

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة وهران 2 محمد بن احمد

Faculté des sciences économiques, sciences commerciales, sciences de
gestion et financières et comptabilité

CONTRÔLE DE GESTION : THÉORIES ET PRATIQUES

Dr NAAS Abdelkader

SOMMAIRE

Introduction générale	1
Chapitre I : Contrôle de gestion : cadre théorique	3
Section 1 : Le contrôle de gestion dans une approche organisationnelle	3
Section 2 : Le contrôle de gestion : approche informationnelle et décisionnelle	53
Chapitre II : Les outils de contrôle de gestion	92
Section 1 : Les outils traditionnels de contrôle de gestion	93
Section 2 : Les méthodes et outils de contrôle de gestion axés sur l'activité	113
Conclusion générale	129
Bibliographie	

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Le contrôle de gestion, né au début du XX^e siècle, assure la coordination des organisations en contexte de décentralisation. R-N. Anthony identifie trois niveaux de contrôle : stratégique, de gestion, et opérationnel, se concentrant à court terme sur le fonctionnement interne via le contrôle des actions et des résultats. L'évolution du contexte des entreprises a nécessité des adaptations structurelles, telles que la décentralisation et l'adoption des TIC.

Dans les entreprises contemporaines, le contrôle de gestion met l'accent sur l'importance de l'information, exécutant trois missions selon H. Bouquin : assurer l'interaction entre la stratégie et les actions quotidiennes, orienter le comportement des acteurs, et baser ces actions sur une modélisation des relations entre résultats recherchés et ressources mobilisées. Le processus de contrôle comprend trois phases : finalisation, action (ou pilotage) et post-évaluation, avec une prépondérance du contrôle des résultats.

L'alignement stratégique et la structure organisationnelle sont cruciaux, le contrôle de gestion agissant en tant que vigie surveillant cette synergie. Les indicateurs de performance stratégique évaluent l'efficacité de la mise en œuvre de la stratégie, et le contrôle de gestion sert de canal de communication interne pour expliquer la stratégie aux employés. En identifiant opportunités d'innovation et d'amélioration continue, le contrôle de gestion permet aux entreprises de s'adapter rapidement tout en maintenant un cap vers la performance à long terme.

Cet ouvrage offre une perspective éclairante sur le rôle crucial du contrôle de gestion, s'adressant aux étudiants en management et aux professionnels. Il souligne l'importance de ne pas standardiser excessivement cette fonction, mettant en lumière la singularité des caractéristiques propres à chaque secteur d'activité et entreprise. L'exploration des outils du contrôle de gestion révèle son rôle central en tant que système nerveux des organisations, assurant l'organisation des objectifs, la mesure et la diffusion des résultats, ainsi que la responsabilisation à tous les niveaux hiérarchiques. Dans un contexte en constante évolution, l'ouvrage aborde la question cruciale pour les praticiens du contrôle de gestion : comment adapter les outils pour le pilotage des changements, la mise en œuvre de la stratégie, etc. Il souligne la nécessité pour les universitaires d'adopter une vision ouverte sur l'entreprise, ses métiers et les logiques de ses acteurs, s'éloignant ainsi d'une approche normative standardisable. Structuré en deux chapitres, l'ouvrage commence par une exploration théorique du contrôle de gestion, éclairant son organisation, sa finalité, son rôle, et sa position au sein de l'entreprise. Le deuxième chapitre se focalise ensuite sur la formalisation des outils, réalisant une transition historique des outils classiques vers ceux axés sur l'activité.

Chapitre 1 : Contrôle de gestion : cadre théorique

Section 1 : Le contrôle de gestion dans une approche organisationnelle

Le contrôle de gestion, dans une perspective organisationnelle, s'affirme comme un élément essentiel au bon fonctionnement des entreprises contemporaines. Cette discipline joue un rôle central dans la gestion globale des activités, mettant l'accent sur la coordination des divers éléments constitutifs de l'organisation pour atteindre efficacement les objectifs fixés.

L'approche organisationnelle du contrôle de gestion se focalise sur la structuration et l'optimisation des différents aspects de l'entreprise, visant à garantir une harmonie entre les diverses fonctions, assurant ainsi une utilisation efficiente des ressources et une prise de décision éclairée.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion devient un outil stratégique, offrant une vision transversale des activités de l'organisation. Il permet aux responsables de prendre des décisions informées en évaluant les performances de chaque segment et en identifiant les leviers d'amélioration.

Il est primordial de souligner que cette approche nécessite une collaboration étroite entre les différentes parties prenantes de l'entreprise. La coordination entre les différents départements devient cruciale pour assurer la cohérence des actions et la réalisation des objectifs organisationnels.

L'approche organisationnelle du contrôle de gestion implique également la mise en place de mécanismes de mesure de la performance à différents niveaux de la structure organisationnelle. Cela permet d'assurer une évaluation objective des résultats et d'ajuster les stratégies en fonction des besoins de l'organisation.

1. La notion de contrôle

La notion de contrôle englobe vérification et maîtrise, rendant son évaluation stratégique et opérationnelle délicate. Chaque responsable doit comprendre clairement ses fonctions et limites, tout comme chaque employé doit connaître ses responsabilités et sa place dans la hiérarchie. La définition claire des fonctions, pouvoirs et relations hiérarchiques assure une circulation fluide de l'information et impacte les décisions alignées sur les objectifs. Le contrôle devient incontournable pour garantir le fonctionnement conforme aux objectifs de l'organisation. Une gestion efficace nécessite un système de contrôle efficace, visant à détecter et surmonter les obstacles à la performance. Les raisons théoriques, pratiques, conjoncturelles ou structurelles justifient la question du contrôle dans une organisation. Les responsabilités convergent vers un objectif commun, d'où l'importance de l'exercice du contrôle. La manière dont le contrôle est exercé revêt une grande importance. Bien conçu, il contribue à la performance, tandis qu'une approche excessive peut entraver la flexibilité et l'efficacité. En résumé, une gestion efficace repose sur une compréhension claire des rôles, pouvoirs et relations hiérarchiques, ainsi qu'un système de contrôle adapté, alignant les actions sur les objectifs sans rigidité excessive.

2. Définitions du contrôle de gestion

ANTHONY, R-N. (1965) : "Le contrôle de gestion est un processus qui vise à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités conformes aux objectifs de l'entreprise¹."

MAURICE DUPUIS (1997) : "Le contrôle de gestion est une fonction de gestion qui vise à assurer la cohérence des actions des opérationnels avec les objectifs stratégiques de l'entreprise²."

PHILIPPE LORINO (2006) : Définition : "Le contrôle de gestion est un processus de pilotage de la performance qui s'appuie sur des outils de mesure et d'analyse des performances³."

E. COHEN (1998) : "Le contrôle de gestion englobe l'ensemble des dispositifs qui permettent à l'entreprise de s'assurer que les ressources qui lui sont confiées sont mobilisées dans des conditions efficaces, compte tenu des orientations stratégique et des objectifs courants retenus par la direction"⁴.

¹ Anthony, R. N. (1965). Planning and control systems: A framework for analysis. Harvard University Press. (p. 19).

² Dupuis, M. (1997). Le contrôle de gestion : une fonction d'intégration stratégique. Economica. (p. 15).

³ Lorino, P. (2006). Le contrôle de gestion : une approche stratégique. Dunod. (p. 19).

⁴ Cohen E, (1998), Dictionnaire de gestion, éd Casbah.

A. BURLAUD et C-J. SIMON : (1999) : "Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation : entreprise, services publics, association à but non lucratif"⁵.

Les diverses définitions du contrôle de gestion mettent en avant des aspects complémentaires de cette fonction, tels que l'alignement des actions sur les objectifs, le pilotage de la performance, la motivation, l'utilisation efficace des ressources et la régulation des comportements.

2.1.Le contrôle de gestion : processus continu

Le contrôle de gestion, processus continu, vise à garantir la cohérence entre les actions opérationnelles et les objectifs stratégiques de l'entreprise. Il mesure, analyse et compare les performances passées, actuelles et futures, identifiant les écarts pour prendre des mesures correctives et améliorer la performance globale.

2.2.Le contrôle de gestion : Outil de motivation

En tant qu'outil de motivation, il fournit aux responsables des informations pertinentes sur la performance, permettant l'identification des écarts entre résultats réels et objectifs, incitant ainsi à prendre des mesures correctives.

Également outil d'utilisation efficace des ressources, le contrôle de gestion mesure les coûts, rendements et marges pour identifier des zones d'optimisation des ressources.

2.3.Le contrôle de gestion : Système de régulation des comportements

En tant que système de régulation des comportements, il établit des règles et normes, contribuant à aligner les comportements sur les objectifs stratégiques.

2.4.Le contrôle de gestion : Un processus dynamique

Le contrôle de gestion, défini comme un processus, englobe des étapes telles que la définition des objectifs, la mesure de la performance, l'analyse des écarts et la prise de mesures correctives. Il est également considéré comme un outil, utilisé pour assurer l'atteinte des objectifs, améliorer la performance et prendre des décisions éclairées.

2.5.Le contrôle de gestion : Système intégré

Enfin, en tant que système, le contrôle de gestion est composé d'éléments interagissants tels que les objectifs, indicateurs de performance, outils de contrôle et procédures.

⁵ Burlaud A et C-J. Simon, (1999), Le contrôle de gestion, coll. Approche.

Ainsi, les définitions du contrôle de gestion soulignent sa complexité en tant que fonction de gestion multi-objectifs, visant à contribuer à l'atteinte des objectifs de l'entreprise en assurant la cohérence des actions, mesurant les performances et fournissant des informations utiles pour le pilotage et les corrections nécessaires.

3. Le contrôle : une notion complexe

L'entreprise, dans son ensemble, est constamment amenée à évaluer ses performances et à garantir la cohérence de son fonctionnement par rapport à ses objectifs préalablement définis. Le contrôle, en tant que fonction managériale, revêt diverses interprétations. Cependant, deux approches, l'une restrictive et l'autre extensive, permettent de mieux appréhender les contours de ce concept. Du point de vue sémantique, la notion de contrôle englobe l'action, en ce sens qu'elle la sous-tend. En d'autres termes, "comment contrôler ?" découle de la volonté de contrôler, laquelle est, à son tour, dictée par les objectifs poursuivis.

Toutefois, cette nuance sémantique ne fait pas disparaître les deux principales conceptions du terme "contrôle". Chaque culture interprète ce mot à sa manière. En effet, nous pouvons distinguer une conception restrictive, propre au monde francophone, et une conception extensive, caractéristique du monde anglo-saxon. Nous allons donc examiner de plus près les différences entre ces deux approches.

3.1.La conception restrictive

La conception restrictive du contrôle, telle qu'elle est présentée par HENRI FAYOL, se résume à la vérification de la conformité de l'exécution des ordres par rapport au programme établi et aux principes acceptés. Cette définition, émanant du pionnier de la gestion, délimite clairement la portée de la fonction de contrôle, et cette limitation aura une influence sur toutes les futures définitions de ce terme.

En d'autres termes, le contrôle implique essentiellement de "soumettre" une opération à une vérification rigoureuse pour s'assurer que l'activité en question se déroule conformément aux normes préétablies. Lorsque cette vérification révèle des écarts par rapport aux normes, des mesures doivent être prises. Ces mesures consistent à apporter les corrections nécessaires et, le cas échéant, à appliquer des sanctions.

Ce processus d'action peut être supervisé par un commissaire aux comptes, dont la responsabilité est de s'assurer que les comptes annuels sont réguliers, sincères et reflètent fidèlement le résultat et le patrimoine de l'entreprise. Ce rôle du commissaire aux comptes découle de deux situations possibles :

1. La première, c'est l'acceptation des comptes présentés comme conformes, même avec des réserves.
2. La deuxième, c'est le refus de certification. Ce dernier doit être étayé par des justifications matérielles et ne doit pas prêter à confusion.

Cette obligation de vérification est imposée par l'environnement direct et indirect. Dans les deux cas de figure, nous nous trouvons face à des contraintes légales et réglementaires auxquelles l'entreprise est tenue de se conformer.

Nous considérons que les éléments fondamentaux du contrôle se résument en quatre points :

1. Définir les écarts entre la performance réelle et celle prévue.
2. Identifier les écarts au sein d'une structure donnée.
3. Évaluer les initiatives du gestionnaire d'un centre de responsabilité pour faire face aux situations défavorables.
4. Examiner les mesures prises par la hiérarchie pour remédier aux difficultés identifiées au niveau du point précédent.

Dans sa conception classique, l'objectif du contrôle est simplement de s'assurer que les résultats réels sont conformes à l'objectif prédéfini. En conséquence, dans un sens strict, le contrôleur agit comme un inspecteur. Il est donc significatif que tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à les comparer avec les objectifs fixés a priori. Pour déterminer s'il y a concordance ou divergence, il est essentiel de se conformer à la règle et donc de mettre en place un contrôle de régularité.

À l'origine, les contrôleurs de gestion au sein des entreprises tayloriennes jouaient un rôle en deux étapes distinctes⁶ :

1. Tout d'abord, en amont de toute action, leur responsabilité consistait à définir les normes financières attribuées à chaque poste de responsabilité.
2. Ensuite, en aval, leur mission était de mesurer ce qui avait été effectivement réalisé par rapport à ces normes.

Autrefois, on avait tendance à considérer le contrôleur de gestion de manière très limitée, le percevant principalement comme un technicien chargé de produire des données concernant les coûts standards et réels, tout en fournissant des informations sur les écarts entre ces deux types de coûts.

⁶ Bollecker M., (2003), Les Contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession, coll. Dynamiques d'Entreprises, l'Harmattan, Paris, p16.

3.2.La conception extensive

Les anglo-saxons considèrent le "contrôle" comme une forme de maîtrise, dérivant du verbe "to control", reflétant la complexité inhérente à la gestion. La maîtrise va au-delà du simple contrôle, impliquant la capacité à suivre, s'adapter et influencer les comportements. Contrôler ne se réduit pas à vérifier, mais englobe la nécessité de maîtriser le processus, la vérification devenant la pierre angulaire de la maîtrise. La maîtrise implique une connaissance approfondie du processus, y compris des aspects non explicités issus des pratiques courantes. Elle enveloppe la notion de contrôle, soulignant l'utilisation des moyens pour assurer la conformité aux normes et servant les objectifs des décideurs. Cette perspective élargit la mission du contrôle, passant de la simple vérification des résultats à l'examen des conditions de la maîtrise. Contrôler une situation signifie maîtriser et diriger conformément à des objectifs définis, en comprenant les résultats des actions et en approfondissant la compréhension des mécanismes reliant actions et résultats. Il permet de redéfinir des objectifs plus pertinents à la lumière des informations collectées, dépassant la simple vérification a posteriori des moyens et des résultats.

En résumé, G. BERGERON synthétise six principales acceptions de la notion de contrôle, classées par ordre d'intensité décroissante.

Ces six sens sont⁷ : Domination, Direction, Limitation, Surveillance, Vérification, enregistrement ou collation.

3.2.1. La domination

Permet de garantir que les employés suivent les procédures et les politiques de l'entreprise. Elle peut être utilisée de plusieurs façons, notamment :

- En mettant en place des règles et des règlements. Les règles et les règlements doivent être clairement définis et communiqués aux employés. Ils doivent également être appliqués de manière cohérente.
- En mettant en place des systèmes de contrôle. Les systèmes de contrôle peuvent être utilisés pour surveiller les actions des employés et identifier les violations des procédures et des politiques.
- En mettant en place des sanctions. Les sanctions doivent être dissuasives pour les employés qui envisagent de violer les procédures et les politiques.

⁷ Cité par Ben Letaïef M., (1998), L'État et les entreprises publiques en Tunisie : les mutations du contrôle, Coll. Logiques juridiques, L'Harmattan, Paris, p20.

La domination est importante car elle permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise en s'assurant que les employés se comportent de manière appropriée. Elle peut également aider à prévenir les erreurs, les abus et les risques.

3.2.2. La direction

La direction vise à aider les employés à atteindre leurs objectifs. Elle peut être utilisée de plusieurs façons, notamment :

- En fournissant des formations et du développement, les employés peuvent développer les compétences et les connaissances dont ils ont besoin pour réussir.
- En fournissant un soutien et des conseils, les employés peuvent surmonter les obstacles et atteindre leurs objectifs.
- En créant un environnement de travail positif, les employés sont plus motivés et concentrés sur leurs objectifs.

La direction est importante car elle permet aux employés d'être plus productifs et efficaces. Elle peut également aider à réduire le stress et l'épuisement professionnel.

3.2.3. La limitation

La limitation vise à prévenir les erreurs et les abus. Elle peut être utilisée de plusieurs façons, notamment :

- En mettant en place des règles et des règlements. Les règles et les règlements doivent être clairement définis et communiqués aux employés. Ils doivent également être appliqués de manière cohérente.
- En mettant en place des systèmes de contrôle. Les systèmes de contrôle peuvent être utilisés pour surveiller les actions des employés et identifier les violations des règles et des règlements.
- En mettant en place des sanctions. Les sanctions doivent être dissuasives pour les employés qui envisagent de violer les règles et les règlements.

Les erreurs peuvent avoir des conséquences négatives pour l'entreprise, notamment des pertes financières et des retards. La limitation peut aider à prévenir les erreurs en s'assurant que les employés suivent les procédures et les politiques de l'entreprise.

3.2.4. La surveillance

La surveillance consiste à collecter et à analyser des informations sur le fonctionnement de l'entreprise. Ces informations peuvent concerner la performance financière, la production, les ventes, etc. La surveillance permet de détecter les problèmes potentiels avant qu'ils ne causent des dommages. Elle permet également à l'entreprise de prendre des mesures correctives.

3.2.5. La vérification

La vérification consiste à évaluer l'efficacité des systèmes et des processus. Elle peut être effectuée à différents moments, notamment lors de la conception, de la mise en œuvre ou de l'exploitation.

L'objectif de la vérification est de s'assurer que les systèmes et les processus fonctionnent comme prévu et qu'ils atteignent les objectifs fixés. Elle peut également permettre d'identifier les domaines d'amélioration.

La vérification peut être effectuée de différentes manières, notamment par :

- L'analyse des documents et des procédures
- L'observation des activités
- L'entretien des personnes concernées

Les résultats de la vérification peuvent être utilisés pour prendre des mesures correctives afin d'améliorer l'efficacité des systèmes et des processus.

3.2.6. L'enregistrement et la collation

L'enregistrement et la collation sont deux techniques complémentaires qui permettent de collecter, de conserver et d'analyser les informations nécessaires pour prendre des décisions réfléchies.

- L'enregistrement consiste à conserver une trace écrite des informations. Cette trace peut être sous forme de documents, de bases de données ou de fichiers électroniques.
- La collation consiste à rassembler des informations provenant de différentes sources. Ces sources peuvent être des documents, des personnes, des événements, etc.

Tableau. Techniques de contrôle en entreprise

Technique	Objectif	Outils	Caractéristiques
Domination	Garantir que les employés suivent les procédures et les politiques de l'entreprise	Règles et règlements	Autoritaire, coercitive, punitive
Direction	Aider les employés à atteindre leurs objectifs	Formations et développement	Motivante, participative, collaborative
Limitation	Prévenir les erreurs et les abus	Règles et règlements	Préventive, dissuasive
Surveillance	Collecter et analyser des informations sur le fonctionnement de l'entreprise	Outils de collecte et d'analyse de données	Objective, neutre
Vérification	Évaluer l'efficacité des systèmes et des processus	Analyse des documents et des procédures	Critique, impartiale
Enregistrement	Conserver une trace écrite des informations	Documents, bases de données, fichiers électroniques	Factuel, objectif
Collation	Rassembler des informations provenant de différentes sources	Documents, personnes, événements	Compréhensive, exhaustive

Selon BERGERON, les trois premiers sens du mot "contrôle" (domination, direction, limitation) correspondent au terme anglais "control", qui a une connotation positive et une portée forte. Les trois derniers sens (surveillance, vérification, enregistrement ou collation) correspondent davantage à la conception faible du mot français "contrôle". La surveillance et la vérification manifestent l'aspect négatif du contrôle.

4. Contrôle hiérarchique

Le contrôle est une procédure de vérification qui peut être initiée à la fois par des instances internes et externes à l'organisation, à tous les niveaux. Le processus de contrôle repose sur quatre catégories de dispositifs :

1. Les objectifs. Ils se traduisent sous forme financière ou autre, en mesures des performances de l'entreprise sur une période donnée.
2. Les normes ou politiques. Ce sont les règles à suivre en fonction de situations spécifiques.
3. Les procédures. Elles définissent les étapes à suivre pour résoudre une situation donnée.
4. Les outils : Ce sont tous les moyens, tels que les informations, qui facilitent la prise de décision.

Le contrôle au sein d'une entreprise englobe des actions et des mesures cruciales pour son bon fonctionnement. Cela nous amène à nous interroger sur la création d'une structure de contrôle multifacettes.

Selon R.N. ANTHONY (1965, 1988), une organisation du contrôle peut être hiérarchisée en accord avec le processus décisionnel de l'entreprise. Dans cette perspective, H. BOUQUIN propose trois niveaux de contrôle, découlant de trois missions fondamentales. Le contrôle assure le lien entre la stratégie et les opérations quotidiennes, garantissant ainsi une interaction harmonieuse. Il veille à ce que les actions courantes soient alignées sur la stratégie tout en permettant aux gestionnaires d'influencer les événements. Il sert également d'indicateur pour orienter les comportements.

Cette structuration, comprenant la stratégie, la gestion et l'exploitation, est étroitement liée :

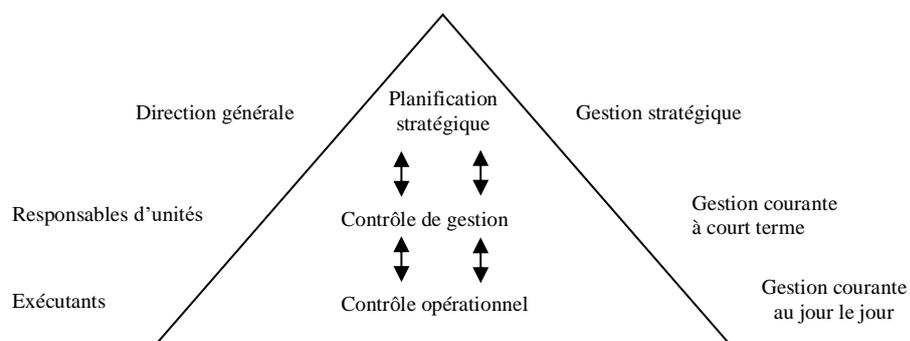
- La stratégie. Elle se caractérise par les axes de développement adoptés par l'entreprise.
- La gestion. Elle combine les facteurs économiques pour atteindre les objectifs à court terme dans le cadre de la stratégie.
- L'exploitation. Elle consiste à transformer les ressources utilisées pour produire un produit.

Comme mentionné précédemment, une approche systémique nous permet de considérer le système de contrôle comme faisant partie intégrante de l'organisation. Le contrôle permet de maîtriser les interactions pour atteindre ses objectifs. L'efficacité du contrôle réside dans sa capacité à assurer une finalisation adéquate et à aligner les sous-systèmes sur des objectifs communs.

Le contrôle systémique englobe deux aspects : le premier concerne l'évaluation externe pour démontrer la fiabilité des choix opérés, tandis que le second concerne le fonctionnement interne de l'organisation elle-même. Dans cette optique, la pyramide de R.N. ANTHONY décompose le système de pilotage en trois niveaux de contrôle (fig.1).

1. Contrôle opérationnel. Le contrôle opérationnel est défini comme l'accomplissement des opérations d'exécution conformément aux instructions, et il se déroule quotidiennement sur les actions courantes de l'organisation. Cela signifie qu'il s'agit du contrôle de routine et quotidien des activités de l'entreprise pour s'assurer qu'elles sont conformes aux directives établies.
2. Contrôle stratégique. Le contrôle stratégique est lié à la planification stratégique et se concentre sur la pertinence des objectifs fixés. Il s'agit de s'assurer que les objectifs stratégiques de l'entreprise sont pertinents et alignés sur sa vision à long terme. En d'autres termes, il veille à ce que l'organisation poursuive les bons objectifs stratégiques.
3. Contrôle de gestion. Le contrôle de gestion, à ce niveau, évolue vers un contrôle de l'efficacité et de l'efficience. Son objectif principal est le fonctionnement économique des organisations. Il vise à garantir que les ressources sont utilisées de manière efficiente et efficace pour soutenir la stratégie globale de l'organisation et atteindre ses objectifs.

Fig. 1 - Le contrôle de l'entreprise selon l'horizon temporel



Source : Langlois G et Bonnier C, contrôle de gestion, Foucher, 1996, p10.

5. Le contrôle dans sa diversité

L'organisation est un ensemble d'interactions humaines qui suppose une certaine conformité et une certaine intégration des activités. Pour s'assurer que les objectifs de l'organisation sont atteints, il est nécessaire de mettre en place un processus de contrôle.

Ce processus implique les différentes composantes de l'organisation :

- La structure définit des niveaux hiérarchiques et des modes d'intégration des activités.
- Le système d'information produit et diffuse des informations qui permettent de connaître les résultats et le degré d'atteinte des objectifs.
- Les lieux et installations peuvent favoriser une surveillance des salariés.

En gestion, la problématique du contrôle est le propre de ceux qui s'occupent de systèmes d'information économiques. Leur vision classique repose sur un modèle cybernétique de l'organisation, qui compare un état du système à un état souhaité et permet de déclencher un ajustement.

Cette vision est cohérente avec la vision mécaniste et rationnelle de l'organisation. Les objectifs sont fixés, des actions sont entreprises et on mesure l'écart entre ce qui est réel et ce qui était attendu.

La cybernétique fournit le cadre théorique essentiel du contrôle classique. On y distingue deux types de contrôle :

1. Le contrôle réactif, qui est basé sur la notion de boucle de rétroaction (feed-back). Un écart déclenche une action, qui permet de se rapprocher de la valeur souhaitée de la production.
2. Le contrôle proactif, qui est basé sur la notion de prévention. Il s'agit d'anticiper les problèmes ou événements qui, en l'absence d'action immédiate, entraîneront d'autres difficultés à court ou moyen terme.

Le contrôle proactif vient compléter le contrôle réactif. Il présente les caractéristiques suivantes:

- Il est basé sur des informations prévisionnelles, alors que le contrôle réactif est basé sur des informations passées ou en cours de réalisation.
- Il doit agir avant que des différences importantes n'apparaissent avec les prévisions et les réalisations.
- Il doit fonctionner en continu, quelles que soient les modifications constatées au niveau du contrôle réactif.

Dans cette vision classique, la structure de l'organisation est censée définir des zones où des objectifs vont être fixés et où leur degré d'atteinte sera mesuré. Chaque niveau hiérarchique est censé être l'une de ces zones, et ceci en cascade du haut en bas de la pyramide. Il est donc nécessaire qu'il y ait adéquation entre les formes structurelles et les types d'informations disponibles.

Progressivement, on s'est rendu compte que cette vision du contrôle ne suffisait pas. Les formes du contrôle se sont diversifiées, au fur et à mesure que la conception mécaniste et bureaucratique de l'organisation perdait de sa prédominance.

Même les spécialistes du contrôle dit "de gestion" ont aujourd'hui une définition très large du contrôle, comme l'ensemble des moyens qui permettent d'assurer la "cohésion" organisationnelle, en vue d'atteindre un niveau de performance "souhaitable".

5.1. Les conditions d'HOFSTEDE

HOFSTEDE identifie quatre conditions essentielles qui sont indispensables pour assurer l'efficacité du contrôle de gestion⁸ :

1. Clarté des objectifs. Les objectifs doivent être formulés de manière limpide et sans ambiguïté.
2. Mesurabilité des résultats. Il doit être possible de quantifier et d'évaluer les résultats obtenus.
3. Prévisibilité des actions correctives. Il doit être envisageable d'anticiper les conséquences des mesures correctives à mettre en place en cas d'écart par rapport aux objectifs.
4. Répétitivité de l'activité ou capitalisation de l'expérience. L'activité doit être récurrente, ou il doit être possible de capitaliser sur l'expérience acquise pour améliorer les performances.

5.2. Les hypothèses de LORINO

P. LORINO pose deux hypothèses clés concernant ce qu'il définit comme un paradigme de contrôle⁹ :

1. La Simplicité. L'organisation doit opérer de manière simple et stable afin d'être comprise par son environnement.
2. La Stabilité des règles. Les règles qui régissent l'organisation doivent demeurer constantes.

Ces hypothèses soulignent l'importance de la simplicité et de la stabilité dans le cadre du contrôle traditionnel. Cependant, elles suggèrent également que lorsque ces hypothèses ne sont plus valables, le contrôle traditionnel doit céder la place au pilotage, ce qui nécessite une approche plus flexible et adaptative pour s'adapter à un environnement en évolution constante.

⁸ Burlaud, A. (2000). Contrôle et gestion. Dans B. Colasse (dir.), Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (2e éd., pp. 271-282). Paris : Economica.

⁹ Burlaud, A., & Simon, C. J. (1997). Le contrôle de gestion. Paris: La Découverte.

5.3.L'approche de FIOL

M. FIOL identifie quatre modes historiques de convergence des buts dans les organisations, chacun illustré par des exemples concrets¹⁰ :

1. Le contrôle par la hiérarchie. Dans cette approche, le pouvoir de décision et de contrôle réside principalement au sommet de la hiérarchie organisationnelle.
2. Le contrôle par la règle. Le contrôle par les règles est un mode de contrôle qui repose sur l'établissement de règles et de procédures visant à guider les actions des employés. Les règles peuvent être formelles ou informelles.

Les règles formelles sont émises par la direction ou l'encadrement. Elles sont généralement écrites et explicites. Elles visent à :

- Assurer la conformité des comportements des employés aux objectifs de l'organisation
- Réduire l'incertitude et la complexité
- Améliorer l'efficacité et l'efficience des opérations

Les règles informelles sont créées par les employés eux-mêmes. Elles sont généralement informelles et implicites. Elles peuvent également viser à atteindre les mêmes objectifs que les règles formelles.

Le contrôle par les règles est un mode de contrôle efficace dans certains contextes, notamment dans les organisations qui effectuent des tâches répétitives et standardisées. Cependant, il est important de bien tenir compte des limites de ce mode de contrôle pour l'utiliser de manière efficace.

