

SOMMAIRE

Pages

PREMIERE PARTIE : DESCRIPTION GENERALE	7
CHAPITRE I : PRESENTATION GENERALE DU GROUPE PREY.....	7
Section I : La Genèse du GROUPE PREY	7
Section 2. Place du contrôleur de gestion dans l'organigramme du GROUPE PREY....	9
Chapitre II : Panorama de l'ECOPRIM.....	10
Section 1 : Renseignements généraux.....	10
Section 2 . Evolution des techniques d'impression chez l'ECOPRIM.....	12
Section 3 : structure organisationnelle.....	13
Chapitre III : Théorie générale du contrôle de gestion.....	17
Section 1. Notion générale du contrôle de gestion.....	17
Section 2 : Epistémologie et paradigmes du contrôle de gestion.....	22
Section. 3 : Les instruments de gestion au service du contrôle.....	32
Section 4 : Développement récents et évolution en perspective	32
DEUXIEME PARTIE CONSTAT ET ANALYSES QUE POSENT LES PRINCIPES	
DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE LA SOCIETE.....	34
Chapitre I. Enumération des problématiques de contrôle de gestion dans le domaine	
financier	34
Section 1 : Système d'information de gestion embryonnaire	36
Section 2 : Informatisation élémentaire des travaux de comptabilité.....	39
Section 3 : Comptabilité auxiliaire peu organisée.....	42
Section 4 : Organisation rudimentaire du contrôle interne.....	46
Section 5 : Maîtrise assez réduite des mouvements de trésorerie.....	49
Section 6 : Comptabilité analytique peu développée.....	54
Section 7-Les imperfections du processus d'élaboration du budget	60
Section 8 : Contrôle budgétaire assez souple	63
Section 9 : Désintérêt au contrôle de gestion	67
Chap. II : Problèmes et principes de contrôle de gestion influant dans d'autres	
domaines.....	69
Section 1. Fragilité des facteurs préalables à l'exercice du contrôle de gestion.....	69
Section 2 Les imperfections du contrôle des réalisations	72
Section 3. Portée limitée de la phase de poste évaluation	76
TROISIEME Partie : PROPOSITION DE SOLUTIONS.....	78
Chapitre I : Proposition de solution à propos du domaine financier.....	78
Section 1. Développer le système d'information de gestion	78
Section 2. Exploiter les outils informatiques pour la comptabilité.....	80
Section 3. Restructurer la comptabilité auxiliaire.....	84
Section. 4 Renforcer les dispositifs du contrôle interne.....	86
Section 5. Contrôler les mouvements de trésorerie.....	92
Section 6. Elargir l'utilisation de la comptabilité analytique.....	96
Section7 : Améliorer le processus d'élaboration du budget.....	98
Section. 8 Redonner du sens au suivi budgétaire.....	102
Section.9 Promouvoir l'esprit du contrôle de gestion	104
Chapitre II. Proposition de solutions à propos des autres domaines.....	107
Section 1. Instauration d'un environnement propice au contrôle de Gestion.....	107
Section. 2 Réorganisation du contrôle des réalisations.....	112

Section. 3 : Optimiser la phase de post évaluation.....	116
CHAPITRE III : SOLUTIONS RETENUES ET RESULTATS ATTENDUS.....	118
Section 1. Les solutions retenues.....	118
Section 2. Les résultats attendus.....	142
Section 3 - Les recommandations générales.....	145
CONCLUSION.....	147
TABLE DES MATIERES	17

INTRODUCTION GENERALE

L'élaboration d'un écrit de mémoire marque l'aboutissement du programme de formation menant à l'obtention d'un diplôme de Maîtrise de Gestion. Ce serait une occasion pour les étudiants d'apporter leurs visions personnelles d'un thème rattaché à un champ d'étude de la discipline de Gestion. Durant leurs études, ils se sont imprégnés de connaissances théoriques suffisamment vastes pour mener une analyse élargie des diversités de la réalité vécue dans le monde de l'entreprise.

Acquérir des connaissances, c'est essentiel mais loin d'être suffisant. Pouvoir les éprouver sur des faits concrets et savoir appliquer les théories en grandeur nature résident le secret d'une féconde et saine formation de l'esprit. C'est dans cet esprit que les étudiants à la 4^{ème} année sont invités à mener leurs travaux de mémoire.

Pour le cas d'espèce, le mémoire renvoie à un écrit de recherche qui traite un sujet en mettant en œuvre les approches méthodologiques appropriées à un thème choisi en vue de l'analyser de façon objective et ordonnée suivant les règles de l'activité scientifique.

Eu égard à cette définition, le sujet de l'ouvrage portera sur le Contrôle de Gestion. C'est si intéressant pour être analysé dans la mesure où il constitue l'une des composantes des cinq fameux rôles du dirigeant : « Prévoir, Organiser, Commander, Coordonner et Contrôler ». C'est le dernier maillon de la chaîne des activités du gestionnaire et ne pas le moindre. Au contraire, le contrôle de gestion incarne la plénitude de la mission managériale. C'est un élément essentiel de la sécurisation qui rassure les gestionnaires dans leurs fonctions. Sans le contrôle, on ne pouvait pas s'assurer de la pertinence des objectifs, de l'objectivité des jugements arrêtés, de l'effectivité des performances réalisées, du bien fondé des décisions prises.

C'est autant de paramètres de l'efficacité auxquels le contrôle de gestion a donné une réponse précise et suffisante pour les atteindre. L'efficacité, l'un des objectifs du contrôle de gestion, est le maître mot de l'univers de la mondialisation des échanges et constitue l'étalon de mesure universel de la compétitivité au sein de l'économie de marché. Dans un tel contexte, l'exercice du contrôle de gestion devient une nécessité et conditionne la maîtrise de la concurrence. Ainsi se répand la pratique du contrôle de gestion dans des nombreuses entreprises, et il s'est vite transformé à un outil de gestion d'usage de plus en

plus courant, aussi bien dans le monde des affaires qu'au sein de l'administration publique. Celle-ci ne peut pas se passer du contrôle de gestion tant qu'elle cherche à offrir un service public de haute qualité et qu'elle vise la performance de la gestion des affaires publiques. Cette performance s'est souvent traduite sous les principes de la bonne gouvernance et de la transparence qui forment actuellement les références administratives de l'efficacité.

En réalité, la bonne gouvernance est interprétée, en terme de gestion, par la maîtrise du fonctionnement de l'ensemble de l'appareil et entité administrative alors que la transparence indique la totale contrôlabilité des activités qui s'y opèrent.

Conséquemment, le contrôle de gestion établit une base solide et rationnelle des conditions de la bonne gouvernance et de la transparence, et par la même occasion, il constitue beaucoup plus un sujet de préoccupation permanente qu'un simple phénomène d'actualité.

Pour le cas de l'entreprise, le contrôle de gestion a pris un sens tout à fait particulier selon lequel il constitue un outil de gestion qui recouvre l'ensemble des méthodes et des moyens mises en œuvre par la société afin d'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs visés.

Eu égard à cette définition, il serait opportun de mener une analyse portée sur le système de contrôle de gestion afin d'en découvrir les facteurs et paramètres qui conditionnent l'efficacité du service de contrôle de gestion, et partant, la performance de l'entreprise dans son ensemble. Ainsi, l'analyse débouchera sur la détermination et la conception d'un ensemble d'outils et de structures organisationnelles assurant la base de la réussite des missions confiées aux responsables délégués. Certaines principes et modèles issus de l'analyse seront tout à fait transposables à d'autres entreprises présentant des caractéristiques des problèmes identiques au cas étudié. Dans un tel contexte, on est amené à enrichir les connaissances scientifiques sur la discipline du contrôle de gestion, et parallèlement, à apporter une réponse assez précise sur un ensemble de problèmes de contrôle bien déterminés.

Eu égard à ces finalités avouées de l'étude et aux spécificités techniques du contrôle de gestion, la raison oriente le choix vers la société ECOPRIM qui est une entreprise membre d'un groupe tentaculaire, fleuron de l'économie malgache, le Groupe PREY (Patrimoine RAZAFINDRAVAHY Edgard Industrie)

Grâce à l'existence d'une délégation d'autorité et d'une décentralisation de responsabilité élargie, le centre de profit dénommé ECOPRIM (Etude Conception Production Impression) réunit toutes les conditions qui lui ont fait un lieu propice à une analyse traitant le contrôle de gestion.

En l'occurrence, cette analyse s'intitule « Contribution à l'amélioration du système de contrôle de gestion de la société ECOPRIM ».

D'emblée, l'examen du thème suscite de nombreux questionnements. Comment s'organise le système de contrôle de gestion du groupe PREI ? Quelle place occupe la société ECOPRIM dans ce système ? Quels sont les outils et les structures de contrôle de gestion au sein de la société ? Les modes de contrôles sont-ils suffisants et appropriés aux spécificités techniques de la société ? La structure actuelle permet-elle au service du contrôle de gestion de réaliser les objectifs qu'on lui a été assigné ? La modification de la structure actuelle sera-t-elle nécessaire et dans quelle mesure elle serait plus efficace ?

C'est d'autant de questionnements auxquels l'étude devrait apporter tout au long de son analyse des réponses pertinentes et précises. A ces fins, nous allons opter pour une méthodologie d'approche pour qui s'appuie sur l'entretien direct avec les responsables de chaque service à différent échelon, l'analyse critique des documents et supports administratifs existants, l'étude statistique des données numériques ainsi que l'observation des faits et mode de contrôle pratiqué dans la société

Dans un souci de clarté et pour répondre de façon objective aux enjeux que pose le thème, la rigueur logique a conduit à diviser l'analyse en trois grandes parties :

- **La première partie** consiste à replacer l'étude dans son contexte aussi bien empirique que théorique. Il s'agit de faire une présentation succincte du Groupe PREY (Chapitre I), d'entamer une vision panoramique de l'ECOPRIM (chapitre II) et de déterminer le cadre théorique du contrôle de gestion (Chapitre III) dans ses principes, épistémologie, paradigmes et instruments.
- **La seconde partie** s'intéresse aux constats et analyses de la situation existante en utilisant une approche déductive. Selon laquelle on part de la cause, une série de problèmes détectés au niveau financier (Chapitre I) pour déboucher sur des problèmes induits dans d'autres domaines de la gestion (Chapitre II).
- Pour résoudre ces problèmes, **la troisième partie** proposera une série de mesures destinées à améliorer la situation existante (Chapitre I et II) et avancera des solutions concrètes (Chapitre III) pour améliorer le système de contrôle de gestion de la société

PREMIERE PARTIE : DESCRIPTION GENERALE

CHAPITRE I : PRESENTATION GENERALE DU GROUPE PREY

Section I : La Genèse du GROUPE PREY

De nos jours, on assiste à un phénomène, toujours croissant de regroupement d'entreprises sous différentes modalités. Les raisons qui poussent les industriels à avoir recours à ces stratégies de rapprochement sont d'ordre économique. Plus la taille de l'entreprise augmente plus ses capacités à générer des profits s'accroissent. Les mobiles qui sous-tendent la création du GROUPE PREY n'en sont pas loin.

En 1987, Monsieur RAZAFIMAHALEO et son épouse se sont investis dans le monde des affaires en créant STEDIC (Services Trading Etude et Diffusion Industrielle Conseil) dont le capital était de 500.000 FMG. STEDIC se spécialisait dans la représentation de la marque automobile HINO, TATA et le négoce des accessoires automobiles.

Le capital de STEDIC s'est élevé à 150.500.000 FMG, en 1989 grâce au financement de FIARO (Financière d'Investissement ARO)

De 1990 à 1995 marquent les années florissantes de STEDIC, durant lesquelles se succède la création des différentes entreprises.

Dès 1990, TEXAM (Technique EXploitation Application et Moteur) a vu le jour avec un capital de 25.000.000 FMG. Il jouit un partenariat privilégié avec GENELEC.

En 1991, AFOMA puis VARATRAFO dont le capital s'élève respectivement à \$ 1.000.000 et \$ 700.000 ont été créés pour la fabrication d'allumettes à tige en carton paraffiné.

ARCOS (Assurance Représentation COurtage Service) créé en 1992, est un SARL au capital de 1.000.000 FMG prestataire de service et chargé de la gestion des agences de l'assurance ARO.

GSM (Grand Saline du MENABE), spécialisé en extraction de sel marin en poudre et en gros grains.

MAZAVA, fabricant de bougies, au capital de 1.000.000 FMG a été créé à Ambositra en 1993

Le 21 Février 1995, L'EXPRESS a inauguré sa première parution en tant qu'un journal d'information et d'analyse

Créé en 1995 avec 10.000.000FMG de capital au début, puis porté à 450.000.000 FMG SITRAM (Société Industrielle de Travaux d' Atelier Mécanique) s'est chargée aux travaux de réparations mécaniques et de distribution des produits du GROUPE STEDIC.

AQUAMEN (AQUAculture de MENABE) au capital de 25.000.000 FMG, créé en 1995, exploitait l'élevage de crevettes et l'exploitation de crevettes décortiquées.

MEDICAL INTERNATIONAL, au capital de 25.000.000 FMG, spécialiste en équipements hospitaliers et en accessoires, consommables médicaux.

Le 18 Novembre 1992, ce fut le grand jour pour ECOPRIM (Etudes CONception et IMpression) d'entrée dans le domaine d'imprimerie avec un capital de 1.000.000 FMG. Ce capital se chiffrait actuellement à 250.000.000 FMG

L'année 2002 serait une année charnière dans l'histoire du GROUPE PREY. En JUILLET 2002, Monsieur RAZAFIMAHALEO et Monsieur RAZAFINDRAVAHY Edgard ont décidé de fusionner les sociétés citées ci-dessus formant le GROUPE STEDIC et les 6 autres sociétés de REI (RAKOTONDRAVAHY Edgard Industries) ci-après :

- KOBAMA : Minoterie au capital d' 1.000.000.000 FMG.
- MOUF'REY : leader en boulangerie, 2.500.000.000FMG de capital.
- ASSUREY : Entreprise d'assurance.
- TRANSREY : Gestion de stations services (4 stations JOVENNA) et activités de transport.
- REI 2RI : Rizière au capital de 107.000.000FMG.
- STATION de Radio ANTSIVA.

Section 2.Place du contrôleur de gestion dans l'organigramme du GROUPE PREY

A l'instar des grands groupes à plusieurs sociétés membres, le groupe PREY adopte un style de management reposant sur le principe de l'unicité de la direction (Annexe I). Cette fonction est assumée par le propriétaire du groupe lui-même, RAKOTONDRAVAHY Edgard, en tant que Président Directeur Général. Symbolisant le pouvoir politique du groupe, il détermine les orientations générales et les grands axes stratégiques auxquels devront tendre l'ensemble des objectifs et des activités des hautes fonctions dirigeantes.

Le PDG se fait assister par un Directeur Général qui incarne le pouvoir opérationnel du groupe. Il se voit ainsi confier de la lourde responsabilité opérationnelle d'efficacité et de performance de l'ensemble des hauts cadres soumis à sa direction.

Etant donné l'immensité des responsabilités du DG, il trouve tout son intérêt à se faire appuyer et conseiller par des personnalités à hautes compétences spécialisées. Les responsables des grandes directions mentionnées dans l'organigramme seront appelés à assurer ce rôle de conseil. Ainsi, le DG aura une vision globale et suffisamment claire de la marche du groupe à cause des avis et des directives éminemment spécialisées émanant des ces hautes cadres. La transmission des directives aux directeurs opérationnels de chaque entité se trouvera facilité et efficace dans la mesure où elles ont été transitées dans les hauts cadres spécialistes du domaine en question. Alors, la ligne hiérarchique s'est allégée et le fonctionnement du groupe sera marqué d'un dynamisme et d'une souplesse.

Dans un point de vue organisationnel propre au contrôle de gestion, la structure de l'organigramme du groupe PREY répond aux exigences organisationnelles requises par le contrôle de gestion. Selon lesquels, la place du contrôleur de gestion se situe hors de toute ligne hiérarchique, et de plus, doit être rattachée au plus haut niveau de direction. En fait, le contrôleur de gestion du groupe se trouve dans une position d'état major liée directement au PDG. Ce positionnement confère au CDG la faculté d'emprise directe sur l'ensemble des divers responsables du groupe, tout en agissant hors des pressions hiérarchiques venant d'aucun que se soit, voire celles du PDG.

Chapitre II : Panorama de l'ECOPRIM

Section 1 : Renseignements généraux

Pour présenter la société ECOPRIM, il convient d'emblée de s'enquérir davantage sur l'ensemble des informations relatives à sa création, à son objet et ses liens avec les correspondances externes.

1.1- Identification juridique

Pour être légalement établie, ECOPRIM doit se conformer aux législations prescrites par l'Administration publique pour la création d'une société industrielle. Après avoir rempli les formalités requises, la société s'inscrit au registre de commerce sous le numéro RC 2003 B01158, lui donnant droit à la délivrance d'une carte professionnelle n° 377 440B du 03/10/03. Les inscriptions au registre de commerce statuent l'identité juridique de l'ECOPRIM, en guise d'état civil économique, dont la teneur est la suivante :

- Raison sociale : ETUDE – CONCEPTION – PRODUCTION – IMPRESSION
- Forme juridique : Société à Responsabilité Limitée (S.A.R.L).
- Date de constitution légale : Le 18 Novembre 1992.
- Capital social : 50.000.000 Ariary (Cinquante millions d'Ariary Malagasy)
- Activité principale : Tous travaux d'imprimerie ; édition de brochure, livres, magazines ; travaux d'imprimés administratifs et commerciaux.
- Lieu d'implantation : Z.I Nord des Hydrocarbures Ankorondrano – Enceinte STEDIC – Antananarivo – Madagascar.
- Coordonnées : B.P. 171 Antananarivo
Téléphone : 261 (0) 20 22 203 10
Fax : 261 (0) 20 22 320 89
E-mail : ecoprim@wanadoo.mg

3.1- Activités principales

En réalité, la société a la capacité d'offrir à ses clientèles une large gamme de produits d'impression, de différentes qualités en divers formats.

Pour des raisons d'ordre pratique, cette diversité appelle une certaine distinction afin qu'on puisse regrouper sous une même dénomination les imprimés présentant des

caractéristiques communs. Dans ce sens, la société adopte trois niveaux de catégorisation dont le service commercial désigne sous le terme de :

- Travaux de conditionnement les imprimés servis d'emballages commerciaux tels que les cartons extérieurs, dizaines et étiquettes des allumettes AFOMA et VARATRAFO.
 - les sachets farine de KOBAMA
 - les sachets viennoiseries, les emballages pain de MOUF'REY
- Travaux de luxe, comme leur nom les qualifie, ce sont des imprimés de prestige comme des calendriers aux caractéristiques très spécifiques ou des supports publicitaires de haute qualité. Ils n'incluent qu'un nombre réduit de produits.
- Travaux de ville qui regroupent un large éventail de produits, tous les imprimés qui échappent aux catégorisations précédentes :
 - livres, magazines, brochures, prospectus, dépliants ;
 - cartes de visite, cartes d'invitation, affiches ;
 - imprimés commerciaux et les supports administratifs...

Naturellement, ces prestations ne valent que par l'existence d'une masse de clientèle qui s'est disposée à les acheter et à laquelle l'ECOPRIM entretient des relations commerciales. Au-delà, d'autres partenaires ne devraient pas en rester tant que l'entreprise souhaite de mener une réelle vie en société.

3.1- Relation avec les tiers partenaires.

Pour assurer ses activités, l'ECOPRIM s'efforce d'établir une relation élargie avec son environnement tant immédiat que général.

Cet environnement est composé de personnes physiques ou morales, d'organisations publiques ou privées, d'entités économiques ou sociales avec lesquelles la société tisse des liens de coopérations tout en les traitant comme des véritables partenaires d'affaires.

L'environnement en amont est constitué par le marché des fournisseurs avec lesquels l'ECOPRIM se sont entretenues des relations économiques suivies et de manière fréquente. La société s'adresse aussi bien aux fournisseurs nationaux qu'aux fournisseurs installés à l'étranger. Les fournisseurs locaux regroupent les professionnels en papeterie et produits industriels d'arts graphiques : RONI, Intergraph Madagascar, SOMDIMM, IBL, CCI, ... et des prestataires de service comme la JIRAMA, TELMA.

Alors que les fournisseurs étrangers sont essentiellement représentés par Intergraph La Réunion, Glopaca, SAPPI, ...

L'environnement en aval correspond à l'ensemble des clientèles qui sont issues d'origine professionnelles diverses telles que les compagnies d'assurance (ARO), les

institutions financières (BNI-CL, INTERCECAM), les industriels (TAF, VARATRAFO, AFOMA, KOBAMA), les ONG (SEECALINE, SAF FJKM, JSI) ainsi que des particuliers.

En dehors de ses liens purement commerciaux, la société a également des relations avec des établissements financiers et des organisations à vocation sociale. Les banques BNI-CL et BOA sont les partenaires financiers privilégiés. L'ESMED (Espace Médicale) assure la couverture des soins médicaux de l'ensemble des personnels de la société. Ces derniers cotisent également à la CnaPS (Caisse Nationale de Prévoyance Sociale) pour la prise en charge des droits et prestations sociales réglementaires fournies par cette organisation publique.

Par ailleurs, l'ECOPRIM est membre à part entière d'une association corporatiste de sa profession, l'UNPRIM (Union Nationale des professionnels d'Imprimerie). L'envergure des relations que la société établit avec ses divers partenaires démontre une vivacité interne qui s'est traduite par des évolutions majeures en technique d'impression.

Section 2 . Evolution des techniques d'impression chez l'ECOPRIM.

En tant que société industrielle, la performance de l'ECOPRIM ne s'entend seulement par l'étendue de ses relations avec les tiers partenaires mais s'apprécie également par les atouts technologiques de son arsenal matériel.

Depuis sa création en 1992, la société n'a cessé d'améliorer ses savoir-faire techniques en étoffant ses capacités matérielles par une série d'acquisitions.

En 1993, l'ECOPRIM a débuté avec des machines d'impression standard telles que le Gestetner 211, ADAST, WS pouvant imprimer seulement en une couleur en mode monochromie.

En 1995, la société fait l'acquisition de SORDZ qui compose deux couleurs différentes en mode d'impression bichromie.

Une évolution majeure a été franchie **en 1997** avec l'arrivée d'une machine ROTATIVE, permettant à l'ECOPRIM d'éditer le premier journal malgache d'information de parution en quadrichromie. Elle offre ainsi une haute qualité d'impression en autorisant la superposition simultanée de quatre couleurs matrices : jaune, rouge, bleu, noir.

L'acquisition **en 1998** d'une machine offset de dernier cri, le MOF, marque l'apothéose technologique de l'ECOPRIM en se permettant le luxe d'une impression en

pentachromie, avec toute les possibilités de coloris données par les combinaisons de cinq couleurs : jaune, rouge, bleu, noir, vert.

Force est alors de constater que la société a fait une avancée technique significative en l'espace de cinq ans en se dotant des matériels performants pouvant assurer un haut niveau de qualité d'impression.

Ce dynamisme technique traduit une volonté stratégique de développement interne soutenue par un plan quinquennal d'investissement accru visant à s'octroyer une place de leader sur le marché de l'imprimerie.

Les machines, si perfectionnées soient-elles, ne peuvent réaliser à elle seule cette ambition sans que les hommes qui s'en serviront ne soient organisés dans une structure adéquate.

Section 3 : structure organisationnelle

3.1- Type de structure par grandes fonctions

Il convient d'emblée de reproduire ci-après le schéma représentant l'organigramme de la société ECOPRIM dont l'analyse sera entamée à la section suivante.

Organigramme (cf. Annexe II)

3.2-Commentaire de la structure organisationnelle

On remarque au premier abord l'unicité de la direction, incarnée par le directeur opérationnel qui sera chargé d'engager les moyens et de coordonner l'ensemble des activités de l'unité placée sous sa responsabilité. A ce titre, il sera directement comptable de l'efficacité de l'organisation devant la direction générale. Cette forme de délégation d'autorité confère à l'ECOPRIM le statut d'un centre de profit qui cadre bien avec les logiques d'appréciation préconisées par le contrôle de gestion.

En outre, la structure organisationnelle de la société opte pour une division de responsabilité par grands types de fonctions. Cette organisation fonctionnelle aura l'avantage d'utiliser de façon optimale les compétences spécialisées des responsables fonctionnels dans leurs domaines respectifs. L'organigramme envisage cinq grandes fonctions dont quatre sont qualifiées classiques à toutes entreprises telles que la fonction administrative, financière, commerciale, d'exploitation ; et l'une propre aux industries fortement mécanisées comme l'imprimerie, la fonction maintenance. Entre ces grandes fonctions, des liaisons horizontales sont nettement marquées au tour du noyau opérationnel de la société, démontrant ainsi l'attention particulière accordée par

l'ensemble des fonctionnels aux activités productives, lesquelles placées sous la responsabilité de la fonction exploitation.

En dehors de ces liaisons fonctionnelles, la structure de l'ECOPRIM prévoit deux niveaux de liaison hiérarchique, celle rattachant le directeur opérationnel aux responsables fonctionnels et celle reliant ces derniers aux personnels exécutants. Cette chaîne d'autorité raccourcie permet une transmission rapide des commandements et un supervision rapprochée des subordonnés. Elle favorise également les communications directes et les relations informelles permettant un fonctionnement souple, léger et fluide, nécessaire à une organisation de taille moyenne telle que l'ECOPRIM.

Malgré ses qualités, l'inconvénient majeur de l'organigramme réside dans la concentration accrue des responsabilités au niveau de la direction. Cette centralisation, certes nécessaire mais sclérosante, congestionne le responsable du centre de profit sous l'affluence des informations brutes, des tâches de coordination, des charges de supervision, des responsabilités des décisions synthétiques inhérentes aux fonctions de la direction.

Etant donné que l'organigramme d'une entreprise décrit le cadre général de son fonctionnement et qu'il définit le mode d'utilisation des ressources humaines, la qualité de la structure organisationnelle conditionne l'efficacité et le bon déroulement des activités productives. Celles-ci s'organisent spécialement à travers de la structure opérationnelle.

3.3-Structure opérationnelle

On analysera la structure opérationnelle de l'ECOPRIM par une description succincte de son processus de production. Pour ce faire, on décrira globalement le chemin parcouru par une commande d'impression dès son introduction auprès du service commercial jusqu'à la mise à disposition des produits imprimés aux mains du client.

Service Commercial

- Entreprend les démarches marketing nécessaires pour attirer, fidéliser et développer la clientèle de la société : visite à domicile, demande de cotation, négociations commerciales.
- Accueille les clients, oriente les descriptions techniques d'une intention de commande ; propose des modèles, reçoit une commande pour la soumettre au service étude en vue d'une appréciation technique

Service Etude et Devis

- Apprécie la faisabilité technique de la commande
- Evalue les quantités des matières à utiliser, le nombre d'heures machine et/ou de main-d'œuvre requises, la durée indicative de réalisation de la commande
- Etablit le coût de production de la commande en appliquant le tarif unitaire indiqué pour chaque quantité évaluée précédemment.
- Soumet le devis au directeur du centre de profit pour en arrête la marge bénéficiaire à prélever.

Service Commercial

- Prend acte du devis coté et émet en conséquence une proposition d'offre de prix au client dont l'acceptation autorise le commercial à établir un bon de commande au nom de l'intéressé.
- Transcrit les descriptions techniques de la commande dans les cadres réservés au commercial dans le Dossier de Production (DP). Notons que le DP constitue le principal document de travail qu'accompagnera chaque travaux tout au long de leur fabrication pour y inscrire les informations relatives aux différentes étapes de la production jusqu'au transfert des produits imprimés au magasin.
- Transfère le modèle sur papier ou supports informatiques venant du client au responsable de l'exploitation.

Service Exploitation

- Vérifie les spécifications techniques de la commande telles qu'elles ont été consignées dans le bon de commande, dans la fiche d'étude et de devis, et dans le dossier de production
- Etablit une fiche de demande de travaux à l'attention du service PAO pour qu'il conçoive une esquisse conforme aux indications techniques recommandées.

Service PAO

(Publication Assisté par Ordinateur)

- Réalise un ensemble de travaux de prépresse et de conception informatisée : scannérisation ou numérisation d'un modèle, traitements informatisés des textes ou photographes et mise en page à l'aide des logiciels appropriés (Adobe photoshop, Adobe illustration, Quark press, ...), flashage d'un modèle scannérisé à travers une machine flacheuse pour produire une esquisse en film ou en papier ozalid
- Transmet l'esquisse informatiquement réalisée au service de l'exploitation

Service Exploitation

- Adresse l'esquisse ainsi conçue au client et sa validation équivaudra à l'approbation du Bon à Tirer (BAT), permettant ainsi l'engagement effectif du processus de production
- Une fois le BAT accordé, les conditions de la production réunies (la commande a été prévue au planning de production, les matières à utiliser sont disponibles), on déclenche la fabrication dont le suivi jusqu'à son terme sera laissé au soin des responsables de la production

Service Laboratoire

- Après que les matières à utiliser sont sorties du magasin, notamment les plaques d'imprimerie pour cette section (Il s'agit ici d'une plaque en aluminium dont une de ses surfaces est recouverte d'une couche de substance photosensible), les laborantins font l'assemblage, montent les calques ou les films conçus en PAO sur la plaque.
- La plaque montée sera introduite dans l'insoleuse afin de reproduire sur la plaque, par l'effet de l'exposition à la lumière ultra violet les images sur calques ou films
- La plaque insolée sera traitée dans la développeuse où le révélateur de plaque transforme l'image latente en image photographique visible
- La plaque développée fera l'objet des travaux de retouches, de désossages (gommages des tâches de fond) pour la rendre plus nette, prête à être montée dans les machines de tirage et d'impression

Service Atelier

Massicot FL 150 (Format d'ouverture 1500 x 1600 mm) débite les papiers pour leur donner le format de roulage convenable

- MOF : Format de calage : 480 x 650 mm
Format d'impression : 472 x 645 mm (Recto / verso)
Format avec nombre de plis : A4 / 2 plis
10.000 tirages en pentachromie / heure
- SORDZ : Format de roulage : 640 x 915 mm
Format d'impression : 620 x 590 mm (Recto / Verso)
Format avec nombre de plis : A4 / 2 plis
Deux groupes d'impression
3 000 tirages en bichromie / heure
- K SBA : Format de roulage : 465 x 585 mm
Format d'impression : 460 x 580 mm
Machine d'impression, de rainage, de découpage

1000 unités / heure

- Platine T : Format d'impression : 260 x 380 mm
Vitesse : 2 000 unités / heure
- Platine Linotype : Format d'impression : 260 x 280 mm
Cliché en zinc avec des images typographiques en relief
Vitesse : 2 000 unités / heure
- W 5
- Gestetner 211
- Massicot SAP 115 (Format d'ouverture 1150 x 1150 mm) découpe les papiers imprimés pour leur donner le format final de finition recommandée par le client (Façonnage).

Section Finition

- Marque l'achèvement des processus de production par des travaux d'agrafage, d'emballage, de foliotage, d'encartage, de rainage, de collage, de reliure, de pliage, d'emballage et d'étiquetage en vue de transférer les colis d'imprimés au magasin en attente de la livraison ou d'une levée par le soin du client.

Chapitre III : Théorie générale du contrôle de gestion

Section 1. Notion générale du contrôle de gestion

1.1- Origine historique et étude sémantique du contrôle de gestion

De connaissance répandue, le contrôle de gestion est une fonction fréquemment rencontrée dans les grandes sociétés formées d'entreprises réunies en groupe. En fait, il est une méthode de gestion à l'usage des groupes tentaculaires. En tant que telle, la naissance du contrôle de gestion est étroitement liée à l'évolution historique de l'industrie en particulier et celle de la vie économique en générale.

Du point de vue historique, la période de la révolution industrielle du XIX siècle prépare l'émergence du contrôle de gestion dans des grandes entreprises occidentales. Pendant cette période, des bouleversements économiques sont constatés à la suite de la révolution technologique des machines à vapeurs : l'usine remplace la sous-traitance de marchand à façonnier, la production artisanale est supplantée par la production de masse, la concurrence s'exacerbe, et la gestion de flux de plus en plus massifs devient vite un impératif.

C'est autant de détails et de problèmes à résoudre dont la solution revient à Frederick Winslow Taylor en 1886 à travers son concept d'Organisation Scientifique du Travail. En parcellisant les tâches en opérations élémentaires et en leur imposant des normes de temps ou de consommations pour les optimiser, F.W. Taylor parvient à

parachever un système de comptabilité industrielle en coûts standards. Ce type de comptabilité prévoit une responsabilisation du préposé à l'égard des écarts, qui lui sont imputables, par rapport aux normes préalablement fixées. Cette notion de responsabilité envers les résultats dégagés constitue un concept clé de la science du contrôle de gestion. En adoptant la comptabilité taylorienne en coûts standard, les dirigeants se permettant de pratiquer la gestion par exception selon laquelle ils n'auraient dû intervenir qu'à chaque fois que des apparitions persistantes d'anomalies la justifient.

C'est une avancée fondamentale pour le contrôle de gestion dans la mesure où les dirigeants, au lieu de surveiller en leur personne sur le terrain, s'autorisent, par cette méthode de pilotage de Taylor, à avoir une représentation assez fiable de la situation. D'autant plus, la rigueur de la comptabilité taylorienne donne aux dirigeants la faculté de gérer à distance à travers les chiffres.

Parallèlement, l'organisation taylorienne du travail accentue la production de masse, les entreprises s'agrandissent et s'étendent territorialement à travers des agences et filiales installées dans différents endroits éloignés. Ainsi, les problèmes de coordination du siège social et ses filiales se compliquent tandis que le contrôle de gestion s'affronte à un nouveau défi, concilier la nécessité de décentralisation des responsabilités et l'impératif de recentralisation du contrôle.

Le conglomérat américain de constructeurs automobiles, le General Motors a conçu une organisation novatrice : « la structure divisionnelle ». Celles-ci consiste à rapprocher les activités voisines sous une même division nommée « centre de responsabilité » dont le manager, délégataire de l'autorité à diriger, sera comptable de ses résultats devant la direction centrale. Cette structure fut installée à GM par son dirigeant Alfred Pritchard Sloan J.

Parallèlement, un étalon de mesure fut créé en 1922 par Donaldson Brown, ingénieur électricien de la société Dupont de Nemours, fabricant de poudre explosive : le ratio R.O.I. (Return On Investment) rapportant le bénéfice au total des actifs disposés.

En faisant un raccourci de l'histoire du contrôle de gestion, celui-ci est né de la conjonction d'au moins 3 facteurs : la nécessité de diriger à distance de grandes entreprises, l'emprise croissante des raisonnements économiques exigeant une modélisation et des systèmes d'informations complexes, l'impératif d'anticipation face à la concurrence et à la taille des enjeux économiques.

Etant donné son origine géographique américaine, le contrôle de gestion emprunte ses logiques conceptuelles dans les valeurs culturelles occidentale où il est désigné sous le

terme de : « *Management Control* ». Pour les anglo-saxons, ce terme désigne le fait, pour les dirigeants, d'avoir la maîtrise de l'organisation qu'ils gèrent. En ce sens, le contrôle de gestion se réfère à l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'entreprise afin d'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés.

Sans pour autant remettre en cause la nécessité d'une vérification, dans l'esprit du contrôle de gestion, elle devrait s'appréhender comme un ensemble de techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l'obtention des réalisations conformes aux prévisions. Il en ressort une deuxième signification du contrôle de gestion : la vérification.

De cette façon, la vérification et la maîtrise ne s'excluent pas, sans être contradictoires mais interdépendantes et complémentaires, la vérification est un moyen pour parvenir à une maîtrise : « *Il n'y a plus guère de maîtrise là où la vérification n'intervient pas* »¹

Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et des processus par lequel le manager d'une organisation s'efforce d'organiser et d'optimiser la maîtrise de gestion de ses cadres en s'assurant que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente conformément aux prévisions pour réaliser les objectifs poursuivis.

A l'issue de cette étude sémantique du contrôle, on pourrait entrevoir deux finalités du contrôle de gestion : la maîtrise de gestion de la gestion de l'entreprise et la conception des dispositifs de vérification des actions.

1.2- Finalités et objectifs du contrôle de gestion

Ses significations sémantiques conduisent le contrôle de gestion à se voir attribuer une double finalité reflétant son utilité et sa raison d'être dans l'organisation de l'entreprise en général. La première finalité constitue la mission principale du service de contrôle de gestion alors que celle de la seconde est une continuation logique de la première.

D'une part, la finalité première du contrôle de gestion relève de l'ingénierie du système de contrôle : propose et met en place les structures, les organisations, les processus, les dispositifs et bon nombre de conditions nécessaires à la bonne fin du système de contrôle.

D'autre part, raffermissant et explicitant la première, la seconde finalité consiste à organiser la performance de l'entreprise, à identifier ses causes et à en effectuer la mesure.

Pour atteindre ses finalités, le contrôle de gestion est amené à poursuivre plusieurs objectifs opérationnels dont les énumérations suivantes sont purement indicatives, sans être exhaustives : concevoir et proposer un système d'informations de gestion ; élaborer des

¹ BOUQUIN H. « Maîtrise du budget dans l'entreprise », EDICEF, 1992

procédures de gestion des différents domaines de l'entreprise ; prodiguer des conseils de gestion à l'attention des directeurs opérationnels à l'issue des analyses économique financières, assurer la fiabilité et la précision des phases de finalisation, mesurer et expliciter les résultats, analyser les écarts et proposer des actions correctives.

Il est évident que ces objectifs du contrôle conditionnent la description des tâches à exécuter par le contrôleur de gestion afin qu'il exerce convenablement le métier de sa fonction.

1.3- Le métier de contrôleur de gestion

Les études empiriques menées jusqu'à maintenant montrent que les descriptions des missions du contrôleur de gestion sont stables au cours du temps et très analogues à travers les différentes entreprises. Cette stabilité nous autorise à établir un portrait type d'un contrôleur de gestion en énumérant les tâches inhérentes à sa fonction :

- concevoir, mettre en place, faire fonctionner, maintenir et faire évoluer le système décentralisé d'information de gestion.
- contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité.
- participer à l'élaboration des plans à moyen et court terme, les traduire en budgets, et assurer le suivi de leur réalisation.
- Conduire des études économiques et financières, les coordonner et les interpréter en conseils de gestion mis à la disposition des responsables opérationnels en vue d'améliorer la rentabilité globale de l'entreprise.

Le contenu de la fonction du contrôleur de gestion est large et ses contours sont parfois difficiles à délimiter. Vu l'étendue de ses responsabilités, il devient crucial de savoir situer le service du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise afin de lui permettre une large couverture de ses fonctions.

1.4- Place du contrôle de gestion dans l'entreprise

Il s'agit ici de situer la place du service de contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise. Plusieurs possibilités de positionnement existent, il n'y aura pas de recette toute faite et la question se prête mal à la généralisation. Il est vrai que bon nombre de critères sont à considérer et seul leur minutieuse analyse permettra de faire le choix d'une solution jugée pertinente et d'arrêter par la suite la place attribuée au contrôleur de gestion.

En général, ces critères se réfèrent au contexte d'exercice du contrôle et aux éléments conditionnant l'environnement de travail du contrôleur de gestion. Notons parmi lesquels : la taille de l'entreprise, son mode de fonctionnement (décentralisé ou plus au

moins centralisé), ses moyens disponibles, les objectifs poursuivis par la direction général et les caractéristiques des missions confiées aux contrôleurs de gestion. Autant de critères propres à chaque entreprise expliquent la différenciation de positionnement adopté dans chaque organisation.

En tout cas, le contenu de la fonction du contrôleur de gestion lui conduit à occuper une place privilégiée au cœur des systèmes d'information existants et à faire office d'un réceptacle centralisateur et synthétiseur des informations de tout genre. Eu égard à cette situation, la place du contrôle de gestion devrait être au point de ralliement des informations. Or, cela ne pourra être que celui de la direction générale si bien que le service de contrôle soit placé au niveau de celle-ci. De plus, il y est en position d'état-major lui conférant les mains libres et une emprise totale sur l'ensemble des autres directions.

Par ailleurs, l'essentiel des informations traitées au niveau du service de contrôle de gestion est d'origine financière de telle façon qu'il soit naturellement rattaché à la direction financière. Ce second type de positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme gagne en opérationnalité technique et en spécificité des données recueillies au détriment de la globalité de vision seulement permise au niveau de la direction centrale. Ainsi, l'ampleur et l'intensité des interventions du contrôleur de gestion varient en fonction de la place qu'on lui a située dans l'organigramme de l'entreprise sans pour autant changer la teneur des missions confiées au service de contrôle de gestion.

Que se soit rattaché à la direction générale ou relié à la direction financière, le contrôle de gestion renferme des spécificités intrinsèques qui lui ont prévalu une méthode de gestion hors du commun.

1.5- Les caractéristiques du contrôle de gestion

Les développements précédents permettent d'emblée de relever quelques traits spécifiques au contrôle de gestion. Il s'agit, en effet, de la double sens sémantiques du mot contrôle intégrant à la fois l'impératif de vérification et la nécessité de maîtrise, ou d'une finalité orientée vers la mise en place d'un système de contrôle au lieu de mentionner l'action « contrôler » de telle façon que les missions du service de contrôle soient trop étendues pour être clairement circonscrites, et enfin, la place de la fonction de contrôle ne pourrait pas être une localisation standardisée.

En suite, le contrôle de gestion se caractérise par ses principes méthodologiques à la fois cohérentes et permanentes s'agissant en réalité d'une démarche logique et rationnelle,

elle procède par étapes commençant par la réflexion, jalonnées des évaluations et d'élaboration de plans aboutissant à des propositions de projets d'actions ou de décisions à prendre. Elle recouvre également les phases de finalisation, celles des suivis des réalisations jusqu'aux phases d'analyse des écarts des résultats constatés. Cette permanence du processus de contrôle implique pour le contrôleur la maîtrise d'un vaste ensemble de techniques et d'outils de gestion. Ce qui fait du contrôle de gestion, et qui la différencie des autres méthodes de gestion, une discipline de rencontre de toutes les sciences de gestion.

En outre, on s'aperçoit que le contrôle de gestion a un caractère englobant aussi bien dans ses démarches que dans ses actions. De manière analogue, ses rayons d'influence atteignent l'ensemble des différentes fonctions de l'entreprise, à quelque niveau qu'elles soient, voir le PDG auquel le contrôleur de gestion n'avait aucun devoir d'allégeance. D'où, il en ressort un concept propre au contrôle de gestion celui de la liberté totale d'action et de jugement accordée aux contrôleurs de gestion. L'inexistence d'une pression, venant de quelque endroit qu'il soit, serait l'apanage du contrôle de gestion, une nécessité à l'exercice de ses fonctions.

