sources d'information par exemple documents écrits, entretient avec les responsables, rumeurs, déroulements de réunions, diagnostic effectué par un consultant, etc.

- Regrouper selon des syndromes les déficiences qui sont interdépendantes.

- Déterminer à quels facteurs clés se rapporte-t-elle déficience, une même déficience étant susceptible d'être affectée à plusieurs facteurs. Par exemple, un écart anormalement élevé depuis plusieurs périodes peut être dû à une analyse insuffisante des responsables au moment de la fixation de l'objectif, à une motivation faible de personnel et/ou à une carence du système d'information.

- Quantifier la gravité des déficiences constatées par rapport à chaque facteur.

En fonction de ce diagnostic, apporter des solutions appropriées.

Lors de traitement des phases deux, trois et quatre, la méthode pourra être améliorée en recourant à la procédure suivante :

- Comparer les différents points de vue ;
- Clarifier les désaccords en groupe de travail ;
- Proposer un diagnostic final.

Section2 : Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un acteur du processus de management, appelé également responsable de planification et de la gestion, exerce un contrôle permanent sur les budgets de l'entreprise, il élabore la prévision budgétaire et met en place des procédures du contrôle.

2-1. Le rôle de contrôleur de gestion[1]

Le rôle de contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action

2-1-1. Les missions du contrôleur de gestion

Dans le tableau suivant, on essayera de délimiter les nouveaux rôles assignés aux contrôleurs de gestion, au-delà de leurs rôles traditionnels.

Tableau N°02 : *Rôle classique et nouveau du contrôleur de gestion*

Rôles classiques	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration accompagnement du changement, de l'organisation, et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les couts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : *ALAZARD. C, SEPARIS. S, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, 2007, p. 32.*

Il est possible de lister ses missions actuelles.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 32.

- **Information** : fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur** : communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation :** aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

✓ **Communiquer avec clarté**

- Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
- Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;
- Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage ;
- Pour faciliter le dialogue entre les acteurs ;

✓ **Expliciter avec rigueur**

- Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
- Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions ;
- L'accompagnement des changements à mettre en place.

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information, mais aussi animateur de processus.

2-1-2. Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois[1] :

- **Spécialiste :** maitriser les outils pointus,

Et **généralistes** : organiser, coordonner les procédures ;

- **Opérationnel** : gérer l'exécution,

Et **fonctionnel** : conseiller les décideurs ;

- **Technicien** : intégrer la dimension technique,

Et **humain** : gérer les hommes et les groupes.

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 33.

Ainsi apparaissent une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion. Il doit :

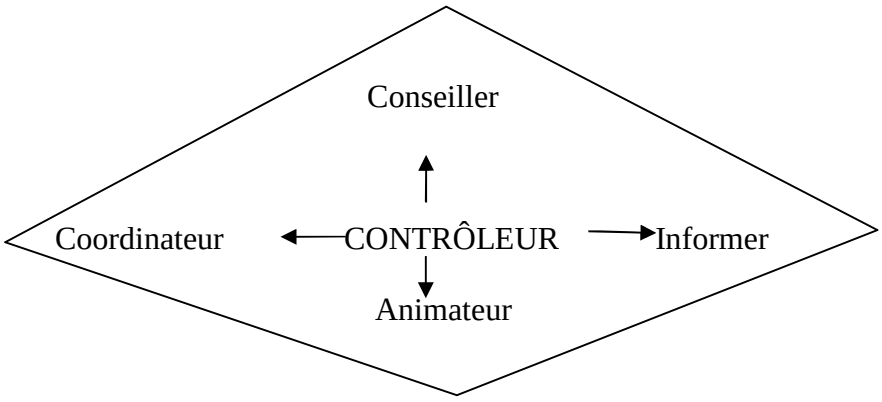
- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- Informer et conseiller les décideurs.

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de se système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction.

Ces nombreuses missions portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire.

Le contrôleur ne contrôle plus, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances.

Figure N°01 : *Le rôle du contrôleur de gestion*



Source : *Alazard Claude, Séparis Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et Application », édition Dunod, Paris, 2007, p. 34.*

Un tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon

Tableau N°03 : *Les qualités du contrôleur de gestion*

Qualités techniques	Qualité humaine
Rigoureux, méthodique, organise Fiable, claire Cohérent Capable de synthèse Faisant circuler l'information sélectionnée Maitraisant les délais Connaissant les outils	Morales: honnêteté, humilité Communicantes: dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion Mentales : ouverture, critique, créativité Collectives : écoute, accompagnement, implication Sociales : gestion des conflits Entrepreneuriales : esprit d'entreprise

***Source* :** *Alazard Claude, Séparis Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et Application », édition Dunod, Paris, 2007, p.35.*

Au total, le contrôleur de gestion doit connaitre l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

2-2.Position du contrôleur de gestion dans l'organisation [1]

Il n'ya pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles :

- **Au directeur général** : C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 35.

son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;

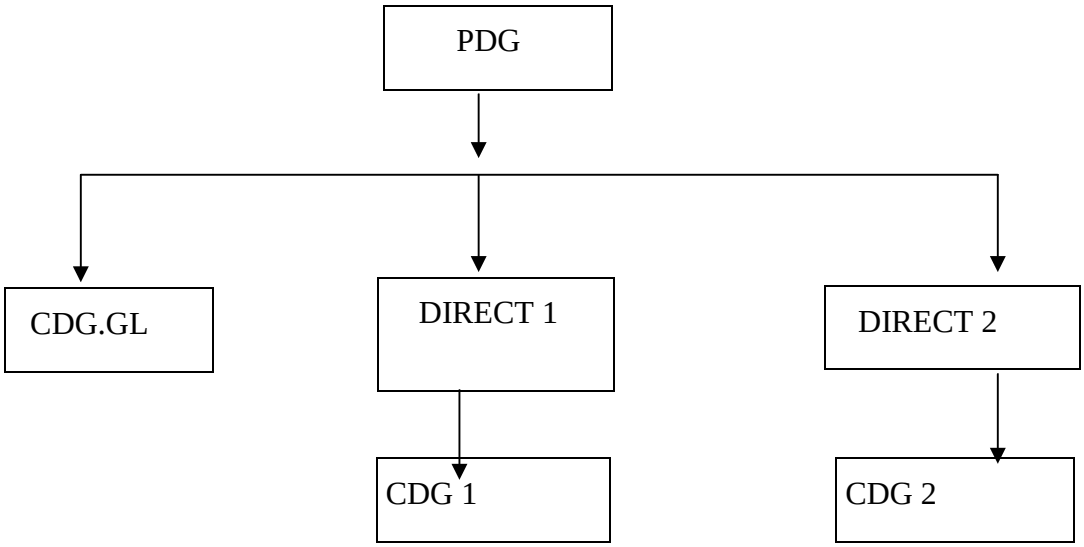
- **Au directeur financier** : Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles qualité, délai…..) ;
- **Au même niveau que d'autres directions** : Cette position accorde une place égale a toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique a celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

Figure N°02 : *La place du contrôleur de gestion dans l'organisation*



***Source* :** *Loing. H, « Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre »,2eme édition Dunod, Paris, 2003, p.75.*

2-3. Style de contrôleur de gestion : Sathe (1982) à partir de questionnaires et d'entretiens, identifie quatre profils de contrôleurs de gestion et souligne les avantages et les risques potentiels liés à chacun de ces profils.

Tableau N°04 : *Style de contrôleur de gestion*

Style	**Rôle de contrôleur**	**Comportement nécessaire du contrôleur**	**Avantages potentiels**	**Risques potentiels**
Le contrôleur impliqué	Mise en avant de la dimension d'aide à la décision ; Faible mise en avant des responsabilités de reporting financier et de contrôle interne	Reste activement impliqué dans la prise de décision au niveau de la division	Contribution à la prise de décision au niveau de l'unité	Risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels
Le contrôleur indépendant	Mise en avant des responsabilités de reporting financier et de contrôle interne; Faible mise en avant de la dimension d'aide à la décision	maintient une certaine objectivité et une indépendance vis -à- vis des opérationnels auxquels il est rattaché	Assurance d'un Reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré (mais ex post)	Contrôleur perçu comme un étranger, rendant la pro activité délicate

Le contrôleur partagé	Les rôles sont partagés. Les responsabilités en termes de reporting financier et de contrôle interne d'une part et celles liées à l'aide à la décision sont exercées par des individus différents, les deux dimensions étant importantes.	Le contrôleur qui a une responsabilité en termes d'aide à la décision est très impliqué dans la prise de décision opérationnelle. Le contrôleur de gestion qui se voit assigner la responsabilité en termes de contrôle interne et reporting financier doit garder un sens de l'objectivité et d'indépendance vis-à-vis de l'équipe	Contribution à la prise de décision au niveau de l'unité Assurance d'un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré	Dédoublement des efforts et des ressources. Affaiblit-la coordination entre les deux phases de la même fonction. Contrôle anticipé difficile à mettre en œuvre Risque d'inhibition de la créativité et l'initiative des opérationnels
Le contrôleur puissant	Les deux dimensions d'aide à la décision et de reporting financier et de contrôle interne sont jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus	Dois rester activement impliqué dans les décisions Opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle	Contribution à la prise de décision au niveau de l'unité Assurance d'un reporting financier fiable et d'un contrôle interne assuré avant les faits.	Sélection, formation et développement de contrôleurs « forts » Risque d'inhibition de la créativité et de l'initiative des opérationnels

Source : *Lambert.C, « La fonction contrôle de gestion», thèse Doctorat en science de gestion, Université Paris Dauphine, 2005, p. 324.*

2-4. L'avènement des nouveaux systèmes d'information et leurs effets sur les tâches des contrôleurs de gestion

Les progrès de l'informatique et sa diffusion dans l'organisation permettent désormais :

- d'automatiser le processus de saisie et de traitement de l'information,

- de décentraliser sur les sites concernés le contrôle de la performance, chaque responsable étant en mesure de gérer l'indicateur qui conditionne la bonne marche de son unité.

- Le temps dégagé par les nouveaux systèmes d'information permettrait donc aux contrôleurs de gestion de se consacrer à la compréhension de l'activité opérationnelle.

- La hiérarchie organisationnelle de la fonction comptable change avec l'adoption d'un nouveau système d'information,

- Le nombre de contrôleurs diminue avec l'adoption d'un nouveau système d'information,

- Les tâches des contrôleurs de gestion évoluent de la tenue des comptes à un rôle actif dans le processus de prise de décision

- Toutefois, les auteurs reconnaissent les limites potentielles de leurs résultats ;

Le nouveau système implique donc le maintien et le développement de relations de qualité entre les opérationnels et les contrôleurs de gestion afin de maintenir la pertinence de l'information.

Section 3 : Les outils de contrôle de gestion

L'implantation de la fonction du contrôle de gestion dans une entreprise nécessite l'utilisation des différents outils qui sont : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

3-1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données. La comptabilité analytique doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions.

3-1-1. Définition

La comptabilité analytique est une technique d'analyse des charges et des produits d'une entreprise qui a pour objet :

- Le contrôle de gestion
- La valorisation des biens et produits réalisés.

La comptabilité analytique est une comptabilité de délai qui permet de passer de plan de l'entreprise aux plans particuliers des fonctions, activités, produits, opérations, centre d'activités ou de responsabilité, elle est tournée vers l'intérieur. Elle est conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et résultats qui présentent le plus d'intérêt pour l'entreprise.

3-1-2. Son objectifs

- Réaliser le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats.

- Apporter aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation.

3-1-3. Les méthodes de calcul des coûts

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts :

- Méthode des coûts complets : incorpore l'ensemble des charges dans les coûts des produits / activités / centres de responsabilité
- Méthode des coûts partiels : n'affecte qu'une partie des charges (variables et/ou directes) aux coûts

A. La méthode de coût complet réel

Le coût complet réel est obtenu en incorporant toutes les charges de la comptabilité générale.

Mais après ajustement de certaines d'entre elles, en ajoutent (charges supplétives : sont des charges qui ne sont pas prises en compte par la comptabilité générale, mais qui sont intégrées en comptabilité analytique) en vue d'une meilleure expression économique des couts.

La méthode du cout complet réel consiste, d'une part, à affecter les charges directes, qui sont affectées a un cout d'un produit parce qu'elles le concernent en totalité, dans les centres d'analyse principaux grâce à des clés de répartition et d'autre part, à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux grâces aux unités d'œuvres qui sont corrélées a un ensemble de coûts homogènes et qui permettent donc de les imputer. Elles sont définies arbitrairement par le contrôleur de gestion qui peut être heure/ machines, heure de main-d'œuvre directe, chiffre d'affaires...etc.

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{charges indirectes du centre}}{\text{Le nombre d'unités d'œuvres du centre correspondant}}$$

Le coût complet réel à pour objet de calculer les différents couts du produit final qui sont :

Coût d'achat = prix d'achat des matières premières+ les charges directes et indirectes d'approvisionnement

Coût de production = coût d'achat des matières consommées+ charges directes et indirectes de fabrication

Coût de revient = cout de production des produits vendus+ charges directes et indirectes de vente

Résultat analytique=chiffre d'affaire-le coût de revient des produits vendus.

Pour effectuer les calculs précédents, on s'appuie sur des méthodes de valorisation des mouvements des stocks suivantes :

- **Méthode de la première entrée, première sortie (PEPS)**

Cette méthode est également connue sous le nom de la méthode FIFO ou sous le nom de méthode de l'épuisement des stocks. Elle consiste à considérer séparément les lots entrés et à calculer la valeur des sorties comme si les lots entrés les premiers étaient sortis les premiers également.

- **Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) de période**

Cette méthode consiste à valoriser les sorties à un coût unitaire qui est la moyenne des couts unitaires des entrées du mois.

Cette moyenne des couts unitaires est pondérée par les quantités.

$$\text{Le CUMP de fin de période} = \frac{\text{Valeur de stock initial + Valeur des entrés}}{\text{Quantité de stock initial + Quantité des entrés}}$$

- **Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) calculé après chaque entrée**

Dans cette variante de la méthode CUMP, le cout moyen pondéré est recalculé après chaque entrée, sans attendre la fin du mois. On tient compte, dans ce cas, des sorties qui sont intervenues dans l'intervalle.

La règle de calcul devient :

$$\text{Le CUMP à chaque entrées} = \frac{\text{Stock en valeur}}{\text{Le stock en quantité déterminée après chaque entrée}}$$

- **Méthode du dernier entré, première sortie**

Cette méthode est également connue sous le nom de méthode LIFO. Elle ressemble à la méthode FIFO à cette différence qu'ici, ce sont les lots entrés les derniers qui sont supposés sortir les premiers.

a. Cas d'utilisation du cout complet

La mise en œuvre de cette méthode correspond au besoin nécessaire au gestionnaire :

- De connaitre le cout « exacte » afin de fixer un prix de vente ;
- D'avoir des repères sur le marché ou la concurrence est faible ;
- D'apprécier la rentabilité des produits par la marge nette ;
- De valoriser les stocks ;

De fixer des prix de cession interne pour assurer la gestion des transactions entre les unités de l'entreprise.

B- Méthode des coûts variables simple

Le coût variable est formé des seules charges qui varient en fonction du volume d'activité que celles-ci soient proportionnelles à ce volume ou non.

Dans cette méthode seule les charges variables font l'objet d'une ventilation dans les comptes de produits, alors que les charges fixes ne sont qu'un tout indissociable. Cette méthode simplifie les calculs des coûts puisque l'imputation des charges indirectes est limitée aux charges variables.

Elle permet aussi de mettre en évidence les produits les plus rentables, l'appréciation de la marge sur coût variable et la contribution du résultat.

Pour une période donnée le Direct Costing est caractérisé par la relation suivante :

MCV = chiffre d'affaires – coût variable

Mode de calcul : le tableau suivant représente le calcul de résultat analytique

Tableau N°05 : *Le calcule du résultat analytique*

abréviation	Éléments	montant	%
CA -CV	Chiffre d'Affaires Coût variable		100%
M/CV -CF	Marge sur le Cout variable Coût Fixe		
R	Résultat analytique		

***Source** : Margotteau. E, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001, p. 94.*

- **Intérêts de la méthode**

Dans un marché en classes ou en segments, il est possible de fixer un prix de vente différent pour chaque segment, car le coût variable permet d'indiquer le minimum à partir duquel il est possible de fixer les prix de vente dans un segment particulier.

La connaissance de taux de la marge sur le cout variable permet de faire une prévision du résultat en fonction de ventes prévues.

Les couts variables unitaires sont peu sensibles à la variation du niveau d'activité, à la différence des couts fixes unitaires.

Donc les couts variables sont plus faciles à comparer dans le temps, par conséquent, les couts variables sont déterminés avec plus de précision et son mieux contrôlé que les couts complets.

- **Les limites de la méthode**

Elle permet d'identifier un prix de vente planché, mais n'autorise pas la fixation d'un prix de vente, les charges fixes forme une masse non analysé qui peut présenter une part relative à des charges totales trop importantes.

La variation des charges est souvent proportionnelle au volume de la production ou de vente, cette solution est commandée intellectuellement, mais ne reflète pas forcément la variabilité des charges, or le volume n'est qu'un facteur de cout parmi d'autre, tel que le nombre de séries, les charges dont les causes ne sont volumiques sont considérées en pratique comme des charges fixes et la méthode du cout variable renonce à les analyser.

C- La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)

La méthode l'IRFF consiste à inscrire dans les couts des charges de structure (fixes) calculées d'après le rapport suivant :

NRA / NNA

Avec :

NRA : niveau réel d'activité ; **NNA** : niveau normal d'activité.

D'où : **Les charges de structure imputées = charges de structure réelles * (NRA / NNA)**

Le rapport t= NRA/NNA est appelé Coefficient d'imputation rationnelle (CIR) ou taux d'activité.

La méthode en question permet de neutraliser les effets de fluctuations de niveaux d'activité en inscrivant, dans les couts, un montant de charges de structure unitaires indépendant du niveau d'activité.

- **Application de la méthode**

La méthode de l'IRFF suppose :

- La détermination de variables caractéristiques d'activités ;

- La distinction des charges fixes et des charges variables ;
- L'imputation des charges de structure proportionnellement aux taux d'activité.

En pratique, la répartition des charges indirectes se fait a l'intérieur d'un tableau appelé tableau de répartition des charges indirectes (TRCI). Lorsque les taux d'activité sont les mêmes pour toutes les sections, l'imputation rationnelle des frais fixes peut se faire à n'importe quel moment. En revanche, lorsque les taux d'activités sont différents. L'imputation rationnelle doit se faire section par section c'est-à-dire après la répartition primaire.

D- La méthode ABC (Activity Based Costing)

La méthode ABC propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes pour répondre aux limites de la méthode des couts complets (non-homogénéité des activités de chaque centre, l'unité d'œuvre ne peut pas représenter l'ensemble des activités du centre).

- **Principe de la méthode**

Les charges directes sont affectées directement aux couts des différents produits (comme dans la méthode des centres d'analyse) ; par contre, les charges indirectes sont affectées aux activités avant d'être imputées aux couts des produits.

Ainsi, les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

- L'inducteur et le cout unitaire d'inducteur
- L'inducteur : c'est un inducteur de mesure de l'activité, il est aussi le facteur explicatif des couts.

Cout unitaire de l'inducteur = ressources consommées/ volume d'inducteur

Charge indirecte imputée à un produit (par activité)= volume d'inducteur* cout unitaire de l'inducteur

- Identification des charges indirectes ;
- Recensement des activités ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Identification des inducteurs ;
- Regroupement des inducteurs par activité ;
- Calcul des couts unitaires des inducteurs ;
- Imputation des couts des inducteurs aux couts de produits.

3-2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire à pour but de déterminer les choix stratégiques de l'entreprise, le contrôle de gestion représente l'instrument de sa mise en œuvre.

