

SOMMAIRE

Remerciement

Avant propos

Liste des abréviations

Liste des figures

INTRODUCTION.....1

PREMIERE PARTIE : PRESENTATION GENERALE

Chap1. Présentation de la société de la société

CIMELTA Madagascar6

Section1. Historique6

Section2. Activités et mission7

Section3. Structure organisationnelle de la société9

Chapitre2. Théorie générale sur le contrôle de gestion

Section1. Définition du contrôle de gestion 11

Section2. Place du contrôle de gestion dans l'organisation 13

Section3. Objet du contrôle de gestion 15

Section4. Préalables au contrôle de gestion 18

Section5. Outils du contrôle de gestion 20

DEUXIEME PARTIE : IDENTIFICATION DES PROBLEMES

Chapitre1. Situation actuelle du département contrôle de gestion..... 26

**Section1. Incompatibilité des objectifs de la Direction Générale avec
l'optimisation de l'apport du contrôle de gestion** 32

**Section2. Insuffisance de personnel au sein du département contrôle de
gestion** 34

TROISIEME PARTIE : PROPOSITION D'AMELIORATION

Chapitre1. Proposition d'amélioration	43
Section1. Réorientation des objectifs poursuivis par la Direction Générale en matière de contrôle de gestion	43
Section2. Restructuration du département contrôle de gestion en vu d'une décentralisation de la fonction et définition des nouvelles attributions	44
Chapitre2. Résultats attendus	
Section1. Résultats pour le département contrôle de gestion	53
Section2. Résultats pour la Direction Générale	54
Section3. Résultats pour le reste de l'organisation et l'entreprise en général	55
Section4. Résultats pour l'environnement global de l'entreprise	56
CONCLUSION	58
Bibliographie	60
Table des matières	61

Avant propos

Arrivé au terme de 4 années d'étude ici à l'université d'Antananarivo, Faculté de Droit, d'Economie, de Gestion et de Sociologie, département Gestion, nous sommes tenu de rédiger un mémoire qui marquera la fin des études du deuxième cycle, en vue de l'obtention du diplôme de Maîtrise en Gestion.

C'est dans le but de réaliser ce mémoire et l'obtention du Diplôme que nous avons effectué un stage d'une durée de trois mois auprès de la société CIMELTA Madagascar pour traiter le thème qui s'intitule « APPORTS DU CONTRÔLE DE GESTION AU DEVELOPPEMENT DE L'ENTREPRISE ».

Pour pouvoir mener à bien cette étude, nous avons entrepris, outre le stage effectué au sein de CIMELTA, nous avons effectué des études à travers plusieurs ouvrages qui traitent du domaine du contrôle de gestion, et les cours théoriques donnés durant les cours.

Ce mémoire présente des intérêts communs pour les étudiants, pour la société CIMELTA et pour le département gestion :

- Pour les étudiants, il nous permet d'observer, d'analyser et de voir les problèmes d'un cas réel d'une société et de proposer de solution des solutions adéquates pour les connaissances acquises durant la formation à l'université ;
- Pour la société CIMELTA, les propositions de solution suggérées dans ce mémoire permettant aux responsables d'avoir un regard sur les opportunités de développement que le contrôle de gestion peut offrir ;
- Et enfin, pour le département gestion, ce mémoire permet aux responsables d'évaluer les capacités et les performances des étudiants, fruit de leur long moment de travail

Liste des abréviations :

CIMELTA : Compagnie Industrielle de Mécanique et d'Electricité de Tananarivo

CRG : carrelage

DAP : département approvisionnement

DAT : département ascenseur et télécommunication

DCMM : département construction métallique et mécanique

DEM : département électromécanique

DMC : département marketing et commercial

FIN : finition

PCG : plan comptable général

PIB : produit intérieur brute

PLB : plomberie

SA : société anonyme

SARL : société à responsabilité limitée

SAV : service après vente

SCB : Société de Construction et de Bâtiments

SMQ : système de management de la qualité

TVA : taxe sur la valeur ajoutée

Liste des figures :

- Figure1 : Organigramme de la société CIMELTA Madagascar (page 9)
- Figure2 : schéma du processus d'inventaire (page 27)

INTRODUCTION

L'entreprise en tant qu'unité de production et de distribution est en rapport constant avec son environnement.

Autrefois, l'état de l'environnement était caractérisé par une stabilité de durée assez longue. Le contexte technique évoluait lentement, les structures sociales étaient plus ou moins figées. Son influence sur l'entreprise était faible et celle-ci pouvait se considérer comme un monde indépendant. D'où, elle n'hésitait pas à imposer ses produits sans tenir compte des besoins par exemple.

Actuellement, les changements affectent toutes les composantes de la société. Selon Peter Drucker, il y a quatre raisons du changement :

- Innovation dans le secteur technologique : comme les ordinateurs, la télévision, l'internet qui influent non seulement les entreprises mais toutes les composantes de la société ;
- L'économie mondiale qui se transforme : en un seul marché nécessitant des organisations adéquates pour y faire face (la concurrence n'est plus locale mais internationale) ;
- La société pluraliste : résultant de l'interdépendance de plusieurs groupes qui doivent travailler ensemble pour réaliser des buts communs ;
- L'accroissement rapide de la connaissance : a fait de la science une des ressources les plus importantes de la société moderne. Il en résulte deux phénomènes qui augmentent considérablement le risque menaçant la survie de l'entreprise :
 - Une tendance à l'instabilité : l'évolution rapide de la technologie peut rendre rapidement obsolète les produits, faisant ainsi perdre des parts de marché ;
 - La tendance à la complexité : les activités sont de plus en plus interdépendantes. Les produits et les marchés s'internationalisent, l'entreprise ne peut plus ignorer les pressions de tout ordre (technologique, sociale, économique, politique, morale) qui s'exercent sur elle.

Aussi, si une entreprise veut survivre et se développer, elle doit s'adapter à l'environnement, ce qui implique rapidité de réaction, souplesse, flexibilité des structures.

Les entreprises d'aujourd'hui constituent un système à la fois « ouvert » procédant à des échanges avec le milieu externe dans lequel il vit, « finalisé » qui obéit à une volonté que lui impose des objectifs, et « partiellement déterminé » car on est en mesure de connaître les états de plusieurs de ses variables. L'environnement concurrentiel de l'entreprise change également. La concurrence ne porte plus que sur le prix, les publicités et la mercatique influencent la demande. Le choix des consommateurs dépend d'un plus grand nombre de variable : qualité du produit, marque et nom commercial, services après vente (SAV), effet de mode, etc.

Face à ces contraintes, les entreprises doivent adopter de multiples stratégies telles la diversification des produits (adaptation à la demande ou création de nouvelles demandes), l'économie d'échelle (économie d'échelle technologique, économie d'échelle de gestion) pour une plus grande rentabilité, une plus grande part de marché, prouver la qualité de leur gestion et de leur organisation par le moyens de la planification, de la gestion prévisionnelle.

La société CIMELTA Madagascar n'échappe pas à ces multiples contraintes pour survivre et se développer. Les soucis de la rentabilité de l'activité, de la qualité des produits ont poussé l'entreprise à l'effort pour atteindre la taille de grande entreprise avec des produits variés et complémentaires, à l'effort pour l'obtention de la certification ISO 9001 garant de la qualité des produits auprès des clients.

Mais toutes ces mesures prise par les entreprises ne peuvent être effectives et optimales qu'avec un contrôle bien établi. Les évolutions en matière de contrôle ont donner naissance au « contrôle de gestion » qui est un outil qui peut garantir l'utilisation optimale des moyens disponibles et les orienter vers la réalisation des objectifs en tenant compte des exigences de l'environnement.

C'est dans cette optique que nous avons choisi le thème de notre étude qui s'intitule : « APPORTS DU CONTRÔLE DE GESTION AU DEVELOPPEMENT DE L'ENTREPRISE » cas de la CIMELTA Madagascar.

La Compagnie Industrielle de Mécanique et d'Electricité de Tananarivo ou CIMELTA a été choisi pour cette étude pour la simple raison qu'elle est une entreprise qui tient une place importante tant sur le plan économique que social à Madagascar.

Notre étude a pour objet d'étudier les impacts du contrôle de gestion sur la vie de l'entreprise notamment sur le facteur humain, les méthodes et la gestion de l'entreprise. Notre étude vise à expliquer de façon simple ce qu'est le contrôle de gestion, quel est son objet, quelles sont les techniques à utiliser, et ce qu'il apporte à l'entreprise. Il s'agit de faire ressortir les éléments qui peuvent nuire au bon fonctionnement du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est l'outil de conseil, de mesure, d'analyse et de contrôle de l'entreprise. Il est présent dès qu'il s'agit de valeur et donc dès qu'il s'agit de calculer les incidences financières de telles ou telles options, investissements, organisations, acquisitions, etc. Il agit à la fois dans le cadre organisé des procédures de planification mais aussi, plus ponctuellement, pour des études particulières par exemple des projets d'investissements.

Sa présence sécurise la Direction Générale qui voit ainsi se renforcer la fiabilité et la cohérence des éléments fournis. Le contrôleur de gestion rassure les responsables opérationnels qui trouvent auprès de lui conseils éclairés et aide.

Il intervient à chaque fois qu'il peut aider, par son action, à mieux faire maîtriser la gestion : que ce soit à court terme (plan d'actions et budgets) ou à long terme (planification et stratégie). Il est là aussi lors de contrôle ponctuels en effectuant un suivi des résultats, des analyses d'écarts et des propositions d'actions. Son rôle est donc très large et tout aussi important.

Le contrôle de gestion conduit donc au développement de l'entreprise, à une réelle optimisation des ressources qui implique une forte motivation des hommes ainsi qu'une maîtrise des coûts. Ceux-ci engendrent à leur tour une amélioration de la rentabilité et rend ainsi l'entreprise plus compétitive.

Notre étude se divise en trois grandes parties :

La première partie sera consacrée à la présentation générale de la recherche. Un premier chapitre qui portera sur la présentation de la société CIMELTA

Madagasacr notamment son histoire, sa structure organisationnelle et ses diverses activités. Un deuxième chapitre dans lequel sera traité la théorie générale sur le contrôle de gestion soit sa définition, sa place dans la structure organisationnelle, son objet, les préalables à son bon fonctionnement, et ses outils.

La deuxième partie, qui est le point central de notre recherche, présentera d'abord dans un premier chapitre un diagnostic critique de la situation actuelle du département contrôle de gestion de la CIMELTA qui va permettre d'identifier les problèmes rencontrés par ce département empêchant un fonctionnement optimale, puis dans un deuxième chapitre, nous allons développer un à un les problèmes identifiés.

Dans la troisième et dernière partie, nous essayerons de proposer des solutions adéquates susceptibles de résoudre les problèmes soulevés dans la deuxième partie.

Une conclusion générale clôturera notre travail.

PREMIERE PARTIE : PRESENTATION GENERALE

Cette première partie de notre étude présentera, dans un premier chapitre, la société CIMELTA Madagascar à travers son historique, ses activités et sa structure organisationnelle puis, dans un second chapitre, elle traitera des théories générales sur le contrôle de gestion.

Chapitre 1 : Présentation de la société CIMELTA Madagascar

Dans ce chapitre, nous allons voir successivement l'historique de la société, ses activités et sa mission, et sa structure organisationnelle.

Section1. Historique :

La Compagnie Industrielle de Mécanique et d'Electricité de Tananarivo SARL (CIMELTA.SARL) est créée le 28 mai 1946.

Le 30 avril 1951, elle prend le nom de CIMELTA-Jeumont.SA, une filiale malgache de Jeumont-Schneider (société française faisant partie du groupe Schneider).

La société fusionne avec plusieurs sociétés :

- 05 octobre 1960 : la SA Art et Fer ;
- 20 mars 1962 : la société malgache de commerce et d'industrie ;
- 30 novembre 1984 : la société malgache de téléphonie et d'application électrique.

En 1990, les actions de Jeumont-Schneider sont reprises par la société Zoril.

Elle prend alors le nom de CIMELTA Madagascar SA.

CIMELTA fait partie d'un groupe d'entreprise dont les autres membres sont la société BATPRO spécialisée dans le négoce et la distribution de matériels et matériaux pour les secteurs du bâtiment, des travaux publics, du génie civil et des industries, et la société SCB (Société de Construction et de Bâtiments) spécialisée dans la réalisation de projets immobiliers clés en mains, de projets de réhabilitation et aménagement.