En fin, le contrôle de gestion est marqué par une quête incessante de l'équilibre et la recherche soutenue du juste milieu entre deux notions apparemment divergentes : assistance de gestion et contrôle des actions ; fermeté dans le suivi des actions alors que sens de la diplomatie et du tact dans le dialogue ; tatillon dans les détails mais également synthétique dans la globalité. Autant d'ambiguïté et de dualités à concilier spécifient les conditions de travail et d'exercice du contrôle de gestion.

En considérant ces spécificités du contrôle de gestion, cette partie de la notion générale nécessite davantage d'approfondissements à travers des études épistémologiques et des paradigmes des disciplines en question.

Section 2 : Epistémologie et paradigmes du contrôle de gestion

Contrairement à l'analyse précédente qui a été consacrée à l'introduction générale de la notion du contrôle de gestion, cette section traite essentiellement les concepts et les principes qui constituent les fondements du contrôle de gestion.

2.1- Un cadre général de description du système d'aide au contrôle de gestion

Pour mieux appréhender les logiques conceptuelles sous-tendant le contrôle de gestion, il convient tout d'abord de le modéliser en tant que système en situant ses

éléments composants dans le cadre général du contrôle et en décrivant leurs interactions dans l'accomplissement de l'ultime objectif de contrôle.

Il est utile de préciser que le modèle décrit ci-après n'est qu'un cadre de référence qui peut comporter des variantes en fonction des caractéristiques de la situation réelle d'application.

En effet, le système d'aide au contrôle de gestion comporte quatre ensembles en interaction :

- Un ensemble de domaines d'exercice du contrôle
- Un ensemble de fichiers de données nécessaires au contrôle
- Un ensemble de modèles, d'outils et de procédures
- Un ensemble des règles organisant les jeux des acteurs

On le voit, ces quatre ensembles ne se situent pas du même niveau : *les règles de fonctionnement*, placées au-dessus, jouent un rôle primordial, mais dont le sens n'apparaît pleinement que lorsque les autres composantes ont été décrites.

Les domaines d'exercice du contrôle sont définis en considérant conjointement deux variables : celle de la nature des fonctions et de leurs niveaux de régulation souhaités. Le découpage fonctionnel suggéré n'a évidemment rien d'absolu et peut varier selon les types d'organisation. Il n'a été retenu ici que pour son caractère de généralité, sans référence à une structure organisationnelle : on a envisagé des ensembles d'activités homogènes qui peuvent être tend à devenir primordiales. Dans cette perspective, il importe de concevoir à temps les outils mieux adaptés à ce type de contrôle : analyse de la valeur, cercles de qualité.

Les données nécessaires au contrôle mémorisées dans les fichiers portant à la fois sur la préparation des actions (données prévisionnelles) et la représentation et la mesure des faits réels (données d'observation).

Prenant alternativement des natures qualitatives et de formes quantitatives, ces données sont désignées sous le terme générique des informations qui constituent les sangs du contrôle de gestion et les systèmes d'information en sont les veines.

Dans notre ère des Technologies de l'Information et de la Communication, le TIC est appelé à jouer un rôle central dans le processus de l'information. Il en serait sans doute une erreur stratégique de ne pas prendre en considération l'impact des technologies qui renouvellent considérablement les procédures de saisie, de mémorisation, de traitement et de communication de l'information.

Si les faits sont les mêmes, les données sont différenciées en fonction des diverses demandes d'information : données spécifiques à chaque fonction, données communes à toute l'entreprise pour la direction générale. Parmi ces dernières, les données comptables occupent une place privilégiée. En effet, malgré ses imperfections, les informations monétaires sont promptes à être additionnées, donc une facilité d'agrégation, nécessaire à la mesure globale des performances de l'entreprise.

La base de modèles et d'outils contient les algorithmes et les procédures qui permettront d'effectuer des traitements des données afin de fournir les informations requises pour chaque domaine de contrôle. Ces modèles et ces outils sont nombreux, divers et évolutifs. On peut cependant en distinguer deux catégories :

L'une formée des modèles commune à toute l'organisation : modèles comptables, modèles globaux de simulation, par exemple.

L'autre formée des modèles d'utilisation spécifique : modèles de prévision, d'analyse de rentabilité, de gestion de projet et d'autres outils à usage bien déterminé différentes des « fonctions » figurant dans un organigramme.

Le découpage selon les niveaux de régulation a un caractère moins contraignant : il est fondé sur la distinction entre « les opérations » d'une part (niveau opérationnel), « l'organisation de ces opérations » d'autre part (niveau tactique), et enfin, « l'organisation de l'organisation » (niveau stratégique).

En outre, un quatrième niveau de régulation a été ajouté : « le niveau transactionnel ». Destiné à mettre en évidence la distinction entre les décisions et les actions effectives, il correspond au moment précis où se déroulent les événements réels, les transactions, conséquences parfois lointaine des prévisions, et dont il faudra construire et conserver l'image dans les fichiers de données. Le terme transaction est ici employé sous sa signification informatique.

Les activités de direction générale et les activités financières figurent également dans ce cadre, leur contrôle ainsi que leur réalisation effective intègrent les actions des quatre niveaux de régulation. C'est évident pour les activités financières de la gestion du financement à la gestion de trésorerie. C'est aussi vrai pour les tâches de la direction générale si l'on croit aux travaux de MINTZBERG en 1973 sur la nature du travail des dirigeants.

Les possibilités de croisement entre les natures de fonction et le niveau de régulation montrent la variété des problèmes de contrôle. En regroupant des sous-

ensembles issus du croisement, on peut définir d'autres espaces de contrôle et dépasser ainsi les approches exclusivement fonctionnelles ou décisionnelles.

Cette modalité de découpage des domaines du contrôle de gestion permet également de souligner les caractéristiques communes des problèmes de contrôle :

- ils sont hiérarchisés : des anticipations stratégiques à la transaction, figurent toutes les phases du processus de contrôle, qui de l'idée, conduit à sa réalisation effective
- ils impliquent un mécanisme de coordination permettant de relier convenablement les fonctions et les niveaux de régulation (les budgets peuvent jouer ce rôle)

C'est d'autant plus crucial quand le découpage retenu permet aussi de percevoir les évolutions des besoins de contrôle. Si la maîtrise des coûts de production reste une des bases de la compétitivité, celles des coûts indirects et des frais généraux (en particulier ceux engendrés par les activités administratives et de support logistique et, tout spécialement, l'informatique.

Ces deux ensembles de modèles, comme les deux ensembles des données, les uns généraux, les autres spécifiques montrent qu'un système d'information bien adapté au contrôle de gestion doit être à la fois global et local, afin de concilier centralisation et décentralisation.

Pour le contrôleur de gestion, la connaissance de cette base de modèles et d'outils revêt d'une importance aussi bien technique qu'opérationnelle dans la mesure où le rôle de modèles est de fournir, pour les différents domaines d'exercice du contrôle grâce à un traitement convenable des données, des informations d'aide à la décision et à l'évaluation des résultats.

On peut en déduire alors que la base de modèles et d'outils de contrôle de gestion est assimilable à une panoplie de logiciels informatiques incluant un ensemble de programmes spécifiques à un traitement donné.

Une fois les domaines de contrôle sont délimités, les données nécessaires accueillies et la base de modèles choisie, il reste à définir les principes de conduite des activités de contrôle. Cela renvoie aux règles de fonctionnement du système de contrôle de gestion.

Les règles de fonctionnement ont été placées au-dessus des autres ensembles car elles jouent un rôle déterminant dans la structuration du système : elles définissent, en effet, les principes et les modalités d'exercice du contrôle de gestion. Il s'agit ici de traiter une partie délicate du système de contrôle dont la décision relève de la fonction stratégique, celle de la haute sphère dirigeante. Les règles de fonctionnement du contrôle est si critiques qu'elles sont appelées à discerner de manière réfléchie et volontaire

l'interdépendance étroite entre la stratégie, les modes de fonctionnement de l'organisation et les méthodes du contrôle.

En réalité, la direction générale définit les principes d'ensemble avec lesquels seront bâtis les systèmes de contrôle. La détermination des centres de responsabilité (espace de contrôle) est largement dépendante du métier, de la stratégie, de la structure et du style de direction adopté dans l'organisation. Il en est de même pour le choix de certains outils (prix de cession interne, budgets bases zéro) et pour la détermination des critères pertinents de mesure de la qualité totale, qui figureront dans les tableaux de bord.

Il est à noter que les méthodes du contrôle de gestion et les rationalités logiques de l'informatique contribuent à renforcer la formalisation des procédures sans pour autant renier le caractère prédéterminant des règles de fonctionnement. On peut espérer que ce mouvement de raffinement des procédures permettra de mieux concilier rigueur et souplesse : rigueur des procédures automatisées, souplesse et initiative pour les travaux non programmables.

La structure globale du système de contrôle de gestion qui vient d'être présentée est sans doute trop schématique. Elle permet toutefois de situer convenablement les différentes composantes du système de contrôle et d'en comprendre les interactions. La composition de ce système pourra être différente d'une entreprise à l'autre et d'une époque à une autre alors que les portefeuilles de modèles et d'outils obéissent aux mêmes contingences.

En modélisant le contrôle de gestion en tant que système, il semble important de conduire un développement de l'approche systémique de l'entreprise et du processus de contrôle.

2.2- Analyse systémique et modèle de commande.

Tout d'abord, il convient d'esquisser une définition de la notion d'un système. Un système est une succession ordonnée d'éléments interdépendants agissant les uns sur les autres qui, réunis ensemble, forment un tout unitaire accomplissant une fonction déterminée.

A partir de cette définition, on peut en distinguer quelques caractéristiques d'un système :

- Tout en étant une partie d'un système plus vaste, le super système, un système est, lui-même, constitué par une population de sous-systèmes qui s'interagissent et évoluent constamment pour s'adapter aux chargements de leurs environnements immédiats et aux modifications de la structure d'ensemble du système et du super système.
- Un système doit être conçu comme un tout, un tout unitaire n'admettant aucune frontière précise entre sous-systèmes dont les relations complexes relèvent d'un problème d'interface.
- Un système peut être ouvert ou fermé par rapport à son environnement, automatique ou commandé en terme de pilotage, et il est souvent finalisé.

En simulant la permanence du processus de contrôle, l'approche systémique a mis en évidence l'importance primordiale des informations, de leur circulation et de leur traitement. Il est alors logique que l'analyse systémique trouve une solide assise théorique dans l'approche cybernétique et la théorie de l'information, qui sont également des concepts sous-jacents du contrôle de gestion.

D'autre part, la cybernétique met en évidence le rôle central joué par l'information dans le processus du contrôle. Elle y apparaît sous trois formes : comme objet soumis à des opérations, comme programmes d'instructions, comme intermédiaire de la régulation, en particulier par la rétroaction. Ces trois dimensions de l'information constituent les usuels paradigmes cybernétiques au service du système d'information du contrôle de gestion.

En dépit de ses avantages conceptuels, l'approche cybernétique et la théorie de l'information ne sont pas pourtant des notions généralisables à souhait, surtout pour le contrôle de gestion, car elles trahissent les mêmes insuffisances en modélisant mécaniquement le processus de contrôle et en décrivant schématiquement les formes de l'information sans tenir compte des implications de la connaissance, de la motivation et des compétences humaines dans la régulation de l'entreprise.

Pratiquement, si le contrôleur de gestion est amené à organiser une fonction donnée de l'entreprise (Ex : l'informatisation d'un service comptable), en procédant de manière systémique, il ne devrait pas analyser exclusivement son objet d'étude mais doit tenir compte des relations de ce département avec son milieu (autres services, l'usine), voire de le resituer dans le système supérieur (l'entreprise ou l'environnement de l'entreprise) auquel il s'insère.

Ainsi, l'approche « système » tend à considérer que l'élément étudié appartient à un domaine plus vaste et qu'il s'agit peut-être de traiter cet ensemble de préférence à une défaillance précise.

L'adage systémique est clair à ce propos : « *l'optimum d'un tout n'est pas la somme de l'optimum des parties constituant ce tout* ». ²

Par son pouvoir d'unification et d'intégration, l'analyse systémique fournit au contrôle de gestion une modélisation novatrice de l'entreprise s'appuyant sur les interactions des différentes fonctions dont le processus de contrôle est mécaniquement structure par l'approche cybernétique et la théorie de l'information.

Il convient d'emblée de préciser que le « **modèle de commande** » découle des travaux des automaticiens (processus cybernétique et systémique) pour analyser les disciplines de la gestion.

En effet, le modèle de commande intègre trois types de système, à savoir : le système de commande (S.C), le système d'information (S.I) et le système d'Opération ou système commandé (S.O). Ces systèmes s'interagissent continuellement en fonction de l'état atteint par les trois variables suivantes : variables essentielles (E), variables accessoires ou non essentielles (K), variables de commande ou vecteur de commande (U).

Le modèle de commande sera représenté à partir du schéma ci-après

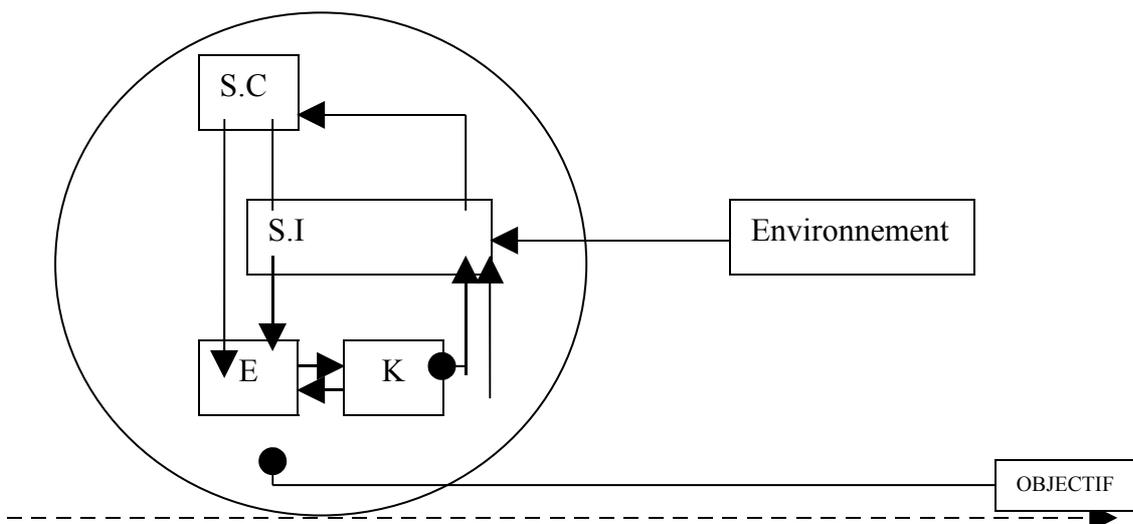


Figure 1-Le modèle de commande

Le système commandé (S.O) est le lieu des opérations physiques de transformation des ressources. On peut le décomposer en deux sous-ensembles.

- Un sous-ensemble E contenant les variables « essentielles » ; c'est-à-dire les grandeurs exprimant les objectifs principaux des systèmes
- Un sous-ensemble K défini en complément et contenant les autres variables, dites « non essentielles » dans la mesure où, à un moment donné, elles ne sont pas jugées pertinentes pour le contrôle

² MONTAGNE P « Organisation et fonctionnement de l'entreprise », édition Organisation ,1990

Le système d'information (SI), jouant le rôle d'interface entre le système de commande (SC) et le système opérant (SO), remplit trois fonctions :

- Capter les informations sur le système opérant et sur l'environnement
- Les traiter et les mémoriser
- Acheminer les ordres et les messages vers leurs destinataires

Le système de commande (SC), faisant office d'une unité de contrôle de gestion, est le système de décision qui a pour mission la conduite de l'ensemble et tout particulièrement la régulation du système opérant. A partir d'un message qu'il reçoit, il délivre un vecteur de commande (U), qui est transmis en totalité ou en partie par le système d'information vers le système opérant.

Ce modèle est souvent présenté pour l'entreprise tout entière. Il s'applique évidemment aussi à ses subdivisions : chacun des espaces de contrôle (ex : domaine commercial, logistique et financier).

L'intérêt majeur du modèle de commande, pour le contrôle de gestion, est qu'il permet de définir clairement les différentes modes de régulation d'un système : anticipation, alerte, et rétroaction.

- La régulation par anticipation est initialisée par des informations en provenance de l'environnement : une commande est déclenchée dès que le signal perçu est jugé comme annonçant une modification qui influencerait défavorablement les variables K et E. L'étude des opportunités et des menaces procède de ce mode de régulation. La réactivité du système sera caractérisée par la performance du cycle allant de la perception du signal à la réponse effective.

- La régulation par alerte est plus facile à mettre en œuvre dans la mesure où l'information de départ provient du système lui même : à partir d'une information sur les variables non essentielles K, une commande est déclenchée pour éviter que les variables essentielles F subissent une évolution défavorable. Les actions de maintenance et les simulations de trésorerie correspondent à ce type de régulation.

- La régulation par rétroaction consiste à utiliser la déviation observée par rapport à la performance visée afin de ramener le système à un fonctionnement convenable. L'analyse des écarts procède d'un tel mode de régulation. On peut toutefois observer que l'analyse habituelle renvoie presque toujours à une rétroaction négative ou compensatrice, ce qui s'explique dans un souci de retour à l'équilibre. Or, la croissance suppose des

rétroactions amplificatrices. La diversité des rétroactions est à rapprocher de la diversité des effets provoqués par les récompenses et les sanctions. Alors que les signes positifs de reconnaissances ont, en retour, de conséquences amplificatrices positives assez faciles à prévoir, les sanctions ont des effets difficilement prévisibles : équilibre ou amplification contraire aux souhaits.

2.3- Contrôle dans l'organisation

Dorénavant de situer la notion de contrôle dans le contexte global de la gestion d'une organisation.

L'activité de gestion implique trois ensembles d'actions nécessairement intégrées : choisir les objectifs ; déterminer et agencer les moyens à mettre en œuvre pour y parvenir, et mettre en place les instruments permettant d'évaluer les méthodes employées et les résultats effectivement obtenus. Pour assurer une bonne coordination de ces activités, il est évident qu'un système de gestion doit inclure une fonction de prévision, d'organisation et surtout une fonction de contrôle. Le contrôle est donc une mission qui relève de la responsabilité de celui qui gère.

Ces missions du contrôle correspondent aux trois grandes divisions du travail de management : opérations courantes, tactique, stratégique.

Ainsi, le contrôle d'exécution est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiés, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions. Ce contrôle d'exécution est fait pour piloter par automatisme. La description des circuits des documents guidant les enregistrements comptables en est un exemple.

C'est à la division tactique que s'insère le contrôle de gestion. Il est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques seront, sont et ont été mis en œuvre. Le contrôle de gestion exerce une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Il remplit donc un rôle important de déclinaison au sein de la structure des buts poursuivis par l'entreprise.

La haute division managériale relève du contrôle stratégique qui est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activités et facteurs clés de succès. Le contrôle stratégique

finalise et aide à piloter les choix stratégiques et en constitue ainsi une référence pour leur post évaluation.

Il est intéressant de remarquer qu'à chacune des missions attribuées au contrôle correspond un ensemble de techniques opérationnelles de contrôle s'y adaptant.

En terme de techniques opérationnelles de contrôle, le contrôle de gestion est essentiellement tourné vers la conception et la mise en œuvre des instruments de pilotage destinés à assurer la cohérence économique globale de la relation objectifs moyens réalisation. Ainsi, le contrôle de gestion sera chargé de définir, d'une part les règles relatives au choix des actions à entreprendre et des moyens à mettre en œuvre, d'autre part, les procédures d'évaluation des résultats. Un tel contrôle ne serait opérationnel que s'il est alimenté d'une information de qualité. Le contrôle interne et l'audit interne sont les garants de cette qualité.

Dans ce sens, le contrôle interne définira les règles et les procédures d'accomplissement des tâches afin d'assurer la régularité des actions et la sincérité et la pertinence des informations. Encore faut-il vérifier que ces règles sont effectivement appliquées. L'audit interne a donc pour rôle d'en surveiller l'existence et l'application. Ainsi, l'audit interne privilégie la sauvegarde et la protection du patrimoine en veillant sur le suivi rigoureux par les exécutants des procédures établies.

2.4- Préalables et facteurs de contingences

L'exercice du contrôle de gestion obéit à certains paramètres et structures qui prédéterminent l'organisation du fonctionnement du système de contrôle. Parmi ces facteurs de contingences, trois paramètres se montrent plus influant à savoir.

L'environnement dont la complexité, l'instabilité et l'incertitude conditionnent le niveau de précision des prévisions et la fréquence du contrôle est beaucoup plus rapprochée pour suivre l'évolution de l'environnement.

La taille de l'entreprise détermine le degré de structuration des activités, la centralisation de la décision et le type de contrôle adéquat.

La technologie de production de l'entreprise aura un impact sur le niveau de précision de contrôle et les méthodes de contrôle à employer.

2.5- Contrôle de gestion : Clés de répartitions de pouvoir

La perspective d'un contrôle de gestion ne pouvait pas se dissocier à une structure organisationnelle qui prévoit une délégation d'autorité et une répartition de pouvoir.

Dans ce cas, le contrôle de gestion définit le niveau de décentralisation de l'entreprise, le mode d'exercice du pouvoir et la limite de la responsabilité délégué.

2.6- Contrôle de gestion : Régulation de comportement et enjeux humains.

Le contrôle de gestion possède une dimension humaine très accentuée dans la mesure où il engage de nombreux rapports sociaux et modifie par ses méthodes de contrôle le comportement du sujet.

Le succès d'un système de contrôle efficace réside dans sa capacité à organiser les rapports sociaux qui sont impliqués dans le contrôle : motivation, démotivation, confiance, méfiance rigueur et diplomatie.

Section. 3 : Les instruments de gestion au service du contrôle

3.1- Contrôle à priori et les outils prévisionnels

Les outils prévisionnels sont destinés à évaluer les objectifs à atteindre. Parmi tant d'autres, on peut citer : le budget, la méthode de projet, le choix des investissements, la détermination du mode de financement.

3.2- Suivi des réalisations à travers des outils opérationnels

Ce sont des dispositifs de contrôle des faits réels. Ils sont destinés à faire le point de la situation : reporting, tableaux de bord, rapports budgétaires.

3.3- Contrôle a posteriori par des outils comparatifs

Pour la plupart, ils sont destinés à mesurer les performances réalisées pour les comparer à une valeur cible normative. A sa voir : les comparaisons budgétaires, les écarts de coûts de production, les rapports d'activité mensuel ou annuel.

Section 4 : Développement récents et évolution en perspective

4.1- Développer la contrôlabilité des systèmes

Ce développement de la contrôlabilité des systèmes se fait dans trois sens :

1.2.1- L'évolution des contextes d'exercice du contrôle conditionne les modes et méthodes de vérifications à utiliser.

Suite à l'incertitude et à la complexité de l'environnement le contrôleur de gestion tend à utiliser des techniques de contrôle plus sophistiquées en recueillant les données physiques au plus près du système de production. Il s'agit en fait de chercher à parfaire le système d'information.

2.2.1- Les variables clés de la contrôlabilité sont constituées par la structure organisationnelle, les procédures et règles d'organisation et le système

d'information. Les modifications seront surtout axées dans l'amélioration des infrastructures de base du système de contrôle.

- 3.2.1- La logique de gestion novatrice consiste à créer les moyens et ensuite seulement envisager l'élaboration des plans permettant de les employer le plus efficacement possible. On part des moyens vers les objectifs et ces derniers conditionnent les moyens à utiliser.

4.2- Adapter les systèmes de contrôle de gestion

L'adaptation du système de contrôle de gestion concerne les trois vecteurs du contrôle : les données, les méthodes et les outils.

- 4.2.1- L'adaptation des données consiste à ne pas se contenter des informations classiques de la comptabilité ou du budget mais inclure également des données physiques traduisant fidèlement les réalités de l'exploitation
- 4.2.2- L'adaptation des modèles consiste à intégrer le concept du contrôle dans un large déresponsabilisation contractuelle qui met l'accent sur le principe de l'engagement, la consultation, les jugements objectifs, les indications reconnus
- 4.2.3- L'adaptation des outils cherche à étoffer les outils classiques du contrôle de gestion par les instruments de la comptabilité analytique, méthodes de la qualité totale.

4.3- Synthèse en guise de conclusion

En somme, le contrôleur de gestion est l'homme du système d'information et des procédures de gestion. Sans doute, sa mission est elle d'aider les autres membres de l'organisation à concevoir, développer, faire fonctionner des dispositifs d'information qui leur permettront de garder la maîtrise de leur activité.

DEUXIEME PARTIE CONSTAT ET ANALYSES QUE POSENT LES PRINCIPES DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE LA SOCIETE

Chapitre I. Enumération des problématiques de contrôle de gestion dans le domaine financier

Dans ce chapitre, nous allons énumérés les problématiques de contrôle de gestion observées dans le domaine financier en vue d'en faire une analyse critique.

Mais pour que notre analyse soit fiable et surtout objective, il serait intéressant de procéder d'abord à un état des lieux concernant certains faits qui feront d'ailleurs l'objet de notre critique.

Ainsi, les points suivants ont été retenus et méritent d'être relevés.

Les informations commerciales sont retransmises à la direction du centre de profit sur deux types de rapport périodique : l'état de ventes hebdomadaires et le reporting mensuel. Ce dernier apprécie les chiffres d'affaires enregistrés au cours du mois en rapprochant les ventes réalisées aux prévisions commerciales. A ces deux supports d'information s'ajoute les ventes journalières que le service financier devrait l'éditer à l'issue des facturations de la journée.

Par l'intermédiaire d'une fiche de liaison, le service commercial soumet une demande de prix au service analytique en communiquant les caractéristiques de la commande. Par la suite, le service analytique évalue sous une application DBase-IV le coût de revient prévisionnel de la commande. Le devis qui en ressort établit le prix de revient unitaire auquel le directeur de la société applique un taux de marge bénéficiaire pour déterminer le prix à indiquer au client. L'ensemble de ces données prévisionnelles constitue les informations analytiques de la société.

Ces opérations nécessitent autant d'échanges d'information qui auraient dû organiser par une procédure informationnelle, en, l'occurrence, pour le cas de la société, revêt la forme d'un document de description de fonction. Ce document est conservé auprès de la direction du centre de profit.

Avant le lancement de la production d'une commande, les données du devis sont à retranscrire dans le dossier de production. C'est le déviseur, lui même, qui fait manuellement cette retranscription. Celle-ci équivaldra à une autorisation de sortie en magasin des matières à utiliser pour la production.

Notons au passage que les devis ne comportent pas ni l'inscription de validation (accord du client sur l'offre de prix) ni la référence du dossier de production s'y rapportant.

En cas de non disposition des matières à utiliser, le service analytique, chargé également de l'approvisionnement, émet une demande d'achat auprès du service central des approvisionnements pour approbation du projet d'achat.

Le dossier de production passe d'une section à l'autre pour recueillir les données de la production et termine son trajet au magasin dans lequel il y est simplement archivé.

Quotidiennement, l'état d'avancement de la production est communiqué par le service exploitation aux différents services de la société à travers une fiche de suivi de production. Cette fiche fait état des en-cours de production et le total des heures d'occupation des machines sans pour autant mentionner les chiffres d'affaires à produire ni les charges machines à atteindre.

Pour organiser ses activités comptables, la société ne dispose pas de manuel de référence. Elles se font de manière empirique suivant des règles comptables implicites.

En utilisant une application sous Dbase IV, la comptabilité établit la balance générale. Par la suite, des calculs intermédiaires sont à faire sur Excel pour établir les états financiers classiques à visée générale tels que le Bilan, le Compte de Résultat, et le tableau de flux de trésorerie. Ces différents états constituent l'essentiel des informations financières de la société.

Quant aux outils financiers prévisionnels, on en dénombre deux : la prévision de trésorerie à l'attention des banquiers et d'utilisation peu courante ainsi que l'état budgétaire confectionné conjointement avec le contrôleur de gestion.

La relation avec le service de contrôle de gestion est marquée par deux principaux supports d'information, celui de la balance générale et le « reporting hebdomadaire »

Le reporting hebdomadaire s'intéresse aux ventes facturées et aux charges engagées durant la semaine de référence.

De son côté, le contrôleur de gestion émet son appréciation dans un tableau de comparaison budgétaire qui mesure la réalisation des produits ou des charges par rapport aux prévisions du budget.

Cette appréciation budgétaire est exclusivement analysée au sein du service financier qui en est le seul destinataire privilégié.

Ainsi, les échanges d'information qu'entretiennent la société avec le service de contrôle de gestion sont essentiellement financiers dont la principale source est la comptabilité.

Le service financier a également l'obligation de rapporter quotidiennement la situation de trésorerie à la direction administrative et financière qui supervise et détient le contrôle des opérations financières.

Si tels sont les faits, nous allons maintenant aborder l'analyse critique des problèmes relatifs à ces derniers en respectant l'ordre suivant :

- système d'information de gestion embryonnaire
- informatisation élémentaire des travaux de comptabilité
- comptabilité auxiliaire peu organisée
- organisation rudimentaire du contrôle interne
- maîtrise assez réduite des mouvements de trésorerie
- comptabilité analytique peu développée
- les imperfections du processus d'élaboration du budget
- contrôle budgétaire assez souple
- désintérêt au contrôle de gestion

Section 1 : Système d'information de gestion embryonnaire

En réalité, l'état embryonnaire du système d'information de gestion de la société est dû à l'inexistence d'une procédure informationnelle qui aura pour conséquence la déficience des informations à des fins de contrôle et le niveau d'intégration informationnelle faible des différents services.

1.1- Procédure informationnelle non formalisée

On s'accorde à dire qu'il ne peut y avoir de contrôle là où les informations ne pourraient circuler comme il faut. Alors, l'information et le contrôle sont indissociables. En absence d'information, on ne peut exercer aucun contrôle, inversement, sans contrôle, l'information perd sa raison d'être.

Cette interdépendance n'est profitable qu'au moment où l'on pense à organiser le système d'information au service du contrôle de gestion. On constate à regret que la société n'avait pas envisagé l'organisation de son système informationnel.

D'emblée, la direction générale n'avait pas énoncé les visions stratégiques qui auraient dû orienter la production et l'utilisation de l'information au sein du groupe. Ce manque de politique informationnelle constitue un handicap majeur pour le système d'information dans la mesure où sa conception ne se fonde en aucun principe directeur de finalité. Ce handicap est de nature à porter préjudice à la qualité du système d'information tout en altérant sa fonctionnalité. Le système d'information de la société n'est pas épargné par cette déficience.

En réalité, la production d'informations au sein de la société n'est soumise à aucune caractéristique normative. Alors, la diffusion d'information est souvent exposée à des risques de non qualité : incomplète, floue, inexacte, impertinente.

Il s'ensuit que les échanges d'information se font au gré de la circonstance et en répondant au seul besoin immédiat de communication entre les services.

De cette façon, on peut constater que la transmission d'informations s'opère entre les différents services de manière souvent informelle. Le cadre de communication n'est pas clair.

En outre, le circuit d'information auquel devrait emprunter tout partage de données n'avait pas été déterminé à l'avance. Cela entraîne des ralentissements au niveau de la transmission des informations et parfois des erreurs de destinataires.

A la limite, cette situation de carence crée, à terme, des retentions d'information, de la part d'un responsable sans qu'il ne se rend pas compte de son devoir d'information ou en prétextant simplement l'absence d'une recommandation explicite dans ce sens.

Eu égard à ces défaillances, force est alors de constater que le système d'information de la société est lacunaire. Cette lacune tient à ce que l'on n'a pas formalisé les communications informationnelles dans la société. Ainsi, l'organisation du système d'information demeure implicite sans être exprimée ni décrite rigoureusement dans un outil de gestion. Le manuel de procédure informationnelle fait défaut.

Il en ressort que les règles de qualité et de production d'information ne sont pas précisées pour chaque service. Parallèlement, le parcours de cheminement des informations reste mal défini. C'est autant de facteurs qui diminuent la circulation et l'exploitation des informations tout en éloignant la perspective de contrôle.

1.2- Déficience d'informations à des fins de contrôle

Pour assurer ces fonctions, le service du contrôle de gestion rassemble des informations de tous genres générées dans différents services de l'ensemble des sociétés membres du groupe. Ainsi, il va de soi que toute défaillance de l'information aura inéluctablement une répercussion négative sur les conditions d'exercice du contrôle. C'est malheureusement le cas qui se prévaut dans la société.

En effet, chaque service traite les données et produit les informations seulement en fonction du strict besoin de la profession et pour assurer une fonctionnalité raisonnable.

Les types de données que devrait générer chaque service ne sont pas formellement prescrits. Ce qui décroît la potentialité informationnelle du contrôle de gestion en réduisant la production d'information à la source.

Si les informations sont traitées et diffusées, encore faut-il qu'elles obéissent aux normes de qualité et de pertinence que la procédure informationnelle avait manqué de préciser.

En outre, on ne peut pas situer rationnellement les phases de contrôle des informations dans la mesure où la circulation des données n'est pas rigoureusement

déterminée. Il en résulte que certaines informations ne font l'objet d'aucun contrôle jusqu'à leur destinataire final. Cette insuffisance de contrôle nuit à la fiabilité des informations.

Par ailleurs, la carence d'une procédure informationnelle entraîne un manque de visibilité des informations à produire. Ainsi, les informations se communiquent librement entre les services sans que l'on ne puisse pas distinguer celles qui sont utiles à des fins des contrôles, de celles qui ont un objectif seulement informatif. De plus, certains services auraient pu générer d'autres informations qu'ils n'en ont pas l'habitude de produire pour répondre à un nouveau besoin informationnel du service de contrôle de gestion. Ces lacunes auraient pu être détectées au cas où la procédure informationnelle avait décrit un modèle de flux d'informations. Dans cette situation, le cas du service analytique est très illustratif dans la mesure où les enjeux de coûts de production ne bénéficient pas d'un support d'information de synthèse.

D'où, les données n'y sont pas directement exploitables ni contrôlables à souhait.

En fin, il convient de remarquer que le service de contrôle de gestion privilégie les informations financières et comptables au détriment des autres types de données. Cette préférence pourrait s'expliquer par la fragilité du système d'information interne de la société dans laquelle les informations physiques sont difficiles à obtenir et d'une fiabilité limitée. Ce qui révèle une insuffisance d'information qui serait à même utile pour des préoccupations de contrôle de gestion.

1.3- Niveau d'intégration informationnelle faible des différents services

D'une manière générale, l'entreprise s'assimile à un système finalisé dans lequel chaque entité élémentaire apporte sa contribution et concourir à la réalisation des objectifs communs. En tant que système, l'entreprise doit s'organiser pour atteindre un fonctionnement d'ensemble cohérent. Or, la société ne pouvait pas parvenir à cette cohésion d'ensemble tant que le cheminement des informations ne soit pas connu.

En réalité, la société utilise un support centralisé d'information à large diffusion : « le suivi de production ». Chaque service reçoit un exemplaire de cet état journalier dans lequel est résumée la situation de production de l'ensemble des travaux. Cet état n'a qu'une préoccupation productive dans la mesure où il a été conçu pour faire le point sur l'état d'avancement de la production. Ainsi, cet état n'intéresse qu'à une partie des activités de la société et ne concerne qu'une faible proportion des informations à diffuser. Aussi est-il injuste de se satisfaire à lui seul pour assurer l'intégration informationnelle des différents services.

En dehors de ce support d'information, il n'y avait pas d'outil de gestion permettant d'établir les liens informationnels qui devraient réunir l'ensemble des services de la société. Cette carence est due à l'inexistence d'une procédure informationnelle.

Il en ressort que des différents supports de données se multiplient à l'intérieur de chaque service dans l'intention de combler les lacunes informationnelles qui guettent les communications horizontales.

Par ailleurs, ces supports de données n'ont jamais été transformés en informations car les traitements à entreprendre sont mal connus et les services destinataires non précisés. Cette situation ne fait que multiplier les données à l'état brut, d'alourdir la procédure opérationnelle, d'encourager les retentions d'informations et d'atténuer les phases de contrôle.

Dans une telle situation, la direction se retrouvera affluée par des données brutes venant des différents services au détriment de l'essentiel représentant une vision d'ensemble de la société. Il s'ensuit que l'apparente souplesse du système d'information se transformera en une flexibilité sclérosante qui paralysera les échanges d'information inter-services.

Section 2 : Informatisation élémentaire des travaux de comptabilité

2.1- Logiciel de comptabilisation : DBase IV

En principe, la comptabilité se définit comme un système de traitement de données, de mouvements et des flux en vue de traduire dans un langage financier et monétaire les réalités juridiques et économiques que vit l'entreprise.

En tant que système de traitement des données, la comptabilité doit adopter un procédé scientifique qui lui est propre pour remplir ses missions. Dans cette optique, les professionnels de la comptabilité trouvent dans l'outil informatique un instrument fort bien convenable à leur souci de rationalité, de régularité et de rigueur préconisée par la discipline.

Par ailleurs, un micro-ordinateur ne se sert à rien sans qu'on ne lui a pas transmis un ensemble de programmes conçus et élaborés à des fins spécifiques : le logiciel. Le Dbase IV est une famille de logiciels à usage multiple dont la comptabilité en est une. La société lui s'en remet toujours pour ses travaux de comptabilité.

En réalité, le data base 4^{ème} version (Dbase IV) est un langage de programmation destiné à organiser un système de gestion de base de données relationnelles (SGBDR). La base de données est matérialisée par un ensemble de fichiers, constitués chacun par des champs ou variables communes à tous les enregistrements et des enregistrements incluant

les attributs des champs. Les champs communs aux fichiers forment les liens entre les bases données.

La création de Dbase remonte aux années de la deuxième guerre mondiale, durant laquelle il a été développé au sein de l'armée américaine pour répondre aux besoins urgents d'administration d'important logistique de guerre.

De par sa très forte structure logique, le système Dbase gagne du terrain partout où on a affaire à un traitement d'un volume important de données : administration publique, instituts de recherche, armée, etc.... Les professionnels de la comptabilité tombent sous l'attrait de Dbase à cause de sa rigueur de traitement qui n'a jamais été possible auparavant.

Or, la situation d'aujourd'hui est bien loin de cet engouement. La conception des logiciels sont extrêmement raffinée pour satisfaire des besoins très spécifiques, reléguant tout logiciel généraliste tel que Dbase.

Les logiciels de comptabilisation foisonnent et deviennent de plus en plus performants, surtout en matière de facilité de manipulation, d'une grande variété de résultats de traitement qui n'auraient été possible, en Dbase, sans l'intervention d'un informaticien averti.

Certes, le Dbase est à l'origine des logiciels de comptabilité mais son utilisation soulève souvent des difficultés, et surtout, il ne se prête pas immédiatement à des utilisations spécifiques et à l'accessibilité rapide des résultats de traitement. Ceci explique l'abandon des entreprises à son utilisation devenant caduque et non performante.

2.2- Difficulté de manipulation du logiciel.

L'organisation des travaux de comptabilité de la société prévoit simultanément deux procédés comptables. L'un, le procédé manuel, qui consiste à enregistrer les opérations comptables dans des livres « journal » classiques. Et l'autre, le procédé informatisé qui consiste à saisir sur un micro-ordinateur les écritures comptables des journaux. Ces saisies informatisées s'effectuent sur Dbase IV dont l'utilisation rencontre parfois des difficultés.

Tout d'abord, certaine difficulté surgit souvent dès la saisie des écritures quand on avait fait des erreurs ou des fausses manœuvres. Les démarches de corrections de ces imprudences n'étaient pas parfaitement connues au risque de quitter souvent Dbase, entraînant ainsi un ralentissement des travaux.

En suite, au terme de la saisie, l'exploration des résultats du traitement rencontrera des écueils dans la mesure où les algorithmes de traitement du programme de Dbase restent dans l'ombre. Cette opacité du traitement est si déconcertante quand les résultats renvoyés démentaient une simple logique comptable, alors qu'on ne saurait pas les

rectifier. On constate ainsi un manque de transparence de fonctionnement du logiciel à travers un langage hermétique que seul le secours d'un spécialiste averti pourra le résoudre.

En outre, dans la configuration actuelle de Dbase utilisée, les modifications des données après la phase de traitement sont carrément impossibles. D'où la flexibilité de Dbase IV est ainsi remise en cause.

En fin, la manipulation proprement dite du logiciel Dbase IV demeure inaccessible dans la mesure où elle requiert une solide connaissance en langage Dbase. Mais, les utilisateurs n'en avaient pas reçu une telle formation si bien qu'ils s'interdisaient à toutes manipulations du logiciel Dbase et les éventuels paramètres restaient impossibles.

Toutes ces difficultés de manipulation rendent la société tributaire du service d'un informaticien spécialisé dans les langages de programmation faute d'en avoir suffisamment de connaissances pour maîtriser Dbase IV. A la rigueur, en cas de défaillance du professionnel sollicité, l'ensemble des travaux comptables sera soumis à la menace d'une totale paralysie.

2.3- Faible intégration des traitements informatisés de la comptabilité.

On doit avouer que les ennuis liés à l'utilisation du logiciel Dbase IV rendent celui-ci difficilement maniable et incommode aux travaux de comptabilisation informatisée. Outre les éventuels dérangements causés par sa manipulation, ces inconvénients du Dbase IV réduisent singulièrement ses performances et ses efficacités en traitement informatisé de la comptabilité.

L'apparition des erreurs dans les états traités enlève aux programmes utilisés toute crédibilité de précision à laquelle tout logiciel de comptabilisation, y compris Dbase IV, doit à tout prix un strict respect. Une fois ces erreurs resurgissent, la régularité des informations comptables sera remise en cause et les programmes en cours d'utilisation s'avèrent non fiables.

A ces éventuelles irrégularités des traitements s'ajoute la possibilité très restreinte de Dbase IV en matière de catégorie d'états financiers à générer. Le programme actuel ne pourra présenter que les historiques des comptes, la balance, et les comptes de bilan ou des résultats sont à éditer sous une telle forme que des calculs intermédiaires sont nécessaires pour les rendre directement accessibles et compréhensibles.

Dans une telle condition, toutes les informations de gestion dérivant de la comptabilité ne pourraient s'obtenir qu'à l'issue d'une opération d'exportation des données à partir de Dbase IV à un autre logiciel (ex EXCEL). Et cette exportation sera suivie, par la suite, des calculs de consolidation pour parvenir aux formes et résultats

souhaités. Ainsi la démarche est longue, les travaux s'en sont ralentis et les possibilités d'erreurs se sont accrues. Autant de désavantages qui démontrent les limites du Dbase IV en matière d'informatisation de la comptabilité.

On peut en conclure que la configuration actuelle de Dbase IV n'autorise pas à établir automatiquement et de façon beaucoup plus intégrée la totalité des états financiers et des informations complémentaires de gestion auxquels le responsable financier s'attend d'un logiciel de comptabilité, digne de ce nom. Alors que la pratique actuelle de la comptabilité compte beaucoup sur l'aide apportée par les moyens informatiques dans l'organisation de la comptabilité classique en générale et de la comptabilité auxiliaire en particulier.

