

## SOMMAIRE

REMERCIEMENTS.....	i
SOMMAIRE.....	ii/iii
LISTE DES ABREVIATIONS.....	iv
LISTE DES SCHEMAS ET TABLEAUX.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I : ASPECTS THEORIQUES.....	5
Chapitre I : Les concepts clés de contrôle de gestion.....	7
Section 1 : Définitions et missions du contrôle de gestion.....	7
Section 2 : L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	11
Chapitre II : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise.....	17
Section 1 : Le concept de la performance.....	17
Section 2 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance.....	23
CONCLUSION PARTIELLE DE LA 1 <sup>ère</sup> PARTIE.....	35
PARTIE II : DEMARCHES METHODOLOGIQUES ET ASPECTS PRATIQUES.....	36
Chapitre I : Méthodologie de recherche.....	38
Section 1 : Présentation générale de la SPAT.....	38
Section 2 : Les démarches méthodologiques.....	46
Section 3 : Méthodologie d'analyse, de traitement de données et limites de l'étude.....	48
Chapitre II : Résultats.....	50
Section 1 : Les outils de contrôle de gestion au service du pilotage de performance.....	50
Section 2 : La performance de l'entreprise à travers les outils de contrôle de gestion.....	57
Chapitre III : Discussions et recommandations.....	64
Section 1 : Discussions.....	64
Section 2 : Diagnostic FFOM.....	69
Section 3 : Recommandations.....	73

CONCLUSION PARTIELLE DE LA 2 <sup>ème</sup> PARTIE.....	80
CONCLUSION GENERALE.....	81
BIBLIOGRAPHIE.....	vi
WEBOGRAPHIE.....	vii
LISTE DES ANNEXES.....	viii
TABLES DES MATIERES.....	ix

## LISTE DES ABREVIATIONS

ABC: Activity Based Costing

ABM: Activity Based Management

APMF: Agence Portuaire Maritime et Fluvial

BSC : Balanced Scorecard

CDG : Contrôle de Gestion

CDR: Compte De Résultats

DCDG: Direction Contrôle de Gestion

FFOM : Forces - Faiblesses – Opportunités- Menaces

GRH: Gestion des Ressources Humaines

ICTSL: International Container Terminal Service

MICTSL: Madagascar International Container Terminal Services Ltd

MOD: Main d'œuvre Directe

PDM: Part De Marché

PME: Petites et Moyennes Entreprises

SMMC: Société de Manutention des Marchandises Conventionnelles

SPAT: Société du Port à Gestion Autonome de Toamasina

SQL: Structured Query Language

SWOT: Strengths - Weaknesses- Opportunities – Threats

TBP: Tableau de Bord Prospectif

TDB: Tableau De Bord

TIC : Technologies de l'Information et de la Communication

## LISTE DES SCHEMAS

Schéma n°1 : Démarche générale de planification du budget.....	27
Schéma n°2 : Etapes de la démarche budgétaire.....	28
Schéma n°3 : L'articulation des budgets.....	29
Schéma n°4 : Réorganisation du Port de Toamasina.....	39
Schéma n°5 : Arbre des écarts.....	54
Schéma n°6 : Performance sociale.....	62
Schéma n°7 : Part de marché.....	63
Schéma n°8 : Processus de la gestion des risques.....	74
Schéma n°9 : Liens entre ABC et ABM.....	77
Schéma n°10 : Les quatre axes du Balanced Scorecard.....	78

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°1 : Redevance des manœuvres d'entrée et sortie.....	42
Tableau n°2 : Facturation de pilotage des navires à l'intérieur du port.....	42
Tableau n°3 : Facturation d'attente et/ou annulation (pilotage).....	43
Tableau n°4 : Facturation des opérations de remorquage en haute mer.....	43
Tableau n°5 : Tarifs de location de remorqueur aux travaux portuaires.....	44
Tableau n°6 : Tarifs des opérations d'amarrage et de désamarrage.....	44
Tableau n°7 : Facturation d'attente et/ou annulation (lamanage).....	45
Tableau n°8 : Le droit de stationnement.....	45
Tableau n°9 : Tarifs veille de sécurité .....	45
Tableau n°10 : Budget de trésorerie en UM.....	53
Tableau n°11 : TDB de la Direction Capitainerie.....	55
Tableau n°12 : Extrait TDB du contrôleur de gestion.....	57
Tableau n°13 : Les différents niveaux de contrôle.....	58
Tableau n°14 : Reporting sur touchées de navires par catégories.....	60
Tableau n°15 : Reporting concessionnaire.....	61
Tableau n°16 : Suivi des performances du personnel.....	75