3-2-1. Définition de la gestion budgétaire

« *La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir les prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés* ».[1]

« *La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités. Elle leur permet d'anticiper les problèmes. Comme le disait un connaisseur : peu d'entreprises planifient leur faillite, mais beaucoup d'entreprises défaillantes ont omis de planifier* ».[2]

3-2-2. Objectifs de la gestion budgétaire

L'environnement de l'entreprise est de plus en plus turbulent (globalisation de l'économie), par conséquent, les managers doivent rationaliser la gestion de leurs entreprises.

Les outils de gestion de constatation doivent être accompagnés de techniques de gestion prévisionnelle. Ainsi donc, l'entreprise passe d'une gestion à postériori vers une gestion à priori, la gestion budgétaire devient alors une gestion volontariste : elle se fixe des objectifs du chiffre d'affaires, du résultat souhaité, et se fixe les dépenses pour l'horizon budgétaire à venir. Elle permet à l'entreprise d'améliorer ses performances et d'éviter les aléas de future.

La gestion budgétaire est indispensable pour une gestion rationnelle de l'entreprise. Elle a plusieurs objectifs qui visent l'amélioration des performances et garantissent la puérilité (ou survie) de l'entreprise.

3-2-3. Les étapes de la gestion budgétaire

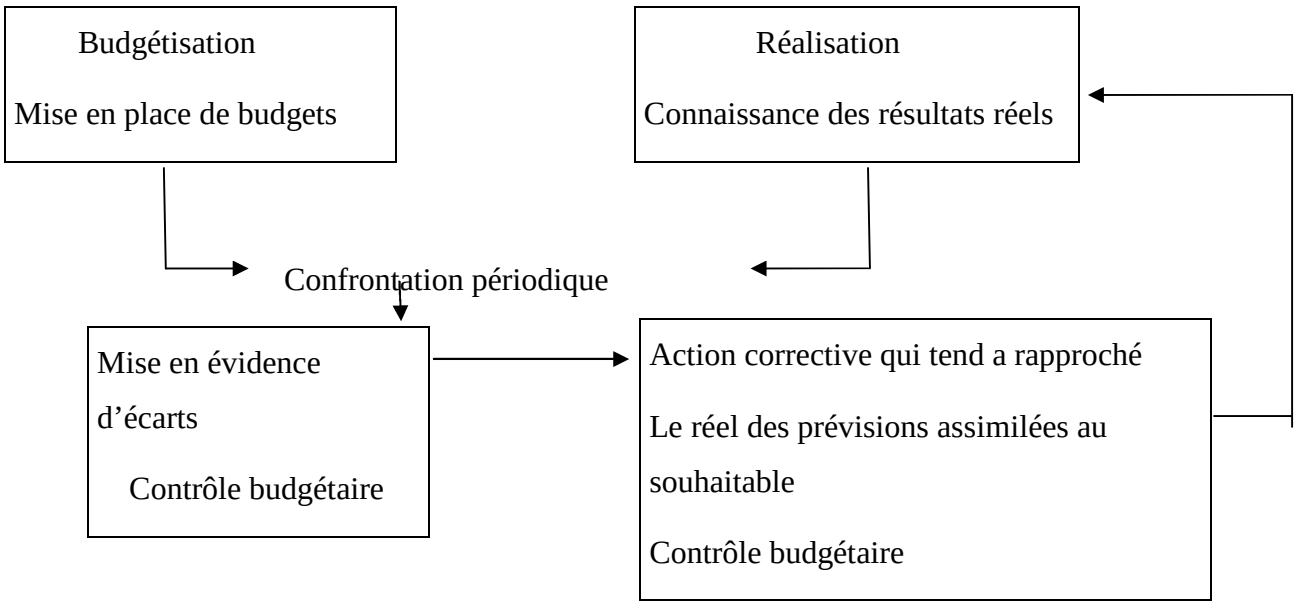
La gestion budgétaire apparait comme un processus en trois étapes :

- La prévision ;
- La budgétisation ;
- Le contrôle budgétaire.

[1] Forget. J, « Gestion budgétaire », édition d'organisation, Paris 2005, p. 9.
[2] Horngren. C et All, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3eme édition, Pearson éducation, France, 2006, p.171.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermé avec rétroaction, à savoir :

Figure N°03 : *Les étapes de la gestion budgétaire*



***Source* :** *Alazard. C, Séparis. S, « Contrôle de gestion : Manuel et Application », édition Dunod, Paris, p. 343.*

A. La prévision

La prévision peut être définie comme une attitude volontariste, scientifique et collective face à l'action future. Elle se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'articles à vendre, coût des matières premières, le financement...etc.

B. La budgétisation (ou le budget)

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre. Un budget est un document qui transforme les plans en argent, l'argent qu'il faudra dépenser pour que les activités planifiées puissent être réalisées (dépenses) et l'argent qu'il faudra obtenir pour couvrir les frais engendrés par la réalisation des activités (revenu).

C. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un moyen qui permet de rapprocher d'une manière régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise.

On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts.

La gestion budgétaire est une fonction et pratique qui s'est intégralement informatisée à tout bien, grâce à la gestion budgétaire qui intervient avant, pendant et après l'activité.

En réalité, l'efficacité de la gestion budgétaire dépend de la qualité du système d'information et d'aide à la décision qui lui sert de supports, mais elle dépend aussi de la bonne compréhension des plans d'action et de l'adhésion des acteurs aux objectifs, car le cœur du métier du contrôleur de gestion c'est la qualité et le caractère des diagnostics qu'il porte à propos des dysfonctionnements organisationnels qu'il constate.

3-3.Tableau de bord

Il est fait par les contrôleurs de gestion, il permet le pilotage de son activité d'une façon plus efficace et plus efficiente.

3-3-1. Définition du tableau de bord

« *Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il ya lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités* ».[1]

Un tableau de bord est un ensemble d'informations présentées de façon synthétique et destinée au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Les tableaux de bord sont :

- Centrés sur les facteurs clés du succès de l'entreprise ;
- Adaptés à un responsable.
- Ils ne comportent qu'un petit nombre d'indicateurs qui sont, non seulement financiers, mais aussi physiques, voire qualitatifs.

[1] Grandguillot Francis et Béatrice, « L'essentiel du contrôle de gestion ». 4eme édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009, p. 121.

Ils informent les dirigeants sur les éléments essentiels de leur gestion, ce qui implique une sélection parmi les indicateurs possibles.[1]

3-3-2. l'objectif du tableau de bord

- d'obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats.

- d'analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants… ;

- de réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;

- de mesurer les effets des actions correctives ;

- de favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

3-3-3. La structure du tableau de bord[2]

Bien que chaque tableau de bord soit ciblé par nature de centre, ils sont cependant tous conçus selon une structure générale.

Tableau N°06 *: La forme du tableau de bord*

Tableau de bord du centre			
Indicateurs	Résultats	Objectifs	Ecarts
Indicateur1 Indicateur2			

Source : *Grandguillot Francis et Béatrice, « L'essentiel du contrôle de gestion ». 4eme édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009, p. 122.*

[1] Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, Op.cit, p.16.
[2] Grandguillot Francis et Béatrice, Op. cit, p. 122.

- La zone « paramètres économiques » comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.
- La zone « résultats réels » : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés.

Ils concernent des informations relatives à l'activité :

-nombre d'articles fabriqués ;

-quantités de matières consommées ;

-heures machine ;

-effectifs, etc. ;

Mais aussi des éléments de nature plus quantitative :

-taux de rebuts ;

-nombre de retours clients ;

-taux d'invendus, etc.

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

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

-des montants de charges ou de produits pour les centres de dépenses ;

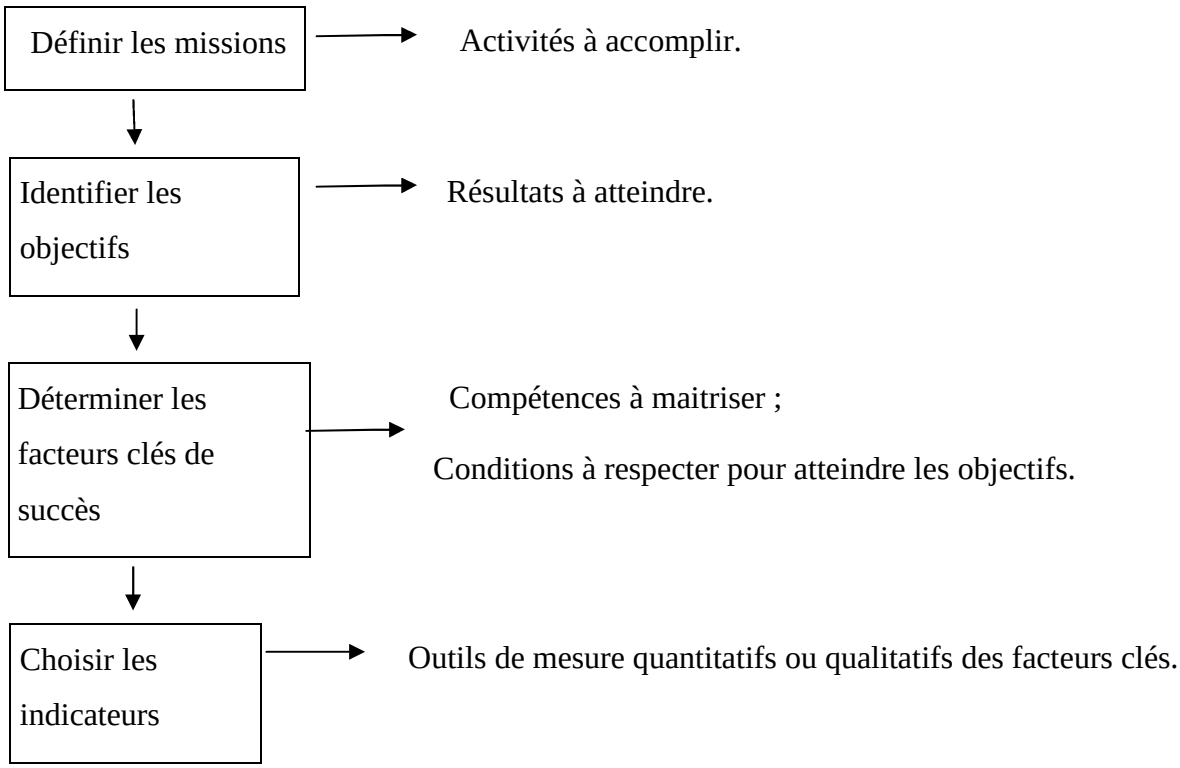
-des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

- La zone « objectifs » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du moi seul, ou cumulé).
- La zone « écarts » : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire, mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

Si cette présentation est souhaitable, la forme des informations peut être très variée.

La sélection d'indicateurs pertinents pour chaque centre de responsabilité s'effectue, en principe, à partir de la démarche suivante :

Figure N°04 : *La démarche de sélection d'indicateurs pertinents*



***Source** : Grandguillot Francis et Béatrice, « l'essentiel du contrôle de gestion »,4eme édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009, p. 122.*

Les tableaux de bord des centres de responsabilité peuvent être agrégés en un seul par niveau hiérarchique ; dans ce cas, ils doivent être structurés de manière identique.

3-3-4 .Typologies d'indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour classer les indicateurs[1].

- **La nature de l'indicateur lui-même**
  - Indicateur de résultat ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en cours ;
  - Indicateur financier ou non financier ;
  - Indicateur global ou ponctuel : un indicateur peut être synthétique , calculé à partir de plusieurs informations pour donner une image a plusieurs informations pour donner

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 634.

une image a plusieurs dimensions ou au contraire très ciblée sur un seul paramètre très précis ;

- **l'utilisation ou le rôle de l'indicateur**

- De reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements, mais il peut aussi aider le responsable a orienter son action ; c'est plutôt la tendance actuelle donnée aux indicateurs

- Indicateur d'alerte : un indicateur pour pointer un seuil, un dépassement d'une variable, de manière rapide et simple ;

- Indicateur d'équilibration : un indicateur pour constater un état, un degré d'avancement par rapport à un objectif ;

- Indicateur d'anticipation : un indicateur pour donner une tendance future, une extrapolation ou une simulation d'une variable.

3-3-5. La forme des indicateurs utilisés[1]

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants.

- **Les écarts**

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

- **Les ratios**

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

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

- **Les graphiques**

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 636.

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance.

- **Les clignotants**

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variable d'action.

Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

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

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

3-3-6. Rôles d'un tableau de bord

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles[1].

- **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaitre ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

- **Le tableau de bord, aide à la décision**

Le dérapage possible tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'action corrective suivie et menée à leur

[1] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 643.

terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

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

- **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

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

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

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

En fin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

Il peut être un levier pour une coordination et une ' »coopération des acteurs dans un consensus actif.

Conclusion

A travers cette présentation du contrôle de gestion et ses outils, il nous parait évident, qu'aucune entreprise ou organisation ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités.

En effet, le contrôle de gestion est un système d'aide a la décision qui s'assure que les décisions de la direction générale sont, effectivement et efficacement, mises en œuvre dans le but de l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Généralement le contrôle de gestion apparait ainsi comme une démarche globale permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure, dans le but d'atteindre des principaux objectifs.

Chapitre II : Le pilotage de la performance

Aujourd'hui, pour préserver ou gagner un avantage concurrentiel, les entreprises placent la recherche de la réactivité maximale au premier plan de leurs préoccupations. Les décisions sont prises de plus en plus vite, et les dirigeants ne peuvent plus se contenter d'un simple constat limité a la mesure des couts et de la productivité. Pour rester toujours en phases avec les attentes de chaque client, et de chaque partenaire, il faut mesurer la performance pour toutes les formes de valeur créées dans un esprit d'amélioration permanente. Le contrôle de gestion est justement le processus, sur lequel s'appuient ces managers pour leurs prises de décision. Et c'est lui également qui évalue, analyse et améliore la performance de l'entreprise, en mettant en place des outils de mesure et de pilotage.

Section 1 : Les notions de base sur la performance

Dans cette section nous apprêtons à la consacrer à la présentation de la notion de performance, de porter quelques précisions a cette dernière, en présentant un certain nombre de définitions, son langage, sa typologie et ses domaines.

1-1. Historique

Depuis le début de l'ère industriel, toutes les actions mises en œuvre par les entreprises ont pour motivation la performance, dans le but d'assurer leur pérennité. Dans le système taylorien, le client avait peu d'influence. Un seul objectif résumait la finalité des entreprises :

Augmenter les volumes de production, et donc le rendement des ressources. Performance et productivité étaient alors synonymes. Dans ce sens, la performance était qualifiée de manière nette et précise à l'aide de ratios et standards financière établie. Mais progressivement, le monde industriel a basculé d'une économie de production à une économie de marché.

L'industriel fait donc face, vers le milieu des années 1980, à nouveau enjeux : la réactivité face au marché, les demandes de clients en matière de produits nouveaux et variés, la flexibilité des moyens et la qualité.

La vision de performance étant ainsi élargie, les entreprises ont dû dans ce sens, recherché :

La satisfaction du client en réagissant aux évolutions de la demande, en améliorant continuellement la qualité, le cout, le délai et désormais des aspects moins quantifiables tels que le service autour des produits ;

L'efficacité des systèmes de production, rattachés a l'utilisation des ressources, au flux des produits, de manière a la productivité, a la réactivité, ainsi qu'a la sécurité des systèmes de production et a la compétence des hommes.

1-2. Définition et les concepts liés à la performance

La performance est un terme connoté, sa définition varie à priori pour chacun d'entre nous en fonction du contexte, nous tenterons à travers ce paragraphe d'étoffer cette notion et cela en passant par sa définition, et son langage.

1-2-1. Définition de la performance

« *La performance peut se définir comme étant ce que l'intéressé pour être capable de réaliser. C'est un acte physique ; même si la performance est mentale (calcul mental), elle doit se traduire physiquement (additionner des chiffres sur une feuille). Les mots employés pour définir la performance doivent être concrets (ex : prospecter vingt nouveaux clients), et non pas abstraits et flous (ex : augmenter le chiffre d'affaires).la performance porte alors sur le résultat attendu d'une activité* »[1].

« *Est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques* »[2].

Les différentes études pour cerner la notion et ses évolutions peuvent être synthétisées dans les deux approches suivantes : celle d'A. Bourguignon et celle de M. Lebas.

Selon BOURGUINO[3]

« La performance n'est pas une simple constatation, elle se construit. »

« *La notion de performance est toujours attachée à la notion de responsabilité. Celui qui est responsable est celui qui peut ou doit agir sur les paramètres de la performance et doit rendre des comptes sur sa performance et sur l'utilisation des moyens mis sous son autorité ».*

Selon M. Lebas

« *En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels* »[4].

En effet la performance peut revêtir plusieurs significations qui s'articulent autour de trois sens généraux :

[1] Selmer. C, "Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision", édition Dunod, Paris, 1998, p.14.
[2] Lorino. P, « Méthodes et pratiques de la performance », édition d'organisation, Paris, 1997, 2001,2003, p. 9.
[3] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 16, 17.
[4] Ibid. p.17.

- **La performance succès** : de ce point de vue, elle est fonction des représentations de la réussite et varie en fonction des représentations que s'en font les acteurs, et de manières plus générales l'organisation tout entière.
- La performance résultat : dans cette acception, la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé ; elle est entendue comme l'évaluation ex-poste des résultats obtenus.
- **Une action** : dans ce sens, la performance est un processus et non un résultat. Elle est appréhendée à partir des moyens, des compétences et des qualités mises en œuvre pour atteindre des résultats.

1-2-2. Les concepts liés à la performance

Evoquer la performance induit donc que le jugement est porté sur :

a- Efficacité :

Elle se définit comme : *« La capacité d'une organisation à atteindre l'objectif qu'elle s'est fixé »*[1]

Elle peut aussi être définie : « *Capacité à obtenir un résultat* »[2].

On peut l'appréhender par le meilleur rapport possible entre le degré de satisfaction des clients et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir. La satisfaction de la clientèle est dans ce cas, une des dimensions de la réussite organisationnelle. L'efficacité, la réussite ou le succès sont, alors, des concepts proches.

Efficacité= résultats atteints/ objectifs visés

b- L'efficience

Elle se définit comme : « *capacité à minimiser les moyens employés pour un résultat donné »*

Ainsi, elle peut être définie comme *« le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté)* »[3]

[1] Molho. D, Poisson. D.F, Op.cit, p. 18.
[2] Doriath. B, Gouget. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, p. 82.
[3] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 458.

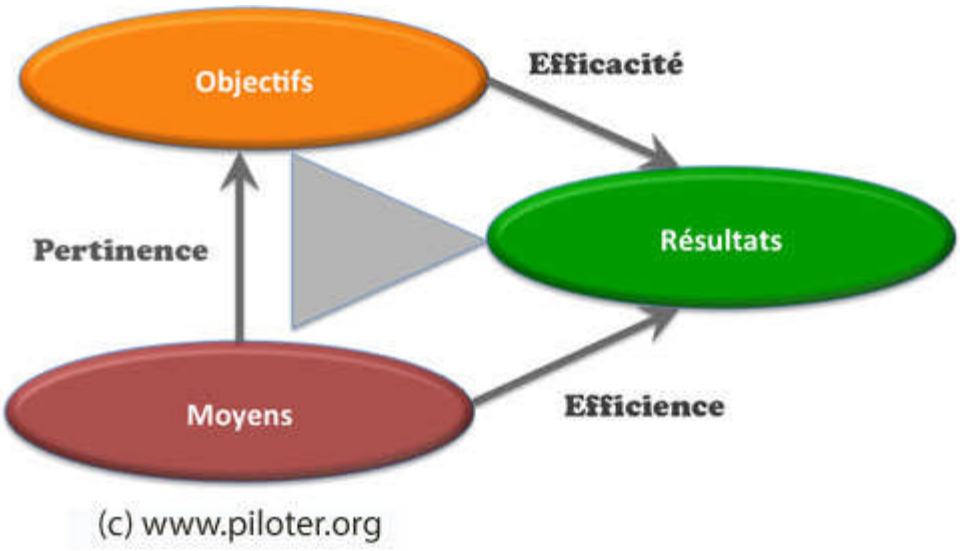
L'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu a un volume consommé) sont deux exemples d'efficience.