Section 3 : Comptabilité auxiliaire peu organisée

2.6- Défaillance de la comptabilité auxiliaire des achats

Tout d'abord, il convient d'emblée de préciser le terme comptabilité auxiliaire. Elle se définit comme étant un système de traitement des données relatives à certains échanges de richesses opérés par l'entreprise avec son environnement ou à certaines transformations purement internes. Elles jouent deux rôles. D'une part, celui d'un traitement préparatoire de certaines données économiques et financières nombreuses et complexes en vue de leur introduction, sous une forme d'informations récapitulatives, dans la comptabilité générale ou comptabilité analytique. D'autre part, celui d'un traitement particulier de ces mêmes données dans le but d'élaborer des informations servant de support à certaines opérations spécifiques de gestion, comme la comptabilisation des achats.

S'agissant de la comptabilité des achats, le rôle de la comptabilité auxiliaire est essentiellement celui des traitements préparatoires des données intéressant les achats jusqu'au paiement des factures des fournisseurs. . En effet, toutes livraisons des fournisseurs donneront lieu à un bon de livraison que les magasiniers ont la charge de remettre au service de la comptabilité. Par la suite, ces bons de livraison sont classés dans un seul classeur. Pourtant cette méthode de classement pourrait faire naître certaines difficultés. Etant donné que les bons de livraison seraient amassés dans un seul classeur, on ne pourrait pas s'assurer de l'arrivée des factures s'y rapportant à défaut de ne les ranger séparément par mois. Si cela avait été la méthode adoptée, on identifiera aisément, au fur et à mesure que chaque bon de livraison sera joint à la facture correspondante, les bons de livraison auxquels les fournisseurs n'avaient pas envoyé les factures.

En outre, une fois les factures parvenues au service de la comptabilité elle sont rangées indifféremment dans un même classeur : celles qui déjà font l'objet d'un paiement

avec celles qui ne sont pas payées. Les seuls critères de classement retenus sont l'ordre alphabétique des noms de fournisseurs et l'ordre chronologique des dates d'édition des factures ;

Cette méthode de classement se prête souvent à de confusions car elle ne permet pas de suivre rigoureusement les factures impayées en les mêlant avec celles déjà réglées. Dans une telle situation, on ne pourra pas faire directement une comparaison rapide et fiable entre la liste des fournisseurs à payer, déjà dressée, et les factures relatives à celle-ci. Il en résulte que certaines factures restent par inadvertance impayées faute de ne les avoir intégrées dans la liste des fournisseurs à payer.

En bref, la défaillance de la comptabilité auxiliaire des achats provient des problèmes d'organisation des classements des pièces comptables relatives aux opérations d'approvisionnement. Ces problèmes occasionneront des incohérences au niveau de l'ordonnancement des paiements des fournisseurs.

3.2- Ordonnancement malaisé des paiements des fournisseurs

Consécutivement à la méthode de classement des bons de livraison précédemment invoquée, le comptable se privera la faculté de faire une injonction auprès des fournisseurs pour qu'ils envoient les factures des marchandises livrées au cours d'un mois donné. L'arrivée anormalement retardée d'une facture déstabilisera la comptabilisation en gonflant injustement le niveau d'achat du mois de réception de la facture, et en amputant à l'entreprise le crédit de TVA auquel elle a droit, mais à tort différé. Il en résulte que le paiement de ces factures retardées se chevauchera avec les autres en rendant ainsi difficile l'ordre de priorité des règlements, et ce d'autant plus délicat quand la trésorerie tombera à un niveau relativement bas pour honorer un cumul de paiements.

Par ailleurs, le service de la comptabilité de la société a adopté une méthode de rangement selon laquelle les factures à payer et celles déjà réglées sont simultanément disposées dans un même classeur. D'où, on ne saurait séparer distinctement les factures à payer de celles qui ont déjà reçu un paiement. Il s'ensuit que l'entreprise encourra un risque d'omission de paiement d'une facture d'achat, et l'ordonnancement des fournisseurs à payer en sera faussé.

En outre, ces erreurs d'ordonnancement devraient être corrigées par la rigueur de suivi des états de fournisseurs qu'aurait pu offrir un logiciel de comptabilisation performant. Or, cela n'était pas le cas avec l'actuel Dbase IV. Il n'avait pas prévu dans ses programmes de ressortir automatiquement l'ensemble des états tiers des fournisseurs créanciers. A partir de ces états, on serait à même de déceler inmanquablement les erreurs qui ont glissé dans l'ordonnancement des fournisseurs à payer.

De manière analogue, les problèmes d'organisation de la comptabilité auxiliaire guetteront également les opérations de vente.

3.3- Carence de la comptabilité auxiliaire des ventes

Selon la procédure générale de la société pour ses opérations de vente, le service de la comptabilité édite trois (3) exemplaires de facture de vente dont deux en sont envoyés aux clients avec l'original de leur bon de commande et celui des bons de livraison ; le dernier exemplaire incluant les copies de ces mêmes pièces resteront dans l'entreprise et devront recevoir la signature du client pour approuver l'effectivité de la prestation fournie. De tous ces points, on a rien à reprocher du processus comptable des ventes.

Néanmoins, l'organisation du classement des pièces de ventes trahit malheureusement les mêmes imperfections que celles invoquées lors de la comptabilité auxiliaire des achats.

Utilisant la même méthode que celle employée pour les factures d'achat, les factures des ventes sont, elles-aussi, rangées indistinctement dans un même classeur celles, qui ont déjà été acquittées, avec celles à payer par les clients débiteurs. De cette manière, le comptable, chargé du recouvrement des créances, ne pourra pas distinguer directement les clients acquittés avec ceux qui restent encore débiteurs d'une certaine somme. En faisant abstraction de l'unicité du lieu de rangement de ces deux catégories de factures, celles-ci ne porteront pas en réalité aucune inscription indiquant qu'elles avaient fait l'objet d'un quelconque paiement, encore moins les modalités de ce dernier. Il s'ensuit que l'observation des factures de vente qui sont les principales pièces probantes restera muette sur les renseignements des règlements des clients.

Outre ces problèmes de classement, on constate une certaine incohérence au niveau de l'encaissement des paiements des clients. Ces derniers ne connaissent, en réalité, qu'un seul interlocuteur le commercial pour négocier ses affaires, y compris les éventuels paiements.

Que ce soit un règlement par chèques ou en espèces, le service commercial n'a administrativement pas le droit de les encaisser car les reçus d'encaissement qui en attestent ne pourrait s'obtenir qu'au service de la comptabilité faisant office du caissier. Aussi, le processus d'encaissement s'en est ralenti. De plus, le commercial, interlocuteur direct de ses clients, ne serait pas en mesure de connaître leur état de paiement alors qu'il est le mieux positionné pour en prendre en charge vu ses connaissances élargies et ses relations avec eux. Aussi est-il difficile de suivre les règlements des clients.

3.4- Difficulté de suivi des règlements des clients

En principe, le terme des paiement en vigueur à la société s'énoncera ainsi : 40% à la commande, en guise de caution, et 60% à la livraison. Si la totalité des transactions obéit à cette règle, on n'aura aucun problème de suivi des paiements des clients d'autant plus accommodant dès lors que les clients, industriels ou organisations, ont l'habitude de faire la totalité de leurs paiements par chèques.

Loin s'en faut, les clients demandent, en réalité, à être autorisés d'appliquer plusieurs modalités de paiement : avances, vente à crédit, vente échelonnée avec paiements partiels et autres modes de paiement. Cette diversité de modalité de paiement sous-entend une répartition dans le temps des versements des clients, et corrélativement, une très grande variation de leurs soldes. A mesure que la répartition des paiements s'éloigne dans le temps, le suivi des comptes de chaque client devient délicat alors que la comptabilité auxiliaire des ventes ne permettait pas d'en faire une surveillance rigoureuse.

Le premier obstacle trouve son origine dans la méthode de classement des factures de vente. En les mettant dans un même classeur, on ne saurait pas séparer celles pour lesquelles on attend des paiements avec celles qui ont été intégralement soldées. Le suivi des comptes des clients débiteurs se dissipe faute de ne pas ranger à part les factures s'y rapportant.

Quand bien même, chaque règlement des clients donne lieu à la délivrance d'un reçu de paiement, on n'envisage guère à un regroupement de celui-ci dans une liste faisant état des paiements des clients débiteurs. Il est évident qu'on connaît mal le montant restant à payer par ceux qui sont encore redevables en vers la société. Qui plus est, l'absence d'inscriptions de paiement aux factures de vente nous laisse étranger aux circonstances des règlements.

Ces défaillances devraient être remédiées par le recours à des outils informatiques. Or, c'est à ce point que la méthode de recouvrement des créances accuse une insuffisance grave : l'inexistence des procédés informatisés de suivi des paiements des clients.

Il en résulte que la surveillance des comptes de chaque client reste sommaire et imprécise, sujette à des erreurs et des oublis, au risque d'exposer la société à des éventuelles évasions de paiements, détectées trop tard à partir des informations de la comptabilité générale

Ces insuffisances relèvent en générale, de la responsabilité du contrôle interne qui doit en faire la détection, à moins qu'il reste encore assez précaire.

Section 4 : Organisation rudimentaire du contrôle interne

4.1- Procédures comptables non formalisées

Théoriquement, le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptables ou autres, que la direction définit, applique, et surveille sous sa responsabilité afin d'assurer la protection du patrimoine, la conduite ordonnée et efficace des opérations de l'entreprise, la conformité des décisions avec la politique de la direction, et surtout, la régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent.³

Etant donné cette définition, le contrôle interne doit prévoir l'ensemble des organisations et des dispositifs permettant d'assurer la fiabilité et l'exhaustivité des informations comptables.

Or, ces impératifs de précision ne pourraient s'obtenir sans que l'on n'instaure préalablement l'environnement et la structure favorisant l'atteinte de cette qualité des informations comptables et financières.

Dans cette optique, la procédure comptable est la pièce maîtresse de cette structure dans la mesure où elle assure la fiabilité des informations alimentant le système comptable, et par conséquent, garantit la régularité des traitements et la précision des résultats qui en découlent.

Ainsi, l'utilité d'une procédure comptable n'est pas à démontrer alors que celle-ci est implicite dans la société et reste non formalisée car aucun document n'en fait mention sous réserve d'un manuel général de description de fonction. Ce document ne pourrait la remplacer en aucun cas vu la spécificité du domaine financier.

Il en résulte que les processus opératoires des tâches comptables n'étaient pas décrits avec autant de précision raisonnable pour chaque type d'opérations, remettant ainsi en cause leur exhaustivité et la régularité de leurs traitements.

En outre, la procédure comptable est appelée à dépeindre l'ensemble des relations informationnelles que le service de la comptabilité entretient avec tous les autres services de la société. D'où, en carence de la procédure comptable, des confusions pourraient apparaître, la fiabilité des informations serait douteuse, et encore moins, la rapidité de leur obtention ne seront pas optimisée.

Entrant dans le cadre de la procédure comptable, un outil de travail spécifique au service de la comptabilité, le plan d'écritures fait également défaut dans le système comptable de la société.

³ DUFILS Pierre « Encyclopédie de gestion », édition Economica, 1990

4.2- Inexistence du plan d'écritures

Par définition, la comptabilité est un système de traitement des données relatives aux activités de l'entreprise en vue de donner une image économique et financière de celle-ci.

Pour fonctionner en tant que système, la comptabilité devra inclure plusieurs éléments concourant à la réalisation des objectifs poursuivis, traduire en langage économique et financier des données de nature diverse.

Dans une telle perspective, on en dénombre quatre éléments fondamentaux pour que le système comptable fonctionne correctement et atteigne les objectifs fixés. Ils sont le plan comptable, le plan d'écritures, le procédé comptable et la procédure comptable.

En ce qui concerne le plan comptable, il se présente sous la forme d'une liste de comptes établis conformément aux obligations faites par le plan comptable général 2005. Celui de la société n'en déroge pas et prévoit des subdivisions suffisamment codifiées et ramifiées, jusqu'à dix chiffres, permettant ainsi d'affiner l'imputation des opérations à saisir (Ex : 411.10.0096).

Quant au plan d'écritures, il concrétise l'analyse fonctionnelle du traitement des données comptables en définissant pour chaque opération à enregistrer les comptes à débiter ou à créditer et les comptes à solder ainsi que les pièces comptables servant de support de saisie.

De par sa structure assez schématique et sa logique jugée mécanique, quelques entreprises n'éprouvent pas l'utilité d'un plan d'écritures. La société n'en fait pas exception, à preuve, son système comptable ne l'envisage pas jusqu'alors. Cependant, plus le plan d'écritures sera détaillé plus son utilité s'accroît et il gagne en exhaustivité. Aussi est-il important pour s'assurer de la régularité des traitements et des enregistrements comptables qu'on n'aurait pu bénéficier sans l'appui précieux d'un plan d'écritures.

En outre, son emploi est parfois souhaitable surtout pour les opérations inhabituelles entraînant quelques hésitations sur le choix du compte à les imputer ou en cas d'opérations prêtant à des confusion d'enregistrement (Ex : Une opération de Bon de Trésor par Adjudication).

511 – Banque

47 – Compte d'attente

En somme, le plan d'écritures contribue à éviter des erreurs d'enregistrement et garantit ainsi la régularité des traitements comptables, à défaut duquel on ne saurait espérer qu'une fiabilité limitée des informations financières.

Le procédé comptable se réfère aux manières adoptées pour l'enregistrement des écritures (manuel ou informatisé) alors que la procédure renvoie aux organisations et aux règles d'obtention, de circulation et de diffusion des informations comptables.

4.2- Fiabilité limitée des informations comptables

Dans le cadre d'une maîtrise globale du fonctionnement de l'entreprise, le système de contrôle interne s'est fixé des objectifs tels que la fiabilité et la pertinence de l'information, la protection et la sauvegarde du patrimoine, l'application des instructions de la direction, l'efficacité et l'efficience de l'organisation.

Pour atteindre ces objectifs, il faut préalablement que l'on conçoive et mette en place les organisations, les méthodologies et les dispositifs nécessaires et suffisants à la réalisation par le contrôle interne de ses buts.

En ce sens, la valeur intrinsèque des procédures comptables conditionne la fiabilité et la pertinence des informations comptables et financières qu'elles génèrent. Malgré cette assertion, la procédure comptable de la société accuse une vice de forme assez grave, tout en restant implicite et routinière sans être formalisée, quitte à mettre en doute sa qualité voire son existence.

D'abord, en ne mentionnant clairement l'ensemble des documents et pièces comptables requis pour un tel ou tel enregistrement, le comptable s'exposera, malgré ses compétences, à des risques d'oubli, des erreurs de traitement, et d'enregistrement avec des pièces incomplètes. Ces lacunes ne font que dégrader la qualité de l'information comptable, même purement la fausser.

En suite, la procédure comptable implicite de la société ne permettant pas de décrire de façon suffisamment claire les circuits des informations ainsi que les cheminements qu'elles empruntent avant qu'elles ne soient arrivées au service de la comptabilité. Il s'ensuit que les sources des informations ne soient pas détectées et vérifiées avec exactitude, encore moins que les traitements qu'avaient subis ces informations en cours de route ne soient pas précisés ni assurés conforme aux régularités attendues. Dans une telle condition, l'exhaustivité des informations parvenues au service financier reste douteuse tout autant que leur pertinence ne soit pas garantie.

En fin, l'inexistence d'un plan d'écritures occultera les différentes conditions auxquelles devraient se soumettre les enregistrements comptables. Ainsi l'exécution opérationnelle des écritures comptables s'est dissociée de la rigueur de traitement si bien que les résultats qui en découlent encourraient l'inexactitude.

Tant que l'on n'envisage pas à systématiser et à décrire formellement la procédure comptable, les informations financières n'auront pas la qualité ni la fiabilité suffisantes

pour être à même de maîtriser le fonctionnement de l'entreprise en général et celui de ses propres fonctions financières en particulier, telle que la maîtrise des mouvements de trésorerie.

Section 5 : Maîtrise assez réduite des mouvements de trésorerie

5.1- Gestion de trésorerie tributaire de l'administration centrale

Statutairement, la direction administrative et financière de l'administration centrale se chargera de l'administration et de la gestion des comptes bancaires de l'ensemble des entreprises membres du groupe PREY. Elle représente également chaque entité du groupe auprès des institutions financières et garantit, en conséquence, la régularité des liaisons et des accords d'ordre financier avec celles-ci. Ces prescriptions du statut révèlent la volonté de la direction centrale de mettre la main sur l'ensemble des activités financières qui s'opèrent à l'intérieur du groupe. Certes, cette intention de contrôle total n'est pas trop reprochable en soi eu égard à la sensibilité de la question financière mais elle pourrait aller à l'encontre d'une nécessité de répartition de pouvoir.

En raison de son statut de centre de profit, on devrait accorder à la société suffisamment d'autonomie financière lui permettant de gérer à son gré ses ressources financières sans pour autant exclure l'éventualité d'un contrôle.

Contrairement à ce principe, la société n'a pratiquement qu'une marge de manœuvre très réduite pour ses propres opérations financières. La raison en est évidente, on préfère la vigilance du contrôle à l'intégrité de la confiance, supposée source d'éventuelles irrégularités voire des malversations.

La logique financière aidant, les mouvements de dépenses sont les plus en vue et faisant l'objet d'un système drastique de contrôle. Dans ce cas, les paiements des fournisseurs ne pourront s'effectuer qu'après avoir franchi deux niveaux de contrôle : le premier contrôle est assuré par le directeur du centre de profit, lui même, qui authentifie l'existence et la pertinence d'une opération d'achat, alors que celui du second est exercé en haut lieu, avec les pièces comptables à l'appui, qui aura en dernier ressort la faculté d'avaliser ou de rejeter le paiement. L'aval donne lieu à une émission de chèques dont le PDG et un cadre cosignataire sont seuls habilités à y apposer leurs signatures. En carence de l'un de ces cosignataires, aucun paiement ne pourra y avoir lieu car le directeur du centre de profit n'a le droit de subroger les signataires pour valider les chèques des fournisseurs. Ainsi, les tâches du centre de profit sont limitées à des contrôles administratifs sans être étendues à des responsabilités financières pour lesquelles la société est toujours dépendante de l'administration centrale.

En outre, les paiements au comptant des dépenses et des charges quotidiennes, souvent de montant moins élevé, feront également l'objet d'un Bon d'Engagement des Dépenses (BED) signé par les différents intéressés et responsables. Ce support de contrôle des paiements en argents liquides sera soumis de manière analogue à la méthode de duplication de contrôle déjà invoqué précédemment, pour être réellement décaissable. Encore, cette fois-ci l'autonomie financière de la société est largement entamée d'autant plus que le caractère répétitif de l'opération, le niveau moins élevé du montant en jeu et l'impératif de délai lié à ce type d'achat autorisaient raisonnablement à envisager un niveau de contrôle limité au directeur du centre de profit.

Par ailleurs, le choix des modalités de mobilisation des excédents de trésorerie, telle qu'une soumission au Bon de Trésor par Adjudication relève exclusivement de la décision de la direction administrative et financière du siège central. On peut en déduire que le service financier de la société ne jouit qu'une autonomie financière singulièrement restreinte à tel point qu'il n'arrive pas à maîtriser convenablement les mouvements de trésorerie ni à assumer pleinement une réelle gestion financière du centre de profit.

5.2- Implications financières de l'organisation défectueuse de la comptabilité auxiliaire

L'analyse précédente montre combien la sévérité de la procédure d'exécution et de contrôle des opérations financières restreint l'autonomie financière de la société de telle façon qu'elle éprouvait une certaine entrave à sa libre exercice d'une réelle gestion financière. Cette restriction entraîne parfois des problèmes au niveau de la gestion de trésorerie auxquels le service financier n'a aucune marge de manœuvre ni la faculté d'éviter les contraintes externes inhérentes à son fonctionnement. Mais certaine difficulté de la gestion de trésorerie pourrait partiellement imputable à des causes internes au service financier. Confirmant cette assertion, les imperfections de l'organisation de la comptabilité auxiliaire agissent défavorablement à la maîtrise de la gestion financière en générale et de la gestion de trésorerie en particulier.

Il convient tout d'abord de rappeler que le problème d'organisation de la comptabilité auxiliaire des achats tient essentiellement au fait que les bons de réception ou les factures sont rangés respectivement dans un même classeur. En ne séparant distinctement les pièces comptables acquittées de celles à payer, on s'expose à une confusion d'ordonnancement des fournisseurs à payer. Et cela aura sans doute des incidences en matière de trésorerie.

En fait, le rangement des bons de réception par ordre alphabétique des noms de fournisseur ne permet de déceler à temps les achats livrés pour lesquels les factures sont anormalement différées et non parvenues. Ainsi, leur paiement en est également décalé pour venir ajouter à ceux qui sont raisonnablement imputables à une période donnée. Il en résulte que certains moments sont marqués par des cumuls de paiements alors que d'autres se révèlent moins chargés. Ceci explique le niveau asymétrique de trésorerie. Cette situation pourrait constituer un danger quand une forte période de paiement coïncidera avec une trésorerie assez fragile pour la couvrir quitte, à la rigueur, de l'assécher.

Etant donné que la société est assujettie au régime de déclaration mensuelle du TVA, tout retard d'intégration des taxes déductibles des achats empêchera d'alléger la charge du TVA à décaisser du mois considéré. Ce retard pénalisant provient souvent des imperfections de l'organisation des pièces comptables. Par ailleurs, en regroupant indistinctement les factures d'achat à payer et celles qui font déjà l'objet d'un paiement, la société encourra un risque d'omission de règlement de fournisseurs. Il s'ensuit des retards de paiement qui occasionneront des intérêts moratoires alourdissant injustement les charges financières. A leur tour, celles-ci amputeront le bénéfice de la société.

Si la défektivité de la comptabilité auxiliaire des achats infligera à la société une perte financière sous forme des dépenses de trésorerie en plus, celle des ventes impliquera des manques à gagner se traduisant comme une rentrée d'argent en moins.

De façon analogue à celle des achats, l'imperfection de la comptabilité auxiliaire des ventes vient essentiellement de la précarité des dispositifs de suivi des règlements des clients. Malheureusement, cette lacune du contrôle des règlements sera accentuée par l'incohérence de l'organisation des factures de vente pour lesquelles ni la mention des circonstances de paiement ni la distinction des factures acquittées ou non n'avaient pas été envisagées.

Dans une telle condition, la surveillance des comptes des clients sera si difficile que la société s'exposera à des risques d'évasion de paiement faute de ne l'avoir pas détectée que trop tard à partir des informations de la comptabilité générale. Il en résulte que les lettres de relance, engagées longtemps après, pourraient se révéler infructueuses et les créances restent irrécouvrables laissant ainsi l'entreprise en perte.

A part cette situation jugée extrême et rare, il n'en reste pas moins fréquent qu'une partie des créances se rapportant à des ventes à tempérament à plusieurs paiements partiels échelonnés dans le temps demeure impayée sans que le service de la comptabilité s'en aperçoive. Dans ce cas, à défaut d'une organisation rigoureuse de suivi des clients, certains d'entre eux continuent à être débiteurs d'une partie de leurs dettes empêchant ainsi à

l'entreprise de renflouer en temps utile sa trésorerie. Cette fois-ci, la question de la prévision de trésoreries est mise en jeu pour entretenir une saine gestion financière au quotidien.

5.3- Prévisibilité limitée de la trésorerie

Les disponibilités de trésorerie sont souvent perçues comme l'indicateur le plus visible du bon fonctionnement de l'entreprise si bien que le propriétaire s'en occupe prioritairement.

Mais en réalité, elles ne sont que la résultante d'un équilibrage entre les flux de recettes et de dépenses, indiquant ainsi biaisement l'état d'exploitation d'une société. Or, cette situation d'équilibre n'est guère naturelle en raison des décalages accusés entre les engagements des dépenses et les rentrées des recettes. Ainsi, l'équilibre idéal de trésorerie zéro ne pourrait s'obtenir qu'au prix d'une rigoureuse prévision de trésorerie.

On constate à regret que la nécessité d'une prévision de trésorerie n'est pas encore ressentie au sein de la société. La raison en est qu'elle n'a jamais eu par le passé connaître un problème majeur de trésorerie. La société enregistre souvent une situation de trésorerie excédentaire. Ceci explique la démotivation à la conception et à la mise en place d'un outil opérationnel de prévision de trésorerie. C'est un confort insidieux dissimulant un problème latent de réticence à une réelle prévision de trésorerie.

Dans la pratique, on se contente d'une évaluation budgétaire de la trésorerie qui est, de surcroît de référence mensuelle, souvent sans aucun rapport direct avec les réalités financières quotidiennes soumises au gré du volume effectif de vente réalisé. Précisément, les prévisions de trésorerie inscrites dans les budgets n'ont pour objet que d'apprécier la cohérence financière globale des activités de l'année budgétaire. A ce titre, le budget de trésorerie ne devrait pas en aucun cas faire office d'outil de prévision d'usage quotidien. Il est alors évident que son emploi en gestion de trésorerie n'offre qu'une prévision sommaire des flux de liquidités.

En effet, cette carence en outil prévisionnel de trésorerie provient essentiellement des imperfections organisationnelles des comptabilités auxiliaires, invoquées précédemment, qui influent négativement sur les prévisions des recettes et des dépenses.

En ce qui concerne les prévisions des recettes, la comptabilité auxiliaire des ventes ne permet pas d'en faire une estimation précise dans la mesure où elle ne prévoit aucun suivi rigoureux des règlements des clients. La déficience de l'organisation du recouvrement est telle que le service financier n'est pas en mesure de déterminer par

avance la survenance d'un paiement du client quand bien même que son échéance soit connue dès la conclusion de la commande.

En réalité, le service financier n'envisage pas d'organiser le relevé des échéances de paiement, il n'entrouvre pas l'intérêt, en espérant qu'elles soient très proches de l'achèvement des prestations à en croire au terme usuel de règlement : 40% à la commande 60% à la livraison. Mais bien de cas en dérogent et prévoient des échéanciers suffisamment espacés pour être suivis et prévus.

Dans une telle condition, le service financier ne saurait pas situer dans le temps les flux d'encaissements attendus de telle sorte que les prévisions de recettes se dissipent au profit du recouvrement quotidien des créances échues. Cette situation est préjudiciable à l'optimisation de la gestion de trésorerie puisque la connaissance des futures rentrées de liquidités conditionne une bonne partie des dépenses à engager.

Quant aux prévisions des dépenses, l'organisation de la comptabilité auxiliaire des achats n'autorise pas à un strict suivi des décaissements en vue à moins que les paiements des fournisseurs soient hebdomadairement arrêtés suivant la date d'édition des factures ou le respect des impératifs d'antériorité des charges à caractère obligatoire ou urgent (Redevances de communication TELMA, facture d'électricité JIRAMA). Ainsi, les ordonnancements des sorties de liquidité se feront, en quelque sorte, au jour le jour sans aucun référencement aux engagements des périodes assez éloignées dans le temps. Cette attitude est de nature à restreindre la portée des prévisions des décaissements quitte à en limiter à l'échelon de la semaine.

En outre, la société ne serait pas à même d'avoir une idée assez précise de ce que sera les lointains échéanciers des fournisseurs faute des données s'y rapportant. Au juste, les délais stipulés au bon de commande des achats ne feront pas l'objet d'aucun recueil de prévision des dépenses, encore moins, des échéances figurant aux factures ne sont pas relevé pour apprécier la répartition dans le temps des futurs décaissements.

Sous l'effet conjugué de la précarité de la prévision des encaissements et la déféctuosité de la prévision des décaissements, l'équilibrage entre les flux de recettes et les flux de dépenses est rendu difficile à défaut d'outil opérationnel de prévision de trésorerie.

Dans une telle situation, l'état excédentaire de la trésorerie ne pourrait se dégager qu'aux conditions d'un dur terme de règlement des créances accompagné d'échéanciers moins contraignants des fournisseurs. Cette situation avantageuse est parfois sujette à des dérangements externes au service financier qui se traduisent par des interventions intempestives de l'administration centrale par des prélèvements inopinés perturbant les prévisions de trésorerie déjà fragiles et très sommaires. Le suivi du niveau de trésorerie

devient ainsi un impératif. Il est de rigueur au sein de la société et suffisamment organisé à travers l'édition d'un état journalier de trésorerie dont le mode de prévision s'apparente à une gestion de trésorerie en date de valeur n'engageant qu'un horizon de temps assez rapproché.

La situation de trésorerie n'offre qu'une interprétation inachevée du fonctionnement de l'entreprise dont l'étude plus avancée sera dévolue à la comptabilité analytique.

Section 6 : Comptabilité analytique peu développée

6.1- Structuration élémentaire de la comptabilité analytique

Par opposition à la comptabilité générale qui s'intéresse à l'enregistrement des charges dans leur nature (charges externes, charges financières, ...), la comptabilité analytique traite celles-ci suivant leur destination dans la formation des coûts d'un produit donné. Son mode spécifique de traitement des charges confère à la comptabilité analytique l'outil incontournable pour les entreprises industrielles qui veulent évaluer les coûts de revient de leur production. Cette évaluation des coûts tient un rôle très important dans la régularité de l'exploitation et la rentabilité de la production puisqu'elle est appelée à déterminer rigoureusement l'ensemble des charges et des consommations engagées tout au long des opérations de fabrication.

En tant qu'industrie de l'imprimerie, la société ne pourrait pas se passer de la comptabilité analytique tant qu'elle cherche à connaître les coûts de son fonctionnement et à rentabiliser sa production.

A la place d'une réelle comptabilité analytique, la détermination des coûts se fait à partir d'un devis qui établit pour chaque commande d'impression l'ensemble des charges à engager. En prenant une telle forme, la comptabilité analytique de la société reste dans un stade embryonnaire quand bien même qu'elle est informatiquement traitée à partir d'un logiciel DBase IV.

En réalité, le devis sur Dbase IV n'autorise qu'une évaluation des coûts de revient de façon semi-automatique. Les données numériques telles que les quantités et les prix unitaires sont entièrement entrées par clavier et nécessitent parfois des calculs intermédiaires faits en dehors du logiciel DBase IV. Ces démarches ne font qu'accroître les risques d'erreurs altérant ainsi la fiabilité des évaluations établies. D'ailleurs, le logiciel se chargera seulement d'organiser le traitement séquentiel des différentes sections afin

d'élaborer un fichier de saisie de coûts préétablis à partir duquel sera édité le devis de coût de revient total d'une commande.

Il est évident que la fiabilité d'une comptabilité analytique, sous quelle forme qu'elle soit, de quelque manière que soit conduite son exécution matérielle, dépend essentiellement de la rationalité des organisations techniques qui la sous-tendent. C'est malheureusement à ce point que la comptabilité analytique de la société trahit certaines insuffisances.

Au premier abord, l'organisation de la comptabilité analytique n'avait pas encore fait l'objet d'une modélisation technique représentant le processus de production. Seulement, les coûts liés à chaque machine sont approximativement connus par expérience ou à partir des études analytiques faites lors de la création de l'entreprise. Or, des changements se sont produits au cours du temps, et certains constats et paramètres ne sont plus valables.

En outre, à cette absence de modèle analytique s'ajoute la précarité des traitements des données techniques et analytiques relatives à chaque section. La consommation d'énergie ou de matières liées à une machine n'est pas rigoureusement corrélée avec les travaux s'y rapportant. Les études statistiques des heures de fonctionnement des machines n'ont pas été faites dans un cadre d'analyse clair. La fragilité des analyses opérationnelles de la chaîne productive compliquera le mode d'incorporation des charges supportées aux produits fabriqués.

Et c'est d'autant plus difficile dans la mesure où la production de la société n'est ni homogène ni régulièrement répartie dans le temps mais une fabrication à la commande par lots spécifiques.

En suite, l'inclusion des dépenses investies aux commandes fabriquées est largement biaisée par le mode de répartition des charges (Annexe IX) dont il convient ici de relever ses impertinences.

D'emblée, l'année de référence, ici 2002, semble trop éloignée pour être retenue comme base d'évaluation des charges. Les effets de l'inflation, les modifications de la structure des coûts, l'invalidité de certaines charges sont autant de facteurs de changement qui pourraient induire en erreur toute tentative d'évaluation des coûts s'y référant.

De plus, l'année 2002 est marquée par une baisse occasionnelle du niveau d'activité de la société qui a subi le contrecoup des crises politico-économiques venant d'alors secouer le pays. En raison de la sous activité, les charges variables s'infléchissent alors que le coût de l'unité d'œuvre s'est renchéri par une imputation plus restreinte des charges fixes, alourdissant injustement ainsi le devis d'une commande.

Même si la société veut contourner ces difficultés en essayant d'utiliser des données beaucoup plus récentes, on ne peut qu'affirmer que de telle tentative de mise à jour n'a qu'une fiabilité limitée tant qu'elle ne saura pas reçue d'un cadre rationnel d'analyse de répartition comme celui de l'année 2002.

Certes la société adopte la méthode du coût complet, prenant en compte l'ensemble de toutes les charges de la comptabilité générale, mais l'évaluation du coût de revient ne devrait pas en aucun cas inclure, conformément aux règles comptables, les frais financier à moins que ceux-ci ne soient des charge supplétives.

Par ailleurs, il est frappant de constater que le découpage des centres d'analyse a omis de distinguer certaines divisions importantes, tout en les plaçant sous couvert d'une section englobante. Parmi ces divisions, on peut remarquer que la section magasin est a été intégrée dans celle de l'approvisionnement ; la section commerciale, l'exploitation, le département personnel et financier sont rattachées indistinctement à la section administrative. Ces regroupements, quelque peu excessifs, sont parfois de nature à nuire à la clarté de l'analyse des coûts imputables à chacune des sections annexées.

S'ajoutant à cette opacité de l'analyse divisionnelle des coûts, les charges relevant de la section technique et administrative restent dans la zone d'ombre, et s'échappent à tout mode de répartition. Il s'ensuit que 15% des salaires et une proportion de 6% des charges totales hors matières premières se dissipe des coûts de production. La compensation des charges non incorporées par la marge bénéficiaire fragilise la compréhension de la structure opérationnelle des coûts de la société.

D'un autre côté, une composante fondamentale de la structure analytique fait défaut. La comptabilité analytique n'a jamais été reçue l'organisation technique dans le cadre général des comptes analytiques ou industriels de la classe 9.

Ces insuffisances démontrent une structuration peu développée de la comptabilité analytique qui n'a qu'un seul souci majeur de ressortir un devis préservant la société d'une éventuelle perte par suite de sous facturation des commandes.

6.2- La comptabilité analytique a vocation unipolaire : Devis

Après avoir commenté les bases techniques sur lesquelles ont été bâties les structure de la comptabilité analytique de la société, on arrive à conclure que son organisation reste rudimentaire. Cette insuffisance structurelle est déjà perçue comme un signe révélateur du caractère assez élémentaire de l'objectif assigné à la comptabilité analytique de la société, l'évaluation de devis relatif à une commande.

Par définition, le devis est un état estimatif du coût de revient qui statue de façon détaillée l'ensemble des charges et des frais à engager pour exécuter une commande

donnée. Ainsi, l'estimation du coût de production s'obtient en additionnant les charges espérées à être occasionnées dans chacune des sections opérationnelles concernées par la production d'une commande d'impression.

Calculé de cette manière, le devis s'apparente à un coût de revient préétabli tant que l'on ne sache les charges effectivement subies lors des opérations de production. Dans la société, les coûts ainsi dégagés ne feront pas l'objet d'aucun ajustement tout en se faisant passé comme du réel. D'où, le caractère ambivalent des coûts établis sur devis, d'être à la fois coût préétabli et coût réel. Une telle situation se prête alors à une confusion d'interprétation ou de compréhension, déstabilisant ainsi toutes méthodes analytiques conventionnelles.

Il ne serait pas trop hâtif d'inférer que cette ambiguïté dissimule des insuffisances d'exploitation de la comptabilité analytique. D'emblée, la distinction entre le réel et la prévision n'est pas claire.

En outre, les analyses des coûts, raison d'être de la comptabilité analytique, ne sont pas menées de façon aussi détaillée que possible. Les évolutions de chaque charge élémentaire ne sont pas suivies de près de telle sorte que leur degré de sensibilité par rapport au niveau de la production ou aux chiffres d'affaires n'était pas suffisamment déterminé. Dans ce sens, on peut avancer que les charges de documentation (compte 61800) sont fréquemment insensibles au volume d'activité, donc à considérer comme fixes ; inversement, les redevances de communication tendent à s'accroître à mesure que le chiffre d'affaires augmente, donc à classer aux charges variables.

Par ailleurs, les interactions entre les différentes catégories des charges ne font pas l'objet d'une précise étude de corrélation.

Cette déficience des analyses dynamiques des charges rend difficile l'appréciation de la structure opérationnelle des coûts de la société. Il en résulte que les prévisions des charges se réduisent aux mécanismes de reconduction et souffrent ainsi d'imprécision. Alors, la maîtrise des charges variables s'atténue à défaut de prévoir pour chacune d'elles un coefficient de progression les reliant au volume d'activité atteint.

D'un autre côté, les charges fixes sont détournées de toute attention et sont perçues comme incompressibles alors que celles-ci représentaient une proportion de 42% des charges d'exploitation, une composante majeure du coût de revient.

A part de ce manquement de la comptabilité analytique aux activités prévisionnelles des charges et aux soucis de maîtrise des coûts, son organisation n'envisage d'étudier et de définir la structure analytique des coûts imputables à chaque section opérationnelle. Les éléments de charges qui constituent les coûts de certains centres d'analyse ne sont pas

rigoureusement déterminés. Ceci explique le regroupement de certaines sections opérationnelles afin de conserver l'intégrité des coûts et d'éviter les problèmes de répartition des charges.

Parallèlement, la conception de la comptabilité analytique ne permettait pas de connaître de manière précise le niveau d'interdépendance des coûts engagés entre chaque centre d'analyse. De ce fait, les cessions des prestations réciproques échangées dans les sections à interdépendances opérationnelles s'appréciaient de manière assez arbitraire.

Suite à ces insuffisances opérationnelles, la comptabilité analytique de la société n'autorise pas à exécuter les analyses et les traitements intermédiaires qu'elle aurait dû valablement fournir si elle avait été suffisamment structurée.

Même si l'objectif assigné à la comptabilité analytique n'avait pas reconnu l'importance de ces utilisations supplémentaires telles que les prévisions, les études de corrélation, de sensibilité et des variabilités des charges ; l'organisation générale de la production recouvre un réel potentiel de supports à visée analytique. Encore faut-il que ces supports (ex : cahier de travaux, bon de commande, dossier de production, devis) ne soient pas sommairement analysés ou sous-exploités tel qu'il a été le cas jusqu'ici.

Consécutivement à ces lacunes d'exploitation de la comptabilité analytique, sa mission se réduit singulièrement à un accumulateur des coûts destiné à établir le calcul d'un devis. Il est évident que l'unicité de l'objectif attribué à la comptabilité analytique ne permettra pas à elle de fournir les informations de gestion attendues à travers son exploitation.

6.3- Comptabilité analytique improductive en matière d'informations de gestion

Traditionnellement, la comptabilité analytique est, à tort, associée au seul calcul des coûts des produits. A travers son seul objectif de devis, le cas de la société perpétue encore cette vision réductrice longtemps partagée par les industriels à l'égard de leurs comptabilités analytiques. Pourtant, le plan comptable général reconnaît dans la comptabilité analytique un outil de gestion en définissant qu'elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision. Cette considération met l'accent sur la mission d'information de la comptabilité analytique alors qu'à laquelle avait failli celle de la société.

Cette incapacité de générer des informations de gestion tient à plusieurs raisons dont les plus importantes sont d'ordre structurel. En ce point, on avait constaté que la structure de la comptabilité analytique de la société est si rudimentaire qu'elle ne permettait pas de conduire une analyse plus poussée des coûts. Dans une telle condition, la carence d'un

modèle analytique décrivant la chaîne productive empêchera d'appréhender les enjeux de l'emploi des ressources qui se sont produits dans chaque centre opérationnel. Aussi est-il difficile d'interpréter les moins d'informations qu'aurait pu transmettre le système de comptabilité analytique. Ainsi, l'imperfection de la structure analytique ne diminue seulement la production d'information de gestion, mais nuit également au mode d'exploitation des données recueillies.

La précarité de la structure présage déjà à l'inconsistance de la mission attribuée à la comptabilité analytique et cela ne fait qu'atténuer l'intensité des informations diffusées par le système analytique. En effet, la seule préoccupation analytique du calcul du devis réduit considérablement la diversité de l'information qu'aurait dû dégager la comptabilité analytique en tant qu'instrument privilégié pour traduire les activités productives de la société.

La carence consiste essentiellement dans l'incapacité de distinguer clairement pour une commande le total des charges variables aux charges fixes autant que celui des charges directes par rapport aux charges indirectes. Etant donné la présentation du devis, le principal support de communication des données analytiques, ces charges sont énumérées et réparties par section si bien que des calculs intermédiaires de regroupement seraient ainsi rendus nécessaires pour obtenir des données plus agrégées autorisant l'interprétation. Or, ces traitements supplémentaires retardent la manipulation des données analytiques, altérant ainsi le caractère informationnel voulu à être joué par le devis. Mais encore faut-il souligner que les indications analytiques fournies par celui-ci ne sont que des prévisions des charges à engager qui pourraient être différentes des dépenses effectivement supportées.

Dans ce cas, les données du devis devraient seulement s'analyser comme des informations analytiques indicatives.

Ces lacunes seraient au moins comblées seulement si l'on avait envisagé de récapituler par semaine ou par mois ces données analytiques du devis, permettant par la suite d'apprécier globalement les états analytiques de l'exploitation durant la période de référence retenue.

En dehors du devis, force est de constater qu'aucunes sources d'informations analytiques majeures ne sont disponibles encore moins d'usage courant. Il va de soi que cette carence entame considérablement le rôle d'information de la comptabilité analytique en dépréciant singulièrement l'intensité et la diversité des données analytiques tout en les rendant de moins en moins fréquentes. Ainsi, les analyses se raréfient, les interprétations

tendent à être sommaires et globalisées et les prises de décision se dissocient des paramètres analytiques de l'exploitation.

De plus, la faiblesse majeure de la comptabilité analytique de la société se situe dans la collecte déficiente des informations relatives aux situations réelles. Les renseignements des activités réalisés restent consignés dans le support de travail de chaque centre opérationnel sans qu'ils ne soient transmis ni inscrits dans les documents d'information analytique.

Il va sans dire qu'on ne saura pas comparer les évaluations du devis aux données réelles de sorte que les écarts seraient méconnus et les actions correctives mal définissables. Dans un tel contexte, la déficience informationnelle du système de comptabilité analytique constitue une entrave majeure à l'exercice d'un réel contrôle de gestion tant au niveau local qu'au niveau du centre de profit en général.