## INTRODUCTION GENERALE

Avec la mondialisation de l'économie, l'environnement actuel impose aux entreprises de renforcer sa capacité d'anticipation aussi bien que de mesurer, plus précisément ses performances. Les décisions prises ne peuvent être seulement guidées par les seules considérations de profit à court terme, mais doivent aussi contribuer à l'adaptation de l'entreprise face aux situations garantes du succès sur le long terme. Alors, une étude environnementale qui prévoit ce que peuvent être les opportunités et menaces auxquelles pourront faire face l'entreprise, semble nécessaire. De même, il faut analyser les forces et les faiblesses de ses ressources. Ce diagnostic facilitera la détermination des actions stratégiques à mettre en œuvre, suivant des plans définis qui vont contribuer à la réalisation des objectifs fixés.

Mais malgré les différents changements et contraintes, aussi bien internes qu'externes, subit par l'entreprise, les Dirigeants sont toujours soucieux d'atteindre ses objectifs. Et cette situation va susciter des incertitudes limitant l'efficacité d'une meilleure gestion ainsi qu'à la prise de décision pour la réalisation des objectifs et les actions correctives à prendre.

Ainsi, face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation.

La définition classique du contrôle de gestion le décrit comme : « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>1</sup>. Efficace quand elle atteint ses objectifs, et efficiente signifie qu'elle maximise le rapport entre les inputs et les outputs obtenus. En effet, le contrôle de gestion tient une grande place pour une gestion transparente de l'entreprise, et c'est aussi une fonction indispensable au service de la performance de l'entreprise. « Avoir confiance c'est bien, mais contrôler c'est mieux ».

La confiance, base entre les relations et le contrôle permettant d'évaluer les performances sans se poser des questions d'interprétations, se complètent au sein d'une entreprise.

Contrôler signifie vérifier, surveiller, évaluer et maîtriser ; et ce contrôle s'exerce à tous les niveaux hiérarchiques dans l'entreprise.

---

<sup>1</sup> Anthony Robert Newton (1965), La fonction contrôle de gestion, 209 pages, P17.

Avant tout, vérifier veut dire que tout est conforme aux ordres, aux normes et aux procédures ; après, surveiller d'une façon permanente le déroulement des opérations ; ensuite, évaluer les résultats par rapport aux prévisions ; et enfin, maîtriser par la mise en œuvre des actions correctives pour atteindre les objectifs établis. Le contrôle de gestion est surtout un contrôle pour la maîtrise.

ARDON<sup>2</sup> définit le contrôle de gestion comme étant l'ensemble de sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ; et de l'autre côté, d'appliquer des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. D'après cette définition, le rôle du contrôle de gestion est de prévenir les dangers et difficultés qui peuvent surgir sur la gestion de l'entreprise, et qui peuvent perturber sa bonne préparation du futur afin de prendre des stratégies de les surmonter.

Ce qui nous a conduits au choix du thème de notre présent mémoire intitulé : « Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise : cas de la Société du Port à gestion autonome de Toamasina (SPAT), Direction Capitainerie ».

Certes, l'existence du contrôle de gestion s'avère essentielle à la réussite et au bon fonctionnement de l'entreprise, dont la performance peut se mesurer par la maîtrise de ce contrôle, ainsi que le suivi de l'évaluation. De ce fait, une question se pose : La pratique du contrôle de gestion aura-t-elle un impact sur la performance de l'entreprise ?

Pour pouvoir répondre à cette question, notre objectif global dans cette recherche est donc de favoriser la continuité de la performance de l'entreprise via le contrôle de gestion. Et pour atteindre cet objectif, nous avons proposé deux objectifs spécifiques, à savoir : un éclairage sur le métier du contrôleur de gestion, et de découvrir l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise, car l'objectif de toute entreprise quelque soit son activité, est d'être performant dans tous les domaines.