Si telle est l'histoire de la société, qu'en est-il de ces activités et sa mission.

Section2. Activités et mission :

Les activités de la société CIMELTA sont réparties entre huit départements.

2-1. Département marketing et commercial :

Négoce et distribution de matériels spécialisés destinés à l'industrie (matériels électriques de protection et de distribution : onduleurs – groupes électrogènes – transformateur haut de poteau et en cabine ; matériels pour la sécurité des biens : coffres forts – armoires ignifuges et armoires fortes ; automatismes industriels : disjoncteurs moteur – compacteurs ; appareillages électriques ; téléphonie ; câblerie)

2-2. Département construction métallique et mécanique :

Chaudronnerie lourde (construction navale, citerne, réservoirs) ; charpente métallique ; mécanique générale (montage de moteurs et d'équipements d'unités industrielle)

2-3. Département plomberie :

Installation et maintenance en plomberie, ventilation mécanique contrôlée, climatisation, tuyauterie pétrolière

2-4. Département finition :

Cloisons sèches, faux plafonds, peintures intérieures et extérieures, résines hautes performances, sols souples décoration.

2-5. Département carrelage :

Pose de carrelages collés, carrelages scellés, carrelage de sols, de murs, d'escaliers avec nez de marche, carrelage sur étanchéité, carrelage de piscine, pose de mosaïques, fresques, pose de grés.

2-6. Département ascenseurs et téléphonie :

Les activités du département portent sur la conception, l'étude, l'installation, la mise en service de système de levage et de transport vertical et horizontal ainsi que d'installations en électricité à courant faible.

2-7. Département art et fer :

Conception, fabrication, montage et pose d'ouvrages en ferronnerie d'art (grille, balustrade, serres rampes...); conception, fabrication, montage et pose d'ouvrages en serrurerie; conception, fabrication et montage de mobiliers métalliques; travaux de métallerie spécialisée.

2-8. Département électromécanique :

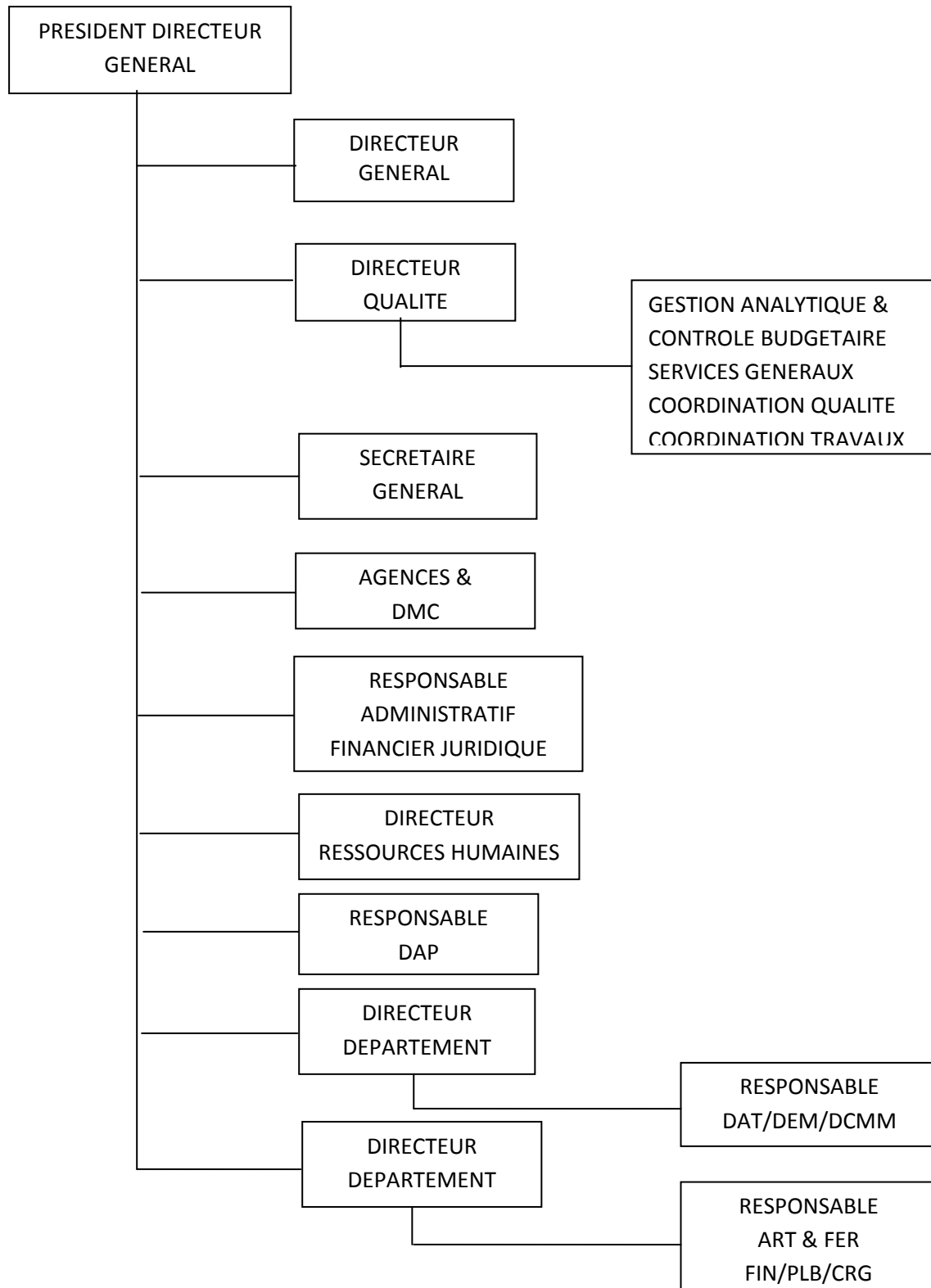
Conception, installation, entretien et maintenance d'installations électriques domestiques et industrielles (installation électrique en basse, moyenne et haute tension, alarmes incendie, alarmes intrusion, protections des installations, onduleurs groupes électrogènes.

Voyons à présent, dans la section qui suit, la structure organisationnelle de la société CIMELTA.

Section3. Structure organisationnelle de la société :

La CIMELTA est organisée de la façon suivante :

L'organigramme de la société se présente donc comme suit : (figure 1)



- La Direction Fonctionnelle qui est composée :
 - du Président Directeur Général du groupe ;
 - du Directeur Général de la société ;
 - du Directeur Qualité appuyé par le contrôleur de gestion, le responsable des services généraux, le coordonnateur qualité et le coordonnateur travaux ;
 - du responsable administratif, financier et juridique ;
 - du secrétariat général ;
 - du Directeur des ressources humaines.

La Direction fonctionnelle est responsable de la fixation des objectifs généraux de l'entreprise, du choix et de la mise à la disposition des intéressés des moyens à mettre en œuvre pour la réalisation de ces objectifs, du choix et de la conduite des hommes, de la gestion des procédures, du système comptable et du système de contrôle.

- La Direction opérationnelle composée :
 - de deux Directeurs de départements ;
 - du département marketing et commercial ;
 - du responsable du département approvisionnement.

La Direction opérationnelle est responsable de la production et de la vente de ses produits. Il s'agit de gérer les flux physique engendré par la fabrication et de gérer les stocks de matière première ou de produit intermédiaire.

Après avoir vu la présentation générale de la société CIMELTA Madagascar, voyons maintenant la théorie générale sur le contrôle de gestion.

Chapitre 2 : Théorie Générale sur le contrôle gestion

Le chapitre qui suit traite de la définition du contrôle de gestion, de la place qu'il peut occuper dans la structure de l'entreprise, de son objet, des préalables pour un bon contrôle et des outils à la disposition du contrôle de gestion.

Section1. Définition du contrôle de gestion :

Avant de définir le contrôle de gestion, voyons d'abord la signification des mots « contrôle » et « gestion ».

1-1. Le « contrôle » de la « gestion » :

Selon Henri Fayol, la gestion est l'action de prévoir, d'organiser, de commander, de coordonner et de contrôler.

Plusieurs auteurs d'accordent aussi à penser que l'action de gestion consiste, au sein d'une organisation, en la réalisation d'objectifs par la combinaison la plus efficiente des moyens.

Le mot « contrôle », par contre, peut avoir plusieurs significations dont chacune pouvant permettre de développer tel aspect ou telle particularité du contrôle de gestion selon le domaine que l'on entend privilégier. En générale, la signification du mot « contrôle » est au nombre de quatre :

- Vérification : contrôle des billets, contrôle d'identité ;
- Pouvoir : contrôle d'un individu (agir sur lui), prise de contrôle de société ;
- Surveillance, régulation : mise sous contrôle d'une machine, contrôle de naissance ;
- Maîtrise : contrôle de voiture, self-control.

1-2. Le contrôle de gestion :

S'accorder sur une définition unique du contrôle de gestion peut s'avérer difficile mais en générale, le contrôle de gestion recouvre deux notions caractéristiques : le contrôle maîtrise (incluant la notion de redressement ou d'action corrective) et le contrôle sanction.

1-2-1. Le contrôle de gestion, outil de maîtrise de la gestion :

« Le contrôle de gestion c'est 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 » (KERVILER. Isabelle et KERVILER. Loïc, *le contrôle de gestion à la portée de tous*, 1^{ère} éd, ECONOMICA, Paris, 1991).

Le contrôleur de gestion va, pour ses responsables opérationnels, valoriser des objectifs, contrôler des plans d'actions, suivre leur exécution, analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations, proposer des actions permettant de rectifier telle ou telle tendance (action de redressement).

De même, le contrôleur aide aussi la Direction Générale dans l'appréciation des résultats qui lui sont communiqués.

Par son action et ses analyses critiques, il permet à la Direction Générale de mesurer la performance de chaque responsable opérationnel en mettant clairement en avant les résultats obtenus, en expliquant les écarts, et ainsi de mieux cerner toutes les responsabilités engagées.

Mais l'expression « contrôle de gestion » a aussi et souvent une connotation négative née de l'emploi du mot « sanction » ayant un caractère contraignant, voire répressif.

1-2-2. Le contrôle de gestion, outil de vérification/sanction :

« Le contrôle de gestion c'est l'ensemble des techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l'obtention de

réalisations conformes aux prévisions » (KERVILER. Isabelle et KERVILER. Loïc, *le contrôle de gestion à la portée de tous*, 1^{ère} éd, ECONOMICA, Paris, 1991).

Il s'agit d'une vérification par un tiers consistant à rapprocher un fait ou un état avec une norme, une autorisation, ou un règlement. Toute déviation constatée devenant source de sanction, l'image rigide et négative du contrôle apparaît bien ici et provoque de la méfiance vis-à-vis de la fonction.

L'application de la sanction n'appartient pas au contrôleur qui ne fait que rapporter les faits et c'est à la Direction Générale que revient l'application de la sanction. Le but du contrôleur de gestion est en effet d'aider les responsables à maîtriser leur gestion.

Ces deux définitions du contrôle de gestion ne s'excluent pas mais au contraire, elles se complètent : « la maîtrise en est la finalité et la sanction un des moyens permettant de contraindre ou au contraire de féliciter ceux qui réalisent les objectifs prévus » (KERVILER. Isabelle et KERVILER. Loïc, *le contrôle de gestion à la portée de tous*, 1^{ère} éd, ECONOMICA, Paris, 1991).

Après avoir défini le contrôle de gestion, il convient maintenant d'étudier sa place dans l'organisation.

Section2. Place du contrôle de gestion dans l'organisation :

La place du contrôle de gestion varie d'une entreprise à une autre. Cette place dépend en particulier :

- de la taille de l'entreprise ;
- de son mode de fonctionnement (décentralisé ou non) ;
- des moyens disponibles ;
- des objectifs poursuivis par la Direction Générale.

L'incorporation du département contrôle de gestion dans l'organisation conduit à poser des questions telles que :

- le département doit-il être intégré dans l'état major de l'entreprise ou dans la ligne hiérarchique ?
- faut-il organiser le département de manière centralisée ou décentralisée ?
- le contrôleur de gestion est-il placé sous l'ordre d'un poste de la ligne ou sous l'ordre du département contrôle de gestion central dans le cas d'une organisation décentralisée du département contrôle de gestion ?

Généralement, le contrôle de gestion se situe au sein de la Direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le Directeur Financier. Le champ d'action du contrôleur est restreint. Son activité se situe notamment dans le cadre de l'année budgétaire. Il assiste le directeur financier dans le suivi budgétaire.