Section 7-Les imperfections du processus d'élaboration du budget

7.1- Défaut de base de données exploitables pour les prévisions

De façon concise, le budget peut se définir comme étant la prévision chiffrée d'un programme d'actions permettant d'atteindre par les moyens définis les objectifs de l'entreprise. Ainsi définie, l'élaboration d'un budget est une étape du processus de gestion prévisionnelle où des multiples bases de données devraient être manipulées afin de décrire à l'avance les futures physionomies des activités de l'entreprise.

Il est évident qu'une telle activité de prévision nécessite notamment la disposition d'un ensemble de données chiffrées pouvant traduire fidèlement les situations des activités menées dans le passé. Cette connaissance du passé n'est nullement spontanée ni naturelle. Elle suppose que des dispositions et des préparations auront été organisées afin de mentionner scrupuleusement les différents états des phénomènes suivis tels qu'ils avaient été succédés au cours du temps.

Pourtant, une telle précaution dans la notation des faits n'a toujours pas été respectée dans la pratique. C'est malheureusement le cas de la société où la qualité des bases de données diffère d'un service à l'autre, les uns sont plus ou moins étoffés alors que les autres sont assez dégarnies. En dépit de la disparité des qualités de données disposées, c'est la tendance à une déficience informationnelle qui se généralise dans la plupart des services. Cette insuffisance en données du passé est de nature à porter préjudice aux démarches prévisionnelles du budget en les rendant beaucoup plus aléatoires et de moins en moins précises.

En effet, les sources des informations numériques sont éparpillées dans tous les services à de niveau de qualité et de pertinence différent. Certains responsables prétendent que leurs domaines se prêtent mal à des données statistiques. Ils ont préféré de gérer en s'appuyant sur leur intuition et leur expérience tout en prétextant que leurs activités sont souvent sujettes à des aléas ou ont des caractères trop qualitatifs pour être difficilement déchiffrables.

En outre, ce manque de goût pour les statistiques est parfois attribué à l'insuffisance des matériels, des dispositifs ou des logiciels informatiques adéquats pouvant organiser l'administration des renseignements numériques. En suite, cette précarité matérielle s'est souvent accompagnée d'une maîtrise assez limitée des techniques de manipulation des données statistiques. Ces incapacités techniques sont de matière à dégrader considérablement la consistance des bases de données, et de surcroît, elles rendent l'exploitation des données malaisée et superficielle tout en alternant ainsi la précision des prévisions budgétaires.

Il en résulte que ces incompétences en techniques statistiques laissent les données à l'état brut sans que les traitements à y appliquer ne soient pas exactement connus. Ce qui fausse inconsciemment la façon dont on apprécie le choix des informations à collecter. Les unes, d'importance cruciale paraissent injustement sans intérêts pour être collectées alors que les autres, moins caractéristiques, seront à tort jugées bon pour être recueillies. Comme le cours des derniers approvisionnements ont bénéficié d'un suivi intensif alors que le contrôle du montant total des achats mensuels s'estompe au niveau du service des achats. Ainsi, la demande d'information est limitée aux besoins immédiats des activités quotidiennes au détriment des perspectives d'information à visée prévisionnelle et budgétaire

7.2- Procédures internes d'élaboration du budget non formalisées

En se référant aux développements précédents, on s'accorde à reconnaître que les prévisions budgétaires s'évaluent à partir des données statistiques dont la faible consistance, fragilise la rigueur de la budgétisation en se privant des informations quantitatives de référence du passé. Ces lacunes informationnelles ne seront plus comblées tant que les procédures d'élaboration du budget ne soient pas soigneusement formalisées et que les exigences en données budgétaires de chaque service ne soient pas clairement établies. Alors que le cas de la société se caractérise par l'insuffisance de documents de référence retraçant les opérations à suivre en vue de la confection du budget.

En réalité, cette absence de procédures budgétaires s'est constatée à la fois, au niveau supérieur des cadres de direction qu'à celui des services fonctionnels.

S'agissant du haut échelon hiérarchique, les recommandations budgétaires sont tant bien que mal formalisées sans que celles-ci ne soient diffusées au plus bas niveau fonctionnel censé intéressé par la question. Ainsi la plupart des responsables des différents services n'avaient pas été conscientisés de l'esprit général souhaité par la direction centrale pour orienter la conception du budget.

Ainsi la confection du budget se déprécie graduellement à mesure que l'on descend de la hiérarchie en s'écartant de sa visée initiale faute de principes conducteurs de budgétisation. Alors que ces consignes budgétaires auraient dû garantir la cohésion budgétaire locale des différents services au sein du centre de profit, et notamment celle qui relie la société avec le groupe. Cette incohérence budgétaire pourrait entamer considérablement la maîtrise des techniques budgétaires en se privant de cadre directeur à utiliser comme modèle, elle nuit à l'organisation générale des activités budgétaires en entraînant des confusions de responsabilité entre les différents intervenants.

Il est alors évident qu'une faible communication des prescriptions budgétaires qu'auraient dû émaner de la direction centrale constitue pour le budget en amont un vice de forme préjudiciable à la qualité des budgets de chaque centre de profit.

Ces imperfections de procédures budgétaires en amont entraînent inéluctablement des lacunes au niveau de la confection des budgets de chaque entité membre du groupe. Le cas de la société en est illustratif. D'emblée, ces lacunes consistent essentiellement dans l'absence d'un manuel de procédure budgétaire.

En effet, les services fonctionnels ne disposent pas d'aucune base de documentation budgétaire à laquelle ils devraient se référer pour apprécier leurs prévisions des recettes et des dépenses. Or, chaque service fonctionnel constitue une unité de responsabilité à fonctionnement spécifique dont la budgétisation relève d'une démarche opératoire qui lui est propre.

Ainsi, la carence d'un manuel de référence budgétaire dévierait la conduite des opérations d'évaluation des charges ou des produits espérés à être engagés au sein d'un domaine responsabilisé.

7.3- Menace d'imprécision du chiffrage du budget

La fragilité de bases de données statistiques et comptables ne permet pas de conduire au sein de la société une réelle prévision budgétaire. Il s'ensuit que le processus prévisionnel devient superficiel, voire inapproprié, faute de base de données suffisamment enrichie.

En effet, on se satisfait aux seules données comptables, telles qu'elles ont été ressorties par la balance générale annuelle pour la confection du budget. De cette manière,

on réduit singulièrement la budgétisation aux opérations mathématiques d'extrapolation des données de l'année écoulée sans tenir compte de l'évolution de certaines lignes budgétaires dans le cours du temps encore moins avec celle des autres grandeurs interdépendantes.

Dans une telle circonstance, certaines postes budgétaires restent sous évaluées comme les travaux de ville groupe, le personnel extérieur (temporaire), le prime d'assurances, les frais bancaires alors que d'autres dépenses se révèlent sur évaluées telles que les fournitures administratives, l'entretien réparation, l'eau électricité et la publicité.

Si certaines charges demeurent stables au cours de l'année (ex : loyers) d'autres sont très sensibles à l'évolution d'une ou plusieurs autres grandeurs. Dans ce cas, les dépenses énergétiques (Eau, électrique, carburant) devraient en relation directe et positive avec le niveau du chiffre d'affaires. Or, le budget de l'année 2004 table sur une dépense homogène durant l'exercice comptable sur ces charges. Ce qui dénote une conception invraisemblable, celle de la fixité de ces charges. A cela s'ajoute l'impossibilité de prendre en compte les influences saisonnières dans la mesure où on n'accorde aucun intérêt à la répartition de ces charges dans l'année. Seuls les montants annuels des charges sont importants de telle façon qu'on se perd de vue des variations mensuelles.

De surcroît, on ne saurait pas à même d'établir les relations reliant deux grandeurs corrélatives (ex : Redevances téléphoniques, électricité et chiffre d'affaires) car aucune étude statistique dans ce sens n'aurait pas été conduit par le passé. Il va sans dire que les prévisions budgétaires qui en découlent sont entachées d'inexactitude.

Dans une telle situation, il apparaît qu'une certaine opacité entoure le chiffrage du budget tant sur l'évaluation de chaque rubrique budgétaire que sur la cohérence budgétaire dans sa globalité. Ainsi on ne pourrait lui accorder qu'une fiabilité assez restreinte préjudiciable au contrôle budgétaire auquel il devrait s'en servir.

Section 8 : Contrôle budgétaire assez souple

8.1- Responsabilisation collective du budget

La pratique budgétaire telle qu'on a vue jusqu'à présent dans la société se veut que la confection du budget revienne essentiellement au service financier. L'implication des autres reste ainsi marginale.

En réalité, l'établissement du budget ne débutera qu'au mois de Février de l'année budgétaire, et ceci dans l'intention d'attendre la totalité des informations comptables de l'exercice qui vient de se clôturer. Dans le courant du mois de Janvier, les différents cadres

de chaque service seront amenés à transmettre au service financier leurs prévisions de ce que sera l'année à budgétiser.

En effet, ces propositions n'ont pas été précédées d'aucune intention d'objectif à atteindre ni de la part du contrôleur de gestion encore moins celle de la direction du centre de profit. De cette façon, ces propositions budgétaires ne refléteront jamais la volonté stratégique de la direction générale. Ainsi, tout au début du processus budgétaire on remarque une grave déconnexion de la stratégie au plan d'action à court terme du budget.

Cette situation est d'autant plus inquiétante dans la mesure où la plupart des cadres n'avaient pas encore assimilé ni le minimum de connaissances techniques requises en matière de budget ni les cadres de référence à suivre dans telle activité.

Conséquemment, les prévisions des cadres sont dénuées de toute qualification budgétaire tout en restant en un simple souhait pour la finalisation de leurs objectifs, les cadres s'en remettent entièrement au service financier ou à la direction du centre de profit censée d'en avoir les compétences pour les quantifier. Ainsi se détachent les cadres de la responsabilité des résultats à atteindre, et à fortiori, se déclinent de tout engagement envers les moyens à déployer car ils ne les ont pas déterminés.

En la circonstance, la responsabilité du budget est transférée de chaque cadre opérationnel au service financier qui en a arrêté la teneur.

Il en ressort que l'aspect contractuel du budget cesse d'être individualisé pour devenir collectif dont le représentant serait le service financier. Alors, ce dernier serait amené, en premier lieu, à définir et à répondre de certains éléments qui ne relèvent plus de sa propre gestion avant d'en invoquer après au responsable concerné. L'engagement envers le budget se partage ainsi entre le service financier concepteur et les cadres opérationnels pour se diluer entre les deux en responsabilité collective. On ne saurait pas à même de distinguer nettement la part de responsabilité qui incombe aux deux parties.

Au demeurant, l'établissement du budget de la société ne bénéficie pas de la participation entière et active de cadres opérationnels de telle sorte que l'évaluation budgétaire dépend pour l'essentiel du bon vouloir et de la rigueur d'appréciation du service financier.

8.2- Collecte défectueuse des réalisations budgétaires

Si la confection de budget requiert le traitement des informations relevant du passé, son exploitation quotidienne nécessite des données plus actualisées pouvant traduire les réalités du fonctionnement de l'entreprise.

Ce besoin du système budgétaire en données réelles ne pourrait être satisfait tant que les dispositifs permettant de les recueillir ne soient pas solidement établis. C'est

malheureusement le cas de la société où la structure de collecte des réalisations budgétaires n'était qu'en son stade embryonnaire.

En réalité, le système budgétaire de la société est alimenté exclusivement par des données comptables et financières. D'une part, les activités de la semaines sont résumées dans un état appelé « Reporting Hebdomadaire » dans le quel sont détaillés les chiffres d'affaires réalisées, les marges prélevées, les coûts de production engagés, les charges enregistrées et les décaissements effectués. D'autre part, les charges sont ventilées selon les classements de la balance générale mensuelle.

Dans le reporting hebdomadaire, on entend par chiffre d'affaires réalisé les ventes facturées et comptabilisées durant la période considérées. Alors les prestations partiellement exécutées et livrées n'y sont pas considérées dans la mesure où les factures correspondantes ne seront pas établies tant que les quantités commandées ne soient totalement livrées. Ceci étant, le chiffre d'affaires reporté ne correspond pas aux travaux réellement finis.

Il en résulte que toutes les tentatives de rapprochement entre les chiffres d'affaires et les charges sont dénuées de significations puisque les charges constatées recouvrent l'ensemble de travaux réellement finis et non seulement ceux déjà facturés.

Ainsi, la constatation des réalisations budgétaires accuse un décalage avec la réalité à mesure que les commandes de grand tirage augmentent.

En revanche, le stock final du mois inclut parfois des approvisionnements dont les factures ne sont pas encore parvenues, et donc non comptabilisées créant ainsi un produit fictif sans contrepartie. De ce fait, les charges comptabilisées ne coïncident pas toujours avec celles réellement engagées. Aussi est-il biaisé le calcul de marge brut (Marge brut : $CAHT - SI + SF - \text{Achat des matières}$) en gonflant artificiellement la valeur de stock.

Par ailleurs, les frais de production et les marges figurées dans le reporting sont tirés du devis de chaque travaux. Etant donné que le devis soit un état estimatif du coût de production, faisant office de coût préétablis, les charges ainsi calculées sont alors purement prévisionnelles et non réelles. D'où, ces coûts prévisionnels du reporting ne traduisent nullement les réalisations budgétaires. Ainsi ces informations prévisionnelles n'ont rien d'engageant à moins qu'elles soient comparées avec les charges réelles comptabilisées dont les incohérences sont démontrées précédemment.

En bref, la structure et les moyens d'informations budgétaires sont très élémentaires, réduisant à l'essentiel les données de réalisation qu'on pourrait connaître. Parfois, ces données réelles sont incomplètes, voir impertinentes, présentant des écarts aux situations réelles si bien que l'exploitation du système budgétaire en est fortement limitée.

8.3- Manquement du budget aux fins du contrôle de gestion

Le système budgétaire de la société rencontre bien de difficultés dans son utilisation en tant qu'outil de contrôle de gestion. Ces difficultés sont à la fois d'ordre techniques, organisationnel et humain tels qu'on avait démontré durant les précédents développements.

Ces problèmes constituent autant de facteurs de blocage qui influent négativement sur les trois phases du cycle de contrôle de gestion : la phase de finalisation, de suivi de réalisation et de post-évaluation.

Tout d'abord, la phase de finalisation demeure inconsistante dans la mesure où l'évaluation des objectifs se fonde sur l'extrapolation des données comptables de l'année écoulée. Ainsi, on se démarque de la stratégie qui aurait dû sous-tendre toutes les actions et objectifs à atteindre dans le court terme. A cela s'ajoute l'ignorance de certains rapports de grandeur liant certains postes budgétaires entre-eux ou avec le chiffre d'affaire visé fait que leurs estimations se révèlent incohérentes.

De plus, la plupart des objectifs du budget sont conçus et arrêtés par le service financier sans que ceux-ci n'aient reçu l'engagement individuel des cadres concernés. Tout cela démontre la précarité du système prévisionnel pour entamer, par la suite, la rigueur du contrôle de gestion.

En suite, le système budgétaire enregistre souvent un décalage par rapport aux situations réelles durant la phase de suivi des réalisations.

Ces retards sont dus aux lenteurs inhérentes des données comptables et financières à traduire en temps voulu le fonctionnement de l'entreprise. Se satisfaire aux seules données comptables pour source d'information ne pourrait que mettre le suivi de l'exécution budgétaire en déphase par rapport aux réalités, et partant, de biaiser l'appréciation du contrôleur de gestion.

En fin, l'inconsistance de la finalisation associée aux imperfections du suivi des réalisations a pour conséquence d'atténuer la phase de post-évaluation. L'ampleur réelle des écarts n'étant pas ainsi connue avec exactitude. Dans une telle situation, les anomalies latentes ne seront découvertes avant qu'elles n'atteignent une proportion significative pour être alarmante. De ce fait, l'origine des écarts reste mal définissable et les actions correctives de moins en moins précisés.

En somme, l'actuel processus budgétaire de la société ne permet pas au budget de remplir pleinement sa vocation d'outil de contrôle de gestion parce que sa conception ne répond pas aux exigences inhérentes au contrôle de gestion, et que son utilisation est fortement handicapée par les lacunes du système d'information.

Section 9 : Désintérêt au contrôle de gestion

9.1- Contrôle de gestion : souci exclusif de la sphère dirigeante

Pour s'assurer de l'efficacité d'un grand groupe d'entreprise, le dirigeant ressent le besoin de créer un nouveau département permettant de lui garantir la maîtrise de l'ensemble de sociétés. Cette maîtrise ne pouvait être acquise sans l'entremise d'un service de contrôle de gestion

Les raisons qui sous-tendent la création d'un service de contrôle de gestion au sein du groupe PREY n'en sont pas loin.

Dans ce souci de maîtrise au plus haut niveau, le service de contrôle de gestion joue un rôle d'interfaçage entre la direction générale et des responsables opérationnels des centres de profit.

Eu égard à sa mission, le service de contrôle de gestion entretient une relation privilégiée avec la haute hiérarchie. En revanche, le bon fonctionnement du service de contrôle de gestion nécessite la participation active des cadres opérationnels. Or, la situation en est autre dans la société où le contrôle de gestion reste l'apanage de la hiérarchie dirigeante sans impliquer les cadres opérationnels.

En effet, le service financier est le seul service pourvoyeur d'informations à destination du service de contrôle de gestion. Les autres services sont placés en dehors du système d'information de contrôle de gestion pour ne jouer qu'un rôle marginal.

De plus, ils ne sont pas associés au processus d'élaboration du budget, considérée comme activité financière à part entière, où leur implication n'y est pas sollicitée que de manière accessoire.

En outre, les responsables des services opérationnels ne pourraient pas tirer parti des vertus de l'existence du service de contrôle de gestion dans la mesure où aucun outil de gestion tel que les manuels de procédures, tableau de bord, indicateurs de performance ne leur sont pas mis à disposition dans l'accomplissement de leurs tâches.

Par ailleurs, le mode de décentralisation pratiqué au sein du Groupe PREI se veut que la délégation d'autorité se limite au niveau de la direction du centre du profit si bien que le partage de responsabilité se restreint et se focalise à l'échelon de la direction laissant ainsi d'autres cadres opérationnels hors de la portée du contrôle de gestion.

Ainsi, le rayon d'action du système de contrôle de gestion se rétrécit au tour de la sphère dirigeante du Groupe telle sorte que les autres échelons ne se sentent pas concernés. Ainsi, le contrôle de gestion a failli à sa vocation d'outil de motivation générale et de communication élargie.

9.2- Précarité des dispositifs autorisant le contrôle de gestion

Etant donné la complexité des tâches à effectuer, le système de contrôle de gestion doit se pourvoir de l'ensemble des moyens et outils adaptés aux exigences des missions confiées. La qualité des instruments d'aide au contrôle conditionnera la performance ou non des activités de contrôle opérées dans différents domaines de gestion.

Au sein de la société, les instruments de contrôle que compte le service de contrôle de gestion pour assurer son rôle restent encore très classiques et rudimentaires. En réalité, le budget, la balance générale ainsi que le reporting hebdomadaire constituent le vecteur de contrôle privilégié.

Quant aux autres dispositifs de contrôle le système de contrôle de gestion n'en pas encore prévus. Ils font cruellement défaut.

D'emblée, la structure actuelle de la comptabilité analytique ne peut pas générer les informations de production utiles aux analyses de contrôle de gestion. En effet, les charges de production réellement engagées ne sont pas connues avec exactitude car les données opérationnelles de production ne font l'objet d'aucun traitement de consolidation. Aussi est-il impossible le rapprochement avec les coûts préétablis du devis de telle sorte que les écarts ne soient détectés et que le contrôle des coûts se dissipe.

En outre la production d'information ainsi que leurs circulations à travers les différents services ne se sont pas encore régies par des procédures informationnelles. Et, il en résulte qu'on ne saurait pas garantir ni l'exhaustivité des informations aussi bien physiques que financières. Ce qui privera au service de contrôle de gestion le réseau d'informations indispensable aux activités de contrôle.

Par ailleurs, le système de contrôle de gestion de la société ne prévoit pas le mode d'appréciation des activités des cadres opérationnels. Ces derniers gèrent leurs services respectifs en obéissant au seul bon usage de la profession sans qu'on ne leur ait confectionné un cadre d'évaluation objectif assorti d'indicateurs normatifs de performance.

Cette carence d'outil de contrôle ne fait que réduire l'espace de contrôle, et partant, atténuer l'impact des actions du service de contrôle de gestion.

De tout ce qui précède, la structure du système de contrôle de gestion de la société n'inclut pas suffisamment d'outils et d'instruments d'aide au contrôle, lesquels n'autorisent qu'un contrôle budgétaire sans jamais être un réel contrôle de gestion.

9.3- Diminution de performance des responsables des services

Les imperfections de la conception du système de contrôle de gestion associées à la carence d'instruments d'aide au contrôle agissent négativement sur la performance des responsables opérationnels.

La performance au travail ne pourrait provenir que d'une connaissance claire de ce qu'on attend du préposé. Or, ce n'est pas toujours le cas dans la société où le système de contrôle de gestion ne peut décliner les intentions stratégiques de la direction centrale jusqu'au niveau le plus bas de la hiérarchie. Alors, les lignes directrices ne sont pas clairement définies de telle sorte que les efforts soient dispersés sur plusieurs finalités de manière à déprécier l'efficacité des actions.

Etant donné la conception budgétaire, les cadres opérationnels ne sont pas associés au processus d'évaluation des résultats à atteindre et des moyens à engager. Ainsi, on dénote un manque d'intérêt de la part des cadres opérationnels à agir conformément aux recommandations du budget aux quelles ils n'avaient pas pris un engagement individuel.

Dans la plupart de cas, les actions des cadres au sein de chaque service s'échappent au contrôle de gestion à moins qu'elles soient évaluées collectivement lors du contrôle budgétaire mensuel. Cela est dû à l'inexistence d'un cadre d'évaluation clair que le contrôleur de gestion aurait dû confectionner aux cadres professionnels de chaque service.

Ainsi, les objectifs assignés à chaque cadre sont mal connus et le mode d'appréciation des résultats atteints non précisé. Dans une telle circonstance, les responsables opérationnels sont en perte d'efficacité faute d'indicateurs de performance adapté à chaque domaine de gestion.

Les lacunes citées ci-dessus sont de nature à diminuer l'implication des cadres au processus de contrôle de gestion. Elles constituent autant de facteurs qui démotivent les responsables opérationnels dans leurs fonctions à tel point que leurs performances s'en retrouvent régressées

Chap. II : Problèmes et principes de contrôle de gestion influant dans d'autres domaines.

Si les précédents développements analysent notre sujet dans un point de vue purement financier, le présent chapitre s'intéresse aux grands enjeux que les problèmes de contrôle de gestion induisaient dans différents domaines de la société.

Section 1. Fragilité des facteurs préalables à l'exercice du contrôle de gestion

Certes les problèmes de finalisation que l'on a discutés largement lors de l'analyse du système budgétaire n'étaient qu'un aspect financier des insuffisances internes à chaque service de la société. Mais les imperfections du système budgétaire auront également des

percussions négatives dans la manière dont on conduit les phases de finalisation dans d'autres domaines de gestion de la société.

1.1- Base de données assez sommaires.

Tout d'abord, il convient de remarquer que la société ne dispose pas d'un service spécialisé dans la conservation et l'administration des données numériques et des informations sur les activités du passé. Ceci étant, chaque service doit s'organiser pour constituer sa propre base de données. Ainsi, bien qu'elles existent les données sont dispersées dans les différents services ce qui rend la recherche d'information difficile.

En outre, à cette dispersion d'informations s'ajoute la disparité de qualité des bases de données de chaque service. Si certaines bases de données sont plus ou moins élaborées, d'autres restent à l'état brut. Il s'ensuit que les bases de données sont rarement exploitables à souhait.

De par sa fonction, le service commercial est appelé à disposer d'un large éventail de statistiques informationnelles. Or, ce n'est pas encore le cas pour la société à en juger les statistiques commerciales. Les statistiques des études de marché sont très minces à tel point qu'on ne saurait pas situer exactement la position de la société par rapport aux autres imprimeurs concurrents. La catégorisation des produits est si faible que les ventes réalisées pour chaque type de produit sont mal connues. Les produits sont englobés sous un terme générique de « Travaux de ville » ou « Travaux de conditionnement ». De plus, les ventes, par client ou par catégorie de clientèle sont indisponibles au sein de service commercial dans la mesure où le critère de satisfaction est l'appartenance ou non au groupe PREI (Client Groupe et Clients Hors Groupe).

Quant au service approvisionnement, on peut constater l'absence des classeurs d'adresses fournisseurs, le manque d'étude de marché fournisseur et l'inexistence des statistiques achats.

Le service exploitation, chargé de la production, donne la priorité à l'administration au quotidien des activités productives au mépris des statistiques des charges machines, des arrêts de production, de volumes de production.

Les mêmes carences sont trahies dans le service d'administration du personnel qui n'a pas établi les états périodiques d'effectif du personnel, les états des absences, des accidents de travail, pyramide des âges, les statistiques de mouvement de personnel.

La base de données du service logistique et maintenance accuse également des lacunes quant aux statistiques des pannes de machines, coûts réparation, volume d'heure réparation ou maintenance.

Dans l'ensemble, la base de donnée de la société laisse encore à désirer tant que l'on envisage pas de préciser les règles et principes d'organisation des ressources informationnelles

1.2- Système d'information lacunaire.

Si les relations verticales sont plus ou moins organisées dans la société, les communications horizontales entre les différents services sont loin d'être parfaites. Les déficiences de la communication proviennent essentiellement de l'inexistence d'une manuelle de procédure informationnelle. Il en résulte que les échanges d'information entre les services opérationnels sont souvent dictés par les exigences de la circonstance sans avoir à suivre aucune indication formelle. Cette apparente souplesse du système d'information montre ses limites dès lors que certaines informations nécessitent plusieurs détours dans différents services avant de parvenir à leur destinataire final. Certains parcours sont interrompus en cours de route alors que d'autres passages ont été omis faute de circuit d'information clair.

Entrée dans le cas, la réception d'une commande non conforme s'est réveillée tardivement détectée car la facture correspondante est adressée directement au service de la comptabilité avant qu'elle ne subisse d'un éventuel contrôle du service approvisionnement. Ainsi, le risque d'acceptation d'une commande non conforme pour écart de prix ou différence de qualité s'accroît. Par ailleurs, la saisie des entrées en stock a été faite suivant le bon de réception dans lequel les prix pratiqués n'ont pas été contrôlés ni par comparaison avec les factures encore moins par rapprochement avec les commandes passées. Alors, les phases de contrôle s'estompent à mesure que les tâches demandent un large partage d'information entre plusieurs services.

Il convient également de remarquer que bien de problèmes de recouvrement auraient pu être évités si le service commercial, le seul interlocuteur valable, aux yeux de client, avait eu connaissance des états de créances impayées. C'est une possibilité de communication horizontale à laquelle le service de la comptabilité n'avait point pensé.

En outre, la consommation réelle d'électricité (différent du quotas alloué par le groupe), l'utilisation de certaines consommables, pétroles et carburant pour machine seraient autant d'informations d'utilité pratique pour le service analytique si les échanges d'informations horizontaux ont été bien fonctionnés pour leur diffusion.

1.3- Fiabilité restreinte des finalisations des objectifs

En principe, tout processus de contrôle de gestion commence par une phase de finalisation durant laquelle les responsables de chaque service opérationnel sont invités à évaluer leurs objectifs qui seront servis, par la suite, comme un critère d'appréciation des

résultats obtenus. Ainsi, toute erreur d'évaluation détournera la manière dont on gère un service, et altèra le jugement des performances réalisées. C'est autant de dérives qui menacent chaque service de la société tant que l'administration des données et la circulation des informations restent défectueux et impropres à toute finalisation des objectifs. Bien que ses bases de données soient plus ou moins organisées, le service commercial n'arrive pas encore à parfaire sa prévision d'objectif en terme de chiffre d'affaires à réaliser. Ses défaillances proviennent essentiellement de l'absence d'une statistique de vente par client, encore moins par type de produit vendu. Ce qui rend imprécise toute tentative de prévision d'autant plus délicate que le marché de l'imprimerie est très saisonnier et accuse une très grande asymétrie dans chaque gamme de produit.

Aussi est-il fréquent, pour pallier ses insuffisances, que le service commercial procède à un réajustement mensuel de ses prévisions en fonction des commandes en perspectives. De plus, les prévisions commerciales n'intègrent que des éléments purement internes au mépris des paramètres externes traduisant les enjeux concurrentiels, et ceci, faute d'étude de marché plus consistante.

La déficience de la phase de finalisation se rencontre également au sein du service approvisionnement où les statistiques ne sont pas une première préoccupation. De ce fait, le service ne peut évaluer l'approvisionnement en matières qu'aurait occasionné un montant déterminé de chiffre d'affaire. Pour la prévision des achats, le service approvisionnement s'en remet au service de la comptabilité qui ne serait pas à même de connaître ni les contraintes du marché ni l'évolution des cours des matières.

Il en est de même pour le service logistique et maintenance dans lequel l'aspect technique prime sur les préoccupations économiques de coûts. L'historique des interventions, la fréquence des avaries, l'évolution des coûts de réparation ne sont pas disponibles au sein du service. Ainsi, les prévisions en terme monétaire des charges sont mal aisées, et de plus en plus imprécises face aux aléas des défaillances techniques.

En bref, la finalisation des objectifs tend à être aléatoire à mesure que la structure de données du passé est inexploitable et l'enregistrement des réalisations du présent inadéquat.

Section 2 Les imperfections du contrôle des réalisations

2.7- Précarité des dispositifs de suivi des réalisations

Si les incohérences de la base de donnée et du système d'information déprécient la fiabilité de la phase de finalisation, les insuffisances des dispositifs de suivi nuisent à la connaissance des activités réalisées.

En effet, le reporting hebdomadaire enregistre les ventes facturées au cours de la semaine de référence. Ainsi, il ne tient pas compte du montant des commandes reçues mais qui ne sont pas encore facturables. Mais, la somme des commandes et du chiffre d'affaire réalisé représente au mieux la performance commerciale. En outre,, la présentation du reporting hebdomadaire ne permet pas d'entreprendre une démarche comparative. Il n'y est pas figuré une colonne de référence à un objectif (Ex : Budget) ou celle réservées au cumul du mois. Par le simple examen d'un reporting, il est ainsi difficile de faire le point sur l'évolution du chiffre d'affaires par rapport au budget du mois considéré.

Par ailleurs, il convient de remarquer qu'au niveau de l'analyse du chiffre d'affaire la présentation du reporting hebdomadaire diffère de celle de la comparaison budgétaire émanant du service de contrôle de gestion.

REPORTING HEBDOMADAIRE

-Chiffre d'affaire

PRODUITS
Journal Express (Quadri)
Journal Express (2 couleurs)
Travaux de ville
Cartons extérieurs
Chutes/plaques Kobama

COMPARAISON BUDGETAIRE

-Chiffre d'affaire

PRODUITS
Travail de ville Hors groupe
Travail de ville Hors groupe
Boîte d'allumettes
Emballages dizaines
Etiquettes
Journaux
Groupe

Figure 2 : Extraits comparatifs du reporting hebdomadaire

Source : Service Financier ECOPRIM

Cette différence d'approche se prête à des éventuelles confusions et n'autorise pas un rapprochement direct. Cette situation est de nature à déranger le suivi des réalisations commerciales.

Quant au service approvisionnement, le suivi des achats réalisés s'estompe face à l'administration quotidienne des passations des commandes. Malheureusement, la société n'avait pas envisagé d'élaborer un outil de gestion qui pouvait reporter les commandes envoyées et les achats engagés. A défaut de quoi la direction opérationnelle ne serait pas à même de suivre le montant des achats de matières d'une période considérée et ne pouvait, par conséquent, appréhender au temps opportun la rentabilité brute de l'exploitation.

La même situation se prévaut au sein du service logistique et maintenance où l'on perd de vue de suivre dans un état récapitulatif les activités réalisées. On se contente de noter la réalisation d'une étape d'un programme annuel d'interventions techniques. Ni les

charges engagées ni la séquence chronologique des entretiens et réparations ne bénéficient d'un suivi régulier.

Au niveau de la production, la société a conçu un document de référence nommé « Dossier de production », suffisamment élaboré pour recueillir un large éventail d'informations de production. Si organisée soit elle la collecte des données opérationnelles, le remplissage de l'instrument de suivi devrait être correct et le traitement de regroupement entrepris.

2.2- Remplissage défectueux des outils existants destinés au recueil des réalisations

En se référant aux analyses précédentes, on est amené à constater que seule la section commerciale et la section production possèdent des dispositifs formalisés destinés à recueillir les informations de réalisation. Si les réalisations commerciales ont bénéficié d'un suivi assez rigoureux, celui des opérations de production laisse toujours à désirer et souffre quelques imperfections.

Etant donné que le dossier de production accompagne chaque travaux tout au long du processus de production, les données techniques et opérationnelles devraient alors y figurer. Encore faut-il que son remplissage soit correct. La situation en est bien loin.

Au niveau du service analytique, le responsable inscrit au dossier de production les durées prévisionnelles d'exécution à chaque section ainsi que les quantités des matières premières prévues à être utilisées pour la production. Or, l'inscription de ces données prévisionnelles est sujette à caution dans la mesure où le préposé se sert de sa mémoire et son expérience pour les arrêter au lieu de les tirer sur le devis.

Au sein des machinistes, ces quantités inscrites au dossier de production sont seulement perçues comme des normes à ne pas franchir si bien qu'ils les répètent à l'identique pour éviter des écarts. Ce qui fausse la présentation des faits réels et dissimule des irrégularités.

De plus, les ouvriers remplissent le dossier de production par habitude et sans réellement savoir ni l'intérêt ni la portée de leurs écritures. Cette attitude routinière est souvent cautionnée de fait par le manque de contrôle de la part du chef de production sur ces inscriptions. Par ailleurs, ce manque d'intérêt des ouvriers est en partie attribuable à du fait qu'ils savent pertinemment que ses inscriptions ne feront pas l'objet d'aucun contrôle ni au moment de leur écriture ni a posteriori.

Quant au suivi des matières premières utilisées, l'habitude veut que les éventuels retours au magasin d'une matière partiellement consommée ne fait l'objet d'aucune

inscription au dossier de production. Ainsi la quantité réellement consommée diffère de cette inscrite au dossier de production.

En bref, c'est autant d'imprudences, voire de négligences, qui font des inscriptions au dossier de production un suivi de réalisations au

quel on ne peut accorder qu'une fiabilité limitée.

2.3- Connaissance approximative de la situation réelle

Il n'est à démontrer que la qualité des outils de suivi des réalisations conditionne la façon dont on apprécie les situations réelles de la société. Dans la société, ces outils de suivi demeurent encore insuffisants si bien que les réalités de l'exploitation soient partiellement connues.

En effet, l'outil de suivi des réalisations commerciales, le reporting hebdomadaire, accuse un retard dans l'appréciation de la situation réelle des ventes de la société. IL ne tient pas compte du montant des commandes confirmées ainsi que les travaux en cours de production. Par ailleurs il est indifférent quant aux autres indicateurs d'activités commerciales tels que le nombre des offres émis, les nouveaux clients, les visites effectuées. Il s'enfuit qu'une partie des prestations commerciales n'est pas suivie et mal connue.

Concernant les suivis des approvisionnements, force est de constater que le dispositif d'évaluation des achats effectués est inexistant. On ne peut pas connaître directement le niveau des achats qu'au sein de service approvisionnement. Les achats de la période sont évalués au sein du service de comptabilité dans lequel les charges d'approvisionnement tardent à être connues et présentent souvent des décalages par rapport aux situations réelles. Ainsi, l'appréciation des charges se fait de manière très approchée.

Quant au service logistique et maintenance, la même situation se prévaut, les dispositifs de suivi des activités font défaut. On se contente des informations données par la comptabilité Alors que celles-ci présentent les mêmes déficiences citées auparavant.

Ces déficiences du suivi des réalisations n'ont pas épargnée le service d'exploitation et de production de la société. Ses défaillances tiennent essentiellement au fait que les données du dossier de production restent à l'état brut et ne font pas l'objet d'aucun traitement. Il en ressort que les enjeux des coûts réels de la production sont méconnus et que la situation effective de l'exploitation demeure mal définissable. Les informations du devis, qui ne sont que des prévisions, ne peuvent en aucun cas remplacer l'évaluation des charges réellement engagées durant la production. Il est ainsi évident que les résultats effectifs des activités opérationnelles de la société sont mal déterminés et opaques faute de calcul des coûts réels.

Section 3. Portée limitée de la phase de poste évaluation

2.8- Fréquence faible des analyses des écarts

Tout d'abord, la précarité des outils de suivi des réalisations diminue fortement le constat des performances réalisées. En raison de la non disposition des faits réels, les responsables opérationnels ne possèdent pas aucun point de repère pour situer exactement l'état d'avancement de leurs réalisations.

Il en résulte que la comparaison avec une valeur cible est malaisée et devient de plus en plus imprécise. Ainsi le calcul des écarts est difficile à mener. Ils se font de plus en plus rares et risquent d'être remplacés par des appréciations empiriques sans jamais être formalisées.

En outre, le système de la comptabilité analytique n'avait pas prévu le recueil des écarts constatés entre les coûts prévisionnels et les charges réellement engagées au cours de la production. Les coûts réels collectés dans le dossier de production ne font pas l'objet d'un enregistrement informatisé si bien que les écarts se dissipent et restent non calculés. Il s'ensuit naturellement que l'analyse de ses écarts n'a jamais eu lieu. On se contente souvent de constater que les matières consommées n'ont pas dépassé les quantités autorisées à être utilisées.

Enfin, les écarts budgétaires sont analysés auprès du service financier sans jamais être communiqués systématiquement aux responsables concernés. Cette situation est de nature à diminuer l'intensité de l'analyse des écarts en ne conduisant que des considérations financières en dépit des spécificités fonctionnelles propres à chaque service.

3.2- Atténuation des actions correctives

Consécutivement à la carence des calculs des écarts, les actions correctives restent mal définissables.

Dans ce sens, l'inexistence des calculs des écarts des coûts de production créera une zone d'ombre au niveau de la consommation en matières premières. Cette situation occasionnera insidieusement des répercussions négatives sur la marge brute de la société.

Faute de les pouvoir détecter assez tôt, les actions correctives n'ont pas été mené en temps utiles et tardent à être prises pour exercer leur fonction de redressement.

Corrélativement, l'absence d'un outil de suivi des approvisionnements ne permet pas de déceler ni les réceptions en magasin non saisies (ou enregistrées pour une valeur moindre qu'il le faut) ni les écarts de consommations par rapport aux normes budgétaires. Aussi sont-elles imprécises les décisions correctives imposées par la situation.

Enfin, le service exploitation, chargé de la production, rencontre parfois des difficultés à ordonnancer son programme de production faute de n'avoir pas connu à temps les chiffres d'affaires budgétés. Ainsi, les mesures correctives sont remplacées par les activités d'ordonnancement quotidiennes faute de valeur cible à atteindre.

TROISIEME PARTIE : PROPOSITION DE SOLUTIONS

Pour chercher à résoudre les problèmes précédemment évoqués, nous allons avancer durant ces chapitres une série de mesures à prendre dont l'application effective conditionnera l'élimination des défaillances constatées. Ces mesures seront étudiées dans un même ordre de présentation que celui de l'analyse des problèmes, en commençant par les solutions au niveau financier pour déboucher sur celles relatives aux autres domaines.

Chapitre I : Proposition de solution à propos du domaine financier

Eu égard aux analyses déjà conduites, il nous apparaît intéressant d'envisager les actions ci-après pour résoudre les problèmes de contrôle de gestion dans le domaine financier

Section 1. Développer le système d'information de gestion

1.1- Décrire les procédures informationnelles

Pour être opérationnel, le service du contrôle de gestion a besoin d'un flux permanent d'informations fiables et pertinentes. Les informations constituent ainsi la principale matière première du service de contrôle de gestion dans lequel elles sont reçues, analysées, traitées, et retransmises dans d'autres services utilisateurs. Cette manipulation de l'information devra s'organiser dans un cadre clair, un manuel de procédure informationnelle. Or celui-ci fait défaut dans la société.

Il convient de préciser que l'objectif de cette section n'est pas d'élaborer pour la société un modèle de procédure informationnelle mais d'énoncer les principes et les grands axes à suivre dans cette entreprise. Dans ce sens, il est nécessaire de définir les caractéristiques normatives des communications informationnelles. Ainsi, on doit s'entendre que le système d'information regroupe l'ensemble de structure, techniques et outils mis en œuvre pour produire et diffuser à moindre coût des informations claires, fiables, pertinents et significatives sur le fonctionnement interne de la société ainsi que son environnement, et ceci dans l'objectif d'aider aux prises de décision.

Pour atteindre ces normes de qualité, la conception d'une procédure informationnelle doit bénéficier d'une large participation de l'ensemble du personnel de la société.

Pour définir les besoins et devoirs d'informations relatifs à chaque service, on doit partir de l'actuel de procédure qui s'apparente à un cahier de charge dans lequel sont déterminées les missions et tâches allouées à chaque fonction. En suite, ces analyses doivent être étoffées par des études dans chaque service afin de recueillir les avis et souhaits des préposés. Les résultats qui en sont issus devront être consolidés pour repenser

la situation informationnelle de la société. De cette façon on peut envisager de créer un nouvel outil ou support d'information, d'éliminer les redondances, de préconiser une nouvelle communication inter-service qu'on aurait pu être existé auparavant. C'est seulement à partir de là qu'on décrira le circuit d'information qui matérialise les liens informationnels reliant l'ensemble de services de la société. Ces cheminements d'information doivent promouvoir les communications aussi bien horizontales que verticales, d'optimiser les phases de contrôle et de réduire le risque de rétention d'information.

Enfin, la rigueur descriptive de la procédure informationnelle ne devrait pas se verser dans l'automatisme figé et sclérosant, mais en tant qu'outil appelé à être souple, adaptable et évolutif pour répondre au changement des besoins informationnels de la société.

1.2- Orienter les informations à des soucis de contrôle

Certes la procédure informationnelle est élaborée pour remplir concurremment plusieurs finalités aux services utilisateurs mais elle doit contribuer essentiellement à l'efficacité des missions confiées au service de contrôle de gestion.

Dans cette visée, la conception d'une procédure informationnelle s'analyse dans une optique de contrôle de gestion. Elle concilie la dynamique des échanges d'information et les impératifs de contrôle qui s'y attachent.

Pour ce faire, l'organisation des communications entre les services s'effectue dans un souci de contrôle. Qu'il soit un contrôle exercé par le sujet lui-même (l'autocontrôle) ou par la présence des autres (l'inter-contrôle) ou effectué dans un service, les partages d'information doivent être sous-contrôle.

Ce concept suppose que la procédure informationnelle décrit clairement les traitements à effectuer sur les données de manière à ce que la teneur et la présentation des informations qui en découlent permettent un contrôle déterminé.

Il en est de même que les supports et la périodicité d'information soient précisés pour faciliter l'exercice du contrôle, et que les services destinataires soient nommément indiqués pour éviter des éventuelles confusions.