3. Le contrôle par la culture. Le contrôle par la culture est un mode de contrôle qui repose sur la création d'une culture d'entreprise forte, avec des valeurs, des croyances et des normes partagées. Ce mode de contrôle est basé sur l'idée que les employés sont plus susceptibles de se conformer aux objectifs de l'organisation s'ils partagent ses valeurs et ses croyances.

Les auteurs HENRY MINTZBERG et WILLIAM OUCHI ont contribué à la théorisation du contrôle par la culture.

MINTZBERG a identifié le contrôle par la culture comme l'un des six éléments de base de la structure organisationnelle. Il l'a appelé "l'idéologie" et l'a décrit comme la partie dominante de la structure "missionnaire".

¹⁰ Löning, H., Pesqueux, Y., Malleret, V., & Méric, J. (2003). Le contrôle de gestion: organisation et mise en œuvre (2e éd.). Paris: Dunod.

OUCHI a utilisé le terme "clan" pour décrire les organisations qui utilisent le contrôle par la culture. Il a soutenu que les organisations claniques sont caractérisées par une forte socialisation des membres et par un contrôle internalisé¹¹.

4. Le contrôle par le marché. Le contrôle par le marché est un mode de contrôle qui s'appuie sur les mécanismes du marché pour aligner les objectifs de performance des organisations sur les exigences du marché.

Dans ce mode de contrôle, les organisations sont divisées en unités autonomes qui sont responsables de leur propre performance. Ces unités sont libres de fixer leurs propres prix et de négocier des contrats avec d'autres unités.

Le contrôle par le marché présente plusieurs avantages. Il permet aux organisations de s'adapter rapidement aux changements du marché, et il favorise l'innovation et la concurrence.

Cependant, il présente également des inconvénients. Il peut conduire à une inégalité entre les unités, et il peut être difficile à mettre en œuvre dans les organisations qui ne sont pas habituées à la concurrence.

Tableau. Comparaison des modes de contrôle selon FIOL

Dimension	Contrôle par la hiérarchie	Contrôle par la règle	Contrôle par la culture	Contrôle par le marché
Emplacement du pouvoir	Au sommet de la hiérarchie	Dans les règles et procédures	Dans la culture d'entreprise	Dans les mécanismes du marché
Formalisation	Faible	Forte	Forte	Faible
Flexibilité	Faible	Faible	Forte	Forte
Coût	Faible	Moyen	Moyen	Élevé
Efficacité	Pour les tâches routinières	Pour les tâches complexes	Pour les tâches innovantes	Pour les tâches concurrentielles
Avantages	Rapidité et efficacité de la prise de décision	Précision et cohérence des actions	Engagement des employés	Adaptation aux changements du marché
Inconvénients	Peu de flexibilité	Risque de rigidité et de bureaucratie	Risque d'inertie et de conformisme	Risque d'inégalité et de conflits

¹¹ Livian, Y.-F. (2005). Organisation : théories et pratiques (3e édition). Paris : Dunod, coll. Gestion Sup.

Le choix du mode de contrôle le plus approprié dépend des caractéristiques de l'organisation et des tâches à contrôler.

6. Le contrôle organisationnel

Le contrôle organisationnel est un ensemble de mécanismes visant à garantir que les décisions et les actions des organisations soient conformes à leurs objectifs.

Les principaux facteurs qui influencent le contrôle organisationnel sont les suivants :

- Le comportement des individus. Le contrôle organisationnel peut influencer les comportements des individus au sein de l'organisation, en les orientant vers la réalisation des objectifs.
- L'environnement externe. Le contrôle organisationnel doit être adapté aux changements, internes et externes, pour garantir la cohérence entre les objectifs et les actions mises en œuvre.
- La stratégie de l'entreprise. Le contrôle organisationnel doit être aligné sur la stratégie de l'entreprise pour garantir la cohérence entre les objectifs et les actions mises en œuvre.
- La culture de l'entreprise. Le contrôle organisationnel doit être compatible avec la culture de l'entreprise pour être efficace.

Les principaux acteurs du contrôle organisationnel sont les suivants :

- Les dirigeants. Ils sont responsables de la mise en place et du suivi du contrôle organisationnel.
- Les managers. Ils sont responsables de la mise en œuvre du contrôle organisationnel au niveau opérationnel.
- Les collaborateurs. Ils sont responsables de respecter les règles et procédures mises en place dans le cadre du contrôle organisationnel.

Les principales méthodes de contrôle organisationnel sont les suivantes :

- La planification. Elle permet de définir les objectifs à atteindre.
- L'établissement de règles et procédures. Elles encadrent les actions des collaborateurs.
- L'évaluation des résultats et des performances. Elle permet de mesurer l'atteinte des objectifs.

Le contrôle organisationnel interne concerne toutes les hiérarchies de l'organisation, qu'elles soient fonctionnelles ou opérationnelles¹². Il vise à garantir la convergence des comportements des acteurs avec les objectifs de l'organisation.

6.1.Le contrôle interne

La loi Sarbanes-Oxley de 2002¹³ définit le contrôle interne comme un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction et le personnel de l'entreprise dans le but de fournir une assurance raisonnable que les objectifs suivants sont atteints :

- Fiabilité de l'information comptable et financière
- Efficacité et efficience de la conduite des opérations
- Respect des lois et des réglementations

Le contrôle interne dans les grandes entreprises est principalement axé sur la présentation fidèle des résultats financiers. Cependant, son champ d'application s'étend désormais au-delà de ce domaine pour englober également le contrôle opérationnel des activités et le contrôle stratégique interne.

Selon RENARD, le contrôle interne peut être divisé en quatre domaines distincts¹⁴ :

1. La sécurité des actifs. Pour garantir la sécurité des actifs, l'entreprise peut utiliser des caméras de surveillance pour surveiller les zones de stockage et de vente. Cela permet de réduire le risque de vol et de garantir la sécurité des produits en stock.
2. La qualité des informations. Pour garantir la qualité des informations, l'entreprise peut mettre en place un système de gestion des stocks informatisé. Cela permet de suivre précisément les niveaux de stock, d'identifier les produits les plus populaires et de prendre des décisions d'approvisionnement basées sur des données précises.
3. Le respect des directives. Pour garantir le respect des directives, l'entreprise peut mettre en place des politiques et procédures claires.

Par exemple, une politique de retour de marchandises peut être mise en place, indiquant comment les retours sont gérés et quels sont les critères de remboursement acceptables.

¹² Les activités d'une entreprise peuvent être classées en deux catégories : les activités opérationnelles et les activités fonctionnelles. Les activités opérationnelles sont directement liées au produit et comprennent l'élaboration, la production et la commercialisation. Les activités fonctionnelles sont des activités de soutien aux activités opérationnelles et comprennent la direction, la gestion et les contrôles.

¹³ En 1992, le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), une organisation à but non lucratif, a publié un cadre conceptuel pour l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne. Ce cadre, appelé COSO 1, a été mis à jour en 2002 pour tenir compte des nouvelles exigences de la loi Sarbanes-Oxley.

¹⁴ J Jougleux M et Livian Y-F, (2007), Management et contrôle de gestion: manuel et applications », DSCG 3, coll. LMD expertise comptable, Foucher.

4. L'optimisation des ressources. Pour garantir l'optimisation des ressources, l'entreprise peut effectuer des audits réguliers de ses processus.

Par exemple, un audit des processus d'approvisionnement peut révéler des opportunités d'économies en identifiant des fournisseurs plus rentables.

Les quatre domaines du contrôle interne s'appliquent à toutes les fonctions de l'entreprise. L'évolution des besoins de contrôle a conduit à l'émergence de différentes formes de contrôle. Il est nécessaire de les définir pour clarifier le rôle du contrôle de gestion.

6.2.Audit interne

L'audit interne, selon l'Institut Canadien des Auditeurs Internes (ICAI, 2022), est une activité systématique, méthodique et documentée visant à fournir une assurance et des conseils à la direction sur l'efficacité des processus de contrôle interne. Sa mission inclut le scrutin des pratiques organisationnelles pour évaluer leur efficacité, la certification de la qualité de l'information financière, la vérification de la conformité aux lois et aux règlements, l'évaluation de l'efficacité des processus opérationnels, la gestion des risques, et la formulation de recommandations d'amélioration. L'évolution du rôle de l'auditeur interne le positionne désormais comme un partenaire de la direction dans l'amélioration continue de l'organisation, tout en respectant les principes d'indépendance, objectivité, discrétion, compétence, et efficacité.

- **Catégories d'audit interne : Applicabilité à toutes les fonctions de l'entreprise**

L'audit interne peut être classé en quatre catégories, qui s'appliquent à n'importe quelle fonction de l'entreprise et peuvent même être combinées dans une même mission :

- Audit de conformité
- Audit d'efficacité
- Audit de management
- Audit de stratégie

Ces quatre catégories d'audit interne contribuent à la bonne gouvernance d'une entreprise. Elles permettent de s'assurer que l'entreprise respecte la réglementation, qu'elle est efficace et performante, que son système de management est efficace et que sa stratégie est pertinente et efficace.

Ces audits, connus sous le nom d'audits opérationnels, sont essentiels pour assurer une gestion efficace de l'organisation. Ils permettent de s'assurer de la conformité, d'optimiser la performance, de garantir une gestion cohérente et de s'adapter aux évolutions de l'environnement externe.

Chacune de ces catégories d'audit joue un rôle crucial dans l'amélioration continue de l'organisation.

- Audit de régularité ou de conformité. L'objectif principal de l'audit interne est de vérifier la conformité aux règles, procédures, et normes établies au sein de l'organisation. L'auditeur identifie précisément les écarts, propose des recommandations pour améliorer la conformité, contribuant ainsi au renforcement des pratiques conformes aux normes.
- Audit d'efficacité ou de performance. L'objectif central de l'audit est d'évaluer la qualité du référentiel en place, mettant l'accent sur la pertinence, l'efficacité et l'efficience des procédures établies. L'auditeur propose des améliorations visant à optimiser la performance organisationnelle, dépassant ainsi une simple évaluation pour orienter vers des ajustements constructifs.
- Audit de management. L'évaluation se concentre sur l'analyse de la cohérence entre la politique d'un centre de responsabilité spécifique et la stratégie globale de l'organisation. L'auditeur identifie d'éventuelles incohérences, formulant des recommandations pour une intégration plus étroite dans la stratégie globale, renforçant ainsi l'alignement stratégique.
- Audit de stratégie. L'objectif principal est d'examiner la cohérence globale des stratégies et politiques par rapport à l'environnement. L'auditeur offre un aperçu critique de la réactivité de l'organisation, recommandant des ajustements pour assurer une adaptation constante aux dynamiques changeantes du marché et de l'environnement global.

Tableau comparatif des différents types d'audits

Critère	Audit de régularité	Audit d'efficacité	Audit de management	Audit de stratégie
Objectif	Vérifier la conformité aux normes et procédures	Évaluer la qualité du référentiel en place	Analyser l'alignement entre la politique d'un centre de responsabilité et la stratégie globale	Examiner la cohérence des stratégies par rapport à l'environnement
Champ d'application	Opérations et processus	Procédures, méthodes, organigrammes	Politique du centre de responsabilité	Stratégies et politiques de l'entreprise
Approche	Réactive	Proactive		
Rôle de l'auditeur	Émettre des recommandations visant à améliorer la conformité	Émettre un jugement informé sur la qualité du référentiel	Identifier les incohérences et formuler des recommandations	Fournir un aperçu critique de la réactivité de l'organisation

7. Système de contrôle de gestion

La mise en place d'un système de contrôle de gestion est essentielle pour les organisations modernes. Cette démarche nécessite une structure de gestion basée sur des centres de responsabilité, une division hiérarchique formelle, des procédures rigoureuses, et une fixation d'objectifs à long terme. La mesure des résultats repose sur la comptabilité analytique et d'autres outils, créant un langage commun au sein de l'organisation. La dynamique de contrôle s'opère par la comparaison des résultats avec les objectifs, grâce au suivi budgétaire et aux tableaux de bord. Enfin, la fonction contrôle de gestion, indispensable, est recommandée d'être confiée à des spécialistes dans les grandes entreprises.

7.1.La structure de gestion

La conception d'un système de contrôle de gestion nécessite la définition d'une structure de gestion, l'élaboration de procédures spécifiques et éventuellement la création d'une fonction contrôle de gestion.

La structure de gestion repose sur le concept de centre de responsabilité, une unité organisationnelle avec des missions spécifiques et des objectifs clairs. Elle implique la décentralisation du pouvoir, avec des mesures de performance principalement au niveau des centres.

- La division en centres de responsabilité

La division en centres de responsabilité s'appuie sur une structure hiérarchique formelle, permettant des regroupements d'unités de différents niveaux hiérarchiques.

La structure de gestion peut prendre en compte différents types de centres en fonction des critères utilisés pour définir les objectifs et mesurer les résultats, notamment les centres de coût, de revenu et de profit.

- Les procédures

Le contrôle de gestion est un processus permanent qui nécessite des procédures pour structurer le processus, formaliser l'expérience acquise et guider les décisions et les comportements. Chaque étape du processus peut être accompagnée d'outils spécifiques.

- La fixation des objectifs et des moyens

La fixation des objectifs à long terme se fait dans le cadre de l'élaboration d'un plan stratégique, suivi d'un plan opérationnel sur un horizon de deux à trois ans. Ces plans servent de base à la procédure budgétaire annuelle.

- La mesure des résultats

La comptabilité analytique est l'outil principal de mesure des résultats, mais d'autres instruments peuvent enregistrer des flux physiques. Ces outils structurent la production d'informations et servent de langage commun au sein de l'organisation.

7.2.La dynamique de contrôle

La comparaison des résultats obtenus avec les objectifs initiaux et les moyens alloués se fait à travers le suivi budgétaire et les tableaux de bord. Ces outils sont essentiels pour prendre des décisions correctives.

7.3.La fonction contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction indispensable dans toute organisation contemporaine. Dans les petites entreprises, cette fonction peut être assumée par la direction générale ou le service comptabilité. Cependant, dans les grandes entreprises ou celles de complexité élevée, il est recommandé de désigner des spécialistes pour la conception et la gestion du système de contrôle de gestion.

8. Conditions indispensables à une mise en œuvre réussie du contrôle de gestion

La mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion efficace repose sur trois conditions essentielles : une stratégie claire, des objectifs non ambigus et des informations fiables.

8.1. Une stratégie claire

L'entreprise doit avoir une stratégie claire, alignée sur ses valeurs et adaptable aux changements de son environnement.

- La clarté de la stratégie d'entreprise est essentielle pour qu'elle soit compréhensible et acceptée par tous les collaborateurs, y compris ceux qui ne sont pas directement impliqués dans sa mise en œuvre. Elle doit également être compatible avec les ressources et les capacités de l'entreprise.
- L'alignement de la stratégie sur les valeurs de l'entreprise est essentiel pour créer un sentiment d'adhésion et de motivation chez les collaborateurs. Cela signifie que les objectifs et les moyens de la stratégie doivent être cohérents avec les valeurs de l'entreprise.
- L'adaptabilité de la stratégie d'entreprise à l'environnement dans lequel elle évolue est essentielle pour son succès. L'environnement des entreprises est en constante évolution, et les stratégies doivent pouvoir s'adapter à ces changements pour rester efficaces.

8.2. Des objectifs non ambigus et mesurables

Les objectifs de l'entreprise sont les résultats que l'entreprise souhaite atteindre. Ils sont fixés par la direction et doivent répondre aux quatre critères suivants :

1. Clairs : ils doivent être formulés de manière concise et précise, en utilisant des verbes d'action spécifiques.
2. Mesurables : ils doivent pouvoir être évalués, par exemple en termes de quantité, de qualité ou de temps.
3. Pertinents : ils doivent être alignés sur la stratégie de l'entreprise.
4. Réalisables : ils doivent être atteignables avec les ressources et les capacités de l'entreprise.

8.3. Des informations fiables et pertinentes

La mise en œuvre de la stratégie est un processus complexe qui nécessite des décisions constantes. Les dirigeants doivent prendre des décisions sur une multitude de sujets, telles que les produits ou services à lancer ou à retirer, les marchés à cibler, les investissements à réaliser et les ressources à allouer.

Pour prendre des décisions optimales, les dirigeants ont besoin d'informations fiables et pertinentes. Ces informations doivent être exactes, complètes et utiles pour la prise de décision. Les informations fiables et pertinentes sont essentielles à la mise en œuvre de la stratégie pour trois raisons :

1. Elles permettent aux dirigeants de comprendre leur environnement, tant interne qu'externe.
2. Elles permettent aux dirigeants de prendre des décisions optimales.
3. Elles permettent aux dirigeants de suivre les progrès de la mise en œuvre.

Sans informations fiables et pertinentes, les dirigeants risquent de prendre des décisions erronées, ce qui peut entraîner des conséquences négatives pour l'entreprise.

9. Les fonctions de contrôle de gestion

Les fonctions de contrôle de gestion sont variées et doivent être adaptées en fonction de la structure organisationnelle de l'entreprise et de son environnement. Cela suggère que le contrôle de gestion n'est pas une approche unique, mais plutôt une série de rôles et de responsabilités qui peuvent évoluer en fonction des besoins de l'entreprise.

9.1.La fonction contrôle de gestion-discrète

Dans cette fonction, le contrôleur de gestion a une marge de manœuvre limitée, et les décideurs conservent la majeure partie du pouvoir et de la responsabilité. Cela peut entraîner une mauvaise gestion de l'entreprise, car le contrôleur de gestion a un accès limité aux informations et à l'autorité nécessaire pour influencer les décisions.

9.2.La fonction contrôle de gestion-partenaire

Ici, les responsabilités financières et opérationnelles sont partagées entre les contrôleurs de gestion et les gestionnaires opérationnels. Les contrôleurs ont un rôle de supervision, tandis que les responsables financiers conservent leur autonomie. Cette approche peut être bénéfique sur le plan organisationnel car elle favorise la collaboration entre les parties prenantes.

9.3.La fonction contrôle de gestion garde-fou

Cette fonction est principalement axée sur la prévention des conflits avec les responsables opérationnels et la rationalisation des dépenses. Elle peut être mise en place lors de périodes de changements organisationnels ou lors de la formation des cadres dirigeants.

9.4.La fonction contrôle de gestion omnipotente

Ici, le contrôle de gestion cherche à surveiller de près les opérations de l'entreprise, centralisant ainsi les décisions. Cependant, cette approche peut inhiber les gestionnaires opérationnels et entraver l'innovation.

Tableau. Les quatre fonctions de contrôle de gestion dans l'entreprise

	Faible autorité	Forte autorité
Direction générale	<p style="text-align: center;"><u><i>Garde-fou</i></u></p> <p>Dans l'entreprise, la réflexion stratégique est primordiale, et le contrôleur a un rôle d'informateur.</p>	<p style="text-align: center;"><u><i>Omnipotente</i></u></p> <p>La dimension financière est dominante et le contrôleur est au centre du pouvoir.</p>
Managers opérationnel	<p style="text-align: center;"><u><i>Discrète</i></u></p> <p>Les managers sont autonomes et le contrôleur est un acteur de contrôle vérification</p>	<p style="text-align: center;"><u><i>Partenaire</i></u></p> <p>La dimension financière est essentielle et le contrôleur est un conseiller</p>

10. La structure organisationnelle

En théorie des organisations, les chercheurs étudient la façon dont les organisations sont structurées. C'est dans ce cadre que H. MINTZBERG, un chercheur en management, a développé deux théories sur la structure organisationnelle¹⁵ :

1. La logique de congruence. Elle stipule que la structure organisationnelle doit être adaptée aux objectifs et à l'environnement de l'entreprise. Par exemple, une entreprise qui opère dans un environnement concurrentiel aura besoin d'une structure organisationnelle plus flexible que celle d'une entreprise qui opère dans un environnement stable.
2. La logique de configuration. Elle stipule que la structure organisationnelle est un système complexe qui évolue au fil du temps. Par exemple, une entreprise peut avoir besoin de modifier sa structure organisationnelle pour répondre à des changements dans son environnement ou ses objectifs.

10.1. Définition

La structure organisationnelle peut être définie comme l'ensemble des relations entre les différentes unités composant une organisation. Elle détermine la répartition des tâches, la division des pouvoirs et la coordination des interactions¹⁶.

La structure organisationnelle se compose de trois éléments clés :

1. Répartition horizontale des tâches. Cette composante définit les différentes fonctions et activités au sein de l'entreprise. La répartition peut être basée sur des critères tels que

¹⁵ Jarrosson B, 100 ans de management : un siècle de management à travers les écrits, coll. Progrès du management, 2e éd, Dunod, 2004.

¹⁶ Mintzberg, H. (1984). Structures en cinq : concevoir des organisations efficaces. Les Éditions d'Organisation.

les fonctions de l'entreprise, les produits ou services offerts, les clients ou marchés, et les processus de l'entreprise.

2. Division des pouvoirs. Cette partie établit les niveaux de responsabilité et d'autorité au sein de l'entreprise. La division des pouvoirs peut se baser sur des critères tels que la fonction, le produit ou service, le client ou marché, et la région géographique.
3. Mécanismes de coordination. Ces mécanismes sont essentiels pour lier les différentes unités de l'entreprise et assurer la cohérence de leurs actions. Les méthodes de coordination les plus courantes comprennent l'ajustement mutuel, la supervision directe, la standardisation des procédés, la standardisation des résultats, et la standardisation des qualifications.

La structure est importante pour le bon fonctionnement de l'entreprise. Elle permet de :

- Contrôler l'action des membres de l'entreprise. La structure définit des tâches précises pour chaque individu, ainsi que des règles et des procédures à suivre. Cela permet de garantir que les activités de l'entreprise sont menées de manière efficace et efficiente.
- Distribuer le pouvoir dans l'entreprise. La structure définit la hiérarchie dans l'entreprise et l'étendue de l'autorité de chaque individu. Cela permet de garantir que les décisions sont prises de manière efficace et que les ressources sont allouées de manière équitable.
- Créer une cohérence interne. La structure permet de garantir que les différentes unités de l'entreprise travaillent ensemble de manière efficace. Cela permet de garantir que les objectifs de l'entreprise sont atteints.

10.2. Les caractéristiques de la structure

Les caractéristiques de la structure peuvent être regroupées en trois catégories :

1. La spécialisation. la spécialisation est le degré de division du travail au sein de l'entreprise. Elle peut se faire par fonction, par produit, par zone géographique, etc.
2. La coordination. la coordination est le mode de collaboration entre les différentes unités. Elle peut être verticale (entre supérieurs et subordonnés) ou horizontale (entre unités de même niveau).
3. La formalisation. La formalisation est le degré de précision de la définition des fonctions et des relations entre les unités. Une forte formalisation s'appuie sur des procédures, des organigrammes, etc.

Les caractéristiques de la structure ont un impact important sur le fonctionnement de l'entreprise. Elles doivent être choisies en fonction des objectifs de l'entreprise, de son environnement et de sa taille.

10.3. Les structures de base

Les structures de base, notamment la structure fonctionnelle, la structure divisionnelle et la structure matricielle, jouent un rôle fondamental en établissant les fondations essentielles sur lesquelles repose le fonctionnement de l'organisation.

10.3.1. Structure fonctionnelle

La structure fonctionnelle se caractérise par un découpage des tâches en fonctions, offrant le choix entre trois principes d'autorité : fonctionnelle selon TAYLOR, hiérarchique selon FAYOL, ou une combinaison des deux dans la structure hiérarchico-fonctionnelle.

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none">• Expertise : permet de regrouper des employés ayant des compétences similaires. Cela permet de bénéficier de l'expertise de chacun et d'améliorer la qualité des produits ou services.• Efficacité : permet de rationaliser les tâches et les processus. Cela peut conduire à une augmentation de la productivité et de l'efficacité.	<ul style="list-style-type: none">• Coordination : peut conduire à des problèmes de coordination entre les différents services. Cela peut entraîner des duplications de tâches, des retards ou des erreurs.• Flexibilité : rigide et difficile à modifier. Cela peut limiter l'adaptation aux changements.• Motivation : peut conduire à une perte de motivation des employés. Cela peut entraîner une baisse de la productivité et de la satisfaction au travail.

- Rôle du contrôle de gestion

Dans le domaine du contrôle de gestion, son influence s'exprime à travers plusieurs dimensions. Tout d'abord, il assume la responsabilité cruciale de fournir des informations anticipées, participant ainsi à la planification et au suivi des différentes initiatives. Cela englobe également le contrôle de l'efficacité et le respect des normes, le cas échéant, dans le cadre d'une gestion proactive des actions entreprises.

10.3.2. Structure divisionnelle

La structure divisionnelle se caractérise par un découpage en divisions, qui sont des unités stratégiques de base sélectionnées en fonction des produits, des marchés ou des types de clients.

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • Focus sur le marché : permet à chaque division de se concentrer sur un segment de marché spécifique. Cela permet à l'entreprise de mieux répondre aux besoins de ses clients et de réagir plus rapidement aux changements du marché. • Flexibilité : permet à l'entreprise de s'adapter rapidement aux changements, notamment aux changements de produits ou de marchés. • Responsabilisation : responsabilise chaque division pour ses performances. Cela permet d'améliorer l'efficacité et l'efficience de l'entreprise. 	<ul style="list-style-type: none"> • Coûts : peut entraîner des coûts supplémentaires, notamment pour la duplication des services fonctionnels. • Coordination : peut entraîner des problèmes de coordination entre les divisions. Cela peut nuire à l'efficacité de l'entreprise. • Conflits : peut entraîner des conflits entre les divisions. Cela peut nuire à la cohésion de l'entreprise.

- Rôle du contrôle de gestion

Parmi les outils modernes du contrôle de gestion, on retrouve les budgets, ainsi que les Prix de Cession interne, utilisés dans l'évaluation des performances.

10.3.3. Structure matricielle

La structure matricielle se distingue par un découpage croisé de deux critères, que ce soit produit/fonction, projet/fonction ou marché/produit.

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none"> • Flexibilité : permet à l'entreprise de s'adapter rapidement aux changements, notamment aux changements de produits ou de marchés. • Expertise : permet aux employés de bénéficier de l'expertise de deux responsables, un responsable fonctionnel et un responsable de projet ou de produit. • Coordination : permet une coordination étroite entre les différentes fonctions et les différents projets ou produits. 	<ul style="list-style-type: none"> • Complexité : complexe à mettre en œuvre et à gérer. • Conflits : peut entraîner des conflits entre les responsables fonctionnels et les responsables de projet ou de produit.

- Rôle du contrôle de gestion

La fonction du contrôle de gestion s'étend à la surveillance des projets.

10.4. L'approche de MINTZBERG

H. MINTZBERG identifie six grandes configurations structurelles d'entreprises, chacune étant caractérisée par des mécanismes de coordination spécifiques, et correspondant à divers facteurs de contingence tels que l'âge, la taille de l'entreprise, la technologie et l'environnement.

- Structure simple. La structure simple, fréquemment observée dans les petites entreprises, se démarque par la polyvalence du dirigeant qui assume les rôles de leader, propriétaire et manager. Cette configuration organisationnelle se caractérise par son caractère informel, une centralisation prononcée des décisions au sein du leader, et une orientation stratégique entrepreneuriale dictée par celui-ci. L'absence fréquente d'un organigramme formel souligne l'aspect direct et réactif de cette structure, où le commandement direct et la prise de décision rapide sont essentiels à la dynamique de l'entreprise.
- Structure mécaniste. La structure mécaniste, également connue sous le nom de bureaucratie industrielle, est dominante au sein de grandes entreprises industrielles et de services caractérisées par la répétitivité des tâches. Cette configuration organisationnelle se distingue par une rationalisation poussée du travail, une abondance de procédures et une spécialisation marquée des différentes tâches. Ces caractéristiques sont héritées des principes de l'organisation scientifique du travail. L'implémentation de

ces éléments vise à optimiser l'efficacité opérationnelle, particulièrement dans des contextes où les activités sont répétitives et standardisées.

- Structure professionnelle. La structure professionnelle, également désignée sous le terme de bureaucratie professionnelle, est souvent constatée dans des domaines tels que les hôpitaux et les universités, où l'activité repose sur le professionnalisme des experts tels que les médecins et les professeurs. Dans ce modèle structurel, les professionnels détiennent le pouvoir et exercent une influence significative sur l'ensemble de l'organisation.
- Structure divisionnelle. La structure divisionnelle, fréquemment observée au sein de grands groupes multi-activités diversifiés, se distingue par une décentralisation prononcée. Dans ce schéma organisationnel, la coordination opérationnelle repose sur la standardisation des résultats, chaque division étant conceptualisée comme un centre de profit autonome. L'objectif de cette approche est de favoriser une gestion efficiente en permettant à chaque division de fonctionner de manière relativement indépendante tout en contribuant aux objectifs globaux de l'entreprise.
- Structure adhocratique. La structure adhocratique se caractérise par sa capacité d'adaptation aux besoins et contraintes des tâches uniques, non récurrentes, organisées sous forme de projets. Cette configuration organisationnelle trouve une application privilégiée dans des secteurs tels que les industries spatiales, l'aéronautique et les cabinets de consultants. Elle s'avère particulièrement efficace pour la gestion d'activités complexes et variées, nécessitant une flexibilité et une agilité accrues afin de répondre aux exigences spécifiques de chaque projet.
- Structure missionnaire. La structure missionnaire se définit par l'omniprésence d'une idéologie commune au sein de l'organisation. Les valeurs partagées, la culture et l'adhésion à la mission fondatrice constituent les principaux mécanismes de coordination, adaptés notamment aux petites organisations. Toutefois, il est essentiel de souligner que, malgré leur flexibilité initiale pour des structures plus modestes, ces organisations tendent à devenir progressivement plus rigides à mesure qu'elles croissent en taille.

Parmi les nombreuses typologies proposées, l'une des plus connues consiste à distinguer deux grandes formes de structure : les structures mécanistes et les structures organiques.

10.5. Les facteurs de la contingence et le choix de la structure organisationnelle

Les facteurs qui influent sur le choix des structures par les entreprises peuvent être regroupés en deux catégories principales : les facteurs internes et externes.