Efficiences= objectifs visés/ moyens mis en œuvre

c- La pertinence

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

Figure N°05 : *Les concepts liés à la performance*



On ne peut travailler l'un sans l'autre. (La flèche pertinence reliant les moyens aux objectifs est une étape préalable. Sans les moyens adéquats, il ne sera pas possible d'atteindre les objectifs. C'est une évidence, mais pas pour tout le monde.

L'efficience est facile à reconnaitre. Son vocabulaire est réduit aux mots suivants : rationalisation, productivité ou compétitivité. Il ne cherche que l'économie. Il en perd de vue l'efficacité qui est bien la finalité première, celle d'accéder aux objectifs. C'est une grave erreur. Les obsédés de l'efficience ont malheureusement le vent en poupe depuis quelques années.

Efficiences et efficacité sont donc indissociables. Il s'agit d'atteindre les objectifs fixés en utilisant du mieux possible les moyens disponibles.

1-3. Les liens entre la performance et la stratégie

1-3-1. L'articulation stratégie / performance

Dans une entreprise, la performance mesure l'adéquation entre les objectifs stratégiques initialement définis et les résultats effectivement atteints.

Mais la performance constitue également le critère d'évaluation de la stratégie de l'entreprise puisqu'elle prend en compte les ressources mobilisées pour atteindre les objectifs stratégiques. Le plus souvent, les objectifs de performance précèdent la stratégie, mais la stratégie peut parfois précéder les objectifs de performance.

1-3-2. Le rôle du management

La fonction essentielle du management est d'obtenir des résultats de manière performante conformément aux objectifs stratégiques. Ces objectifs stratégiques doivent être clairs et partagés par tous ceux qui contribuent à leur réalisation et, par conséquent, à la finalité de l'entreprise. Pour être performants, les acteurs de l'entreprise doivent avoir des objectifs personnels en cohérence avec les objectifs spécifiques de l'entreprise.

La performance globale d'une entreprise suppose la combinaison de performances individuelles et de performances collectives. Elle intègre désormais trois grands domaines de performance : la performance économique, la performance sociétale et la performance environnementale.

1-4. Typologies de la performance

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu ou il est important de comprendre et de maitriser les règles du jeu. On peut distinguer trois types de performance, à sa voir :[1]

1-4-1. Performance organisationnelle

Dans le domaine de la gestion, la performance organisationnelle est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une organisation. Ces efforts consistent a faire les bonnes choses

[1]Ledruc. M, « Capital- compétence dans l'entreprise », édition ESF, Paris, 2007, p. 47.

(efficacité), de la bonne façon (efficience), rapidement (pertinence), avec une optimisation des ressources financières (viabilité financière) et ce, pour produire les bons résultats répondant aux attentes des clients et autres parties prenantes de l'organisation, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation.

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs, et la façon dont elle parvient à les atteindre. Il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle, à savoir :

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

Ceci dit, pour atteindre un haut niveau de performance, il est nécessaire que chaque secteur stratégique (facteur de performance) soit performant, à savoir :

- Mission et objectifs ;
- Gestion
- Processus
- Produits
- Informations
- Ressources humaines
- Technologie
- Clients

Pour ce faire, toute organisation dresse une liste d'indicateur de performance qui va lui permettre d'évaluer chaque facteur de performance, notamment :

- Nombre de clients servis
- Qualité des services ou des produits
- Nombre de brevets déposés
- Nombre de logiciels conçus
- Satisfaction des intervenants
- Degré de diversification des sources de financement.

Ces indicateurs vont apparaitre dans le tableau de bord de gestion.

1-4-2. Performance stratégique e la performance concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont toutes misé sur la performance à long terme, garantie de leur pérennité. Les sociétés qui sont arrivées à un leadeurship global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et leurs capacités. Mais, elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation, et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans, au cours desquels, elles ont conquis ce leadeurship global.

La performance est, alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents, à travers la logique de développement à long terme entretenu par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation. La performance à long terme est, donc, associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

La recherche de la performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentielles dans un secteur.la nature du système concurrentiel déterminent la manière dont la performance peut être obtenu, c'est en détectant, finement, les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise, ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur), que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

1-4-3. Performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas, durablement, performante financièrement si, elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, a la capacité d'initiative, a l'autonomie, a l'adhésion des salariés, a la réalisation des objectifs, voir aux projets et donc a la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants. En 1985, le directeur général de groupe Carnaud Metal Box (le leader européen de l'emballage métallique) suggère de considérer l'Efficacité humaine (EH) comme résultant, toujours, du rassemblement de collaborateurs[1] :

- Motivé ;

[1] Ledruc. M, Op.cit, p. 49.

- Compétents ;
- Communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par concept de culture).

L'efficacité humaine, susceptible d'être libérée par un groupe humain, s'exprimerait par la relation suivante :

EH = M. C. C

M : Motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun ;

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

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

Depuis 1985, de nombreux travaux de recherches on été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'imposent, désormais, comme un facteur décisif pour l'obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme. Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, Le Ledru M considère que si, les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas pour déterminer le niveau de cette dernière.

A compétence égale, les performances peuvent être différentes. Si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose, toujours, l'existence d'un vouloir faire ou une motivation. Cette motivation détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement du travail, qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir faire). Cet environnement, peut lui-même, être caractérisé par des données de culture (représentation dominante).

1-5. Les domaines de la performance

La performance s'applique aux domaines suivants[1] :

a- La position de l'entreprise sur le marché : La part de marché, la gamme de produits et services sur les marchés, la distribution, la tarification, la fidélisation et la satisfaction.

b- L'innovation : Les innovations pour atteindre :

[1] Ledruc. M, Op.cit, p. 59.

- les objectifs de la stratégie ;

- l'évolution résultant des progrès technologiques ;

- de nouveaux processus et des améliorations dans les principaux domaines d'activité de l'organisation.

c- La productivité : L'utilisation optimale des ressources, l'utilisation des techniques telles que : la recherche opérationnelle pour aider à choisir d'autres plans d'action, comprendre le ratio « valeur contribuée » sur « l'ensemble des recettes ».

d- Les ressources financières et autres : Les installations physiques telles que : les machines, les bureaux et le remplacement des installations, l'obtention des capitaux et la mise en place d'un système de budgétisation, la planification de l'argent et l'achat de matériel.

e- La performance du manager et son développement : Le choix des propriétaires d'entreprises et la mise en place des emplois, la structure de gestion, le développement des futures managers.

f- La responsabilité publique : Les responsabilités envers la société et l'intérêt public, l'opinion publique et la loi.

Section 2 : Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance

La performance d'une entreprise se mesure par rapport aux objectifs fixés. La performance est positive si elle est conforme ou supérieure aux objectifs. Elle est négative si elle est inférieure aux objectifs. L'écart entre les objectifs et la performance provient d'un changement volontaire (décision) ou non volontaire (évènement externe). Pour évaluer les changements et les performances de l'entreprise, des indicateurs de performance sont utilisés.

2-1. Définition et la dynamique de pilotage

Contrôler signifie «piloter la performance ». Le pilotage de la performance est un processus dynamique qui comprend deux grandes étapes : la planification et l'analyse ex post des résultats. Cette dynamique assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage.

2-1-1. Définition du pilotage

Comme ensemble de procédures représentant tout le fonctionnement d'une organisation, le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, donnant en temps réel des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques.

D'après Philippe Lorino :

« *Piloter c'est accomplir de manière continue deux fonctions complémentaires : déployer la stratégie en règle d'action opérationnelle et capitaliser les résultats et les enseignements de l'action pour enrichir la réflexion sur les objectifs* »[1]

« Piloter, c'est définir et mettre en œuvre des méthodes qui permettent d'apprendre, collectivement, à agir ensemble de manière performante, et aussi d'agir ensemble de manière de plus en plus performante. »[2]

D'après Demeestère : « *le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion*. »

[1] Lorino. P, Op.cit, p. 11.
[2] Ibid. p. 12.

2-1-2. La dynamique de pilotage ou processus de contrôle[1]

Piloter consiste donc à tenter d'atteindre des objectifs de performance dont on a défini clairement les termes. Cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pourquoi on parle d'un *processus* de contrôle.

La dynamique de base du contrôle de gestion comprend deux grandes phases :

- une phase de *planification*, qui sert à préparer l'action ;
- une phase d'*analyse des résultats*, dont l'objectif est d'apprécier le degré de réussite des actions engagées et d'orienter en conséquence les actions futures.

a- La phase de planification

Dès lors que la nature de la performance est claire (par exemple, maximiser le profit), il convient de fixer le niveau que l'on peut en atteindre. Le premier rôle de la planification est de fixer des objectifs, c'est-à-dire la jauge par rapport à laquelle seront appréciés les résultats.

S'il est utile de distinguer conceptuellement les termes de la performance de son niveau, en pratique ces deux processus sont conjoints dans la démarche de planification : « fixer des objectifs » recouvre les deux aspects.

Lorsqu'il n'existe aucun système de contrôle de gestion dans l'entreprise, la clarification de la nature de la performance constitue la fonction dominante de la phase de planification. Lorsqu'un système est déjà en place, ce travail reste néanmoins important. En effet, il n'est pas rare, en pratique, d'observer des systèmes de contrôle de gestion construits sur la base d'objectifs peu clairs ou non partagés. Par ailleurs, même lorsque le système a été construit sur la base d'une réflexion sérieuse quant à la nature de la performance visée, il convient de lutter contre son obsolescence, en réinterrogeant régulièrement la pertinence des objectifs pour l'avenir, afin de rester en phase avec les évolutions de l'environnement.

Cette phase de réflexion sur la mission et les objectifs à long terme de l'entreprise correspond à la *planification stratégique*.

Pour tenter d'atteindre les objectifs à long terme, il est utile d'en échelonner la réalisation dans le temps, en définissant des objectifs intermédiaires plus proches et plus tangibles, qui permettront de baliser la route.

[1] Girau. F et All, « Contrôle de gestion et le pilotage de la performance », 2eme édition, Gualino éditeur, Paris, 2004, p. 24-27.

La planification stratégique est ainsi relayée par une planification opérationnelle, qui décline les objectifs à moyen terme (souvent de l'ordre de trois ans), puis par un budget, qui poursuit cette déclinaison à court terme (en général un an).

Mais la planification ne saurait se limiter à une réflexion sur les objectifs de l'organisation. Il s'agit également d'anticiper les moyens qui vont être engagés pour les atteindre. La phase de planification comprend donc également le choix de plans d'action.

Réfléchir aux plans d'action exige en particulier d'anticiper les besoins de ressources induits par la poursuite des objectifs, pour garantir que celles-ci seront suffisantes sans être excessives.

La planification ne saurait donc consister en un simple exercice de reconduction du passé, comme on peut parfois l'observer dans certaines entreprises, elle exige un véritable développement de la performance par un travail de choix de plans d'action et d'ajustement des ressources.

b- La phase de mesure et d'analyse des résultats

La démarche prévisionnelle a pour but d'anticiper au maximum les difficultés, en choisissant des objectifs réalistes et des plans d'action cohérents.

Toutefois, la performance réelle peut s'avérer différente de celle que l'on avait envisagée, en particulier si les plans d'action ne sont pas mis en œuvre correctement ou si des aléas surgissent. Ainsi, un suivi des résultats réels et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires.

Plusieurs méthodes d'analyse des résultats existent. Elles consistent :

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

Depuis quelques années, on tente de rendre la phase de suivi à la fois plus rapide et plus opérationnelle, en l'adossant à des représentations plus riches de la performance.

Si la phase de planification a pour but d'encadrer les actions qui vont être engagées, la phase de suivi des résultats peut amener à revenir ex post sur ces plans d'action. Le suivi des résultats est avant tout destiné à l'action.

De ce fait, le processus de contrôle n'est pas séquentiel, mais en boucle.

La dynamique de base assure une fonction de régulation, comme un thermostat qui assure le maintien d'une température en corrigeant les variations éventuelles.

Si cette boucle de régulation est nécessaire, elle n'est cependant pas suffisante.

En effet, la planification est un exercice difficile lorsque l'environnement est incertain et mouvant. La détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalidées par la suite : par exemple, la croissance économique générale peut s'avérer plus faible que prévue, les taux de change avoir subi des variations importantes, de même qu'un concurrent peut avoir réalisé une innovation technologique majeure qui sape sérieusement les chances de conquête de nouvelles parts de marché. Par ailleurs, le choix d'une stratégie et des plans d'action correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de leur réussite, et là aussi, l'erreur est possible. Ainsi, l'entreprise peut avoir misé sur le développement de la qualité des produits alors que le marché attendait essentiellement un prix bas ou une meilleure qualité de service.

Il est donc important, dans certains cas, de savoir également faire évoluer le choix de l'objectif et des plans d'action eux-mêmes. C'est ce que nous appelons une boucle d'apprentissage, en ce sens que les écarts par rapport au plan peuvent constituer un symptôme de sa faiblesse ou de son obsolescence, et donc alerter le manager sur la nécessité d'ajuster le plan. Dans la boucle de régulation, le cadre d'action reste inchangé, et on tente de corriger un écart en intensifiant la mise en œuvre du plan (objectifs et plans d'action). Dans la boucle d'apprentissage, l'action corrective porte sur le contenu même du plan

On entrevoit ainsi l'une des principales difficultés de la dynamique du contrôle : sans une organisation préalable de l'action (la planification), la performance visée a peu de chance d'être atteinte ; mais dans un contexte instable et incertain, la pertinence de ce plan est éphémère. Il faut donc à la fois donner des guides à l'action, leur imprimer une direction prédéfinie, et être vigilant sur les besoins d'évolution de ces cadres d'action, afin de rester apte au changement lorsqu'il est nécessaire. Un équilibre doit ainsi être trouvé entre ces deux risques opposés que sont l'incohérence et la rigidité.

La dynamique du contrôle de gestion comprend donc deux mouvements complémentaires :

- un processus de mise en œuvre, qui consiste à mener à bien des plans d'action prédéfinis, et qui correspond à la boucle de régulation ;

- un processus de diagnostic, qui consiste à questionner régulièrement la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'action choisis pour les atteindre, et qui correspond à la boucle d'apprentissage.

2-2. Principes de base de mesure de performance:

L'instauration d'un système de mesure de performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tentante, mais doit être entourée de précautions[1]:

- **Principe d'exhaustivité**: dès lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent non éclairées par les indicateurs choisis, elles seront naturellement par les acteurs au profit de celles mesurées ;
- **Principe de contrôlabilité**: la mesure de performance ne doit porter que sur des éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit donc maitriser l'ensemble des variables à l' origine du couple coût/ performance. Cela suppose donc une délégation de pouvoir et contrôle fondé sur les résultats dont les objectifs ont été fixés conjointement au préalable entre les parties. La délimitation des attributions et des responsabilités doit être sans ambigüité a fin d'éviter des biais dans la mesure de performance;
- **Principe d'indépendance**: la mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centres. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir isoler des actions et des décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre. Pour ce faire, la mise en place des prix de cession internes peut s'avérer judicieuse;
- **Principe de dualité**: le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de performance:

- Un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesuré en le sensibilisant a un indicateur flatteur: "votre unité est assimilée a un micro entreprise que vous diriger, par conséquent, vous dégager un profit". Cependant, il est rare que le responsable maitrise toutes les variables (produits et charges du centre) du faite de l'imbrication du centre dans l'entreprise.
- Une mesure officieuse, mais d'avantages pertinents qui sont basée uniquement sur les variables réellement maitrisées par le responsable du centre.

[1] Margotteau. E, Op.cit, p. 56.

- **Principe de permanence des indicateurs**: un tableau de bord doit présenter des indicateurs faisant l'objet de mesures périodiques, mais qui s'inscrivent dans une certaine longévité autorisant un suivi et une interprétation des évolutions constatées;
- **Principe de cohérence organisationnelle**: la mesure de performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs. Cette possibilité est obtenue grâce a une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord;
- **Principe de clarté et de sélection limitée d'indicateurs**: le tableau de bord reste un instrument visualisable rapidement et comprenant donc un nombre limité d'information dont la définition est connue et précise.

2-3. L'évaluation de la performance[1]

Évaluer la performance d'une entreprise, c'est évaluer les résultats par rapport aux objectifs; c'est assurer le suivi de la mise en œuvre de la stratégie; évaluer l'efficacité et l'efficience des processus et des ressources par rapport à la stratégie; mesurer le degré d'alignement des processus, des ressources, des facteurs de performance, des pratiques de gestion, des indicateurs de performance, des projets et des budgets par rapport aux objectifs et à la stratégie de l'entreprise; c'est évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise; c'est évaluer les changements, les opportunités et les risques; c'est élaborer un plan d'action pour corriger ou améliorer la situation actuelle.

Evaluer la performance c'est de faire les bonnes choses, d'agir de bonne façon, au bon moment, à la bonne vitesse.

a- Faire les bonnes choses

Faire les bonnes choses, c'est faire les choses qui vont permettre d'atteindre les objectifs, celles qui vont produire les résultats prévus.

- **Dix pratiques pour faire les bonnes choses** :

- Préparer un plan qui précise les objectifs, les activités et les ressources (humaines, technologiques, matérielles et financières).
- Identifier les activités et les ressources les plus importantes.
- Fixer des priorités concernant ce qui est important et urgent.
- Investir en temps et en argent dans les activités et les ressources qui vont produire le maximum de résultats.

[1] Laberge Jean- Paul, « Baromètre de gestion de la performance », MBA, Québec, 2008.

- Commencer par les activités les plus importantes qui ne sont pas nécessairement les plus urgentes.
- Se concentrer sur le 20 % d'activités qui produit 80 % des résultats.
- S'assurer de faire les bonnes activités et d'utiliser les bonnes ressources pour atteindre les objectifs.
- Anticiper les problèmes possibles et les risques.
- Préparer un plan B pour réduire les problèmes possibles et les risques.
- Évaluer les résultats régulièrement.

b- De la bonne façon

Faire les choses de la bonne façon, c'est prendre les bons moyens pour atteindre les objectifs fixés.

- **Dix pratiques pour agir de la bonne façon** :

- Suivre l'ordre logique des activités du plan ;
- Réaliser d'abord ce qui a été planifié en premier (First Things First) ;
- Réaliser une activité à la fois ;
- Faire les choses correctement la première fois ;
- Utiliser des technologies performantes ;
- Maîtriser les outils de travail ;
- Simplifier les méthodes de travail ;
- Éliminer les obstacles et les irritants ;
- Éliminer les activités et les ressources inutiles ;
- Déléguer à une autre personne ce qu'elle peut faire plus efficacement.

c- Au bon moment

« L’action réussie exige que soit trouvé cet équilibre instable entre le trop tôt et le trop tard ».

« Il y a ceux qui agissent trop tôt, comme les grands émotifs, qui sont toujours pénétrés d’une hâte excessive, ou les passionnés, que leur «passion brouillonne» entraine à anticiper frénétiquement sur le bon moment. Mais il y a aussi le cas de ceux dont la lenteur congénitale amène à agir trop tard, après coup, ceux qui s’essoufflent et finissent toujours par «manquer le coche».