Il n'en demeure pas moins important que le circuit d'information soit réaménagé de façon à situer rationnellement les phases de contrôle et organiser efficacement les chaînes de réactions attendues. De plus, ce circuit d'information doit promouvoir une large communication horizontale et garantir la fluidité et la pertinence des informations diffusées.

En outre, le cheminement des informations doit être minutieusement organisé de manière à ce que les collectes de données soient exhaustives, la succession des traitements

entièrement exécutée et les points de contrôle respectés. Ainsi, la procédure informationnelle doit veiller et s'assurer de la bonne exécution de ces étapes tout au long du circuit d'information afin que le système d'information de la société soit à même d'irriguer le service de contrôle de gestion en informations fiables et pertinentes, et partant, d'optimiser l'exercice du contrôle.

1.3- Organiser les relations informationnelles liant les différents services.

Il est vrai que l'existence d'un manuel de procédure informationnelle améliore la façon dont on se communique entre-eux dans une entreprise.

Cette amélioration du système d'information n'est pourtant réellement bénéfique qu'elle apporte un supplément de valeur dans les activités des services utilisateurs. Or, cette valeur ajoutée du système d'information ne pourrait être créée qu'à condition qu'on insère les échanges informationnels dans un contexte plus global et surtout interactif.

A cet effet, la société doit recenser les supports de données existants dans tous les services afin de les réunir et d'établir logiquement les rapports informationnels qu'ils entretiennent. Ces démarches visent à éliminer les supports à valeur informationnelle similaire et à élaborer les dispositifs manquants afin d'assouplir les procédures opérationnelle tout en maintenant un niveau de contrôlabilité satisfaisant. Il s'agit ici d'identifier les synergies informationnelles entre les services interactifs et de les organiser dans leur profit.

En outre, la procédure informationnelle doit s'analyser dans une démarche systémique et globalisée. Cette approche nécessite qu'une étude transactionnelle sera menée au niveau de chaque service afin de comprendre l'enjeu et l'utilité des liens informationnelles qui devrait s'établir entre eux. A l'issue de cette étude, les relations formelles et informelles entre les différents services prennent forme et les impératifs d'intégration informationnelle se précisent

Il en ressort que la procédure informationnelle doit en prendre compte pour réajuster les trajets du circuit d'information, prévoir les nouveaux supports à utiliser et envisager les nouvelles perspectives de contrôle.

Section 2. Exploiter les outils informatiques pour la comptabilité

2.1- Logiciel adapté et adaptable : SAGE SAARI

Par définition, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations de l'entité et de présenter des états financiers

donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situations financière de l'entité à la date de clôture des comptes.⁴

Ainsi définie, les tâches confiées à la comptabilité se compliquent à mesure que les activités de l'entreprise s'agrandissent si bien qu'elle ait toujours recours à des outils informatiques pour accomplir les finalités attendues.

Depuis sa création, la société a utilisé le logiciel Dbase-IV pour gérer ses travaux de comptabilité. Alors que ce logiciel n'arrive plus à répondre aux impératifs de norme toujours exigeants de la comptabilité, et qui son incompatibilité avec les nouvelles générations de périphérie relève sa désuétude.

Il serait ainsi judicieux d'envisager l'acquisition d'un nouveau logiciel qui sera à même d'optimiser l'administration des travaux comptables.

En égard à la taille de la société et au volume de ses activités, on est amené à préconiser le logiciel SAGE SAARI qui s'applique réellement aux spécificités techniques et organisationnelles de la société.

Dans la pratique, la société adopte un système de comptabilisation semi-automatisé. On se sert des livres journaux pour enregistrer manuellement les opérations courantes. Après, on procède aux saisies informatisées des écritures comptables. Or, le logiciel SAGE SAARI permet de contourner est dédoublement des travaux en saisissant directement les opérations et seulement de transcrire le numéro d'enregistrement aux pièces comptables. Cela fait gagner du temps tout en s'assurant une conservation totale des informations comptables. La perte de données n'est pas à craindre dans la mesure où l'enregistrement s'effectue automatiquement à chaque validation de saisie.

En raison 'une grande visibilité de opérations effectuées, le logiciel SAGE SAARI autorise une gestion de la comptabilité en toute clarté et sérénité. Ce qui n'a toujours pas été le cas sous Dbase IV où le moindre glissement du programme induira les erreurs dans le traitement des écritures, et parfois, paralysera le système entier.

En outre, la possibilité d'affecter un code d'autorisation d'accès à certaines informations sensibles a fait du SAGE SAARI un logiciel assurant au maximum la confidentialité des données.

Pratiquement, les structures de base du logiciel sont modifiable à volonté et souvent s'ajuster aux exigences les plus pressantes de la société.

Etant évolutif , le logiciel SAGE SAARI a la capacité d'accompagner utilement la société dans sa perspective d'agrandissement et d'expansion .

⁴ DECRET n°272-2004 portant approbation du Plan Comptable Général 2005

Sa grande fonctionnalité et son paramétrage très avancé lui ont valu un logiciel de comptabilité fiable, d'utilisation la plus répandue et d'être connu par les auditeurs et l'administration fiscale.

En bref, c'est autant de bonnes raisons d'adopter le logiciel SAGE SAARI en remplaçant Dbase IV qui s'est trouvé en déphase avec la modernité.

2.2- Facilité d'utilisation

Tout d'abord, il convient de rappeler que le système de comptabilité de la société regroupe deux procédés d'enregistrement des opérations comptables.

Celui de l'enregistrement manuel qui s'effectue sur des supports imprimés des livres journaux et celui des saisies informatisées qu'assure le logiciel Dbase IV.

En effet, le mode de saisie sous Dbase IV est initialement programmé en fonction de la structure des livres journaux. Ce qui ne devrait pas constituer un problème pour le passage au logiciel SAGE SAARI car celui-ci inclut une option modifiable qui changera la structure générale du tableau de saisie en fonction du besoin de l'utilisateur. Sous SAGE SAARI, il n'y aura pas une réorganisation majeure de la comptabilité dans la société compte garder la procédure de saisie manuelle.

Contrairement à Dbase IV, les manipulations du logiciel SAGE SAARI se sont rendues très aisées et elles ne demandent qu'une simple initiation mais non une connaissance avancée d'un langage de programmation. Ce qui lui fait jouir d'une parfaite commodité d'emploi.

Il s'ensuit que le risque d'erreur de manipulation est réduit au minimum car le logiciel refuse d'enregistrer les manipulations erronées. Au contraire les fausses manœuvres sont toujours pénalisants sous Dbase IV et sources d'erreurs de traitement des écritures. Or, ces erreurs ne pourront pas être redressées sans l'intervention d'un informaticien averti. Ce qui paralyse les activités du service de comptabilité.

Par ailleurs SAGE SAARI autorise une consultation à tout moment des états financiers (Bilan, compte de résultat, Grand-livre,...) de telle façon que les erreurs de comptabilisations soient très vite être détectées et corrigées. Ce fonctionnement en temps réel accroît considérablement le niveau de contrôlabilité des opérations comptables et rassure l'opérateur sur l'inexistence des irrégularités. Ainsi le logiciel allie rigueur et autonomie. Deux qualités qui font défaut dans Dbase IV car les erreurs commises ne sont décelées qu'au cours des traitements des écritures à chaque fin de mois. Malheureusement, ces erreurs deviennent irréversibles après traitement et le recours à un programme sera une nécessité. Les défaillances sont habilement éludés par le logiciel SAGE SAARI en offrant un confort optimal d'utilisation.

2.3- Gestion intégrée des travaux de la comptabilité

En réalité, les tâches confiées au service de la comptabilité se sont nettement accrues avec l'expansion de la société de telle sorte que leur organisation requière le recours à des outils performant tels que les logiciels de comptabilisation. L'objectif est évident, assurer une plus grande efficacité de la gestion du service de la comptabilité. Décidément, les instruments existants ne permettent pas de répondre à ces finalités que la façon partielle en raison d'une fonctionnalité limitée du logiciel Dbase IV.

En revanche, le logiciel SAGE SAARI s'est doté d'un large éventail d'état et agrégats comptables et d'une grande capacité de traitement des informations financières.

Habituellement, les opérations de pointage se font manuellement sur des extraits des grands livres de comptes. Mais le logiciel SAGE SAARI permet d'effectuer directement celles-ci sur écran par le procédé le lettrage. Ce dernier consiste à affecter une lettre à chaque compte pour marquer qu'il est déjà soldé. De cette façon, le des comptes se précise et la vérification des écritures en est facilitée.

Par analogie, les rapprochements bancaires ne restent plus un travail à part sur des relevés bancaires mais un traitement prévu et intégré dans le logiciel SAGE SAARI. Ce dernier s'en chargera entièrement de façon automatique ou par des pointages manuels assimilables aux opérations de lettrage. Cette démarche assure la conservation des informations de rapprochement et garantit la véracité des soldes bancaires approchés.

Par ailleurs, le suivi des règlements clients se fait de manière totalement transparente et en temps réel puisque le logiciel pouvait ressortir à tout moment les états normatifs des créances impayées. Il en est de même pour les états des dettes à payer aux fournisseurs.

Parallèlement, l'édition d'un Grand-livre des comptes se fait en même temps et pour l'ensemble des comptes, contrairement à celle du Dbase IV à travers de historiques de comptes éditée une à une.

En outre, les états financiers sont établis automatiquement par le logiciel SAGE SAARI sans avoir à recourir à des calculs ou traitements intermédiaires et ceux-ci sont entrepris de façon quasi-simultanée et en temps réel au fur et à mesure des enregistrements des écritures comptables. Cette instantanéité du traitement fait du SAGE SAARI un logiciel de comptabilisation performant qui concilie rapidité et précision, détail et synthèse.

En fin, une application de gestion des immobilisations est prévue par le concepteur du logiciel pour permettre à l'utilisateur de mener une gestion intégrée de l'ensemble des travaux de la comptabilité.

Section 3. Restructurer la comptabilité auxiliaire

3.1- Mettre l'informatique aux services de la comptabilité auxiliaire des achats

Tout d'abord, il n'est pas très convenable de constater l'arrivée d'une facture sur un registre de réception des courriers ordinaire. Pour un suivi régulier et pour éviter des confusions, il serait bon de tenir un registre propre aux factures dans lequel sera enregistrée la réception des factures envoyées par les fournisseurs. Cette méthode permet de priver un double enregistrement des duplicata ou copie des factures et surtout d'éviter les pertes de factures.

Pour le classement des Bons de Réception, il est recommandé de les ranger séparément par mois afin de détecter les retards d'émission de factures de la part des fournisseurs. En procédant ainsi, le service de la comptabilité peut relancer en temps utile la réclamation des factures non parvenus.

Pour éviter la comptabilisation tardive des achats, il est vivement conseillé de procéder à un apurement systématique des bons de réception en attentes de factures de fournisseurs.

Pour le suivi des bons réception, il serait prudent de consigner dans un cahier leur arrivée au service de la comptabilisation pour constater l'effectivité du transfert de ces documents et de réduire ainsi les risques de perte.

Dans un souci d'une bonne organisation de la comptabilité auxiliaire des achats, le service de la comptabilité a tout intérêt d'informatiser le suivi de l'arrivée des factures afin d'automatiser la mise à jour de la liste des fournisseurs à payer et d'évaluer en temps réel les dettes à échoir. Par ailleurs, la tenue d'un fichier informatisé de renseignement sur les fournisseurs présente une utilité pratique dans l'établissement des déclarations fiscales (ex : TVA,...). Ce fichier de renseignement revêt d'une importance cruciale dès lors qu'il est intégré dans une base de données relationnelles (ex : Access...) avec les dettes des fournisseurs. Ainsi la comptabilité auxiliaire des achats est à même de fournir une information exhaustive et fiable sur les approvisionnements.

3.2- Rangement ordonné des paiements des fournisseurs

Dans la pratique, le bon classement des pièces comptables et l'informatisation des données des achats se révèlent toujours avantageux et facilitent grandement l'organisation des paiements des fournisseurs.

A la réception des factures, il est opportun de rassembler l'ensemble des pièces comptables correspondantes et de les annexer à l'originale de la facture s'y référant. On procède ensuite aux travaux de pointage pour rapprocher et vérifier si les réceptions sont conformes à la commande et à la facture établie. Ce contrôle de conformité est préférable

d'être entamé assez tôt pour détecter à temps les irrégularités et le cas échéant d'envoyer dans un délai convenable les réclamations.

Une fois contrôlées, les factures doivent être rangées dans un classeur de « Fournisseur à payer » et non dans un classeur de fournisseur ordinaire. Il convient alors de disposer de deux classeurs distincts de fournisseurs ; l'un pour les factures déjà payées et l'autres pour les factures à payer. En classant de cette manière, on peut directement rassembler et totaliser les factures à payer, et ainsi, avoir une première idée du montant des dettes à honorer.

Parallèlement, on doit tenir une liste informatisée des créanciers de la société. Cette liste établira les détails des dettes ainsi que leurs échéances. En principe, cette liste devra faire l'objet d'une mise à jours systématique et d'un rapprochement régulier avec le contenu du classeur des fournisseurs à payer.

Il serait pratiquement avantageux de gérer par des applications informatiques les échéanciers des fournisseurs afin de distinguer en temps réel les factures échues de celles à échoir.

En bref, une bonne règle d'organisation associée à l'emploi rationnel de l'outil informatique suffit largement pour exercer un ordonnancement optimal des échéances des dettes à payer.

3.3- Réorganiser la comptabilité auxiliaire des ventes

En générale, la comptabilité auxiliaire des ventes prend en charge de l'ensemble des opérations, dès l'établissement des factures jusqu'à l'encaissement des règlements des clients.

Tout d'abord, il convient de remarquer que la facture ne pourra pas être établie tant que la livraison des commandes correspondantes ne soit pas complète. Cela implique la nécessité d'un suivi régulier des commandes partiellement livrées et non encore facturables. Ce suivi serait beaucoup plus précis quand il aurait été informatisé.

Pour des raisons d'ordre pratique, il est fort recommandable de tenir un registre de factures de vente. Ce registre sera utilisé pour enregistrer les factures éditées, noter les dates d'envoi aux clients et les suivre les retours et la conservation. Ces précautions évitent la perte de facture, la double facturation.

Après la distribution des factures, on doit s'assurer qu'elles portent une mention d'accusé de réception du client. Ces factures distribuées seront placées dans un autre classeur que celui des clients ordinaires. Alors, il est vivement conseillé d'avoir deux classeurs de rangement des factures de vente. Cette séparation est d'autant plus utile pour éviter des confusions que pour gérer les recouvrements des impayées

3.4- Suivi informatisé des règlements des clients

Les règlements des clients représentent la rémunération des prestations offertes par la société. Ainsi, savoir recouvrer les créances est aussi important que savoir vendre dans la mesure où il constitue la seule source d'argent frais de la société pour financer son exploitation.

En réalité, cette opération de recouvrement est confiée au service de la comptabilité. Si important soit-il le recouvrement des créances n'était pas un premier sujet de préoccupation au sein de la société. A preuve, l'organisation ne s'y prête pas.

De toute première importance, on doit se rendre compte de la nécessité de prévoir les créances même si la situation des trésoreries est souvent plutôt bonne. On doit s'organiser en conséquence.

Il est communément admis que la facture doit porter dans sa présentation une mention visible du mode de paiement convenu. En faire la mention pourrait rappeler les clients sur leurs obligations d'honorer à l'échéance leurs dettes.

Etant donné que le recouvrement est un prolongement logique de la facturation, il est judicieux que le programme d'établissement de la facture intègre dans sa composante une application de gestion des créances clients. A cet effet, la société devra envisager d'étendre son logiciel de facturation, le Dbase IV, et y ajouter un programme pouvant à la fois gérer les échéanciers clients, les paiements partiels, les avances, la date et le mode de paiement ainsi que l'évaluation des soldes de compte.

Il ne faut pas pour autant oublier que cette informatisation devra être accompagnée par les bonnes règles d'organisation de l'encaissement. Entrant dans ce cadre, il sera nécessaire de disposer d'un fichier de renseignements sur les clients, de constituer un classeur des clients à recouvrer et d'envisager également un classeur des avances contenant le double des chèques ou autres pièces justificatives.

A chaque paiement des clients, on doit systématiquement porter sur la facture correspondante la mention « Payé par... » (Chèques ou espèces) suivi du numéro de chèque ou pièce de caisse ainsi que le montant du règlement. Au terme de cette constatation, la mise à jour des fichiers et classeurs s'en suivra simultanément.

Si la société s'engage à appliquer de façon correcte et régulière ces recommandations, elle améliorera une bonne partie de son système de contrôle interne.

Section. 4 Renforcer les dispositifs du contrôle interne.

4.1- Formaliser les procédures comptables

En général, la procédure comptable se définit comme l'ensemble des techniques et des méthodes mises en œuvre dans l'entreprise en vue d'organiser et de structurer les

opérations comptables de telle façon que les informations financières soient fiables et que les états financiers représentent l'image fidèle de la réalité économique de l'entité⁵. Ainsi, il est une première nécessité de définir la procédure comptable afin de s'assurer du bon fonctionnement du service de la comptabilité. Pourtant, le propos de cette section n'est pas de décrire une recette toute faite d'une procédure comptable mais d'énoncer seulement les grands principes à respecter.

Pour esquisser la procédure comptable, il faut tout d'abord recenser l'ensemble des travaux à mener au sein du service de la comptabilité. Ces tâches se déduisent logiquement de la mission attribuée au service de la comptabilité par la procédure d'organisation de société.

A chaque type d'opérations spécifiques seront alors définies les règles comptables et les instructions à suivre dans leurs accomplissement.

Ensuite, on cherche à détecter pour chaque module d'opération les sources d'informations ainsi que les cheminements empruntés par les données pour parvenir au service de la comptabilité. Ici, il faut s'assurer que les traitements des données durant leurs parcours soient menés de manière correcte et régulière pour garantir la fiabilité des informations parvenues.

A cet effet, on doit communiquer aux services émetteurs les qualités souhaitées des informations ainsi que les règles préconisées pour la manipulation des données. En même temps, on précise les formes et présentations voulues avec la périodicité optimale de transfert des informations.

En outre, on a tout intérêt de revoir dans sa globalité le système comptable de la société afin d'en dégager une vue d'ensemble du fonctionnement du service de la comptabilité et d'y intégrer les enjeux et attributions de la procédure comptable. Etant un élément du système de contrôle, procédure comptable pour être claire et opérationnelle gagne à être décrite en autant de détails possibles dans la définition des opérations à traiter, des techniques à appliquer, des règles à suivre, ainsi que les supports et les circuits d'information à utiliser.

En fin, il est profitable de constituer une documentation de référence en procédure comptable afin de permettre aux vérificateurs de comprendre et de contrôler le système de traitement des informations comptables.

4.2- Mettre en place un type de plan d'écritures

⁵ DECRET n°2004-272 portant approbation du Plan Comptable Générale 2005

Tout d'abord, le plan d'écritures se définit comme une liste comprenant un ensemble de schémas d'écritures retraçant l'enregistrement comptable des opérations financières de la société.

Ainsi la mise en place d'un plan d'écritures est motivée par le souci de décrire rigoureusement le mode d'enregistrement des mouvements de richesses affectant la société de manière à s'assurer d'une grande exactitude de la comptabilisation.

Dans ses finalités, le plan d'écritures se veut être à la fois détaillé et exhaustif. Mais pour des convenances pratiques, on doit déterminer un niveau raisonnable de mise en détail, et souvent, de se limiter aux opérations courantes complétées par des cas comptables spécifiques aux activités de la société.

Pour être à la fois concis et complet, l'établissement d'un plan d'écritures devra être fait sous l'avis et les recommandations des auditeurs financiers de la société (Cabinet NPNM Audit). Ces précautions sont surtout sollicitées pour élucider certains cas moins fréquents qui pourraient poser des problèmes d'imputations ou des difficultés d'évaluations eu égard aux nouvelles règles et normalisations comptables souhaitées par le nouveau plan comptable général (PCG 2005).

Si perfectionné soit-il, le plan d'écriture ne doit pas en aucun cas remplacer la rigueur logique du comptable, mais il devrait être conçu comme un document d'appoint, un supplément d'instruction permettant d'orienter dans le bon sens l'enregistrement des écritures comptables. Ainsi, il est appelé à être évolutif et ajustable aux besoins de la société.

Sans jamais être un modèle à perfection ni une liste exhaustive, le plan d'écritures ci-après est un exemple illustratif :

Figure 3-Plan d'écritures

Achat de matières ou de services		
60 – Achats consommés		
61 – Services extérieure		
62 – Autres services extérieures		
4456 – Etat, TVA déductible		
40110 – Fournisseurs locaux		
Facture n°.....		

Achat à l'importation			
60 – Achats consommés 40120 – Fournisseurs étrangers Facture n° Valorisée au cours du jour :			
62230 – Commissions douanés 62240 – Transit (Honoraires) 63 000 0011 – Droits de douanes 63 000 0009 – Taxe d'importation 63 000 0018 – Autres impôts 4456 – TVA Déductible (sur honoraires) 4456 – TVA Déductible (à l'importation) 4402 – IBS Douanes 401 – Fournisseurs (Transitaires) Note transitaire n°			
62700 0002 – Commissions Bancaires (Vente devises) 66600 – Pertes de changes 4456 – TVA déductible (commissions) 40120 – Fournisseurs étrangers 512 10 – Banque (BNI) (76600 – Gains de change) Achats de devise (Banque)			
62700 0003 – Commissions Bancaires/REM DOC 62700 0004 – Commissions Bancaires/CREDOC) 4456 – TVA déductible (commission) 512 10 – Banque (BNI) Note de frais (BNI)			

Acquisition immobilisations		
21 – Immobilisations 4456 – TVA déductible 404 ... - Fournisseur d'immobilisation Facture n°.....		
Ventes		
411 10 – Clients locaux 70... - Carton Extérieur, Dizaine, Etiquette, Emballage pain Porcelaine, Sachet viennoiserie, travaux de ville 703 ..- Produits résiduels (chutes papiers, plaques usées) 70740 – Ventes matières premières (papiers, encres,...) 4457 – TVA collecté Facture n°.....		
Règlement fournisseur		
40110 – Fournisseurs locaux 51210 – Banque (BNI) 51220 – Banque (BOA) Chèque n°.....		
Encaissement client		
51210 – Banque (BNI) 51220 – Banque (BOA) 53000 – Caisse 41110 – Clients locaux Chèque n°..... Reçu n°		

4.3- Assurer la fiabilité des informations comptables

En se référant au système d'information actuel, la société privilégie les données comptables comme sources d'information du contrôle de gestion. Pour un contrôle de gestion efficace, il sera impératif que ces renseignements comptables soient dignes de confiance et traduisent fidèlement la réalité.

A cette fin, il faut que la société s'organise pour permettre au service de la comptabilité de pouvoir générer des informations normalisées, fiables et pertinentes.

Si la procédure comptable et le plan d'écritures en sont des dispositifs non négligeables, des mesures de contrôle seront également à mettre en œuvre pour s'assurer de l'exhaustivité, de la réalité, de l'exactitude et de la cohérence des informations financières.

Tout d'abord, *l'exhaustivité* de l'information est acquise quand toutes les opérations de la société fait l'objet d'un enregistrement aux comptes.

Dans un souci d'éliminer les risques d'oublis ou d'omissions, on doit adopter un mode d'enregistrement des documents par séquence numérique. La tenue d'un registre des factures de fournisseurs et des factures de ventes ainsi que la codification des pièces de saisie en sont les techniques. Par ailleurs, on doit systématiser les rapprochements des documents afférents aux mêmes opérations. C'est rassembler les documents requis pour vérifier leur concordance. Ainsi un achat nécessite une chaîne de vérification : l'émission d'un bon de commande, d'un bon livraison, d'un bon de réception, l'enregistrement d'une entrée en stock, la réception d'une facture et la création d'une traite ou un chèque pour le règlement.

Ensuite, *la réalité* des informations suppose que les renseignements portés dans les comptes sont la traduction correcte d'une opération réellement existée. En l'espèce, les contrôles physiques sont les plus efficaces tels que l'inventaire de certains articles clés pour valider la valeur de stock, les regroupements externe à travers des rapprochements des extraits des soldes bancaires et des comptes tenu par la société ou la systématisation des rapprochements des opérations de la société avec les autres membres du groupe PREI.

En outre, *l'exactitude* des renseignements comptables se fonde sur l'assurance que les écritures et les calculs sont justes et exempts d'erreurs. Les comparaisons globales de données sont ainsi utiles pour confronter les résultats obtenus à partir de deux modes de totalisation d'une même opération. Ainsi se fait le contrôle des comptes de tiers (ex : compte clients ou fournisseurs) pour lesquels un grand-livre auxiliaire (un état nominatif détaillé) est vivement recommandé pour être annexé aux états financières de la société.

Plus habituellement, le contrôle arithmétique des pièces comptables (ex : factures, bon de commande, ...) évite souvent des erreurs en refaisant certains calculs.

En fin, *la cohérence* des informations financières s'apprécie par leur caractère vraisemblable. La technique de contrôle consiste, dans ce cas, à mener une analyse comparative des données aussi bien dans leur composante que dans le temps en terme de fluctuations ou des tendances logiques. Pour ce faire, la société doit régulièrement vérifier le niveau de sa consommation en matières premières, qui devraient en relation corrélative avec le montant du chiffre d'affaire réalisé, en testant la vraisemblance de son taux de marge brut dégagé.

En somme, ces séries de mesures de contrôle interne devraient être appliquées de manière effective et régulière afin de garantir la fiabilité et la pertinence des informations financières.

Section 5. Contrôler les mouvements de trésorerie.

5.1- Accroître l'autonomie de gestion financière

Certes, l'organigramme de la société a prévu dans son organisation l'existence d'un service administratif et financier, mais dans la pratique, le rôle attribué à ce service s'est singulièrement réduit aux préparations administratives des opérations financières sans jamais réellement impliquer dans les décisions financières. Cet pouvoir décisionnel revient pour une large part à la direction Administratives et Financière du groupe, ne laissant ainsi à la société qu'une portion incongrue de la gestion financière.

En raison de son statut d'un centre de profit, on devrait accorder à la société suffisamment d'autonomie financière lui permettant de gérer à son gré ses ressources financières sans pour autant exclure l'éventualité d'un contrôle.

Pour un partage de pouvoir équitable, certaines pratiques méritent d'être révisées pour permettre à la société une meilleure fonctionnalité financière et à terme d'exercer une gestion financière autonome sans pour autant s'affranchir de la tutelle de l'administration financière centrale.

Dans un premier temps, la procédure d'autorisation de paiement des approvisionnements doit être réaménagée. Auparavant, celle-ci exclut la direction du centre de profit de toute possibilité d'approbation de paiement des fournisseurs. Mais pour des convenances pratiques, il est nécessaire d'autoriser la direction du centre de profit à subroger l'un des deux cosignataires, en cas de carence de celui-ci, pour signer les chèques des fournisseurs. Ce réaménagement permet d'éviter les désagréments causés par le délai anormalement long d'attente de signature de chèque qui pourrait nuire les relations avec

les fournisseurs, et à terme de compromettre la crédibilité de la société aux yeux des créanciers.

En second lieu, le circuit administratif de décaissement des dépenses quotidiennes nécessite d'être raccourci. Il est fort convenable que l'autorisation de décaissement des dépenses courantes soit assurée au sein de la direction du centre de profit sans avoir à en référer à la hiérarchie dirigeante. La vérification périodique des pièces de caisse constituera un contrôle suffisant de la régularité de décaissement. Cette nouvelle organisation du décaissement permettra de répondre aux besoins, souvent urgents, de paiement des dépenses quotidiennes. Certes, la somme mise en jeu dans le fonctionnement courant n'est pas très conséquente mais la faculté de gérer à sa manière ses disponibilités sera perçue au sein de la société comme une ébauche d'autonomie financière.

En fin, le choix des opérations de mobilisation des avoirs financières que les modes d'octroi de crédit ou de financement des investissements doivent être laissés à l'appréciation du service administratif et financier de la société. Pour ces opérations, la direction administrative financière du groupe est invitée à ne jouer qu'un rôle d'encadreur et purement consultatif et non un pouvoir discrétionnaire. Cette confiance accordée au service financier de la société engagera alors sa pleine responsabilité pour redonner du sens à l'autonomie financière.

5.2- Avantages de la comptabilité auxiliaire informatisée.

L'utilisation de l'informatique au service de la comptabilité auxiliaire occasionnera des avantages appréciables en matière de gestion de trésorerie.

Plus naturellement, l'outil informatique aide à expliciter les calculs dans les factures. Ainsi, les erreurs de facturation sont vite décelées et les indus occasionnés par des surfacturations des achats ou les sous facturations des ventes sont éliminés.

Le recours à l'outil informatique permet d'entreprendre un suivi rigoureux des paiements de clients. Les erreurs de paiement, les dépassements à l'échéance, voire les défauts ou omissions de paiement sont facilement repérés et mis en évidence en temps utiles pour alerter le déclenchement des actions de régularisation qui s'imposent. Ainsi, les évasions de paiement et les règlements erronés sont réduits au minimum.

Sur le plan organisationnel, l'apport de l'outil informatique est hautement appréciable car il permet un ordonnancement optimal des séquences de règlements des fournisseurs et des paiements de clients. Il en résulte que le service financier de la société saura équilibrer les décaissements et les encaissements de façon à maintenir un niveau de trésorerie suffisant au bon fonctionnement de l'exploitation.

En outre, la mise à contribution des instruments informatique accélérera la rentrée des créances impayées, et surtout, d'améliorer le taux de recouvrement de la société.

5.3- Maîtriser la gestion de trésorerie

Théoriquement, la bonne gestion de trésorerie est celle qui arrive à équilibrer les encaissements et les décaissements pour sortir un solde nul. Cette orthodoxie financière est loin d'être respectée dans la pratique. L'idéale serait de maintenir le solde de la trésorerie à un niveau qui garantit la régularité de l'exploitation. Ce seuil de référence est difficile à trouver, d'autant plus, que son maintien requiert une bonne maîtrise des mouvements de trésorerie.

Pour le cas de la société, l'impératif serait de s'assurer la régularité des rentrées d'argents frais. La seule source en est les paiements des clients. D'où la nécessité de bien organiser les recouvrements des créances. A cet effet, la société doit conduire des aménagements au niveau de sa comptabilité auxiliaire des ventes, notamment la mise en place d'une structure de suivi des recouvrements.

Parallèlement, les règlements des fournisseurs nécessitent un ordonnancement optimal pour échelonner dans le temps les décaissements afin d'assurer un minimum de disponibilité de fonctionnement.

Pour une bonne gestion de trésorerie, il est recommandé de mener de façon systématique des analyses de ratio de liquidité à savoir :

- Crédit client = $\frac{\text{Créances clients et comptes rattachés}}{\text{CA TTC}} \times 360$
- Crédit fournisseur = $\frac{\text{Dettes fournisseurs et comptes rattachés}}{\text{CA TTC}} \times 60$
- Evolution fonds de roulement net global = $\frac{\text{FRNG}}{\text{CA HT}} \times 360$
- Evolution besoin en fonds de roulement = $\frac{\text{BFRE}}{\text{CA HT}} \times 360$
de l'exploitation
- Liquidité immédiate = $\frac{\text{Trésorerie nette}}{\text{CA HT}} \times 100$
- Couverture de l'actif circulant = $\frac{\text{FRNG}}{\text{Actif circulant}}$
par le fond de roulements

Dans ce cadre, la comparaison du crédit fournisseur et du crédit client permet de mesurer le délai qui sépare les conditions de règlement aux fournisseurs à celles octroyées aux clients de la société. En principe, les deux ratios doivent se rapprocher, et à défaut, le

délai de règlement accordé aux clients doit être raccourci ou des négociations sont à engager auprès des fournisseurs pour rallonger les délais de paiement.

En outre, les analyses du fonds de roulement permettent d'apprécier les marges de manœuvre dont la société dispose pour assurer son exploitation.

Ces analyses statiques sont insuffisantes pour maîtriser la gestion de trésorerie. On doit adopter une approche à la fois globale et dynamique. Il s'agit ici de prendre en compte les incidences financières de toutes les charges décaissables et les produits encaissables. Dans la pratique les encaissements et les décaissements se sont décalés dans le temps. Ils ont leur propre date probable de réalisations. Dans une telle situation, il serait plus intéressant de connaître à l'avance les mouvements de trésorerie qui s'opèreront à une période donnée. D'où l'intérêt de disposer d'un outil de prévision de trésorerie qui permet d'anticiper les problèmes de liquidité, et partant de prendre en temps utile les mesures de redressement adéquates.

Pour s'assurer une maîtrise de la gestion de trésorerie, le service financier de la société doit déployer les méthodes et outils nécessaires au suivi des encaissements et des décaissements, et parallèlement, il, lui incombe d'asseoir sa gestion financière dans un cadre clair fourni par un instrument prévisionnel de la trésorerie

Tableau 1-Modèle de prévision de trésorerie

Entité : ECOPRIM Sarl

Année :

PREVISION DE TRESORERIE

ENCAISSEMENTS	JANVIER	FEVRIER	DECEMBRE
Travaux ville hors groupe				
Travaux de ville groupe				
Travaux de conditionnement				
Sachets farine				
Emballage pain et sachet viennoiserie				
TOTAL ENCAISSEMENTS				
Achats des matières premières				
Achats consommables				
Achats fournitures				
Sous-traitance				
Loyers				
Téléphone (Internet...)				
Eau et électricité				
Carburant				
Assurances				
TVA et timbres				
IBS				
Taxe Professionnel				
Entretien et réparation				

Annonces publicitaires				
Salaires				
Primes				
Salaires temporaires				
Charges sociales				
Cnaps				
IGR				
Frais Financiers				
Divers (documentation)				
TOTAL DECAISSEMENTS				
SOLDE INITIAL				
SOLDE DU MOIS				
SOLDE FINAL				

Source : RAKOTOMALALA Tahinanandrasana

Section 6. Elargir l'utilisation de la comptabilité analytique

6.1- Comptabilité analytique à usage multiple

Il convient de rappeler que la comptabilité analytique de la société se donne comme objectif l'établissement du devis. C'est la seule raison d'être de la structure analytique. Cette situation trahit déjà sa fragilité et réduit son utilité à une vocation unipolaire.

Contrairement, la comptabilité analytique est appelée à jouer plusieurs rôles.

D'emblée, le devis peut donner des informations intéressantes au cas où il prévoyait dans sa structure le calcul du total des matières consommées, des main d'œuvre dépensées et des coûts de section engagés. Si cela avait été le cas, l'examen du devis permettra de distinguer les charges directes des charges indirectes, d'apprécier la consommation en matières en vue d'ajuster le marge bénéficiaire pour recouvrir la marge brute budgétaire. De plus, le regroupement de ces trois types de charges renseigne à chaque fin de mois sur la consommation mensuelle des matières premières, la durée mensuelle de travail productif, et l'absorption mensuelle des charges indirectes.

En outre, la création d'un tableau de distribution statistique des taux de marge prélevés permettra d'évaluer le taux de marge moyen, les coûts de production de la période de référence, les résultats analytique dégagés et surtout le taux de marge synthétique de la période.

Par ailleurs, le mode d'utilisation des ressources matérielles est établie par la comptabilité analytique à travers des heures d'occupation de chaque machine. L'analyse des charges machines mensuelles amènera alors à des nombreuses observations intéressantes. Ainsi, le niveau d'activité de la société est indiqué par les nombres d'heures d'utilisation des machines.

La comparaison du niveau d'activité aux capacités maximales des machines permet de savoir si la société est en situation de sous-activité (travail en dessous de sa capacité

normale) ou en situation de plein emploi (utilisation de la quasi-totalité des capacités des machines disponibles). Durant l'année, la durée totale d'occupation des machines représente l'amortissement économique des ressources matérielles. Par le même occasion, leurs rapprochements avec le chiffre d'affaire réalisé révèlent la productivité de chaque machine.

En fin, le calcul des chiffres d'affaires générés par machines permet d'apprécier leurs importances commerciales à partir desquelles sera orientée la politique commerciale de la société en fonction de la rentabilité escomptée pour chaque type de machine.

On peut en déduire que l'exploitation optimale des données analytiques conduit à éclairer les différents paramètres de l'exploitation de la société allant de l'analyse des coûts, des coûts de facteurs, la productivité économique et la rentabilité financière. Autant d'indicateurs utiles à différents services et qui font de la comptabilité analytique un outil d'utilisation partagée et un instrument à finalité élargie.

6.2- Comptabilité analytique génératrice d'informations de gestion

Il est évident qu'il n'y aurait pas de contrôle des opérations de production si la structure de la comptabilité analytique demeure embryonnaire et imparfaite. A défaut de comptabilité analytique fiable, le contrôle de gestion se trouvera déposséder d'une source d'information sur les activités productives si bien qu'il se détourneront des informations physiques au profit des informations financières. Alors que les informations financières présentent toujours des décalages dans l'interprétation des faits réels. D'où l'intérêt des données analytiques, seules les informations qui traduisent fidèlement l'exploitation opérationnelle de l'entreprise.

En vue d'améliorer la fiabilité des données analytiques, il est impératif de restructurer les systèmes de la comptabilité analytique de la société en réformant ses outils et ses modes de fonctionnement

La réforme la plus urgente intéressera le mode de répartition des charges indirectes ; D'emblée, la mise à jour des données comptables devient une nécessité. Il est préférable que le calcul des coûts de section sera basée sur les charges de l'année 2004. L'idéale en sera les charges du douze derniers mois.

Parallèlement, le niveau d'activité de chaque centre de coût nécessite d'être modifié et réajusté à une valeur plus représentative du fonctionnement réel de chaque unité d'analyse de coût. Cet ajustement est si important qu'il assure une meilleure répartition des charges engagées.

En outre, les coûts engagés au niveau des centres techniques seront raisonnablement répartis entre les différentes sections machines auxquelles seront rattachées ses prestations;

cette répartition est préférable d'être faite en fonction de la durée de fonctionnement des machines. Ainsi, les charges machines sont considérées comme un indice de survenance des pannes. Cette répartition de coût est vivement conseillée afin que les charges engagées au niveau de la section technique soient régulièrement imputées aux coûts de revient de la société.

En effet, ces adaptations sont utiles à entreprendre pour évaluer avec précision les coûts engagés dans chaque section, et ainsi d'apprécier le poids relatif des charges indirectes. Elles permettront également permettra de réviser la structure de coût de la société, et partant d'engager rationnellement les mesures de réduction des coûts. Dans une telle situation, la direction du centre de profit possède un cadre clair d'analyse des coûts pour asseoir sa politique de rentabilité de l'exploitation.

Par ailleurs, on accroît considérablement la capacité informationnelle de la comptabilité analytique si elle est entièrement informatisée. A cet effet, le programme informatique de calcul du devis devra être aménagé et développé pour qu'il puisse entreprendre une application de regroupement des données fondamentales : total des consommations de matières premières, les heures de main-d'œuvre, total des coûts de section, les résultats analytiques enregistrés. Ces informations sont autant d'indicateurs qui évaluent la performance industrielle de la société et leur analyse sera les bases incontestables pour la prise de décision.

Section 7 : Améliorer le processus d'élaboration du budget.

7.1- Reconstituer les bases de données au profit de la prévision

De façon concise, la confection d'un budget consiste essentiellement à établir la prévision des recettes et des dépenses qu'occasionnera l'exploitation d'une entreprise. Ainsi défini, la qualité d'un budget dépend de la pertinence des prévisions auxquelles il se fonde. Alors, la budgétisation est un art de prévision par excellence par lequel on manipule des données numériques pour estimer par avance ce que sera la physionomie des activités de la société dans l'avenir.

Dans une telle situation, la base de données joue un rôle très fondamental dans la démarche prévisionnelle. IL en résulte que la constitution d'une base de données devient une nécessité pour chaque service de la société.

Pour ce faire, l'examen d'une procédure informationnelle aurait dû orienter les cadres opérationnels dans la manière dont ils conçoivent leurs bases de données Or, le système d'information de la société n'avait pas envisagé une telle procédure. Pour pallier à ces insuffisances du statu quo, le contrôleur de gestion doit donner des indications précises

sur les phénomènes à observer, les traitements de données à effectuer et les statistiques à sortir dans chaque service en fonction de leur spécificité budgétaire.

Cependant, ces recommandations du contrôleur de gestion risquent de ne pas être services tant que certains cadres opérationnels ne sont pas conscients de l'intérêt des renseignements numériques. On leur est dû inculquer l'utilité des informations chiffrées, les techniques statiques de base et la portée budgétaire de la base de données.

Au sein de la société, ces conseils émanant du contrôleur de gestion doivent amorcer un réel réaménagement de l'organisation informationnelle de chaque service. A cet effet, il convient d'identifier les besoins d'informations propres à chaque service et de préciser sa place dans le processus d'élaboration du budget. On définira en conséquence la structure de la base de données dans sa composante, ses traitements, sa forme et sa périodicité. De cette façon, on est amené à distinguer l'essentiel de l'accessoire, les données importantes de celles plus marginales, les phénomènes sensibles des faits moins engageants.

Pour être opérationnel, il ne faut pas perdre de vue que la société doit prévoir les moyens matériels nécessaires à l'administration des données tels que les instruments informatiques à acquérir, les logiciels de gestion à mettre en place (ex : logiciel de gestion commerciale), les circuits d'information à aménager et les support de données à formaliser.

Pour contourner les problèmes techniques, il est nécessaire de préciser les chaînes de traitements à appliquer ainsi que les règles de bon usage d'une base de données afin d'en profiter pleinement les vertus et surtout, d'avoir une source d'information prévisionnelles directement exploitable.

7.2- Réviser la procédure interne d'élaboration du budget

Si le service financier s'est familiarisé avec le processus budgétaire, d'autres services en sont étrangers. Pour dissiper ces ignorances, le service financier a le devoir de leur expliquer de façon concise les tenants et aboutissants de la budgétisation. A cet effet, il serait avantageux de rédiger un manuel de références retraçant la procédure d'élaboration du budget. Ainsi, la société s'est affranchie de l'organisation implicite à une procédure explicite et formalisée.

Tout d'abord, il faut définir l'objectif général et la raison d'être d'un budget. Essentiellement, il traduit le consensus entre ce que l'on doit faire et ce que l'on peut faire. C'est l'équilibre entre la volonté de la direction et la possibilité des responsables opérationnelles. Cet aspect consensuel reflète, fidèlement l'esprit du budget qui se caractérise par une démarche contractuelle au terme de laquelle les dirigeants s'engagent sur la mise à disposition des moyens alors que les exécutants sur l'obtention des résultats convenus.

En connaissant le concept d'engagement du budget, les cadres opérationnels ajusteront en conséquence la façon dont ils évaluent leurs objectifs ainsi que les moyens de leurs actions. Dès lors, ils accepteront d'être jugés selon les termes de contrat du budget. Ainsi, le budget se conçoit comme un cadre de mesure des performances obtenues ainsi qu'un outil de contrôle de gestion.