Ce type de structure présente quelques avantages, surtout pour le contrôle de gestion :

- la réunion de la comptabilité et du contrôle de gestion au sein d'une même direction facilite la communication ;
- les outils sont homogènes et bien maîtrisés.

Mais en contre partie, il y a aussi certains inconvénients qu'il ne faut pas négliger :

- le manque de considération des aspects plus opérationnels ;
- le risque de conflit entre la direction financière et les directions opérationnelles. Ces derniers voient en effet dans cette fonction un moyen supplémentaire de contrôle qui diminue leur marge de manœuvre.

Mais l'évolution récente du contrôle de gestion tend à le placer hors de la ligne hiérarchique et directement rattaché à la Direction Générale.

Les avantages de cette structure peuvent être :

- favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants ;
- le contrôle de gestion constitue une aide face aux préoccupations de la Direction Générale en matière de décisions stratégiques (investissement,

acquisition, prospection, recrutement...) et en matière d'appréciation globale de l'évolution des activités de l'entreprise.

Mais malgré tout, des inconvénients persistent. On peut citer :

- Le contrôle de gestion peut être ressenti par les opérationnels non pas comme une assistance à la gestion mais plutôt répressif ;
- Le contrôleur peut avoir des difficultés à obtenir les informations nécessaires auprès des services comptables et financiers et reste mal informé des qualités et des limites des outils que disposent ces derniers ;
- les besoins des opérationnels peuvent ne pas être entièrement pris en compte : insuffisance de détails des états de contrôle.

Dans les grandes entreprises, le contrôle de gestion est organisé de façon décentralisée. Le contrôle de gestion central, rattaché à la Direction Générale et le contrôle de gestion des centres opérationnels, soit en position d'état major soit dans la ligne hiérarchique.

Ce type d'organisation permet une bonne circulation de l'information et la fonction d'aide et de conseil est plus effective.

Section3. Objet du contrôle de gestion :

Selon les auteurs « A. MIKOL, J-C. DE GUARDIA et H. STOLOWY » dans « Comptabilité analytique et contrôle de gestion » 2^e édition-CLET-DUNOD.1993, l'objet du contrôle de gestion peut être résumé par les cinq notions suivantes : la prévision, le conseil et l'aide, le contrôle, le reporting, et la mise au point de procédures.

Voyons un à un ces différentes notions.

3-1. La prévision :

La prévision est mise en œuvre par chacun des services de l'entreprise avec l'aide du service de contrôle de gestion.

3-1-1. Au niveau des responsables opérationnels, on parle :

- d'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers ;
- de définition des moyens à engager pour chaque objectif ;
- de mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières.

3-1-2. Au niveau de la cellule de contrôle de gestion, il s'agit de :

- s'assurer de la compatibilité et de la cohérence des budgets entre eux ;
- s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise ;
- faire se confronter les différents services lors de leur élaboration ;
- proposer à la Direction Générale les éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort, entre les différentes options.

3-2. Le conseil et l'aide :

Cette fonction de conseil est exercée auprès de différents responsables opérationnels comme auprès de la Direction Générale. Elle a pour but de :

- Fournir aux responsables des renseignements permanents chiffrés susceptibles de déterminer des actions correctives immédiates ;
- Les aider à réviser en permanence leur gestion en fonction :
 - des résultats qu'ils ont obtenus ;
 - des résultats des autres services (conjoncture interne à l'entreprise) ;
 - de la conjoncture économique générale.

3-3. Le contrôle :

Il s'agit du suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un « tableau de bord » dans lequel figurent les données significatives de production, d'activité commerciale, de stockage ou de situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions (analyse d'écart).

Ce travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des dérivations constatées. Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable opérationnel concerné.

Le contrôleur de gestion intervient en tant que conseil en organisation du système de contrôle. La comparaison des données réelles aux données préétablies permet la mesure des performances des entités de gestion et de leurs responsables.

3-4. Le reporting :

Le reporting est l'ensemble des moyens qui permettent aux managers de mesurer la performance des unités dont ils ont la responsabilité. Il s'agit, dans des organisations complexes, de mettre en œuvre un ensemble de techniques, de règles, de processus et d'outils qui permettent d'améliorer la performance de l'entreprise.

Un système de reporting a un double objectif : disposer d'informations sur les réalisations des entités dépendantes (rendre compte de ce que l'on fait), pouvoir agréger ces informations pour disposer d'une vision globale des réalisations de l'organisation (centraliser et consolider les informations diverses). Ces informations peuvent émaner d'un employé, d'un service ou même de toute entité ayant des comptes à rendre à une entité supérieure.

3-5. La mise au point des procédures :

C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil.

Elle concerne les mesures à prendre pour définir :

- les indicateurs de gestion significatifs ;
- les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient faites sur une base homogène.

Après avoir vu la définition, la place, et l'objet du contrôle de gestion, voyons à présent quels sont les préalables à sa mise en place ou à son bon fonctionnement.

Section4. Préalables au contrôle de gestion :

Les préalables au contrôle de gestion sont : une responsabilité bien définie, un système d'information approprié, une participation du personnel, et un contrôleur de gestion qualifié.

4-1. Responsabilité bien définie :

« Pour être en mesure de mettre en œuvre un système de contrôle de gestion au sein d'une firme, il faut d'abord faire le point sur la firme elle même et mettre en place une organisation appropriée en définissant clairement les responsabilités de chaque membre » (KHEMAKHEM.A, la Dynamique du contrôle de gestion, Paris, 2^{ème} éd, DUNOD, 1976, 587p).

Définir les responsabilités de chaque individu de l'organisation favorise la traçabilité des éventuels écarts entre les prévisions et les réalisations et permet une action plus rapide sur ces écarts.

4-2. Système d'information approprié :

Les dirigeants et responsables opérationnels doivent prendre des décisions fréquentes. Pour cela, ils doivent être informés très rapidement pour pouvoir réagir vite et si possible anticiper d'événement.

Un système d'information est alors mis en place. Il possède les caractéristiques suivantes :

- orientation du système vers l'action à court terme (prise d'actions correctives) ;
- sélection d'un nombre réduit de données qu'il est important de suivre (indicateurs) ;
- équilibre entre l'excès et l'insuffisance d'informations, ces deux situations pouvant rendre aléatoire toute prise de décision ;
- informations hiérarchisées et présentées de manière claire ;

- données rapidement obtenues (établissement dans des délais brefs, identification du détenteur de l'information) ;
- données cohérentes entre elles ;
- données financières mais aussi techniques ;
- système adapté à chaque centre de responsabilité.

L'information doit pouvoir circuler librement tout au long de la structure pour nourrir le contrôle de gestion.

4-3. Participation du personnel :

Le contrôle de gestion ne peut être adopté dans l'entreprise sans l'appui du personnel. Même s'il est un outil de gestion maintenant classique, il est apprécié en fonction de sa valeur ajoutée, c'est-à-dire du service que chacun peut en attendre dans sa fonction pour l'optimiser. De cette appréciation découle l'envie pour chacun, surtout les détenteurs d'informations, matière première du contrôle de gestion, de s'intégrer au système de contrôle.

C'est aussi un outil de mesure et de sanction dont chacun a naturellement tendance à se méfier. Pour éviter cette attitude, le contrôle à posteriori doit être précédé d'un contrôle à priori participatif. Si on veut pouvoir juger des résultats obtenus en toute impartialité et sans contestation, il est nécessaire que, au départ, la procédure de définition des objectifs soit claire et acceptée. La mesure des résultats et les analyses d'écart entre prévisions et réalisations peuvent être ainsi perçues comme un aboutissement logique : le contrôle apparaît alors comme incitatif et, à ce titre, sera apprécié des utilisateurs qui y verront un moyen de mieux juger les résultats obtenus.

4-4. Qualification du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion doit posséder de nombreuses compétences et avoir de nombreuses qualités :

- connaître les techniques comptables afin de pouvoir dialoguer utilement avec le responsable de la comptabilité et comprendre ce qui se passe dans les comptes de l'entreprise ou de l'unité ;
- être un homme de chiffres (précis et concret) ;
- être un homme d'étude et d'analyse (réfléchi et abstrait) ;
- être un diplomate afin de ne pas se couper des sources d'informations et de ne pas déstabiliser ses interlocuteurs par des conclusions trop brutales ;
- être imaginatif car, à partir des constats, il doit proposer des solutions, prévoir des montages, créer des systèmes d'informations et des procédures.

Voyons enfin, dans ce chapitre, les divers outils à la disposition du contrôleur de gestion pour la réalisation de sa fonction.

Section5. Outils du contrôle de gestion :

Les outils à la disposition du contrôleur de gestion peuvent être classés en deux catégories qui les outils prévisionnels et les outils de mesure des réalisations.

5-1. Outils prévisionnels :

On parle de planification et la gestion budgétaire

La planification est généralement définie comme un processus systématique et continu de préparation de l'avenir. On parle de « planification stratégique » lorsque la réflexion est tournée vers le long terme, qu'elle concerne l'ensemble des relations entre l'entreprise et son environnement, et qu'elle exprime une volonté de gérer le futur. On parle de « planification opérationnelle » lorsque la réflexion est centrée sur le court terme, aux choix des actions, à la nomination de responsables, et qu'elle aboutit à des plans à court terme.

Pour le plan comptable 1982, la gestion budgétaire est un « mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées, appelé budget, les décisions prises par la Direction avec la participation des responsables ». En ce sens, on peut

dire que la gestion budgétaire comprend la préparation des budgets, la mesure des écarts, et la mise en œuvre d'actions correctives si les écarts constatés sont importants.

5-2. Outils de mesure des réalisations :

Les outils de mesure à la disposition du contrôleur de gestion sont comptable générale et analytique, contrôle budgétaire, tableau de bord, math, statistique.

5-2-1. La comptabilité générale :

D'après le plan comptable général 2005, 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 situation financière de l'entité à la date de clôture des comptes ».

Les états financiers obtenus de la comptabilité générale sont une représentation financière structurée de la situation financière et des transactions conduites par une entité. L'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs tels les dirigeants de l'entreprise, les actionnaires, l'administration publique, les fournisseurs, les banques, les assurances, etc.

5-2-2. La comptabilité analytique d'exploitation :

On parle de « comptabilité analytique », « d'analyse des coûts » ou de « calcul et analyse des coûts ».

De manière générale, la comptabilité analytique a pour but :

- d'une part :

- de connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise ;
- de déterminer les bases d'évaluation de certains postes du bilan (production stockée, production immobilisée, etc) ;
- d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants.
- d'autre part :
 - d'établir des prévisions de charges et de produits courants (coût préétablis et budgets d'exploitation par exemple) ;
 - d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemple).

5-2-3. Le contrôle budgétaire :

« Le contrôle budgétaire recouvre l'ensemble des systèmes et procédures qui vont de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions » (reporting et contrôle budgétaire).

Le contrôle budgétaire ou suivi budgétaire présente une utilité certaine :

- il est tout d'abord utile aux opérationnels car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- il permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion. Il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;
- il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise ;
- il constitue un outil de motivation supplémentaire à la disposition des responsables.

5-2-4. Les tableaux de bords :

Pour le dictionnaire Robert, le tableau de bord est un « panneau où sont réunis les instructions de bord ». Le dictionnaire Larousse précise que le tableau de bord est « l'ensemble des organes placés bien en vue du pilote ou du conducteur, et destinés à lui permettre de surveiller l'état de marche de son véhicule ».

En transposant ces définitions à la gestion de l'entreprise, on peut dire que le tableau de bord est l'ensemble de cadrans et de clignotants destinés à permettre aux responsables de mieux conduire, de mieux gérer leurs affaires.

Le tableau de bord financier est composé d'une batterie de ratios mettant en lumière des éléments relatifs à la structure, à l'activité, à la solvabilité et à la rentabilité. Le tableau de bord de gestion va plus loin que ce dernier et peut répondre à plusieurs objectifs :

- montrer à tout instant la situation de l'unité de gestion (centre de responsabilité) par rapport aux objectifs fixés ;
- faire apparaître les indicateurs présentant la dérive par rapport aux trajectoires prévues afin de déterminer le moment et les moyens d'une intervention nécessaire ;
- permettre d'évaluer les conséquences des décisions correctives au niveau de chaque centre de responsabilité ;
- servir d'instrument de communication entre le contrôleur de gestion et les responsables de l'entreprise, et entre ces derniers et leurs collaborateurs.