Agir au bon moment c'est agir pas trop tôt ni trop tard.

- **Dix pratiques pour agir au bon moment** :

- Estimer le temps de chaque étape avant de passer à l'action ;
- Ne pas sous-estimer le temps de chaque activité ;
- Éviter de remettre à plus tard ce qui peut être fait maintenant ;
- Reporter à plus tard ce qui n'est pas important ni urgent ;
- Réserver du temps pour les imprévus ;
- Éviter d'attendre à la dernière minute ;
- Livrer la marchandise à temps ;
- Évaluer le temps après avoir exécuté une activité ;
- Évaluer les pertes de temps ;
- Évaluer la gestion du temps.

d- A la bonne vitesse

« La vitesse est dans certaines conditions un facteur décisif pour le succès de nos actes. Le soldat qui ne tire pas assez vite est tué le premier; le secouriste qui arrive trop tard ou qui se précipite n'arrive pas à sauver l'accidenté; celui qui parle trop vite se trompe souvent et celui qui parle trop lentement n'est pas écouté jusqu'au bout; celui qui perçoit les phénomènes rapides arrive mieux à les maitriser que celui qui n'a pas l'esprit assez agile, etc.» Philosophie.

Agir à la bonne vitesse ne signifie pas agir plus vite, mais plutôt exécuter les pratiques qui vont permettre d'agir à la bonne vitesse.

- **Dix pratiques pour agir à la bonne vitesse** :

- Évaluer le contexte et la situation actuelle ;
- Agir en fonction du contexte et des ressources disponibles ;
- Adapter les activités selon les circonstances ;
- Éviter les erreurs stratégiques ;
- Réaliser 80 % des activités dans 20 % du temps ;
- Réagir rapidement ;
- Reprendre le temps perdu ;
- Mettre de la pression selon les besoins ;
- Délester les activités et les ressources non productives ;
- Terminer avant l'échéance.

2-4. Les indicateurs de performance

L'indicateur de performance provient de l'expression du besoin.

2-4-1. Définition d'indicateur

Selon AFGI (association de gestion industriel), une commission qui a travaillé de 1985 à 1997 sur le thème de maitrise de la performance, « *Un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui exprime l'efficacité et / ou l'efficience de tout ou partie d'un système (réel ou simulé), par rapport à une norme, un plan déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise »*[1]

« Nous définirons un indicateur de performance comme une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, a conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif au devant lui permettre d'en évaluer le résultat »[2].

A travers cette définition, on voit que l'indicateur de performance n'est pas une mesure objective, attribut du phénomène mesuré indépendamment de l'observateur. Au contraire, il est construit par l'acteur en relation avec le type d'action qu'il conduit et les objectifs qu'il poursuit. L'indicateur de performance n'est pas forcément un chiffre, il peut prendre toute forme informationnelle, répondant a l'une des fonctions évoquées dans la définition (conduit action ou évaluation de résultat) : jugement qualitatif, signe binaire (oui/non), graphique…

Cette définition met en avant deux situations correspondant à des fonctions distinctes de l'indice de performance :

- soit, il s'agit de conduire une action en cours, on parlera alors d'indicateurs de processus ou de pilotage, utilisé par l'acteur pour sa propre gouverne ;
- soit il s'agit d'évaluer le résultat de l'action achevée, on parlera alors d'indicateur de résultat, utilisé pour informer des agents extérieurs a l'action mesurée comme les supérieurs hiérarchiques, l'indicateur de résultat est donc un indicateur de reporting.

Les indicateurs de résultat pour certaines actions sont des indicateurs de pilotage pour d'autres actions inscrites dans un horizon temps plus éloigné ou un périmètre organisationnel plus vaste.

De manière générale, l'indicateur de performance :

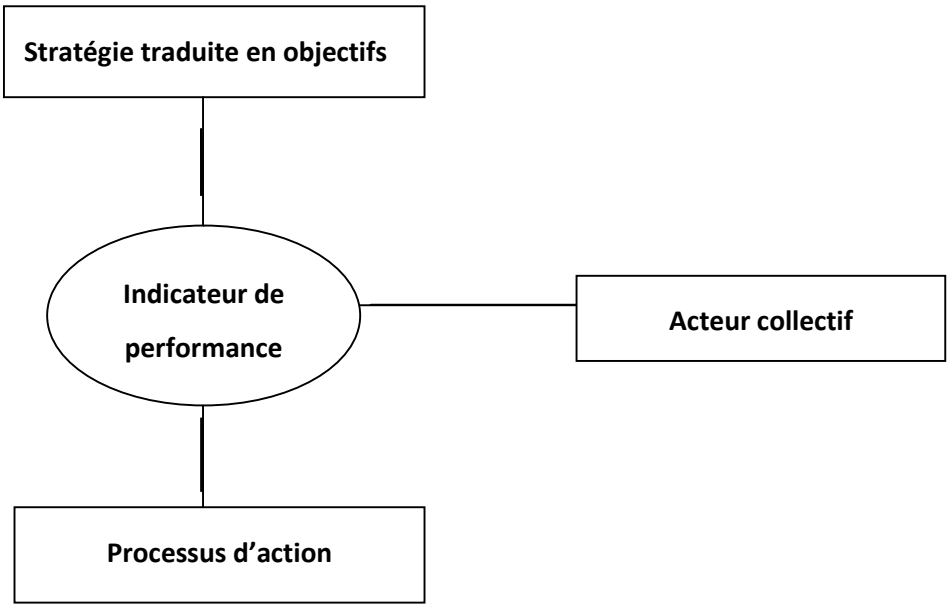
[1] Guennou. P, « Les indicateurs de performances », édition Hermes, Paris, 2001, p. 150.

[2] Bonnefous. C, Courtois. A, « Indicateurs de performance », édition Herms, Paris, 2001, p. 25.

- n'a d'utilité que relativement a une action à piloter, il est donc lié a un processus d'action précis : il a une pertinence opérationnelle ;
- dois correspondre à un objectif, qu'il mesure l'atteinte de cet objectif ou qu'il informa sur le bon déroulement d'une action visant à l'atteindre ;
- est décliné à l'utilisation par des acteurs précis.

L'indicateur se trouve en quelque sorte au centre d'un triangle stratégie traduit en objectifs/processus d'action/acteur (collectif):

Figure N°06 : *Le triangle stratégie/acteur/processus d'action*



Source : *Bonnefous. C, Courtois. A, « Indicateurs de performance », édition Herms, Paris, 2001, p. 27.*

2-4-1. Typologie des indicateurs de performance

Le manager doit se doter d'une batterie d'indicateurs pour l'aider à développer son entreprise. Il existe deux types d'indicateurs : externes et internes[1]

a- Les indicateurs externes

Les indicateurs externes portent sur les changements dans l'environnement de l'entreprise (changements politiques, économiques, technologiques, sociologiques, changements dans les marchés, les clients, les concurrents, les produits, les fournisseurs) qui peuvent exercer une influence positive (opportunités) ou négative (risques) sur les objectifs et les stratégies de l'entreprise.

b- Les indicateurs internes

Les indicateurs internes portent sur les changements et les activités de gestion de la stratégie de l'entreprise, des processus, des ressources, des facteurs de performance.

2-5. Les instruments de pilotage de la performance

Il existe plusieurs outils de pilotage de la performance, mais les deux supports les plus importants sont : le reporting et le tableau de bord. Or il existe une confusion entre ces deux concepts.

C'est pour cela qu'on tentera de mettre une distinction entre ces deux outils, mais avant ça il faut les définir :

2-5-1. Le tableau de bord

« *Un tableau de bord est un système d'information léger, rapide et synthétique, parfaitement, en phase avec le découpage en centres de responsabilités. Non seulement il présente a chaque manager les résultats synoptiques qui le concernent, mais, il attire son attention sur les écarts par rapport aux objectifs, et l'incite à étudier les actions correctives possibles.* » [2]

« *Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe »*[3]

[1] Laberge Jean- Paul, Op.cit.
[2] Loroy. M, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2000, p. 143.
[3] Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 552.

2-5-2. Le reporting

« *Le remonté des comptes (ou reporting) est un document qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de grandes unités décentralisées ou de groupes, des résultats des centres de responsabilité et des moyens mis en œuvre* »[1].

Elle peut être considérée comme, une procédure de consolidation, de centralisation et de concentration de l'information, qui permet de remonter des informations des niveaux opérationnels vers les niveaux hiérarchiques élevés.

En effet, les responsables hiérarchiques délèguent aux centres de responsabilité les décisions opérationnelles. Ceux- ci en revanche rendent compte, sur une base mensuelle, des résultats (efficacité) et des moyens mis en œuvre (efficience) pour que leur direction puisse évaluer leur performance par rapport à leurs engagements contractuels. Ce dispositif est couplé à celui du contrôle budgétaire.

2-5-3. Différence entre tableau de bord et reporting (ou rapport)

Le tableau de bord et le reporting sont les meilleurs outils de pilotage de la performance, or il existe un certain éparpillement entre ces deux outils : dans le fond, la forme et aussi la fonction.

a- Dans le fond

- **Les destinataires** :

La 1ère différence que je constate entre un reporting et un tableau de bord est au niveau des destinataires. Le plus souvent le reporting est destiné à la hiérarchie tandis que le tableau de bord est destiné lui au service lui-même.

C'est le cas par exemple du tableau de bord d'un service commercial qui est un outil utilisé par le service commercial pour le manager, le piloter, mener le changement et surtout atteindre ses objectifs. Cependant, le reporting fait par le service commercial est plutôt destiné à la hiérarchie qui peut être la direction générale ou la société mère.

- **Les indicateurs**

La 2eme différence se retrouve le plus souvent dans les indicateurs choisie dans l'un ou dans l'autre. En général dans le reporting il s'agit surtout des indicateurs de résultat alors que dans les tableaux de bord il s'agit d'un équilibre entre les indicateurs de levier et les indicateurs de résultat.

[1]Doriath. C et Goujet. B, Op.cit, p. 294.

b- Dans la forme

Les tableaux de bord sont exclusivement un mélange entre les tableaux et les graphiques (mini graphiques) et devraient se tenir sur une seule page ou sur un seul écran. Le reporting (rapport) peuvent aussi être un mélange de graphiques et tableaux, mais on peut tout aussi bien utiliser les tableaux uniquement, tout dépend du modèle choisi.

c- La fonction

Le reporting a pour objectif en général de contrôler le travail du subordonné. Le reporting peut aussi permettre de suivre la performance d'une direction ou d'un département. Par contre, un tableau de bord permet le pilotage, le management et même la gestion du changement dans une entreprise.

Section 3 : Les structures organisationnelles adaptées au pilotage de la performance

Le contrôle de gestion repose sur une structure hiérarchique verticale de l'entreprise conçue pour permettre la délégation des responsabilités entre un supérieur et ses subordonnés ; c'est la structure en centres de responsabilité. Cependant, les structures des entreprises ont évolué, pour leur permettre de mieux gérer la performance par une coordination horizontale, les responsabilités individuelles deviennent des responsabilités partagées. Les structures verticales se transforment ou se doublent de structures transversales décloisonnées. La gestion de la performance devient ainsi, au-delà de la gestion traditionnelle de la relation hiérarchique, une gestion des processus ou de projets.

3-1. Le management par processus

Avant de voir l'impact de cette forme organisationnelle sur la performance de l'entreprise, une brève présentation du processus et de ses types s'impose.

3-1-1. Définition, et type de processus

a- Définition

« *Un processus est un enchainement d'activités qui concourent à la réalisation d'un bien ou d'un service* »[1]. Les principales caractéristiques d'un processus sont : des entrées ; un ou plusieurs sorties ; des ressources ; un coût approximatif ; une performance globale ; un déroulement temporel ; des règles et procédures.

« *Un processus est un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatif, et qui se combine pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini.* »[2]

- **Processus et activité**

Selon P.LORINO(1991) : « *une activité est un ensemble de tâches élémentaires :*

Réalisation par un individu ou un groupe d'individus ;

Homogènes pour leurs comportements, coûts et performance ;

Permettant de fournir un output ;

A un client interne ou externe ;

[1] Loning, All, « Le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, p. 53.
[2] Lorino. P, Op.cit, p. 26.

A partir d'un panier d'inputs »[1]

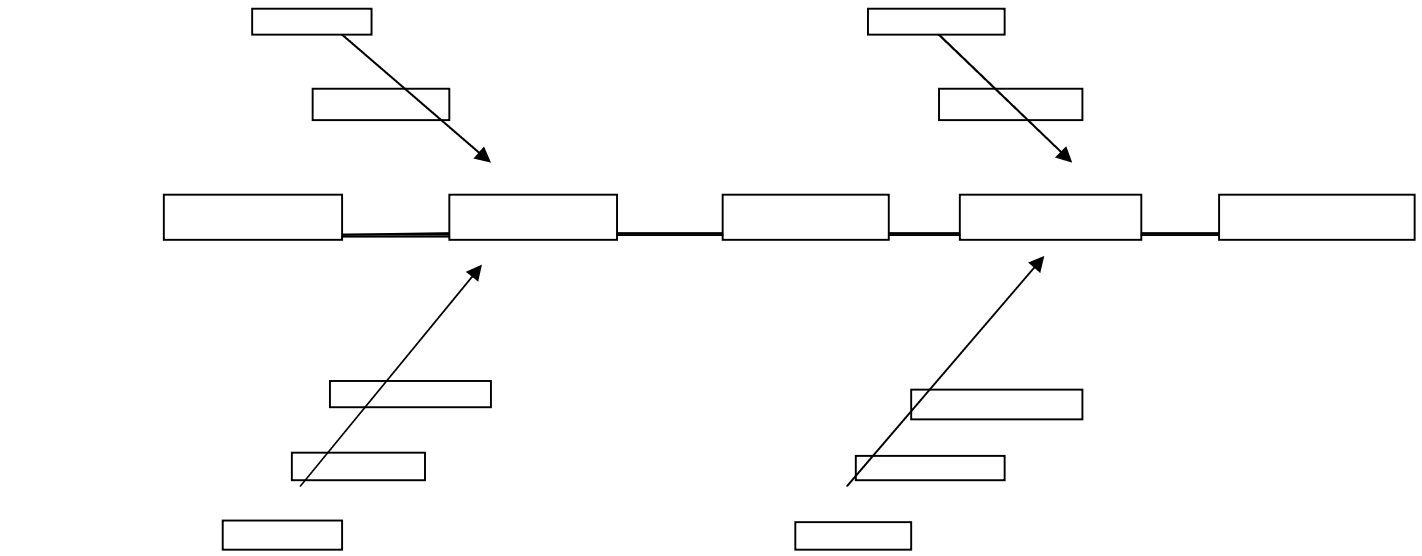
L'activité peut n'appartenir qu'à un seul service, alors que le processus met en cause plusieurs services.

b- Types de processus

Les processus peuvent être classés selon différents critères :

- Les processus principaux, conduisant directement au client final (Ex. processus prise de commande livraison-facturation-encaissement) ;
- Les processus supports, contribuant au fonctionnement des processus principaux (Ex. processus recrutement).

Figure N°07 *: Processus et activité*



Activité

Processus principal

Processus support

Source : *Loning et ALL, « Le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, p. 56.*

Selon le niveau hiérarchique, on distingue

- **Les micros processus** : constitué des opérations réalisées à l'intérieur d'un service pour exécuter une activité ;
- **Processus opérationnel** : ce que nous décrivons ici ;

[1] Loning et All, Op.cit, P54

- **Processus stratégique** : consiste à réduire des changements importants dans l'entreprise, qui concernent les secteurs d'activités, les orientations stratégiques, ou l'évolution des processus opérationnels.

3-1-2. La nécessité d'une gestion par un processus

Lorsqu'on observe l'organigramme d'une entreprise fonctionnelle, on constate qu'il ne correspond pas à la façon dont le travail est organisé pour produire un bien ou un service. En effet les flux de produit, d'informations, voire, même les clients passent d'un service à l'autre de façon transversale, horizontale et non verticale.

Le fait que le produit traverse différentes divisions de l'entreprise, n'est pas certainement propice à l'obtention d'un haut niveau de performance, par exemple en matière de qualité, car le produit traverse des espaces blancs qui se trouvent entre les différentes cases de l'organigramme, et dont lesquels la coordination entre différents services laisse à désirer.

La compétitivité de l'entreprise est jugée sur sa capacité à gérer correctement un ensemble d'activités qui s'enchainent horizontalement. C'est la maitrise de cet enchainement d'activités (processus) qui est à l'origine de l'amélioration de la performance de l'entreprise.

La gestion par processus a donc, pour but de réintroduire une logique transversale permettant de dépasser les frontières et les espaces vacants, sources de non-performance pour parvenir à une vision plus globale et plus orientée vers le client.

3-1-3. le contrôle d'un processus

En tant que structure destinée à supporter le contrôle de gestion, le processus doit posséder les mêmes caractéristiques que le centre de responsabilité : c'est-à-dire un responsable, des objectifs, des outils (budgets, critères d'évaluation de la performance) :

- **Un responsable** : le processus doit avoir un responsable qu'on qualifie, responsable ou propriétaire de processus. La création des structures horizontales ne conduit pas à la suppression des structures verticales, on obtient souvent une structure matricielle, combinant une dimension processus et une dimension fonction. Comme dans toute structure matricielle, on pourra observer des équilibres différents entre les deux axes de la matrice, conduisant parfois à la domination de la fonction ou celle de processus.
- **Des objectifs** : la définition des objectifs d'un processus opérationnel devrait partir du produit fini, c'est-à-dire du client. Ces objectifs devraient ensuite être déclinés en sous objectifs, pour chacune des étapes du processus, en remontant dans l'organisation.

Un système de mesure de la performance : la pratique de mesure de la performance dépend de la structure organisationnelle adoptée pour prendre en compte la dimension horizontale :

- soit le processus existe en tant que structure organisationnelle, dotée d'autorité et de pouvoir, dans ce cas son responsable sera jugé sur les objectifs du processus, il lui incombe d'obtenir la collaboration des responsables des différentes activités composant le processus, selon un contrôle de gestion classique.
- Soit le processus n'est pas doté d'une véritable structure organisationnelle, dans ce cas, il est bon de prévoir pour chacun des responsables, une grille d'évaluation qui inclura non seulement les critères économiques, mais aussi des critères décrivant dans quelle mesure le service contribue à l'accomplissement des performances transversales : on pourra demander à un service facturation une performance en terme de fiabilité, délai ; à un service informatique une performance en terme de disponibilité des réseaux……

Si l'on veut mettre un processus sous contrôle, il ne faut pas seulement fixer un objectif à l'ensemble du processus, et des sous objectifs à certaines activités.il faut que des indicateurs soient prévus pour son bon déroulement et s'assurer du résultat final.

3-2. Le management par projet

Ce point met en avant l'impact de la gestion par projet en tant que nouvelle forme organisationnelle sur le contrôle de gestion et le pilotage de la performance.

3-2-1. Définition d'un projet

« *Un projet est une entreprise dans laquelle des ressources humaines, matérielles et financières sont mises en œuvre de manière nouvelle pour gérer un champ unique de travail, de spécifications définies avec des contraintes de temps et de couts de manière à aboutir à un changement positif défini par des objectifs quantitatifs et qualitatifs* »[1].

Selon cette définition le champ de la gestion par projet et très large, puisque l'on peut utiliser pour la mise en œuvre sur le marché de nouveaux produits, d'un nouveau logiciel de gestion…d'une certaine manière, mettre en œuvre un management par projet constitue en lui-même un projet d'où la définition « *un projet est une démarche spécifique qui permet de structurer méthodiquement et progressivement une réalité à venir »*[2].

[1] Loning et All, Op.cit, p. 66.

[2] Loning et All, Op.cit, p. 67.