En outre, la procédure budgétaire doit exploiter les relations d'interdépendance des différents services de la société pour la confection du budget. Les articulations budgétaires se matérialisent ainsi par les fonctions budgétaires allouées à chaque service et les échanges d'information que celles-ci entraînent. De cette manière, la formalisation de la procédure budgétaire permet de situer la place et le rôle de chaque service dans le processus d'élaboration du budget. La mission étant claire, les cadres opérationnels évaluent leurs budget conformément aux règles et principes budgétaires inhérentes à leurs fonctions respectives.

Pour être opérationnelle, la procédure d'élaboration du budget devrait définir, en autant de détails possibles, les différentes étapes du processus budgétaires ainsi que leurs échéances respectives. Dans la même occasion, il est nécessaire de préciser les techniques et les règles à appliquer à chaque étape du budget dans les différents services opérationnels.

Enfin, il est souhaitable que la procédure budgétaire reçoive la validation du service de contrôle de gestion afin de garantir le respect des techniques et normes budgétaires, et surtout, d'y apporter les modifications nécessaires à des fins de contrôle.

7.3- Accroître la fiabilité du chiffrage du budget

Il est évident qu'on ne saurait pas tout prévoir et que la prévision n'est jamais exacte. Elle est toujours entachée d'imprécision. On ne peut que réduire au minimum la partie d'incertitude inhérente à toute estimation. Le Budget n'en fait pas exception. La précision de sa prévision n'est nullement spontanée mais elle s'acquière à force de pratique et au fil des années.

Malgré l'inexactitude des prévisions, la qualité du budget est réellement perfectible si l'on décide d'appliquer rigoureusement les techniques requises et de mettre en place l'organisation nécessaire à la fiabilité des prévisions.

Dans ce sens, les services de la société doivent en premier lieu se doter d'une base de données assez développées pour avoir une information fiable et suffisamment complète sur les activités menées dans le passé. C'est seulement à partir de la connaissance du passé que l'on pourrait supputer les actions à entreprendre dans l'avenir en utilisant les techniques statistiques, adaptées aux spécificités fonctionnelles de chaque service. Les

recommandations relatives à la restructuration de base de données trouvent ici leur utilité et leur raison d'être pour orienter les calculs prévisionnels du budget.

Parmi ces prescriptions, deux règles fondamentales méritent d'être soulignées. D'une part, la structure de la base de données se déduit logiquement des caractéristiques des phénomènes à observer et inclut suffisamment de détail en fonction du degré de précision voulu. Ces conditions valent pour l'ensemble de services de la société. Ainsi, le service commercial est invité à diversifier ses données statistiques pour étudier ses activités dans toutes ses facettes, et non seulement celle de l'évolution du chiffre d'affaire. Il en est de même pour le service du personnel d'élargir son domaine d'observation en dehors du montant de salaire pour d'autres paramètres expliquant l'évolution des charges du personnel (ex : statistique des heures supplémentaires...) Parallèlement, le service financier ne doit pas se satisfaire des données comptables. Il lui est nécessaire de bâtir ses propres statistiques : l'évolution de la trésorerie, la composition des créances clients ainsi que celle de dettes fournisseurs, état des articles clés du stock, statistique des amortissements, l'évolution des ratios financiers, étude des charges budgétaires (ex : électricité- eau, carburant, redevance téléphonique, publicité,...)

Pour les autres services, les bases de données sont à instaurer. C'est autant d'arsenal statistique dont la connaissance de leur évaluation éclaire les prévisions budgétaires.

D'autre part, il est nécessaire de préciser pour chaque service les techniques de manipulation des données et de garantir leur application effective et leur maîtrise. Dans cette visée, la technique de tendance et de l'influence saisonnière est d'une utilité pratique dans le service commercial pour la mensualisation du chiffre d'affaires. La série chronologique convient à l'étude de pannes répétitives à partir desquelles s'évaluent les charges de réparation. De plus les études de corrélation sont d'une importance cruciale pour le service financier afin d'établir les rapports de grandeurs qui relient les charges avec le niveau du chiffre d'affaires ou les charges entre elles-mêmes.

En outre, les prévisions budgétaires qu'établissent les services opérationnels doivent s'intégrer dans le cadre général décrit par la procédure d'élaboration du budget afin de garantir la cohérence globale de la budgétisation. Ainsi, le cadre opérationnel évalue son propre budget en fonction des budgets des autres services qui lui sont en relation d'interdépendance budgétaire. Encore faut-il que ces liens budgétaires soient explicités par la procédure, comprise par les cadres et pris en compte dans l'organisation de la confection du budget.

En bref, la pertinence d'une démarche budgétaire repose sur un ensemble de techniques qui lui sont propres et dont la maîtrise par l'ensemble de la société confère au budget la qualité d'un outil de gestion et d'un moyen de contrôle.

Section. 8 Redonner du sens au suivi budgétaire

8.1- Individualiser les engagements du budget

Certes, la confection d'un budget est une tâche essentiellement confiée au service financier, mais cela ne devrait pas s'interpréter qu'elle lui est exclusive. La démarche budgétaire prévoit en elle-même la participation des responsables concernés par chacune des rubriques budgétaires. Alors, la participation des cadres ne se limite pas seulement au service commercial, comme il était privilégié dans la société, mais elle doit s'étendre à tous les responsables qui ont un devoir de gestion dans sa fonction.

Il en résulte que l'établissement d'un budget doit recevoir la collaboration de tous et cela devra être de façon active et responsable. Ainsi les cadres de la société doivent être associés à toutes les étapes de la confection du budget pour les postes budgétaires dont ils en ont la responsabilité. Le service financier se dessaisit alors du chiffrage de certaines lignes budgétaires pour les confier aux responsables concernés. Dès lors, les budgets élémentaires de chaque service doivent se concevoir comme un engagement individuel des responsables envers un objectif délibérément arrêté.

De ce fait, les cadres de la société se sentent désormais concernés par le processus budgétaire et impliqués dans la gestion de leur fonction. Ce qui constitue un signal fort de motivation au travail pour les responsables de pouvoir se déterminer en terme de moyen et d'objectif à respecter.

Faire participer les cadres devient ainsi une nécessité durant la confection du budget afin que celle-ci soit un moment de mobilisation générale, de réflexion commune, de respect mutuel pour un engagement responsable.

Dans cette démarche, le service financier n'est appelé qu'à jouer un rôle d'encadreur, d'organisateur, et d'être garant du respect et de l'application des techniques budgétaires. L'intervention plus active du service financier n'est sollicitée qu'en dernière étape de la budgétisation pour regrouper les budgets élémentaires de manière à ce que la cohérence globale du budget soit garantie.

En somme il serait souhaitable que la confection du budget soit une démarche concertée engageant l'implication responsable de tous les cadres de la société afin que le budget constitue pleinement le cadre de mesure et de contrôle de performance communément admis.

8.2- Organiser le recueil des réalisations budgétaires

Les méthodes d'organisation budgétaires précédemment préconisées cherchent à impliquer les cadres à faire un engagement responsable. Or, cet engagement n'a aucun intérêt si on n'arrive pas à mesurer de manière fiable son exécution. Mais la fiabilité des mesures dépend des outils et la manière dont on organise l'observation des phénomènes à mesurer. En réalité, le système budgétaire utilise deux supports d'information pour recueillir les réalisations budgétaires : reporting hebdomadaire et la balance comptable.

Il convient de remarquer que la périodicité du reporting ne coïncide pas nécessairement avec le cycle économique de la société. Il y a toujours un décalage entre les réalités de l'exploitation et les états reportés. Pour réduire ce décalage, il est nécessaire d'apporter au reporting hebdomadaire quelques réaménagements.

Tout d'abord, le reporting doit inclure une rubrique consacrée à l'évaluation des travaux en cours de production. Pour ces travaux, les charges sont engagées alors que les produits générés ne sont pas reportés faute de facturation. Alors, le réaménagement rétablira l'équilibre entre les produits et les charges. Par ailleurs, les montants des commandes reçues sont également utiles pour figurer dans le reporting afin de mieux apprécier la performance du service commercial.

En outre, le pourcentage de marge inscrit dans le reporting ne correspond pas à la marge réellement prélevée car il n'est que la prévision du devis. Il convient alors de le remplacer par le taux de marge recalculé à partir des coûts réels de production.

Quant à l'évaluation des charges d'achats consommés, il est imprudent de se fier aux seules données comptables. La réalité est traduite par les commandes réceptionnées au magasin dont l'évaluation revient au service des approvisionnements. En clair, le contrôle budgétaire doit s'appuyer sur les achats réceptionnés et non seulement sur les approvisionnements comptabilisés.

Corrélativement, le contrôle de la saisie de l'entrée en stock s'est rendu nécessaire et doit être mené de façon systématique. Cette précaution garantira la validité des états de stocks repris dans le contrôle budgétaire.

Dans une autre perspective, il serait souhaitable que le recueil des réalisations s'étende sur d'autres paramètres non monétaires tels que le nombre des offres émises, le nombre des commandes passées ainsi que les données analytiques afin de mener une appréciation budgétaire fiable et pertinente.

8.3- Budget : un outil de contrôle de gestion

Le contrôle budgétaire constitue la méthode de contrôle de gestion d'usage la plus répandue, et il en est jugé la meilleure de par son caractère à la fois global et financier. Mais

son efficacité s'apprécie seulement sur sa capacité de remplir parfaitement les trois phases du cycle de contrôle de gestion.

Si la société s'en tient à faire participer les cadres dans la détermination de leurs objectifs, elle parviendra à parfaire sa phase de finalisation. En effet, les objectifs budgétaires demeurent toujours valables tant qu'ils avaient été estimés à partir des bases de données fiables et pertinentes, et qu'ils avaient reçu l'engagement responsable des cadres de la société. Dans une telle condition, les responsables ont connu les objectifs, compris leurs teneurs et souscrit leurs engagements pour les atteindre. C'est autant de préalables qui garantissent que le jugement des résultats soit objectif et sans contestation.

Pourvu que la réorganisation du recueil des réalisations budgétaire soit effective, le budget de la société sera à même de traduire la réalité. Les objectifs atteints, en terme de chiffre d'affaires sont mesurés avec autant de précision qu'ils incluent les travaux en cours de production, et même les commandes reçues. D'autre part, l'utilisation des moyens et les charges d'exploitation seront appréciées à sa juste valeur quand les informations comptables sont ajustées par les données physiques.

Ainsi, la comparaison budgétaire mensuelle établira une marge brute plus vraisemblable et un taux de résultat net digne de confiance. Dans une telle situation, le système budgétaire constate les réalités avec autant de précision qu'il lui a valu un outil fiable de mesure des résultats obtenus.

En fin, la phase de post-évaluation s'accroît à mesure que les prévisions des objectifs restent valides et le constat des résultats correctement effectués. Il en résulte que les calculs des écarts sont devenus de plus en plus exacts pour se rapprocher de la réalité et les explications des écarts se précisent de façon à éclairer les décisions à prendre pour redresser les situations déviantes. Ainsi, les cadres de la société ajustent leur gestion en fonction des recommandations émises par le contrôleur de gestion dans la mesure où ils se sont convaincus de bien fonder du jugement des résultats auxquels ils se sont souscrits en connaissance de cause. C'est seulement à partir de ce moment là que le contrôle budgétaire a joué pleinement son rôle en tant qu'outil de gestion par excellence.

Section.9 Promouvoir l'esprit du contrôle de gestion

9.1- Déclinaison du contrôle au niveau des responsables

Dans la pratique, la communication entre le centre de profit et la service du contrôle de gestion se fait à travers deux supports d'information : le rapport de comparaison budgétaire mensuel et le reporting hebdomadaire. Alors que ces deux moyens de communication n'engagent pour l'essentiel que le service financier et la direction du

centre de profit ; en laissant ainsi au second plan les responsables opérationnels. C'est ne pas la situation la plus souhaitable.

Pour redresser la situation, il faut considérer que le contrôle de gestion n'est pas une discipline exclusivement financière. Mais elle est plutôt opérationnelle et à vocation globale, touchant l'ensemble de l'organisation dans toutes ses composantes. Ainsi il serait dommageable de confiner le rayon d'action du contrôleur de gestion au tour des hiérarchies dirigeantes, il faut l'étendre à d'autres services opérationnels.

Pour ce faire, la comparaison budgétaire mensuelle doit bénéficier d'une large diffusion auprès des responsables de chaque service. Cette diffusion sert à leur faire connaître la situation budgétaire de leurs services ainsi que la performance de leur gestion. Dans ce cas, il est intéressant de joindre à chaque comparaison budgétaire des commentaires et des recommandations sur la gestion des services opérationnels. Ainsi, le contrôle ne s'arrête pas au domaine financier mais arrive jusqu'aux organes exécutifs de la société.

En supplément du reporting hebdomadaire, le système d'information de la société doit prévoir d'autres vecteurs de communication taillés aux spécificités des services de façon à permettre à ces derniers de rapporter leur fonctionnement au service du contrôle de gestion. Le rôle du contrôleur de gestion en est déterminant pour choisir les indicateurs la forme et la périodicité les plus appropriés. Dans une telle circonstance, la notion de contrôle ne se focalise plus sur le service financier mais se diffuse dans tous les services de la société comme une préoccupation commune.

En fin, la maîtrise du fonctionnement de la société ne pourrait se faire par le seul suivi des indicateurs financiers mais elle est à la fois générale et opérationnelle englobant des activités de l'entité. Corrélativement, le système de contrôle de gestion gagne à être efficace lorsqu'il recouvre l'ensemble des services et des cadres de la société par son système d'information, son processus budgétaire et ses outils de gestion.

9.2- Mettre en place les éléments permettant le contrôle

Il va sans dire que le contrôle de gestion ne pourrait jamais être effectif tant que les conditions organisationnelles et les dispositifs nécessaires à l'exercice du contrôle ne sont pas réunis.

Pour être opérationnel, le système de contrôle doit se doter des outils d'aide au contrôle et de construire un environnement propice à l'accomplissement des missions confiées au service de contrôle de gestion.

Tout d'abord, le système d'information constitue l'outil organisateur des activités de contrôle. Pour la société, il est opportun de l'explicitier et d'organiser au service du

contrôle. Dans cette entreprise, le contrôleur de gestion est invité à la formaliser conjointement avec la direction du centre de profit. Le système d'information, doit être conçu dans une optique de contrôle de façon à irriguer le service de contrôle de gestion en informations fiables et pertinentes, exhaustives et actualisées. Il est également préférable qu'elle intègre dans sa composante la diffusion des informations physiques et opérationnelles.

9.3- Profiter les vertus du contrôle : Efficacité – Maîtrise

En tant qu'outil de gestion, le contrôle de gestion répond à des multiples utilisations selon l'usage qu'on lui a fait.

Au niveau du service commercial, le système de contrôle de gestion devrait jouer un rôle incitatif. Si les objectifs avaient été arrêtés en accord avec les commerciaux, ces derniers se sentiraient considérés et associés aux stratégies commerciales de la société. Les chiffres d'affaires budgétaires se détourneront ainsi des objectifs imposés à un défi à relever. Le responsable du service commercial sera d'autant plus motivé quand l'on associe à l'évaluation des chiffres d'affaires d'autres paramètres commerciaux (ex : nombre des offres émises...)

Pour le cas du service approvisionnement, le responsable exercera un contrôle plus précis de ses activités quand le contrôleur de gestion a lui confectionné les outils les permettant. Il gagne alors en efficacité dans la gestion des commandes et le suivi de leurs réalisations. Par la même occasion, l'aide du contrôleur de gestion sera beaucoup plus appréciable dans l'orientation de la politique d'approvisionnement.

Quant au service financier, les conseils du contrôleur de gestion seront mieux accueillis dès lors que les recommandations budgétaires cherchent à mieux contrôler les coûts et indiquent le meilleur moyen d'y parvenir. Les propositions de modification du système d'information qui émanent du contrôleur de gestion accroissent la fiabilité des informations financières.

Plus généralement, les impacts des activités du contrôle de gestion seront ressentis auprès des responsables opérationnels par un accroissement de la capacité de contrôle, par la clarté des objectifs à suivre, par l'efficacité dans la réalisation des occupations quotidiennes et par une grande efficacité dans l'utilisation des moyens disponibles.

Chapitre II. Proposition de solutions à propos des autres domaines

Le propos de ce chapitre consiste à réunir l'ensemble des conditions qui déterminent le bon fonctionnement du contrôle de gestion dans les domaines autres que financiers

Section 1. Instauration d'un environnement propice au contrôle de Gestion.

1.1- Reconstitution des bases de données

En général, la base de données renseigne sur les activités menées dans le passé, traduit les faits du présent et permet d'anticiper les futures évolutions d'un phénomène ou simplement d'estimer les actions à entreprendre.

Pour bénéficier ces vertus de la base de données, la société doit envisager de restructurer et d'organiser ses viviers d'informations pour répondre au besoin aussi bien général de la société dans son ensemble, que local dans chaque service.

Avant toute analyse, il faut d'abord inventorier l'ensemble des informations dont on doit disposer tant au niveau de la société qu'au niveau de chaque service. Il faut, préciser le mode de collecte des données. Il s'agit ici de distinguer qu'il soit d'une source interne, résultant des échanges d'information entre les services ou qu'il nécessite une investigation à l'extérieur de la société. Le résultat de ces analyses déterminera les supports à utiliser, les outils et dispositifs à mettre en place pour la collecte, l'enregistrement, le traitement, la diffusion, et l'archivage des données et informations.

Pour des raisons fonctionnelles, il faut replacer dans un cadre plus global l'analyse des structures des bases de données de chaque service. Cette approche est nécessaire pour réduire les redondances, éviter les omissions, et surtout de prendre en compte les synergies informationnelles qui s'établissent entre les différents services.

La structure étant définie, les échanges de données inter-services organisés, il faut à présent définir les formes sous lesquelles se présentent les données et de préciser la périodicité optimale de leur transfert aux destinataires visés.

Au terme de ces recommandations, il convient maintenant d'énoncer une liste de données, loin d'être exhaustive, mais seulement indicative et basique, que l'on aurait dû rencontrer dans chaque service.

En plus de statistique de chiffre d'affaires, le service commercial doit disposer également des données sur les ventes par catégorie de clients (selon qu'il s'agisse d'association d'industriel, de particulier...), les ventes par catégorie de produit (ex : carterie, bloc administratif, ...) et les ventes par client. Il est également intéressant d'analyser la clientèle dans son nombre, sa nature, son niveau de chiffre d'affaires et surtout les mouvements en terme de clients nouveaux, clients perdus, clients repris. Les

statistiques des offres émises, des ventes manquées et des réclamations sont souvent très instructives.

Une refonte de base de données est recommandée au service approvisionnement. Elle devra comprendre les achats mensuels, les achats par fournisseurs, l'évolution de l'approvisionnement des matières clés (Encres, plaques, papiers) en terme de quantité et de prix ; les fichiers de renseignements fournisseurs.

La statistique du personnel doit inclure la pyramide des âges, la rotation du personnel, la statistique des accidents, la distribution des salaires, le bilan social.

Le service exploitation (chargé de la production) doit disposer de statistiques de charges de travail par machine (nombres d'heures par mois), statistique des arrêts de travaux, du délai de livraison, taux de passe en machine (taux, valeur par travaux, valeur mensuelle)

La distribution des pannes techniques, série chronologie des interventions et des réparations (par machine et par mois), statistique consommations d'énergie (kWh consommées par mois), distribution d'usures économiques par machine.

Ces énumérations qui ne prétendent pas être complètes sont à enrichir suivant les besoins de chaque service et elles nécessitent une mise à jour périodique pour tenir compte des changements d'environnement interne et externe à la société.

Malgré la diversité des bases de données par service et la permanente nécessité d'adaptation périodique, leur conception obéit à une même logique et elles partagent des caractéristiques communes que l'on peut résumer par le tableau ci-dessus.

Tableau 2 : Description des informations internes

Source des informations	Documents	Contenu	Traitement	Utilisation	Diffusion
Direction générale Direction société Service commercial Service achats Section ateliers Service exploitation Service personnel Service technique Service financier Clients Autres	Nom et description formelle des documents (plans, factures, bon de commande, fichiers rapports de visite,...)	Description des informations brutes (unités, caractéristiques principales, périodicité,...) Norme : Lisibilité, exactitude, pertinence, fiabilité, exhaustivité, cohérence)	Qui ? Quoi ? Comment ? Quand ?	Réunion ou rapport périodiques (analyses, études, rapprochement d'autres sources,...)	A qui ? Pourquoi ? Quand ?

Source : LAVERGNE J « Les fonctions du directeur financier », DELMAS,1990

1.2- Améliorer le système d'information

Par définition, le système d'information s'intéresse à l'ensemble des structures et des dispositifs destinés à régir et à organiser les communications d'information aussi bien horizontales que verticales de la société.

Ainsi défini, le système d'information joue un double rôle pour le contrôleur de gestion. D'une part, il constitue la seule voie d'accès auprès des services c'est-à-dire le meilleur moyen d'exercer le contrôle et de véhiculer les idées à transmettre aux cadres responsables. D'autre part, la remontée des rapports d'activité emprunte inéluctablement le système d'information qui alimente le contrôle de gestion en informations physiques et financières.

Eu égard à ces importantes fonctions du système d'information, le contrôleur de gestion est invitée à participer de façon active dans le projet d'amélioration du système d'information de la société. On lui à espérer d'orienter la conception du système d'information dans une optique de contrôle .

Dans ce sens, le système d'information doit être aménagé de manière à créer une situation d'autocontrôle, vérification faite par le sujet lui-même ou à planifier un circuit d'information permettant un contrôle en cascade c'est-à-dire l'inter contrôle entre une chaîne de fonctions aux activités liées.

Parallèlement, le contrôleur de gestion doit envisager d'intégrer les dispositifs de contrôle tout au long du système d'information afin d'optimiser la conduite du contrôle. Il est préférable que cette entreprise soit menée de concert avec la direction du centre de profit et les cadres de la société de manière à gagner leur adhésion, et ainsi de faire le système d'information un moyen d'animation et le fer de lance de la motivation.

Cette large participation des acteurs suppose que l'amélioration du système d'information doit être abordée de manière globale et dans un contexte systémique. A cet effet, il convient tout d'abord d'identifier les besoins informationnels de chaque service, et partants, de faire le constat de la situation actuelle. C'est à partir de là qu'on déterminera pour chaque service les informations qu'il doit générer à destination du (ou des) service (s) utilisateur(s) prévu(s), et inversement, les données qu'il reçoit d'un ou plusieurs services émetteurs.

Une fois les inventaires faites, il convient de rassembler les résultats de ces études et de les analyser pour ressortir une image synthétisée du système d'information.

C'est seulement à l'issue de ces opérations que le système d'information prend forme et les améliorations se précisent. Néanmoins, il est opportun, d'invoquer les

aménagements suivants qui répondent à des impératifs urgents de contrôle et de communication horizontale.

A ce titre, il est vivement recommandé de passer les factures d'achat au service approvisionnement afin qu'il puisse faire un contrôle systématique poursuivre les réalisations des commandes et vérifier la conformité des factures parvenues.

Pour des raisons fonctionnelles, le service financier a tout intérêt d'aviser le service commercial sur l'état des créances impayées. Etant le seul interlocuteur valable aux yeux des clients, le service commercial peut entamer en temps utile les relances de recouvrement ou de suspendre l'exécution de la commande d'un client défaillant.

Dans un même ordre d'idée, le service exploitation est conseillé d'informer service commercial sur la disponibilité d'une machine déterminée afin que ce dernier puisse alerter la venue d'une commande s'y rapportant (Ex : La disponibilité de la machine platine autorise le repiquage des sachets viennoiseries). Dans un même souci, le service du personnel doit recevoir de la part du service de l'exploitation l'état des personnels temporaires de la société pour gérer de façon optimale les charges des personnels extérieurs.

Même si ces réaménagements vont à l'endroit des cas isolés de quelques services, leur extension à l'ensemble des échanges informationnels de la société améliorera la phase de finalisation des objectifs à atteindre.

1.3- Accroître la pertinence des phases de finalisation des objectifs

Le processus de contrôle de gestion se subdivise en trois cycles selon la conception occidentale de temps : avant, durant et après les actions. La phase de finalisation se coïncide avec les opérations qui précèdent le déroulement des actions. Il s'agit ici d'arrêter les finalités assignées aux actions à entreprendre c'est à dire quantifier les objectifs à atteindre dans un horizon de temps déterminé. Dans une telle circonstance, toutes erreurs commises lors de la phase de finalisation sont pénalisante et dévieront l'ensemble du processus qui s'en suit. Aussi est il important de mener de façon rigoureuse la prévision des objectifs à atteindre.

Il va sans dire que cette rigueur de l'évaluation de prévisions suppose la bonne connaissance des situations présentes et celles des historiques du passé. Or, les renseignements les plus actualisés ne pourraient pas être connus qu'à partir d'un système d'information bien organisé. D'où, l'intérêt des réaménagements recommandés au niveau du système d'information de la société n'est plus à démontrer. Quand à l'accès aux informations du passé, seule la disposition d'une base de données fiable garantit l'exploration des activités relevant du temps écoulé.

Il en résulte que la fiabilité de la phase de finalisation reflète, la performance du système d'information à animer les communications des données pertinentes aux activités prévisionnelles.

D'ailleurs, la détermination judicieuse des objectifs à atteindre nécessite de la part de chaque service une bonne prévision des activités à entreprendre.

Le service commercial en détient un rôle de premier ordre dans la mesure où son projet de chiffre d'affaires déterminera le niveau d'objectif à atteindre dans les autres services. La tenue d'une statistique de vente par catégorie de produit permettra d'avoir une idée précise tant sur la composition du chiffre d'affaire que sur l'évolution de la part relative à chacune des gammes d'imprimés (carterie, calendriers, bloc administratif,...). Etant stratifié, le comportement des ventes de travaux de ville est si bien explicité que leur prévision en serait facilitée. De plus la mensualisation du chiffre d'affaire se calcule à partir de la méthode statistique de coefficient saisonnier pour tenir compte des variations de la vente d'une période à l'autre. En utilisant ces deux méthodes, on parviendra à préciser le niveau pertinent de chiffre d'affaires à atteindre.

Corrélativement, les charges d'approvisionnement s'en déduiront logiquement tout en incluant les incidents des inflations. L'évaluation des cours des matières s'est évaluée à partir des bases de données du service achat de la société.

A partir du niveau de chiffre d'affaire, le service d'exploitation pourra supputer à juste titre les charges machines (nombre d'heures d'occupation de chaque machine) pendant toute l'année. Ainsi, elle est à même d'organiser optimalement son programme de production durant l'année.

Par voie de conséquence, la séquence des entretiens et réparations est inférée du niveau d'utilisation de chaque machine. A cela s'ajoute les charges d'entretien espérées à être engagées se calcule en fonction du degré d'usure économique des machines. Pour cet amortissement économique, le service technique peut en apprécier à partir de la série chronologique des pannes et de l'historique des interventions techniques. La reconduction de charges d'entretien de l'année écoulée n'est plus de mise et fait place à une évaluation de ces charges en fonction des paramètres techniques.

En disposant d'une statistique des charges du personnel temporaire, le service du personnel pourrait expliciter les relations d'interdépendance entre le niveau de chiffre d'affaires et les charges du personnel extérieur. Ainsi, on peut évaluer cette charge à sa juste valeur en fonction du chiffre d'affaire projeté. Il en est de même pour l'évolution du volume des heures supplémentaires par rapport aux prévisions de chiffre d'affaire à atteindre. Grâce à l'apport des statistiques, le service du personnel pourrait être évalué avec

une précision raisonnable la répercussion de ces deux variables sur le niveau des charges du personnel.

En bref, la pertinence de la phase de finalisation s'accroît à mesure que le système d'information fonctionne efficacement pour faire circuler des données fiables sur lesquelles seront appliquées les techniques statistiques adéquates. Même si la phase de finalisation est ainsi améliorée, une réorganisation s'impose au niveau du contrôle des réalisations.

Section. 2 Réorganisation du contrôle des réalisations

2.1- Etoffer les dispositifs de suivi des réalisations

Certes, la phase de finalisation est importante d'être fiable et pertinente, mais elle n'est en fait qu'un début, une expressions de la volonté d'accomplir les missions convenues. Aussi est-il toujours important de s'assurer que les actions réalisées se dérouleront conformément aux prévisions qu'on en a déjà faites.

Pour faire le point de la situation, la société doit s'organiser pour se doter des outils et des dispositifs permettant de connaître en temps voulu les faits qui se prévalent au cours des actions.

A cet effet, la société doit mettre en place les instruments nécessaires pour suivre les actions réalisées au sein de chaque service.

Pour l'heure, ils n'en sont que deux et à prédominance commerciale et financière à savoir : le reporting hebdomadaire et la balance comptable. Décidément, ces outils ne permettent pas à eux seuls de recouvrir la diversité des faits qui se sont déroulés au niveau des services de la société. Il faut ainsi en prévoir d'autres instruments qui seront confectionnés en fonction des spécificités fonctionnelles de chaque service.

Pour le service commercial, les ventes facturées sont reportées au service de contrôle de gestion par l'établissement d'un reporting hebdomadaire.

La rubrique s'y afférente est dénommée « Chiffre d'affaire » dont voici l'extrait :

**Tableau 3 : Reporting Hebdomadaire (Rubrique Chiffre d'affaire)
I-Chiffre d'affaire**

Produits	Ventes au comptant	Ventes à crédit	Total CA	Qté	P. Moyen	PV. U	% remise
Journal Express (Quadri)		-	-	-	#DIV/0 !	50	
Journal Express (2 couleurs)		-	-	-	#DIV/0 !	115	20%
Cartons Extérieurs		944 226,00	944 226,00	52 457	18	18	
Etiquettes		179 200,00	179 200,00	28 000	6,4	6,4	
Travaux de ville		2 088 570,00	2 088 570,00				
TOTAL	-	3 211 996,00	3 211 996,00				

Source : Service Financier ECOPRIM

Il convient de remarquer que cette présentation ne permet pas d'évaluer ni les travaux en cours de production ni les commandes reçues.

Par ailleurs, la notion de cumul de chiffres ainsi que celle des écarts sont injustement omises. En plus, la colonne « produits » ne correspond pas à l'approche budgétaire du contrôleur de gestion

Pour pallier à ces incohérences, il est recommandé d'adopter une nouvelle présentation de cette rubrique sous les formes ci-dessous :

**Tableau 4 : Nouvelle présentation du reporting hebdomadaire
(Rubrique Chiffre d'affaire)**

Produits	C.A	Cumul CA du mois	Budget du mois	% (R/B)
Travaux de ville hors groupe				
Travaux de ville groupe				
Boîtes d'allumettes (CE)				
Emballage dizains				
Emballages et sachets groupe				
Autres				
Ventes facturées				
Encours de production				
Total CA				
Commandes reçues				

Cette présentation appelle plusieurs explications. Les colonnes de « vente à crédit » et « Ventes au comptant » qui répondent à des préoccupations de trésorerie sont à supprimer et à remplacer par des titres représentant une approche budgétaire (CA, cumul, CA du mois, budget et du mois et % (R/B)). Les rubriques « Journaux » n'ont plus leur raison d'être à cause du retrait du journal « L'Express » pour d'autre imprimeur du Groupe PREI (La Sentinelle). Inversement, la rubrique emballages et sachets groupe est intégrée puisqu'ils représentent pour la société les nouveaux produits émergents auxquels le budget accorde une importance particulière.

Parallèlement, les encours de production nécessitent d'être reportés pour équilibrer les échanges qui en sont déjà engagés et constatés en comptabilité. Alors que les commandes reçues sont ici indiquées à titre d'information, en temps réel, sur les réalisations commerciales.

Pour le suivi des achats consommés, il est imprudent de se satisfaire aux données comptables qui accusent souvent des décalages avec les achats réceptionnés. De ce fait, il est nécessaire de confectionner pour le service achat de la société un instrument de suivi des approvisionnements de type reporting.

Tableau 5- Reporting des approvisionnements

Entité : ECOPRIM Sarl

Mois de :

APPROVISIONNEMENTS

ARTICLES	Achats du Mois	Cumul Année (R)	Budget Année	% (R/B)
Achats Papiers				
Achats Encres				
Achats Plaques				
Achats Consommables				
Achats Fournitures d'entretien				
Autres matières achetées				
TOTAL ACHATS				
STOCK DU MOIS	Achats Année	Stock Initial	Stock Final	Consommation
Papiers				
Encres				
Plaques				
Consommables				
Fournitures d'entretien				
Autres matières				
TOTAL STOCK				
Consommation Budgétaire = CA x % marge budgétaire :				
Ecart (avec %)..... :				

Source : RAKOTOMALALA Tahinananandrasana

Ce modèle revêt une structure éminemment importante dans la mesure où il permet de contrôler simultanément trois paramètres principaux de l'exploitation de la société. Ces trois contrôles de réalisation correspondent aux triples fonctions du service approvisionnement : l'administration des achats, contrôle de stock, comptabilité analytique.

Primo, l'interprétation des charges d'approvisionnement en achats réceptionnés donne à la méthode de suivi un sens de la réalité économique en mesurant la consommation de matières.

Secundo, le service d'approvisionnement a la faculté d'apprécier la vraisemblabilité des valeurs de stock final en contrôlant l'effectivité de la réception des commandes passées. Ainsi, le modèle proposé présente un avantage très significatif en matière de suivi des stocks.

Tertio, on peut faire un rapprochement direct entre la consommation réelle et la norme préconisée par le budget. C'est une comparaison très intéressante pour contrôler la performance industrielle et l'utilisation des matières premières.

2.2- Remplissage systématique des outils de recueil des réalisations

Pour organiser ses opérations de production, la société a adopté un document de travail dénommé « dossier de production » (DP) (Annexe I) dans lequel sont figurées les informations concernant une commande. Ces informations recouvrent un ensemble de renseignements allant des caractéristiques techniques de la commande, du cheminement du processus de production, de la qualité de main d'œuvre et de matières consommées jusqu'aux séquences de livraisons effectuées. Ceci étant, le dossier de production referme la quasi-totalité des données relatives à une commande et ainsi, il constitue un support d'information intéressant à condition que son remplissage soit fait de manière régulière.

Dans ce souci de régularité, il est nécessaire de recentrer le dossier de production dans son rôle initial en tant qu'un document de travail destiné à consigner les renseignements techniques de la production.

Dans ce sens, les séances de formation collective et les campagnes de sensibilisation élargie sont utiles à organiser au sein des ouvriers pour susciter leurs intérêts à la bonne utilisation du dossier de production. Il leur est dû inculquer les règles de bon usage du dossier de production afin de les amener à adopter un comportement plus responsable à l'égard de leurs écritures de pointage.

En outre, le report des faits réels de la production sera garanti dès lors que les ouvriers prennent conscience de la portée de leurs inscriptions au dossier de production comme celles-ci doivent être exactes et précises. L'exactitude et la sincérité sont les règles alors que les habitudes de recopie des normes, voire les omissions, sont à éviter.

Parallèlement, le chef de production est appelé à jouer le rôle de l'encadreur pour assurer l'application effective des règles préconisées, et surtout, de corriger les attitudes déviantes. Pour ce faire, il doit accorder plus de vigilance aux pointages des ouvriers et d'exiger en cas d'omission le remplissage systématique du dossier de production.

En bref, c'est au prix de toutes ces précautions et de ces comportements responsables que le dossier de production traduit fidèlement les réalités des opérations de production.

2.3- Chercher à coïncider avec la situation réelle

Dans une petite entreprise, le dirigeant possède une connaissance détaillée et assez directe de son affaire mais, la situation se complique à mesure que la société grandit et les activités se diversifient. D'où l'intérêt de disposer des outils performants permettant d'avoir accès aux diversités des faits qui se prévalent dans la société. Les instruments de suivi précédemment préconisés sont conçus pour répondre aux besoins de connaissance de la réalité.

Dans ce cadre, le reporting hebdomadaire réaménagé donnera une information assez complète de la réalisation commerciale qui se décompose en ventes facturées, en chiffre d'affaires en cours de production, et en commandes nouvellement reçues. La distinction en est assez claire pour entreprendre une saine appréciation des chiffres d'affaires réalisés.

Quant aux charges d'approvisionnement, l'outil de suivi recommandé préfère les achats réceptionnés aux charges comptabilisées.

Ainsi, on se rapproche des dépenses réellement engagées pour des achats effectivement réalisés. Corrélativement, l'instrument de suivi des approvisionnements apprécie par la même occasion la consommation réelle des matières premières. De ce fait, la direction du centre de profit autant que le responsable de la comptabilité analytique sont à même d'exercer un suivi précis de l'utilisation des matières premières. Leurs suivis sont d'autant plus intéressants quand l'instrument préconisé prévoit une possibilité de comparaison avec la norme budgétaire de marge brute.

Certes la connaissance de la marge brute n'autorise pas de savoir avec exactitude les faits opérationnels de la production mais elle donne une forte présomption de la régularité des activités de production.

Dans ce cas, on a une bonne approximation de la situation réelle faute d'avoir accès aux faits précis.

Il est important de remarquer que ces données réelles gagnent à être reportées le plus rapidement possible pour être utiles à des prises de décisions.

En somme, pour ne pas perdre le contact avec la réalité, la société doit utiliser optimalement les instruments de suivi dont elle dispose pour connaître avec exactitude et beaucoup plus de rapidité la situation effective de son fonctionnement.

Section. 3 : Optimiser la phase de post évaluation

3.1- Mener des analyses des écarts

La phase de post-évaluation correspond à un moment de remise en question pendant laquelle on apprécie la performance réalisée et la conformité des actions aux prévisions. Pour ce faire, on doit disposer d'une valeur cible à atteindre ou une grandeur de comparaison. Celle-ci est souvent représentée par le budget ou une prévision propre à l'initiateur de l'analyse des écarts.

Etant étroitement suivie, la comparaison de la situation atteinte avec la norme prévue donne lieu à une valeur de différence qui varie dans un sens négatif ou positif. C'est l'écart favorable ou défavorable. La possibilité d'un tel calcul est prévue par les outils de suivi recommandés.

Pour être utile, le constat d'une situation réellement atteinte doit être suivi par un rapprochement à une valeur de référence à fin de juger le comportement de la réalisation par rapport à la direction assignée auparavant. Dans cet objectif, l'instrument de suivi doit évaluer avec précision l'ampleur de la déviance par rapport à la trajectoire initialement tracée. Grâce aux restructurations des dispositifs de suivi de la société, les calculs des écarts se précisent et leur analyse s'approfondit car l'écart global est explicité par des différences élémentaires. En réalité, les dispositifs de suivi des réalisations incluent toujours un calcul de sous total pour les indicateurs à caractéristiques homogènes. Ainsi, l'écart global est suffisamment fractionné pour déterminer une cause prépondérante.

Dans une telle situation, les calculs des écarts doivent être systématiquement menés par le responsable après la collecte des données de réalisations. Sur ces écarts les responsables sont sollicités à faire des analyses méthodiques et pertinentes pour détecter leur vraie cause et pour définir les mesures correctives à entreprendre.

Par ailleurs, le contrôleur de gestion de la société est invité à adresser l'extrait de la comparaison budgétaire mensuelle aux responsables des charges ou produits visés par le contrôle budgétaire. Il est vivement souhaitable que ces extraits soient assortis d'une analyse menée par le contrôleur de gestion sur le fonctionnement du service visé et des recommandations soient émis pour redresser les déviations constatées. De cette façon, le contrôle budgétaire sera individualisé à l'échelon des cadres opérationnels de manière à renforcer ses impacts et à adapter les analyses au fonctionnement de chaque service.

Qu'elle soient émises par le contrôleur de gestion ou par les responsables opérationnels, toutes constatations des performances réalisés doivent être soumises à des calculs des écarts sur lesquels se fondent des analyses pertinentes et significatives à des prises de décisions.

2.9- Renforcement des actions rétroactives

La prise des décisions correctives marque l'aboutissement du processus de contrôle de gestion. Leur pertinence dépend de la rigueur des analyses des écarts et l'effectivité de leurs répercussions conditionne l'efficacité du pilotage de la société.

Dans cette visée, il serait plus judicieux que les recommandations budgétaires soient définies de manière la plus précise et qu'elles soient appropriées aux problèmes à résoudre. C'est pourquoi qu'on a exigé d'individualiser les recommandations budgétaires pour qu'elles puissent orienter les prises de décisions dans un sens le plus approprié possible.

Dans cet esprit, il serait plus efficace de remettre au service commercial le contrôle budgétaire des chiffre d'affaires réalisées et d'annexer à cet état les actions commerciales que le contrôleur de gestion estime les plus adaptés pour réaliser les objectifs prévus.

Ces indications enrichissent les idées personnelles des responsables commercial, ajustent ses appréciations, orientent ses décisions pour converger vers une solution la plus optimale. Ainsi, les actions rétroactives se précisent et le pilotage de la gestion commerciale tend à être efficace.

Par analogie, les écarts de marge budgétaire et les anomalies de valorisation de stock doivent faire l'objet d'une indication précisé des actions à entreprendre en vue de la régularisation de la situation. Ces instructions sont utiles pour sensibiliser le responsable à rechercher les vraies causes des irrégularités constatées et de choisir en conséquence les actions les plus idoines. Dans une telle situation, les mesures préconisées par le contrôleur de gestion garantiront la pertinence des décisions à prendre et augmentent la chance de réussite des actions à engager.

De toute manière, le choix des mesures à appliquer revient en dernier lieu au responsable. Il lui incombe de mener des analyses approfondies du problème et de réunir en conséquence, les conditions nécessaires pour le résoudre. De son côté, par les recommandations budgétaires, le contrôleur de gestion contribue à l'efficacité des actions rétroactives sans pour autant remettre en cause la liberté d'action et les décisions du responsable opérationnel.