5-2-5. Les statistiques :

Les statistiques constituent un réservoir de données sur une quelconque évolution observé dans l'entreprise. Par elles, il est possible d'analyser le passé pour prévoir l'avenir constituant ainsi un outil supplémentaire à la prise de décision.

La présentation générale de l'entreprise et l'énoncé de la théorie générale sur le contrôle de gestion nous sert de référence à l'identification des problèmes qui font obstacles à un apport optimal du contrôle de gestion au développement de l'entreprise, sujet de la deuxième partie de cette étude.

DEUXIEME PARTIE : IDENTIFICATION DES PROBLEMES

Nous l'avons vu dans la première partie de cette étude que le contrôle de gestion peut contribuer au développement de l'entreprise par l'amélioration de la performance des hommes qui la constitue dans leurs tâches, que ce soit de prendre des décisions stratégiques, d'organiser de la gestion et la production.

La deuxième partie de notre étude sera consacrée à l'identification des problèmes ou lacunes au sein du département contrôle de gestion de la CIMELTA qui peuvent constituer un obstacle à l'optimisation de l'apport du contrôle de gestion au développement de l'entreprise. Il contiendra deux chapitres qui vont traiter successivement de l'analyse de la situation existante au sein du département contrôle de gestion et de l'identification des problèmes, facteurs de blocage au bon fonctionnement du contrôle de gestion.

Avant d'identifier ces problèmes, il est important de faire un état des lieux de la situation existante au sein du département contrôle de gestion de la société.

Chapitre 1 : Situation actuelle du département contrôle de gestion

Le département contrôle de gestion est composé d'un contrôleur de gestion et de deux informaticiens qui sont au service du contrôleur et sont chargés de la partie informatique de la fonction de contrôle de gestion. Le département possède deux catégories de tâches, à savoir la « gestion analytique » et « le contrôle budgétaire ». Il est responsable non seulement du siège d'Antananarivo mais aussi des agences situées dans les deux ex-provinces (Toamasina, Tuléar).

Ci-après les attributions du département :

- supervision de la comptabilité générale :

Il s'agit, pour le contrôleur de gestion, de s'assurer de la pertinence des écritures comptables en effectuant une comparaison entre les enregistrements dans la comptabilité et des justificatifs des départements opérationnels.

La supervision porte aussi sur une vérification de conformité avec la réglementation en vigueur en matière de tenue d'une comptabilité.

Cette vérification s'effectue annuellement avant l'établissement des états financiers annuels.

La vérification des comptes permet également au contrôleur de gestion d'évaluer le système de comptabilité général de l'entreprise dans le but de pouvoir y apporter des améliorations pour les exercices à venir ;

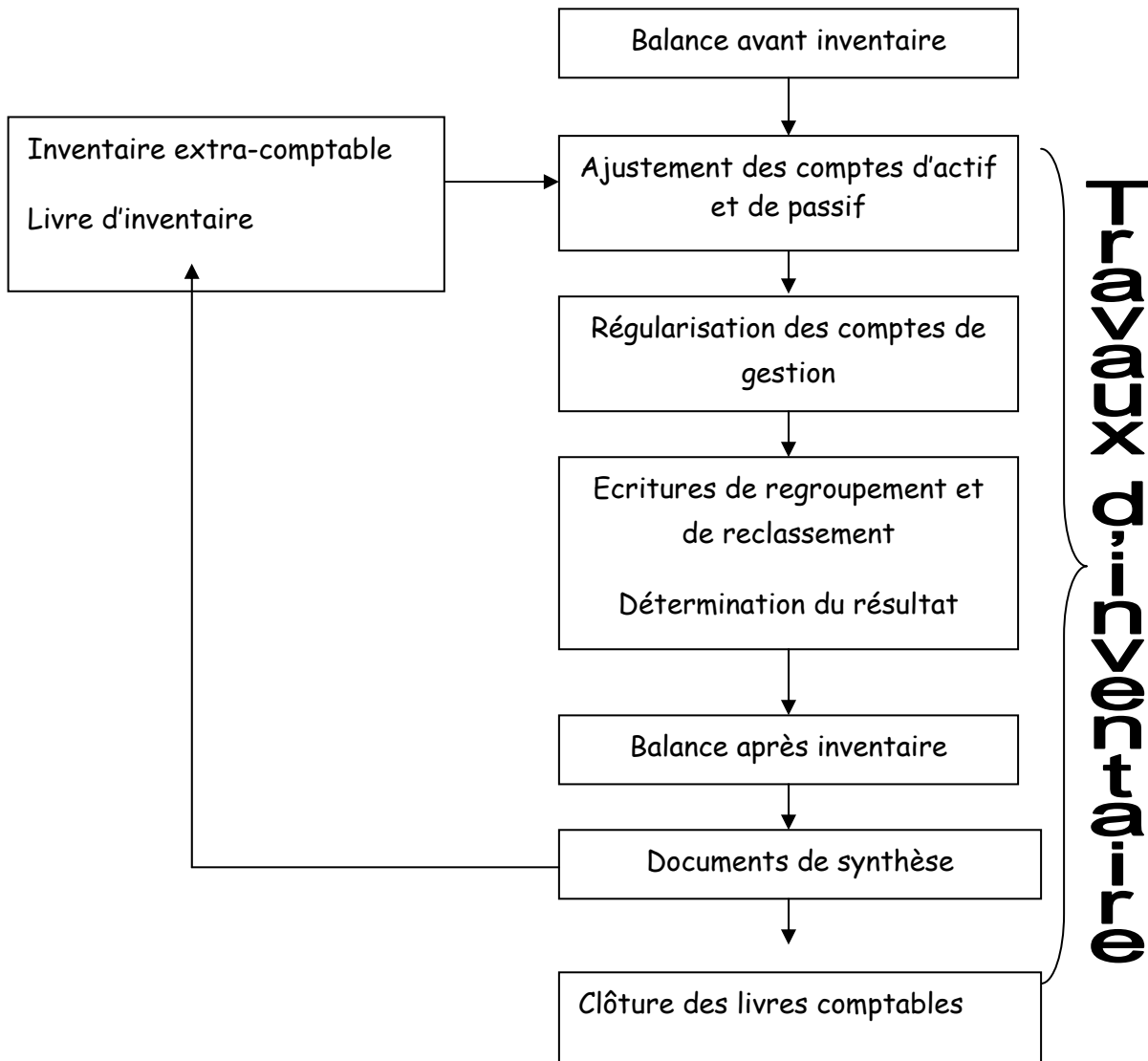
- établissement des états financiers annuels et des déclarations fiscales :

L'établissement de ces états sert de base pour analyser la situation globale de l'entreprise, l'évolution de l'activité et de la création de valeur, l'évolution des composantes des charges fiscales, par rapport aux années précédentes et par rapport aux autres entreprises qui exercent un métier similaire à celui de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion travaille avec les responsables de la comptabilité pour lui fournir les informations dont il ne dispose pas encore ;

- organisation des travaux d'inventaires,

On peut représenter par le schéma suivant ces travaux d'inventaires : (figure 2)



Bien évidemment, les opérations d'inventaire se font à la fin de l'année avant la clôture des comptes et sont utiles à l'élaboration des états financiers ;

- supervision du service informatique :

Il s'agit d'assurer la fiabilité et la cohérence des données de stock, de facturation, de la comptabilité, des travaux, du salaire. Cette opération a une grande importance car elle garantit la qualité de l'information qui constitue la matière première du contrôle de gestion ;

- organisation et mise en place de la comptabilité analytique et budgétaire :

La mise en place de la comptabilité analytique est une opération capitale au bon fonctionnement du contrôle car c'est par lui que le contrôleur peut effectuer une analyse isolée d'un département par exemple ou d'une section de ce même département. Elle permet aussi de valoriser certains postes du bilan tels que le stock ;

- audit interne des dossiers de chantiers, élaboration des procédures y afférentes :

Le contrôleur de gestion, en se référant aux exigences des travaux de chantier en matière de documentations réglementaires (permis de construire, permis de démolir, assurance, etc), s'assure que ces dossiers sont complet et en règle.

Mais compte tenu du nombre important de projets, l'opération d'audit interne de ces dossiers n'est effective, encore une fois, que pour les projets d'envergures ou des projets qui requièrent des dossiers complexes.

Le rôle du contrôleur, en matière d'audit interne des dossiers, n'est pas de valider les dossiers pour permettre au projet d'être exécuté, il s'agit seulement d'une vérification et d'un signal d'alerte en cas de manque ;

- supervision et contrôle périodique de la situation des stocks :

Le contrôleur de gestion effectue une vérification de la tenue des stocks dans un souci de maîtriser les coûts en matière de stockage.

Responsable d'approvisionner tous les départements productifs, il s'agit pour le contrôleur de s'assurer de la bonne coordination entre le département approvisionnement et les autres départements ;

- assistance au département technique pour le traitement des dossiers de travaux :

L'assistance porte sur la résolution des problèmes informatiques, d'imputation comptable, de facturation, de prix de revient.

L'initiative d'assistance ne vient pas du contrôleur de gestion, mais ce sont les responsables des départements qui demandent cette assistance.

La majorité de l'activité d'assistance de la part du département contrôle de gestion est la résolution de problèmes liés à l'utilisation de l'outil informatique dans les enregistrements comptables ;

- suivi de la facturation et des comptes clients :

Le contrôleur de gestion a la charge de vérifier toutes les factures depuis la passation de commande au paiement (conformité entre commande-livraison-montant) pour les grands travaux et pour lesquels plusieurs départements sont concernés.

Il effectue un travail d'observation et de coordination d'imputation des factures pour éviter que des charges imputées à un département soient imputées à un autre département. Il s'agit d'une simple vérification qui n'empêche pas la saisie de la facture dans la comptabilité ;

- établissement des tableaux de bords de gestion pour la Direction Générale :

Pour lui permettre un suivi financier des travaux, un suivi de l'évolution des chiffres d'affaires, de la TVA, des contrats d'entretiens. Le contrôleur de gestion essaie tant bien que mal à faire remonter les informations, depuis chaque département, utiles à la Direction générale pour qu'elle puisse apprécier la marche de l'entreprise et à apporter, en support, des explications sur l'état des résultats obtenus.

Bien évidemment, il y a des fois où il ne peut apporter aucune explication car la priorité des suivis est pour les grands projets ;

- chef de projet pour conversion ariary et PCG 2005 (en 2004), coordination informatique (paye, comptabilité analytique, stock, facturation) :

Le contrôleur de gestion a été chargé de diriger l'équipe du service comptable pour le passage du Franc malgache (Fmg) à l'ariary (Ar) comme monnaie de tenue de compte;

- interlocuteur des cabinets d'audit et contrôleurs fiscaux :

Les auditeurs externes et les contrôleurs fiscaux font appel au contrôleur de gestion pour les aider dans leurs manœuvres. En effet, le contrôleur de gestion effectue des contrôles et des vérifications sur les transactions qui se font dans l'entreprise et sur l'enregistrement de ces transactions, lesquels contrôles serviront de base pour l'audit ;

- création, mise en place, organisation du département services généraux (en 2003) :

Elaboration de toutes les procédures y afférentes (respectant la norme ISO 9001-2000), formation du personnel, organisation des activités ;

Le contrôle de gestion de la société repose sur des facteurs favorables à l'exécution de ses activités au sein de l'entreprise :

- comme la société est organisée selon le Système de Management Qualité ou SMQ, les responsabilités de chaque individu sont donc bien définies car c'est une des exigences du système.

L'attribution des responsabilités et la mise en lumière des écarts par rapport aux prévisions est donc plus facile et les actions correctives peuvent être mises en application plus rapidement diminuant ainsi d'ampleur des dégâts ;

- le contrôle de gestion s'appuie sur le réseau informatique de la société pour la collecte des informations dont il a besoin, notamment les informations issues de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et budgétaire. Notons que la comptabilité analytique et budgétaire a été mise en place par le contrôleur de gestion. Elle exploite les informations dans le but soit d'interpréter la gestion au cours d'une période révolue, soit de préparer pour l'avenir des décisions pertinentes.

L'utilisation de l'intranet permet à l'information de circuler rapidement dans l'organisation et même les informations des agences en régions ;

- la position du département contrôle de gestion dans la structure organisationnelle est un avantage car son action s'étend sur l'ensemble de l'entreprise. Le contrôle de gestion complète le management qualité mais il ne rend compte de ses activités qu'à la Direction Générale.
- l'entreprise ayant adopté le Système de Management de la Qualité (SMQ), toutes les étapes qui conduisent à l'obtention du produit fini sont bien établies.