	Facteurs	Auteurs
Contingence interne	Technologie	<ul style="list-style-type: none">• WOODWARD• PERROW• THOMPSON
	Taille	<ul style="list-style-type: none">• Groupe d'Aston
	Stratégie	<ul style="list-style-type: none">• CHANDLER
Contingence externe	Environnement	<ul style="list-style-type: none">• BURNS• STALKER• LAWRENCE• LORSCH
	Culture nationale	<ul style="list-style-type: none">• CHILD• KIESER• HOFSTEDE

10.5.1. Les facteurs internes

Selon la théorie de la contingence, les facteurs internes qui influencent le plus la structure organisationnelle sont la taille, la technologie et la stratégie.

- Impact de la taille. La taille impacte la structure organisationnelle : les grandes entreprises, plus complexes, requièrent une coordination formelle accrue avec une structure hiérarchique, tandis que les petites adoptent souvent une structure plate et décentralisée. Les contributeurs notables incluent ALFRED D. CHANDLER JR., HENRY MINTZBERG, OLIVER E. WILLIAMSON, et GARY HAMEL. Les entreprises évoluent en ajustant leur structure à leur croissance, passant d'une personnalisation initiale à une centralisation fonctionnelle, puis à une structure divisionnelle avec éventuellement une matrice pour allier flexibilité et spécialisation. Une corrélation logique entre la taille et la structure est observée, avec une croissance entraînant une différenciation structurelle, marquée par une multiplication des niveaux hiérarchiques et des postes spécialisés, bien que le ratio d'encadrement soit relativement plus faible dans les très grandes entreprises que dans les petites.

- Impact de la technologie. La technologie influence la structure organisationnelle : les entreprises axées sur la technologie de l'information peuvent nécessiter des structures plus flexibles et une communication rapide. JOAN WOODWARD a identifié trois classes de technologie, de la production à l'unité à la production continue. Une complexité technologique croissante entraîne une formalisation accrue de la structure. Les modes de contrôle recommandés par WOODWARD varient en fonction de la technologie. Bien que sa thèse soit remise en question, l'évolution technologique continue de façonner les structures organisationnelles, notamment avec l'automatisation favorisant parfois une structure plus centralisée.
- Impact de la stratégie. L'adaptation de la structure à la stratégie est soulignée par CHANDLER, qui observe que les grandes entreprises ajustent leur organisation pour mettre en œuvre leurs stratégies. Toutefois, des auteurs tels que PORTER, MINTZBERG et HAMEL suggèrent une relation dialectique : la stratégie dépend de la structure, mais des changements stratégiques peuvent nécessiter une adaptation structurelle. CHANDLER explique que la croissance dépend d'une estimation précise des besoins, conduisant à des stratégies de croissance et à des ajustements structurels. Malgré son apport, la validité de cette théorie a été remise en question, certains se demandant si la structure pourrait conditionner la stratégie.

10.5.2. Les facteurs externes

Outre les facteurs internes, les facteurs externes tels que l'environnement ou la culture nationale peuvent également influencer le choix et le succès des structures organisationnelles.

- Impact de l'environnement. L'environnement externe impacte significativement la structure organisationnelle. Dans un contexte stable, une structure rigide est privilégiée, tandis que dans un environnement dynamique, une structure flexible est choisie pour s'adapter rapidement. Les contributeurs principaux, tels que PAUL LAWRENCE, JAY LORSCH et JAMES D. THOMPSON, mettent en avant cette relation. LAWRENCE et LORSCH ont souligné, à travers une étude de dix entreprises nord-américaines, que la stabilité de l'environnement est liée à une structure formalisée, contrairement aux environnements dynamiques favorisant des structures plus souples, comme synthétisé par MINTZBERG.

Environnement	Stable	Dynamique
Complexe	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisé • Bureaucratique (Standardisation des qualifications) 	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisé • Organique (Ajustement mutuel)
Simple	<ul style="list-style-type: none"> • Centralisé • Bureaucratique (Standardisation des procédés de travail) 	<ul style="list-style-type: none"> • Centralisé • Organique (Supervision directe) •

La réponse demeure ambiguë, d'autant plus que peu d'études empiriques ont été conduites pour éclaircir ces questions.

- Impact de la culture nationale. L'impact de la culture nationale sur les structures organisationnelles est débattu. Certains estiment qu'il n'y a pas d'influence, tandis que d'autres affirment que les cultures nationales peuvent affecter les formes et fonctions des organisations. Les travaux de CHILD et KIESER révèlent des différences significatives entre entreprises allemandes et britanniques attribuées à des distinctions culturelles. Les recherches de HOFSTEDE identifient quatre dimensions culturelles influençant les structures organisationnelles : individualisme, distance hiérarchique, contrôle de l'incertitude et masculinité. Ces dimensions peuvent orienter la centralisation, la bureaucratie et la participation au sein des organisations en fonction des caractéristiques culturelles nationales.

- Conclusion

La théorie de la contingence souligne l'ajustement de la structure organisationnelle aux facteurs spécifiques de chaque entreprise. Il n'y a pas de structure universelle idéale, et les gestionnaires doivent adapter la conception organisationnelle en fonction de leur contexte unique. Cette approche explique la diversité des structures et des pratiques de gestion entre les organisations. En relation avec le contrôle de gestion, la théorie de la contingence souligne que la structure organisationnelle détermine la mesure des performances, influençant la prise de décision, la communication et la coordination internes. L'adaptation constante de la configuration organisationnelle est cruciale pour aligner efficacement le contrôle de gestion sur les besoins actuels de l'entreprise, surtout face aux évolutions rapides de l'environnement des affaires.

11. Centres de responsabilité

La gestion par centres de responsabilité est un mode de pilotage de l'entreprise qui consiste à décentraliser la responsabilité de la gestion à des unités organisationnelles distinctes, appelées centres de responsabilité. Ces centres sont responsables de l'atteinte de certains résultats, moyennant la mise à disposition de moyens préalablement définis.

Les différents types de centres de responsabilité ont des responsabilités, des indicateurs de performance et des utilisations spécifiques. Le choix du type de centre de responsabilité approprié dépend des besoins de l'entreprise.

Les centres de responsabilité sont des unités organisationnelles qui se caractérisent par une activité distincte, un responsable hiérarchique, une responsabilité qui lui est confiée, des ressources et des objectifs. Ils sont mis en place pour améliorer la gestion.

Leur définition dépend de plusieurs critères, notamment¹⁷ :

- Les objectifs de l'entreprise
- Le degré de délégation de responsabilité souhaité par la direction
- L'organisation propre à l'entreprise
- Les moyens disponibles pour suivre et contrôler la gestion
- Les ressources humaines disponibles

Le degré de décentralisation et d'autonomie des centres de responsabilité est déterminé par le modèle d'organisation de l'entreprise.

Le choix du mode de délégation et de la structure des centres de responsabilité dépend de plusieurs facteurs, notamment :

- La nature de l'activité, le type de produit ou de service
- La stratégie de l'entreprise
- Le degré de délégation d'autorité et de responsabilité

Les centres de responsabilité peuvent être classés en cinq catégories selon leur critère de performance financière :

11.1. Les centres de coûts

Les centres de coûts sont responsables de l'atteinte de certains objectifs, notamment la maîtrise des coûts, la qualité des produits ou des services, et les délais. Ils ne sont pas directement responsables du chiffre d'affaires, car celui-ci est influencé par d'autres facteurs, tels que le marketing, la vente et la distribution.

¹⁷ De Kerviler, I. & L. (2006). Le contrôle de gestion à la portée de tous ! (4e éd.). Economica. Paris.

11.2. Les centres de coûts discrétionnaires (ou frais)

Les centres de coûts discrétionnaires sont des unités organisationnelles dont l'activité est difficile à quantifier et dont les dépenses peuvent être ajustées ou contrôlées par la direction de l'entreprise.

11.3. Les centres de recettes ou de chiffre d'affaires

Les centres de recettes ou de chiffre d'affaires sont des unités organisationnelles dont le responsable est responsable de la réalisation des recettes, mais pas des prix ou des coûts de distribution.

11.4. Les centres de profit

Les centres de profit sont des unités organisationnelles dont les responsables ont un objectif de résultat, qu'ils doivent atteindre en maîtrisant les charges et en générant des produits.

11.5. centres d'investissement

Les centres d'investissement qui sont également des centres de profit sont caractérisés par une double responsabilité : la rentabilité des capitaux investis et la maîtrise des investissements. Ces centres se situent au niveau le plus élevé de l'organisation.

- **L'évaluation de la performance des responsables de centres de responsabilité**

L'évaluation de la performance des responsables de centres de responsabilité est un processus complexe qui vise à mesurer l'efficacité et l'efficience de leurs actions.

Les différents types de centres de responsabilité ont des responsabilités, des indicateurs de performance et des utilisations spécifiques¹⁸. Le choix du type de centre de responsabilité approprié dépend des besoins de l'entreprise.

Type de centre	Efficacité	Efficience
Centre de frais	Non mesurable	Non mesurable
Centre de coûts	Volume de production	Analyse des écarts
Centre de CA	volume des ventes	Non mesurable
Centre de profit	Atteinte des objectifs d'activité	Résultat ou marge
Centre d'investissement	Atteinte des objectifs d'activité	Rentabilité des actifs

¹⁸ Boillet, P. (2004). Les Hommes et le cadre de leurs actions : structures et contrôle de gestion. Dans Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise (3^e éd, p. 380). Paris : Éditions d'Organisation.

- **L'influence des centres de responsabilité sur le contrôle de gestion**

Les objectifs, les procédures et les indicateurs du contrôle de gestion sont influencés par le mode de délégation et la structure des centres de responsabilité.

Le système de contrôle de gestion doit être pertinent pour les dirigeants et les responsables des centres, et il doit assurer une coordination des différents objectifs des centres de responsabilité. Le choix de la nature des centres de responsabilité conduit à poser le problème de la cohérence du système de contrôle de gestion, en particulier en ce qui concerne l'allocation des frais généraux et des charges financières, le statut des services du siège, et le système de mesure des performances.

12. La place du contrôle de gestion dans l'organisation

Il convient de noter que les systèmes de contrôle de gestion diffèrent en fonction des problèmes spécifiques rencontrés au sein des entreprises, ce qui peut entraîner des distinctions entre les grandes entreprises et les PME-PMI. De plus, il est essentiel de souligner l'importance du rôle du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle de l'entreprise, le plaçant au cœur de la circulation des informations.

Le contrôleur de gestion joue un rôle fondamental et est intégré au sein d'une structure dédiée, à savoir le service de contrôle de gestion. Cette réalité peut varier en fonction de la nature de l'entreprise, ce qui permet de distinguer les petites et moyennes entreprises des grandes entreprises.

12.1. Contrôle de gestion au sein des PME-PMI

Le contrôle de gestion dans les PME-PMI présente des caractéristiques spécifiques qui le distinguent des grandes entreprises.

- La dimension humaine est prédominante, favorisant des relations directes et une communication informelle. Cette approche plus souple permet une prise de décision rapide et efficace, adaptée à la réactivité requise par les petites structures.
- Le contrôle de gestion est moins formalisé et réagit principalement aux problèmes spécifiques rencontrés. La gestion par exception est privilégiée pour détecter les points critiques et les écarts par rapport aux prévisions, permettant une correction rapide et ciblée des anomalies.
- La création de budgets est également simplifiée dans les PME-PMI en raison de leur structure plus simple. Cependant, l'influence des individus reste importante, car ils sont souvent responsables de plusieurs activités. Cette polyvalence permet une adaptation

rapide aux changements et démontre l'importance du capital humain dans la réussite des PME-PMI.

- **Contrôle de gestion au sein des groupes**

Les études récentes montrent que le contrôle de gestion s'adapte aux particularités de chaque entreprise, variant dans sa structure, son contenu, son organisation et sa hiérarchie en fonction des activités, des méthodes de travail et des centres de responsabilité. Cette adaptation est cruciale pour répondre aux objectifs et aux contraintes spécifiques de chaque entreprise, influencée par sa culture, déterminant le niveau de centralisation et de formalisation du contrôle de gestion. Malgré cette diversité, une certaine uniformisation est nécessaire, notamment dans les grandes entreprises où le contrôle de gestion se concentre souvent sur le reporting et la consolidation comptable, offrant une vue globale pour faciliter la prise de décision stratégique.

- Une position intégrée : le contrôle de gestion s'intègre à une structure existante, généralement au sein de la fonction financière. Cette approche favorise une collaboration étroite entre le contrôle de gestion et les autres fonctions de l'entreprise, permettant une meilleure coordination et une prise de décision éclairée.
- Une position indépendante : elle se matérialise sous la forme d'une entité autonome au sein de l'organigramme. Cette approche confère au contrôle de gestion une certaine indépendance, lui permettant d'avoir une vision plus objective et critique de la performance de l'entreprise.

En ce qui concerne le groupe, le contrôle de gestion devrait mettre en évidence de manière cohérente, si possible, les informations relatives aux événements marquants, aux performances, ainsi que des analyses comparatives concernant les filiales.

12.2. Les différences de contrôle de gestion entre groupes et PME-PMI

Les outils de contrôle de gestion sont adaptés aux besoins spécifiques de chaque entreprise, en fonction de sa taille, de sa structure et de sa culture.

- Dimension humaine/ Les grandes entreprises ont souvent une structure complexe, avec des divisions ou des filiales. Cela peut entraîner une certaine distance entre les managers et les opérationnels. Les PME-PMI, quant à elles, ont généralement une structure plus simple, ce qui favorise les relations directes et la communication informelle. Ces relations favorisent la collaboration et la prise de décision rapide.
- Formalisation. Les grandes entreprises ont besoin de systèmes de contrôle plus rigoureux pour gérer leur complexité et leur taille. Cela se traduit par un contrôle de gestion plus formalisé, avec des procédures et des outils plus précis et plus rigoureux.

Les PME-PMI, quant à elles, peuvent se contenter d'un contrôle de gestion moins formalisé, qui repose davantage sur la confiance et la communication.

- Gestion par exception. La gestion par exception est une approche qui consiste à concentrer les efforts de contrôle sur les écarts par rapport aux objectifs. Cette approche est plus adaptée aux PME-PMI, qui ont souvent des ressources limitées. En effet, la gestion par exception permet de concentrer les efforts sur les problèmes les plus importants.
- Création de budgets. La création de budgets est un processus important pour toute entreprise, quelle que soit sa taille. Cependant, les grandes entreprises ont besoin de budgets plus précis pour planifier et contrôler leurs activités. Les PME-PMI, quant à elles, peuvent adapter la création de budgets aux besoins spécifiques de l'entreprise¹⁹.
- Influence des individus

Les individus ont plus d'influence dans les PME-PMI que dans les grandes entreprises. En effet, les PME-PMI sont souvent plus petites et plus flexibles, ce qui permet aux individus d'avoir un impact plus important sur la performance de l'entreprise.

Comparaison des outils de contrôle de gestion entre les groupes et les PME

Caractéristique	Groupes	PME-PMI
Dimension humaine	Moins importante	Plus importante
Formalisation	Plus importante	Moins importante
Gestion par exception	Moins importante	Plus importante
Création de budgets	Plus formalisée	Moins formalisée
Influence des individus	Moins importante	Plus importante

12.3. Rattachement du contrôle de gestion

Le tableau ci-dessous présente les principaux avantages et inconvénients potentiels de chaque option de rattachement, tant pour un contrôle central que pour un contrôle local.

12.3.1. Rattachement au niveau stratégique

Le rattachement à la direction générale donne au contrôle de gestion un rôle stratégique important dans l'entreprise. Il peut ainsi contribuer à la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

¹⁹ Dans les grandes entreprises, les budgets sont souvent basés sur des données historiques et des prévisions, tandis que dans les PME-PMI, ils sont souvent basés sur les intuitions et les expériences des managers.

Cependant, ce rattachement peut présenter certains inconvénients. Le contrôle de gestion peut être soumis à des pressions politiques, ce qui peut affecter son objectivité. De plus, il peut se concentrer excessivement sur les objectifs financiers, au détriment des autres aspects de la performance.

12.3.2. Rattachement au niveau fonctionnel

Le contrôle de gestion peut être rattaché à une direction fonctionnelle, comme la direction financière, la direction des opérations ou la direction des ressources humaines. Ce rattachement lui permet de bénéficier de l'expertise et des ressources de la direction.

- Le rattachement à la direction financière permet au contrôle de gestion d'accéder aux données financières de l'entreprise. Cela lui permet de suivre la performance de l'entreprise de manière précise et détaillée. Cependant, ce rattachement peut également conduire à une concentration excessive sur les aspects financiers.
- Le rattachement à la direction des opérations permet au contrôle de gestion d'avoir une compréhension approfondie des opérations de l'entreprise. Cela lui permet de proposer des solutions concrètes pour améliorer la performance. Cependant, ce rattachement peut également conduire à une perte de la perspective stratégique de l'entreprise.
- Le rattachement à la direction des ressources humaines permet au contrôle de gestion de contribuer à la gestion des performances du personnel. Cela lui permet d'intégrer les aspects humains dans le contrôle. Cependant, ce rattachement peut également conduire à une partialité envers les employés.

Tableau récapitulatif des principaux rattachements du contrôle de gestion

Rattachement	Avantages	Inconvénients
Direction générale	Rôle stratégique	Objectivité
Direction financière	Expertise financière	Exclusion des autres aspects de la performance
Direction des opérations	Compréhension des opérations	Perspective stratégique
Direction des ressources	Gestion des performances	Partialité

Le rattachement du contrôle de gestion doit être adapté à la culture, à la structure et aux objectifs stratégiques de l'entreprise. Dans certains cas, une combinaison de rattachements peut être nécessaire pour assurer un contrôle de gestion efficace.

13. Le contrôleur de gestion, un métier en pleine évolution

Depuis les années 1970, le métier de contrôleur de gestion a connu un essor considérable. Cette évolution est due à deux facteurs majeurs²⁰ :

- L'expansion économique des années 1950 a entraîné une croissance des entreprises, une diversification de leurs activités et une complexification de leurs structures. Les dirigeants ont donc eu besoin de nouveaux outils pour piloter leurs activités et s'assurer de leur performance. Les contrôleurs de gestion, avec leurs compétences en matière de comptabilité, de gestion et d'analyse, ont été les mieux placés pour répondre à ce besoin.
- La crise économique des années 1970 a contraint les entreprises à rationaliser leurs activités et à réduire leurs coûts. Les contrôleurs de gestion, avec leur expertise en matière de contrôle et d'optimisation des coûts, ont été des acteurs clés de cette transformation.

Aujourd'hui, le métier de contrôleur de gestion est en pleine mutation. Les contrôleurs de gestion sont de plus en plus amenés à jouer un rôle stratégique au sein des entreprises. Ils sont en charge de la définition des objectifs, de la mesure de la performance et de l'élaboration de plans d'action. Ils sont également de plus en plus impliqués dans la transformation digitale des entreprises.

La fonction de contrôleur de gestion est généralement rattachée à la direction administrative et financière. Cependant, elle peut également être rattachée directement à la direction générale, notamment dans les petites et moyennes entreprises.

Dans les grandes entreprises, la fonction de contrôle de gestion est généralement décentralisée. Le contrôleur de gestion « siège » (ou central) assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie et la consolidation des reporting. Le contrôleur de gestion « division » assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration de leur budget, de leur dossier d'investissement et de leurs tableaux de bord.

Les compétences requises pour exercer la fonction de contrôleur de gestion sont à la fois techniques et comportementales.

1. Compétences techniques

- Des connaissances en comptabilité, en finance, en analyse de données, etc.
- Des compétences en informatique et en maîtrise des outils de gestion.

²⁰ Bollecker, M. (2003). Les contrôleurs de gestion « L'histoire et les conditions d'exercice de la profession ». Paris: L'Harmattan.

2. Compétences comportementales

- Des qualités relationnelles et de communication.
- Une capacité d'analyse et de synthèse.
- Une capacité d'adaptation et de travail en équipe.

Tableau Comparaison des rôles du contrôleur de gestion classique et moderne

Dimension	Contrôleur de gestion classique	Contrôleur de gestion moderne
Fonction principale	Collecte et analyse des données financières	Aide à la décision et pilotage de la performance
Rôle stratégique	Secondaire	Principal
Relation avec les managers	Fournisseur d'informations	Partenaire stratégique
Outils utilisés	Outils financiers traditionnels	Outils financiers, statistiques, informatiques et de modélisation
Compétences requises	Compétences techniques en comptabilité, finance et analyse de données	Compétences techniques et comportementales
Rattachement hiérarchique	Généralement rattaché à la direction administrative et financière	Peut être rattaché directement à la direction générale
Méthodologie	Basée sur des données historiques	Basée sur des données historiques et prospectives
Focus	Sur la performance financière	Sur la performance globale de l'entreprise
Impact	Limité	Plus important

- **Conclusion**

Le contrôleur de gestion moderne est un acteur clé de l'entreprise. Il joue un rôle important dans la gestion de l'entreprise et dans la prise de décision.

14. Le contrôle de gestion outil des théories de l'entreprise

Les théories de l'entreprise sont des modèles qui tentent de décrire et d'expliquer le fonctionnement des organisations. Elles sont développées par des chercheurs et des praticiens issus de différentes disciplines.

On peut les classer en deux grandes catégories :

- Les théories normatives proposent des principes généraux qui devraient guider le fonctionnement des organisations. Elles sont souvent prescriptives et proposent des modèles de référence.
- Les théories descriptives s'attachent à décrire et à comprendre le fonctionnement réel des organisations. Elles sont souvent descriptives et cherchent à identifier les facteurs qui influencent le comportement des organisations.

14.1. Approche normative

L'approche normative vise à définir les principes généraux qui devraient guider le fonctionnement des organisations. Elle propose des modèles de référence, qui sont définis en fonction de certains objectifs, tels que la maximisation du profit, l'efficacité, ou la satisfaction des salariés. Parmi ces modèles, on peut citer l'école classique et l'école des relations humaines. Ces modèles sont souvent définis en fonction de certains objectifs, tels que la maximisation du profit, l'efficacité, ou la satisfaction des salariés.

14.1.1. L'école classique

L'école classique, qui considère l'entreprise comme une machine à produire du profit. Ses principaux auteurs sont FREDERICK W. TAYLOR, HENRI FAYOL et MAX WEBER.

Dans le contexte des débuts de la société industrielle, la productivité est un objectif prioritaire. Il faut produire en grande quantité des produits standardisés pour répondre à la demande et réduire les coûts unitaires.

Les concepts sur lesquels repose ce cadre d'analyse sont les suivants :

- Les économies d'échelle sont obtenues en fabriquant des produits en grande quantité. Cela permet de répartir les frais fixes sur un plus grand nombre de produits, ce qui réduit les coûts unitaires.
- La standardisation vise à produire des produits identiques, sans personnalisation.
- La division du travail consiste à décomposer les tâches complexes en tâches plus simples et répétitives.
- Le contrôle consiste à mesurer l'activité et le rendement des postes, puis à comparer les résultats aux objectifs fixés.
- Impact de l'école classique sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un outil quantitatif indispensable à l'organisation classique. Il permet de mesurer les actions et de les comparer aux objectifs fixés. Les écarts éventuels sont analysés

afin de prendre les mesures correctives nécessaires. Le contrôle de gestion est parfois utilisé comme un moyen de contrôle ou de sanction des salariés.

14.1.2. L'école des relations humaines

L'école des relations humaines, qui considère l'entreprise comme un système social, dans lequel les individus jouent un rôle important. Ses principaux auteurs sont ELTON MAYO, MARY PARKER FOLLETT et CHESTER BARNARD.

L'école des relations humaines a profondément modifié les conceptions sur l'intégration des individus dans l'entreprise, en mettant l'accent sur les motivations affectives et l'importance de la participation des acteurs de l'entreprise.

En réaction à l'école classique, les travaux de MAYO, Mc GREGOR et HERZBERG ont montré que les salaires et les conditions de travail ne suffisent pas à motiver les salariés. La productivité augmente avec les motivations et avec un degré de responsabilité plus élevé.

- MAYO a mis en évidence que les salariés sont motivés par des facteurs non économiques, tels que le besoin d'appartenance, de reconnaissance et de réalisation personnelle.
- Mc GREGOR a développé la théorie Y, qui considère que les salariés sont capables de s'intéresser, de participer aux buts et aux activités de l'organisation tout en essayant de réaliser leurs propres objectifs.
- HERZBERG a identifié deux types de facteurs de motivation : les facteurs d'hygiène, qui sont liés aux conditions de travail et qui permettent d'éviter la frustration, et les facteurs de motivation, qui sont liés aux besoins psychologiques et qui permettent de satisfaire les salariés.
- Impact de l'école des relations humaines sur le contrôle de gestion

Le contrôle n'est plus seulement un moyen de vérifier le respect des normes, mais il est également un moyen de développer la participation des salariés et de favoriser leur motivation. Le contrôle de gestion se fonde désormais sur l'autocontrôle, qui permet aux salariés de prendre en charge leur propre activité et de s'assurer qu'elle est conforme aux objectifs de l'entreprise.

14.2. Approche descriptive

L'approche descriptive est fondée sur l'idée que les organisations sont des réalités complexes, qui ne peuvent être réduites à un modèle unique. Cette approche cherche à comprendre comment les organisations fonctionnent réellement, en tenant compte de la diversité des facteurs qui les influencent.

Parmi les exemples de théories descriptives, on peut citer :

14.2.1. La théorie de l'organisation industrielle

La théorie de l'organisation industrielle (TOI) est une théorie économique qui étudie les relations entre les entreprises et leur environnement concurrentiel. Elle a été développée par des auteurs tels qu'EDWARD CHAMBERLIN, JOAN ROBINSON, JOSEPH SCHUMPETER et OLIVER WILLIAMSON.

Les principes de la TOI peuvent être résumés comme suit :

- L'environnement concurrentiel détermine la structure et la stratégie des entreprises. Les entreprises adoptent des formes organisationnelles différentes, selon le degré de concurrence dans leur secteur d'activité.
- Les entreprises sont des organisations à but lucratif qui cherchent à maximiser leur profit. Les dirigeants des entreprises prennent des décisions qui sont censées maximiser la richesse des actionnaires.
- Les conflits d'intérêts peuvent exister entre les dirigeants et les actionnaires. Les dirigeants peuvent être tentés de prendre des décisions qui ne sont pas dans l'intérêt des actionnaires, par exemple pour se protéger de leur licenciement ou pour améliorer leur propre situation.
- Impact de la TOI sur le contrôle de gestion

La TOI révèle que l'adaptation du contrôle de gestion à l'environnement concurrentiel de l'entreprise est cruciale. Dans un contexte de concurrence intense, son orientation devrait se concentrer sur l'amélioration de la performance et de l'efficacité. En revanche, dans un environnement concurrentiel moins tendu, le contrôle de gestion peut davantage privilégier l'innovation et la création de nouvelles opportunités.

Par ailleurs, la TOI souligne l'importance de concevoir le contrôle de gestion de manière à atténuer les conflits d'intérêts entre les dirigeants et les actionnaires. Par exemple, il peut servir à évaluer la performance des dirigeants et à ajuster leur rémunération en fonction de leurs résultats.

14.2.2. La théorie de l'agence

La théorie de l'agence postule que le principal et l'agent ont des objectifs différents. Le principal souhaite maximiser la valeur de son investissement, tandis que l'agent souhaite maximiser son propre bien-être.

Ces objectifs divergents peuvent conduire à des comportements opportunistes de la part de l'agent. Par exemple, l'agent peut prendre des décisions qui profitent à lui-même, mais qui ne profitent pas au principal.

Les principaux auteurs sont : MICHAEL JENSEN²¹, WILLIAM MECKLING²² et EUGENE FAMA²³.

- Impact de la TA sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut contribuer à réduire les risques liés à l'agence en fournissant au principal des informations sur la performance de l'agent. Ces informations permettent au principal de surveiller les actions de l'agent et de prendre des mesures correctives si nécessaire. Le contrôle de gestion peut également contribuer à motiver l'agent à agir dans l'intérêt du principal. Par exemple, le contrôle de gestion peut être utilisé pour mettre en place des systèmes de rémunération incitative qui récompensent les agents pour leur performance.

14.2.3. La théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts de transaction a été développée par des auteurs tels qu'OLIVER WILLIAMSON, RONALD COASE, HAROLD DEMSETZ et ARMEN ALCHIAN.

La théorie des coûts de transaction explique que les entreprises se créent pour réduire les coûts liés à l'organisation des échanges. Ces coûts comprennent notamment les coûts de recherche d'information, de négociation, de contrôle et d'exécution des contrats.

- Impact de la théorie des coûts de transactions sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut contribuer à réduire les coûts de transaction en fournissant aux acteurs de l'entreprise les informations nécessaires à la prise de décision et au contrôle des contrats. Il peut également contribuer à améliorer la coordination des activités et à réduire les conflits entre les acteurs.

14.2.4. La théorie des ressources et des compétences

La théorie des ressources et des compétences postule que la performance des entreprises est déterminée par les ressources et les compétences qu'elles possèdent. Les principaux auteurs sont : BARNEY²⁴, WERNERFELT²⁵ et PENROSE²⁶.

Selon cette théorie les entreprises disposent de ressources et de compétences qui leur permettent de créer de la valeur.

²¹ Michael Jensen a développé, avec William Meckling, le modèle d'agence classique.

²² William Meckling a développé, avec Michael Jensen, le modèle d'agence classique.

²³ Eugene Fama a développé la théorie de l'efficacité des marchés financiers, qui montre que les marchés financiers sont suffisamment efficaces pour limiter les conflits d'intérêts entre les principaux et les agents.

²⁴ Barney (1991), a montré que les ressources rares, inimitables, non substituables et non transférables sont des sources d'avantage concurrentiel durable.

²⁵ Wernerfelt (1984), a développé la théorie des ressources et des compétences en se concentrant sur les ressources rares et inimitables.

²⁶ Penrose (1959), a montré que les entreprises ont une capacité d'apprentissage et d'adaptation qui leur permet de développer de nouvelles compétences.

Les entreprises disposent de ressources tangibles et intangibles. Les ressources tangibles sont des actifs physiques, tels que les bâtiments, les machines, les stocks, etc. Elles sont généralement plus faciles à identifier que les ressources intangibles. Les ressources intangibles sont des actifs non physiques, tels que la marque, les brevets, les connaissances, etc. Elles sont généralement plus difficiles à identifier que les ressources tangibles.