Au-delà de la définition retenue, on peut faire quelques remarques sur la nature et les caractéristiques d'un projet :

- S'il présente des similitudes avec un processus dans sa dimension « spatiale », transverse par rapport à l'organisation fonctionnelle, le projet se distingue de la notion de processus par sa dimension temporelle : il est unique, non répétitif, il correspond à une situation inédite. Il se caractérise par un début et des délais. Contrairement au processus, destiné à sa reproduire dans l'entreprise ;
- En conséquence, la gestion d'un projet se caractérise par une gestion du temps et une gestion d'une équipe. Par équipe, on évoque la multiplicité d'intervenants qui ont en commun un objectif à atteindre. Une des difficultés à laquelle est confronté le chef de projet est de faire travailler ensemble, des gens, dont les métiers et les langages, sont différents. En effet, cela va bien au-delà ne d'une simple coordination, puisqu'il y a obligation pour le projet d'avancer, de concrétiser des résultats dans les délais.

3-2-2- la nécessité de mettre en place un management par projet

Le management par projet répond à deux raisons :

- **Les raisons économiques** : une nouvelle pratique de management est généralement une tentative de réponse à un problème posé à l'entreprise en termes d'efficacité concurrentielle, dans un environnement qui ne cesse d'évoluer et d'imposer des changements de comportements de travail. La situation concurrentielle actuelle se caractérise par un accroissement de l'importance de la variable temps dans la compétition entre les entreprises. Ces dernières doivent par conséquent, s'organiser pour faire face à cette exigence concurrentielle, car leur survie en dépend.

La mise en place d'un management par projet dans une entreprise correspond à la nécessité économique de mieux mobiliser les ressources humaines essentiellement pour réaliser une tâche donnée.

- **Les raisons organisationnelles** : les organisations traditionnelles (fonctionnelles et divisionnaires) faites pour la production de biens et services en grandes quantités ne sont plus adaptées à une demande de plus en plus changeante qui exige plus de réactivité, de flexibilité.

Le management par projet est donc une configuration organisationnelle, dont le développement récent est dû à des nécessités économiques et organisationnelles nouvelles dans

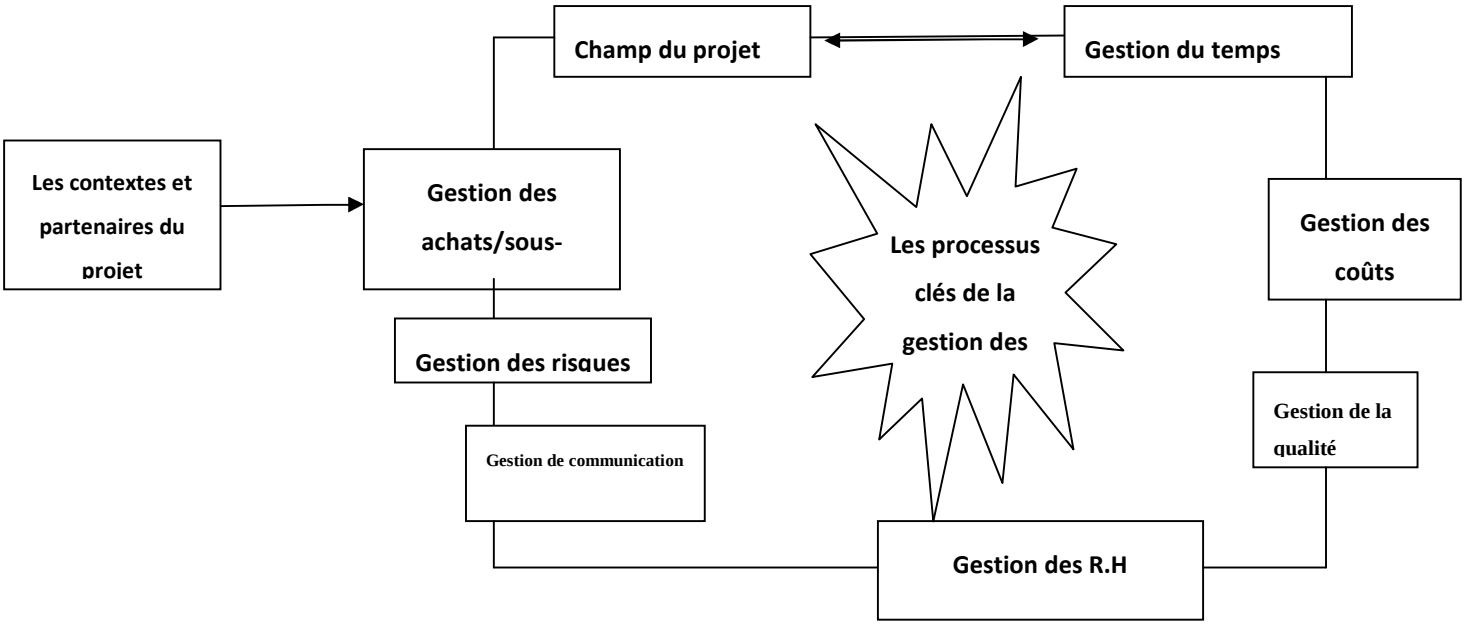
les entreprises. Il permet en particulier de gérer l'innovation rendue permanente par la pression du marché et les évolutions commerciaux et concurrentiels, de manière plus efficace et plus efficience que les formes organisationnelles traditionnelles.

D'une part, le raccourcissement des délais de la mise sur le marché des produits nouveaux exige une coordination rapide qui s'avère difficile à réaliser à travers la structure hiérarchique classique. D'autre part, le management par projet donne une impulsion à la créativité et un « nouveau souffle » aux acteurs favorables au changement.

3-2-3. Techniques et typologies du management de projets

a- Techniques du management par projets

Méthodologie de gestion de projet : le schéma suivant résume les techniques de management par projet : **Figure N°08** *: Vision globale de la méthodologie de gestion de projet*



Source : *Loning et All, « Le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998, p. 70.*

- **Définir le champ de projet** : préciser le contexte dans lequel il sera conduit, construire un plan directeur de son exécution, inventorier les tâches nécessaires à son accomplissement, mettre en place les moyens de vérification et de contrôle qui permettront de s'assurer de la cohérence de l'avancement du projet avec les réalisations constatées ;

- **La gestion du temps** : passe par la décomposition des tâches utiles du projet, qui doivent être programmées dans le temps, et estimer la durée de chacune d'elles, et les présenter sous forme de diagramme d'activité. L'ensemble est simulé de manière permanente afin de réduire le temps de réalisation du projet ;
- **La gestion des coûts** : planifier les ressources, estimer les coûts, les budgéter et les contrôler ;
- **La gestion de la qualité** : encours de projet est essentielle : le niveau de qualité étant fixé en tant qu'objectif dans le plan directeur, il faut en assurer la réalité et le contrôle ;
- **La gestion des ressources humaines** : est un paramètre décisif de la réussite du projet : planifier les ressources et les compétences, les acquérir en temps voulu et développer les équipes nécessaires sont les facteurs clés de succès d'un projet ;
- **Communiquer** : pendant et autour d'un projet est un enjeu clé : les partenaires du projet ont des besoins d'information, un plan de communication doit accompagner la succession des évènements qui surviennent tout long de son avancement ;
- **La gestion des risques** : joue un rôle important dans la gestion du projet. C'est une activité hautement incertaine, il s'agit d'abord d'identifier les risques et les quantifier, puis d'évaluer les réponses. Vu son importance, cette activité est généralement entre les mains de chef de projet ;
- **La gestion des achats et des sous-traitances** : dois son importance à la configuration organisationnelle des projets, qui reposent en large partie sur des partenariats externes. La planification du projet, ayant mis en évidence les besoins externes à solliciter, il convient d'anticiper cette sollicitation pour la réaliser en temps voulu. La sélection des sources fait partie de cette phase, elle précède les relations contractuelles dont il faudra aussi gérer la fin.

b- Typologie de projets

On distingue deux types de projets : les projets à vocation économique et les projets organisationnels :

- **Projets à vocations économiques** : les plus représentatifs sont les projets de la mise sur le marché de produits nouveaux et ceux de développement d'activité sur d'autres territoires. Dans le même ordre d'idée, l'acquisition d'une entreprise ou la mise en œuvre d'un partenariat peuvent également être gérées en tant que projets. Dans ce cas, et à condition que le système d'information soit performant, il est possible non seulement de

piloter les tâches, les coûts, les délais, et les paramètres utiles à la conduite du projet, mais aussi d'en évaluer en permanence la rentabilité espérée en fonction de l'environnement stratégique. Le management d'un projet à vocation économique s'apparente donc à un business plan et aux techniques classiques du contrôle de gestion ;

- **Les projets organisationnels** : sont classés dans cette catégorie, les projets pour lesquels il est difficile de mesurer la valeur ajoutée et la rentabilité économique, à l'instar des projets à caractère immatériel. Tel que la mise en œuvre d'un nouveau système de comptabilité de gestion, un changement de principes comptables, tout projet de modification et amélioration des modes de travail. La conduite de ces projets nécessitera un savoir-faire d'ordre humain, puisqu'il s'agit avant tout d'entrainer d'adhésion des acteurs à des changements comportementaux, associés à des voisins, des représentations différentes de la performance d'une organisation.
- **Autres typologies de projets** : la distinction entre projets de nature économique et projets organisationnels a des conséquences sur les modalités d'évaluation et de contrôle de ces projets. On y trouve d'autres typologies, deux peuvent être présentées : la distinction entre projets à coûts contrôlés et projets à rentabilité contrôlée hiérarchise, de même que la typologie projets à vocation économique et projets organisationnels, les projets en fonction de leur complexité. Les projets à coûts contrôlés reposent sur un devis, qui définit contractuellement pour un client identifié, un budget, un délai, des spécifications techniques, c'est alors le suivi des coûts qui, du point de vue de « mesure de projets », prédomine et qui suppose un rythme d'avancement du projet conforme aux prévisions. Les projets à rentabilité contrôlés s'adressent à des clients potentiels, non identifiés. Il s'agit le plus souvent de projets de développement et lancement de nouveaux produits, pour lesquels l'incertitude et la complexité sont évaluées et/ou le contrôle fera appel à des techniques telles que l'analyse de la valeur ;

3-2-4. Evaluer la performance d'un projet : l'évaluation de la performance d'un projet comporte en effet deux étapes qu'il convient de distinguer :

Une part essentielle du management de la performance réside, en amont dans les choix de l'allocation des ressources, et dans le suivi et le contrôle à postériori de la pertinence de ces choix. Il s'agit de réaliser une évaluation stratégique et économique des projets et de déterminer le portefeuille de ceux qui seront retenus. On notera qu'au-delà de l'évaluation classique des coûts prévisionnels des projets et de la définition des critères d'acceptation ou non des projets, la démarche objective- variables d'action-plans d'action menée au niveau de la direction générale

peut être un guide précieux : les projets retenus en premier lieu devraient être ceux correspondant aux plans d'action jugés les plus proches des objectifs et variables d'action identifiés.

En cours de projets il s'agit de réaliser un pilotage opérationnel de celui-ci. Là encore la méthode OVAR, offre l'intérêt de s'adapter parfaitement au pilotage de projets te de structurer la démarche. Le suivi de projet s'apparente à un suivi de plan d'action, et à un tableau de bord de projet.

L'activité de l'entreprise est fondamentalement transversale, dans la mesure où le produit est élaboré en traversant les différents services de l'entreprise. La performance de celle-ci dépend de sa capacité à gérer correctement l'ensemble des activités qui concourent à la réalisation du produit. C'est dans cette transversalité que se situe aujourd'hui l'essentiel de gisement de la performance.

Conclusion

Nous avons vu tout au long de ce chapitre que pour assurer sa pérennité, l'entreprise doit bâtir de solides critères de performance, intégrant toutes ses dimensions. Elle doit aussi mettre en place des outils et méthodes lui permettant de la mesurer, la piloter, pour ensuite l'améliorer, en vue de satisfaire l'ensemble de ses partenaires et préserver ainsi, voire même renforcer sa position concurrentielle.

Chapitre III

Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise SONATRACH

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise SONATRACH

Dans ce chapitre, nous tenterons d'expliquer dans un cadre pratique la fonction du contrôle de gestion dans l'organisme d'accueil par la présentation de ces différents outils et leur rôle dans l'entreprise pour déduire enfin leur influence sur la performance de la RTC.

Pour introduire notre travail, nous allons présenter la RTC du SONATRACH de Bejaia afin d'orienter et de faciliter notre étude sur le contrôle de gestion.

Section 1 : Fiche signalétique de l'entreprise

La présentation de la SONATRACH s'effectue en abordant son histoire, son organisation, son activité, et sa création d'aujourd'hui.

1-1. Historique et mission

L'entreprise « SONATRACH » (société National pour le transport et la commercialisation des Hydrocarbures) a été crée le 31 décembre 1963 par le décret n°63/491 , les statuts ont été modifiés par le décret n°66/292 du 22 Septembre 1966, et SONATRACH devient « société national pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation des hydrocarbures », cela a conduit à une restructuration de l'entreprise dans le cadre d'un schéma directeur approuvé au début de l'année 1981 pour une meilleure efficacité organisationnelle et économique, de ces principes SONATRACH a donné naissance à 17 entreprise : (NAFTAL, ENIP, ENAC , ……etc.)

Après sa structuration en 1982, et sa réorganisation en 1985, SONATRACH s'est recentrée sur ses métiers de base que constituent les activités suivantes :

- Amont
- Transport par canalisation
- Aval
- Commercialisation.

A travers cette transformation structurelle et fractionnelle, un schéma de groupe en constitution les branches d'activités autonomes et leurs filiations, on évolués.

De la branche (activité de transport par canalisation), se trouve la région transport centre Bejaia (TRC) ou s'est déroulé notre stage pratique.

1-2. Objectifs de la SONATRACH

Les objectifs de la SONATRACH durant les 25 années à venir consistent à doubler le rythme de la production afin d'atteindre la barre de 100 TEP (tonne équivalente pétrole) annuellement, ce qui donnera une production cumulée prévisionnelle de 2,5 milliards de TEP à la fin de l'année 2020.

Si les efforts d'exploitation et de prospection des hydrocarbures ne suffisent pas à renouveler la totalité des réserves mises en place par la découverte de nouveaux gisements compte tenu du volume d'hydrocarbures qui pourront être récupérées du sous-sol, SONATRACH ira irrémédiablement vers un déséquilibre énergétique très grave.

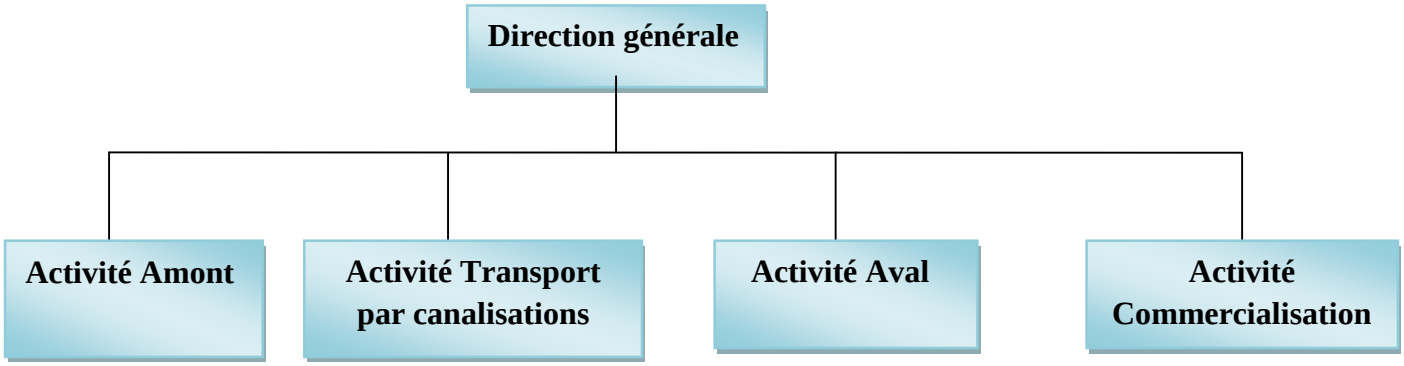
Le programme des réserves à maintenir la même durée à venir a été élaboré en fonction d'une espérance de découverte de gisement équivalent à 144 millions de tonnes pétrole (TEP) annuellement.

Aujourd'hui, l'évolution de l'économie mondiale des hydrocarbures ne laisse d'autres alternatives à SONATRACH que l'adaptation, l'amélioration et modernisation des conditions de travail et de son outil de production. Pour cela, SONATRACH s'appuie sur les valeurs fondamentales de la culture de l'entreprise.

1-3. L'Activité de la SONATRACH

Elle se résume dans le schéma suivant :

Figure N°09 : *L'activité de la SONATRACH*



***Source** : réalisé par moi même sur la base des données de la SONATRACH*

- **Activité amont**

Elle regroupe les activités suivantes : l'exploitation, forage et production.

- **L'activité AVAL**

Elle regroupe les activités suivantes :

- Raffinage du pétrole
- Liquéfaction du gaz

- **L'activité COMMERCIALISATION :(COM)**

L'activité commercialisation a en charge le management des opérations de vente et de shipping dont les actions sont menées en coopération avec les filiales NAFTAL pour la distribution des produits pétroliers, shipping HY proc compagnie pour le transport maritime des hydrocarbures et COGGIZ pour la commercialisation des gaz industriels.

- **L'activité Transport par Canalisation :(TRC)**

C'est l'acheminement des hydrocarbures à partir d'un terminal départ vers les terminaux marins ou les usines de liquéfaction à travers un réseau de pipe le réseau de transport par canalisation compte 12 gazoducs d'une longueur de 7459km, avec une capacité de transport de 31 milliards de m3/ an dont 39 milliards de m3 destinés a l'exploitation. Régions de transport Centre (RTC)

1-4. Région transport centre (RTC)

La RTC est l'une des cinq directions chargées du transport, du stockage et de livraison des hydrocarbures transportés à travers canalisation gérée et exploitées par la RTC.

- Le gaz naturel ;
- Le pétrole brut.