L'observation et l'analyse des attributions du contrôleur de gestion de la société permettent de relever les facteurs qui font que l'apport du contrôle de gestion soit limité. On peut citer l'objectif poursuivi par la Direction Générale en matière de contrôle de gestion qui est à l'origine du second facteur qui est l'insuffisance du personnel au sein du département contrôle de gestion.

Le chapitre qui suit traite de ces faiblesses qui constituent un obstacle à l'apport optimal du contrôle de gestion au développement de la société CIMELTA Madagascar.

Chapitre 2 : Identification des problèmes

Les problèmes identifiés dans ce chapitre sont interdépendants car un problème engendre un autre problème qui à son tour est source d'un autre problème.

Le premier problème de la chaîne est l'objectif poursuivi par la Direction Générale en matière de contrôle. Cela donne naissance au deuxième problème qui est l'insuffisance de moyens humains pour effectuer les tâches du contrôle de gestion et ces différents problèmes entraînent de multiples conséquences pour l'entreprise.

Section1. Incompatibilité des objectifs de la Direction Générale avec l'optimisation de l'apport du contrôle de gestion :

Dans la première partie de notre étude, nous avons vu que la place comme la taille d'un système de contrôle de gestion dépend de facteurs tels que la taille de l'entreprise, les moyens disponibles, le mode de fonctionnement (décentralisé ou non), et des objectifs poursuivis par la Direction Générale.

La CIMELTA est une grande entreprise employant plus de 700 personnes réparties entre ses huit départements. Elle est aussi en mesure de déployer d'importants moyens pour effectuer le contrôle des activités de ces départements. Tout dépend ainsi des objectifs de la Direction. C'est à la Direction Générale de l'entreprise que revient la décision de mettre en place tel ou tel type de contrôle de gestion en fonction des objectifs poursuivis par elle.

Le contrôle de gestion en place au sein de la CIMELTA est plus un outil de la Direction Générale pour lui permettre un suivi de l'évolution des affaires de l'entreprise par les moyens du tableau de bord de gestion, la supervision de la comptabilité générale, la supervision de la situation des stocks, etc, même si les responsables des départements peuvent faire appel à lui pour obtenir des informations dont ils ont besoin ou des conseils en cas de problème important. L'initiative d'informer et d'aider vient moins du contrôleur. L'activité du contrôleur de gestion met plus en valeur l'aspect contrôle/vérification au détriment de l'aspect maîtrise de la gestion qui se matérialise par l'apport d'aide et de conseil auprès de

chaque individu de l'organisation et dont les effets peuvent être : la maîtrise des coûts, une plus grande rapidité de réaction face à un changement brusque de l'environnement, plus de variables pour la prise de décision, une meilleure appréciation de la performance de l'entreprise en général ou de chaque département ou même de chaque individu de l'entreprise.

Pour les dirigeants de la société, il n'est pas nécessaire qu'un important système de contrôle de gestion soit mis en place car il y a déjà le Système de Management de la Qualité (SMQ) qui garantit la qualité de toutes les activités de l'entreprise. Or, l'objectif du contrôle de gestion est de garantir l'utilisation optimale des ressources par l'apport d'aide et de conseil aux différents responsables et par une analyse comparative entre prévisions et réalisations pour l'appréciation des résultats et la prise de mesures correctives appropriées. D'ailleurs, le Système de Management Qualité (SMQ) est plus une affaire de qualité qu'une affaire de coûts et de méthodes servant à optimiser la rentabilité de l'activité. En effet, le SMQ consiste à recueillir les exigences du client lors de la commande, établir des plans de fabrication conformes à ces exigences, s'assurer que les matières utilisées dans la fabrication conduisent bien au produit convenu, vérifier à chaque étape clé de la fabrication la conformité des réalisations avec le plan de fabrication, et enfin livrer le client après une dernière vérification de conformité avec la commande. Les objectifs en termes de minimisation des coûts existent mais le respect de la qualité passe avant tout même si les coûts doivent être augmentés.

Il y a aussi le fait que le contrôleur de gestion ne fait pas partie de l'équipe chargée d'établir les budgets des projets réalisés par les départements. La réalisation des budgets est entièrement centrée sur la prise de décision et actions des dirigeants opérationnels.

Le contrôle en place s'inscrit plus dans le cadre de contrôle à posteriori négligeant les actions à priori qui traduisent une plus grande maîtrise des coûts, de l'organisation de la production, de l'allocation des ressources, etc, et cela grâce à une base de données que le contrôleur a pu constituer. Le rôle du contrôleur budgétaire est donc incomplet car il est rappelé qu'un contrôle budgétaire intègre bien la phase d'élaboration des budgets, en collaboration avec les responsables de la production ou, du moins, y participé.

De telles conditions engendrent plusieurs problèmes diminuant encore plus l'apport que pourrait apporter le contrôle de gestion au développement de l'entreprise. Un de ces problèmes est l'insuffisance de moyens humains au sein du département contrôle de gestion.

Section2. Insuffisance de personnel au sein du département contrôle de gestion :

Rappelons que le contrôleur de gestion est essentiellement chargé d'informer la Direction Générale sur l'évolution des activités de l'entreprise et de l'assister dans les décisions qu'il est amené à prendre pour le développement de l'entreprise, et d'effectuer un certain niveau de contrôle sur la gestion et l'activité des sept départements techniques, du département approvisionnement, du département commercial et des agences en région. Le département fait face à un sérieux problème d'insuffisance en homme pour effectuer toutes les tâches qui lui sont assignées.

Des problèmes de collecte d'informations, de gestion du volume de l'information, et de difficulté pour la fonction contrôle de gestion de d'intégrer en tant que fonction d'aide et conseil pour la maîtrise de la gestion, apparaissent du fait de cette insuffisance :

2-1. Problème de collecte des informations :

L'information constitue la matière première qui permet au contrôleur de gestion de travailler et d'apporter son aide à l'entreprise.

Par le biais de l'informatique (intranet), les informations de la comptabilité générale et analytique arrivent chez le contrôleur. Mais concernant les budgets détaillés des travaux, c'est le contrôleur qui demande à les avoir. La diffusion des budgets n'inclue pas le contrôleur de gestion, or, ces budgets constituent l'outil privilégié de l'analyse d'écart conduisant à une action corrective, à l'appréciation de l'efficacité et de l'efficience d'un département.

Outre les informations internes à l'entreprise, le contrôleur doit aussi s'informer sur l'environnement avec lequel l'entreprise interagit. Pour gérer les changements qui pourraient affecter l'activité des départements, le contrôleur doit recueillir des données afin de réagir rapidement ou même anticiper les effets de ces changements. On peut prendre comme exemple les informations concernant les fournisseurs de matières premières sur lesquels il y a lieu de faire des études sur sa capacité à satisfaire les besoins de l'entreprise notamment en terme de qualité des produits fournis, le respect des délais de livraison, la possibilité de négocier sur les prix, etc. Il y a aussi la collecte d'informations plus générales comme la fluctuation de la monnaie pour les achats à l'extérieur, les réglementations en vigueur sur l'utilisation de tels moyens ou telles matières.

Le déséquilibre entre la quantité d'information et les moyens humains servant à les recueillir constitue donc un sérieux obstacle à la collecte des informations utiles au fonctionnement du département contrôle. En effet, à une activité d'un département correspond un type d'information, or un département peut avoir plusieurs activités sans parler du nombre de département qui existe dans toute l'entreprise.

2-2. Problème de gestion du volume de l'information :

Puisque les informations du système comptable, c'est-à-dire de la comptabilité générale et analytique, parviennent au contrôleur via le réseau informatique, un autre problème surgit : celui de la gestion du volume de l'information.

En général, une bonne gestion de l'information consiste à la collecte dans les plus brefs délais de l'information juste donc vérifiée et validée, au traitement de cette information soit d'effectuer un tri, un classement, des calculs, une interprétation et à la retransmission de manière claire et concise aux intéressés pour la prise de décision.

Au cours d'une année d'exercice, un département peut avoir jusqu'à une centaine de travaux. Le nombre de travaux à suivre et donc la quantité d'information à recueillir est donc très important.

Le contrôleur de gestion ne peut ainsi gérer qu'un nombre réduit de données, soit ceux des grands travaux.

Bien évidemment, tous ces problèmes entraînent des conséquences néfastes à l'entreprise :

a) Suivi des réalisations difficile :

Réaliser un suivi de réalisation ou suivi budgétaire ou contrôle budgétaire c'est participer à l'élaboration du budget, obtenir des informations sur la marche des activités et les variations de l'environnement, procéder à des calculs comparatifs pour faire ressortir les écarts entre budget et réalisation, et proposer des actions correctives.

Dans le cadre d'un projet de construction, ces actions de suivi doivent être faites simultanément au déroulement du projet afin de prendre des décisions de redressement quasi-immédiates.

Le suivi de réalisation est aussi une source supplémentaire de motivation pour le personnel en plus de la supervision directe des responsables hiérarchique. Chaque individu est plus soucieux d'atteindre les objectifs définis.

Comme l'équipe de contrôle au sein de la société est très réduite, ce genre de suivi n'est effectué que pour les grands projets et difficilement pour des postes clés comme le département approvisionnement. Le contrôleur de gestion doit établir une liste de priorité en matière de suivi de réalisation en fonction de la taille du projet. Ainsi, certains projets sont suivis de près avec une analyse détaillée des évolutions et des changements, et d'autres ne font l'objet que de vérification concernant les délais de réalisation pour respecter celui convenu avec les clients.

b) Traitement de l'information lent :

On constate une surcharge dans les activités du contrôleur de gestion de la CIMELTA. Le suivi de la facturation et des comptes clients de l'ensemble de la société, par exemple, constitue déjà à lui seul une activité très prenante susceptible de devenir sa seule activité si celui-ci souhaite effectuer un suivi total et permanent.

Dans ces conditions, aucune analyse, aucun traitement d'autres informations n'est plus possible.

Mais dans la réalité, les attributions du contrôleur de gestion ne se limitent pas au simple suivi de facturation et comptes clients, il doit en même temps effectuer un suivi financier des projets, nourrir en informations le tableau de bord de la Direction Générale, effectuer la supervision de la situation des stocks, etc.

Tous ces éléments font que le traitement et l'analyse des informations soit lent et il arrive que le contrôleur de gestion ne fait que rapporter les informations à la Direction sans avoir pu les interpréter. Des études comme la maîtrise des coûts indirects, la maîtrise des prix de revient sont donc longues et impliquent de sacrifier certaines de ses attributions pour être menées à bien. L'exploitation d'outil comme la comptabilité analytique qui est l'outil de mesure et d'analyse privilégié du contrôleur de gestion s'effectue mal.

Devant les questions de la Direction Générale sur les activités moins importantes, le contrôleur reste parfois sans réponse.

c) Vision globale de l'entreprise non effective :

Un des rôles du contrôleur de gestion est de fournir à la Direction Générale un état de la situation de tous les départements pour qu'il puisse apprécier les activités et les résultats de ces départements. Cela va lui servir de base à l'évaluation de la performance de chaque département et servir de base pour des décisions telles que l'investissement, le recrutement, la prospection, etc.

Mais la situation actuelle du département rend impossible d'avoir une vision globale de la société. En effet, il ne s'agit pas seulement de recueillir les informations de ces départements et de les consolider pour les transmettre à leurs destinataires, il faut d'abord procéder à des vérifications de la qualité de ces informations : concordance entre information recueillie et réalité par exemple, procéder ensuite à des calculs et des analyses pour connaître les raisons d'une défaillance ou du dépassement des objectifs.

Essayer d'avoir une vision globale de l'entreprise prendrait trop de temps que lorsque cela soit effectué, le résultat ne serait pas d'actualité car la situation de l'entreprise aura déjà changé.

d) Rôle d'interlocuteur des auditeurs difficile :

Il est généralement reconnu que le processus d'audit a trois niveaux d'approches fondamentaux qui permettent d'accumuler des éléments de preuves nécessaires à la certification finale. Ces niveaux, dont le poids varie en fonction du contexte de l'entreprise, peut se résumer comme suit :

- Acquisition de connaissances générale sur l'entreprise, qui permet de définir préalablement une stratégie de vérification ;
- Evaluation du contrôle interne, assortie de test de conformité à l'issue duquel est apprécié l'étendu des programme de vérification sur les comptes ;
- Examen des comptes et états financiers, qui a pour objectif de réunir suffisamment d'informations probantes sur les opérations, les soldes et autres informations dans les états financiers pour pouvoir développer convenablement le rapport d'audit.