Les ressources tangibles peuvent être classées :

- En fonction de leur nature : Peuvent être classées en ressources matérielles (bâtiments, machines, etc.), en ressources financières (trésorerie, investissements, etc.) ou en ressources humaines (capital humain, compétences, etc.).
- En fonction de leur durée de vie : Peuvent être classées en ressources durables (bâtiments, machines, etc.) ou en ressources non durables (stocks, etc.).
- En fonction de leur utilité : Peuvent être classées en ressources productives (bâtiments, machines, etc.) ou en ressources consommables (stocks, etc.).

Les ressources intangibles peuvent être classées :

- En fonction de leur nature. Peuvent être classées en ressources immatérielles (marque, brevets, etc.), en ressources organisationnelles (culture, systèmes, etc.) ou en ressources relationnelles (relations avec les clients, les fournisseurs, etc.).
- En fonction de leur mode de création. Peuvent être classées en ressources innées (marque, etc.) ou en ressources acquises (brevets, etc.).
- En fonction de leur valeur. Peuvent être classées en ressources stratégiques (marque, etc.) ou en ressources opérationnelles (brevets, etc.).

Les compétences sont les capacités de l'entreprise à combiner ses ressources pour créer des produits ou services de valeur. Elles peuvent être classées en fonction de leur nature, de leur niveau de complexité ou de leur importance pour l'entreprise.

Cette théorie différencie deux types de compétences :

- Des compétences techniques. Sont liées à la capacité de l'entreprise à produire des biens ou des services.
- Des compétences managériales. Sont liées à la capacité de l'entreprise à gérer ses ressources et ses activités.

Les ressources et les compétences contribuent à la performance des entreprises. Les entreprises qui disposent de ressources et de compétences rares, non imitables, non substituables et non transférables obtiennent un avantage concurrentiel durable.

- Impact de la théorie des ressources et des compétences sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être utilisé pour suivre les ressources et les compétences des entreprises. Il peut aider les entreprises à identifier leurs forces et leurs faiblesses, à développer leurs compétences et à améliorer leur performance.

14.3. Tendances récentes des théories de l'entreprise

Les théories de l'entreprise sont en constante évolution, et elles s'adaptent aux changements de l'environnement économique et social.

Parmi les tendances actuelles des théories de l'entreprise, on peut citer :

- L'accent mis sur la connaissance et l'innovation. Dans un environnement économique mondialisé et en constante évolution, la connaissance et l'innovation sont devenues des facteurs clés de succès pour les entreprises. Les théories de la firme s'intéressent donc de plus en plus à la manière dont les entreprises acquièrent, gèrent et utilisent la connaissance. Principaux auteurs sont : PETER DRUCKER, RICHARD NELSON, SIDNEY WINTER et JOSEPH SCHUMPETER.

Le contrôle de gestion doit baser sur la connaissance et l'innovation.

- L'intégration des dimensions sociales et environnementales : les entreprises sont de plus en plus conscientes de leur impact sur la société et l'environnement. Les théories de la firme s'intéressent donc de plus en plus aux dimensions sociales et environnementales de l'entreprise.

Principaux auteurs sont : MICHAEL PORTER, STUART HART et DAVID KORTEN CARROLL.

Le contrôle de gestion doit intégrer les dimensions sociales et environnementales dans son système de contrôle.

- L'émergence de nouvelles formes d'organisation. Les entreprises traditionnelles, fondées sur la hiérarchie et la division du travail, sont de moins en moins adaptées aux changements de l'environnement. De nouvelles formes d'organisation, plus flexibles et adaptables, sont en train d'émerger.

Principaux auteurs sont : HENRY MINTZBERG, CHARLES HANDY, PETER SENGE et GARY HAMEL.

Le contrôle de gestion doit s'adapter aux nouvelles formes d'organisation.

- Conclusion

Les théories des organisations ont un impact important sur le contrôle de gestion. Elles obligent le contrôle de gestion à :

- Prendre en compte les dimensions sociales et qualitatives de l'organisation.
- S'adapter à la complexité des échanges, des facteurs et des interdépendances qui conditionnent l'organisation.
- Évoluer vers un contrôle de gestion plus participatif et orienté vers l'avenir.

Cette évolution du contrôle de gestion est nécessaire pour que le contrôle de gestion soit efficace dans un contexte de plus en plus complexe et de plus en plus incertain.

15. Évolution du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction qui a évolué au fil du temps, en réponse aux changements de l'environnement économique, concurrentiel et technologique.

15.1. La fonction classique

Au début du XX^e siècle, le contrôle de gestion était principalement utilisé comme un outil de contrôle des coûts. Il était basé sur une approche hiérarchique, dans laquelle les objectifs étaient fixés par la direction générale et transmis aux différents niveaux de l'organisation. Les contrôleurs de gestion étaient chargés de collecter les données, de comparer les résultats aux objectifs et de signaler les écarts.

Tableau des outils du contrôle de gestion classique

Outil	Caractéristique
Planification	Hiérarchique
Direction	Autoritaire
Contrôle	Centré sur les coûts
Schémas analytiques	Décomposition de l'entreprise en centres d'analyses
Calcul des coûts	Méthodes traditionnelles
Dispositif budgétaire	Budgets annuels
Tableaux de bord	Indicateurs de performance

Le contrôle de gestion classique est un processus top-down qui se concentre sur la mesure et le contrôle des coûts. Il utilise des méthodes traditionnelles de calcul des coûts et des budgets annuels.

15.2. Nouvelles tendances en contrôle de gestion

Selon R.N. ANTHONY (1988), l'évolution du contrôle de gestion, marquée par la transition du Suivi des objectifs en 1965 à la 'Réalisation de la stratégie', reflète un changement profond dans le rôle et la fonction de cette discipline au sein des organisations²⁷.

- Passage de la surveillance à l'influence. Le contrôle de gestion est désormais un outil de gestion proactif, qui vise à influencer les comportements des membres de l'organisation afin de les aligner sur la stratégie globale.
- Déplacement de la fixation d'objectifs à la réalisation de la vision. Le contrôle de gestion a évolué d'un outil de mesure et de suivi des performances vers un outil de pilotage stratégique, visant à traduire la vision stratégique de l'entreprise en actions concrètes à tous les niveaux de l'organisation. Transition du contrôle formel à l'engagement organisationnel

Le contrôle de gestion évolue vers un rôle stratégique, intégrant des mécanismes formels et informels pour favoriser l'engagement, la collaboration, et l'adaptabilité. Cette transformation répond aux impératifs d'agilité dans un environnement changeant, passant d'un suivi de performance à un outil de pilotage stratégique. Son importance croissante est liée à la gestion proactive de la stratégie, nécessitant une traduction concrète de la vision stratégique à tous les niveaux. Pour être un levier de performance stratégique, le contrôle de gestion doit impliquer fortement la direction générale dès la définition de la stratégie.

²⁷ Anthony, R.N. (1988). *The Management Control Function*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Section 2 : Le contrôle de gestion : Approche Informationnelle Décisionnelle

Introduction

Le contrôle de gestion, sous l'angle de l'approche informationnelle décisionnelle, occupe une place prépondérante au sein des organisations modernes. Cette discipline constitue un pilier essentiel dans la prise de décisions stratégiques, offrant une vision claire et éclairée de la performance globale de l'entreprise.

L'approche informationnelle décisionnelle du contrôle de gestion repose sur la collecte, l'analyse et l'interprétation des données pertinentes, afin de fournir aux décideurs des informations cruciales pour orienter leurs choix. Ce processus s'appuie sur des outils et des indicateurs spécifiques qui permettent de mesurer efficacement les performances opérationnelles et financières de l'entreprise.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion devient un levier stratégique, offrant une boussole fiable aux dirigeants pour naviguer dans un environnement économique en perpétuelle évolution. En mettant en œuvre une approche informationnelle pointue, les responsables peuvent anticiper les défis, identifier les opportunités et ajuster rapidement les stratégies pour atteindre les objectifs fixés.

Les données recueillies par le contrôle de gestion ne se limitent pas à des chiffres bruts, mais intègrent également des analyses qualitatives qui enrichissent la compréhension des performances de l'organisation. Ainsi, l'approche informationnelle décisionnelle élargit la perspective des décideurs, favorisant une prise de décision éclairée et éclairante.

Il est crucial de souligner que cette approche n'est pas statique, mais dynamique. Dans un environnement où l'information évolue rapidement, le contrôle de gestion doit s'adapter en permanence pour demeurer pertinent. Les technologies de l'information jouent un rôle essentiel dans cette dynamique, offrant des outils innovants pour la collecte, le traitement et la visualisation des données.

I. Les systèmes d'information

L'information est un élément essentiel au bon fonctionnement d'une entreprise. Elle permet aux employés de prendre des décisions optimisées, de collaborer efficacement et d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

1. Les piliers de l'information en entreprise

La problématique générale de l'information au sein d'une entreprise est de garantir que les informations soient accessibles, fiables et pertinentes pour les personnes qui en ont besoin.

1.1. L'accessibilité

L'information doit être accessible à tous les employés qui en ont besoin, quel que soit leur niveau hiérarchique ou leur fonction. Cela nécessite un système d'information efficace, qui permet de trouver rapidement les informations dont on a besoin.

1.2. La fiabilité

L'information doit être fiable, c'est-à-dire qu'elle doit être exacte et à jour. Cela nécessite une politique de gestion des informations claire et efficace, qui garantit la qualité des données collectées et traitées.

1.3. La pertinence

L'information doit être pertinente, c'est-à-dire qu'elle doit être adaptée aux besoins des utilisateurs. Cela nécessite une compréhension des besoins des utilisateurs et une organisation des informations de manière à ce qu'elles soient facilement exploitables.

Exemple

Une chaîne de magasins de vêtements cherche à résoudre les problèmes fréquents de ruptures de stock et de surstocks, impactant négativement l'expérience client et les bénéfices. En appliquant les principes d'accessibilité, de fiabilité et de pertinence de l'information, la chaîne peut améliorer sa gestion des stocks comme suit :

- **Accessibilité**
 - Mettre en place un système d'information centralisé pour suivre en temps réel les données de vente, de stock et de livraison.
 - Accorder un accès à ce système à tous les responsables de rayon et employés clés.
- **Fiabilité**
 - Implémenter une politique de gestion des données pour assurer la précision et la mise à jour des informations sur les stocks.
 - Automatiser la collecte des données pour minimiser les erreurs manuelles, avec des mécanismes de vérification et de correction.

- **Pertinence**

- Analyser les données de vente et prévoir les tendances pour anticiper la demande et optimiser les niveaux de stock.
- Segmenter les données par magasin, rayon et article pour des prévisions plus précises.
- Utiliser des techniques d'analyse avancée pour identifier les produits saisonniers, les tendances à long terme et les facteurs externes influençant la demande. En améliorant l'accessibilité, la fiabilité et la pertinence de l'information, la chaîne peut réduire les ruptures de stock, améliorer l'expérience client, optimiser les coûts de stockage et de logistique, et prendre des décisions d'achat plus éclairées.

2. Les grands auteurs de l'information en entreprise

De nombreux auteurs se sont intéressés à la problématique de l'information au sein des entreprises. Parmi les plus connus, on peut citer :

2.1. SIMON et la rationalité limitée

HERBERT SIMON, psychologue et économiste américain (1916-2001), est un des pionniers de la science cognitive et de l'économie comportementale, se focalisant sur le rôle de l'information dans la prise de décision.

Son travail a démontré que les décideurs sont limités dans leur capacité à traiter l'information, les contraignant à faire des choix sur les données qu'ils utiliseront. Cette contrainte a des implications majeures, forçant les décideurs à faire des approximations et des compromis, ne pouvant toujours opter pour la meilleure décision possible, mais plutôt pour la meilleure compte tenu des informations disponibles.

Les biais cognitifs jouent un rôle crucial dans ce processus décisionnel, les décideurs étant susceptibles d'être influencés par leurs croyances, préjugés ou émotions.

2.2. WEICK et la gestion de l'information

KARL E. WEICK, éminent professeur en psychologie et sciences de l'organisation, a scruté la gestion de l'information au sein des organisations. Sa recherche a souligné le caractère stratégique de l'information en tant que ressource utilisée pour la prise de décisions, la résolution de problèmes et l'adaptation au changement organisationnel. Une de ses contributions majeures est le concept d'"élaboration de sens", un processus dynamique par lequel individus et organisations donnent un sens à leur environnement. Ce processus est façonné par les valeurs, croyances et expériences individuelles. En substance, l'élaboration de sens se résume à construire une interprétation explicative d'une situation ou d'un événement, tirant parti des informations disponibles, mais aussi influencé par les biais et préjugés

individuels. Ainsi, WEICK a démontré que l'information est une ressource complexe et polyvalente, pouvant être utilisée de multiples façons.

3. L'information : Un atout pour la compétitivité

Dans un environnement économique en constante évolution, les entreprises doivent être agiles et collaboratives pour atteindre leurs objectifs. La rentabilité découle de la compétitivité, de l'innovation et de la satisfaction client.

Dans ce contexte, l'information est essentielle au système d'information, servant de matière première. Collectée, stockée, traitée et diffusée, elle permet aux acteurs de l'entreprise de prendre des décisions rationnelles, réaliser des tâches efficaces et atteindre les objectifs.

3.1. L'information : Clé de la réussite

L'information est cruciale pour le système d'information, permettant de :

- Prendre des décisions alignées sur les objectifs de l'entreprise
- Réaliser des tâches nécessitant des informations spécifiques
- Atteindre les objectifs de l'entreprise en orientant les actions

L'information joue trois rôles majeurs dans le pilotage de l'entreprise :

1. Action : établir des normes à mettre en application
2. Archive : mémoriser les actions passées et en cours
3. Probabilisation : anticiper l'avenir en utilisant des données sur les tendances du marché

Le contrôle de gestion, en exploitant efficacement l'information, permet aux entreprises de piloter leurs activités. Il fournit aux managers les données nécessaires pour des décisions éclairées et l'atteinte des objectifs.

Un bon système d'information doit répondre aux besoins des utilisateurs, fournir des informations pertinentes et s'adapter aux exigences internes et externes de l'entreprise.

3.2. L'information : Un levier de performance

L'information, en tant que levier fondamental, est cruciale pour accroître la performance au sein de toute organisation. Cette ressource stratégique guide les prises de décisions éclairées à différents niveaux hiérarchiques. Les responsables des stocks optimisent les quantités à commander en tirant parti des données de commandes, tandis que les responsables des ventes analysent les données de vente pour discerner des tendances et des opportunités. Au-delà de son rôle dans la prise de décision, l'information facilite des processus opérationnels plus efficaces. Les employés des entrepôts, grâce à un accès rapide aux données sur les produits commandés, expédient rapidement les commandes. De même, les services client bénéficient d'un accès instantané aux informations nécessaires pour répondre efficacement aux questions

des clients. En fin de compte, l'information contribue significativement à la réalisation des objectifs de l'entreprise, que ce soit en améliorant la satisfaction client, en réduisant les coûts de stockage ou en stimulant les ventes.

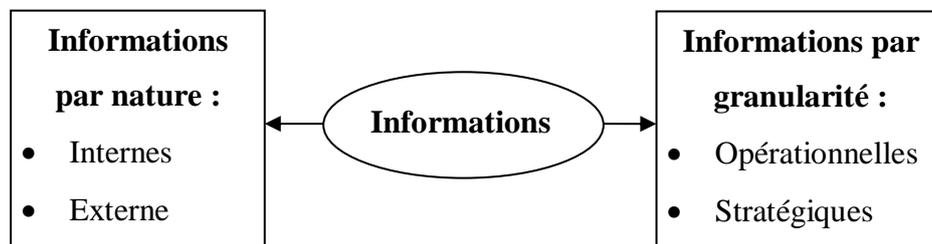
Exemple

Une entreprise algérienne spécialisée dans la production de vêtements envisage l'ouverture d'un nouveau point de vente à Oran, mais fait face à un manque d'informations essentielles pour prendre une décision éclairée. Pour résoudre ce problème, l'entreprise opte pour la mise en place d'un système d'information. Ce système collecte des données sur la taille du marché potentiel, les besoins des consommateurs et la concurrence. Il analyse les données démographiques, économiques, d'achats des consommateurs, de réseaux sociaux, d'habitudes de consommation et de concurrents. Les rapports générés par le système d'information permettent aux décideurs de l'entreprise de prendre une décision éclairée. Grâce à ces informations, l'entreprise décide d'ouvrir le nouveau point de vente à Oran.

4. Les informations nécessaires à la gestion d'une entreprise

Les informations disponibles au sein d'une entreprise se différencient selon leur nature, ou selon leur granularité.

Figure. Les différentes catégories des informations



4.1. Les informations par nature

La gestion d'une entreprise, quelle que soit sa taille ou son secteur d'activité, nécessite des informations de deux natures différentes :

4.1.1. Les informations internes

Les informations internes concernent l'entreprise elle-même, ses activités, ses produits et services, ses ressources, etc. Elles sont produites par les différents systèmes organisationnels de l'entreprise, tels que les systèmes de comptabilité, de gestion des ressources humaines, de gestion de la production, etc.

4.1.2. Les informations externes

Les informations externes concernent l'environnement de l'entreprise, c'est-à-dire les facteurs qui peuvent avoir un impact sur son activité, tels que les conditions économiques, les tendances du marché, la concurrence, etc. Ces informations peuvent être collectées auprès de sources variées, telles que les médias, les organismes professionnels, les études de marché, etc.

Exemple

Une entreprise algérienne spécialisée dans la production de jus de fruits envisage le lancement d'une nouvelle gamme de jus bio. Les informations internes, telles que les ventes actuelles, les coûts de production et la satisfaction des clients, sont prises en compte, de même que les commentaires des clients et les suggestions des employés. Les informations externes, comme le taux de croissance du marché des jus de fruits, les habitudes de consommation et la concurrence, sont également analysées. La conclusion indique une croissance du marché avec une demande croissante pour les jus bio, mais avec une forte concurrence et des réglementations complexes. En réponse, l'entreprise décide de lancer la nouvelle gamme en ciblant un segment spécifique, comme les jeunes consommateurs soucieux de leur santé.

4.2. Les informations par leur granularité

Les informations peuvent être différenciées par leur granularité, qui correspond à leur niveau de détail.

4.2.1. Les informations opérationnelles

Les informations opérationnelles sont des informations détaillées et fréquentes, qui concernent les activités quotidiennes de l'entreprise. Elles sont utilisées pour le contrôle opérationnel, c'est-à-dire le pilotage des activités de l'entreprise au quotidien.

Exemple

- Les données de production, telles que les quantités produites, les coûts de production, les temps de cycle, etc., sont des informations opérationnelles qui permettent de contrôler la production de l'entreprise au quotidien.
- Les données de vente, telles que les quantités vendues, les prix de vente, les marges bénéficiaires, etc., sont des informations opérationnelles qui permettent de contrôler les ventes de l'entreprise au quotidien.
- Les données de service client, telles que le nombre d'appels reçus, les temps d'attente, les taux de satisfaction, etc., sont des informations opérationnelles qui permettent de contrôler le service client de l'entreprise au quotidien.

4.2.2. Les informations stratégiques

Les informations stratégiques sont des informations moins détaillées et moins fréquentes, qui concernent les orientations à long terme de l'entreprise. Elles sont utilisées pour le contrôle stratégique, c'est-à-dire le pilotage de l'entreprise dans son environnement.

Exemple

- Les analyses des tendances du marché, telles que l'évolution des besoins des clients, des technologies et de la concurrence, sont des informations stratégiques qui permettent de définir les orientations à long terme de l'entreprise.
- Les études de marché, telles que les études de faisabilité et les études de positionnement, sont des informations stratégiques qui permettent de prendre des décisions importantes, telles que l'entrée sur un nouveau marché ou le lancement d'un nouveau produit.

Tableau. Comparaison des informations : internes/externes

Caractéristique	Informations internes	Informations externes
Origine	Interne	Externe
Nature	Internes	Externes
Niveau de détail	Très élevé	Moins élevé
Fréquence de mise à jour	Fréquente	Moins fréquente
Contrôle	Opérationnel	Stratégique
Disponibilité	Elevé	Faible
Coût	Faible	Elevé
Crédibilité	Elevé	Faible
Objectivité	Elevée	Faible
Pertinence	Elevé	Faible
Temporalité	Passé	Présent et futur
Sensibilité aux changements de l'environnement	Faible	Elevée
Intégrabilité dans les SI	Plus faciles	Moins faciles

5. L'importance de l'information dans le processus de décision

KOENIG et JOFFRE (1985) soulignent que les organisations collectent fréquemment plus d'informations qu'elles n'en tirent profit. La pertinence de ces informations est souvent contestable, et leur exploitation se fait généralement de manière tardive. Cependant, ce constat n'entraîne pas une réduction ou une redéfinition de la demande d'information. À l'intérieur de l'organisation, les phénomènes liés à l'information sont soumis à trois influences majeures²⁸ :

²⁸ Koenig, G., & Joffre, P. (1985). Stratégie d'entreprise. Paris, Algérie : Economica.

5.1. Les externalités produites par la division du travail

La division du travail favorise l'apparition des coûts et des avantages de l'information en des lieux distincts. Elle empêche en outre la sensibilisation des services producteurs de l'information aux besoins des utilisateurs, ce qui peut conduire à une surcharge d'information pour les utilisateurs.

Exemple

Dans une entreprise manufacturière, la division du travail peut conduire à une situation où les services de production, de logistique et de marketing produisent des informations qui ne sont pas toujours pertinentes pour les besoins des autres services. Par exemple, les services de production peuvent produire des données sur les coûts de production, mais ces données peuvent ne pas être utiles aux services de logistique pour la planification des stocks. De même, les services de marketing peuvent produire des données sur les tendances du marché, mais ces données peuvent ne pas être utiles aux services de production pour l'amélioration des produits.

5.2. Les potentialités organisatrices du bruit

Comme la pertinence de l'information n'est pas toujours susceptible d'être déterminée a priori, les organisations ont besoin de bavardages, de rumeurs, de bruits. Ces informations informelles peuvent permettre de préfigurer imperceptiblement l'ordre à venir.

Exemple

Dans une entreprise, les rumeurs peuvent être un indicateur précoce d'un problème potentiel. Par exemple, si les employés commencent à parler d'une baisse des ventes, cela peut être un signe que l'entreprise est confrontée à des difficultés. Les managers peuvent utiliser ces informations informelles pour prendre des mesures correctives avant que le problème ne s'aggrave.

5.3. Les conflits de pouvoirs

L'essentiel des informations traitées dans l'organisation est déformé par les conflits d'intérêts. Il faut donc être conscient de cette influence pour pouvoir interpréter les informations de manière objective.

Exemple

Dans une entreprise, un vendeur peut être tenté de présenter les informations de manière à favoriser ses propres intérêts. Par exemple, il peut présenter les avantages d'un produit de manière plus favorable que ses inconvénients. Les managers doivent être conscients de ce biais pour pouvoir interpréter les informations de manière objective.

6. Les enjeux de la gestion de l'information

La gestion de l'information, un processus complexe et dynamique, est essentielle pour la performance des organisations.

6.1. Les exigences du système de traitement des informations

Le système de traitement des informations doit détecter et signaler rapidement les écarts par rapport au fonctionnement normal de l'organisation. Il doit également permettre de prendre rapidement des mesures correctives.

Exemple

Une entreprise de production de biens de consommation utilise un système de traitement des informations pour surveiller en temps réel les niveaux de stocks de ses produits. Lorsque le niveau de stocks d'un produit approche du seuil critique, le système déclenche une alerte immédiate. Cette alerte est transmise aux responsables de la production, leur permettant de prendre des mesures correctives pour assurer la disponibilité des produits aux clients.

Les finalités du système de traitement des informations incluent :

- Garantir la disponibilité des produits aux clients. En surveillant les niveaux de stocks en temps réel, le système identifie rapidement les situations critiques, permettant aux responsables de la production d'agir rapidement pour éviter des impacts sur les clients.
- Améliorer l'efficacité de la production. En générant des alertes, le système aide les responsables de la production à anticiper les besoins, évitant ainsi les ruptures de stocks, optimisant les ressources et réduisant les coûts.
- Réduire les risques. En détectant les situations à risque, le système contribue à minimiser les risques de ruptures de stocks, de perte de clients et de préjudices à l'image de l'entreprise.

6.2. La nature non neutre de l'information

L'information utilisée dans le processus de décision est subjective. Elle est influencée par les biais des acteurs qui la collectent, la traitent et la communiquent.

Exemple

Dans une entreprise, les managers ont la responsabilité de prendre des décisions basées sur des informations fiables et complètes. Cependant, ils peuvent présenter des biais dans leur sélection d'informations, entraînant des décisions potentiellement non optimales.

Prenons l'exemple d'un manager envisageant d'investir dans une nouvelle technologie. Il peut être enclin à privilégier les informations confirmant son opinion positive sur la technologie, comme des études prometteuses. En revanche, il pourrait négliger des informations

contradictoires, telles que des études indiquant que la technologie est encore en développement ou que ses coûts sont élevés.

Ce biais peut conduire à des décisions suboptimales, comme un investissement dans une technologie inadaptée aux besoins de l'entreprise ou trop onéreuse. Pour éviter ce biais, les managers doivent prendre conscience de leurs propres préjugés et mettre en place des mesures pour les atténuer. Cela peut impliquer la consultation d'autres personnes ou l'utilisation d'outils d'aide à la décision les obligeant à considérer un large éventail d'informations.

6.3. La valeur de l'information

La valeur de l'information repose sur sa capacité à influencer une décision, une détermination façonnée par la qualité des modèles de traitement de l'information. Ces propos soulignent l'importance cruciale de l'information dans le processus décisionnel, mettant en évidence sa nature précieuse qui nécessite une utilisation efficace et efficiente.

Exemple

MICROSOFT Corporation, fondée en 1975 par BILL GATES et PAUL ALLEN, est une multinationale américaine de technologie, leader mondial avec un chiffre d'affaires de 168,09 milliards de dollars en 2022. Elle utilise l'analyse des données pour prendre des décisions stratégiques dans le développement de produits, la tarification et le marketing. Par exemple, en analysant les tendances d'utilisation, MICROSOFT a créé Teams pour répondre à la demande croissante d'outils de collaboration. De plus, en utilisant des modèles d'analyse des prix et des données sur la concurrence, la société détermine les prix optimaux pour ses produits et services, et grâce à l'analyse des données démographiques et du comportement des utilisateurs, MICROSOFT cible efficacement ses campagnes marketing, augmentant ainsi leur impact. En utilisant des modèles de traitement de l'information tels que l'analyse du Big Data et le machine learning, MICROSOFT exploite efficacement ces informations pour des décisions éclairées et une amélioration continue de ses performances.

6.4. Les variables d'un système de représentation

Pour construire un système de représentation, il est nécessaire de définir des variables d'entrée, des variables d'état et des variables de sortie.

Système de représentation



6.4.1. Les variables d'entrée

Les variables d'entrée sont des informations provenant de l'environnement externe de l'entreprise. Elles permettent à l'entreprise de comprendre son environnement et d'anticiper les évolutions futures. Elles sont essentielles pour la prise de décision stratégique, car elles permettent à l'entreprise de définir ses objectifs et de mettre en place des stratégies pour les atteindre.

6.4.2. Les variables d'état

Les variables d'état sont des indicateurs mesurant le fonctionnement interne de l'entreprise, fournissant une compréhension approfondie de ses performances. Ces éléments sont cruciaux pour orienter la prise de décision opérationnelle.

6.4.3. Les variables de sortie

Les variables de sortie sont des indicateurs mesurant les résultats de l'entreprise, fournissant une évaluation du succès et de l'impact sur son environnement. Elles revêtent une importance cruciale pour l'évaluation des performances et la prise de décision stratégique.

Exemple

Une entreprise laitière cherche à optimiser sa stratégie et améliorer ses performances en utilisant un processus basé sur différentes catégories de variables.

- Variables d'entrée. L'entreprise analyse des données telles que l'économie, les tendances technologiques, les comportements des consommateurs et les actions des concurrents. Cette analyse permet d'anticiper les évolutions futures, constituant une base essentielle pour les décisions stratégiques.
- Variables d'état. À l'intérieur de l'entreprise, des variables comme les ressources financières, humaines, technologiques, les processus de production et les relations avec les clients sont évaluées. Ces variables internes facilitent la compréhension du fonctionnement de l'entreprise et jouent un rôle crucial dans les décisions opérationnelles.
- Variables de sortie. Les résultats de l'entreprise, tels que les ventes, les bénéfices, la satisfaction des clients, la qualité des produits et la réputation, sont des indicateurs cruciaux. Ils permettent d'évaluer le succès de l'entreprise et son impact sur l'environnement, fournissant ainsi une base importante pour l'évaluation des performances et les décisions stratégiques.
- Système de représentation. Pour comprendre les tendances du marché, les besoins des consommateurs et les innovations technologiques, l'entreprise utilise un système de

représentation, tel qu'un tableau de bord intégrant les données de marché, les retours clients et les progrès technologiques. Cela lui permet de prendre des décisions éclairées, d'ajuster sa stratégie de production et de développer des produits répondant aux attentes spécifiques des consommateurs.

7. L'évolution économique et l'importance du système d'information

L'évolution économique a un impact direct sur l'importance du système d'information (SI). En effet, les changements économiques entraînent de nouveaux besoins en information pour les entreprises.

On peut distinguer trois principales étapes dans l'évolution économique

7.1. L'ère industrielle

L'ère industrielle (18^{ème}-20^{ème} siècle) est une période de transformation économique et sociale majeure, qui s'étend du XVIII^e au XX^e siècle. Elle se caractérise par la mécanisation de la production, l'essor des usines et la croissance des villes.

Pendant cette période, les systèmes d'information évoluent pour répondre aux nouvelles exigences des entreprises. Les caractéristiques prédominantes de ces systèmes comprennent :

7.1.1. La prédominance des SI de production

La production est le principal facteur de compétitivité des entreprises pendant l'ère industrielle. Les SI se concentrent donc sur la gestion de la production, notamment à travers les systèmes de gestion de la production (GPAO). Ces systèmes permettent de contrôler les flux de production, d'optimiser les ressources et de réduire les coûts.