CHAPITRE III : SOLUTIONS RETENUES ET RESULTATS ATTENDUS

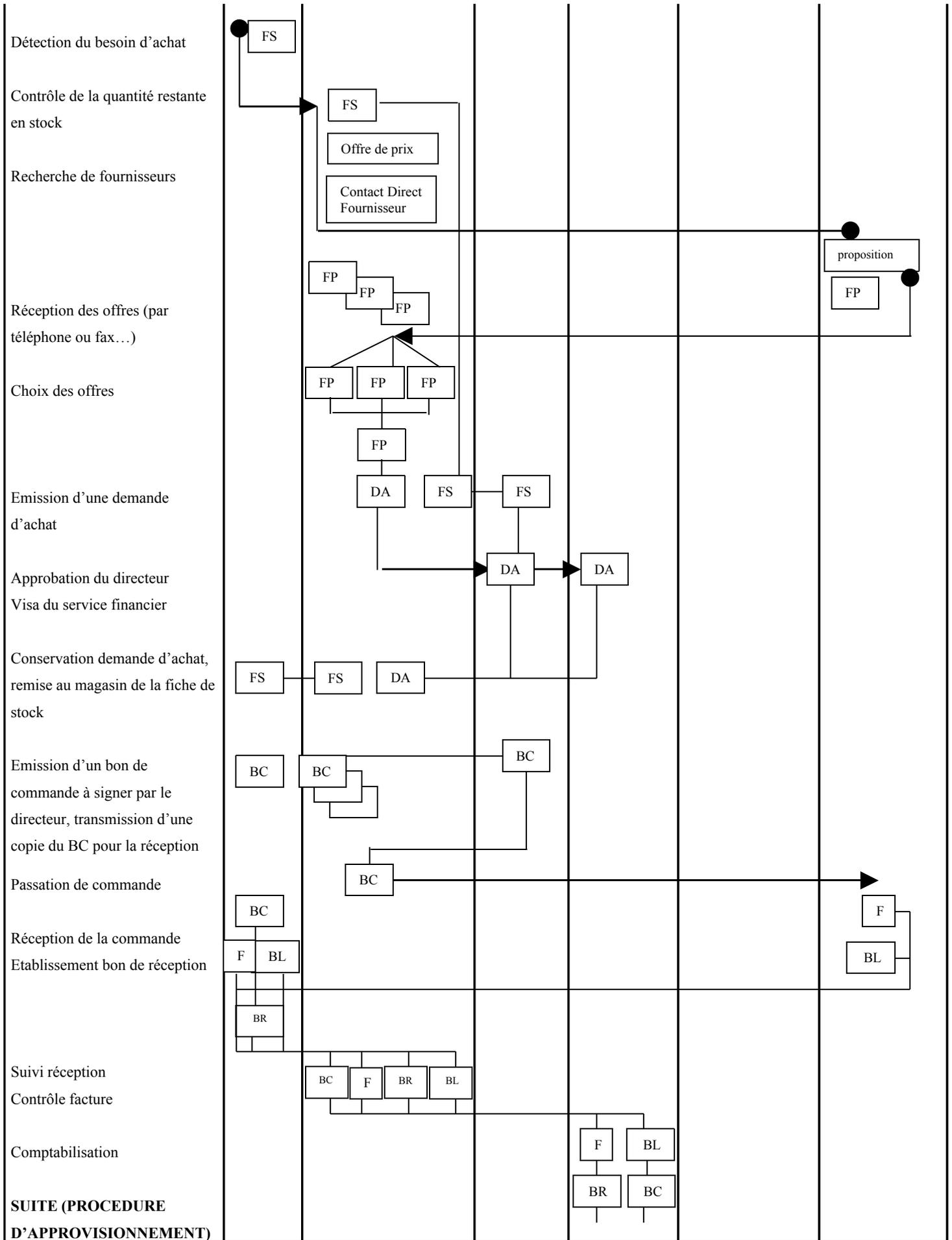
Section 1. Les solutions retenues

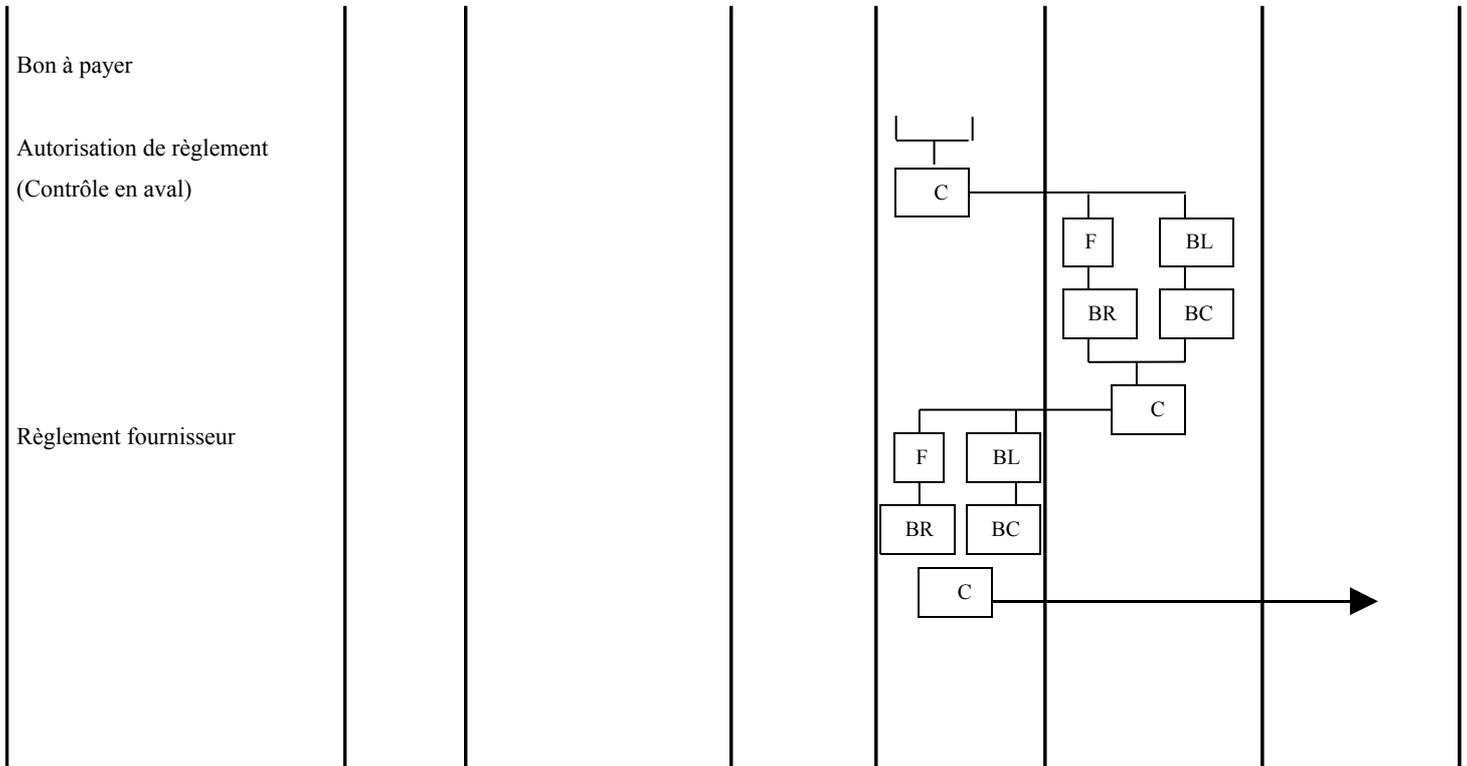
1.1- Mise en place d'une procédure d'approvisionnement

Nous proposons d'une manière concrète la mise en place d'une procédure d'approvisionnement. Ainsi, nous décrivons ci-dessous le schéma de cette nouvelle procédure et le fonctionnement de la nouvelle procédure :

Tableau 6-LA NOUVELLE PROCEDURE D'APPROVISIONNEMENT :

OPERATIONS	Magasin	Service Approvisionnement	Direction société	Service financier	Direction Achat Groupe	Fournisseurs
-------------------	----------------	--------------------------------------	------------------------------	------------------------------	-----------------------------------	---------------------





LEGENDES

FS	Fiche de stock	F	Facture
FP	Facture Proforma	RR	Bon de Réception
DA	Demande d'achat	BL	Bon de Livraison
BC	Bon de commande	C	Chèques

Source : *RAKOTOMALALA Tahinanandrasana*

Tant pour alléger les circuits administratifs que pour préciser les responsabilités, qu'une même demande d'achat ne soit soumise qu'à un petit nombre d'approbation et idéalement à une seule, qui doit donc être bien choisie. Dans cet esprit, la nouvelle procédure a vivement conseillé de limiter l'approbation des achats au niveau de la direction du centre de profit sans avoir à en référer à la direction centrale des approvisionnements.

Etre plus proche de la situation, le directeur du centre de profit est celui qui est le plus à même d'apprécier l'opportunité d'un projet d'achat.

Plus opérationnellement, les magasiniers ont le devoir d'alerter systématiquement le responsable des approvisionnements sur un besoin d'achat quand une matière a atteint une quantité minimale de sécurité. Dans d'autre cas, l'achat est toujours nécessaire quand le

responsable des approvisionnements, chargé également de l'établissement du devis, jugera les quantités restantes en stocks insuffisants pour honorer une commande en vue.

Le besoin étant exprimé, le service achat doit procéder au contrôle de la fiche du stock afin de s'assurer de la quantité réellement en stocks et en déterminer, en conséquence, le volume des achats à faire.

Ayant défini le besoin d'achat, le service approvisionnement doit entreprendre toutes les démarches nécessaires pour déceler les fournisseurs potentiels. Pour ce faire, le contact par téléphone avec les fournisseurs se révèle toujours intéressant tout en s'appuyant sur les transactions antérieures et les offres de prix périodiquement reçues.

Pour choisir un fournisseur, le service achat doit faire un tri sélectif des offres qui lui sont parvenues en privilégiant celles présentant un meilleur rapport qualité-prix, consentant le délai de livraison et le terme de règlement les plus favorables.

A l'issue de cette sélection, une demande d'achat sera établie à l'attention du directeur du centre de profit qui en sera, pour la nouvelle procédure, le seul habilité à approuver un projet d'achat.

De par sa maîtrise de l'exploitation, il est raisonnablement le mieux positionné pour décider d'accélérer, en cas de besoin urgent, l'achat de certaines matières et de différer celui des autres à nécessité moins pressante.

Ainsi, le centre de profit peut déterminer optimalement son programme d'approvisionnement en fonction de ses besoins et de sa capacité financière, sans jamais être soumis à aucune restriction de quelque part qu'elle soit.

La fiche de stock à l'appui, le directeur du centre de profit jugera l'opportunité d'un projet d'achat en fonction des exigences internes et des conditions des fournisseurs. Pour les conditions financières, le visa du service financier est toujours sollicité avant tout acte d'achat.

Une fois autorisé, le projet d'achat doit faire l'objet d'une émission d'un bon de commande en trois (3) exemplaires dont l'original, après avoir dûment signé par le directeur de la société, sera envoyé aux fournisseurs pour confirmer l'intention d'achat en spécifiant les caractéristiques techniques, les quantités, les prix et les délais de livraison convenus.

A l'issue de la livraison, les magasiniers sont invités à remettre au service approvisionnement les bons de commandes, ainsi que les factures, les bons de livraison et bon de réception s'y rapportant en vue d'en faire un suivi systématique de la réalisation des commandes et un contrôle régulier des factures reçues.

C'est seulement au terme de ces contrôles de conformité des factures que les différentes pièces des achats seront transférées au service financier afin d'en faire la comptabilisation et de préparer, à l'échéance, l'autorisation de règlement sanctionnée par un Bon à Payer de l'administration centrale des achats. Pour répondre à des préoccupations de contrôle, la direction centrale se réservera le droit d'autorisation de paiement en vue d'exercer un contrôle en aval du processus d'achat de façon à prévenir et à sanctionner les approvisionnements irréguliers, le cas échéant, par un refus de paiement. Dans une telle perspective, le service des achats de la société doit accroître sa vigilance non seulement lors de la passation des commandes, mais également suivre leurs réalisations et systématiser le contrôle des factures envoyées par les fournisseurs. Si ces contrôles n'avaient pas été faits régulièrement auparavant, la nouvelle procédure les préconise systématiquement.

En bref cette limitation d'autorisation d'achat au niveau du centre de profit réduira sensiblement les temps de négociation des achats auprès du service central, et partant, la procédure d'achat se raccourcit pour accélérer la passation de commandes et se simplifie sans pour autant se verser dans la liberté incontrôlée.

Exceptionnellement, il serait toujours souhaitable, avant d'engager un projet d'achat à l'importation ou un approvisionnement spécifique (Ex : Achat des matériels d'immobilisation), de demander l'avis de la direction centrale des achats pour respecter certaines exigences techniques et financières requise pour l'opération.

En outre, il est opportun de réviser la politique d'approvisionnement pour se passer de l'achat au coup par coup pour une stratégie ciblée.

Dans ce cas, il convient de regrouper l'approvisionnement des matières de consommation courante et d'achat répétitif (ex : Eau de mouillage, révélateur de plaque, les produits d'entretien ...) de façon à gagner un prix de gros et d'assurer la régularité de la consommation. D'ailleurs, cette stratégie de regroupement est d'autant plus profitable quand le prix du marché accuse une grande variation au cours de l'année. Le cas de la plaque pour machine SORDZ en est illustratif :

Tableau 7 : Achat plaques 915 x 715 (SORDZ)

Date d'achat	Quantité Achetée	Prix à l'unité en Ariary
26/01/04	100	8.000
22/02/04	100	8.400
18/03/04	50	8.625
28/04/04	100	9.000
02/06/04	100	10.430
08/07/04	50	13.000
22/08/04	50	13.700
08/10/04	100	13.700
01/12/04	100	14.040

Source : Service Approvisionnement ECOPRIM

1.2- Saisie informatisée des dossiers de production

En réalité, le système de la comptabilité analytique de la société s'est assigné comme objectif l'établissement du devis. Le devis représente l'état estimatif du coût des travaux à exécuter. En ce sens, le devis s'apparente à un coût de revient prévisionnel d'une commande.

Le calcul est établi en fonction des caractéristiques techniques de la commande que le service commercial a le devoir de les informer au service analytique lors de la demande de prix introduite par un client.

Le coût de revient ainsi calculé sera coté par le directeur de la société pour en arrêter le taux de marge à prélever, et par la suite, déterminer le prix à appliquer.

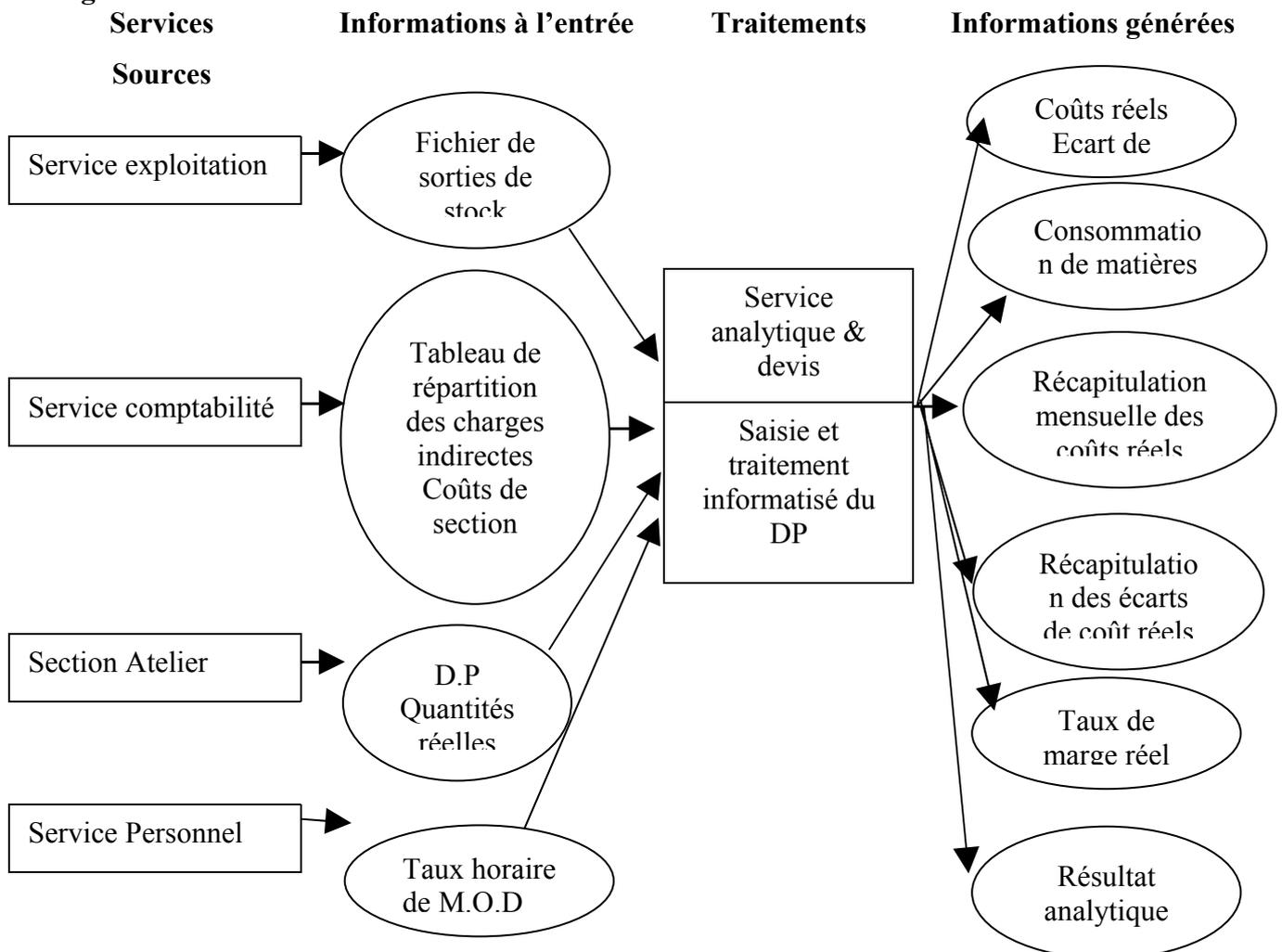
Après validation d'une commande, le service commercial décrit dans le dossier de production les caractéristiques des travaux à exécuter pour les communiquer au service analytique. Ce dernier retranscrit dans le dossier de production les données du devis de la commande pour en autoriser, la sortie des matières à utiliser et de fixer les durées normatives allouées aux sections de la production. Après, le dossier de production accompagne les travaux tout au long du processus de production, d'une section à l'autre, pour y consigner les durées effectives des travaux et les quantités de matières réellement consommées. En suite, le dossier de production termine son parcours au service magasin pour enregistrer les livraisons déjà faites. Après l'enregistrement de la dernière livraison, le dossier de production tombe vite dans l'oubliette pour être bon à archiver sans que l'on n'entreprene la collecte des coûts réellement engagés. C'est à ce point que le bât blesse car on ne peut pas avoir une idée claire du coût de revient réel des travaux finis. Etant prévisionnel, le devis ne pouvait pas en aucun cas le remplacer. D'où l'intérêt de la saisie

informatique du dossier de production dans lequel sont inscrites les données réelles des opérations de production.

Au premier abord, le propos de cette analyse n'est pas d'écrire un programme informatique pour la saisie des coûts réels mais seulement d'asseoir un cadre opérationnel clair de conduite du projet de saisie des dossiers de production.

Il convient d'identifier les différentes sources d'information qui vont alimenter le service analytique en données utiles au bon fonctionnement du système d'enregistrement des coûts réels.

Figure 4- Schéma des informations du traitement informatisé du DP



Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

A partir du schéma ci-dessus, on peut déjà entrevoir une panoplie d'informations résultantes qu'on espère d'être générées par le système de traitement des coûts réels.

En effet, l'établissement du devis est administré par un ensemble de programmes en langages Dbase IV. L'application a pour objectif de calculer le coût de revient total d'une commande par addition des coût à engager dans les sections de production. Alors, le coût de revient unitaire s'obtient par division aux quantités commandées. C'est à ce stade que

l'application s'arrête sans jamais intégrer le taux de marge prélevé. Le prix de vente unitaire qui en découle est ainsi calculé manuellement en dehors du logiciel Dbase IV.

Pour être opérationnel, il est nécessaire de développer le programme actuel.

Cela assure l'unité de traitement et facilite la mise en liaison ultérieure des deux applications (Devis et coûts réels). Cette opération n'entraîne pas aucun coût supplémentaire pour la société dans mesure où elle a à sa disposition un informaticien du groupe PREI pour assurer la programmation.

Plus pratiquement, on doit ajouter un nouveau choix dans le menu de l'actuelle application du calcul de devis. Ce nouveau choix dénommé « Validation devis » autorise l'entrée à une nouvelle application de basculement à l'enregistrement des coûts réels du dossier de production.

Cette application de basculement est un traitement intermédiaire qui assure la transition du calcul de devis à l'enregistrement du dossier de production. Elle garantit par la même occasion la liaison des deux applications.

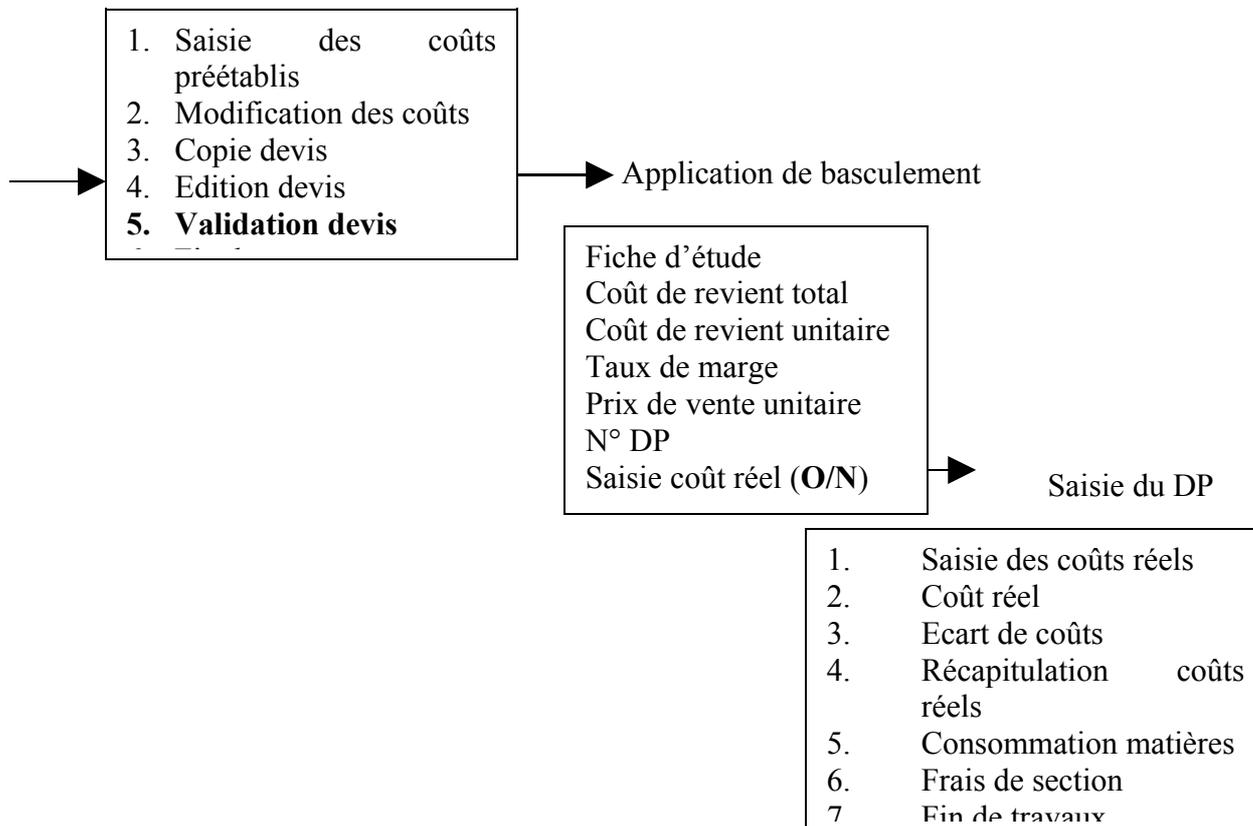
A cet effet, l'entrée d'un code alphanumérique de la fiche d'étude (Ex : F105) rappellera l'ensemble des informations correspondantes dans le fichier devis. A cette occasion, il est prudent de rapprocher les valeurs restituées à celles du devis déjà édité avant d'appliquer le taux de marge et de confirmer le prix de vente unitaire. Ensuite, la validation d'un devis entraînera l'attribution à celui-ci d'un numéro de Dossier de Production (Ex :V202).

Il est préférable que cette validation soit faite durant la retranscription des données du devis au dossier de production. Ainsi, chaque devis validé doit comporter le numéro de DP s'y rapportant pour assurer la conformité des données transférées. En fin, l'option de saisie du coût réel sera confirmée lors de l'enregistrement proprement dit du DP.

Pour être claire, on peut visualiser à travers le schéma ci-dessus les chaînes de traitements requises pour l'enregistrement du DP :

Figure 5-Chaîne du traitement informatisé du DP

Etablissement devis



Pour le confort de la saisie, il est souhaitable que l'enregistrement suive l'ordre naturel des informations inscrites dans le dossier de production. Cela équivaudrait à dire que la structure du fichier de saisie du coût réel doit comporter autant de champs que de variables détectés dans le dossier de production. De ce fait, ce dernier faisait office de support manuel de saisie.

En outre, la présentation de l'état de coût réel est semblable à celle du devis dont les quantités et les prix sont en valeur réelle. Il en résulte que l'écart des coûts prend la forme d'un devis tout en rapprochant une à une les charges de caractéristiques identiques pour dégager la différence entre coûts réels et coûts préétablis. Voici un modèle illustratif :

Tableau 8-Modèle d'écart de coût

DP n°

Produits :

ECART DE COUTS

Date :

R/P	Art.	Sect°	ELEMENTS	Quantité	Prix	Total
R	MOD	APPR	M.O.D (approvisionnement)	Q_R	P_R	T_R
P	SEC	APPR	Frais de section	Q_P	P_P	T_P
			ECART TOTAL			
.
.
.
.

R	MOD	FIN	M.O.D (finition)	Q_R	P_R	T_R
P	SEC	FIN	Frais de section	Q_P	P_P	T_P
			ECART TOTAL			
P	REV		Revient pré-établi	Qté comndée	RU devis	$\Sigma Rev dev$
R	REV		Revient réel	Qté comndée	RU réel	$\Sigma Rev réel$
R	CA		Chiffre d'affaire	Qté comndée	PVU	ΣCA
P	REN		Rentabilité préétablie	$\Sigma Rev dev$	$m_p \%$	b_p
R	REN		Rentabilité réelle	$\Sigma Rev réel$	$m_R \%$	b_R
			ECART TOTAL			

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanadrasana »

Remarques :

✓ Pour les matières premières

Q_R : Quantité consommées inscrites dans le DP

C_R : CMUP dans le fichier de sortir de stock

Q_P : Quantités estimées lors du devis

C_P : Prix du marché ou autre indice significative

✓ Main d'œuvre directe

Q_P : Durées normatives calculées lors du devis

Q_R : Heures de travail fournies par chaque machiniste (DP)

$P_R \approx P_P$ = Taux horaire de rémunération calculé au niveau du service de personnel

✓ Frais de section

Q_P : Durées normatives calculées lors du devis

Q_R : Heures de travail fournies par chaque machiniste (DP)

$C_P \approx C_R$ = Coût de section fournis par le service de la comptabilité

Il est conseillé de procéder à une mise à jour par mois du coût de section

✓ Rentabilité

RU devis = Revient unitaire calculé lors du devis

RU réel = Revient unitaire calculé à partir du revient réel

$\Sigma Rev dev$ = Coût de revient total du devis

$\Sigma Rev réel$ = Coût de revient total réellement engagé

$m_p \%$ = Marge prévisionnelle

$m_R \%$ = Marge dégagée

b_p = Bénéfice pré-établi

b_R = Bénéfice réel

Concernant une seule commande, le calcul des écarts de coûts permet d'évaluer la performance relative de chaque section, d'apprécier la bonne utilisation des moyens prévus, et d'ajuster le calcul du devis en cas d'écart déraisonnablement grand.

Pour être plus efficace, il serait plus avantageux de récapituler le calcul des écarts durant une période assez conséquente. Ainsi, la récapitulation mensuelle des écarts revêt une importance capitale dans la mesure où elle permet de traduire les enjeux de coûts réellement engagés durant le mois considéré, d'explicitier l'origine des écarts budgétaires, de préciser le taux de rentabilité de la société, et ainsi de gérer en toute transparence l'exploitation opérationnelle de la société.

Par analogie, l'extension du calcul des écarts pendant une période assez longue permet également d'apprécier l'ampleur des écarts, de découvrir leurs origines, d'orienter dans le bon sens les décisions correctives et de connaître la tendance générale de la rentabilité de l'exploitation.

Eu égard à ces vertus de l'application projetée, on peut affirmer que la saisie informatisée du dossier de production arrive à parachever le système de la comptabilité analytique de la société en comblant sa lacune, le défaut de suivi de réalisation, et partant de lui faire un système pourvoyeur d'informations de gestion et de contrôle.

Il est opportun alors de dresser un modèle de l'état récapitulatif mensuel des écarts pour illustrer la démonstration. Le menu de l'application devra ainsi comporter les renseignements suivants :

Date début :	
Date fin :	
Type de produit :	
V	S
C	P
D	T
E	M

Remarques :

- ✓ La date de début et de fin est utile pour déterminer l'espace de temps voulu.
- ✓ Type de produits correspond à la classification de vente adoptée par la société

V : Travaux de ville

S : Sachet viennoiserie

C : Cartons extérieurs

P : Emballage

D : Dizaine

T : Tout genre confondu

E : Etiquettes

M : Retour au menu principal

- ✓ Rentabilité

Σb_p = Somme des bénéfiques prévisionnels de la période

Σb_R = Somme des bénéfiques réels de la période

$m_p \% = (\Sigma b_p / \Sigma \text{Rev dev}) \times 100$

$m_R \% = (\Sigma b_R / \Sigma \text{Rev réel}) \times 100$

$M_p \# \Sigma m_p$ et $M_R \# \Sigma m_R$

Tableau 9-Modèle d'état récapitulatif des écarts

Période de : au

Produits :

RECAPITULATIF DES ECARTS

R/P	Art	ELEMENTS	Quantité	Prix	Total
R	P	Papiers			
P	P	Papiers			
		ECART PAPIERS			
R	E	Encres			
P	E	Encres			
		ECART ENCRE			
R	Q	Plaques			
P	Q	Plaques			
		ECART PLAQUES			
R	C	Autres consommables			
P	C	Autres consommables			
		ECART CONSOMMABLES			
R	MOD	APPRO			
R	MOD	LABO			
R	MOD	PLATINE 1			
R	MOD	PLATINE 2			
R	MOD	MOF			
R	MOD	SORDZ			
R	MOD	ROTO			
R	MOD	WKS			
R	MOD	G2 11			
R	MOD	MASSICOTS			
R	MOD	FINITION			
P	MOD	APPRO			
P	MOD	LABO			

.	.	.			
.	.	.			
.	.	.			
P	MOD	FINITION ECART MOD			
		SUITE DE L'ETAT RECAPITULATIF			
R	SEC	APPRO			
R	SEC	LABO			
.	.	.			
.	.	.			
R	SEC	FINITION			
P	SEC	APPRO			
P	SEC	LABO			
.	.	.			
.	.	.			
.	.	.			
P	SEC	FINITION ECART FRAIS SECTION			
P	REV	Revient pré-établi			Σ Rev dev
R	REV	Revient réel			Σ Rev réel
P	CA	Chiffre d'affaire			Σ CA
P	REN	Rentabilité pré-établis	Σ Rev dev	M_P	
R	REN	Rentabilité réelle	Σ Rev réel	M_R	
		ECART RECAPITULATIF			

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

1.3- Mise en place d'une série de tableaux de bord

Au sein de la société, la notion de tableau de bord est une discipline tout à fait nouvelle. La société n'avait pas l'habitude d'utiliser, un outil de gestion de type tableau de bord si bien que les cadres opérationnels rencontrent beaucoup de difficultés pour gérer leur propre service. Ainsi, le suivi des réalisations diminue, le contrôle des activités se dissipe et les décisions des actions correctives tardent à être prises pour redresser les situations déviantes, faute de moyens adéquats de mesure de performances réalisées. Pour redresser ces situations, il est impératif d'organiser au sein de la société un système de tableaux de bord qui permet, d'une part, à chaque responsable de maîtriser la gestion de leurs services, et d'autre part, de doter la direction du centre de profit d'un outil performant de prise de décision.

De façon concise, le tableau de bord peut se définir comme l'ensemble de documents de synthèse composés d'éléments, statistiques bruts ou d'informations qualitatives classées qui retracent d'une unité de gestion de façon périodique en vue d'en contrôler, d'en corriger l'évolution comparée au passé et aux normes ou objectifs fixés.

Pour être synthétique, le tableau doit inclure le minimum de mesure pour un maximum d'information. Ceci implique un choix des indicateurs à suivre. Pour la précision de la mesure, ces indicateurs doivent être significatives, suffisants, fiables et pertinents. Ces qualités de l'indicateur supposent qu'on doit faire un choix très sélectif des faits à mesurer pour n'observer que les phénomènes sensibles auxquels le responsable a un devoir de gestion et un pouvoir de maîtrise. Ainsi, ces phénomènes cibles renvoient aux facteurs clés de gestion dont le suivi systématique conditionne l'efficacité et la performance du responsable visé.

Les facteurs clés de gestion étant identifiés et les indicateurs précisés, le fonctionnement du tableau du système de collecte des informations nécessite la définition du système de collecte des informations utiles aux contrôles.

A cet effet, il est nécessaire d'inventorier les sources d'informations existantes pour les aménager au service de l'efficacité du tableau de bord et ainsi de permettre une totale circulation de l'information à l'intérieur de la société.

Tableau 10-Inventaire des informations de base pour l'établissement d'un tableau de bord

Informations clés	Caractéristiques	Traitement	Utilisation	Diffusion
<u>Domaine commercial</u> Cahier de commandes Ventes en Ariary Clients Achats fournisseurs	Par produit, par famille de produits, par type de clientèle Liste nominative, délais de règlement... Par type de matières et de délais de paiement	Qui ? Quoi ? Comment ?	Réunion ou rapport périodiques (analyses, études, rapprochement d'autres sources,...)	A qui ? Pourquoi ? Quand ?
<u>Domaine Financier</u> Rotation de stocks Règlement clients Crédits fournisseurs Trésoreries Frais et valeur ajoutée Marge et cash-flow Bilan et compte de résultat.	En Ariary et en nombre de jours de vente Réelle et prévisionnelle Détaillé par poste	Quand ?		
<u>Personnel</u> et <u>production</u> Effectif réel-nombre d'heures de production Absentéisme Taux de rotation Consommation de matières,d'énergie, Main-d'œuvre directe Taux de passe et déchets.	Par service Par type de produits ou par atelier.			

Source : LAVERGNE J. « Les fonctions du directeur financier » DELMAS, 1990, p12

C'est autant de questions cruciales auxquelles la société devra fournir des réponses précises pour reconstruire ses bases de données et surtout pour disposer des informations directement exploitables à des fins de gestion ou des impératifs de contrôle.

Tout au long de la vie de la société, l'utilité des bases de données n'est plus à démontrer tant pour éclairer les décisions, orienter la gestion et pour préciser les contrôles.

Tableau 11-TABLEAU DE BORD SERVICE COMMERCIAL

TABLEAU DE BORD				
Service : Commercial				
Mois :				
ELEMENTS	CA Mois	Cumul Année	Budget Année	%(R/B)
I. <u>Chiffres d'affaire</u>				
Travaux de ville hors groupe				
Travaux de ville groupe				
Carton Extérieur				
Etiquettes				
Dizaines				
Emballage Pain et sachet viennoiserie				
TOTAL CA				
II. <u>Distribution du CA</u>				
Gros client (avec%)				
Moyen clients (avec %)				
Petits clients (avec%)				
III. <u>Paramètres commerciaux</u>				
Clients Anciens (nombre)				
Clients Nouveaux (nombre)				
Clients Reconquis (nombre)				
Clients Perdus (nombre)				
TOTAL CLIENTS				
Offres émises (nombre)				
Commandes reçues (nombre)				
Valeur moyenne (nombre)				

Mode d'emploi :

- Pour suivre l'évolution du chiffre d'affaires aussi bien dans ses composantes (Travaux de ville hors groupe, carton extérieur, ...) que dans sa répartition en terme de volume de commande (gros clients, petits clients,...)
- Selon la classification de la société, on en entend par gros clients, ceux qui ont une volume de commande annuelle à hauteur de 50% du chiffre d'affaire budgété, 30% à 25% pour les moyens clients et le reste sera reparti entre les petits clients

- La distribution du chiffre d'affaires par type de client permet d'apprécier le poids relatif d'une catégorie de client dans la masse générale des ventes (vérifier ainsi la loi de Pareto 20/80).
- Les paramètres commerciaux sont intégrés pour considérer les indicateurs non monétaires de performances commerciales.

Tableau 12-TABLEAU DE BORD SERVICE APPROVISIONNEMENT

TABLEAU DE BORD				
Service : Approvisionnement				
Mois :				
ELEMENTS	Achats Mois	Cumul Année	Budget Année	%(R/B)
Achat Papiers				
Achat Encres				
Achat Plaques				
Achat Consommables				
Achat Fourniture d'entretien				
Achat autres matières				
TOTAL Achats				
Nombre de commandes passées				
Nombre de commande non conformes				
Offres émises (nombre)				
Commandes reçues (nombre)				
Valeur moyenne (nombre)				
STOCK	Achats Annuel	SI	SF	consommation
Papiers				
Encres				
Plaques				
Consommables				
Fourniture d'entretien				
Autres matières				
TOTAL stock				
Marge brute (CA)		-	-	
Marge brute Budgétaire				A%
Ecart				

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

Mode d'emploi :

- Utiliser pour suivre le rythme d'achats par rapport aux prévisions budgétaire
- Proportion normale d'achat : 85% à 100% du budget en dehors de cette fourchette, une explication est nécessaire

- Charge de travail du service approvisionnement se mesure par le nombre de commandes passées.
- Le critère essentiel est la marge budgétaire. Tout dépassement traduit une régression de la performance industrielle

$$\text{Marge brute} = (\text{Achats} + \text{S Initial} - \text{Stock final}) \times \text{chiffre d'affaire} \times 100$$

A% étant la norme budgétaire

- La périodicité mensuelle a été choisie car elle coïncide avec le cycle économique du service approvisionnement

Tableau 13-TABLEAU DE BORD SERVICE DU PERSONNEL

TABLEAU DE BORD				
Service :Personnel				
Mois :				
CHARGES DU PERSONNEL	Achats Mois	Cumul Année	Budget Année	%(R/B)
Salaire fixes				
Salaire variable				
Heures supplémentaires				
Primes				
Charges patronales				
IRSA				
Autres charges du personnel				
Productivité Personnel Permanent (/CA)				
Productivité par personne (effectif/CA)				
Taux horaire Personnel Permanent				
Salaire temporaires				
Productivité Personnel Temporaires (/CA)				
Productivité par personne (effectif/CA)				
Taux horaires personnel Temporaire				

Suite (TABLEAU DE BORD DU SERVICE

DE PERSONNEL)

TOTAL CHARGES DU PERSONNEL				
PRODUCTIVITE ECONOMIQUE (/CA)				
PRODUCTIVITE PAR PERSONNE				
TAUX HORAIRE				

Heures de travail	Effectif	Théoriques	Supplémentaires	Absences	Congés	Réelles	H/Effectif
Service Administratif							
Section Atelier							
Section Finition							
Section logistique							
maintenance							
Temporaires							
TOTAL							

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

Mode d'emploi :

- Pour suivre l'évolution des composantes des charges du personnel ainsi que leur répartition entre les personnels permanents et les personnels temporaires.
- La mise en évidence des performances économiques (Productivités et taux horaire) permettra d'apprécier l'efficacité de la gestion du personnel et d'évaluer l'utilisation optimale des ressources humaines.
- Le suivi des heures de travail est intéressant pour expliciter les performances économiques
 - Heure de travail réelle = Heures de travail théorique + Heures supplémentaires – Absences – congés
 - Taux horaire = Total charges du personnel / Σ heures de travail réelles

Tableau 14-TABLEAU DE BORD SERVICE MAINTENANCE ET LOGISTIQUE

TABLEAU DE BORD				
Service : Maintenance et Logistique				
Mois :				
ELEMENTS	CA Mois	Cumul Année	Budget Année	%(R/B)
<u>Maintenance</u>				
Nombre de panne				
Coûts réparation				
Coûts maintenance				
Coûts arrêts improductifs				
<u>Logistiques</u>				
Tonnages transportés				
Kilométrages parcourus				
Dépenses carburant				
Entretiens véhicules				
Réparation véhicule				

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

Mode d'emploi :

- Pour suivre la performance économique du service de maintenance et logistique en terme de maîtrise de coûts.
- Une bonne utilisation du tableau de bord permet à terme d'appréhender le coût d'exploitation du véhicule (coût/tonnage transportés ou coûts/kilométrages parcourus) et d'évaluer avec précision les prévisions des dépenses de transport ainsi que des coûts d'entretien des machines.

Tableau 15-TABLEAU DE BORD SERVICE EXPLOITATION

TABLEAU DE BORD				
Service : Exploitation				
Période : au.....				
ELEMENTS	Mois	Cumul Année (R)	prévisions	%(R/p)
Rythme de production en C.A				
Nombre d'heures machines				
- MOF				
- SORDZ				
- G211				
- Platine				
- Massicot				
- KSBA				
- ROTO				
Productivité horaire (CA/h)				
Arrêt production (heures)				
Production à temps (nombre de commandes)				
Production retardée (nombre de commandes)				
Emballage Pain et sachet viennoiserie				

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

Mode d'emploi :

- Pour suivre la performance des activités de production
- Le critère essentiel est le taux d'occupation de la machine
Il traduit l'indicateur du plein emploi de la capacité des moyens matériels. Une faible proportion ($R/p < 80\%$) indique une situation de sous-emploi des machines
- Eu égard à la grande rotation de travaux, une mise à jour par semaine est conseillé

Tableau 16-TABLEAU DE BORD DU SERVICE FINANCIER

Service : Financier

Période : de Au

ELEMENTS	Mois	Cumul Année (R)	Budget	%(R/B)	%R/C A	%B/CA
I. <u>Chiffre d'affaires</u> - Travaux de ville hors groupe - Travaux de ville groupe - Conditionnements (carton ext.) - Emballages pain et sachet viennoiserie - En-cours de production						
II. <u>Charges variables</u> Coûts d'achat des matières premières Carburant Eau-Electricité Emballage et autres achats Sous-traitance (PAO) Entretien Personnel extérieur (temporaire) Honoraires et commissions Publicité Transports sur ventes Mission et déplacements Redevances téléphoniques						
MARGE SUR COUT VARIABLE						
III. <u>Charges fixes</u> Fournitures Loyers Cotisations (organisations) Assurances Services bancaires Personnel Etat (Impôts) Amortissement RESULTAT NET SEUIL DE RENTABILITE						
IV. <u>Paramètres financiers</u> Encaissements Décaissements Trésorerie immédiate Crédits fournisseurs Règlement clients						

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

Mode d'emploi :

- Le tableau de bord financier est orienté vers l'analyse de la composition du résultat en adoptant une approche dynamique du compte de résultats différentiel.
- Axé sur le chiffre d'affaire, il établit les relations de proportion que tiennent les différents types de charges aux chiffres d'affaire réalisés.