Ce qui importe pour nous c'est la notion de contrôle interne. Il peut être défini comme « un plan d'organisation et un ensemble coordonné de toutes les méthodes et mesures adoptées dans l'entreprise pour protéger son patrimoine, assurer l'exactitude et la fidélité des informations comptables » (cours d' « audit général », 4^{ème} année Gestion option finances et comptabilité). Il s'agit donc de prévenir ou de révéler les erreurs et les fraudes. Un des principes important du contrôle interne est le principe de permanence.

Au sein de la société CIMELTA, c'est le contrôleur de gestion qui effectue un contrôle sur les comptes et les états financiers de l'entreprise. Mais ce contrôle ne respecte pas les critères d'un véritable contrôle interne surtout celui de la permanence du contrôle. Par exemple, la supervision de la comptabilité générale qui, comme nous l'avons déjà vu dans la présentation des attributions du département, ne s'effectue qu'annuellement.

En cas d'audit donc, l'auditeur prend le contrôleur de gestion comme interlocuteur, mais celui-ci ne satisfait pas toujours les besoins de l'auditeur.

Enfin, le dernier problème identifié, issu de la mauvaise définition d'objectif pour le système de contrôle de gestion et du défaut de ressources humaines du département contrôle de gestion, est la difficulté de la fonction à s'intégrer en tant que fonction d'aide et de conseil.

2-3. Difficulté d'intégration de la fonction en tant qu'aide et conseil à la maîtrise de la gestion :

Le contrôle de gestion permet de mesurer les performances et les résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'outil servant à la collecte d'informations relatives à l'activité de production, de gestion, de prise de décisions, sur les hommes en général et sur l'environnement. Le but est d'aider chaque responsable dans ses interventions que ce soit le Directeur Général dans les décisions d'investissement de grande envergure, le responsable de fabrication qui désire acquérir un nouveau matériel, le responsable des ventes voulant se positionner par rapport aux concurrents, etc.

Si on parle de mesure des résultats, les principales étapes peuvent être résumées comme suit :

- détermination des résultats prévisionnels en élaborant les coûts préétablis et les coûts standards. Cela consiste à faire une analyse sur tout le processus de fabrication, de la conception en passant par l'achat des matières premières pour finir à l'analyse minutieuse de la fabrication. Il s'agit de pouvoir connaître l'optimum de chaque étape pour en faire une norme ou une base de calcul. Les coûts obtenus de cette analyse vont servir à l'élaboration des différents budgets ;
- L'étape suivante consiste à suivre l'exécution des travaux relatifs aux budgets et effectuer l'analyse des éventuels écarts entre la prévision et la réalisation et les expliquer ;
- La dernière étape est celle de l'appréciation des résultats obtenus dans chaque département, section, atelier, individuel.

Parallèlement à la mesure des résultats, il existe la mesure des performances des individus ou groupe d'individus. On évalue le potentiel de chacun dans le cadre de l'exécution des tâches qui lui sont attribuées et permettre d'agir directement sur lui ou sur les moyens utilisés.

L'objectif essentiel de la mesure des résultats et des performances est de mieux apprécier les composantes des résultats des activités de l'entreprise et de pouvoir apporter une aide significative aux différents responsables et permettre une amélioration continue de la performance.

Le contrôle de gestion étant rattaché à la Direction Générale, en quelque sorte seul dans la réalisation de ses activités, ne participant pas à l'élaboration des budgets, n'effectuant un suivi correcte que pour les projets importants et loin des responsables auprès de qui il devrait apporter aide et conseil, il est perçu par eux comme un moyen supplémentaire à la disposition de la Direction pour exercer un contrôle. Il revêt la fonction de police et suscite de la méfiance.

Quelquefois, il arrive que le contrôleur de gestion, après avoir effectué une analyse concernant des projets passés, envoie ses recommandations aux responsables des départements mais libre à eux d'en faire usage ou non. La mise en application des recommandations du contrôleur de gestion ne s'inscrivent pas comme une donnée de base à la prise de décision. De ce fait, les demandes d'analyse se font rares et les responsables des départements ne font appel au contrôleur qu'en cas de difficulté majeure.

Malgré la volonté du contrôleur de gestion à vouloir apporter une aide aux différents responsables de l'entreprise, il lui est difficile de le faire car, jusqu'à présent, la valeur ajoutée de la fonction n'est pas perçue par les départements.

A côté des responsables techniques, le responsable du département financier ne peut, lui aussi, compter sur le contrôleur de gestion pour lui fournir des informations concernant les projets de taille moins importantes. Les relations de ce département avec le contrôle de gestion s'effectuent surtout dans le cadre la supervision de la comptabilité générale et l'établissement des états financiers annuels et les travaux d'inventaires.

Ce problème constitue un sérieux facteur de blocage à l'amélioration de la performance des individus. Des objectifs comme l'amélioration continue en matière de maîtrise des coûts, d'organisation de la production se font plus lentement.

En somme, les actions du contrôle de gestion actuelles ne permettent pas encore d'améliorer les performances et les aptitudes des hommes qui constituent la société. Des améliorations s'imposent donc pour palier cette insuffisance du système de contrôle de gestion.

La dernière partie de notre étude traite ainsi de ces améliorations nécessaires au contrôle de gestion de la société CIMELTA.

TROISIEME PARTIE : PROPOSITION D'AMELIORATION

Dans cette dernière partie de notre étude, nous allons essayer de proposer des solutions ou des améliorations aux obstacles qui empêchent la réalisation d'un contrôle de gestion optimal identifiés dans la deuxième partie.

Cette dernière partie de notre étude verra dans un premier chapitre les propositions d'améliorations aux facteurs bloquants d'un contrôle optimal, dans un deuxième chapitre nous allons étudier les résultats attendus de ces améliorations, et dans un troisième et dernier chapitre, les recommandations générales de notre part pour mener à bien les propositions d'améliorations faites.

Chapitre 1 : Proposition d'amélioration sur les facteurs de blocages de l'apport optimal du contrôle de gestion

Considérer le contrôle de gestion comme un outil servant à la remonté des informations c'est renoncer aux bienfaits qu'il peut apporter l'ensemble de l'entreprise.

Le système de contrôle de gestion en place au sein de la société CIMELTA est un système qui ne fonctionne pas encore de manière optimale et qui peut être amélioré pour pouvoir apporter pleinement sa contribution au développement de l'entreprise.

Les options d'amélioration que nous préconisons sont les suivantes :

- réorientation des objectifs de la Direction Générale ;
- restructuration du département contrôle de gestion par une décentralisation de la fonction au niveau des Directeur de département et au niveau des agences de Tamatave et de Tuléar, et définition des nouvelles attributions de chaque nouveau contrôleur et des nouvelles tâches du contrôleur central, le recrutement des nouveaux contrôleurs de gestion.

Nous allons prendre un à un ces points.

Section1. Réorientation des objectifs poursuivis par la Direction Générale en matière de contrôle de gestion :

Rappelons que le système de contrôle de gestion de la société CIMELTA Madagascar est un système incomplet qui profite surtout à la Direction Générale dans le cadre du reporting financier des travaux des départements techniques. L'apport du contrôle de gestion sur le reste de l'organisation est donc sujet à une amélioration.

La Direction Générale doit prendre en considération toutes les facettes du contrôle de gestion afin de contribuer à l'objectif global d'amélioration continue

poursuivi par l'entreprise et qui peut amener l'entreprise à un développement continu.

La Direction se doit de construire une nouvelle image au contrôle de gestion pour qu'il puisse être adopté par les hommes de l'entreprise. On parle ici d'image qui reflète le souci de vouloir aider et offrir une assistance aux responsables dans l'amélioration de leur performance. Elle doit tenir son rôle d'animateur auprès de chaque individu ou groupe d'individu pour asseoir cette image du contrôle de gestion.

Dans ce raisonnement, la Direction doit donc investir pour le bien être et pour la performance des hommes qui rappelés le constitue la ressource la plus importante d'une organisation. Ce sont eux qui prennent des décisions, qui utilisent les moyens mis à leur disposition, qui créent de la valeur pour que l'entreprise puisse vivre et se développer dans un environnement qui devient de plus en plus complexe et rude.

D'ailleurs, la Direction elle aussi est gagnante dans cet investissement car elle aussi a besoin de tous les soutiens possible dans la conduite de l'entreprise et les multiples décisions qu'elle doit prendre.

La réorientation des objectifs de la Direction en matière de contrôle de gestion doit être suivie d'une restructuration du département par la création de nouveaux postes décentralisés de la fonction car comme nous l'avons déjà vu dans la partie précédente, c'est le manque de ressources humaines destinées au contrôle qui fait obstacle à la maximisation de l'apport du contrôle de gestion au développement de l'entreprise.

Outre cette réorientation des objectifs poursuivis par la Direction Générale, il est aussi nécessaire de restructurer le département contrôle de gestion.

Section2. Restructuration du département contrôle de gestion en vu d'une décentralisation de la fonction et définition des nouvelles attributions :

Cette réforme au sein du département a pour objectif de résoudre le problème d'insuffisance du personnel chargé du contrôle d'une grande entreprise qu'est la CIMELTA.

On peut résumer les étapes de cette restructuration de la façon suivante :

- une décentralisation de la fonction au niveau des Directeurs de département ;
- une décentralisation de la fonction au niveau des agences des ex-provinces de Tamatave et de Tuléar ;
- et au besoin, une décentralisation au niveau de chaque département pour le siège à Antananarivo.

Les nouveaux services de contrôle de gestion décentralisés seront reliés à un contrôle de gestion central (contrôle de gestion de niveau 1) qui lui est rattaché à la Direction Générale.

2-1. Décentralisation du contrôle de gestion au niveau des Directeurs de département :

Cette étape consiste à implanter un service de contrôle de gestion au niveau de la Direction de département. Il sera rattaché en position d'état major à cette Direction et aura des relations fonctionnelles avec les responsables des départements.

Les attributions des deux contrôleurs de gestion dans les deux Direction de département seront les même et auront des tâches orientés vers les activités opérationnelles des départements.

Le contrôle de gestion à ce niveau, que l'on peut caractériser de contrôle de gestion de niveau deux, aura pour fonction essentielle d'assurer le contrôle budgétaire et toutes actions directe comme l'audit interne des dossiers de chantiers, le traitement des problèmes d'imputation comptable des dossiers de travaux, dans le but d'apporter une aide significative aux différents responsables.

Rappelons qu'un contrôle budgétaire englobe la phase d'élaboration des budgets, la phase de suivi des réalisations et la phase d'analyse des écarts. Il est tout d'abord utile aux opérationnels car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne, il permet aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles, il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion. Il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue, il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité, il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités, il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise, il constitue un outil de motivation supplémentaire à la disposition des responsables.

La participation du contrôleur à l'élaboration des budgets des activités de chaque département sous la Direction de département est encore difficile à mettre en place à cause du nombre encore élevé de budget qu'il devra suivre mais il peut dans un premier effectuer des analyses sur comment maîtriser les coûts fixes (coûts de l'administration), les coûts contrôlables, les coûts-performances cachés des départements. Les coûts-performances cachés ne sont pas mis en évidence par le système comptable. On parle de sur-consommation (matières), de sur-temps qui entraîne un sur-salaire.

Le contrôleur aura donc à constituer une base de données des processus de fabrication des produits, des facteurs internes et externes qui peuvent modifier les paramètres en matière de fabrication et de coûts, pour servir de base à des études de réduction optimale du temps de travail, du volume de matières utilisés, du nombre d'homme affecté à la tâche, etc. Il aura à les soumettre aux différents responsables de l'élaboration des budgets des projets de leur département respectif.

Le contrôleur aura un rôle important dans la collecte des informations auprès des opérateurs ou des sites. Ce sont les informations sur les dépenses occasionnées par la fabrication, l'organisation du travail et les étapes du processus de fabrication, les investissements, les stocks, etc. Il aura à inscrire ces informations dans des tableaux de bords pour être utile aux responsables de la production et à la consolidation des résultats.

Le contrôleur sera désormais en mesure de fournir aux responsables de la production des tableaux de bords de suivi des réalisations qui vont leur permettre de mieux apprécier les résultats et les performances à chaque étape de la fabrication.