Le patrimoine de la RTC est comme suite :

- **L'oléoduc Haoud el Hamra**, réalisé en 1959, est le premier pipeline en Algérie par la société pétrolière SOPEG (société pétrolière de gérance). Il est d'une longueur 660 km et d'un diamètre de 24 pouces. Il possède une capacité de transport de 17 TM, de pétrole brut, vers le terminal marin de Bejaia et la raffinerie d'Alger.
- **L'oléoduc Béni Mansour** : il est d'une langueur de 130 km et d'un diamètre de 16 pouces, il est piqué sur l'oléoduc Haoud el Hamra et alimente depuis 1970 la raffinerie d'Alger.
- **Gazoduc Hassi R'mel (Bordj Menaiel) :** il est d'une longueur de 473 km et d'un diamètre de 42 pouces. Il approvisionne on Gaz naturel, et ce, depuis 1981, toutes les

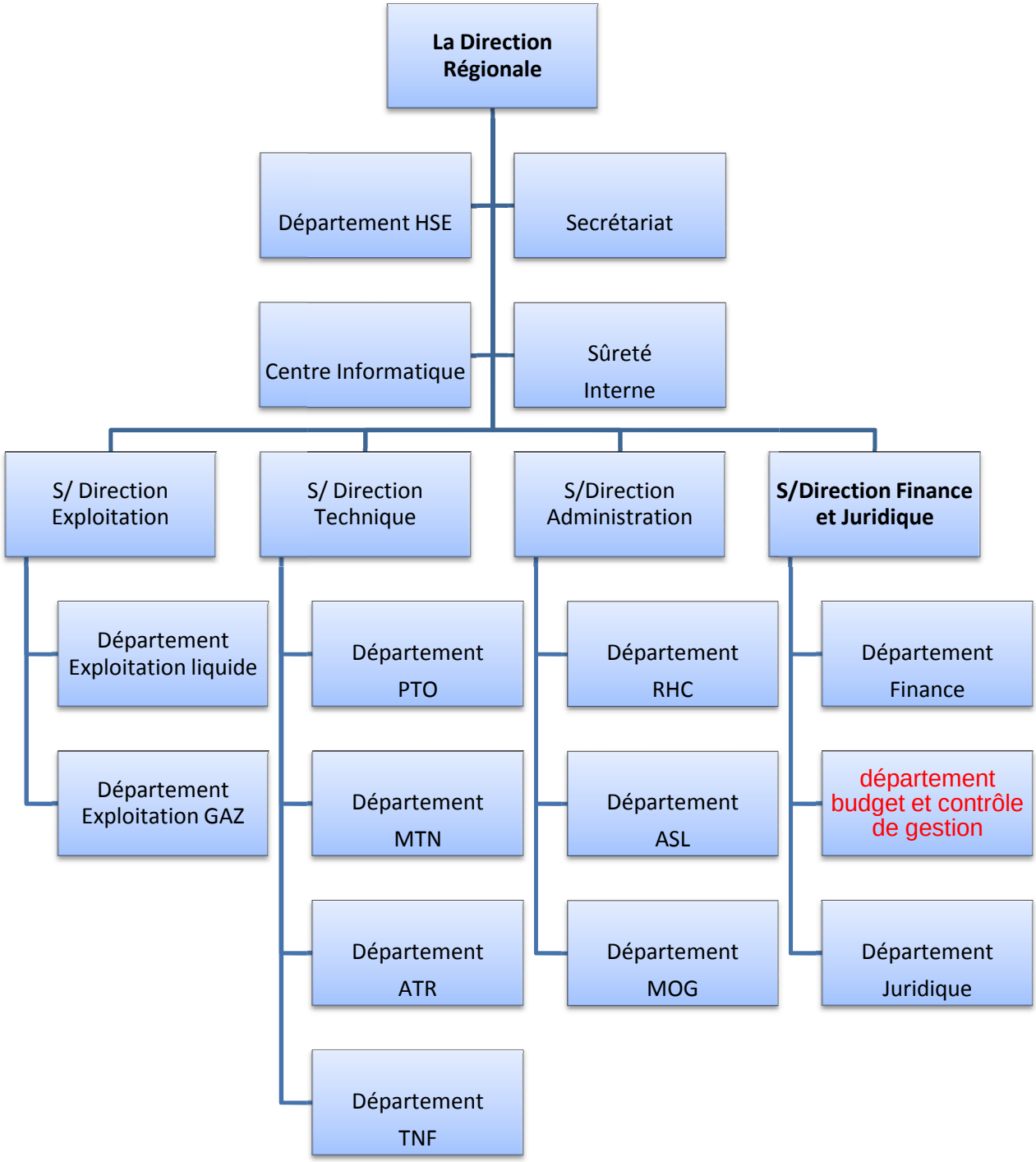
villes ainsi que tous les pôles de centre de pays, il dispose d'une capacité de transport de 7 milliards de m par an.

- **Le port pétrolier** : est doté de deux bacs d'une capacité de stockage annuel de 80 000 tonnes et équipé de 10 électropompes de 53 000 chevaux pour le chargement des navires.

Le transport des hydrocarbures par les navires étant le plus souvent utilisé, un poste de chargement des hydrocarbures en haute mer a été mis en service le 15/09/2005.

Pour un bon fonctionnement et contrôle de l'entreprise, SONATRACH a établi un organigramme qui contient diverses directions et sous directions, elle compte environ 480 employés répartis dans différents départements et services représentés sous forme d'organigramme suivant :

Figure N°10 : *Organigramme du RTC.*



Source : *Document interne à la SONATRACH*

a- La sous-direction exploitation : est composée de deux départements :

- **Département exploitation liquide** : est chargé de l'exploitation des installations pour le transport du pétrole.
- **Département exploitation gaz** : est chargé de l'exploitation des installations pour le transport du gaz.

b- Sous-direction technique : elle regroupe les quatre départements suivants :

- **Département protection des ouvrages** : est chargé de la protection, de la réparation des ouvrages de transport, notamment les pipes et gazoducs de la région.
- **Département maintenance(MIN) :**

Ce département est chargé de la maintenance des équipements industriels et machines tournantes (motopompe, pompe, turbine…)

- **Département approvisionnement et transport (ATR)** : est chargé du réapprovisionnement de la DRGB en matériel nécessaire a son fonctionnement et le transport du personnel.
- **Département travaux/neufs (TNF)** : il est chargé de l'étude et du suivi de petits projets et rénovation de la RTC.

c- La sous-direction finance et juridique : est chargé de la réalisation et la gestion des besoins et ressources financières, l'analyse et le suivi de l'évolution de la législation, règlementation et le contrôle de leurs exploitations, elle est composée de :

- **Département budget et contrôle de gestion ;**
- **Département finance** : il a pour rôle la tenue de la comptabilité générale et de la trésorerie de l'entreprise.
- **Département juridique** : Son rôle est d'intervenir que chaque fois les intérêts de la RTC sont mis en jeux pour veiller sur l'égalité des transactions. Ce département peut fournir aides et conseils juridiques aux autres structures.

La sous-direction administration : est composé de :

d- Département ressources humaines/communication : ce département est chargé d'acquérir les ressources humaines nécessaires en nombre et en qualité.

- **Département administration et social** : il gère le personnel de la DRGB.
- **Département moyens généraux** : il représente le soutien logistique de l'entreprise.

e- Les structures de soutien :

- **Département sécurité (HSE)** : ce dernier doit assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine humain et matériel et veiller au respect des règles de sécurité des personnes et des biens de la RTC.
- **Département informatique :** sa mission principale est d'exploiter et développer les applications permettant d'améliorer les conditions d'exploitation des autres structures de la direction.

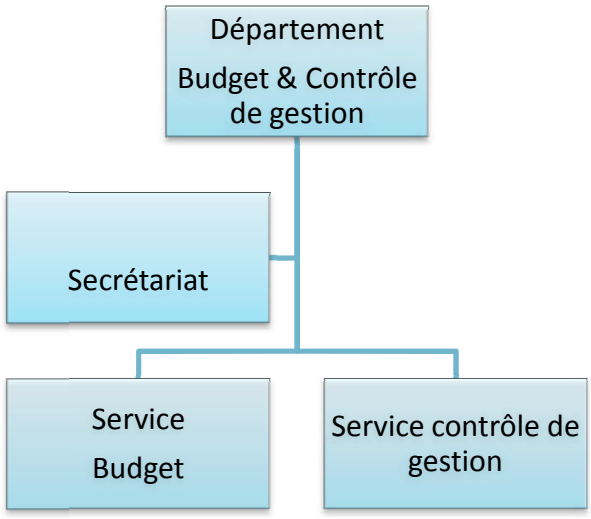
1-5. Présentation du département d'accueil budget et contrôle de gestion

Le rôle principal de ce département est l'élaboration du budget de l'entreprise, son suivi et son contrôle, ce département comporte deux services :

•Service budget ;

• Service contrôle de gestion

Figure N° 11 : *Organigramme du département Budget et Contrôle de Gestion*



***Source** : Document interne de la SONATRACH*

1-5-1. Service budget

Le rôle de ce service est l'élaboration du budget, son suivi et son contrôle. Il est composé de deux sections :

- ✓ **Section investissement** : Elle s'occupe de tout ce qui est investi par l'entreprise.
- ✓ **Section d'exploitation** : Elle s'occupe des besoins exprimés par les différentes structures.

a- Le rôle de ces deux sections :

- Tenir des compagnes budgétaires auprès des différentes structures pour exprimer leurs besoins en matière d'investissement et d'exploitation ;

- Elaboration d'un plan prévisionnel à moyen terme ;

- Elaboration d'un plan annuel prévisionnel en tenant compte des besoins des différents départements de la RTC ;

- Le suivi quotidien des demandes d'achat des structures ;

- Le contrôle de la conformité des réalisations par apport au budget ;

- Etablissement des rapports annuels afin d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations.

1-5-2. Service contrôle de gestion

Il coordonne et contrôle les activités des sections comptabilité et informations de gestion.

Il finalise les rapports de conclusion préparés par ses chefs de section et les transmet à la hiérarchie.

a- Les taches et responsabilités de chaque chef de section

✓ **Chef de section informations de gestion**

- Etudie et prépare les objectifs et besoins en informations économiques et financières de gestion

- Etablit une banque de données économiques et financières de gestion et assure sa mise à jour, ainsi que sa diffusion systématique au responsable hiérarchique.

- Entreprend des études économiques et financières de nature opérationnelle.

✓ **Chef de section comptabilité analytique**

- Tenues de la comptabilité analytique.

- Suivi de la répartition des charges par centres de coût.

- Etablit les documents de synthèse pour les besoins de la hiérarchie.

✓ **chef service de contrôle de gestion**

- Gère, coordonne et contrôle les activités de ses sections.

- Participe aux séances de travail concernant sa fonction au niveau de la branche, da la région et du département

- Réceptionne l'ensemble du courrier, document et instruction concernant son service.

- Répartir les tâches entre les sections suivant leur nature.

- Vise le courrier de son service.

- Assiste le chef du département dans l'élaboration des procédures de travail.

- Est responsable du respect de la planification des taches afférentes à son service.

- Etablis un rapport mensuel d'activité de ses sections.

- Assure la gestion administrative des agents placés sous son autorité.

- Il propose ay chef du département, les actions suivantes :

  - Promotion et gratifications de son personnel
  - Sanction à infliger à son personnel
  - D'une façon générale, toutes actions ayant trait à la carrière de l'agent.

- Procéder au contrôle des états analytiques et veille à la sérénité et l'exactitude de ces derniers.

- Est appelé a assuré l'intérim du chef du département.

- Répond à toute information demandée par la hiérarchie et qui relève de sa structure.

- Travaille en étroite collaboration avec les services comptabilité générale et les autres départements, services et stations de la région.

Section 2 : Le contrôle de gestion aux niveaux de la SONATRACH

Dans cette section nous allons présenter les différents outils de contrôle de gestion au niveau de la SONATRACH.

2-1. La mise en œuvre de la comptabilité analytique dans le cas de la SONATRACH

2-1-1. Le rôle de la comptabilité analytique

Le rôle de la Comptabilité Générale est de présenter une situation patrimoniale de l'entreprise (BILAN) et de calculer un RESULTAT GLOBAL faisant apparaitre les charges et les produits par nature et de façon globale uniquement.

Au-delà, est devenue indispensable de la mise en place d'une technique de traitement et d'analyse des données ayant pour objet de répondre aux préoccupations des gestionnaires, qui portent essentiellement sur le suivi du bon fonctionnement de l'activité.

C'est à ce niveau qu'intervient la Comptabilité analytique d'exploitation.

Cette dernière est une technique d'analyse des charges et des produits de l'entreprise puisqu'elle permet de:

- Présenter un résultat détaillé par STC et par produit
- Déterminer le coût de revient:
- De la TEP transportée par produit et par STC pour les structures d'exploitation,
- Des ateliers et opérations pour les structures de maintenances.
- Déterminer les charges par centre de coût et centre de responsabilité
- Déterminer la valeur des investissements réalisés par les moyens propres de l'entreprise
- D'assurer le contrôle de gestion qui s'effectue de la manière suivante:
- Le budget est l'instrument qui établit les objectifs pour un exercice donné,
- La comptabilité analytique est l'instrument de mesure de réalisation des objectifs fixés pour le même exercice.

2-1-2. Le fonctionnement du sous-système comptabilité analytique

a- Les charges directes : proviennent de l'interface du sous-système Comptabilité Générale et affectée directement aux centres de coût, sur la base de :

- **FE (Fiche d'enregistrement**) :(Voire annexe N°1)

Elle sert à enregistrer toutes les opérations traitées avec les fournisseurs de biens et de services.

- **BOD (Bordereau des opérations diverses) :** Il sert à enregistrer toutes les écritures comptables.

« Les frais du personnel, les consommations : de matières et fournitures, carburant, lubrifiant plus les écritures de régularisations». (Voire annexe N°2)

- **BT (Bordereau de Trésorerie) :**

Il sert à enregistrer toutes les opérations de banque et de caisse constatées au niveau du service trésorerie. (Voire annexe N°3)

- **BIU (Bordereau Inter unités) :**

Il sert à enregistrer toutes les cessions et acquisitions de biens ou de services entre les différentes unités SONATRACH. (Voire annexe N°4)

b- **Les charges indirectes** : sont déterminés à partir de la valorisation des rapports d'activité mensuels des services prestataires.

Il s'agit des prestations réciproquement fournies ou reçues par les services internes à la structure. Ces données proviennent du sous-système comptabilité analytique sur la base des bordereaux de comptabilité analytique ayant comme supports :

- **Département Moyens Généraux (Service intendances) :**

MG1	MG2
Etat des prestations de restauration et d'hébergement personnel interne à la région	Etat des prestations de restauration et d'hébergement personnel externe à la région

- **Département Approvisionnement et transport (**Voire annexe N°5)

Tr2	Tr3	Tr7	Tr8
Transport du personnel par bus	Transport par véhicule	Main d'œuvre atelier auto	Etat des prestations a facturé

- **Département Maintenance** (Voire annexe N°6)

EN1	EN2	EN3
Fiche de pointage journalier : Cet état est conçu de manière à saisir l'activité main d'œuvre au niveau des ateliers	Fiche journalière d'emploi machines-outils au niveau des ateliers	Etat des prestations à facturer

- **Département protection des ouvrages (**Voire annexe N°7**)**

EN.TX1	EN.TX2	EN.TX3	EN.TX4
Fiche de pointage journalier : Cet état est conçu de manière à saisir l'activité main d'œuvre du service	Fiche journalière d'emploi machines-outils au niveau des ateliers,	Etat utilisation véhicules et engins travaux,	Etat des prestations à facturer

La méthode des couts utilisés au niveau de SONATRACH est la méthode du cout complet réel. Elle est mise en place en utilisant logiciel informatique. La nature de l'unité d'œuvre choisie est les quantités transportées TEP (Tonne équivalente Pétrole).

La pratique de calcul des coûts au sein de la SONATRACH (DRGB) se résume à additionner les totaux des charges directes et indirectes composées essentiellement de :

Matières et fournitures, Services, frais personnel, impôts et taxes, Frais financières, Frais divers, Dotation aux amortissements et provisions, et charges des exercices antérieurs.

Le prix de revient est calculé en divisant les totaux des charges directes sur les quantités transportées suivant la fonction ci-dessous

Prix de revient= total des charges/quantités transportées

L'interaction entre les différents services de la DRGB laisse apparaitre des charges indirectes. Ces dernières sont des services rendus entre les différents départements qui constituent l'entreprise SONATRACH.

Les charges indirectes vont se solder en fin de période avec les frais récupérables et cela pour éviter une double comptabilisation des charges.

Néanmoins, et en dépit des difficultés, nous avons pu reconstituer la démarche suivie dans l'entreprise, et en faisant apparaitre les différents centres principaux ainsi que la répartition des différentes charges sur ces centres.

Pour la RTC, les centres d'analyse sont représentés par deux systèmes transport par canalisation (STC) :

STC :-OB1 : Oléoduc Haoud el Hamra (HEH) vers Bejaia; } transport

-OG1 : Oléoduc Béni Mansour (BM) vers Alger. } Pétrole

- STC 02 : GG1 : Gazoduc Hassi R'mel vers Alger Bordj- menail (transport Gaz)

Tableau N°07 : Répartition des charges communes

Désignation	COMMUNES	OB1/OG1	GG1	TOTAL
Achats consommés	78 485 520	238 321 136	28 837 265	345 643 921
Services extérieurs	225 625 648	685 687 842	740 823 351	1 382 136 841
Autres services extérieurs	155 950 536	1 498 130 811	1 432 875 968	3 086 136 315
FRAIS DE PERSONNEL	521 490 684	2 153 170 198	1 001 141 342	3 675 802 224
IMPÔTS ET TAXES	2 127 467	55 816 831	121 720 507	179 664 805
Autres charges opérationnelles	90 897 141	220 503 654	10 518 710	321 919 505
FRAIS FINANCIERS	19 473 417	0	0	19 473 417
DOTATIONS AUS AMORT. ET APRO.	1 716 255 839	2 026 935 027	495 391 303	4 238 582 169
AUTO CONSOMMATION	0	2 553 783	11 790 318	14 344 101
TOTAL des charges	2 810 306 252	6 881 119 282	3 573 098 764	13 264 524 298

- **Les clés de répartition** : elles se déterminent on obéissant à des critères de logique et généralement on voit l'importance de la nature.

La clé de répartition des charges communes est de 50% pour chaque STC sauf charges financières, elle est de 35%,65.

Tableau N°08 : les charges par STC année 2011

Désignation	STC OB1/OG1	STC GG1	TOTAL
Achats consommés	277 563 896	68 080 025	345 643 921
Services extérieurs	798 500 666	583 636 175	1 382 136 841
Autres services extérieurs	1 576 106 079	1 510 851 236	3 086 957 315
FRAIS DE PERSONNEL	2 413 915 540	1 510 851 236	3 675 8102 224
IMPÔTS ET TAXES	56 880 564	122 784 341	179 664 905
Autres charges opérationnelles	265 952 224	55 967 280	321 919 504
FRAIS FINANCIERS	12 657 721	6 815 696	19 473 417
DOTATIONS AUS AMORT. ET APRO.	2 885 062 947	1 353 519 223	4 238 582 170
AUTO CONSOMMATION	2 553 783	11 790 318	14 344 100
TOTAL CHARGES	8 289 193 419	4 975 330 879	13 264 524 298
QUANTIT2S TRANSPORTEES (TEP)	5 082 708	5 790 101	10 872 809
COUT DE REVIENT OPÉRATOIRE (DA/TEP)	1 061	624	828
COUT DE REVIENT GLOBAL (DA/TEP)	1 631	859	1 220
TARIF (DA/TEP)	350	700	525
DIFFERENCE	-711	76	-303

- **Coûts de revient opératoire :**

$$CRO = \frac{\sum charges - (charges\ financières + dotation\ aux\ amortissements\ et\ provisions)}{Quantités\ transportées}$$

- **Différence**

Différence= tarif (DA/TEP) – coût de revient opératoire (DA/TEP)

- **Le Résultat analytique** : le résultat analytique de la DRGB est calculé selon la formule suivante :

Résultat analytique global= (prix de vente – prix de revient) * quantités transportées

Résultat analytique= (525-1220)*10 872 809

Résultat analytique=-7 556 602 255DA

La démarche théorique de la méthode du coût complet réel se base sur le principe de l'imputation de toutes les charges (directes et indirectes) aux différents coûts. Cette méthode suit 04 étapes distinctes énumérer comme suite:

- **Etape 01** : La répartition primaire
- **Etape 02** : La répartition secondaire.
- **Etape 03** : Le calcul des différents coûts
- **Etape04 :** Calcul du résultat analytique

Le constat étant que la méthode pratiquée sur le terrain (au sein de SONATRACH) en premier temps ne respecte pas les différentes étapes théoriques suivies par la méthode du coût complet réel, en second lieu ne fait pas apparaitre de charges indirectes puisque la somme des charges indirectes pour les deux centres d'analyse STC(OB1/ OG1)et STC(GG1) sont égales a la somme des frais récupérables, de ce fait elle s'annule en fin de période. .

En troisième lieu l'entreprise ne fait pas la distinction entre centres principaux et centres auxiliaires.