7.1.2. Le développement des SI de comptabilité et de gestion financière

La comptabilité et la gestion financière jouent également un rôle important pendant l'ère industrielle. Les SI permettent de collecter, de traiter et de stocker des données financières, telles que les coûts, les ventes et les profits. Ces données sont essentielles pour la prise de décision des managers, notamment en matière d'investissement et de financement.

7.1.3. L'utilisation de technologies de l'information simples

Les technologies de l'information sont encore en développement pendant l'ère industrielle. Les SI utilisent des technologies simples, telles que les cartes perforées et les calculateurs mécaniques.

- **Les contributions au contrôle de gestion**

Les SI jouent un rôle crucial dans le contrôle de gestion pendant l'ère industrielle en facilitant l'accès des managers à des informations plus complètes, précises et rapides. Cette amélioration de l'accès à l'information contribue significativement à la prise de décision en rendant les

décisions plus éclairées et efficaces. Les principales contributions des SI au contrôle de gestion durant cette période comprennent :

- Amélioration de la prise de décision. Les SI fournissent aux managers l'accès aux données nécessaires pour des décisions éclairées, favorisant ainsi la cohérence entre les objectifs stratégiques et les actions opérationnelles.
- Amélioration de l'efficacité opérationnelle. L'automatisation des tâches et la rationalisation des processus, permises par les SI, contribuent à accroître l'efficacité opérationnelle et à réduire les coûts.
- Amélioration de la communication. Les SI facilitent une communication plus efficace entre les managers et avec d'autres parties prenantes de l'entreprise, renforçant ainsi la coordination et la collaboration.

Exemple

Ford, fondé en 1903 par HENRY FORD, est un constructeur automobile américain basé à Dearborn, Michigan. En 2020, l'entreprise a maintenu sa position parmi les principaux constructeurs mondiaux en vendant plus de 2,8 millions de véhicules. Reconnu pour son rôle historique dans l'industrie automobile, Ford est également salué pour son engagement envers l'innovation et sa quête de produits abordables et fiables.

Pendant l'ère industrielle, Ford a été un précurseur dans l'utilisation des systèmes d'information (SI) pour améliorer ses opérations. L'adoption des systèmes de gestion de la production (GPAO) a optimisé les chaînes de production et réduit les coûts de fabrication. De manière novatrice, l'entreprise a également utilisé les SI pour la comptabilité et la gestion financière, renforçant sa capacité à prendre des décisions stratégiques.

Des exemples spécifiques d'utilisation des SI par Ford comprennent un système de gestion des stocks pour éviter les ruptures et réduire les coûts de stockage, un système de contrôle de la qualité améliorant la qualité des produits, et un système de gestion des ressources humaines pour suivre les compétences des employés, planifier les effectifs et gérer les paies. Ces initiatives ont contribué à l'efficacité et à la compétitivité de Ford dans l'industrie automobile.

7.2. L'ère post-industrielle

L'ère post-industrielle (20^{ème}-21^{ème} siècle) est une période de transformation économique et sociale majeure, qui s'étend du XX^e au XXI^e siècle. Elle est caractérisée par la tertiarisation de l'économie, le développement des technologies de l'information et de la communication (TIC) et la mondialisation. Au cours de cette période, les systèmes d'information évoluent pour répondre aux nouveaux besoins des entreprises, avec comme principales caractéristiques :

7.2.1. La diversification des SI

Les SI ne se concentrent plus uniquement sur la production, mais également sur d'autres domaines, tels que le marketing, la gestion des ressources humaines et la gestion de la chaîne d'approvisionnement.

7.2.2. L'intégration des SI

Les SI sont de plus en plus interconnectés, ce qui permet aux entreprises de disposer d'une vision globale de leurs activités.

7.2.3. L'utilisation de technologies de l'information avancées

Les technologies de l'information se développent rapidement pendant l'ère post-industrielle. Les SI utilisent des technologies avancées, telles que les systèmes de gestion de bases de données, les systèmes d'information décisionnels (SID) et les systèmes d'entreprise (ERP).

- **Les contributions au contrôle de gestion**

Pendant l'ère post-industrielle, les systèmes d'information (SI) sont cruciaux dans le contrôle de gestion en offrant aux managers un accès amélioré à des informations complètes, précises et rapides. Cette amélioration favorise des décisions plus éclairées et efficaces, contribuant à aligner les objectifs stratégiques avec les actions opérationnelles. Les principales contributions des SI au contrôle de gestion comprennent l'amélioration de la prise de décision par l'accès aux données nécessaires, l'augmentation de l'efficacité opérationnelle grâce à l'automatisation et la rationalisation des processus, et l'amélioration de la communication entre les managers et d'autres parties prenantes, renforçant la coordination et la collaboration.

Exemple

AMAZON, fondée par JEFF BEZOS en 1994 à Seattle, est une entreprise américaine majeure dans le commerce électronique, le cloud computing, le streaming et la production de contenus. En 2020, elle a réalisé un chiffre d'affaires de 386 milliards de dollars, se classant comme la deuxième entreprise la plus rentable au monde après APPLE.

Acteur clé du cloud computing avec Amazon Web Services (AWS), AMAZON a été innovant dans l'utilisation des systèmes d'information (SI) pendant l'ère post-industrielle. Pionnière dans les systèmes de gestion de la chaîne d'approvisionnement (SCM), l'entreprise a optimisé ses opérations logistiques. Elle a également mis en place un système d'information décisionnel (SID) sophistiqué, crucial pour la gestion en temps réel de ses performances, notamment en marketing et merchandising.

AMAZON a utilisé les SI de manière stratégique, illustrée par des exemples tels que le système de gestion des commandes, le système de recommandation de produits et le système de

personnalisation des produits. Ces innovations ont contribué à sa croissance et à sa réussite en tant que l'un des principaux détaillants en ligne au monde.

7.3. L'ère de l'économie numérique

L'ère de l'économie numérique (21^{ème} siècle) représente une transformation majeure sur le plan économique et social, débutant au XXI^e siècle et se poursuivant jusqu'à aujourd'hui. Elle se caractérise par la numérisation de l'économie, entraînant une révolution des modèles d'affaires. Durant cette période, les SI évoluent pour répondre aux nouveaux besoins des entreprises. Les principales caractéristiques de ces SI comprennent :

- Numérisation des processus. Les SI permettent de numériser les processus internes et externes de l'entreprise, améliorant ainsi l'efficacité et la productivité.
- Intégration des données. Les SI facilitent l'intégration des données provenant de diverses sources, offrant ainsi une vision globale de l'entreprise.
- L'utilisation de technologies de l'information avancées. Les SI utilisent des technologies avancées, telles que le big data, l'intelligence artificielle et l'analytique.

• Les contributions au contrôle de gestion

Les S jouent un rôle crucial dans le contrôle de gestion pendant l'ère de l'économie numérique, offrant aux managers un accès à des informations complètes, précises et rapides. Leurs principales contributions incluent l'amélioration de la prise de décision, de l'efficacité opérationnelle, et de la communication entre les parties prenantes de l'entreprise.

Exemple

TESLA est un constructeur automobile américain spécialisé dans les voitures électriques et les produits énergétiques. Fondée en 2003 par MARTIN EBERHARD et MARC TARPENNING, ELON MUSK a rejoint l'entreprise en 2004. Basée à Austin, au Texas, TESLA a vendu plus de 500 000 voitures en 2020, devenant ainsi le deuxième fabricant mondial de voitures électriques. Outre les véhicules électriques, TESLA est également actif dans le secteur de l'énergie en proposant des panneaux solaires, des batteries domestiques et des services de recharge pour voitures électriques. L'entreprise a joué un rôle précurseur dans l'adoption des technologies de l'intelligence artificielle (IA) et du big data pour améliorer ses produits et services.

TESLA utilise l'IA pour développer des voitures autonomes et optimiser les performances de ses véhicules électriques. Le big data est exploité pour collecter des données sur les habitudes de conduite des clients, permettant ainsi des recommandations personnalisées. Certains exemples spécifiques d'utilisation des systèmes d'information (SI) par Tesla incluent un

système de conduite autonome, un système de gestion de batterie basé sur le big data, et un système de recommandation de produits.

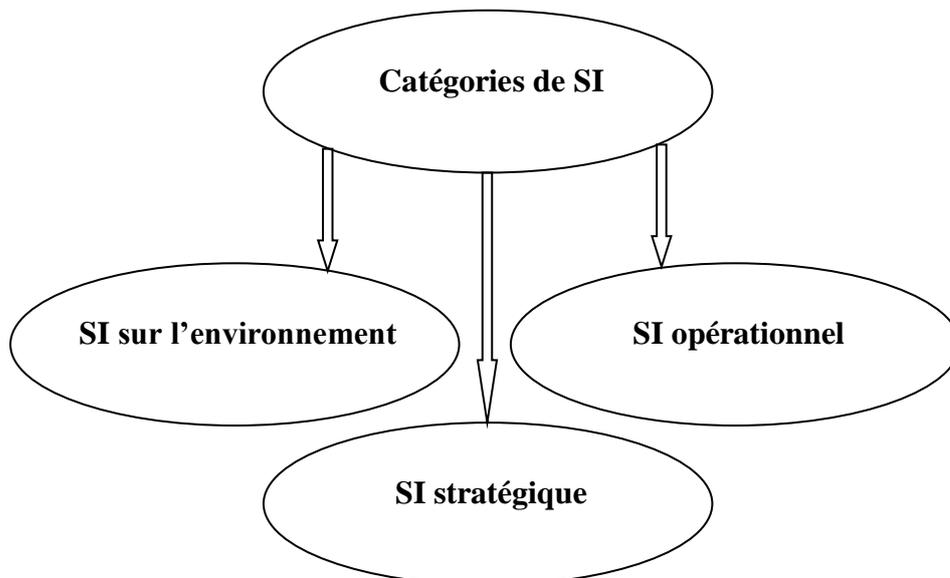
L'entreprise a réussi à devenir l'un des principaux fabricants mondiaux de voitures électriques grâce à ses innovations technologiques et à l'efficacité de ses SI. Ces exemples illustrent comment Tesla a prospéré en utilisant les SI de manière innovante pendant l'ère de l'économie numérique.

Tableau. Caractéristiques des (SI) selon les évolutions économiques

Dimension	Ère industrielle	Ère post-industrielle	Ère de l'économie numérique
Données traitées	Quantitatives	Quantitatives et qualitatives	Temps réel
Niveau de décision	Opérationnelle	A tous les niveaux de l'entreprise	Automatisée
Technologies utilisées	Simple	Avancées	De pointe

8. Les catégories de systèmes d'information

L'exploration du processus décisionnel met en lumière le rôle central des SI dans cette dynamique. Ces systèmes peuvent être classifiés en trois catégories distinctes.



8.1. Systèmes d'information sur l'environnement

Les systèmes d'information environnementaux (SIE) regroupent et analysent des données sur l'environnement externe des entreprises, incluant les facteurs économiques, politiques et sociaux. Ces informations sont cruciales pour les décisions stratégiques, offrant aux entreprises la possibilité d'anticiper les tendances et de s'ajuster aux changements. Les SIE se montrent être des outils précieux pour les entreprises cherchant à comprendre et à s'adapter à leur environnement externe.

Exemple

Une entreprise de produits de consommation utilisant un SIE pourrait observer une tendance démographique montrant une croissance significative de la population âgée. Grâce aux données du SIE, l'entreprise pourrait alors développer de nouveaux produits spécialement conçus pour répondre aux besoins spécifiques des personnes âgées, tels que des emballages faciles à ouvrir ou des formulations adaptées. Cette approche permettrait à l'entreprise de saisir une opportunité de marché émergente, d'améliorer sa performance et d'élargir sa clientèle. De plus, en utilisant les données comportementales des consommateurs du SIE, l'entreprise pourrait affiner sa stratégie de marketing pour cibler plus efficacement ce segment spécifique, renforçant ainsi la relation client.

8.2. Systèmes d'information opérationnelle

Les systèmes d'information opérationnel (SIO) collectent, stockent et analysent des données sur les activités quotidiennes d'une entreprise, permettant la surveillance des performances et l'identification des domaines nécessitant des améliorations. Ces outils sont essentiels pour les entreprises de toutes tailles et secteurs, fournissant aux gestionnaires des informations cruciales sur le fonctionnement de l'entreprise et facilitant la prise de décisions efficaces.

Exemple

L'utilisation d'un SIO par une entreprise de fabrication peut avoir des répercussions positives sur son activité, notamment :

- Une meilleure gestion des opérations, avec un suivi en temps réel des performances et une résolution rapide des problèmes.
- Une amélioration de l'efficacité grâce à l'automatisation de certaines tâches, libérant du temps pour des activités plus complexes.
- Une réduction des coûts en identifiant les domaines propices à des économies.

Dans le cas spécifique de l'entreprise de fabrication, l'utilisation d'un SIO peut entraîner des répercussions supplémentaires, telles que :

- Une meilleure gestion de la chaîne d'approvisionnement, assurant la disponibilité des produits au moment nécessaire.
- Une planification de production plus efficace en anticipant la demande et évitant les ruptures de stock et les surstocks.
- Une amélioration de la qualité des produits en utilisant les données du SIO pour identifier les opportunités d'amélioration dans les processus de production.

8.3. Systèmes d'information stratégique

Les systèmes d'information stratégique (SIS) collectent et analysent des données sur la performance globale d'une entreprise, incluant les indicateurs clés de performance. Ces informations sont cruciales pour la prise de décisions stratégiques, permettant aux entreprises de suivre leurs progrès par rapport à leurs objectifs et de prendre des décisions éclairées pour l'avenir. Les SIS fournissent des informations vitales aux entreprises sur leur état actuel et sur l'environnement dans lequel elles opèrent.

Exemple

L'utilisation d'un SIS par une entreprise de fabrication peut avoir des répercussions positives sur son activité, notamment :

- Une meilleure compréhension de la performance globale en suivant les ventes, la part de marché, la rentabilité et la satisfaction des clients pour identifier les points forts et les zones d'amélioration.
- Une prise de décision plus rationnelle en utilisant les informations du SIS pour des décisions éclairées en stratégie, marketing et production.
- Une amélioration de la performance en identifiant les domaines nécessitant des améliorations.

Dans le cas spécifique de l'entreprise de fabrication, l'utilisation d'un SIS peut entraîner des répercussions supplémentaires, telles que :

- Le développement de nouveaux produits et services en utilisant les données sur les ventes et la satisfaction des clients pour répondre aux besoins du marché.
- L'expansion sur de nouveaux marchés en exploitant les données sur la part de marché et la satisfaction des clients pour identifier des opportunités de croissance.
- L'amélioration de la satisfaction des clients en utilisant les données pour identifier les domaines à améliorer dans l'expérience client.

Tableau. Comparaison des catégories du système d'information

Dimensions	SIE	SIO	SIS
Cible	Environnement externe	Opérations internes	Performance globale
Type de données	Economiques, politiques et sociales	Fonctionnelles	Indicateurs de performance clés
Utilisateurs	Dirigeants	Managers opérationnels	Dirigeants
Prise de décisions	Stratégiques	Opérationnelles	Stratégiques
Fréquence de mise à jour	Variable	Fixe	Variable
Niveau de détail	Faible	Elevé	Faible
Format des données	Mon structuré	Structuré	Mon structuré

8.4.La clé de la réussite des entreprises modernes

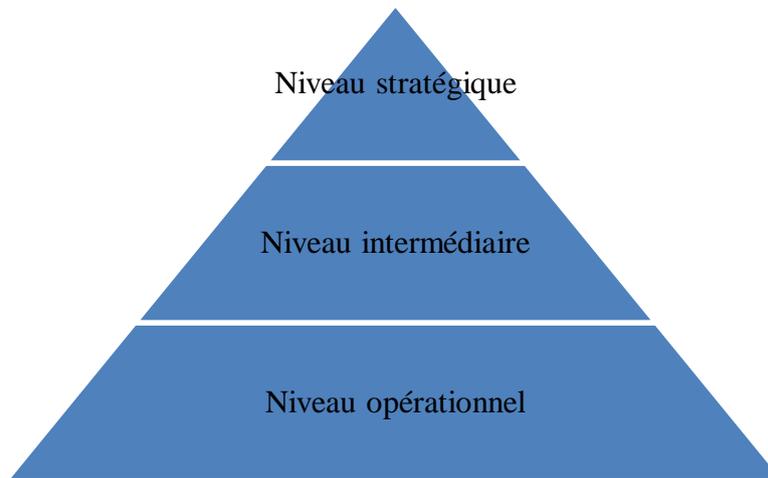
Les SI sont cruciaux pour les entreprises contemporaines, facilitant la collecte, l'analyse et le partage d'informations pour des décisions plus éclairées. Le choix du type de SI le mieux adapté dépend des besoins spécifiques de l'entreprise, tenant compte de facteurs tels que :

- La nature des décisions à prendre
- Les données nécessaires à ces décisions
- La fréquence de mise à jour des données requise
- Le niveau de détail nécessaire pour ces données
- Le format des données requis

Les entreprises optant pour le SI adapté à leurs besoins sont plus enclines à prendre des décisions éclairées et à connaître le succès.

8.5.Le contrôle de gestion et les niveaux de système d'information

Le contrôle de gestion, fonction essentielle de gestion, vise à soutenir les entreprises dans la réalisation de leurs objectifs en offrant aux gestionnaires des informations et des analyses pertinentes. Les systèmes d'information, jouant un rôle crucial dans le contrôle de gestion, mettent à disposition des gestionnaires les données nécessaires pour des prises de décisions optimales. Les niveaux de gestion peuvent être regroupés en trois catégories principales :



8.5.1. Le niveau opérationnel

Au niveau opérationnel, le contrôle de gestion joue un rôle crucial en fournissant des données de performance pour orienter les choix liés à la production, aux ventes et aux stocks. Il englobe la collecte et l'analyse de données sur les ventes, les coûts de production et les niveaux de stocks afin d'identifier des tendances, des écarts et des opportunités d'amélioration. Les rapports générés présentent ces données de manière claire aux gestionnaires opérationnels, offrant un soutien décisionnel à travers des conseils, analyses, simulations de scénarios et recommandations. Ainsi, le contrôle de gestion est un atout inestimable pour aider les gestionnaires opérationnels à atteindre leurs objectifs de performance en optimisant la production, en gérant efficacement les stocks et en répondant à la demande des clients. En résumé, il fournit les informations nécessaires à des décisions éclairées et à l'atteinte des objectifs de performance.

Exemple

un gestionnaire de production peut utiliser un système d'information transactionnel (SIT) pour collecter des données sur les temps de cycle de production, les taux de rebut et les niveaux de stocks, permettant des décisions sur la planification, l'allocation des ressources et la gestion de la qualité.

Les répercussions sont multiples, ayant un impact significatif sur la performance. En planification de la production, les données du SIT permettent des plans plus précis, répondant aux besoins clients et minimisant les coûts. Elles identifient également les goulots d'étranglement, avec des actions correctives. La prévision des besoins en ressources assure une disponibilité adéquate.

Pour l'allocation des ressources, le SIT optimise leur utilisation en identifiant celles inutilisées, les réaffectant à des tâches plus productives. L'évaluation de l'efficacité guide des améliorations, facilitant la planification des investissements rentables.

En gestion de la qualité, le SIT identifie les causes des défauts, met en place des actions correctives, améliore la traçabilité des produits et mesure la satisfaction client, permettant l'identification des domaines d'amélioration.

8.4.2. Le niveau intermédiaire

Au niveau intermédiaire, le contrôle de gestion coordonne les activités départementales en fournissant des informations cruciales pour les décisions budgétaires, d'investissement et stratégiques. Il assiste les gestionnaires dans l'élaboration des budgets départementaux, facilitant la planification des dépenses et recettes. L'évaluation des performances se fait par la collecte et l'analyse de données, identifiant les tendances, écarts par rapport aux objectifs, et opportunités d'amélioration. En soutenant les décisions, le contrôle de gestion conseille les gestionnaires intermédiaires via des analyses de données, simulations de scénarios, et recommandations de mesures correctives. Contribuant à la réalisation des objectifs de performance, il aide à assurer l'efficacité des opérations, gérer les risques potentiels, et élaborer des stratégies pour l'entreprise.

Exemple

Un directeur financier utilise un système d'information de gestion (SIG) pour suivre les performances financières de l'entreprise, telles que les ventes, les coûts et les bénéfices, afin de prendre des décisions sur les budgets, les investissements et les dividendes.

Les répercussions sont multiples et impactent significativement la performance financière de l'entreprise. En planification financière, les données du SIG permettent d'élaborer des budgets plus précis, d'identifier les opportunités d'investissement et de gérer les risques financiers. Pour la prise de décision, le directeur financier évalue les performances de l'entreprise, compare celles de ses concurrents, et prend des décisions d'investissement, de financement et de dividendes. En communication, les données du SIG facilitent le reporting aux actionnaires, fournissent des informations aux investisseurs potentiels, et soutiennent la négociation de contrats avec des partenaires commerciaux.

8.4.3. Le niveau stratégique

Au niveau stratégique, la définition des objectifs à long terme revêt une importance cruciale, permettant à la direction d'ajuster les choix relatifs aux missions, aux métiers, aux domaines d'activité et aux facteurs clés de succès de l'entreprise. Cette approche dépasse la simple

observation de l'environnement externe en englobant également une analyse approfondie de l'organisation interne.

Les responsabilités principales du contrôle de gestion incluent l'analyse de l'environnement, le développement de stratégies et la mesure de la performance. Pendant cette analyse environnementale, le contrôle de gestion collecte des données sur les facteurs économiques, politiques, sociaux et technologiques pour identifier les opportunités et les menaces. Cela se concrétise par la détermination des marchés cibles et l'élaboration de plans d'action.

Exemple

Un directeur général utilise un système d'information décisionnel (SID) pour analyser les données sur les tendances du marché, la concurrence et les technologies émergentes, afin de prendre des décisions sur la stratégie de l'entreprise, la croissance des produits et les investissements dans la recherche et le développement.

Les répercussions sont multiples, impactant significativement la performance de l'entreprise. En stratégie, l'analyse des données par un SID permet d'élaborer une stratégie plus adaptée, d'identifier les domaines d'innovation et de croissance, et de développer des plans d'action pour atteindre les objectifs stratégiques. Pour la croissance des produits, l'analyse des données par un SID permet de comprendre les besoins des clients, facilitant le développement de nouveaux produits, l'amélioration des existants et la mise en place de plans marketing. En matière d'investissements, le SID aide à prendre des décisions rentables dans la recherche et le développement, les acquisitions ou autres initiatives stratégiques, optimise l'allocation des ressources, et gère les risques liés aux investissements.

Tableau. Comparaison des niveaux des systèmes d'information

Caractéristique	Stratégique	Intermédiaire	Opérationnel
Source de l'information	Estimations, projections	Données réelles	Données réelles
Orientation de l'information	Future	Présente et future	Présente
Type d'information	Multidimensionnelle	Principalement financière	Principalement opérationnelle
Focalisation de l'information	Sur les opportunités et les menaces	Sur les objectifs et les résultats	Sur les tâches et les processus
Utilisation de l'information	Pour définir les objectifs et les stratégies	Pour contrôler les performances	Pour assurer la conformité et l'efficacité
Responsabilités	Définition des objectifs à long terme	Coordination des activités	Gestion des activités quotidiennes
Informations nécessaires	Environnement de l'entreprise	Performances de l'entreprise	Activités quotidiennes
Rôle des SI	Pour la prise des décisions stratégiques	Pour analyser les performances	Pour la prise des décisions

- Conclusion

L'information nécessaire pour le contrôle de gestion possède des caractéristiques spécifiques. Elle se concentre sur les programmes et les centres de responsabilités, exigeant rapidité et fiabilité. La rapidité de l'information revêt une importance particulière, facilitant ainsi aux managers la prise de décisions informées en temps opportun. Cela justifie l'intérêt de mettre en place des progiciels de gestion intégrés, permettant la collecte et le traitement centralisés et automatisés de l'information.

II. Le système de décision dans l'entreprise

La prise de décision représente une activité essentielle pour toute entreprise, orientant la définition des objectifs, l'implémentation des stratégies, et la gestion efficace des ressources. La problématique centrale de la décision en entreprise consiste à élaborer des solutions à la fois optimales et réalisables, étant donné le contexte d'incertitude et de contraintes. De plus, ces décisions doivent être prises dans des délais limités. Divers auteurs renommés dans ce domaine ont avancé différentes approches pour résoudre cette problématique.

1. Les approches de la prise de décision

La prise de décision est une activité qui a fait l'objet de nombreuses recherches, tant en sciences de gestion qu'en psychologie.

1.1. L'approche classique

L'approche traditionnelle de la prise de décision s'appuie sur le modèle de rationalité limitée. Selon ce modèle, les décideurs sont restreints dans leurs capacités cognitives, et par conséquent, dans leur aptitude à prendre des décisions parfaitement optimales. Pour pallier ces limitations, l'approche classique propose des techniques visant à atténuer les biais cognitifs des décideurs. Parmi ces techniques, on trouve la prise de décision à plusieurs étapes, l'analyse de sensibilité, et la simulation.

Exemple

Une entreprise de production de biens de consommation envisage le lancement d'un nouveau produit innovant mais risqué. Suivant une approche classique de la prise de décision en plusieurs étapes, la direction de l'entreprise définit le problème, identifie les alternatives (lancer ou ne pas lancer le produit), évalue chaque alternative en considérant les avantages et les inconvénients, puis choisit l'alternative la plus favorable en analysant le rapport avantages/risques.

Pour éviter les biais cognitifs, l'entreprise applique des techniques de décision à plusieurs étapes. L'analyse de sensibilité évalue l'impact de changements dans les facteurs pertinents tels que la demande du marché, les coûts de production et la concurrence. La simulation teste différentes alternatives, simulant la demande du marché pour le nouveau produit et évaluant les conséquences sur les ventes et les profits.

En résultat, l'entreprise décide de lancer le nouveau produit. L'analyse de sensibilité confirme la rentabilité même dans des scénarios défavorables, tandis que la simulation démontre un potentiel élevé de ventes et de profits, renforçant la décision de l'entreprise.

1.2. L'approche cognitive

L'approche cognitive de la prise de décision postule que les décideurs ne sont pas des êtres rationnels, mais plutôt influencés par leurs émotions, leurs croyances et leurs expériences. Cette approche propose des techniques visant à comprendre les processus de décision individuels, telles que l'analyse du raisonnement des décideurs et l'étude des biais cognitifs.

Exemple

Dans cette situation délicate, un cadre supérieur doit prendre une décision difficile quant au licenciement de plusieurs employés. Cette décision, aux conséquences potentiellement négatives pour les personnes concernées, nécessite une analyse approfondie prenant en compte divers facteurs, tels que les performances des employés, leurs compétences, et leurs besoins personnels.

Pour guider ce processus décisionnel, le cadre supérieur adopte une approche cognitive qui intègre les émotions, les croyances, et les expériences personnelles. Cette démarche vise à mieux comprendre le raisonnement derrière chaque alternative envisagée. Dans ce contexte, le recours à des techniques cognitives telles que l'analyse du raisonnement et l'étude des biais cognitifs s'avère essentiel.

En fin de compte, la décision est prise en faveur du licenciement des employés moins performants, après avoir pris en considération leurs compétences, leurs performances passées, et leurs besoins individuels. De manière cruciale, le cadre supérieur demeure conscient de ses propres émotions, cherchant à minimiser l'influence de biais personnels dans le processus décisionnel.

1.3. L'approche comportementale

L'approche comportementale de la prise de décision marie les perspectives classique et cognitive, en reconnaissant que les décideurs sont à la fois limités dans leurs capacités et influencés par leurs émotions et leurs croyances. Cette approche propose des techniques visant à parvenir à des décisions efficaces et acceptables pour les décideurs. Ces techniques englobent, par exemple, la négociation, la médiation, et la participation active des décideurs au processus décisionnel.

Exemple

Dans le contexte d'une équipe aux opinions divergentes sur le lancement d'un nouveau produit, la démarche adoptée est celle d'une approche comportementale, combinant les aspects classiques et cognitifs.

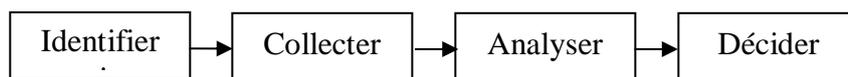
L'équipe applique diverses techniques comportementales pour parvenir à une décision à la fois efficace et acceptable pour tous. La négociation est employée pour trouver un compromis entre les différentes opinions, tandis que la médiation facilite la recherche d'un accord mutuel. La participation active des décideurs assure l'implication de tous les membres dans le processus de prise de décision.

En résultat, la décision est prise en faveur du lancement du nouveau produit, mais avec des ajustements répondant aux préoccupations des membres opposés à cette initiative. Cette approche permet de concilier les points de vue divergents au sein de l'équipe, assurant ainsi une décision consensuelle et bénéfique pour tous.

2. Les différentes phases de la prise de décision

Le processus de décision est une succession d'étapes qui permet de prendre une décision rationnelle. Ces étapes sont généralement les suivantes (Figure) :

Figure. Les phases de la prise de décision



2.1.L'identification

La première étape du processus de résolution de problème consiste à identifier le problème ou l'opportunité à traiter. Cette étape est cruciale, car elle détermine la suite du processus. Pour identifier le problème ou l'opportunité, il est important de comprendre le contexte dans lequel il se produit. Cela implique de se poser des questions telles que :

- Quel est le contexte dans lequel le problème ou l'opportunité se produit ?
- Quelles sont les forces et les faiblesses de l'organisation ?
- Quelles sont les opportunités et les menaces de l'environnement ?

Une fois le contexte compris, l'étape suivante consiste à identifier le problème ou l'opportunité en collectant des informations variées, notamment les données internes de l'organisation (rapports, bases de données), les données externes (études de marché, enquêtes), et les observations directes (conversations avec clients, employés).

2.2.La collecte d'informations

La deuxième étape du processus de résolution de problème consiste à collecter les informations nécessaires à la prise de décision. Cette étape est cruciale, car elle permet de comprendre le problème ou l'opportunité à traiter. Les informations peuvent provenir de différentes sources,

telles que les données internes de l'organisation (rapports, bases de données, etc.), les données externes (études de marché, enquêtes, etc.), et les observations directes (conversations avec les clients, les employés, etc.). La collecte des informations doit être effectuée de manière systématique et rigoureuse, en définissant les informations nécessaires, en déterminant les sources pertinentes, et en collectant les informations de manière fiable.