Le contrôleur aura à participer à différentes études ponctuelles telles les études de rentabilités, d'organisation, de maîtrise des coûts, des ratios, le contrôle du respect des procédures internes. Ces informations serviront aussi de base pour l'analyse des éventuels écarts entre prévisions des budgets et réalisations, et permettre d'entreprendre des actions de redressements. Ces actions seront conçues et mis au point par les responsables opérationnels en étroite collaboration avec le contrôleur de gestion.

Par ailleurs, le contrôleur de gestion à ce niveau sera en mesure d'apporter une aide significatif aux responsables détenteur d'un pouvoir de décision. Par les analyses et les calculs qu'il effectue, le contrôleur peut mesurer la performance de chaque individu, permet d'apprécier les résultats obtenus, d'apprécier les impacts que peuvent avoir ces résultats sur le département, sur la qualité du produit, et sur l'ensemble de l'entreprise.

Le contrôleur pourra introduire des concepts tel que la production en « juste à temps », par exemple, qui peut être résumé de la façon suivante : acheter ou produire seulement la quantité nécessaire (ni plus – ni moins) pour satisfaire la demande, au moment nécessaire (ni avant – ni après) et dans la qualité voulue. En effet, l'analyse d'un cycle de production révèle que le temps réel de fabrication représente fréquemment moins de 1/3 du délai total de fabrication ; le reste est absorbé par des opérations de manipulation, de stockage ou représente des temps d'attente. Or, le temps de fabrication est le seul temps pendant lequel le produit reçoit de la valeur ajoutée utile alors que tous les autres temps ne représentent que des coûts additionnels d'ajoutant pas de valeur ajoutée utile pour le client. Il s'agit donc de maîtriser ces temps qui ne représentent pas de réelle valeur pour le client.

Ce concept peut concerner tous les services de l'entreprise soit les ateliers, les services supports (méthode, bureau d'étude, entretien, comptabilité, ...) et les services généraux (l'achat par exemple). Il consiste à éliminer systématiquement toute forme de gaspillage, satisfaire la demande, révéler et supprimer les problèmes

en luttant dans le cadre d'une approche volontariste contre leurs causes et non contre leurs effets.

Le contrôleur de gestion décentralisé joue aussi un rôle de relai au contrôleur central pour la collecte des informations sur les activités des départements. Il s'agit de résoudre les problèmes de collecte d'informations.

Cependant, toutes ces attributions du contrôleur doit reposer sur un système d'information efficace, pouvant satisfaire aux critères de rapidité et de fiabilité.

Le contrôleur doit veiller à ce que ce système soit fiable et il doit donc l'évaluer à des périodes raisonnables pour sa pérennité. Le contrôleur, en collaboration avec le contrôleur central, aura à analyser le système comptable pour déceler les améliorations possible. Le contrôleur aura aussi le rôle d'assister les responsables de l'enregistrement comptable pour gérer les différents problèmes d'imputations. (Notamment en matière de comptabilité analytique)

L'un des objectifs essentiel du contrôle de gestion est ainsi de pouvoir mettre en place le système de contrôle interne au niveau de chaque département pour garantir la qualité des informations du système comptable. Il s'agit de s'assurer que les processus amont (achat, vente, ...) alimentant la comptabilité sont sous contrôle (en particulier, existence de procédures adéquates, comprises et appliquées), mais également de vérifier que le processus d'arrêté comptable relatif à chacun de ces thèmes est parfaitement maîtrisé et concourt ainsi à la production d'une information fiable.

Les informations ainsi recueilli devront respecter des critères de réalité (les opérations enregistrées concernent l'entité), d'exhaustivité (toutes les opérations ont été enregistrées), de séparation des exercices (enregistrement des opérations sur la bonne période), d'exactitude (enregistrement des opérations pour un montant correct), de classification (enregistrement des opérations dans les comptes adéquats).

Ce contrôle interne devra respecter les diverses principes généraux en la matière soient le principe d'organisation, d'intégration, de permanence, d'universalité, d'indépendance, d'information, et d'harmonie. Il devra en particulier respecter les principes d'intégration qui doit permettre le fonctionnement d'un système

d'autocontrôle, et le principe de permanence du contrôle pour que l'on n'ait pas à évaluer le système de contrôle interne à des périodes rapprochées.

Parallèlement au rôle de contrôleur budgétaire et de conseil auprès des différents responsables du département, le contrôleur assiste le Directeur des départements dans les décisions stratégiques qu'il doit prendre comme des décisions d'investir dans une nouvelle machine, de travailler avec de nouveaux fournisseurs, de se séparer d'un fournisseur, etc. Cette assistance est possible grâce aux informations dont le contrôleur dispose concernant les départements et concernant l'environnement.

Une étape nécessaire dans la résolution des problèmes du contrôle de gestion de la CIMELTA, à part la mise en place d'un service de contrôle de gestion décentralisé auprès des directeurs de département, serait de faire de même dans les agences des ex-provinces de Tamatave et de Tuléar.

2-2. Décentralisation de la fonction auprès des agences de Tamatave et de Tuléar :

Les contrôleurs de gestion dans les agences en région, auront les mêmes attributions que le contrôleur les contrôleurs au niveau de la Direction de département à la différence que les agences sont plus petites. La fonction de contrôle aura une dimension plus opérationnelle.

Ainsi, ils auront comme tâches d'assurer le contrôle budgétaire de l'activité de l'agence, assurer la collecte des informations utiles à l'analyse, apporter aide et conseil à tous les responsables de l'agence depuis le Directeur de l'agence dans ces relations avec les différents partenaire extérieur tels que les banques, les représentants de l'Etat, etc, jusqu'aux responsables opérationnels dans l'amélioration du processus de fabrication par exemple, mettre en place le contrôle interne des informations comptables pour permettre au contrôleur de gestion de manipuler et de transmettre des informations fiables et réalistes avec l'appuie du contrôleur centrale et servir de relai au contrôle de gestion centrale dans la transmission d'information sur l'évolution des activités de l'agence.

En raison de la taille réduite de l'agence, le contrôleur de gestion peut contribuer à l'élaboration des budgets des travaux. Son rôle à ce sujet est d'apporter les informations dont il dispose sur l'environnement, sur le processus de fabrication, sur l'allocation des ressources, après avoir effectué des études approfondies sur les étapes et les processus qui conduiront à l'obtention du produit, traduire en terme financier les options prises pour la production, et de faire une étude concernant l'impact des options de production sur le produit et sur le résultat. Il propose des modifications ou des améliorations s'il les juge utiles à l'optimisation de la prévision des budgets.

Du fait de cette restructuration du département contrôle de gestion, le rôle du contrôleur central est modifié.

2-3. Rôle du contrôleur de gestion central :

La décentralisation de la fonction contrôle de gestion permet au contrôleur central d'avoir une mission essentielle de consolidation globale des résultats, d'harmonisation des procédures et des instruments de gestion (procédure comptable par exemple), coordination des actions du département contrôle de gestion, et enfin de démultiplication des éventuels axes stratégiques décidés par la Direction Générale de l'entreprise.

Il conserve la tâche de fournir aux dirigeants les tableaux de bords de gestion et états financiers annuels pour le suivi de l'activité de l'entreprise, celle de superviser la situation des stocks, la supervision du service informatique, et celle d'interlocuteur des cabinets d'audit et contrôle fiscal mais tout ceci en collaboration avec les contrôleurs décentralisés.

Le contrôleur central aura à effectuer des études économiques et de rentabilité des activités de l'entreprise.

Il aura aussi un regard particulier sur l'état de l'environnement de l'entreprise notamment sur les concurrents directs, les partenaires tels les fournisseurs et les banquiers, l'évolution de la demande et des tendances de consommation, etc.

Pour le contrôleur de gestion central, le but est désormais d'apporter tout son soutien à la direction Générale pour la conduite et le développement de l'entreprise.

Si tels sont les détails de la restructuration du département contrôle de gestion, il est tout aussi utile de parler un peu du profil des nouveaux contrôleurs et des modalités de leur recrutement.

2-4. Profil des nouveaux contrôleurs de gestion et leur recrutement :

Concernant le profil des nouveaux contrôleurs de gestion, les critères que l'on a déjà vus dans la première partie de notre étude seront retenus. On parle d'un diplômé en étude comptable et financière pour l'utilisation des outils comptables et la correspondance avec les responsables de la comptabilité, homme de chiffres pour le nombre important de calcul qu'un contrôleur de gestion est amené à faire, homme d'étude et d'analyse pour pouvoir s'exprimer en suite, imaginatif pour un changement positif et diplomate pour faire face aux difficultés d'être en relation avec une multitude d'individu de hiérarchie différente, de provenance sociale différente, de spécialité différente.

Quant à leur recrutement, deux hypothèses sont à voir : soit de recruter par voie externe en prenant pour le poste une personne totalement nouvelle à l'équipe, soit de recruter par voie interne par le transfert d'un agent déjà responsable dans l'entreprise.

L'avantage pour la deuxième option est que le nouveau contrôleur serait déjà accoutumé au mode de travail de l'entreprise, au courant des différents processus en vigueur et, de ce fait, nécessiterait moins de temps pour asseoir la fonction de contrôle de gestion.

Il s'agit d'attribuer le poste de contrôleur de gestion à un comptable de l'entreprise, que ce soit pour le contrôle de gestion au niveau de la Direction de département que pour celui dans les ex-provinces. Toutefois, la fonction de contrôleur de gestion n'est pas une fonction que l'on peut remplir juste comme ça, les

nouveaux contrôleurs devront d'abord suivre une formation spécialisée sur le contrôle de gestion auprès d'établissements qui offrent ce genre de formation.

Voyons à présent les résultats que l'on peut espérer de ces améliorations qui viennent d'être proposées.

Chapitre 2 : Résultats attendus de ces améliorations

On peut attendre des améliorations proposées dans le chapitre précédent des résultats tout aussi bénéfique pour l'entreprise. Ces résultats se manifestent au niveau du département contrôle de gestion, au niveau de la Direction Générale, au niveau du reste de la structure et de l'entreprise en général, et au niveau de l'environnement globale de l'entreprise.

Section1. Résultats pour le département contrôle de gestion :

Les réformes et les améliorations vont permettre au département contrôle de gestion de répartir ses différentes fonctions entre un plus grand nombre d'agent. Les actions du contrôleur pourront se faire sentir, équitablement ou presque, dans toute l'entreprise.

Ainsi, les actions pour les agences des ex-provinces seront faites sur place sans avoir à se déplacer, les actions simultanées entre plusieurs départements seront mieux organisées.

Le travail du département, mieux organisé, va permettre une meilleure gestion de l'information.

Les problèmes de collecte des informations se verront réduits car ces informations seront d'abord recueillies et stockées par les contrôleurs décentralisés et ce n'est qu'après qu'elles seront transmises au contrôleur central, explication à l'appuie.

Les informations ne seront plus traiter de façon centralisée ce qui résout le problème de gestion du volume de l'information. Les différents calculs et analyses seront faits plus rapidement, surtout dans les agences à Tamatave et Tuléar à cause de la taille plus petite de celle-ci. La fonction contrôle de gestion peut se rapprocher encore plus d'un contrôle en temps réel des opérations de l'entreprise.

La mise en place du contrôle interne des informations comptables permet de réduire les actions de vérification et contrôle de la qualité de ces informations sous la condition que les responsables détenteurs des informations se conforment bien au processus.

La qualité des informations devient meilleur et permettre au contrôleur de gestion de ne pas donner de faux conseils, d'avoir de fausses appréciations à cause d'informations erronés ou de diffuser de fausses informations à l'ensemble de l'entreprise.

La décentralisation de la fonction, pour être plus proche des opérateurs dans la hiérarchie, va permettre d'améliorer la considération de la fonction par rapport à ces hommes notamment de réduire les sentiments de méfiance à son égard du fait de rattachement à la Direction Générale.

Le nouveau contrôle de gestion sera en mesure d'apporter une aide plus soutenu et plus crédible aux auditeurs externes et les contrôleurs fiscaux grâce au système de contrôle interne. Dans le cas d'un audit fait par un auditeur externe pour le compte de la Direction de l'entreprise, le coût de celui-ci serait réduit car l'existence d'un système efficace de contrôle interne réduit considérablement la durée de l'audit.