- **Interprétation des résultats**

Après avoir calculé les différents prix de revient et résultats analytiques, il s'est avéré que l'entreprise SONATRACH subit une perte unitaire de 711DA par tonne transportée sur la STC OB1/OG1. Cette perte est essentiellement due aux arrêts de pompage du pétrole suite a des pannes fréquentes dans les stations de pompage dans le système, elle est due aussi aux tarifs du transport imposé par l'ARH (Agence de Régulation des Hydrocarbures) qui est dans ce cas inférieurs au cout de revient.

En revanche, l'entreprise réalise une marge bénéficiaire unitaire qui s'élève à 76 par tonne équivalente en pétrole transporté et cela pour la deuxième STC.

Enfin, nous arrivons un montant déficitaire unitaire global de 303 par tonne transportée, et un résultat analytique négatif de 7 556 602 255DA.

Au total, dans notre étude du cas de SONATRACH, nous avons constaté que le service contrôle de gestion est en relation étroite avec le service de la comptabilité analytique.

Ce service reste un support d'information incontournable pour le contrôle de gestion.

Pour que son rôle soit accompli, il faudra d'adhésion de tous, la sensibilisation et la vulgarisation de la CEA à tous les niveaux de responsabilité.

2-2. **La mise en œuvre de la gestion budgétaire au niveau de la SONATRACH**

Nous allons présenter le processus d'élaboration est de suivi d'un budget soit d'investissement ou d'exploitation qui est basée sur la compagne budgétaire.

2-2-1. Le budget d'investissement

1- La compagne budgétaire

Le service budget lance au mois de juin de chaque année une compagne budgétaire qui est une phase très importante ou il s'adresse à chaque département de la direction pour que ces derniers préparent leurs besoins en matière d'investissement pour la réalisation des projets de l'année N+1.

Exemple : TNF (Travaux neufs) veut construire un nouveau bloc

Les projets présentés ne seront pas forcément inscrits au plan, donc il faut sélectionner ceux qui seront à réaliser pour l'année à venir. Cette réalisation sera faite à l'issue de la compagne budgétaire qui repose sur quatre étapes fondamentales :

- Remise des fiches techniques ;
- Réunion avec les différents départements ;
- Finalisation du plan annuel et à moyen terme ;
- Présentation et approbation du plan par la direction générale.

a- **La fiche technique (**Voire annexe N°8)

Les besoins de chaque département s'expriment par une fiche technique qui est un document très important dans le processus budgétaire, elle regroupe toutes les informations

concernant le projet. Elle doit être renseignée avec soin, car elle servira notamment à hiérarchiser les investissements et à définir des niveaux réalistes.

Certaines règles à respecter pour la fiabilité maximums des fiches techniques, parmi lesquelles :

- Maitriser la phase maturation des nouvelles affaires à inscrire par la meilleure préparation technique et évaluation financière ;
- Procéder à la réactualisation des projets en cours.

Elle est élaborée dans le but de contrôler le suivi et l'état d'avancement des projets tout au long de leurs réalisations.

Toutes ces fiches seront consolidées après correction et vérification par le service budget.

b- La coordination avec les différents départements

Les différents services qui ont contribués à l'inscription de chaque projet au plan doivent se réunir pour aborder les différentes questions du projet qui va aider à mieux gérer et respecter les budgets avec le département budget en premier, ensuite la division d'Alger pour des réunions de pré-arbitrage.

- **Réunion avec le département budget**

Les structures concernées par les projets inscrits au plan se réunissent plusieurs fois avec le service budget au cours de la compagne budgétaire afin de discuter sur les projets présentés et faire des ultimes corrections aux omissions commises par les différents départements avec une orientation bien précise par le service budget.

- **Réunion avec la commission TRC**

Lors de cette réunion, une présentation est faite devant la commission TRC à Alger ; chaque département présente ces différents projets, cette réunion est déterminante pour la suite de l'élaboration du plan annuel et plan à moyen terme.

En effet, l'aval de la commission est nécessaire pour finaliser le plan qui sera présenté devant le divisionnaire de TRC.

- **La finalisation du plan** :

Après avoir étudié les fiches techniques remises par les départements et après les différentes réunions de ces derniers avec le service budget et la commission de la division de la TRC, le service budget peut finaliser son plan annuel qui est présenté sous forme de tableaux dans lesquels on classe les projets selon qu'ils soient entamés (programme en cours) ou à venir

(programmes nouveaux), et aussi son plan à moyen terme qui a le même principe que le plan annuel, sauf que le plan à moyen terme (PMT), les prévisions sont donnés sur cinq (05) ans (N+1 à N+5) et non pas sur une année.

- Ce travail est fait au mois d'aout et consiste en une consolidation de toutes les fiches techniques.
- Une fois le plan achevé, il sera présenté par la R.T.C de Bejaia devant le divisionnaire de la R.T.C à Alger et pour approbation et autorisation de son exécution.

✓ **Le plan annuel**

C'est un canevas présenté sous forme d'un tableau dans lequel les projets sont classés selon le programme en cour pour les projets en cours de réalisation et les programmes nouveaux pour les projets qui vont se réaliser à l'avenir, et dans chacune de ces rubriques, on énumère les projets classés à leurs tours selon la rubrique technicoéconomique à la quelle ils appartiennent comme la rubrique installations générale, infrastructures routières ou achats groupés.

On retrouve, dans le plan (N+1), le cout actuel de chaque projet, la réalisation de la fin de l'année (N-1) pour les projets en cour, ainsi que la réalisation du 1er semestre de l'exercice (N) et les prévisions de clôtures pour la même année et enfin la prévision pour l'année (N+1).

Les montants sont donnés en milliers de dinars algériens (KDA) et une colonne pour la partie devise. Toutes ces informations saisies dans le plan sont à base des fiches techniques définitives remises par les structures concernées.

✓ **Le plan à moyen terme**

Il a le procédé tel que le plan annuel, sauf que ce plan, les prévisions sont faites sur cinq ans et non pour une année.

✓ **La déglobalisation du plan (**Voire annexe N°9)

Pour un suivi plus fiable, l'entreprise procédée à la déglobalisation des prévisions de l'exercice N+1 qui veut dire, on passe des prévisions annuelles aux prévisions mensuelles.

Elle est faite en donnant une prévision pour chaque mois de l'année et non en divisant les prévisions annuelles par douze(12)mois, en étudiant les avantages et les inconvénients de chaque mois et se basant sur le planning de réalisation établi par les départements concernés et mentions sur le contrat de réalisation.

d- **La présentation et l'approbation du plan**

Une fois que le plan est finalisé, il est présenté par le représentant de la RTC qui est de département budget devant le divisionnaire TRC à Alger pour l'approbation et la validation du plan par cette dernière.

A la fin de l'année, une décision de notification du plan est envoyée par la direction générale pour l'exécution et pour que les projets peuvent ainsi être lancés pour leur réalisation.

2- Réalisation et suivi du budget

Le suivi budgétaire commence à partir du premier mois de l'exercice (N+1), il se fait chaque fin du mois sanctionné par un rapport mensuel établi par le service budget.

a- **Suivi du projet sur le plan physique valorisé (**Voire annexe N°10)

A chaque fin de mois, toutes les structures qui ont un projet inscrit au plan remettent des rapports sur l'état d'avancement des travaux au service budget, on retrouve dans ces rapports le point de situation à la fin de chaque mois, les contraintes rencontrées durant le mois et diverses informations sur le projet comme le numéro de contrat, le nom de contractant….etc.

Ces rapports seront exploités par le service budget, notamment le taux d'avancement global du projet physique grâce auquel ils suivent l'évolution physique des projets et la comparer aux prévisions mensuelles pour enfin ressortir les taux de réalisation et les écarts, à base de ces informations, le service budget établi un suivi des réalisations mensuelles et les comparer aux prévisions mensuelles, il établit aussi les réalisations et les prévisions cumulées et les notifiés.

Le calcul de la réalisation mensuelle se fait comme suite :

La réalisation mensuelle = le cout global du projet * le pourcentage du mois de l'avancement physique du

b- **Suivi du projet sur le plan financier** (Voire annexe N°11)

Qui se fait par la remise de service trésorerie des avis de virement relatifs aux paiements mensuels des factures d'investissement ou d'exploitation.

Une fois que toutes ces informations physiques ou financières sont exploitées par le service budget, un rapport mensuel du suivi d'exécution du plan est établi dans lequel on trouve toutes les analyses précédentes ainsi qu'une synthèse de tout ce qui a été réalisé durant le mois. Ce rapport concernant l'activité » du mois sera alors envoyé au siège de TRC à Alger.

3- Analyse des écarts et actions correctives

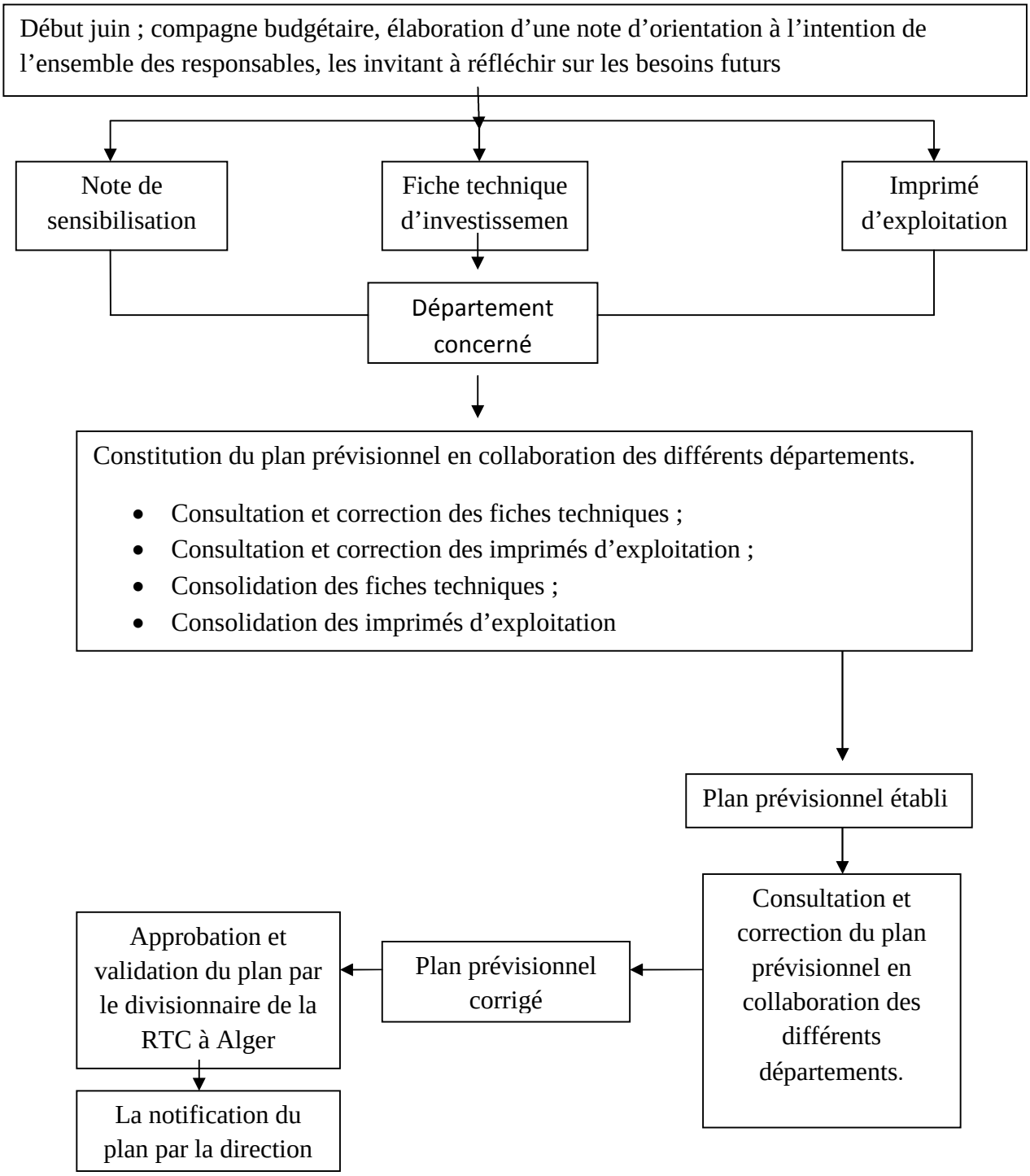
A base de suivi mensuel d'exécution du plan, on peut ressortir les différents écarts et chercher leurs explications justificatives.

Ces écarts peuvent être négatifs ou positifs, ils sont calculés par la différence entre les réalisations et les prévisions et à partir des quels l'entreprise peut entamer des actions correctives qui peuvent initier à activer l'avancement du projet.

Exemple sur l'explication des écarts : l'écart positif des impôts et taxes est de 5% dû à l'augmentation des quantités transportées de l'OB1 24''.

Le schéma suivant nous montre la démarche que l'entreprise suit pour ses prévisions et la façon dont elle les présente sous forme de budget, puis comparer les réalisations avec les prévisions pour dégager les écarts et adopter les actions correctives.

Figure N°12 : *Processus d'élaboration du plan prévisionnel du budget*



***Source**: document interne de la RTC*

2-2-2. Budget d'exploitation

Les étapes d'élaboration du budget d'exploitation de la RTC sont les mêmes que les étapes des budgets d'investissements, sauf dans le cas de la répartition qui se fait par nature.

Tableau N°09 : Volet éxploitation entre prévisions et réalisations

Désignations	Réalisation 2010	Notification 2011	Réalisation 2011	Réalisation (%) 2011	Ecart
Matières et fournitures Service extérieur Autres services extérieurs Auto consommation	252 760 698 538 379 736 14 344	423 844 1 322 880 525 650 11 448	213 704 583 818 185 283 3 834	50% 44% 35% 33%	-50% -56% -65% -67%
Consommation intermédiaire	1 345 378	2 283 822	986 639	43%	-57%
Frais du personnel Impôts et taxes Frais divers	3 675 801 179 665	4 135 005 268 336	3 271 640 229 422	79% 85%	-21% -15%
COP	5 200 844	6 687 163	4 487 701	67%	-33%
Frais financiers Amortissement	4 238 581	3 924 597	3 924 597	100%	0%
Total	9 439 425	10 611 760	8 412 298	79%	-21%

Remarque :

- Les charges d'exploitation s'élèvent à 8 412 298 KDA, soit un taux de 79% de la notification.
- Le taux de réalisation total des dépenses d'exploitation se calcul comme suit :

➢ Le taux de réalisation = (les réalisations / les prévisions) ×100

(8 412 298/ 10 611 760) ×100 = 79%

- Les taux d'écart = le taux de réalisation – 100%

79% - 100% = -21%

- Le coût opératoire est de 4 487 701 KDA réalisé à hauteur de 67% par rapport à la notification.
- Au 31 Décembre 2011, le niveau des charges d'exploitation a atteint 8 412 298 KDA, soit 79% par rapport à la notification (10 611 760) KDA.
- Le coût opératoire est de 4 487 701 KDA réalisé à hauteur de 67%.

D'après le tableau ci-dessus, on constate que la majorité des écarts de dépense d'exploitation sont favorables.

- **Analyse des écarts** :

✓ **Achats consommés :**

L'écart négatif de 50% s'explique principalement par la non-concrétisation de certains projets dont une consommation est prévue pour l'exercice 2011 :

✓ **Matériel et produits caoutchouc** :

Exemple : *« Fourniture de pneumatique (enveloppes et chambres à air) »* : Une Consultation Fournisseur déclarée infructueuse le 15/03/2011 par le comité AD HOC local, pour non-conformité des offres proposées par les soumissionnaires au cahier des charges. Un contrat est en cours de signature avec NAFTAL.

✓ **Equipement individuelle** :

« Dotation en vestes en cuir » : Une consultation fournisseur déclarée infructueuse le 14/11/2010 pour non-conformité des offres des soumissionnaires. Le projet n'a été attribué que le 09/03/2011 après une deuxième consultation. Contrat signé le 24/04/2011 avec SARL CHAMACO –Oran pour un montant de 3 115 000,00 DA - ODS établie le 14/06/2011.

✓ **Petits outillages** :

« Outillage individuel et collectif » : Dossier d'Appel d'Offres en cours d'adaptation à la nouvelle Directive R.16 à entrainé un retard. Visa budget obtenu le 08/05/2011 et visa CMD le 16/11/2011, Affaire décalée sur 2012, lors de la révision du plan.

✓ **Matériel de rechange** :

« Acquisition de matériel pour protection cathodique » : Affaire annulée et remplacée par un projet initié par la Direction Technique TRC « Fourniture d'équipements de mesure, d'investigation et d'intervention en protection cathodique ».

✓ **Services extérieurs :**

Ce poste accuse un manque à réaliser de 56%, dû essentiellement au retard dans le démarrage des projets, exemple :

«Réparation de matériels informatiques et reprographie» : Une Consultation fournisseurs a été lancée le 02/10/2011.

✓ **Autres services extérieurs**

L'écart négatif de 65% est dû essentiellement au non-démarrage du projet.

✓ **Charges personnelles**

L'écart négatif de 21 % est dû à la non-concrétisation du plan de recrutement relatif à l'exercice 2010. En effet, le plan de recrutement 2010 a été réalisé à hauteur de 53% seulement ; sur les 85 agents prévus, nous n'avons réalisé que 45 recrutements.

✓ **Auto consommation**

Le manque à réaliser de 67 % s'explique par une surévaluation de ce poste lors de l'élaboration du plan 2011.

Commentaires :

Après avoir exposé comment élaborer le processus de la gestion budgétaire et comment suivre les réalisations des projets au sein de la RTC, nous avons constaté ce qui suit :

- Le processus budgétaire est inspecté au sein de la RTC du lancement de la compagne budgétaire jusqu'à l'analyse des écarts entre le prévisionnel et la réalisation en passant par le suivi continu des réalisations.
- Chaque département exprime ses besoins dans les fiches techniques en matière d'investissement ou d'exploitation, ces fiches sont trop détaillées ce qui alourdit la tâche des employés ;
- Les prévisions faites par le service budget sont approximatives basées sur les réalisations des projets des années précédentes et elles ne prennent pas en considération certaines

contraintes comme les pannes et les fuites, ce qui fait que le retard de la réalisation des projets est quasi- fréquent ;

- L'entreprise ne favorise pas la concurrence dans la qualité de projet qu'elle désire réaliser, car elle fixe toutes les caractéristiques des projets, alors les soumissionnaires ont uniquement de privilèges de concurrencer sur les prix et de subir toutes formes de travail.

2-3. Mise en œuvre d'un tableau de bord dans l'entreprise

Le tableau de bord à la SONATRACH ne présente aucune utilité pour ses dirigeants, faute de quoi il a été abandonné et évincé pour être remplacé par le contrôle budgétaire, mais cela ne nous a pas empêchés de déceler quelque information sur le TB.

a- L'élaboration du tableau de bord de gestion :

Au niveau de la RTC, la personne qui se charge de la mise en œuvre du tableau de bord est le contrôleur de gestion. Le chef de département confie à ce dernier d'autres tâches qui sont :

- Contrôler et analyser les situations périodiques ;
- Contrôler les équilibres financiers et sociaux relatifs à l'emploi et rémunération ;
- Contrôler la fiabilité des informations;
- Analyser les écarts par apport aux budgets et établir des recommandations, pour évaluer les résultats et performances obtenus ;
- Procéder au traitement de données et les consigner sous forme de tableau.

b- Le délai d'édition :

Le contrôleur de gestion est dans l'obligation de compléter et de transmettre le tableau de bord au plus tard le dix du mois considéré.

c- **Le contenu du tableau de bord** :

Le contrôleur de gestion de la RTC définie le tableau de bord, comme d'un coté, un document d'information orienté vers le contrôle, qui doit permettre d'analyser les situations anticipées, les évolutions et de réagir plus rapidement possible, et de l'autre coté, comme un outil indispensable au pilotage de l'entreprise qui a pour objet de regrouper et de synthétiser des informations essentielles sous forme d'indicateur de façon exploitable par le directeur général, pour lui permettre de prendre connaissance de l'état d'élaboration du système qu'il pilote.

d- **Les différents tableaux de bord existants dans l'entreprise**

Au niveau de la RTC, la direction des finances d'Alger reçoit mensuellement un document contenant les différents tableaux de bord élaborés par le contrôleur de gestion et qui sont :

- Le tableau de bord du suivi du programme d'investissement et d'exploitation ;
- Le tableau de bord des charges, produits et résultats ;
- Le tableau de bord des quantités transportées par produits, et chiffres d'affaires par produits ;
- Le tableau de bord des effectifs, masse salariale ;
- Le tableau de bord des clients, fournisseurs ;
- Le tableau de bord des stocks ;
- Le tableau de bord de la trésorerie.