2.3.L'analyse des informations

La troisième étape du processus de résolution de problème consiste à analyser les informations collectées. Cette étape est cruciale, car elle permet de comprendre le problème ou l'opportunité à traiter, et d'identifier les différentes options possibles pour le résoudre ou la saisir. L'analyse des informations peut être réalisée de différentes manières, telles que la collecte de données quantitatives (chiffres, statistiques) avec l'utilisation de techniques statistiques, et la collecte de données qualitatives (opinions, perceptions) avec l'utilisation de méthodes qualitatives. L'analyse doit être effectuée de manière objective et impartiale, en évitant l'influence des opinions ou des préjugés. Une fois les informations analysées, il est possible de passer à l'étape suivante du processus de résolution de problème.

2.4.La décision

La quatrième étape du processus de résolution de problème consiste à prendre la décision. Cette étape est cruciale, car elle détermine la solution qui sera mise en œuvre. La décision doit être prise en tenant compte de plusieurs facteurs, tels que les informations collectées lors des étapes précédentes, les objectifs de l'organisation, et les contraintes telles que les ressources disponibles, les délais, etc. La décision doit être réfléchie et responsable, en évaluant les avantages et les inconvénients de chaque option possible, afin de choisir la solution la plus appropriée.

Exemple

Une entreprise de production de biens de consommation envisage de localiser une nouvelle usine pour la fabrication d'un produit innovant. Le processus de décision comprend les étapes suivantes :

1. Identification du problème/Opportunité
 - Trouver le meilleur emplacement pour la nouvelle usine.
2. Collecte d'informations
 - Collecter des données internes (production, finances) et externes (études de marché, données démographiques) pour prendre une décision éclairée.
3. Analyse des informations

- Analyser les données collectées pour identifier différentes options d'emplacement, telles que dans une ville, une zone rurale ou un pays voisin.
4. Décision
- Choisir l'option la plus appropriée en tenant compte des informations, des objectifs de l'entreprise et des contraintes.
 - Dans ce cas, la décision est de localiser l'usine dans une ville, motivée par la main-d'œuvre qualifiée, l'accès aux marchés de consommation et les infrastructures disponibles.

La démarche permet à l'entreprise de prendre une décision stratégique basée sur une analyse approfondie des facteurs pertinents pour assurer le succès de la nouvelle usine.

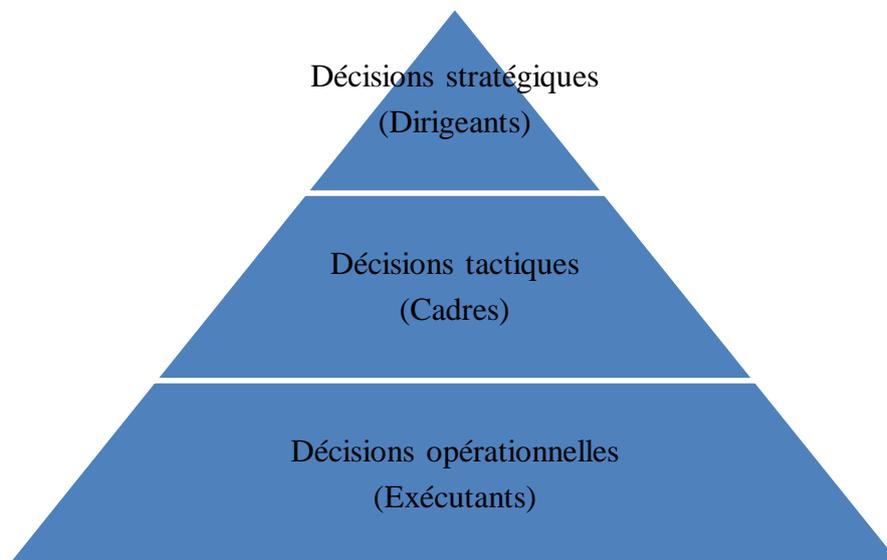
3. Les différents types de décisions

Les décisions peuvent être classées en fonction de leur nature, de leur portée et de leur fréquence.

3.1. Les décisions en fonction de leur nature

L'approche classique du contrôle de gestion distingue trois niveaux de décision :

- Le niveau stratégique
- Le niveau tactique
- Le niveau opérationnel



La classification des décisions d'H. IGOR ANSOFF permet de clarifier les rôles et responsabilités de chaque niveau hiérarchique de décision. Elle garantit ainsi la cohérence et l'efficacité de l'ensemble de l'entreprise.

La circulation d'informations entre les niveaux hiérarchiques est essentielle dans le contrôle de gestion. Elle permet d'aligner les décisions stratégiques des dirigeants avec les plans opérationnels des cadres intermédiaires.

3.1.1. Les décisions stratégiques

Les décisions stratégiques revêtent une importance capitale en définissant l'orientation à long terme d'une entreprise, en fixant les axes de développement envisagés au cours des prochaines années. Elles englobent notamment :

- Objectifs à long terme de l'entreprise. Quels sont les objectifs de croissance, de rentabilité, de satisfaction des clients ou de responsabilité sociale que l'entreprise souhaite atteindre ?
- Stratégie de l'entreprise. Comment l'entreprise va-t-elle atteindre ses objectifs ? Par exemple, va-t-elle se concentrer sur son cœur de métier ou se diversifier ? Va-t-elle se développer sur de nouveaux marchés ou se concentrer sur ses marchés actuels ?
- Ressources à mobiliser à long terme. Quelles ressources financières, humaines et matérielles l'entreprise va-t-elle devoir mobiliser pour atteindre ses objectifs ? Les décisions stratégiques sont généralement prises par les dirigeants de l'entreprise, le conseil d'administration et la direction générale. Elles conditionnent le devenir de l'entreprise et doivent donc être prises avec soin.

3.1.2. Les décisions tactiques

Les décisions tactiques déterminent les moyens d'atteindre les objectifs stratégiques et sont prises par les cadres intermédiaires, généralement les directeurs de département ou de division. Elles concernent notamment :

- Lancement de nouveaux produits ou services. Comment lancer le nouveau produit ou service ? Quels sont les objectifs de vente ? Quels sont les moyens de communication à utiliser ?
- Modification des prix. Quel est le prix optimal pour le produit ou le service ? Comment adapter les prix en fonction de la concurrence ?
- Gestion des ressources humaines. Comment recruter de nouveaux talents ? Comment former les collaborateurs ? Comment motiver les équipes ? Ces décisions sont importantes car elles permettent à l'entreprise de réagir aux changements du marché et de se positionner favorablement par rapport à ses concurrents.

3.1.3. Les décisions opérationnelles

Les décisions opérationnelles concernent le déroulement des opérations courantes de l'entreprise. Elles visent à accomplir les tâches quotidiennes de manière efficace et efficiente, optimisant les ressources utilisées. L'horizon de temps sur lequel elles portent est le très court terme, généralement inférieur à un an. Par exemple, une décision opérationnelle peut concerner la planification de la production, la gestion des stocks ou le service client.

Exemple

Le processus de prise de décision dans le contexte du lancement d'un nouveau produit par une entreprise de production de biens de consommation implique trois niveaux de décisions : stratégiques, tactiques et opérationnelles.

1. Décisions stratégiques

- La direction générale décide de lancer le nouveau produit en tenant compte de la demande du marché, des coûts de production compétitifs, et de la faible concurrence dans le segment ciblé.
- Ces décisions stratégiques sont basées sur la vision, les objectifs et la stratégie de croissance de l'entreprise, ainsi que sur sa capacité à prendre des risques.

2. Décisions tactiques

- Les cadres intermédiaires prennent des décisions pour mettre en œuvre le lancement du produit.
- Les décisions tactiques portent sur le prix du produit (fixé à 100 DA), les canaux de distribution (grands magasins et magasins spécialisés), et la stratégie marketing (axée sur les médias sociaux et le marketing d'influence).

3. Décisions opérationnelles

- Les exécutants prennent des décisions liées à la gestion quotidienne du lancement du produit.
- Ces décisions opérationnelles comprennent le lancement de la production en Allemagne, le stockage dans les entrepôts en Allemagne et Espagne, et la gestion des ventes par les équipes dédiées dans les différents pays.

En résumé, le processus décisionnel pour le lancement d'un nouveau produit implique une interconnexion entre les décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles. Les stratégies définissent les objectifs à long terme, les tactiques déterminent les moyens pour les atteindre, et les opérationnelles traduisent ces moyens en actions concrètes.

3.2. Les décisions en fonction de leur portée

Les décisions, en fonction de leur portée, peuvent être individuelles ou collectives.

- Les décisions individuelles. Les décisions individuelles sont prises par une seule personne. Elles sont généralement simples, rapides et peu coûteuses. Par exemple, un employé peut décider d'acheter un nouveau stylo pour son bureau.
- Les décisions collectives. Les décisions collectives sont prises par un groupe de personnes. Elles sont généralement plus complexes, plus longues et plus coûteuses. Par exemple, un comité d'entreprise peut décider de lancer une nouvelle campagne de marketing.

Exemple

Imaginons une entreprise qui souhaite lancer un nouveau produit. La décision de lancer le produit ou non est une décision stratégique qui doit être prise par la direction de l'entreprise. Cette décision est collective, car elle nécessite l'avis de plusieurs personnes, notamment les responsables marketing, financiers et commerciaux.

Les décisions individuelles présentent plusieurs avantages :

- Elles sont généralement plus rapides et plus faciles à prendre.
- Elles permettent de responsabiliser les individus.
- Elles peuvent être plus innovantes, car elles ne sont pas soumises à la pression du groupe.

Comme elles présentent également quelques limites :

- Elles peuvent être moins objectives, car elles sont influencées par les opinions et les biais personnels de la personne qui prend la décision.
- Elles peuvent être moins efficaces, car elles ne prennent pas en compte les différentes perspectives du groupe.

Ainsi, les décisions collectives offrent plusieurs avantages, notamment :

- Elles sont généralement plus objectives, car elles prennent en compte les différentes perspectives du groupe.
- Elles sont plus efficaces, car elles permettent de mettre en œuvre les meilleures idées.
- Elles sont plus acceptées par le groupe, car elles sont prises en commun.

Toutefois, elles présentent également quelques limites :

- Elles sont généralement plus longues et plus coûteuses à prendre.
- Elles peuvent être moins innovantes, car elles peuvent être influencées par le consensus.

Les décisions individuelles et collectives présentent chacune leurs avantages et leurs inconvénients. Le choix du type de décision à prendre dépend de la situation spécifique.

3.3. Les décisions en fonction de leur fréquence

Les décisions en fonction de leur fréquence peuvent être récurrentes ou non récurrentes. Les décisions récurrentes sont prises régulièrement. Les décisions non récurrentes sont prises occasionnellement.

- Décisions récurrentes. Les entreprises doivent prendre des décisions régulièrement, dans des domaines clés tels que :
 - ✓ La gestion des ressources humaines : les entreprises doivent régulièrement prendre des décisions concernant la gestion de leur personnel, telles que l'embauche, la formation, la promotion, la rémunération, etc.
 - ✓ La production : les entreprises doivent régulièrement prendre des décisions concernant la production de leurs produits ou services, telles que la planification de la production, la gestion des stocks, etc.
 - ✓ La vente : les entreprises doivent régulièrement prendre des décisions concernant la vente de leurs produits ou services, telles que la définition des prix, la promotion des produits, etc.
- Décisions non récurrentes. Les décisions non récurrentes sont des décisions qui ne sont prises qu'une seule fois ou qui se produisent à des intervalles irréguliers. Elles peuvent être importantes ou mineures, et elles peuvent avoir un impact significatif sur l'entreprise, tels que :
 - ✓ L'investissement : les entreprises doivent occasionnellement prendre des décisions concernant les investissements, tels que l'achat d'équipements, la construction d'usines, etc.
 - ✓ L'acquisition : les entreprises peuvent occasionnellement décider d'acquérir d'autres entreprises.
 - ✓ La diversification : les entreprises peuvent occasionnellement décider de se diversifier dans de nouveaux domaines d'activité.

Exemple : décision récurrente de gestion des ressources humaines

Une entreprise de production de biens de consommation doit régulièrement prendre des décisions concernant l'embauche de nouveaux employés. La décision d'embauche est récurrente car elle doit être prise régulièrement pour remplacer les employés qui quittent l'entreprise et pour répondre à la croissance de l'entreprise.

Exemple : décision non récurrente d'investissement

La même entreprise de production de biens de consommation peut décider d'investir dans une nouvelle usine. Cette décision est non récurrente car elle n'est pas nécessaire tous les ans. Elle est prise occasionnellement, en fonction des besoins de l'entreprise.

4. Le système de décision dans l'entreprise

Le système de décision est l'ensemble des processus, des outils et des ressources qui sont utilisés pour prendre des décisions dans l'entreprise. Il est composé de quatre éléments principaux :

4.1. Les décideurs

Les décideurs sont les personnes qui prennent les décisions qui affectent l'entreprise. Ils doivent être en mesure de collecter, d'analyser et de traiter des informations, et de faire preuve de jugement et de discernement.

4.2. Les informations dans la prise de décision

Les informations sont essentielles pour prendre des décisions éclairées. Elles permettent aux décideurs de comprendre la situation, d'identifier les alternatives et de choisir la meilleure option.

4.3. Les processus de décision

Les processus de décision sont les étapes que les décideurs suivent pour prendre des décisions. Ils peuvent être simples ou complexes, selon la nature de la décision à prendre.

Un processus de décision typique comprend les étapes suivantes :

3. L'identification du problème ou de l'opportunité : la première étape consiste à identifier le problème ou l'opportunité à traiter.
4. La collecte d'informations : la deuxième étape consiste à collecter les informations nécessaires à la prise de décision.
5. L'analyse des informations : la troisième étape consiste à analyser les informations collectées pour identifier les différentes options possibles.
6. L'évaluation des options : la quatrième étape consiste à évaluer les différentes options possibles en fonction de critères prédéfinis.
7. La prise de décision : la cinquième et dernière étape consiste à prendre une décision en choisissant l'option la plus appropriée.

4.4. Le choix du processus de décision

Le choix du processus de décision le plus approprié dépend de plusieurs facteurs, notamment :

- La nature de la décision à prendre. Les décisions simples peuvent être prises en suivant un processus de décision simple, tandis que les décisions complexes nécessitent un processus de décision plus complexe.
- L'importance de la décision. Les décisions importantes doivent être prises en suivant un processus de décision rigoureux, tandis que les décisions moins importantes peuvent être prises en suivant un processus de décision plus rapide.
- Les ressources disponibles. Le processus de décision doit être adapté aux ressources disponibles, notamment en termes de temps, d'argent et de personnel.

Exemple

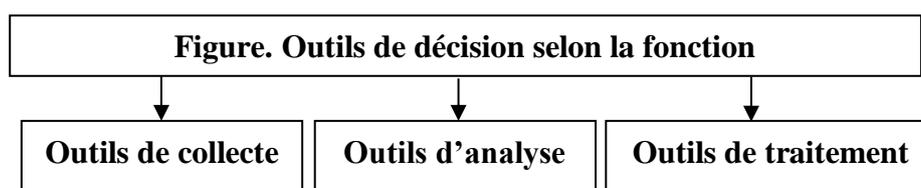
Une entreprise de bâtiment envisage l'acquisition d'un nouveau matériel de construction pour accroître sa productivité et réduire les coûts, malgré le coût initial élevé. Le processus de décision suivi comprend les étapes suivantes : identification du problème, collecte d'informations sur le nouveau matériel, analyse des options (acquisition ou non), évaluation selon des critères tels que productivité, réduction des coûts et retour sur investissement, et enfin, la prise de décision finale, qui aboutit à l'acquisition du nouveau matériel.

4.5. Les outils de décision

Les outils de décision sont des outils qui aident les décideurs à collecter, analyser et traiter les informations. Ils peuvent être des logiciels, des bases de données ou des techniques de modélisation.

4.5.1. Les différents types d'outils de décision

Les outils de décision peuvent être classés en plusieurs catégories, selon leur fonction :



- Collecte d'informations. Les outils de collecte d'informations permettent de collecter des données à partir de différentes sources, telles que des bases de données, des enquêtes, ou des observations. Ces données peuvent être utilisées pour comprendre la situation actuelle, identifier les causes d'un problème ou les opportunités potentielles, et définir les objectifs de la décision.
- Analyse des informations. Les outils d'analyse des informations permettent d'analyser les données collectées pour identifier les tendances, les corrélations, ou les anomalies.

Cela permet de comprendre les relations entre les différentes données et de mieux comprendre la situation actuelle.

- Traitement des informations. Les outils de traitement des informations permettent de traiter les données analysées pour en tirer des conclusions ou des recommandations. Cela permet de choisir la meilleure option pour résoudre un problème ou saisir une opportunité.

Exemples

Dans le cadre de notre projet de développement environnemental, la collecte d'informations revêt une importance cruciale. Nous devons rassembler des données provenant de diverses sources telles que des études écologiques, des relevés sur le terrain et des bases de données environnementales. Ces informations nous permettront de comprendre la situation actuelle de l'écosystème, d'identifier les causes des éventuels problèmes environnementaux ou les opportunités de préservation, et de définir clairement les objectifs de notre prise de décision en matière de durabilité.

Une fois les données collectées, nous mettrons en œuvre des outils d'analyse pour identifier les tendances, corrélations ou anomalies présentes dans ces données environnementales. Cette analyse approfondie nous offrira une vision plus claire des relations entre les différents éléments, facilitant ainsi la prise de décision éclairée pour la préservation de la biodiversité et la réduction de notre empreinte écologique.

Enfin, le traitement des informations jouera un rôle essentiel. En utilisant des outils spécifiques, nous serons en mesure de traiter les données analysées pour en tirer des conclusions pertinentes et formuler des recommandations solides en faveur de pratiques durables. Cette étape cruciale nous aidera à choisir la meilleure stratégie pour résoudre les défis environnementaux identifiés ou exploiter les opportunités de conservation dans le cadre de notre engagement envers la protection de la nature.

4.5.2. Le choix des outils de décision

Le choix des outils de décision les plus appropriés dépend de plusieurs facteurs, notamment :

- La nature de la décision à prendre. Les décisions simples peuvent être prises en utilisant des outils simples, tandis que les décisions complexes nécessitent des outils plus sophistiqués.
- L'importance de la décision. Les décisions importantes doivent être prises en utilisant des outils fiables et robustes, tandis que les décisions moins importantes peuvent être prises en utilisant des outils moins coûteux.

- Les ressources disponibles. Les outils de décision peuvent être coûteux, en termes d'achat, d'installation et de maintenance.

Exemple

Une entreprise de construction doit décider d'acquérir un nouveau matériel susceptible d'accroître sa productivité et de réduire ses coûts, malgré un investissement initial élevé. Cette décision complexe implique l'évaluation de divers facteurs tels que les caractéristiques techniques, le prix et les performances du matériel. Étant donné le budget limité de l'entreprise, elle choisit d'utiliser plusieurs outils de décision pour faciliter le processus.

L'entreprise opte tout d'abord pour une analyse SWOT afin d'identifier les forces, faiblesses, opportunités et menaces liées à l'acquisition du nouveau matériel. Cette étape permet de cerner les aspects clés à prendre en compte dans la décision. En parallèle, une analyse coût-bénéfice est réalisée pour évaluer l'impact financier de l'acquisition, mesurant le retour sur investissement potentiel du nouveau matériel.

En complément, l'entreprise utilise une simulation pour évaluer les performances de l'entreprise avec et sans le nouveau matériel. Cette approche permet de comprendre l'impact opérationnel de la décision sur la performance globale de l'entreprise.

Grâce à l'utilisation de ces outils de décision, l'entreprise parvient à prendre une décision rationnelle. Après avoir pesé les différents éléments, elle conclut que l'acquisition du nouveau matériel est justifiée, car elle est susceptible d'apporter des avantages significatifs à l'entreprise. Ainsi, la décision finale est d'aller de l'avant avec l'acquisition du nouveau matériel, en tenant compte des résultats obtenus à travers l'analyse SWOT, l'analyse coût-bénéfice et la simulation des performances.

5. Les facteurs de succès d'un système de décision

Un système de décision efficace permet aux organisations de prendre des décisions informées et fondées, qui soutiennent leurs objectifs et contribuent à leur succès. Il doit répondre à plusieurs critères, notamment :

5.1.L'adéquation aux besoins de l'entreprise

Le système de décision doit être adapté aux besoins spécifiques de l'entreprise, en termes de type de décisions, de portée et de fréquence. Par exemple, une entreprise qui prend des décisions stratégiques fréquentes aura besoin d'un système de décision différent d'une entreprise qui prend des décisions opérationnelles moins fréquentes.

5.2.La pertinence des informations

Les informations utilisées pour prendre des décisions doivent être pertinentes et fiables. Les informations doivent être pertinentes pour le type de décision à prendre et elles doivent être fiables, c'est-à-dire qu'elles doivent être exactes et à jour.

5.3.L'efficacité des processus de décision

Les processus de décision doivent être efficaces et efficaces. Les processus de décision doivent être efficaces, c'est-à-dire qu'ils doivent conduire à des décisions correctes, et ils doivent être efficaces, c'est-à-dire qu'ils doivent utiliser les ressources de manière optimale.

5.4.La disponibilité des outils de décision

Les outils de décision doivent être disponibles et faciles à utiliser. Les outils de décision doivent être disponibles pour les décideurs lorsqu'ils en ont besoin et ils doivent être faciles à utiliser pour que les décideurs puissent les utiliser efficacement.

Exemple

Une entreprise algérienne envisage d'investir sur le marché sénégalais et doit adapter son système de décision à cette démarche. Le système doit collecter et analyser des données sur le marché cible, la concurrence et les risques potentiels, tout en générant des scénarios de croissance et de rentabilité. Les critères clés pour un tel système incluent :

1. Adéquation aux besoins de l'entreprise. Le système doit pouvoir collecter et analyser des informations complexes, notamment sur le marché cible, la concurrence et les risques potentiels.
2. Pertinence des informations. Les informations utilisées pour la prise de décision doivent être pertinentes, couvrant la faisabilité de l'investissement et les avantages potentiels, tels que la taille du marché, la force de la concurrence et les opportunités de croissance.
3. Efficacité des processus de décision. Les processus de décision doivent être efficaces, conduisant à des choix corrects et optimisant l'utilisation des ressources. Le système doit être capable d'identifier les risques potentiels et d'évaluer leur impact sur l'investissement.
4. Disponibilité des outils de décision. Les outils de décision doivent être accessibles et conviviaux. Les décideurs doivent avoir un accès facile aux informations nécessaires pour des décisions éclairées, idéalement en ligne et conçues de manière intuitive.

6. Système de décision et contrôle de gestion

Le système de décision et le contrôle de gestion, concepts complémentaires, permettent aux entreprises de prendre des décisions efficaces. Le contrôle de gestion, fournissant des

informations financières, opérationnelles, marketing, etc., joue un rôle crucial en aidant les décideurs à comprendre la situation actuelle de l'entreprise, identifiant opportunités et risques. Le système de décision agit comme un cadre pour le contrôle de gestion, définissant les objectifs de l'entreprise et les processus nécessaires. Il garantit également l'alignement du contrôle de gestion sur les objectifs globaux de l'entreprise.

- **Conclusion**

Le contrôle de gestion fournit aux décideurs des informations pertinentes sur la performance de l'entreprise. Ces informations permettent aux décideurs d'identifier les opportunités et les risques, et d'aider les managers de tous les niveaux hiérarchiques à prendre des décisions justifiées.

Chapitre 2 : Les outils de contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion représente un élément crucial au sein des entreprises, contribuant à la prise de décisions éclairées et à l'optimisation des performances. Historiquement, les outils de contrôle de gestion ont été fondés sur des méthodes classiques telles que le budget, le tableau de bord financier et le reporting, s'avérant efficaces pour fournir une vision d'ensemble de la situation financière de l'entreprise.

Cependant, en raison de l'évolution rapide des environnements économiques et concurrentiels, ainsi que de la complexité croissante des organisations, il devient impératif de se tourner vers des outils plus sophistiqués, notamment ceux basés sur l'analyse par activité. Ces nouveaux outils offrent une approche plus détaillée du contrôle de gestion, permettant une compréhension approfondie des processus opérationnels et de leur impact sur la performance globale de l'entreprise.

Ainsi, nous avons structuré ce deuxième chapitre en deux sections : la première se concentre sur les outils traditionnels du contrôle de gestion, tandis que la deuxième section aborde les outils liés à la notion d'activité.

Section 1 : Outils traditionnels de contrôle de gestion

Lorsque nous évoquons les outils du contrôle de gestion, nous faisons référence à des mécanismes tels que les budgets, les tableaux de bord et les analyses de rentabilité. Ces éléments vont au-delà d'être de simples instruments ; ils représentent un ensemble intégré et dynamique. Utilisés de manière judicieuse, ils guident l'organisation vers une gestion transparente, efficiente et alignée sur ses objectifs stratégiques, tout en minimisant les risques et favorisant une croissance durable. Retenons à présent la classification des principaux outils.

1. Outils pour structurer la projection (plans/budgets)

Planifier implique une anticipation stratégique pour établir une organisation performante, adaptative à l'environnement, assurant la pérennité de l'entreprise. Valoriser les atouts quantitatifs et qualitatifs actuels est essentiel pour évaluer le potentiel à long terme et affiner la stratégie en fonction des objectifs définis. La concrétisation des décisions d'allocation des ressources sur le terrain est cruciale, nécessitant l'utilisation d'outils tels que les plans stratégiques, opérationnels et budgétaires.

L'approche vise des objectifs qualitatifs et quantitatifs, exigeant une analyse approfondie. Les objectifs qualitatifs incluent l'amélioration de la gestion de la clientèle, la fidélisation, la résolution efficace des litiges, l'intégration des TIC, l'amélioration de l'image de marque, et une organisation interne optimale. Les objectifs quantitatifs nécessitent une expression chiffrée, s'appuyant sur des études d'impact, économiques, sociales, politiques, et des analyses de marché.

Les moyens définis dans les plans d'actions doivent être disponibles pour les parties prenantes, internes ou externes, assurant une présentation symétrique et homogène respectant les règles établies. Les documents spécifiques à chaque entreprise, cruciaux pour la qualité de la planification, déterminent l'avenir, la pérennité, et la croissance de l'entreprise, étayés par trois plans à différents niveaux.

1.1.Le plan stratégique

Le plan stratégique, relevant de la direction générale, établit les orientations à long terme sur une période de plus de trois ans. Il englobe l'identification des domaines stratégiques, la définition des stratégies, des choix stratégiques, la quantification des objectifs, et la spécification des moyens nécessaires. Il oriente les décisions à long terme et positionne l'entreprise dans un environnement concurrentiel en constante évolution, constituant ainsi un outil essentiel pour son orientation et sa position future.

1.2.Le plan opérationnel

Le plan opérationnel, crucial pour la stratégie, détaille l'allocation des ressources sur 2 à 3 ans pour atteindre les objectifs. Il englobe des plans partiels interconnectés, comme l'investissement, le financement, et la gestion des ressources humaines. L'harmonie entre ces plans est essentielle pour une exécution efficace de la stratégie. Les programmes d'action définissent des objectifs alignés sur le plan stratégique, tandis que les estimations à court terme guident l'élaboration des budgets. Avec sa flexibilité, le plan opérationnel peut s'ajuster au fil du temps, assurant une mise en œuvre efficace. En somme, il guide l'organisation vers ses objectifs stratégiques tout en s'adaptant aux changements.

1.3.Le plan à court terme (le budget)

Les actions managériales sont guidées par deux instruments clés : les programmes (quantitatifs) et les budgets (monétaires). Les budgets, en favorisant la coordination et l'engagement, jouent un rôle central dans la gestion efficace des centres de responsabilité. Leur objectif principal est de fournir des prévisions à court terme alignées sur une procédure budgétaire établie, intégrées dans un ensemble cohérent de "plans - programmes - budgets". Cette approche constitue un cadre essentiel pour la planification et le contrôle organisationnels, avec des distinctions en termes d'horizons temporels, de parties prenantes et d'outils spécifiques.

- Apport des plans et budgets pour le contrôle de gestion

Les plans stratégiques et opérationnels, ainsi que les budgets, sont des éléments clés du contrôle de gestion, apportant des avantages distincts à chaque étape de la planification et de l'exécution stratégique.

- Le plan stratégique, établissant la vision à long terme, s'associe au contrôle de gestion pour concrétiser la stratégie et améliorer les performances sur le long terme.
- Le plan opérationnel complète le plan stratégique, détaillant la mise en œuvre opérationnelle, utilisé pour optimiser la performance et les ressources.
- Le budget, outil essentiel à court terme, facilite la planification, le suivi et l'ajustement des opérations, offrant une visibilité financière et renforçant la responsabilisation.

En résumé, ces plans et budgets s'harmonisent pour renforcer le contrôle de gestion, contribuant à l'efficacité et à la réussite globale de l'entreprise.

Synthèse

Les plans et budgets, fondamentaux pour le contrôle de gestion, jouent un rôle crucial en guidant, évaluant et optimisant la performance organisationnelle. Ils établissent des objectifs clairs, alimentent le contrôle de gestion en permettant des comparaisons systématiques, et

rèvent les écarts nécessitant des mesures correctives. Flexibles face aux évolutions du marché, ils favorisent la responsabilisation en assignant des responsabilités spécifiques et contribuent à optimiser l'utilisation des ressources. En résumé, ces outils dynamiques guident la planification stratégique, la gestion quotidienne, et sont essentiels pour le succès organisationnel.

2. Les outils permettant de décrire les réalisations, de piloter les actions et d'assurer le suivi

Les responsables de centres de responsabilité ont l'obligation de rendre compte de leurs actions dans le contrôle de gestion. Cela implique la présentation d'indicateurs quantitatifs synthétiques intégrés au contrôle budgétaire, assurant ainsi l'alignement des objectifs financiers et opérationnels. La reddition de comptes vise à garantir une gestion efficace en présentant des indicateurs au sein d'un système de reporting cohérent avec les processus de contrôle budgétaire.