**Tableau 17-TABLEAU DE BORD DE GESTION POUR LA DIRECTION
DU CENTRE DE PROFIT**

ELEMENTS	Mois	Cumul Année (R)	Budget	%(R/B)
I. <u>Chiffre d'affaires</u>				
- Travaux de ville hors groupe				
- Travaux de ville groupe				
- Carton extérieur				
- Etiquette				
- Emballages pain et sachet viennoiserie				
- Autres ventes				
- Commandes reçues				
II. <u>Production</u>				
En-cours travaux de ville				
En-cours conditionnements				
Heures machines MOF				
Heures machines SORDZ				
Heures machines G211				
Heures machines Platine				
Consommation, matières				
Marge brute industrielle				
Taux de la marge brute				
Charges du personnel				
Heures de travail effectif				
Taux horaire rémunération				
III. <u>Financier</u>				
Résultat net				
Seuil de rentabilité				
Charge d'exploitation (hors personnels)				
Règlement clients				
Crédits fournisseurs				
Trésorerie immédiate				

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

Mode d'emploi :

- Pour mesurer et évaluer les paramètres caractéristiques d'exploitation de la société.
- Etant synthétique, il ne retient que quelques indicateurs clés des autres tableaux de bord.

Il constitue le tableau de bord de rattachement vers lequel convergent l'ensemble des tableaux de bord élémentaires de chaque service. Ainsi, ils matérialisent l'unicité de la direction et assure une totale circulation de l'information.

1.4- Le contrôle de gestion de proximité

Au premier abord, le service de contrôle de gestion du Groupe PREI est composé d'un responsable assisté par deux collaborateurs. Cette équipe, singulièrement restreinte, est visiblement insuffisante pour assumer les tâches exigées par le contrôle d'un groupe de huit entreprises dont la société ECOPRIM en fait partie (Mouf'rey, Assurey, Kobama, Sitram, REIIRI, L'Express, Transrey.)

Si perfectionnés soient-ils les supports de transfert des données, on ne pouvait pas s'assurer d'une haute qualité de contrôle de gestion sans l'aide précieuse des compétences humaines. Par insuffisance de nombre, l'équipe actuelle de service de contrôle de gestion n'arrive pas à exercer un contrôle strict de l'ensemble des sociétés membres du Groupe PREI. C'est d'autant plus délicate quand la plupart de ces sociétés sont dispersées géographiquement et que le volume de leurs activités est nettement important. C'est autant de facteurs qui sont de nature à atténuer l'exercice du contrôle faute d'effectif suffisant pour recouvrir l'ampleur des missions confiées.

Pour pallier à cette carence, il est impératif d'étoffer l'équipe du service de contrôle de gestion à un effectif raisonnablement suffisant pour assumer les tâches de la fonction du contrôle.

C'est ne pas seulement l'effectif qui fait l'efficacité du service de service du contrôle de gestion, mais surtout, la façon dont on répartit les attributions à chacune des membres de l'équipe. Or, l'intensité et le résultat des charges de travail sont étroitement liés à la place qu'on occupe dans la structure organisationnelle de la société.

Cela rejoint de l'assertion selon laquelle la place du contrôleur de gestion ne modifie pas la teneur de ses fonctions mais change l'impact de ses actions.

Dans cet esprit, il est important de savoir situer la place du contrôleur de gestion en fonction des résultats qu'on attend de lui.

En ce sens, le propos de cette section est d'avancer une nouvelle organisation de répartition des tâches au niveau de l'équipe du contrôleur de gestion. Elle cherche à permettre au contrôleur de gestion d'être beaucoup plus présent au sein de la société et de renforcer, par voie de conséquence, l'exercice du contrôle de gestion.

En réalité, l'idée est de créer au sein de la société une antenne permanente du service du contrôle de gestion. Etre plus proche de la situation, le représentant du contrôleur de gestion sera à même de définir de façon précise et efficace les procédures de contrôle appropriées aux spécificités techniques, fonctionnelles et organisationnelles de la société.

Grâce à son sens aigu de la réalité de la société, le contrôleur délégué serait le mieux disposé à prodiguer de précieux conseils de gestion à l'ensemble des services de la société.

Par ailleurs, la direction du centre de profit a tout intérêt à collaborer avec le représentant du contrôleur dans la définition du schéma de la politique générale de la gestion de la société. Ainsi ses charges de travail se retrouveront nettement allégées en se débarrassant de l'affluence des informations brutes et détaillées au profit des données plus élaborées et synthétisées prêtes pour la prise de décision. Une telle qualité de l'information ne pourrait provenir que d'un contrôleur de gestion de proximité.

En outre, la remontée des informations au service du contrôle de gestion deviendra plus intensive, circonstanciée, périodique et d'une fiabilité inégalée qu'elle ne l'était auparavant grâce à l'existence de l'œil attentif au sein même de la société contrôlée.

Parallèlement, la direction centrale reconnaît en lui l'interface crédible de la hiérarchie dirigeante et il constitue par la même occasion le vecteur privilégié de déclinaison des stratégies auprès des responsables opérationnels.

Pour que les vertus du contrôle rapproché soient réalisées, le service du contrôle de gestion doit s'assurer de bien intégrer son délégué auprès de la société en s'efforçant de gagner le respect de l'ensemble du personnel du centre de profit. Il ne devrait pas en aucun cas faire figure d'épouvantail, mais inversement, de faire preuve de collaborateur crédible prêt à assister les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion. C'est dans ce bon climat social caractérisé par la collaboration et la confiance mutuelle que réside le facteur clé de la réussite du système de contrôle de gestion de proximité.

Section 2. Les résultats attendus

2.1- Résultats financiers

En générale, l'assouplissement des procédures d'approvisionnement cherche à réduire les coûts des achats durant l'année en diminuant le nombre des commandes passées. En effet, le regroupement des certaines commandes en un seul achat dans l'année permet à la société d'économiser un gain sur les changements de prix. Le cas de l'achat de plaque en est illustratif dans la mesure où la société peut économiser 2 123 250 Ariary si elle avait passé une commande de 750 plaques au début de l'année au prix de 8000 Ariary l'unité.

Tableau 18- Distribution des gains des achats groupés

Date d'achat	Quantité achetée	Prix à l'unité en ariary	Ecart de prix Prix – 8 000	Gains Quantité x ecart
26/01/04	100	8 000	-	-
22/02/04	100	8 400	400	40 000
18/03/04	50	8 625	625	31 250
28/04/04	100	9 000	1 000	100 000
02/06/04	100	10 430	2 430	243 000
08/07/40	50	13 000	5 000	250 000
22/08/04	50	13 700	5 700	285 000
08/10/04	100	13 700	5 700	570 000
01/12/04	100	14 040	6 040	604 000
TOTAL	750			2 123 250

Source : Service Approvisionnement

Soit sur approvisionnement de 8 123 250 Ariary, on peut économiser **2 123 250** Ariary à un écart moyen de prix de 2 831 Ariary (Prix d'achat moyen-Prix d'achat de référence) .

C'est-à-dire 26.13 % d'économie à une variation de prix de 35.38% .

2 123 250

Notons : -----= 26.13%

8 123 250

$\sum (n_i x_i)$ 8 123 250

Prix moyen :-----=-----=10 831 Ariary

N 750

Ecart moyen = 10 831 - 8 000 =2 831

2 831

Variation moyenne de prix =-----x 100 = 35.38%

8 000

Si la méthode de regroupement d'approvisionnement s'étend sur 20% des achats des matières soit 78 731 660 Ariary on s'attendra à une économie de **6 298 532 Ariary** pour un taux de 8% .

Notons : Achats de matières premières	: 366 250 697 Ariary
Achats consommables	: <u>27 407 600 Ariary</u>
Total	: 393 658 297 Ariary

(Sources bilan fiscale 2004 Annexe VII)

$$\text{Or } 20\% \times 397\,658\,297 = 78\,731\,660 \text{ Ariary}$$

$$8\% \times 78\,731\,660 = 6\,298\,532 \text{ Ariary}$$

Dans ce cas 20% représente le volume des achats de matières premiers de consommation courante, et 8% représente une estimation de gain à économiser.

Par ailleurs, l'informatisation des dossiers de productions permettra à terme de réviser la détermination du taux de marge à prélever. En obtenant les informations claires sur le coût de revient de l'exploitation, la direction du centre de profit pourrait améliorer sa rentabilité en augmentant son taux de marge. Cette augmentation est estimée sur 3 niveaux d'hypothèses :

- Hypothèse réaliste : 2%
- Hypothèse moyenne : 3%
- Hypothèse optimiste : 5%
-

D'après les données du compte de résultat au 31/12/04 :

Total stocks initiaux	= 128 532 405,80 Ariary
Total des charges	= 748 771 686,40 Ariary
Total des stocks finaux	= <u>(193 094 618 Ariary)</u>
Total coûts de revient	= 694 199 474,20 Ariary)

Tableau 19-Tableau de variation de rentabilité

Hypothèse	Taux d'accroissement	Coût de revient en Ariary	Rentabilité en Ariary
Réaliste	2%	694 199 474,20	13 883 989,48
Moyenne	3%	694 199 474,20	20 825 984,23
Optimiste	5%	694 199 474,20	34 709 973,71

Source : « RAKOTOMALALA Tahinanandrasana »

2.2- Résultats économiques

La société accroît considérablement sa capacité de suivi de l'utilisation des ressources, aussi bien matériels qu'humaines, en procédant à l'informatisation du dossier de production. Ainsi, le gaspillage de ressources sera éliminé et les moyens disponibles sont utilisés de façon la plus optimale possible : il en résulte que la valeur ajoutée s'accroît, la productivité s'améliore et l'efficacité de chaque service s'élèvera à un niveau beaucoup plus acceptable qu'auparavant.

Dans d'autre côté, la mise en place d'une série de tableau de bord aidera les responsables de chaque service à mieux piloter, et maîtriser la gestion de leur coût. Ainsi, les responsables opérationnels seront beaucoup plus performants dans la réalisation de leurs objectifs, et partant, se montrent beaucoup plus compétitifs qu'ils ne l'étaient avant l'utilisation des tableaux de bord.

2.3- Les résultats sociaux

La pratique des tableaux de bord dont l'animation sera confiée aux représentants du contrôleur de gestion devrait assurer au sein la société un bon climat social de travail.

Grâce à l'utilisation d'un tableau de bord de gestion, les différents services de la société se sentiront beaucoup plus considérés du fait qu'ils ont collaboré et apporté leur contribution respective dans l'élaboration du dit tableau de bord. Les informations se sont ainsi circulées au tour de la confection du tableau de bord de façon à maintenir l'unité de direction, l'esprit de maison et de créer une harmonie efficace au sein de la société.

L'existence des indicateurs de mesure des objectifs permettra aux dirigeants d'administrer les situations conflictuelles pour rétablir l'ordre social à travers des modes de jugement reconnus et acceptés par tous. Par la même occasion, ces indicateurs incitent chez les responsables opérationnels des sentiments d'assurance, de confiance et de sécurité à l'encontre des jugements subjectifs et impartiaux. Cela constituera un moyen fort de motivation, de susciter des sentiments d'émulation et de respect.

C'est autant de facteur significatif qui contribue à l'instauration d'un environnement de travail serein et d'une cohésion sociale harmonisée.

Section 3 - Les recommandations générales

1.2- Recommandation des synergies potentielles du groupe

En réalité, le GROUPE PREY est constitué d'un ensemble de société aux activités diverses et géographiquement dispersé dans toute la région de l'Ile .

Grâce à l'implantation élargie du groupe, la société doit pouvoir s'en profiter pour véhiculer l'image de ces produits d'impression à travers des circuits des succursales et agences PREY.

Parallèlement, ces réseaux de succursales sont invités à représenter la société pour tisser des relations de partenariats économiques avec les industriels de leur région d'implantation.

Etant membre d'un groupe, la société bénéficie d'une solide assise financière pour servir de tremplin à son impératif de croissance. Il est donc vivement recommandé d'exploiter au maximum les possibilités de synergie financières pour soutenir et renforcer les membres du groupe à vaincre la concurrence

3.2- Incitation à l'investissement

D'emblée, les immobilisations de la société enregistrent une proportion d'amortissement avoisinant le taux de 90%. C'est très alarmant dès lors que la société œuvre dans un secteur industriel caractérisé par une concurrence forte sur les technologies de l'impression. Force est alors de constater qu'il y a une urgence au renouvellement des parcs matériels de la société. Il est ainsi vivement conseillé de procéder à des nouvelles acquisitions en matériels pour palier à la menace pressant de l'obsolescence des moyens.

Tant que la société espère de soutenir sa rentabilité il lui est préconisé d'investir en temps opportun pour ne pas subir les contrecoups de la désuétude et de la vieillissement des moyens de production ;

3.3- Réorganisation de la production en « Cercle de qualité »

Le secteur de l'imprimerie est caractérisé par la quête incessante de la qualité toujours très haute de l'impression. Certes, la contribution des matériels est technologie employés sont importantes dans cette recherche de qualité mais l'implication des ouvriers et machinistes en est très significative. La manipulation des technologies avancées relève du professionnalisme dans le travail. Dans cet esprit, la société est invitée à s'organiser pour atteindre le niveau de la qualité exigé par le marché :

Pour ce faire on est amené à proposer à la société une organisation de la production basée sur la méthode du cercle de qualité. Une méthode de travail qui s'applique bien aux conditions de travail des machinistes. L'organisation en est de constitué un petit groupe de machiniste placé sous l'animation d'un conducteur averti. Le groupe étant ainsi constitué pour servir à un espace d'échange de compétence, d'information et de formation. Ce partage de savoir se fait de manière réciproque et mutuellement avantageuse au bénéfice de la qualité du travail vers laquelle les efforts de chaque membre devraient tendre

CONCLUSION

Le contexte économique actuel se caractérise par la mondialisation de la concurrence et la nécessité toujours grandissante de la compétitivité.

Face à ces épreuves, l'entreprise doit se doter de tous les moyens aussi bien humains, matériels, technologiques que structurels qui permettront de distancer ses concurrents et d'assurer sa croissance. Le contrôle de gestion en est un moyen incontournable de la compétition dictée par l'efficacité et la performance.

Diriger à distance des sociétés géographiquement dispersées traduit le défi que doit relever tous les dirigeants soucieux d'efficacité. Un tel défi relève du domaine de contrôle de gestion. Dans cet esprit, le Groupe PREI, groupe d'envergure nationale, a le devoir d'améliorer son système de contrôle de gestion pour s'assurer d'une grande rentabilité financière et pour soutenir la croissance de son marché. L'enrichissement des outils de contrôle suffira-t-il pour parvenir à ces résultats sans que l'on n'attribue au service de contrôle de gestion la place qu'il mérite au sein de l'organisation ?

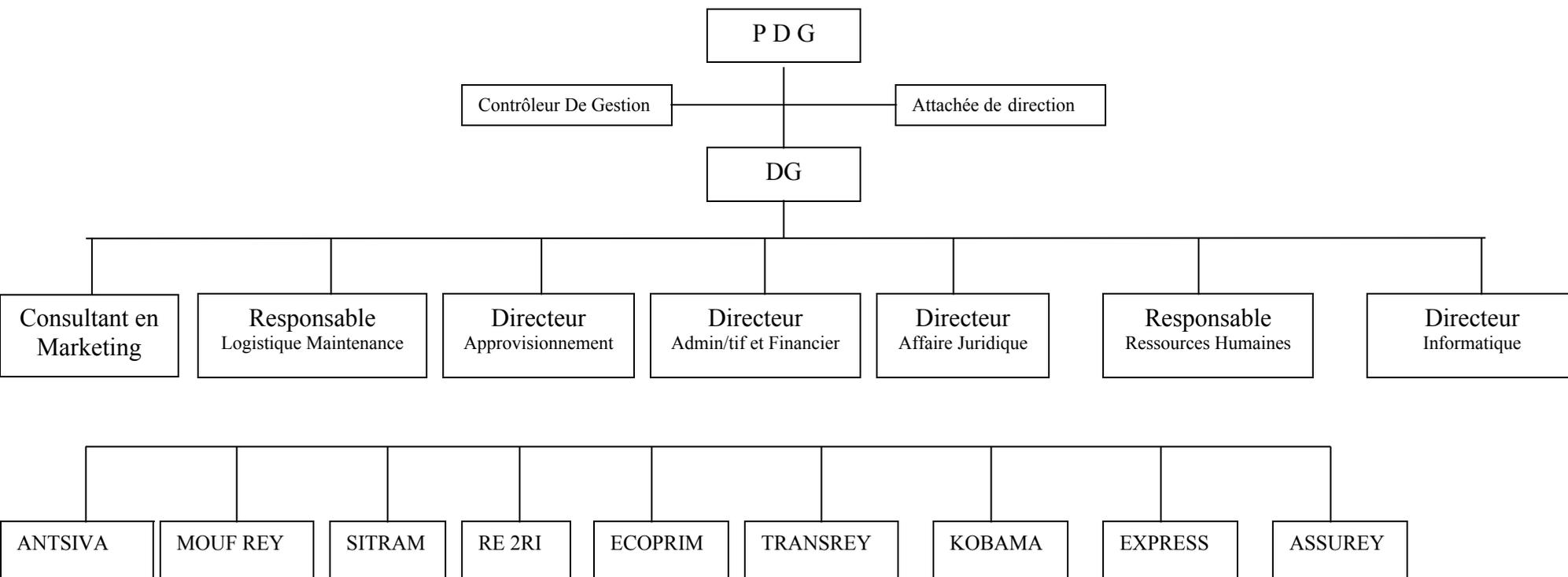
Le propos de l'étude pense que les deux voies sont à la fois intéressantes. Dans ce sens, l'informatisation du dossier de production et la mise en place d'une série de tableaux de bord sont invitées à être animées par un contrôleur de gestion de proximité. L'idéale sera de ne pas se limiter à une réforme organisationnelle mais d'acquérir à terme une grande fonctionnalité pour devenir un véritable analyseur d'information.

Dans cette visée, existe-t-il d'autre mode d'organisation qui permettra de donner au contrôleur de gestion une place aussi bien stratégique que pertinente ? Le cadre de l'étude ne suffira pas à traiter ce questionnement à la fois subtil et intéressant. D'autres analyses nécessitent d'être entreprises pour approfondir davantage les enjeux de la place qu'occupe le contrôleur de gestion dans l'organisation. Seulement le débat est ouvert et la discussion sera à engager.

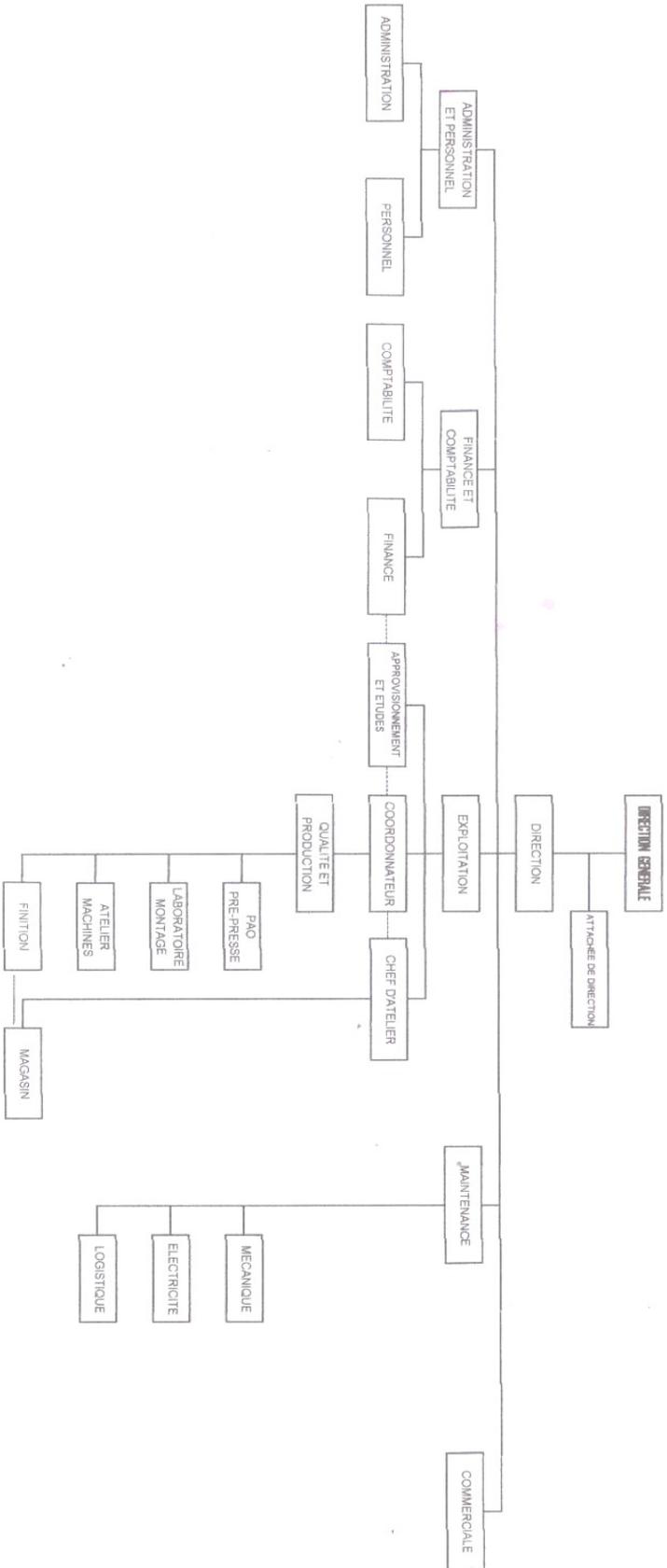
ANNEXE

- Annexe I Organigramme du GROUPE PREY
- Annexe II Organigramme de la société ECOPRIM
- Annexe III Dossier de production
- Annexe IV Reporting hebdomadaire
- Annexe V Présentation budget
- Annexe VI Comparaison budgétaire
- Annexe VII Compte de résultat Année 2004
- Annexe VIII Présentation du devis

ANNEXE
I -Organigramme du GROUPE PREY



ORGANIGRAMME DE LA SOCIÉTÉ EOPDIM



..... Liaison fonctionnelle
 _____ Ligne hiérarchique

SECTIC

Ouvrier(s) :

N° matricule :

OPERATION(S)	PREVISION			EXECUTION				
	Date	H.D	Temps alloués	RETARD		Date	H.F	Temps effectués
				Raisons	Durée			

SECTION

Ouvrier(s) :

N° matricule :

OPERATION(S)	PREVISION			EXECUTION				
	Date	H.D	Temps alloués	RETARD		Date	H.F	Temps effectués
				Raisons	Durée			

SECTION I

Ouvrier(s) :

N° matricule :

OPERATION(S)	PREVISION			EXECUTION				
	Date	H.D	Temps alloués	RETARD		Date	H.F	Temps effectués
				Raisons	Durée			

SECTION

Ouvrier(s) :

N° matricule :

OPERATION(S)	PREVISION			EXECUTION				
	Date	H.D	Temps alloués	RETARD		Date	H.F	Temps effectués
				Raisons	Durée			

SECTION

Ouvrier(s) :

N° matricule :

OPERATION(S)	PREVISION			EXECUTION				
	Date	H.D	Temps alloués	RETARD		Date	H.F	Temps effectués
				Raisons	Durée			

MATIERES PREMIERES UTILISEES

Désignation	Réf.	GR.	Format	SORTIES NORMALES			SORTIES EXCEPTIONNELLES		CUMUL QTE
				Unité	Qté	Réf. BS	Qté	Réf. BSE	
Plaque(s)									
Papier(s)									
Encre(s)									
Autre(s)									

Observations :

REPORTING HEBDOMADAIRE

Entité : **ECOPRIM SARL**
Semaine: 02/05/05 au 09/05/05

I - CHIFFRE D'AFFAIRES

Produits	Ventes au comptant	Ventes à crédit	Total CA	Qté	P. MOYEN	PV. U	% remise
Journal Express (Quadri)		-	-	-	#DIV/0!	50	
Journal Express (2 couleurs)		-	-	-	#DIV/0!	115	20%
Cartons Extérieurs		-	-	-	18	18	
Travaux de ville		2 103 972,00	2 103 972,00				
Chute Kobama			-				
TOTAL	-	2 103 972,00	2 103 972,00				

II - MARGE

Produits	Chiffre d'affaires	Total des frais	Marge	% Marge	%/C.A
Journal Express quadri		-	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Journal Express 2 couleurs		-	-	#DIV/0!	#DIV/0!
Travaux de ville	2 103 972,00	1 796 193,67	307 778,33	17,14%	14,63%
Cartons extérieurs		-	-	#DIV/0!	#DIV/0!
TOTAL	2 103 972,00	1 796 193,67	307 778,33	17,14%	14,63%

III - CHARGES

Libellé	Prévision	Réalisation	Ecart
Frs locaux	15 000 000	2 865 298,00	12 134 702,00
Frs étrangers	10 000 000		10 000 000,00
Personnel permanent	10 400 000		10 400 000,00
Temporaires	1 640 000		1 640 000,00
Groupe			-
Etat	10 000 000		10 000 000,00
TOTAL	47 040 000,00	2 865 298,00	44 174 702,00

IV - DECAISSEMENTS

Libellé	Prévision	Réalisation	Ecart
Frs locaux	20 000 000	17 911 998,4	2 088 001,60
Frs étrangers	25 000 000		25 000 000,00
Personnel permanent	10 400 000		10 400 000,00
Temporaires	2 000 000		2 000 000,00
Groupe			-
Etat	10 000 000		10 000 000,00
TOTAL	67 400 000,00	17 911 998,40	49 488 001,60

ANNEXE III
ETAT BUDGETAIRE 2004

PRODUITS	JANVIER	FEVRIER	DECEMBRE
L'Express de M/car				
AFOMA				
VARATRAFO				
Groupe PREY				
Hors groupe				
TOTAL des PRODUITS				
CHARGES				
Salaire				
Prime				
Personnel extérieur (Temporaire)				
Œuvres sociales (Yaourts, frais, repas)				
IGR				
Frais médicaux				
Charges patronales (Cnaps)				
Missions et déplacements				
Téléphone et Internet				
Eau et Electricité				
Carburant				
Assurances				
IBS				
Taxe professionnelle				
Douane et transitaire				
Remboursement ASM				
Frais financiers				
Entretien et réparation				
Matières premières (papiers, encres ...)				
Matières consommables				
Fournitures diverses				
Sous-traitance				
Loyer				
Autres services extérieurs				
Annonces et insertion publicitaire				
Quote-part GROUPE				
Divers (doc. Général)				
Total charges				

ANNEXE VI - ECOPRIM – 2004

CHIFFRE D'AFFAIRES

PRODUITS	2003	2004	BUD 04	03/04	Réal/Bud
Travaux de ville hors grpe					
Travaux de ville grpe					
Boîtes d'allumettes					
Emballages dizaines					
Etiquettes					
Journaux					
Groupe					
Autres					
TOTAL					
STOCK FINAL					
VARIATION					

ACHATS MP - M/SES					
-------------------	--	--	--	--	--

MARGE BRUTE					
% MB					

CHARGES D'EXPLOITATION

Carburant					
Fournitures					
Jirama					
Emballages					
Autres achats					
Sous-traitance					
Location (hors groupe)					
Entretien et réparation					
Assurances					
Pers. Extérieur					
Honoraires & commissions					
Publicité					
Transport sur ventes					
Transport sur achats					
Missions					
PTT					
Telma					
Mobiles					
Services bancaires					
Autres sves extérieurs					
Personnel					
Groupe *					
Etat					

Total charges d'exploitation					
-------------------------------------	--	--	--	--	--

Amort. Et Prov.					
-----------------	--	--	--	--	--

Résultat d'exploitation					
--------------------------------	--	--	--	--	--

Produits financiers					
Charges financières					
Résultat financier					

Produit exceptionnel					
Charges exceptionnelles					
Résultat exceptionnel					
Résultat final					

ANNEXE VII

COMPTE DE RESULTAT AU 31 DECEMBRE 2004

CHARGES	MONTANT		PRODUITS	MONTANTS	
	2004	2003		2004	2003
STOCKS INITIAUX	642 612 029	711 487 913	STOCKS INITIAUX	915 473 090	642 612 029
- Matières première	345 452 788	464 956 230	- Matières premières	611 069 185	345 452 788
- Matières consommables	36 559 207	35 227 245	- Matières consommables	18 613 600	36 559 207
- Fournitures d'entretien	260 600 034	211 304 438	- Fournitures d'entretien	285 790 305	260 600 034
- Produits finis et en cours			- Produits finis et en cours		
CHARGES D'EXPLOITATIONS	3 717 113 062	3 374 219 445	PRODUITS D'EXPLOITATIONS	3 968 781 156	3 718 219 685
- Achats mat. Prem.	831 253 485	1 352 760 199	Ventes et prestations	3 986 781 156	3 718 219 685
- Achat mat. Cons.	137 038 000	128 362 640			
- Autres achats	166 160 575	132 959 796	REPRISE SUR PROVISIONS	-	-
- Charges externes	314 338 187	329 947 295			
- Services extérieurs	246 885 040	202 340 474	PRODUITS FINANCIERS	22 630 015	28 009 136
- Services extérieurs	67 160 908	45 505 173			
- Impôts et taxes	797 707 813	684 557 177	PRODUITS EXCEPTIONNELS.	50 748	95 389
- Charges du personnel	46 444 320	39 595 482			
- Autres charges d'exploitation	110 124 734	339 788 486			
- Dotations aux amortissements		118 402 723			
- Dotations aux provisions					
CHARGES FINANCIERES	25 999 812	36 190 062			
	745 558	1 940 548			
CHARGES EXCEPTIONNELLES	538 464 548	256 098 271			
- Résultat brut	80 864 400	40 049 550			
- IBS	457 600 148	225 048 721			
- Résultat net					
	4 924 935 009	4 388 936 239		4 924 935 009	4 388 936 239

ANNEXE IX

DEVIS

Fiche d'étude : M36

Produit : Carte de visite

Quantité : 1000

COUT PREETABLIS

code section	DESIGNATION	Quantité	Prix	Total
APPRO	MOD	1 000	500	500 000
APPRO	FRAIS DE SECTION	1 000	1 026	1 026 000
TOTAL APPROVISIONNEMENT				1 526 000
LABO	Plaques	3	36 000	108 000
LABO	FRAIS DE SECTION	0,25	6 000	1 500
TOTAL LABO				109 500
MOF	PCB	1 250	2 250	2 812 500
MOF	Encre noire	0,75	36 850	27 638
MOF	Encre rouge feu	0,50	40 200	20 100
MOF	FRAIS DE SECTION	10	60 000	600 000
TOTAL MOF				3 460 238
FIN	MOD	1 250	2 200	2 750 000
FIN	FRAIS DE SECTION	1 250	100	125 000
TOTAL FINITION				2 875 000
COUT DE REVIENT				7 970 738

Revient Unitaire	Taux de Marge	Prix de vente
7 980		

BIBLIOGRAPHIE

- BOUQUIN Henri « La maîtrise des budgets dans l'entreprise », Paris, EDICEF, 1992
- BOUQUIN Henri « Le contrôle de gestion », Paris, PUF 2^e édition 1991
- MIKOL Alain et STOLOWY Herve « Cas pratique de comptabilité et de contrôle de gestion », éd. Economica 1993
- MEYER Jeannine « Le contrôle budgétaire », édition Organisation 1990

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Tableau 1-Modèle de prévision de trésorerie.....	95
Tableau 2 : Description des informations internes.....	108
Tableau 3 : Reporting Hebdomadaire (Rubrique Chiffre d'affaire).....	112
I-Chiffre d'affaire.....	112
Tableau 4 : Nouvelle présentation du reporting hebdomadaire	113
(Rubrique Chiffre d'affaire).....	113
Tableau 5- Reporting des approvisionnements.....	113
Tableau 6-LA NOUVELLE PROCEDURE D'APPROVISIONNEMENT :	
.....	118
Tableau 7 : Achat plaques 915 x 715 (SORDZ).....	123
Tableau 8-Modèle d'écart de coût.....	126
Tableau 9-Modèle d'état récapitulatif des écarts.....	129
Tableau 10-Inventaire des informations de base pour l'établissement d'un	
tableau de bord.....	132
Tableau 11-TABLEAU DE BORD SERVICE COMMERCIAL.....	133
Tableau 12-TABLEAU DE BORD SERVICE APPROVISIONNEMENT	134
Tableau 13-TABLEAU DE BORD SERVICE DU PERSONNEL.....	135
Tableau 14-TABLEAU DE BORD SERVICE MAINTENANCE ET	
LOGISTIQUE.....	137
Tableau 15-TABLEAU DE BORD SERVICE EXPLOITATION	138
Tableau 16-TABLEAU DE BORD DU SERVICE FINANCIER.....	139
Tableau 17-TABLEAU DE BORD DE GESTION POUR LA DIRECTION	
.....	140
Tableau 18- Distribution des gains des achats groupés.....	143
Tableau 19-Tableau de variation de rentabilité.....	144
Figure 1-Le modèle de commande.....	28
Figure 1-Le modèle de commande.....	28
Figure 2 : Extraits comparatifs du reporting hebdomadaire.....	73

Figure 3-Plan d'écritures.....	88
Figure 3-Plan d'écritures.....	88
Figure 4-Schéma des informations du traitement informatisé du DP.....	124
Figure 5-Chaîne du traitement informatisé du DP.....	126
Figure 5-Chaîne du traitement informatisé du DP.....	126

TABLE DES MATIERES

Pages

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE : DESCRIPTION GENERALE	7
CHAPITRE I : PRESENTATION GENERALE DU GROUPE PREY.....	7
Section I : La Genèse du GROUPE PREY	7
Section 2.Place du contrôleur de gestion dans l'organigramme du GROUPE PREY....	9
Chapitre II : Panorama de l'ECOPRIM.....	10
Section 1 : Renseignements généraux.....	10
1.1-Identification juridique.....	10
Activités principales.....	10
Relation avec les tiers partenaires.....	11
Section 2 . Evolution des techniques d'impression chez l'ECOPRIM.....	12
Section 3 : structure organisationnelle.....	13
3.1- Type de structure par grandes fonctions.....	13
3.2-Commentaire de la structure organisationnelle.....	13
Chapitre III : Théorie générale du contrôle de gestion.....	17
Section 1. Notion générale du contrôle de gestion.....	17
1.1-Origine historique et étude sémantique du contrôle de gestion.....	17
1.2-Finalités et objectifs du contrôle de gestion.....	19
1.3-Le métier de contrôleur de gestion.....	20
1.4-Place du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	20
1.5-Les caractéristiques du contrôle de gestion.....	21
Section 2 : Epistémologie et paradigmes du contrôle de gestion.....	22
2.1-Un cadre général de description du système d'aide au contrôle de gestion.....	22
2.2-Analyse systémique et modèle de commande.....	26
2.3-Contrôle dans l'organisation.....	30
2.4-Préalables et facteurs de contingences.....	31
2.5-Contrôle de gestion : Clés de répartitions de pouvoir	31
2.6-Contrôle de gestion : Régulation de comportement et enjeux humains.....	32
Section. 3 : Les instruments de gestion au service du contrôle.....	32
3.1-Contrôle à priori et les outils prévisionnels.....	32
3.2-Suivi des réalisations à travers des outils opérationnels	32
3.3-Contrôle a posteriori par des outils comparatifs.....	32
Section 4 : Développement récents et évolution en perspective	32
4.1- Développer la contrôlabilité des systèmes.....	32
4.2-Adapter les systèmes de contrôle de gestion.....	33
4.3-Synthèse en guise de conclusion.....	33
DEUXIEME PARTIE CONSTAT ET ANALYSES QUE POSENT LES PRINCIPES	
DE CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE LA SOCIETE.....	34
Chapitre I. Enumération des problématiques de contrôle de gestion dans le domaine	
financier	34
Section 1 : Système d'information de gestion embryonnaire	36
1.1-Procédure informationnelle non formalisée.....	36
1.2-Déficiences d'informations à des fins de contrôle.....	37
1.3-Niveau d'intégration informationnelle faible des différents services	38

Section 2 : Informatisation élémentaire des travaux de comptabilité.....	39
2.1- Logiciel de comptabilisation : DBase IV.....	39
2.2-Difficulté de manipulation du logiciel.....	40
2.3-Faible intégration des traitements informatisés de la comptabilité.	41
Section 3 : Comptabilité auxiliaire peu organisée.....	42
2.6-Défaillance de la comptabilité auxiliaire des achats.....	42
3.2-Ordonnancement malaisé des paiements des fournisseurs.....	43
3.3-Carence de la comptabilité auxiliaire des ventes.....	44
3.4-Difficulté de suivi des règlements des clients.....	44
Section 4 : Organisation rudimentaire du contrôle interne.....	46
4.1- Procédures comptables non formalisées.....	46
4.2-Inexistence du plan d'écritures.....	47
4.2-Fiabilité limitée des informations comptables.....	48
Section 5 : Maîtrise assez réduite des mouvements de trésorerie.....	49
5.1- Gestion de trésorerie tributaire de l'administration centrale.....	49
5.2-Implications financières de l'organisation défectueuse de la comptabilité auxiliaire.....	50
5.3-Prévisibilité limitée de la trésorerie.....	52
Section 6 : Comptabilité analytique peu développée.....	54
6.1- Structuration élémentaire de la comptabilité analytique.....	54
6.2-La comptabilité analytique a vocation unipolaire : Devis.....	56
6.3-Comptabilité analytique improductive en matière d'informations de gestion....	58
Section 7-Les imperfections du processus d'élaboration du budget	60
7.1-Défaut de base de données exploitables pour les prévisions.....	60
7.2-Procédures internes d'élaboration du budget non formalisées.....	61
7.3-Menace d'imprécision du chiffrage du budget.....	62
Section 8 : Contrôle budgétaire assez souple	63
8.1- Responsabilisation collective du budget.....	63
8.2-Collecte défectueuse des réalisations budgétaires.....	64
8.3-Manquement du budget aux fins du contrôle de gestion.....	66
Section 9 : Désintérêt au contrôle de gestion	67
9.1- Contrôle de gestion : souci exclusif de la sphère dirigeante.....	67
9.2-Précarité des dispositifs autorisant le contrôle de gestion.....	68
9.3-Diminution de performance des responsables des services.....	68
Chap. II : Problèmes et principes de contrôle de gestion influant dans d'autres domaines.....	69
Section 1. Fragilité des facteurs préalables à l'exercice du contrôle de gestion.....	69
1.1-Base de données assez sommaires.....	70
1.2-Système d'information lacunaire.....	71
1.3-Fiabilité restreinte des finalisations des objectifs.....	71
Section 2 Les imperfections du contrôle des réalisations	72
2.7-Précarité des dispositifs de suivi des réalisations.....	72
2.2-Remplissage défectueux des outils existants destinés au recueil des réalisations	74
2.3-Connaissance approximative de la situation réelle.....	75
Section 3. Portée limitée de la phase de poste évaluation	76
2.8-Fréquence faible des analyses des écarts.....	76
3.2-Atténuation des actions correctives.....	76
TROISIEME Partie : PROPOSITION DE SOLUTIONS.....	78
Chapitre I : Proposition de solution à propos du domaine financier.....	78
Section 1. Développer le système d'information de gestion	78
1.1-Décrire les procédures informationnelles.....	78

1.2-Orienter les informations à des soucis de contrôle	79
1.3-Organiser les relations informationnelles liant les différents services.....	80
Section 2. Exploiter les outils informatiques pour la comptabilité.....	80
2.1-Logiciel adapté et adaptable : SAGE SAARI.....	80
2.2-Facilité d'utilisation.....	82
2.3-Gestion intégrée des travaux de la comptabilité	83
Section 3. Restructurer la comptabilité auxiliaire.....	84
3.1-Mettre l'informatique aux services de la comptabilité auxiliaire des achats.....	84
3.2-Rangement ordonné des paiements des fournisseurs.....	84
3.3-Réorganiser la comptabilité auxiliaire des ventes.....	85
3.4-Suivi informatisé des règlements des clients	86
Section. 4 Renforcer les dispositifs du contrôle interne.....	86
4.1-Formaliser les procédures comptables.....	86
4.2-Mettre en place un type de plan d'écritures.....	87
4.3-Assurer la fiabilité des informations comptables.....	91
Section 5. Contrôler les mouvements de trésorerie.....	92
5.1-Accroître l'autonomie de gestion financière.....	92
5.2-Avantages de la comptabilité auxiliaire informatisée.....	93
5.3-Maîtriser la gestion de trésorerie.....	94
Section 6. Elargir l'utilisation de la comptabilité analytique.....	96
6.1-Comptabilité analytique à usage multiple.....	96
6.2-Comptabilité analytique génératrice d'informations de gestion.....	97
Section7 : Améliorer le processus d'élaboration du budget.....	98
7.1- Reconstituer les bases de données au profit de la prévision	98
7.2-Réviser la procédure interne d'élaboration du budget.....	99
7.3-Accroître la fiabilité du chiffrage du budget.....	100
Section. 8 Redonner du sens au suivi budgétaire.....	102
8.1-Individualiser les engagements du budget	102
8.2-Organiser le recueil des réalisations budgétaires.....	103
8.3-Budget : un outil de contrôle de gestion	103
Section.9 Promouvoir l'esprit du contrôle de gestion	104
9.1-Déclinaison du contrôle au niveau des responsables.....	104
9.2-Mettre en place les éléments permettant le contrôle	105
9.3-Profiter les vertus du contrôle : Efficacité – Maîtrise.....	106
Chapitre II. Proposition de solutions à propos des autres domaines.....	107
Section 1. Instauration d'un environnement propice au contrôle de Gestion.....	107
1.1-Reconstitution des bases de données.....	107
1.2-Améliorer le système d'information	109
1.3-Accroître la pertinence des phases de finalisation des objectifs.....	110
Section. 2 Réorganisation du contrôle des réalisations.....	112
2.1-Etoffer les dispositifs de suivi des réalisations.....	112
2.2-Remplissage systématique des outils de recueil des réalisations.....	114
2.3-Chercher à coïncider avec la situation réelle	115
Section. 3 : Optimiser la phase de post évaluation.....	116
3.1-Mener des analyses des écarts.....	116
2.9-Renforcement des actions rétroactives.....	117
CHAPITRE III : SOLUTIONS RETENUES ET RESULTATS ATTENDUS.....	118
Section 1. Les solutions retenues.....	118
1.1-Mise en place d'une procédure d'approvisionnement.....	118
1.2-Saisie informatisée des dossiers de production.....	123
1.3-Mise en place d'une série de tableaux de bord	130
1.4-Le contrôle de gestion de proximité.....	140
Section 2. Les résultats attendus.....	142

2.1-Résultats financiers	142
2.2-Résultats économiques.....	144
2.3-Les résultats sociaux	145
Section 3 - Les recommandations générales.....	145
1.2-Recommandation des synergies potentielles du groupe.....	145
3.2-Incitation à l'investissement	146
3.3-Réorganisation de la production en « Cercle de qualité ».....	146
CONCLUSION.....	147
TABLE DES MATIERES	17