Mais ce n'est pas seulement au département contrôle de gestion que profite les reformes proposées pour permettre à la contrôle de gestion de contribuer pleinement au développement de l'entreprise, ces reformes profite également à la Direction Générale, au reste de l'organisation et l'entreprise en général, et à l'environnement global de l'entreprise.

Section2. Résultats pour la Direction Générale :

En réalité, tout incombe à la responsabilité de la Directrice Générale, que ce soit la production, le marketing, la stratégie, la finance, les ressources humaines, l'embauche et le licenciement, le respect des normes de sécurité, la vente, les relations publiques, etc.

Mais, par délégation de certaines tâches de la Direction générale à son équipe de direction, les tâches principales se résume à la conception de la stratégie générale et la vision de l'entreprise (quels marchés seront les objectifs de l'entreprise ? contre quels concurrents l'entreprise luttera-t-elle ? avec quelles

produits ? Quelle stratégie de différenciation l'entreprise adoptera-t-elle ?), la représentation de l'entreprise à l'extérieur (établir les partenariats), à s'assurer de la bonne marche des activités de l'entreprise soit d'apprécier les résultats et les performances de chaque individu de l'organisation.

Ainsi, grâce au contrôle de gestion, ces multiples tâches de la Direction Générale gagneront en précision et en assurance. Elle disposera, non seulement de plus d'informations sur les hommes, les départements, les processus et l'entreprise en général, plus d'informations sur l'environnement, mais aussi d'informations justes, fiables, et au moment le plus opportun qui faciliteront toute prise de décision. La Direction Générale pourra apprécier la valeur réelle de chaque département,

Section3. Résultats pour le reste de l'organisation et l'entreprise en général :

Pour le reste de l'organisation, on se rapproche de l'objectif de maîtrise de la gestion.

La mise en place du contrôle interne profite aussi à l'entreprise car il apporte la sécurité financière, comptable et juridique (assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine et de l'actif ; assurer la régularité, la fiabilité et la sincérité des opérations comptables et financières), apporte la qualité comptable de l'information et des prestations (grâce à une organisation appropriée permettant de maîtriser les risques d'anomalies comptables, grâce à des tâches bien identifiées au sein de l'organigramme fonctionnel), apporte l'efficience (utilisation économique et efficiente des ressources et utilisation optimale des moyens disponible).

Les responsables des opérations de budgétisation des projets dans les départements seront mieux armés pour faire face aux multiples variables internes ou externes qui ont une influence sur les coûts de fabrication et sur les processus de fabrication, et pour traduire en terme financier les décisions qui peuvent être prises pour cette fabrication.

Grâce aux analyses effectuées en commun entre les responsables de la production et le contrôleur de gestion sur les processus de production, ces responsables pourront prétendre à une réduction optimale des processus notamment

en matière d'allocation des ressources (ressources matérielles et ressources humaines), temps de travail et temps d'arrêt, manipulation, etc. Il s'en suit que les coûts se verront réduits à un niveau optimal.

La maîtrise des coûts et la maîtrise des processus peuvent contribuer à la maîtrise des résultats et même à l'amélioration de celle-ci.

Les analyses d'écarts encore persistents permettront le lancement d'actions correctives, toujours avec une étroite collaboration entre responsables technique et contrôleur de gestion. Le but étant bien évidemment d'améliorer continuellement la performance de chaque individu relié de près ou de loin à la production.

Les mesures des résultats et des performances seront utiles, non seulement pour pouvoir mettre en œuvre des actions correctives en cas de déviation par rapport à ce qui a été prévu dans les budgets et les processus, mais aussi pour motiver chaque acteur directement ou indirectement lié à la production dans l'atteinte des objectifs qui ont été fixés.

En somme, les améliorations que l'on pourra enregistrer au sein de l'entreprise mèneront au développement de l'entreprise, en effet, le développement de l'entreprise est lié au développement des hommes qui la compose.

Section 4. Résultats pour l'environnement globale de l'entreprise :

Les améliorations en performances, en maîtrises de l'entreprise pourront modifier les relations qu'elle entretient avec son environnement.

L'entreprise améliorera sa position dans les rapports de forces qui existent entre elle et ses fournisseurs, entre elle et ses partenaires financiers, entre elle et l'Administration.

Mais outre ces changements, l'entreprise, dans son développement, pourra augmenter la valeur qu'elle crée, soit augmenter la valeur ajoutée augmentant ainsi le produit intérieur brut (PIB) qui est la somme des valeurs ajoutées créées par toute entité en exercice dans un pays.

Chapitre 3 : Recommandation générale

Les propositions d'améliorations précédemment citées sont relatives aux améliorations de la fonction contrôle de gestion au sein de la société CIMELTA Madagascar qu'il est nécessaire d'apporter pour que celle-ci contribue réellement au développement de l'entreprise.

Il n'en reste pas moins que l'application de ces propositions d'améliorations doit être appuyé par un Leader (Dirigeant) conscient de son rôle dans l'intégration du contrôle de gestion dans la culture de l'excellence adoptée par l'entreprise.

Il incombe à la Direction Générale d'organiser des réunions de travail, préalablement à la mise en place du nouveau système de contrôle de gestion, dans l'entreprise qui auront pour objectif de sensibiliser l'utilité de la fonction contrôle de gestion et la nouvelle orientation de la fonction. Ce n'est qu'après que l'on peut mettre en place efficacement le système de contrôle au sein de l'entreprise.

CONCLUSION

De nos jours, faire face à l'environnement, y survivre et s'y développer oblige les entreprises à augmenter le nombre de produit fabriqué, élargir la gamme des différents produits, offrir des produits complémentaires, offrir des produits de qualité, et tout cela rendant encore plus complexe et plus difficile la gestion des activités de l'entreprise.

Devant ces difficultés que l'entreprise doit surmonter, la fonction contrôle de gestion s'inscrit comme un « sauveur » offrant sécurité, maîtrise, et performance.

Un problème observable dans l'utilisation d'un système de contrôle de gestion, comme c'est le cas de la société CIMELTA Madagascar, est que parfois ce système n'est pas exploité de façon optimale et on se contente de surveiller sommairement les activités et les transactions internes de l'entreprise.

Il s'agit donc pour l'entreprise de pouvoir identifier les causes qui empêchent le bon fonctionnement du contrôle de gestion et de mettre en place un système qui soit en mesure d'apporter un réel changement pour l'entreprise et lui fournir les moyens de toujours se développer.

Une fois mis en place, le système de contrôle de gestion procure plusieurs avantages à l'entreprise. Tel est le cas pour la société CIMELTA.

Pour le département contrôle de gestion, on enregistre une amélioration concernant l'information, matière première qui lui est utile pour travailler, qui est fiable, obtenue et traité plus rapidement, rendant ainsi le contrôleur plus efficace dans ses actions.

Grâce à l'appui du contrôle de gestion, les décisions et les actions de chaque responsable, que ce soit le Directeur Général ou le responsable de la production ou autres, sont rationnelles, réfléchies et optimales, et peuvent conduire à un développement certain de l'entreprise renforçant sa position par rapport à l'environnement général (politique, économique, social, technologique, écologique, légal) et l'environnement immédiat (clients, fournisseurs, banques, actionnaires, etc).

En somme, on peut dire qu'un contrôle de gestion bien exploité ne peut qu'être bénéfique pour l'entreprise en lui donnant la maîtrise et la performance au niveau de la gestion pour faciliter son développement.

Mais l'action de vouloir se développer est en soit un autre parcours d'élaboration de stratégies différentes qui puisse mener l'entreprise à se développer réellement.

Bibliographie :

- ALLEGRE Hervé et MOUTERDE. F, « *Le contrôle de gestion : méthode, outils, tableau de bord* », LE MONITEUR, Paris, 1989
- BESCOS. L et DOBLER. P, « *Contrôle de gestion et Management* », 2^{ème} éd, MONTCHRESTIEN, 1993
- Cours théoriques durant les 4 années d'étude à l'Université d'Antananarivo, Faculté DEGS, département Gestion
- KEISER Anne, « *Contrôle de Gestion* », 3^{ème} éd, ESKA, 2004
- KERVILER. Loïc, « *Le contrôle de gestion à la portée de tous* », 1^{ère} éd, ECONOMICA, Paris, 1991)
- LAVERTY Jacques, « *Contrôle de Gestion Industriel* », DUOND, 1990
- LONING. H et MALLERET. V, « *Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre* », DUNOD, Paris, 2003
- MIKOL Alain, « *Le contrôle Interne* », 1^{ère} éd, PUF, Paris, 1998
- MIKOL. Alain, « *Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion* », 2^{ème} éd, DUNOD, 1993
- Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar et Institut National de la Statistique, « *Plan Comptable Général 2005* », JURID'IKA, 2004
- PIGE Benoît et LARDY Philippe, « *Reporting et contrôle budgétaire* », EMS, Paris, 2003

TABLE DES MATIERES

Remerciement

Avant propos

Liste des abréviations

Liste des figures

INTRODUCTION.....1

PREMIERE PARTIE : PRESENTATION GENERALE

Chap1. Présentation de la société de la société

CIMELTA Madagascar6

Section1. Historique6

Section2. Activités et mission7

2-1. Département marketing et commercial7

2-2. Département construction métallique et mécanique7

2-3. Département plomberie7

2-4. Département finition7

2-5. Département carrelage8

2-6. Département ascenseurs et téléphonie8

2-7. Département art et fer8

2-8. Département électromécanique8

Section3. Structure organisationnelle de la société9

Chapitre2. Théorie générale sur le contrôle de gestion

Section1. Définition du contrôle de gestion 11

1-1. Le « contrôle » de la « gestion » 11

1-2. Le contrôle de gestion 12

1-2-1. Le contrôle de gestion, outil de maîtrise de la gestion 12

1-2-2. Le contrôle de gestion, outil de vérification/sanction 12

Section2. Place du contrôle de gestion dans l'organisation 13

Section3. Objet du contrôle de gestion	15
3-1. La prévision	15
3-1-1. Au niveau des responsables opérationnels, on parle	16
3-1-2. Au niveau de la cellule de contrôle de gestion, il s'agit de	16
3-2. Le conseil et l'aide	16
3-3. Le contrôle	16
3-4. Le reporting	17
3-5. La mise au point des procédures	17
Section4. Préalables au contrôle de gestion	18
4-1. Responsabilité bien définie	18
4-2. Système d'information approprié	18
4-3. Participation du personnel	19
4-4. Qualification du contrôleur de gestion	19
Section5. Outils du contrôle de gestion	20
5-1. Outils prévisionnels	20
5-2. Outils de mesure des réalisations	21
5-2-1. La comptabilité générale	21
5-2-2. La comptabilité analytique d'exploitation	21
5-2-3. Le contrôle budgétaire	22
5-2-4. Les tableaux de bords	22
5-2-5. Les statistiques	22
DEUXIEME PARTIE : INDENTIFICATION DES PROBLEMES	
Chapitre1. Situation actuelle du département contrôle de gestion.....	26
Section1. Incompatibilité des objectifs de la Direction Générale avec l'optimisation de l'apport du contrôle de gestion	32
Section2. Insuffisance de personnel au sein du département contrôle de gestion	34
2-1. Problème de collecte des informations	34
2-2. Problème de gestion du volume de l'information	35

a) Suivi des réalisations difficile	36
b) Traitement de l'information lent	36
c) Vision globale de l'entreprise non effective	37
d) Rôle d'interlocuteur des auditeurs difficile	38
2-3. Difficulté d'intégration de la fonction en tant qu'aide et conseil à la maîtrise de la gestion	39
TROISIEME PARTIE : PROPOSITION D'AMELIORATION	
Chapitre1. Proposition d'amélioration	43
Section1. Réorientation des objectifs poursuivis par la Direction Générale en matière de contrôle de gestion	43
Section2. Restructuration du département contrôle de gestion en vu d'une décentralisation de la fonction et définition des nouvelles attributions	44
2-1. Décentralisation du contrôle de gestion au niveau des Directeurs de département	45
2-2. Décentralisation de la fonction auprès des agences de Tamatave et de Tuléar	49
2-3. Rôle du contrôleur de gestion central	50
2-4. Profil des nouveaux contrôleurs de gestion et leur recrutement	51
Chapitre2. Résultats attendus	
Section1. Résultats pour le département contrôle de gestion	53
Section2. Résultats pour la Direction Générale	54
Section3. Résultats pour le reste de l'organisation et l'entreprise en général	55
Section4. Résultats pour l'environnement global de l'entreprise	56
CONCLUSION	58
Bibliographie	60