2.1. Le contrôle budgétaire

L'entreprise élabore des budgets annuels cruciaux pour la planification, fournissant une référence essentielle au contrôle périodique des performances. La gestion et le contrôle budgétaires sont au cœur du contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire agit comme un outil de pilotage pour maintenir ou corriger les trajectoires vers les objectifs, impliquant des mesures correctives prises par chaque responsable, en collaboration avec d'autres responsables et le contrôleur de gestion. Ce processus vise à comprendre les causes des écarts, informer les responsables à différents niveaux, et corriger les écarts si nécessaire. Cependant, le contrôle budgétaire présente deux limitations cruciales : il se concentre principalement sur les données comptables, ne reflétant que de manière indirecte la gestion des opérations, et ne fournit pas régulièrement à la direction générale une vue de la rentabilité économique, étant en retard et axé sur les données comptables et financières.

- Apports du contrôle budgétaire pour le contrôle de gestion

Le contrôle budgétaire est un outil crucial pour le contrôle de gestion, car il permet de planifier, de suivre et d'ajuster les activités et les ressources de l'organisation pour atteindre ses objectifs. Il favorise la responsabilisation, la transparence et l'efficacité opérationnelle tout en fournissant des informations précieuses pour la prise de décisions éclairées et l'amélioration continue.

Exemple

Dans cet exemple, nous examinerons le budget prévu par rapport aux résultats réels pour le premier trimestre de l'année.

- Budget prévu pour le premier trimestre

- Coûts de main-d'œuvre directe : 500 000 DA
- Coûts des matières premières : 300 000 DA
- Coûts de maintenance des machines : 50 000 DA
- Coûts de l'énergie : 30 000 DA
- Coûts de location d'équipement : 20 000 DA
- Autres dépenses de production : 40 000 DA
 - Total des coûts de production prévus : 940 000 DA
- Résultats réels pour le premier trimestre
 - Coûts de main-d'œuvre directe : 510 000 DA
 - Coûts des matières premières : 310 000 DA
 - Coûts de maintenance des machines : 55 000 DA
 - Coûts de l'énergie : 32 000 DA
 - Coûts de location d'équipement : 18 000 DA
 - Autres dépenses de production : 45 000 DA
 - Total des Coûts de Production Réels : 970 000 DA
- Analyse et commentaires
 - Les coûts de main-d'œuvre directe sont supérieurs au budget prévu de 10 000 DA. Cela pourrait être dû à des heures supplémentaires non anticipées ou à une augmentation des salaires.
 - Les coûts des matières premières sont également supérieurs au budget de 10 000 DA. Cela peut être le résultat de fluctuations des prix sur le marché des matières premières ou de la surutilisation de matières.
 - Les coûts de maintenance des machines sont supérieurs au budget de 5 000 DA. Cela peut indiquer un besoin accru de réparations ou de maintenance préventive.
 - Les coûts de l'énergie sont légèrement supérieurs au budget de 2 000 DA. Cela pourrait être dû à une augmentation des tarifs énergétiques ou à une utilisation inefficace de l'énergie.
 - Les coûts de location d'équipement sont inférieurs au budget de 2 000 DA, ce qui est positif.
 - Les autres dépenses de production sont légèrement supérieures au budget de 5 000 DA, ce qui pourrait être attribué à des dépenses imprévues.

- Conclusion

Au premier trimestre, les coûts de production réels ont dépassé le budget prévu de 30 000 DA, principalement en raison de dépenses supplémentaires liées à la main-d'œuvre, aux matières premières et à la maintenance des machines.

Il est essentiel que l'équipe de production analyse ces écarts et identifie les causes sous-jacentes pour prendre des mesures correctives si nécessaire. Cela pourrait inclure des ajustements budgétaires, des améliorations des processus ou des mesures pour réduire les coûts non essentiels.

Le contrôle budgétaire continu est essentiel pour maintenir une gestion financière saine de la fonction production

En raison de sa nature agrégée et des contraintes imposées par les normes comptables, le contrôle budgétaire ne satisfait que partiellement aux besoins de gestion.

Pour inclure des indicateurs non financiers, il peut être judicieusement complété par l'utilisation de tableaux de bord.

2.2.Le tableau de bord

Les entreprises, confrontées à une concurrence intense, doivent réagir rapidement. Le système d'information, avec des tableaux de bord, fournit des informations pertinentes rapidement pour des décisions éclairées. Le tableau de bord, orienté vers l'action, sert à piloter et animer, favorisant la prise de décision proactive et la mise en œuvre des orientations stratégiques. Il regroupe des indicateurs de performance, de pilotage, d'éclairage et d'alerte pour une compréhension holistique. Le contrôleur de gestion garantit la conception et le bon fonctionnement du système d'information, essentiel pour la fourniture en temps opportun d'informations fiables. Les centres de responsabilité, découpant l'entreprise, utilisent des tableaux de bord locaux pour renforcer l'implication à tous les échelons. Ils évaluent la performance, identifient les écarts, enquêtent sur les causes et mettent en place des mesures correctives. Le tableau de bord de la direction générale synthétise les informations des niveaux inférieurs, offrant une vue d'ensemble essentielle.

- Apports du tableau de bord pour le contrôle de gestion

Les tableaux de bord sont des outils puissants pour le contrôle de gestion, car ils offrent une vue d'ensemble des performances de l'organisation, facilitent la communication et la prise de décision, et contribuent à l'amélioration continue. Ils sont essentiels pour piloter efficacement une organisation vers l'atteinte de ses objectifs stratégiques.

Exemple de tableau de bord de performance de vente

Période de Rapport : Janvier N

Objectif de vente mensuel : 500 000 DA

- Indicateurs clés de performance
 - a. Ventes mensuelles réelles
- Montant des ventes réalisées ce mois-ci : 510 000 DA
 - b. Écart par rapport à l'objectif
- Écart positif/négatif par rapport à l'objectif mensuel : +10 000 DA
- Top 5 des produits vendus
- Classement des cinq produits les plus vendus ce mois-ci avec leur chiffre d'affaires respectif.

Produit	Chiffre d'Affaires (DA)
Produit A	150 000
Produit B	120 000
Produit C	90 000
Produit D	80 000
Produit E	70 000

- Répartition géographique des ventes
 - Carte géographique montrant les ventes par région ou par pays, avec des couleurs pour indiquer les niveaux de ventes.
- Analyse des tendances
 - Graphique linéaire montrant les tendances de vente sur les 12 derniers mois pour identifier les saisons ou les périodes de croissance.
- Ventes par canal de distribution
 - Graphique à secteurs montrant la répartition des ventes entre les différents canaux de distribution (boutiques physiques, boutique en ligne, partenaires, etc.).
- Ventes par catégorie de produits
 - Graphique à secteurs montrant la répartition des ventes par catégorie de produits (par exemple, électronique, vêtements, alimentation).
- Indicateurs de performance
 - a. Taux de conversion
- Pourcentage de visiteurs du site web qui ont effectué un achat ce mois-ci : 3.5%
 - b. Panier moyen

- Montant moyen dépensé par client ce mois-ci : 150 DA
 - c. Taux de retour
- Pourcentage de produits retournés par rapport aux ventes totales ce mois-ci : 2%
- Alertes
 - Les alertes sont mises en évidence en cas de dépassement significatif des objectifs ou de problèmes importants. Par exemple, une alerte pourrait indiquer que les ventes sont en baisse de manière significative par rapport à l'objectif mensuel.
- Commentaires et notes
 - Un espace où les utilisateurs peuvent ajouter des commentaires, des notes et des observations importantes liées aux données du tableau de bord.

Ce tableau de bord de performance de vente permet aux gestionnaires et aux décideurs de suivre rapidement les performances de l'entreprise, d'identifier les tendances, de comparer les résultats aux objectifs et de prendre des décisions éclairées pour améliorer les performances de vente. Il offre une vue d'ensemble complète des données clés nécessaires pour gérer efficacement les activités de vente de l'entreprise.

Exemple

Un tableau de bord de consolidation avec des indicateurs pour chaque centre, ainsi que des données agrégées pour la direction générale :

Tableau de bord de consolidation

Indicateur	Centre A	Centre B	Centre C	Total Général
Chiffre d'affaires mensuel (en DA)	100	150	80	330
Marge bénéficiaire (%)	15%	20%	12%	16%
Nombre de clients nouveaux ce mois	25	40	20	85
Taux de rotation des stocks (jours)	30	20	40	30
Coûts opérationnels mensuels (en DA)	60	90	50	200
Taux de satisfaction client (%)	90%	85%	92%	89%

Dans cet exemple :

- Chiffre d'affaires mensuel mesure les ventes mensuelles de chaque centre, ainsi que le total consolidé pour l'ensemble de l'entreprise.
- Marge bénéficiaire (%) indique la rentabilité de chaque centre en pourcentage, ainsi que la moyenne pondérée pour l'entreprise dans son ensemble.
- Nombre de clients nouveaux ce mois montre combien de nouveaux clients ont été acquis par chaque centre, et la somme totale pour l'entreprise.
- Taux de rotation des stocks (jours) mesure la rapidité avec laquelle les stocks sont vendus et renouvelés dans chaque centre, ainsi que la moyenne pour l'entreprise.
- Coûts opérationnels mensuels représente les dépenses mensuelles pour chaque centre et le total consolidé.
- Taux de satisfaction client (%) indique le niveau de satisfaction des clients pour chaque centre et la moyenne globale.

Ces indicateurs permettent à la direction générale de surveiller les performances de chaque centre, d'identifier les tendances, de prendre des décisions basées sur les données et de gérer l'entreprise de manière efficace.

Le tableau de bord de consolidation offre une vue d'ensemble tout en fournissant des détails spécifiques pour chaque centre.

2.3.Le reporting

Dans le pilotage autonome des entités, les tableaux de bord sont cruciaux. En matière de pilotage strict, le tableau de bord est l'outil du manager pour ses opérations. La sphère financière, influençant la gestion interne et les relations avec les investisseurs, se développe avec l'expansion des groupes. Le reporting en anglais des affaires et en métalangage économique partagé devient essentiel pour les relations internes, permettant aux opérationnels de rendre des comptes et aux décideurs ultimes de fonder leurs décisions sur des informations solides. Les objectifs du reporting comprennent l'agrément des indicateurs contractuels, l'alerte rapide sur les dérives, l'organisation du dialogue remontant la hiérarchie, le cadrage des résultats probables de fin d'année, le maintien de la cohérence du management autour des axes clés, et la création de la cohésion des équipes autour des objectifs communs. Deux types de reporting existent :

- le reporting financier impliquant la transmission des comptes et des états financiers
- et le reporting de gestion remontant les indicateurs essentiels des tableaux de bord.

- Apports du reporting pour le contrôle de gestion

Le tableau de reporting est un outil central du contrôle de gestion qui permet de communiquer, de suivre et d'évaluer la performance de l'organisation de manière efficace et régulière. Il favorise la prise de décision éclairée, l'alignement sur les objectifs et la transparence, ce qui contribue à la gestion efficace de l'organisation.

Exemple

Un modèle de rapport financier mensuel pour une entreprise peut présenter des variations en fonction de ses intentions, de son contenu et de l'audience à laquelle il est destiné.

Récapitulatif financier d'août N pour l'Entreprise X : Le résumé financier mensuel d'août N pour l'Entreprise X met en lumière les indicateurs financiers essentiels et la performance de l'entreprise au cours du mois précédent.

L'objectif de ce rapport est de présenter de manière concise la situation financière de l'entreprise, afin d'aider la direction à prendre des décisions éclairées.

1. Revenus et ventes

- Revenus totaux du mois d'août : 500 000 DA
- Comparaison avec le mois précédent : +10%
- Comparaison avec août de l'année précédente : +15%
- Principales sources de revenus :
 - Ventes de produits A : 250 000 DA
 - Ventes de produits B : 150 000 DA
 - Ventes de services : 100 000 DA

2. Coûts et dépenses

- Coûts totaux du mois d'août : 350 000 DA
- Comparaison avec le mois précédent : +5%
- Principaux postes de dépenses :
 - Coût des matières premières : 100 000 DA
 - Salaires et avantages sociaux : 150 000 DA
 - Frais généraux : 50 000 DA

3. Bénéfice net

- Bénéfice net du mois d'août : 150 000 DA
- Marge bénéficiaire : 30%
- Comparaison avec le mois précédent : +12%
- Comparaison avec août de l'année précédente : +20%

4. Trésorerie

- Solde de trésorerie au début du mois : 200 000 DA
- Flux de trésorerie positif/négatif : +50 000 DA
- Solde de trésorerie à la fin du mois : 250 000 DA

5. Principaux indicateurs de performance

- Ratio de marge bénéficiaire : 30%
- Ratio de liquidité : 1,25
- Ratio de rotation des stocks : 5
- Objectifs et commentaires

Les performances de ce mois-ci sont meilleures que prévu, en grande partie grâce à une augmentation des ventes de produits A.

Les coûts des matières premières ont augmenté, ce qui a légèrement affecté la marge bénéficiaire, mais nous avons réussi à compenser cela par une augmentation des prix de vente. Les prévisions pour les prochains mois restent positives, mais nous devons surveiller de près les coûts pour maintenir notre rentabilité.

- Prochaines étapes
 - Continuer à surveiller les coûts de près et rechercher des opportunités d'optimisation.
 - Mettre en œuvre une stratégie marketing pour stimuler les ventes de produits B.
 - Examiner les investissements potentiels pour la croissance à long terme de l'entreprise.

Ce rapport financier mensuel fictif fournit un aperçu des performances financières de l'entreprise X pour le mois d'août N.

Les informations présentées varieront en fonction des besoins de l'entreprise et des attentes du public cible.

- Synthèse

Les outils de contrôle budgétaire, le tableau de bord et le reporting sont des composants fondamentaux du contrôle de gestion. Ils jouent un rôle crucial dans la création de plans détaillés, l'évaluation des performances, la prise de décision rapide, et le renforcement de la transparence organisationnelle. Ensemble, ces outils optimisent la performance financière et opérationnelle, favorisent une gestion efficace et transparente, contribuant ainsi à la pérennité et à la compétitivité à long terme de l'entreprise.

3. Outils pour la surveillance des performances d'ordre comptable

Dans la plupart des entreprises, la gestion et les décisions reposent sur des éléments comptables provenant de sources diverses, dont la comptabilité financière (générale) pour un résultat global

et la comptabilité de gestion (analytique) pour un résultat basé sur des critères spécifiques tels que les sections, les activités, les produits, les budgets, etc.

3.1.La comptabilité financière

L'entreprise, en perpétuelle évolution dans un environnement économique complexe, requiert une gestion impérative et une demande croissante d'informations des parties prenantes.

- La comptabilité financière vise à produire des états financiers conformes aux normes, offrant une image claire de la santé financière.

Les principaux documents financiers incluent :

- ✓ le bilan
- ✓ le compte de résultats
- ✓ le tableau des flux de trésorerie
- ✓ le tableau de variation des capitaux propres
- ✓ l'annexe.

Ces éléments sont essentiels pour évaluer la santé financière et la performance de l'entreprise. La comptabilité financière, évoluant vers un langage universel, est un modèle formel fiable, vérifié par des commissaires aux comptes, et remplit des fonctions cruciales d'évaluation, de détermination des droits des parties prenantes, et d'aide à la prise de décision pour les dirigeants d'entreprise.

- Apports de la comptabilité financière pour le contrôle de gestion

La comptabilité financière offre des données financières précises et conformes aux normes, constituant une base solide pour le contrôle de gestion. Elle facilite le suivi des performances passées, l'évaluation de la rentabilité, le contrôle des dépenses et la prise de décisions éclairées en gestion financière. Le contrôle de gestion utilise ces informations pour planifier, mesurer et ajuster les activités, contribuant ainsi à la réalisation des objectifs de l'organisation.

Exemple

Prenons exemple de l'entreprise "X" spécialisée dans la distribution de produits électroniques au cours de l'année N pour illustrer comment la comptabilité financière et la préparation des états financiers conformes aux normes du SCF peuvent être appliquées :

1. Chiffre d'affaires : 5 000 000 DA

Ce chiffre représente le total des ventes de produits électroniques réalisées au cours de l'année.

2. Coût des marchandises vendues : 3 000 000 DA

Il s'agit du coût des produits achetés par l'entreprise pour la revente.

3. Bénéfice brut : 2 000 000 DA

Le bénéfice brut est calculé en soustrayant le coût des marchandises vendues du chiffre d'affaires.

4. Charges d'exploitation : 800 000 DA

Cela inclut les frais tels que les salaires, les frais de location, les frais de publicité, etc.

5. Bénéfice net : 1 200 000 DA

Le bénéfice net est calculé en soustrayant les charges d'exploitation du bénéfice brut.

Ces chiffres financiers constituent une partie des données nécessaires pour préparer les états financiers conformément aux normes du SCF. Les états financiers clés incluraient :

- Le bilan

Par exemple, l'actif total de l'entreprise pourrait être de 4 000 000 DA, avec des passifs de 2 000 000 DA et des capitaux propres de 2 000 000 DA.

- Le compte de résultat

Il montrerait le chiffre d'affaires, le coût des marchandises vendues, les charges d'exploitation et le bénéfice net.

- Le tableau des flux de trésorerie

Ce tableau indiquerait les flux de trésorerie entrants et sortants de l'entreprise au cours de l'année. Il montrerait comment l'entreprise génère et utilise sa trésorerie.

Les notes fourniraient des informations détaillées sur les politiques comptables, les estimations et d'autres informations importantes pour comprendre les états financiers.

En utilisant le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie pour l'entreprise "X" pour l'année N :

Compte de résultat

Élément	Montant (DA)
Chiffre d'affaires	5 000 000
Coût des marchandises vendues	-3 000 000
Bénéfice brut	2 000 000
Charges d'exploitation	-800 000
Bénéfice net	1 200 000

Le tableau des flux de trésorerie montrerait comment l'entreprise a généré et utilisé sa trésorerie au cours de l'année N.

Tableau des flux de trésorerie

Activités	Montant (DA)
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles	1 200 000
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement	-200 000
Flux de trésorerie provenant des activités de financement	0
Variation nette de la trésorerie	1 000 000
Trésorerie en début d'année	500 000
Trésorerie en fin d'année	1 500 000

- Explications
 - Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles représentent la trésorerie générée par les opérations commerciales de l'entreprise. Dans cet exemple, il s'agit du bénéfice net de 1 200 000 DA.
 - Les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement incluent les achats et les ventes d'actifs à long terme, tels que des équipements.

Dans cet exemple, l'entreprise a investi 200 000 DA dans de nouveaux équipements.

- Les flux de trésorerie provenant des activités de financement couvriraient les emprunts et les remboursements de dettes.

Dans cet exemple, il n'y a pas eu d'activités de financement.

- La variation nette de la trésorerie montre comment la trésorerie de l'entreprise a évolué au cours de l'année. Dans cet exemple, elle a augmenté de 1 000 000 DA.
- La trésorerie en début d'année était de 500 000 DA, et en fin d'année, elle s'élevait à 1 500 000 DA.

Ces informations du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie permettent aux parties prenantes de comprendre comment l'entreprise a généré des revenus, géré ses coûts, et utilisé sa trésorerie au cours de l'année N.

3.2.La comptabilité de gestion

Dans un contexte de concurrence intense, les entreprises doivent évaluer leur performance en termes de coûts, délais, qualité et relations. L'évolution des outils de comptabilité analytique a donné lieu à des approches innovantes comme les coûts basés sur les activités et la comptabilité croisée.

Cette transformation a également modifié la terminologie, passant de la comptabilité industrielle à la comptabilité analytique, puis à la comptabilité de gestion, focalisée sur les flux

internes. La conception d'un système de comptabilité de gestion adapté nécessite une définition précise des besoins en information comptable, se concentrant sur trois fonctions clés :

- Calculer le coût de revient des produits, intégrant les exigences légales
- Fournir aux responsables opérationnels des informations sur le coût des opérations
- Offrir aux cadres des données pertinentes pour les décisions stratégiques

Structurée autour des centres de responsabilité, la comptabilité de gestion vise le contrôle et le pilotage en analysant les consommations, distinguant les charges variables et fixes, contrôlant les écarts et contribuant à l'amélioration de la performance organisationnelle.

Les coûts peuvent être calculés a priori pour la maîtrise ou a posteriori pour le contrôle. Le choix d'une méthode de gestion dépend des contraintes environnementales et des qualités intrinsèques attendues.

- Apports de la comptabilité de gestion pour le contrôle de gestion

La comptabilité de gestion fournit des informations détaillées et opérationnelles sur les coûts, les revenus, les marges et la performance de l'entreprise. Elle joue un rôle essentiel dans le contrôle de gestion en permettant une prise de décision éclairée, une gestion efficace des coûts, une allocation optimale des ressources et une amélioration continue de la performance organisationnelle.

Exemples

Exemple chiffré de technique couramment utilisée en comptabilité de gestion pour aider les entreprises à prendre des décisions éclairées :

- Coût variable vs coût fixe

Une entreprise qui fabrique des vélos. Les coûts variables par unité de production (matériaux, main-d'œuvre directe) s'élèvent à 100 DA, tandis que les coûts fixes (loyer de l'usine, salaires de la direction) sont de 50 000 DA par mois. En produisant 500 vélos ce mois-ci, l'entreprise aura des coûts variables de $100 \text{ DA} \times 500 = 50\,000 \text{ DA}$ et des coûts fixes de 50 000 DA.

Le coût total sera donc de $50\,000 \text{ DA}$ (coûts fixes) + $50\,000 \text{ DA}$ (coûts variables) = $100\,000 \text{ DA}$.

Cette analyse permet à l'entreprise de déterminer le coût par unité, ce qui est essentiel pour la tarification et la gestion des marges bénéficiaires.

- Analyse de rentabilité des produits

Supposons qu'une entreprise fabrique trois produits différents : A, B et C.

Le tableau suivant montre les revenus, les coûts variables et les coûts fixes associés à chaque produit sur une période donnée.

Produit	Revenus (DA)	Coûts Variables (DA)	Coûts Fixes (DA)
A	10 000	4 000	2 000
B	8 000	3 000	1 500
C	6 000	2 500	1 000

En analysant ces données, l'entreprise peut déterminer quel produit est le plus rentable et si certains produits doivent être arrêtés ou optimisés.

- Analyse des marges bénéficiaires par client

Une entreprise de services financiers souhaite évaluer la rentabilité de ses clients.

Client	Revenus (DA)	Coûts Variables (DA)	Coûts Fixes (DA)
Client A	10 000	2 000	5 000
Client B	15 000	3 000	4 000
Client C	8 000	1 500	3 500

L'entreprise peut calculer la marge bénéficiaire (revenus - coûts variables - coûts fixes) pour chaque client. Cela l'aidera à identifier les clients les plus rentables et à ajuster sa stratégie pour maximiser les bénéfices.

- Analyse des coûts par activité

Une entreprise manufacturière souhaite comprendre les coûts associés à chaque étape de production. Par exemple :

- Coûts de matières premières : 50 000 DA
- Coûts de main-d'œuvre directe : 30 000 DA
- Coûts de sous-traitance : 10 000 DA
- Coûts de maintenance de l'équipement : 5 000 DA
- Coûts de gestion : 15 000 DA

Cette analyse permet à l'entreprise de cibler les domaines où des économies peuvent être réalisées ou des améliorations peuvent être apportées.

Ces exemples illustrent comment les techniques de comptabilité de gestion fournissent des données chiffrées pour aider les entreprises à prendre des décisions éclairées en matière de coûts, de rentabilité, et d'efficacité opérationnelle.

4. L'analyse financière

L'analyse financière évalue la performance et la solidité financière de l'entreprise, diagnostique les risques pour faciliter la prise de décision. Dans un environnement sans frontières, la

communication financière devient cruciale pour susciter l'intérêt des parties prenantes diverses. Les parties prenantes, internes et externes, ont des objectifs différents, notamment chefs d'entreprise, actionnaires et créanciers.

Les méthodes d'analyse varient selon les objectifs recherchés :

- L'analyse financière interne cible le fonctionnement interne pour corriger les dysfonctionnements.
- L'analyse financière externe, menée par investisseurs et créanciers, évalue la performance et identifie les risques.
- L'analyse financière statique se concentre sur la situation à un moment donné, basée sur les bilans financiers.
- L'analyse financière dynamique examine l'évolution temporelle en utilisant des outils tels que le tableau de financement.
- L'analyse financière dans le temps observe les performances sur plusieurs périodes pour détecter les tendances.
- L'analyse financière dans l'espace compare la situation de l'entreprise avec ses pairs du même secteur. Les sources d'informations internes, comme les états financiers, et externes, comme les données économiques, sont essentielles.

Pour l'analyse financière, différentes approches du bilan, telles que l'approche liquidité et l'approche fonctionnelle, sont utilisées pour obtenir une vision complète de la santé financière et orienter les décisions.

- Apports de l'analyse financière pour le contrôle de gestion

L'analyse financière, qu'elle soit fonctionnelle (axée sur les activités opérationnelles) ou patrimoniale (centrée sur la structure financière), est cruciale pour le contrôle de gestion. En se concentrant sur les ventes, les coûts et la rentabilité, elle permet d'ajuster les opérations pour améliorer la rentabilité. La dimension patrimoniale évalue la santé financière à long terme, examinant les actifs, passifs et capitaux propres. Ensemble, ces analyses guident les décisions, optimisent les ressources et gèrent les risques, contribuant à la pérennité et à la prospérité de l'entreprise.

Exemple

Vous soyez le directeur financier d'une entreprise qui opère dans le secteur de la vente au détail.

Voici les données financières de l'entreprise pour l'année N :

- Actifs courants (AC) : 500 000 DA
- Passifs courants (PC) : 300 000 DA

- Actifs non courants (ANC) : 700 000 DA
- Passifs non courants (PNC) : 400 000 DA
- Chiffre d'affaires (CA) : 1 200 000 DA
- Résultat d'exploitation (RE) : 150 000 DA
- Charges financières (CF) : 30 000 DA
- Impôts sur les bénéfices (IS) : 20 000 DA

TAF : Calculons les différents éléments demandés :

- Fonds de Roulement (FR) :
- Besoin en Fonds de Roulement (BFR) :
- Trésorerie (TR) :
- Rentabilité Économique (RE) :
- Rentabilité Financière (RF)
- Ratio de liquidité courante
- Ratio d'endettement
- Ratio de marge bénéficiaire
- Ratio de rentabilité des capitaux propres (ROE)
- Corrigé

1. Fonds de Roulement (FR)

$$FR = AC - PC = 500\ 000\ DA - 300\ 000\ DA = 200\ 000\ DA.$$

Le Fonds de Roulement représente les ressources à long terme disponibles pour l'entreprise afin de financer ses activités courantes. Dans le cas de l'Entreprise pour l'année N, le FR s'élève à 200 000 DA. Cela signifie que l'entreprise dispose d'une marge de 200 000 DA pour financer ses besoins à court terme.

2. Besoin en Fonds de Roulement (BFR)

$$BFR = AC - PC = 500\ 000\ DA - 300\ 000\ DA = 200\ 000\ DA.$$

Le Besoin en Fonds de Roulement représente la somme nécessaire pour financer les actifs courants de l'entreprise. Ici, le BFR est également de 200 000 DA, ce qui signifie que l'entreprise utilise la totalité de ses ressources à court terme pour financer ses actifs courants.

3. Trésorerie (TR) :

$$TR = FR - BFR = 200\ 000\ DA - 200\ 000\ DA = 0\ DA.$$

La trésorerie indique la disponibilité immédiate de liquidités de l'entreprise. Dans ce cas, la trésorerie est de 0 DA, ce qui suggère que l'entreprise utilise entièrement ses ressources à court terme pour financer ses besoins.

4. Rentabilité Économique (RE)

$$RE = (RE + CF) / ANC = (150\ 000\ DA + 30\ 000\ DA) / 700\ 000\ DA = 0,2571 \text{ (ou } 25,71\%).$$

La rentabilité économique mesure la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices par rapport à ses actifs non courants. Avec un taux de 25,71%, l'Entreprise a réussi à réaliser un bénéfice satisfaisant par rapport à ses investissements en actifs non courants.

5. Rentabilité Financière (RF)

$$RF = (RE - IS) / FR = (150\ 000\ DA - 20\ 000\ DA) / 200\ 000\ DA = 0,65 \text{ (ou } 65\%).$$

La rentabilité financière évalue la performance de l'entreprise en considérant le coût de la dette. Ici, la rentabilité financière est de 65%, ce qui signifie que l'entreprise génère un bénéfice significatif après le paiement des intérêts et des impôts.

6. Ratio de liquidité courante

$$\text{Ratio de liquidité courante} = AC / PC = 500\ 000\ DA / 300\ 000\ DA = 1,67.$$

Le ratio de liquidité courante mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme avec ses actifs courants. Avec un ratio de 1,67, l'Entreprise semble avoir suffisamment d'actifs courants pour couvrir ses passifs courants.

7. Ratio d'endettement

$$\text{Ratio d'endettement} = (PC + PNC) / ANC = (300\ 000\ DA + 400\ 000\ DA) / 700\ 000\ DA = 1,14.$$

Le ratio d'endettement évalue la proportion des actifs financés par des dettes. Avec un ratio de 1,14, l'entreprise a un niveau modéré d'endettement par rapport à ses actifs non courants.

8. Ratio de marge bénéficiaire

$$\text{Ratio de marge bénéficiaire} = (RE / CA) \times 100 = (150\ 000\ DA / 1\ 200\ 000\ DA) \times 100 = 12,5\%.$$

Le ratio de marge bénéficiaire montre la rentabilité des ventes. L'Entreprise affiche une marge bénéficiaire de 12,5%, ce qui signifie qu'elle réalise un bénéfice de 12,5 DA pour chaque 100 DA de chiffre d'affaires.

9. Ratio de rentabilité des capitaux propres (ROE)

$$ROE = (RE / FR) \times 100 = (150\ 000\ DA / 200\ 000\ DA) \times 100 = 75\%.$$

Le ROE mesure la rentabilité pour les actionnaires. Avec un ROE de 75%, l'entreprise semble générer un bon retour sur investissement pour ses actionnaires.

Ces calculs vous fournissent une vue d'ensemble de la santé financière de l'entreprise pour l'année N. Les ratios financiers vous permettent d'évaluer la performance et la stabilité de l'entreprise, tandis que le calcul du BFR et du FR est essentiel pour comprendre les besoins en fonds de roulement et la gestion de la trésorerie. La rentabilité économique et la rentabilité

financière indiquent la performance globale de l'entreprise et sa capacité à générer des bénéfices.