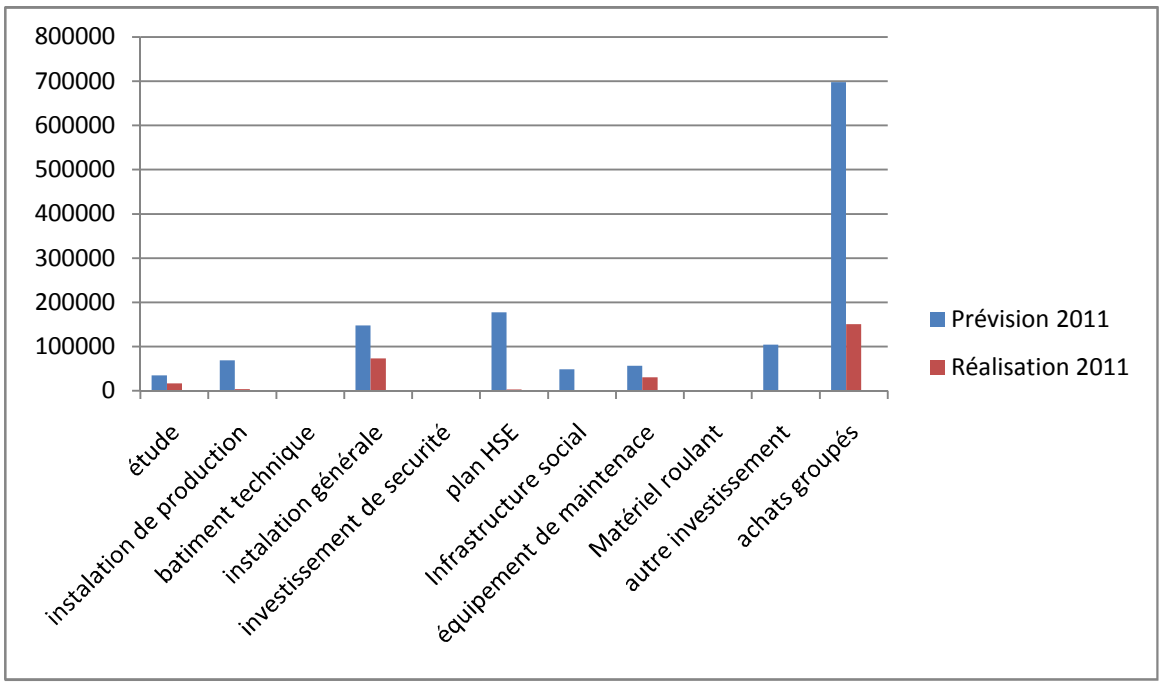
A cause de leur renoncement, on n'a pas pu les établir, mais on va essayer de vous montrer un exemple sur le tableau de bord du suivi du programme d'investissement

Tableau de bord N°10 : Evolution des Investissements (Voire annexe N°12)

Investissements	Prévision 2011(1)	Mois de Décembre			Cumul au 31/12/2011			Tx Réal (5)/(1)
		Prév (2)	Réal (3)	%Tx Réal (3)/(2)	Prév (4)	Réal (5)	%Tx Réal (5)/(4)	
Etude	35000	5000	2040	41%	35000	16740	48%	48%
Installations de production	69000	14300	2211	15%	69000	3686	5%	5%
Bâtiments techniques	0	0	0	0	0	0	0	0
Installations Générales	147500	42900	958	2%	147500	73233	50%	50%
Investissement de sécurité	0	0	0	#DIV/0 !	0	0	0	0
Investissements de sécurité (projet HSE)	177500	60000	0	0%	177500	3017	2%	2%
Infracteurs sociales	48500	27000	0	0%	48500	0	0%	0%
Equipement de maintenance	56300	4500	0	0%	56300	30200	54%	54%
Matériel Roulant	0	0	0%	0	0	0	0	0
Autre Investissement	104000	0	0	0	1040001	0	0	0
Achats groupés	697826	689026	0	0%	697826	150250	22%	22%
Total	1335626	842726	5209	0 .006%	1335626	277126	0.2%	0.2%

***Source** : réalisé par moi même sur la base des données de la SONATRACH*

Figure N°13 : *Les investissements de la RTC*



***Source** : réalisé par moi même.*

Dans notre cas toutes les prévisions des investissements sont en avance par rapport à leurs réalisations. Toutes les réalisations du programme d'investissement sont presque nulles sauf pour l'étude, l'installation générale et les équipements de maintenances qui sont respectivement de 16740, 73233 et 30200 milliers de dinars. Tous les projets ont généré des écarts négatifs.

- **L'explication des écarts de quelques projets** :

✓ **La rubrique Etude** : cet écart négatif s'explique par le projet suivant :

Détail des projets

Prestation d'études et suivi des projets spécifiques

Motifs

Lenteur dans l'établissement des bons de commandes avec CTC pour l'attribution des plans Génie Civil, due à une destruction du CTC.

✓ **Rubrique installation générale** : cet écart s'explique par les projets suivants :

Réalisation des travaux spéciaux au port pétrolier de Bejaia

Motifs

- Retard dans l'acquisition des équipements par l'ENGTP.
- Accord pour la suspension des travaux du 30/05/2011 au 30/10/2011
- Retard dans l'établissement des autorisations d'accès au port pétrolier requérant l'aval du Ministère de l'Energie et des Mines
- Etablissement d'un ODS d'arrêt des travaux du 11/11/2011 au 19/12/2011 suite au retard cumulé dans la livraison des équipements.
- Un ODS de prorogation de l'arrêt des travaux pour la période allant du 20/12/2011 au 02/02/2012 accordé à l'ENGTP, dans le but de permettre à l'entreprise de résorber le retard.

✓ **La Rubrique Achat groupés** : les projets qui sont inscrits dans cette rubrique sont pilotés la direction d'Approvisionnement d'Alger.

Conclusion

Après avoir présentés les différents outils de contrôle de gestion au niveau de la SONATRACH on a constaté quel avait trois outils qui sont : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord, mais ce dernier ne présentait aucune utilité pour ses dirigeants c'est pourquoi il a été négligé.

On se qui concerne la comptabilité analytique on a constaté que l'entreprise SONATRACH n'utilise que la méthode du coût complet réel. En outre, on pourra affirmer que les entreprises algériennes ne sont pas prédisposées à l'appropriation des méthodes récentes de calcul des coûts, lesquels ayant un apport supplémentaire pour l'amélioration des performances de l'entreprise. Cela s'explique, dans une large mesure de l'absence d'une prise de conscience de l'existence de ses méthodes et de leurs utilités.

Par contre La gestion budgétaire dans la RTC, bien qu'elle soit une branche dans l'entreprise nationale SONATRACH, elle n'exerce pas sa gestion budgétaire d'une manière libre, contrairement a une entreprise qui se fixe elle même ses propres budgets. Citons comme exemple le canevas qui est exigé par la direction générale ce qui met la RTC dans l'obligation de le suivre. Il est nécessaire de souligner que la gestion budgétaire est mise on œuvre dans le but d'améliorer les performances de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'environnement actuel des entreprises est devenu incertain et turbulent. En conséquence, il est impératif à ces dernières d'être plus flexibles et plus réactives face à certaines exigences qu'elles soient d'ordre opérationnel ou stratégique.

Dans un sens large, la performance est reconnue par tous comme le moteur de la société, celui qui pousse l'homme à se développer et améliorer son entreprise.

Et pour démarrer ce moteur, la fonction de contrôle de gestion doit être mise en place. Cette dernière consiste en un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation à mettre en œuvre la stratégie qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif pour répondre à un objectif fixé, à travers les méthodes et les outils qui permettent non seulement de mesurer les résultats, mais aussi de les analyser et les piloter vers un meilleur niveau.

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage performant capable de répondre aux besoins des dirigeants. Il est mis en œuvre dans le but d'améliorer l'entreprise et la rendre plus performante.

En effet, notre étude a eu pour objectif d'analyser un cas pratique de contrôle de gestion dans le pilotage de la performance, et pour cela, on a été affecté au département « Budget et Contrôle de Gestion » de l'entreprise nationale SONATRAC, dans lequel on a essayé de vérifier nos hypothèses.

Au cours des jours qu'on a passés à ce département, on a étudié la fonction de contrôle de gestion pour montrer la place qu'elle occupe au niveau de la RTC, et ce, en abordant ses différents outils qui sont : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Dans la RTC, la comptabilité analytique est un moyen de calcul des coûts et du résultat analytique seulement.

Bien que la gestion budgétaire, soit une branche dans la RTC, cette dernière n'exerce pas sa gestion budgétaire d'une manière libre, contrairement à une entreprise qui se fixe elle même ses propres budgets. Toutefois, cela ne l'empêche pas d'être un outil performant, car elle suit un bon enchainement dans la réalisation de ses projets, en commençant par la

campagne budgétaire jusqu'à l'analyse des écarts, ce qui lui a permis d'être le meilleur outil au niveau de la RTC.

Théoriquement, le tableau de bord est considéré comme l'outil préférable du pilotage de la performance, mais malheureusement au niveau de la RTC il a été évincé, car il ne présente aucune utilité pour ses dirigeants.

On a remarqué aussi que le contrôle de gestion est important dans cette entreprise, mais la RTC ne le considère pas comme un système d'aide à la décision stratégique vu la place donnée à cette fonction dans l'organigramme. Cette situation ne donne pas l'autorité et le pouvoir nécessaire au contrôleur de gestion pour orienter les responsables à utiliser les ressources d'une manière à réaliser les objectifs voulus.

Notre stage n'a été que d'une durée restreinte de trente jours, une courte expérience qui nous a permis de ressentir un manque concernant les informations qu'on a pu acquérir, mais malgré ces contraintes, elle nous a tout de même permis de forger notre idée de la vie active et professionnelle.

Ce qui nous a permis de proposer quelques recommandations à la SONATRACH en lui proposant de donner plus d'importance à la fonction de contrôle de gestion et de lui accorder un bon positionnement où elle pourra jouer plus de rôles à l'intérieur de cette entreprise, et aussi de mettre en place l'outil tableau de bord, car il s'agit d'un vrai instrument de pilotage.

En fin, on espère que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

Bibliographie

Ouvrages

1- Alazard. C, Separis. S, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, 2007.

2- Bonnefous. C, Courtois.A, « indicateurs de performance », édition Herms, Paris, 2001

3- Doriath. B, Gouget. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007.

4- Forget. J, « Gestion budgétaire », édition d'organisation, Paris. 2005.

5- Gervais. M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », édition Economica, Paris, 1990.

6- Girau. F et All, « Contrôle de gestion et le pilotage de la performance », 2eme édition, Gualino éditeur, Paris, 2004.

7- Grandguillot Francis et Béatrice, « L'essentiel du contrôle de gestion », 4eme édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009.

8- Guennou. P, « Les indicateurs de performances », édition Hermes, Paris, 2001.

9- Horngren. C et All, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3eme édition, Pearson éducation, France, 2006.

10- Laberge Jean- Paul, « Baromètre de gestion de la performance », MBA, Québec, 2008.

11- Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, « Contrôle de gestion : corrigés des exercices, Sujets d'examens corrigés, sujets d'examens INTC », édition : Berti- Alger, 2008.

12- Ledruc. M, « Capital- compétence dans l'entreprise », édition ESF, Paris, 2007.

13- Loing. H, « Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre ».2eme édition Dunod, paris 2003.

14- Loning, All, « Le contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1998.

15- Lorino. P, « Méthodes et pratiques de la performance », édition d'organisation, Paris, 1997, 2001,2003.

16- Loroy. M, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2000.

17- Margotteau. E, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001

18- R. Anthony et J. Dearden. J, « La fonction contrôle de gestion », édition : Publi-Union, 1993.
19- Rouach. M, Naulleau. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », Revue Banque Editeur, 3eme édition, Paris, 2000.
20- Selmer. C, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris, 1998.

MEMOIRES ET THESES

1- Chabaan (A), « Le rôle et place du contrôle de gestion dans l'entreprise », Diplôme en sciences économie, Université de Bejaia, 2005-2006.
2- Chaboun (A), Mellab (L), Aberbour (S), « les outils de contrôle de gestion aidant à l'amélioration des performances de l'entreprise », Diplôme de licence en sciences de gestion, Université de Bejaia, 2011-2012.
3- Dahmane (M), « Vers un pilotages multidimensionnelle de la performance », Master spécialisé en science de gestion, Université de Bejaia, 2005-2006.
4- Lambert Caroline, « La fonction contrôle de gestion», thèse Doctorat en science de gestion, Université Paris Dauphine, 2005.

WEBIOGRAPHI

1- http://blog.wikimemoires.com/2011/01/les-outils-de-suivi-de-la-performance-management-public.
2- http://www.bac-stg.net/bac/sujet-detude-en-stg-mercatique-sur-evaluation-de-la-performance.php.
3- http://www.controleur-de-gestion.fr/a_proposcg.html.
4- http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282.
5- http://www.qualite.qc.ca/centre-des-connaissances/principes-de-performance
6- http://www.volle.com/travaux/comptabilite.htm.
7- https://fr.wikipedia.org/wiki/Contr%C3%B4le_de_gestion.
8- https://sites.google.com/site/barometredelaperformance/home/strategic-management-process/5-performance-evaluation.

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale.....1

Chapitre I : Notions de base sur le contrôle de gestion.....4

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....4

1-1. Les origines du contrôle de gestion.....4

1-2. Définition du contrôle de gestion et des domaines complémentaires.....5

1-2-1. Définition du contrôle de gestion.....5

1-2-2. Le contrôle de gestion et les autres formes de contrôle.....7

1-3. La finalité du contrôle de gestion.....9

1-4. Les objectifs et les limites du contrôle de gestion.....10

1-4-1. Les objectifs du contrôle de gestion.....10

1-4-2. Les limites du contrôle de gestion.....11

1-5. L'efficacité d'un système du contrôle de gestion.....12

Section 2 : Le contrôleur de gestion.....15

2-1. Le rôle de contrôleur de gestion.....15

2-1-1. Les missions du contrôleur de gestion.....15

2-1-2. Les compétences requises.....16

2-2. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation.....18

2-3. Style de contrôleur de gestion.....20

2-4. L'avènement des nouveaux systèmes d'information et leurs effets sur les tâches des contrôleurs de gestion.....22

Section 3 : Les outils de contrôle de gestion.....23

3-1. La comptabilité analytique.....23
3-1-1. Définition.....23
3-1-2. Son objectifs.....23
3-1-3. Les méthodes de calcul des coûts.....23
3-2. La gestion budgétaire.....29
3-2-1. Définition de la gestion budgétaire.....29
3-2-2. Objectifs de la gestion budgétaire.....29
3-2-3. Les étapes de la gestion budgétaire.....30
3-3.Tableau de bord.....31
3-3-1. Définition et objectif du tableau de bord.....31
3-3-2. L'objectif du tableau de bord.....32
3-3-3. La structure du tableau de bord.....32
3-3-4. Typologie d'indicateurs.....35
3-3-5. La forme des indicateurs utilisés.....35
3-3-6. Rôles d'un tableau de bord.....36
Chapitre II : Le pilotage de la performance.....38
Section 1 : Les notions de base sur la performance.....38
1-1. Historique.....38
1-2. Définition et les concepts liés à la performance.....39
1-2-1. Définition de la performance.....39
1-2-2. Les concepts liés à la performance.....40
1-3. Les liens entre la performance et la stratégie.....42
1-3-1. L'articulation stratégie / performance.....42
1-3-2. Le rôle du management.....42
1-4. Typologies de la performance.....42
1-4-1. Performance organisationnelle.....43
1-4-2. Performance stratégique et la performance concurrentielle.....44

1-4-2. Performance humaine 44
1-5. Les domaines de la performance 46
Section 2 : Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance 47
2-1. Définition et la dynamique de pilotage 47
2-1-1. Définition du pilotage 47
2-1-2. La dynamique de pilotage ou processus de contrôle 48
2-2. Principes de base de mesure de performance 51
2-3. L'évaluation de la performance 52
2-4. Les indicateurs de performance 55
2-4-1. Définition d'indicateur 55
2-4-1. Typologie des indicateurs de performance 57
2-5. Les instruments de pilotage de la performance 57
2-5-1. Le tableau de bord 57
2-5-2. Le reporting 57
2-5-3. Différence entre tableau de bord et reporting (ou rapport) 58
Section 3 : Les structures organisationnelles adaptées au pilotage de la performance 60
3-1. Le management par processus 60
3-1-1. Définition et type de processus 60
3-1-2. La nécessité d'une gestion par un processus 62
3-1-3. Le contrôle d'un processus 62
3-2. Le management par projet 63
3-2-1. Définition d'un projet 63
3-2-2. La nécessité de mettre en place un management par projet 64
3-2-3- Techniques et typologies du management de projets 65
3-2-4- Evaluer la performance d'un projet 67
Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise SONATRACH 69
Section 1 : Fiche signalitique de l'entreprise 69

1-1. Historique et mission 69
1-2. Objectifs de la SONATRACH.....70
1-3. L'activité de la SONATRACH.....70
1-4. Région transport centre (RTC).....71
1-5. Présentation du département d'accueil budget et contrôle de gestion 75
1-5-1. Service budget 75
5-1-2. Service contrôle de gestion.....76
Section 2 : le contrôle de gestion aux niveaux de la SONATRACH.....78
2-1. La mise en œuvre de la comptabilité analytique dans le cas de la SONATRACH 78
2-1-1. Le rôle de la comptabilité analytique.....78
2-1-2. Le fonctionnement du sous système comptabilité analytique 78
2-2. La mise en œuvre de la gestion budgétaire au niveau de la SONATRACH 84
2-2-1. Le budget d'investissement 84
2-2-2. Budget d'exploitation 90
2-3. La mise en œuvre du tableau de bord au sein de la SONATRACH.....93
Conclusion générale 98
Bibliographie
Annexes

Résumé

La performance est souvent conçue comme une mesure chiffrée, des bénéfices ou une rentabilité à atteindre. Cependant, dans son champ actuel, la performance est une notion globale résultante d'un ensemble d'améliorations et de progrès dans une entreprise.

Pour la mesurer, le contrôle de gestion utilise de nombreux outils pertinents capables de répondre aux besoins des dirigeants, dans le but de rendre l'entreprise plus performante

Ce mémoire, s'intéresse à présenter la contribution du contrôle de gestion, par ses divers outils, à l'animation et le pilotage de la performance de l'entreprise.
Mots clés : *Contrôle de gestion, performance.*

Abstract

Performance is often seen as a numerical measure of profits or achieves profitability. However, in its current scope, performance is a result of a series of improvements and progress in a global business concept.

To measure, control management uses many relevant tools to meet the needs of leaders in order to make the business more efficient

This memory is interested in presenting the contribution of management control through its various tools, animation and performance management of the company.
Keywords*: Control of management, performance.*