- Synthèse

L'analyse financière, qu'elle soit fonctionnelle (concentrée sur les opérations) ou patrimoniale (portant sur la structure financière), est essentielle pour le contrôle de gestion. En surveillant ventes, coûts et rentabilité, elle permet d'ajuster les opérations. La dimension patrimoniale évalue la santé financière à long terme, couvrant actifs, passifs et capitaux propres. Ces analyses, complémentaires, guident les décisions, optimisent les ressources et gèrent les risques, contribuant à la pérennité et à la prospérité de l'entreprise.

Section 2 : Méthodes et outils axés sur l'activité

Les investigations des années 1980 ont dévoilé l'obsolescence des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion face aux évolutions économiques, technologiques et concurrentielles. La comptabilité par activités émerge en tant que réponse à l'incapacité des systèmes classiques à fournir des coûts de revient pertinents, mettant l'accent sur la gestion des activités et l'importance cruciale de l'information comptable dans la mise en œuvre de stratégies d'amélioration continue. Confrontés à la complexité croissante des organisations, les outils traditionnels ont démontré leurs limites. Les indicateurs financiers restent significatifs, mais ne sont plus suffisants pour anticiper les performances futures. L'Approche par les Activités représente une innovation pour répondre aux besoins complexes des organisations. Les outils de contrôle de gestion doivent dorénavant intégrer l'incertitude et la turbulence de l'environnement pour demeurer pertinents. Les managers et les contrôleurs de gestion font usage d'une diversité d'outils d'aide à la décision, adaptés à leur entreprise. Il existe diverses catégories d'outils de contrôle de gestion, certains étant directement applicables tandis que d'autres requièrent une adaptation.

1. Activity-Based Costing

L'Activity-Based Costing (ABC), ou la méthode de comptabilité basée sur les activités, est une approche comptable visant à attribuer de manière plus précise les coûts aux produits, services ou activités d'une organisation. Cette méthode diffère de la comptabilité traditionnelle, qui se concentre principalement sur l'affectation des coûts en fonction de catégories générales telles que la main-d'œuvre directe, les coûts indirects de fabrication, etc. L'ABC est principalement utilisé dans les entreprises manufacturières, mais il peut également être appliqué dans d'autres secteurs.

- Principes

L'ABC repose sur les principes suivants :

- Il s'agit d'identifier toutes les activités nécessaires à la réalisation des produits ou services. Ces activités peuvent être classées en activités principales (directement liées à la production) et en activités de soutien (indirectes mais nécessaires au fonctionnement de l'entreprise).
- Tous les coûts, y compris les coûts indirects, sont identifiés et associés aux activités spécifiques qui les génèrent.
- Les coûts sont ensuite attribués aux produits, services ou clients en fonction de leur utilisation des activités.

- Contexte d'utilisation

L'ABC est souvent utilisé dans les organisations où la répartition traditionnelle des coûts ne reflète pas de manière précise la manière dont les ressources sont consommées. Il est particulièrement utile dans les situations suivantes :

- Lorsque l'entreprise fabrique une grande variété de produits avec des exigences de ressources différentes.
 - Dans les entreprises de services où les coûts sont liés à la personnalisation des services pour chaque client.
 - Lorsque les processus de production sont complexes et nécessitent une analyse détaillée des activités pour comprendre les coûts.
 - Pour mieux comprendre la rentabilité de chaque produit, service ou client.
- Aperçu des avantages et des inconvénients de la méthode

Avantages

- L'ABC permet une répartition plus précise des coûts, ce qui permet à l'entreprise de mieux comprendre la rentabilité de ses produits et activités.

- Les informations générées par l'ABC aident les gestionnaires à prendre des décisions plus éclairées concernant la tarification, la réduction des coûts et l'allocation des ressources.
- Il permet d'identifier les activités coûteuses et de cibler les efforts d'amélioration de manière plus efficace.

Inconvénients

- La mise en œuvre de l'ABC peut être complexe et exigeante en termes de collecte de données et de suivi des activités.
- Son implémentation peut être coûteuse en termes de temps et de ressources.
- Repose sur des hypothèses et des estimations, ce qui le rend sensible aux variations dans les modèles d'activité.
- Apport de la méthode pour le contrôle de gestion

L'ABC est une méthode de contrôle de gestion qui consiste à :

- Identifiez toutes les activités de l'entreprise, telles que la production, la gestion des commandes, etc.
- Associez les coûts aux activités, qu'ils soient directs ou indirects.
- Calculez les coûts totaux de chaque activité.
- Déterminez quelles activités sont associées à chaque produit ou service.
- Calculez les coûts totaux de chaque produit ou service en fonction des activités qui lui sont attribuées.
- Identifiez les coûts les plus influents sur la rentabilité.
- Prendre des décisions éclairées telles que la fixation des prix ou l'optimisation des processus.
- Surveillez régulièrement les coûts et ajustez-les si nécessaire pour améliorer la rentabilité.

La méthode est utile pour mieux comprendre et gérer les coûts, en particulier les coûts indirects importants. Cependant, sa mise en place peut être complexe et demande des ressources en collecte de données et en analyse.

Exemple

Une entreprise fabrique deux types de produits : des chaises et des tables. L'entreprise souhaite utiliser l'ABC pour comprendre comment les coûts sont répartis entre ces deux produits en identifiant les activités spécifiques qui y sont associées.

Identification des activités

- Assemblage des chaises.
- Assemblage des tables.
- Peinture des chaises.
- Peinture des tables.
- Contrôle qualité.

Attribution des coûts

- Coût total de l'assemblage : 10 000 DA
- Coût total de la peinture : 5 000 DA
- Coût total du contrôle qualité : 2 000 DA

1. Allocation aux produits

- Pour les chaises, l'entreprise constate que l'assemblage des chaises a nécessité 60 % du temps d'assemblage total, la peinture des chaises a nécessité 70 % du temps de peinture total, et le contrôle qualité des chaises a nécessité 80 % du temps total de contrôle qualité. Donc, pour chaque coût spécifique :

- ✓ Coût attribué aux chaises pour l'assemblage : 6 000 DA (60 % de 10 000 DA)
- ✓ Coût attribué aux chaises pour la peinture : 3 500 DA (70 % de 5 000 DA)
- ✓ Coût attribué aux chaises pour le contrôle qualité : 1 600 DA (80 % de 2 000 DA)

- Pour les tables, l'entreprise constate que l'assemblage des tables a nécessité 40 % du temps d'assemblage total, la peinture des tables a nécessité 30 % du temps de peinture total, et le contrôle qualité des tables a nécessité 20 % du temps total de contrôle qualité.

Donc, pour chaque coût spécifique :

- ✓ Coût attribué aux tables pour l'assemblage : 4 000 DA (40 % de 10 000 DA)
- ✓ Coût attribué aux tables pour la peinture : 1 500 DA (30 % de 5 000 DA)
- ✓ Coût attribué aux tables pour le contrôle qualité : 400 DA (20 % de 2 000 DA)

2. Analyse des coûts par produit

- Coût total attribué aux chaises : 11 100 DA (somme des coûts attribués pour l'assemblage, la peinture et le contrôle qualité des chaises)
- Coût total attribué aux tables : 5 900 DA (somme des coûts attribués pour l'assemblage, la peinture et le contrôle qualité des tables)

Ainsi, l'entreprise peut désormais voir de manière plus précise comment les coûts sont répartis entre la fabrication de chaises et de tables en fonction des activités réelles. Cela peut l'aider à

prendre des décisions sur la tarification, la gestion de la production et l'optimisation des processus pour chaque produit.

2. Activity-Based Management

L'Activity-Based Management ou L'ABM, est une méthode de gestion qui se concentre sur la gestion des activités au sein d'une organisation pour améliorer l'efficacité, la rentabilité et la prise de décision. Voici une vue d'ensemble des principes, du contexte d'utilisation, des avantages, des inconvénients et de l'apport de l'ABM pour le contrôle de gestion :

- Définition

L'ABM est une approche de gestion qui consiste à analyser en détail les activités qui se déroulent au sein d'une organisation, à évaluer leur coût, leur valeur ajoutée et leur efficacité, et à utiliser ces informations pour améliorer la performance globale de l'entreprise.

- Principes

- Identification des activités impliquées dans la réalisation des produits ou des services de l'entreprise.
- L'allocation des coûts permet une attribution plus précise des coûts aux activités, ce qui facilite la compréhension de leur impact sur la rentabilité.
- Analyse des performances de chaque activité en termes d'efficacité et de valeur ajoutée.
- Les informations obtenues grâce à l'ABM sont utilisées pour prendre des décisions stratégiques visant à optimiser les opérations et à améliorer la rentabilité.

- Contexte d'utilisation

L'ABM est généralement utilisé dans les entreprises où les activités sont complexes, diversifiées et coûteuses. Il est particulièrement utile dans les industries manufacturières, les services financiers, la santé et d'autres secteurs où il est essentiel d'optimiser les coûts tout en maintenant la qualité.

- Aperçu des avantages et des inconvénients de la méthode

Avantages

- Permet d'identifier les activités non rentables et de réaffecter les ressources vers celles qui le sont.
- En identifiant les activités à faible rendement, l'ABM aide à augmenter la rentabilité globale de l'entreprise.
- Les informations basées sur l'ABM permettent aux gestionnaires de prendre des décisions plus éclairées et de développer des stratégies plus efficaces.

- Permet un suivi plus précis des coûts liés aux activités, ce qui facilite la gestion budgétaire.

Inconvénients

- Sa mise en place peut être complexe et nécessiter des ressources considérables en termes de temps et d'argent.
- Les employés peuvent être réticents à l'ABM, car elle remet en question les méthodes de travail établies.
- La collecte de données et la mise en place de systèmes de suivi des activités peuvent être coûteuses.
- Ne convient pas à toutes les organisations, en particulier les petites entreprises avec des activités simples.
- Apport de la méthode pour le contrôle de gestion

Cette approche permet aux contrôleurs de gestion d'acquérir une compréhension approfondie de l'utilisation des ressources, de repérer les inefficacités et de mettre en œuvre des mesures correctives pertinentes. De plus, l'intégration de l'ABM dans les processus de budgétisation contribue à une gestion plus précise des coûts et des marges.

En résumé, l'ABM se focalise sur l'analyse des activités en vue d'optimiser la rentabilité et de faciliter la prise de décision. Bien que sa mise en œuvre puisse parfois présenter des défis, elle offre de nombreux avantages en termes d'efficacité opérationnelle et de contrôle de gestion pour les entreprises qui l'appliquent judicieusement.

Exemple

Une entreprise fabrique deux produits : des smartphones et des tablettes. L'entreprise souhaite utiliser l'ABM pour prendre des décisions de gestion stratégiques afin de maximiser la valeur créée par chaque activité tout en minimisant les coûts.

1. Identification des activités
 - Assemblage des smartphones.
 - Assemblage des tablettes.
 - Contrôle qualité.
2. Attribution des coûts
 - Coût total de l'assemblage : 50 000 DA
 - Coût total du contrôle qualité : 10 000 DA
3. Allocation des coûts aux activités

- Pour l'assemblage des smartphones, l'entreprise constate qu'il a représenté 60 % du coût total d'assemblage. Donc, le coût attribué à l'assemblage des smartphones est de 30 000 DA (60 % de 50 000 DA).
- Pour l'assemblage des tablettes, il représente les 40 % restants du coût total d'assemblage. Donc, le coût attribué à l'assemblage des tablettes est de 20 000 DA (40 % de 50 000 DA).
- Le coût attribué au contrôle qualité est de 10 000 DA, car il est entièrement lié à cette activité.

4. Analyse des décisions de gestion

- En utilisant les informations fournies par l'ABM, l'entreprise peut voir que l'assemblage des smartphones est plus coûteux que l'assemblage des tablettes. Cela peut l'inciter à explorer des moyens d'améliorer l'efficacité de l'assemblage des smartphones pour réduire les coûts.
- De plus, l'entreprise peut constater que le contrôle qualité représente une partie significative des coûts totaux. Elle peut donc décider d'investir dans des technologies de contrôle qualité plus efficaces pour réduire les coûts liés à cette activité tout en maintenant la qualité.

Ainsi, l'ABM permet à l'entreprise de prendre des décisions de gestion stratégiques basées sur l'analyse des coûts par activité, ce qui peut contribuer à améliorer l'efficacité opérationnelle et la rentabilité globale.

3. Process Costing

- Définition

Le process Costing est une méthode de comptabilité de gestion utilisée pour attribuer les coûts de production à des produits ou des services de manière continue, en particulier dans les industries où la production est un processus continu ou répétitif. Cette méthode est souvent utilisée dans les secteurs de la fabrication, de la chimie, de la pétrochimie, de l'agroalimentaire, de l'industrie pharmaceutique, etc.

- Principes

Le process Costing repose sur les principes suivants :

- Les coûts totaux de production sont répartis uniformément sur l'ensemble des unités produites pendant une période donnée, ce qui signifie que chaque unité est supposée avoir le même coût moyen.

- Les coûts sont accumulés tout au long du processus de production, de l'achat de matières premières à la sortie des produits finis.
- Le processus de production est divisé en étapes ou en départements, chaque étape ayant son propre coût de production.
- Les coûts directs et indirects sont suivis séparément, et les coûts indirects sont souvent répartis en fonction d'une base de répartition, telle que le nombre d'heures de main-d'œuvre ou le nombre d'unités produites.
- Contexte d'utilisation

Le process Costing est principalement utilisé dans les industries où la production est continue et où il est difficile d'attribuer des coûts spécifiques à chaque unité produite. Par conséquent, il est couramment employé dans les secteurs suivants :

- Fabrication de produits chimiques.
- Raffineries pétrolières.
- Fabrication d'aliments en grande quantité.
- Industries pharmaceutiques.
- Production de produits textiles en masse.
- Fabrication de produits électroniques en série, etc.
- Aperçu des avantages et des inconvénients de la méthode

Avantages

- Le process Costing est une méthode de comptabilité de gestion relativement simple à mettre en œuvre, ce qui la rend accessible.
- Il s'adapte parfaitement aux industries où les produits sont fabriqués en grande quantité de manière continue.
- Il permet le calcul d'un coût moyen par unité, simplifiant ainsi la planification et la prise de décision.

Inconvénients

- En attribuant des coûts moyens uniformes à toutes les unités, le process Costing peut ne pas refléter de manière précise les variations réelles des coûts entre les unités."
- La répartition des coûts indirects peut être complexe, et le choix de la base de répartition peut avoir un impact sur les résultats."
- Le process Costing ne permet pas de suivre les coûts de manière individuelle pour chaque unité produite.

- Apport de la méthode pour le contrôle de gestion

Le process Costing offre plusieurs avantages pour le contrôle de gestion, notamment :

- Il permet de suivre les coûts de production de manière régulière et de les comparer aux budgets et aux normes.
- Il facilite la détermination du prix de revient des produits, ce qui peut aider à établir des prix de vente appropriés.
- Il fournit des informations utiles pour l'analyse des marges bénéficiaires par produit ou par département.
- Il aide à identifier les sources de gaspillage ou d'inefficacité dans le processus de production.

En résumé, le process Costing est une méthode de comptabilité de gestion adaptée aux industries de production continue, mais elle présente des limites en termes de précision. Elle est utile pour le contrôle de gestion en fournissant des informations sur les coûts de production, la rentabilité et la performance des différents départements ou processus de production.

Exemple

Une entreprise de fabrication de chaussures a deux processus de production : le processus d'assemblage des semelles et le processus d'assemblage final des chaussures. L'entreprise souhaite utiliser le Process Costing pour attribuer les coûts aux produits en fonction de ces deux processus.

1. Coûts engagés

- Coût total d'assemblage des semelles : 100 000 DA
- Coût total d'assemblage final des chaussures : 200 000 DA

2. Unités produites

- Processus d'assemblage des semelles : 1 000 paires de semelles
- Processus d'assemblage final des chaussures : 500 paires de chaussures

3. Calcul des coûts par Unité

- Coût par paire de semelles = Coût total d'assemblage des semelles / Nombre d'unités produites = 100 000 DA / 1 000 paires = 100 DA par paire de semelles.
- Coût par paire de chaussures = Coût total d'assemblage final des chaussures / Nombre d'unités produites = 200 000 DA / 500 paires = 400 DA par paire de chaussures.

4. Allocation des coûts aux produits

- Pour chaque paire de chaussures produite, l'entreprise attribue 100 DA au processus d'assemblage des semelles (coût par paire de semelles) et 400 DA au processus d'assemblage final des chaussures (coût par paire de chaussures).

5. Analyse des coûts par processus

- En utilisant le process Costing, l'entreprise peut voir que le processus d'assemblage final des chaussures a des coûts plus élevés par unité par rapport au processus d'assemblage des semelles. Cela peut indiquer que des efforts d'optimisation sont nécessaires dans le processus final pour réduire les coûts.

Ainsi, grâce au Process Costing, l'entreprise peut attribuer précisément les coûts à chaque étape du processus de fabrication de chaussures, ce qui l'aide à prendre des décisions éclairées sur la gestion des coûts et l'optimisation de la production.

4. Time-Driven Activity-Based Costing

• Définition

Le Time-Driven Activity-Based Costing ou TDABC, est une méthode de comptabilité de gestion visant à mesurer et à attribuer les coûts de manière plus précise en tenant compte du temps réellement consacré aux activités. Cette approche représente une évolution de la méthode traditionnelle de comptabilité par activité (ABC) et repose sur des principes spécifiques.

• Principes

- La première étape consiste à identifier toutes les activités impliquées dans le processus ou la production d'un produit ou service.
- Il s'agit de déterminer le coût horaire des ressources (main-d'œuvre, équipement, etc.) nécessaires pour réaliser chaque activité.
- On mesure ensuite le temps nécessaire pour réaliser chaque activité, en tenant compte de la capacité disponible et des variations saisonnières.
- Les coûts sont attribués aux produits, services ou activités en fonction du temps réellement consacré à chaque activité.

• Contexte d'utilisation

Le TDABC est particulièrement utile dans les environnements où les produits ou services sont diversifiés, complexes et nécessitent une allocation précise des coûts. Il est souvent employé dans les secteurs de la fabrication, des services financiers, de la santé et de la distribution. Il permet aux entreprises de mieux comprendre la rentabilité de chaque produit ou service et d'identifier des opportunités d'amélioration de l'efficacité.

- Aperçu des avantages et des inconvénients de la méthode

Avantages

- Permet une attribution plus précise des coûts, aidant les entreprises à prendre des décisions plus éclairées en matière de tarification, de réduction des coûts et de gestion des ressources.
- Rend le processus de comptabilité des coûts plus transparent en mettant en évidence les activités qui consomment le plus de ressources.
- Souvent considéré comme plus simple à mettre en œuvre que l'ABC traditionnel car il se concentre sur le temps.

Inconvénients

- Bien que plus simple que l'ABC traditionnel, le TDABC nécessite encore une certaine quantité de données et de travail pour être mis en place.
- Les estimations de temps et de coûts peuvent être sujettes à des erreurs, ce qui peut influencer la précision des résultats.
- Les coûts et les activités peuvent évoluer avec le temps, il est donc important de maintenir les données à jour pour que la méthode reste pertinente.
- Apport de la méthode pour le contrôle de gestion

Le TDABC apporte plusieurs avantages au contrôle de gestion, notamment :

- Permet de déterminer quelles activités sont les plus coûteuses et où les ressources devraient être allouées en conséquence.
- Aide à comprendre la rentabilité réelle de chaque produit ou service, ce qui permet de prendre des décisions éclairées sur la tarification, le marketing et les investissements futurs.
- Aide à distinguer les activités qui ajoutent de la valeur de celles qui n'en ajoutent pas, ce qui permet de réduire les coûts inutiles.

En résumé, le TDABC est une méthode de comptabilité de gestion axée sur le temps, visant à améliorer la précision de l'attribution des coûts et à fournir des informations plus utiles pour la prise de décision et le contrôle de gestion. Cependant, il nécessite une planification et une gestion constantes pour rester efficace.

Exemple

Une entreprise de fabrication de meubles utilise le TDABC pour estimer les coûts de fabrication de deux types de meubles : les chaises et les tables. Pour estimer ces coûts, l'entreprise utilise des taux horaires pour différentes activités de production.

1. Activités de production et taux horaires
 - Activité d'assemblage : Taux horaire de 500 DA par heure.
 - Activité de ponçage : Taux horaire de 300 DA par heure.
 - Activité de peinture : Taux horaire de 400 DA par heure.

2. Temps requis pour chaque meuble
 - Assemblage d'une chaise : 2 heures
 - Assemblage d'une table : 3 heures
 - Ponçage d'une chaise : 1 heure
 - Ponçage d'une table : 1,5 heure
 - Peinture d'une chaise : 0,5 heure
 - Peinture d'une table : 1 heure

3. Calcul des coûts de fabrication par meuble
 - Coût d'assemblage d'une chaise :

Taux horaire d'assemblage x Temps d'assemblage = 500 DA/h x 2 heures = 1 000 DA.

- Coût d'assemblage d'une table :

Taux horaire d'assemblage x Temps d'assemblage = 500 DA/h x 3 heures = 1 500 DA.

- Coût de ponçage d'une chaise :

Taux horaire de ponçage x Temps de ponçage = 300 DA/h x 1 heure = 300 DA.

- Coût de ponçage d'une table :

Taux horaire de ponçage x Temps de ponçage = 300 DA/h x 1,5 heures = 450 DA.

- Coût de peinture d'une chaise :

Taux horaire de peinture x Temps de peinture = 400 DA/h x 0,5 heure = 200 DA.

- Coût de peinture d'une table :

Taux horaire de peinture x Temps de peinture = 400 DA/h x 1 heure = 400 DA.

4. Coûts totaux de fabrication par meuble

- Coût total d'une chaise :

Coût d'assemblage + Coût de ponçage + Coût de peinture =

1 000 DA + 300 DA + 200 DA = 1 500 DA.

- Coût total d'une table :

Coût d'assemblage + Coût de ponçage + Coût de peinture =

1 500 DA + 450 DA + 400 DA = 2 350 DA.

Ainsi, en utilisant le TDABC, l'entreprise peut estimer les coûts de fabrication de chaque type de meuble en fonction du temps nécessaire pour chaque activité, ce qui permet une allocation plus précise des coûts et une meilleure compréhension des coûts réels de production.

5. Target Costing

- Définition

Le Target Costing est une méthode de gestion des coûts utilisée par les entreprises pour atteindre un objectif de rentabilité déterminé tout en fixant un prix de vente compétitif pour un produit ou un service. Cette approche est souvent utilisée dans des secteurs où la concurrence est intense, notamment l'industrie manufacturière et l'automobile. L'objectif principal du target costing est de s'assurer que le coût de production d'un produit est maintenu en dessous du prix de vente ciblé, tout en répondant aux attentes des clients en termes de qualité et de fonctionnalités.

- Principes

- L'entreprise commence par établir le bénéfice cible qu'elle souhaite atteindre pour un produit ou une gamme de produits."
- En fonction de l'objectif de profit et de l'analyse du marché, l'entreprise fixe un prix de vente cible pour le produit.
- Le coût cible est calculé en soustrayant le bénéfice cible du prix de vente cible. Cela donne l'objectif de coût que l'entreprise doit atteindre pour réaliser son bénéfice cible.
- Les équipes de conception et de développement travaillent pour concevoir le produit de manière à ce qu'il puisse être fabriqué à un coût inférieur ou égal au coût cible.
- L'entreprise surveille en permanence les coûts réels par rapport au coût cible et apporte des ajustements si nécessaire pour maintenir la rentabilité.

- Contexte d'utilisation

Le target costing est principalement utilisé dans les secteurs où la concurrence est intense et où les entreprises doivent offrir des produits à des prix compétitifs tout en réalisant des bénéfices. Il est souvent utilisé dans l'industrie automobile, l'électronique grand public, l'industrie pharmaceutique, etc. Lorsque les clients sont sensibles au prix et que de nombreux concurrents proposent des produits similaires, le target costing devient essentiel pour rester compétitif.

- Aperçu des avantages et des inconvénients de la méthode

Avantages

- Permet d'atteindre des marges bénéficiaires prédéfinies, ce qui contribue à la rentabilité de l'entreprise.

- La méthode se concentre sur la satisfaction des clients en proposant des produits de qualité à des prix compétitifs.
- Elle encourage l'innovation pour réduire les coûts de production tout en maintenant la qualité.

Inconvénients

- Sa mise en œuvre peut être complexe et exiger une coordination importante entre les équipes de conception, de développement, de production et de marketing.
- Si les coûts de production augmentent en raison de facteurs externes, l'entreprise peut avoir du mal à atteindre les objectifs de coût.
- Pour atteindre les objectifs de coût, il peut y avoir une pression pour réduire les coûts de qualité, ce qui peut avoir un impact négatif à long terme.
- Apport de la méthode pour le contrôle de gestion

Le Target Costing est une méthode de contrôle de gestion axée sur le marché qui vise à aligner les coûts de production avec les attentes des clients et les objectifs de rentabilité de l'entreprise. Elle favorise la collaboration interfonctionnelle, l'innovation et l'adaptabilité aux changements du marché, ce qui en fait un outil précieux pour les entreprises cherchant à rester compétitives et rentables. Le target costing joue un rôle essentiel dans le contrôle de gestion en permettant aux entreprises de suivre et d'ajuster en permanence leurs coûts pour atteindre les objectifs de rentabilité. Il fournit également des données cruciales pour évaluer la performance des produits, des équipes et des processus de développement. En outre, il favorise la collaboration interdépartementale en encourageant l'alignement des objectifs financiers avec la conception, le développement et la production, ce qui renforce le contrôle et la gestion globale de l'entreprise.

Exemple

Supposons qu'une entreprise envisage de produire un nouveau smartphone haut de gamme. Le marché exige que le prix de vente de ce smartphone soit d'environ 100 000 DA pour rester compétitif. De plus, l'entreprise souhaite réaliser un bénéfice de 20 % sur ce produit, ce qui signifie qu'elle souhaite un bénéfice de 20 000 DA par unité vendue (20 % de 100 000 DA).

- Étape 1 : Déterminer le bénéfice cible par unité vendue.

Bénéfice cible par unité vendue = 20 % de 100 000 DA = $0,2 * 100\,000\text{ DA} = 20\,000\text{ DA}$

- Étape 2 : Déterminer le coût cible par unité vendue.

Coût cible par unité vendue = Prix de vente cible - Bénéfice cible par unité vendue
 Coût cible par unité vendue = 100 000 DA - 20 000 DA = 80 000 DA

- Étape 3 : Évaluer les coûts actuels de production.

Supposons que les coûts actuels de production du smartphone s'élèvent à 90 000 DA par unité.

- Étape 4 : Identifier les écarts.

Écart de coût = Coût actuel - Coût cible
Écart de coût = 90 000 DA - 80 000 DA = 10 000 DA

- Commentaire

Dans cet exemple, l'entreprise a utilisé le Target Costing pour déterminer un coût cible de 80 000 DA par unité vendue, tout en satisfaisant les exigences du marché et en générant le bénéfice souhaité de 20 000 DA par unité. Cela signifie que l'entreprise devra réduire ses coûts actuels de production de 10 000 DA par unité pour atteindre son objectif.

Le Target Costing encourage l'entreprise à rechercher des moyens d'optimiser ses processus, de réduire les coûts de production et d'innover pour atteindre le coût cible tout en maintenant la qualité et la satisfaction des clients. En réduisant les écarts entre les coûts actuels et les coûts cibles, l'entreprise peut augmenter sa rentabilité tout en restant compétitive sur le marché.

Tableau comparatif des catégories d'outils de contrôle de gestion

Outils	Type de Processus	Temporalité	Modèles de Traitements	Destination	Horizon	Objectif
Activity-Based Costing (ABC)	Comptabilité de gestion	Basé sur les activités	Allocation précise des coûts aux activités réelles	Produits, processus, services	Court et moyen terme	Attribuer de manière précise les coûts en identifiant les activités génératrices de coûts
Activity-Based Management (ABM)	Gestion	-	Analyse détaillée des activités	Amélioration de la performance globale	Court, moyen et long terme	Évaluer coût, valeur ajoutée et efficacité des activités pour améliorer la performance
Process Costing	Comptabilité de gestion	Continue	Attribution continue des coûts de production	Produits ou services	Continu	Attribuer les coûts dans les industries de production continue ou répétitive
Time-Driven ABC (TDABC)	Comptabilité de gestion	Temps réel	Mesurer les coûts en tenant compte du temps	Produits, processus, services	Court et moyen terme	Évolution de l'ABC, mesurer les coûts en fonction du temps réellement consacré aux activités
Target Costing	Gestion des coûts	-	Atteindre un objectif de rentabilité	Produits ou services	Court et moyen terme	Maintenir le coût de production en dessous du prix de vente ciblé, tout en répondant aux attentes des clients en termes de qualité et de fonctionnalités

CONCLUSION GENERALE

Le contrôle de gestion émerge comme un levier essentiel pour naviguer dans le paysage complexe et en perpétuelle évolution des entreprises modernes. Au fil des décennies, les recherches ont mis en lumière l'inefficacité des systèmes traditionnels face aux défis économiques, technologiques et concurrentiels. L'émergence de l'Approche par les Activités témoigne de la nécessité d'adapter les méthodes de contrôle pour fournir des informations pertinentes et anticiper les évolutions futures.

Face à la complexité croissante des organisations, le contrôle de gestion évolue au-delà des simples indicateurs financiers pour embrasser une perspective plus holistique, englobant la gestion des activités et la prise en compte de l'incertitude environnementale.

Ainsi, le contrôle de gestion se positionne comme un partenaire stratégique, permettant aux managers de prendre des décisions éclairées et de piloter l'entreprise vers l'amélioration continue. La diversité des outils disponibles offre une flexibilité nécessaire pour s'adapter aux spécificités de chaque entreprise, soulignant l'importance d'une approche personnalisée.

En fin de compte, le contrôle de gestion transcende son rôle traditionnel de suivi des performances financières pour devenir un catalyseur de l'innovation, de l'efficacité opérationnelle et de la pérennité organisationnelle. Il s'impose comme un pilier incontournable pour les entreprises aspirant à prospérer dans un environnement en constante mutation.