Dans le cadre de cette recherche, et surtout après avoir déterminé la problématique, l'objectif global ainsi que les deux objectifs spécifiques ; une hypothèse globale avec deux sous hypothèses sont alors à vérifier.

---

<sup>2</sup> Ardon et Jordan, « Le contrôle de gestion », Edition Août 1997, 164 pages, P25.

L'hypothèse globale est que la faible efficacité de contrôle de gestion constitue un obstacle et un facteur de blocage du développement au sein de l'entreprise, et par conséquent un frein à sa performance. Et pour démontrer cette hypothèse, nous avons deux sous hypothèses, à savoir : la première est que le contrôle de gestion est un moyen pour piloter la performance de l'entreprise. Cela consiste à déterminer si les outils de contrôle de gestion permettent de se référer et de conduire à bon port l'objectif préalablement formulé.

La deuxième sous hypothèse est que le contrôle de gestion permet d'évaluer la performance de l'entreprise. Il nous est alors utile d'évaluer la performance conduite par le contrôle de gestion sur l'efficacité de ce dernier, puis sur l'axe d'analyse de la performance, et enfin sur les performances stratégiques et concurrentielles.

Nous attendons alors comme résultat à l'issue de ce mémoire : « l'amélioration de la performance de la SPAT à partir des outils et méthodes utilisées par le contrôle de gestion ».

En outre, pour mener à bien la rédaction de cet ouvrage, la méthodologie suivante a été appliquée. D'abord, nous avons effectué des entretiens auprès des responsables de la société en utilisant des questionnaires pour la collecte des données. Ensuite, nous avons lu des ouvrages concernant le contrôle de gestion afin de mieux cerner et de mieux comprendre le thème. Enfin, les supports de cours théoriques et la documentation via internet nous ont été d'une grande utilité.

Pour la méthode de traitement des données, nous avons choisi l'analyse SWOT ou FFOM, du fait qu'elle permet de repérer les facteurs qui ont une influence stratégique sur l'entreprise. Ils peuvent être d'origine interne, ce sont les forces et les faiblesses ; ou d'origine externes, les opportunités et menaces de l'environnement.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, nous tenons à rappeler que notre ouvrage est divisé en deux grandes parties :

La première partie présente le contexte théorique de la recherche. Elle est composée de deux chapitres :

- Le premier chapitre se focalise entièrement sur les concepts clés du contrôle de gestion. Il aborde d'une part ce que c'est un contrôle de gestion et ses missions ; d'autre part l'implantation de ce dernier au sein de l'entreprise.

- Concernant le second chapitre, il se focalise sur le concept du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Ce chapitre aborde la notion de performance en premier temps, et dans un second temps, il expose les outils de contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

La deuxième partie, quant à elle nous montre le cadre pratique de la recherche. Elle est divisée en trois chapitres :

- Le premier chapitre est consacré à la méthodologie de recherche comprenant la présentation générale de notre zone d'étude, les démarches méthodologiques que nous avons effectuées, ainsi que les méthodes d'analyses, de traitement de données et limites de l'étude.
- Quant au second chapitre, il nous expose les résultats et l'analyse des données avancées qui nous permettront de vérifier les hypothèses,
- Et le troisième consiste à présenter des discussions ainsi que quelques recommandations qui en découlent de l'analyse.

Et pour couronner le tout, cette étude nous amènera à une conclusion générale où il y a non seulement la réponse explicite de la problématique, mais aussi le résumé de cette investigation et même de pousser encore plus loin l'étude vers un contexte plus large, ou l'ouverture à un autre sujet.

Ces différentes phases expriment donc l'organisation générale de la démarche pour que cette étude puisse atteindre son terme. Toutes ces successions des étapes vont nous permettre d'acquérir les connaissances nécessaires à propos de l'efficacité du contrôle de gestion, ainsi que leurs facteurs clés, mais surtout les relations existantes entre deux hypothèses et le contrôle de gestion efficace.

Sur ce, l'introduction touche à sa fin, en conséquence, il est temps d'entrer au cœur du sujet. Il est maintenant propice de découvrir le premier chapitre de cet ouvrage qui n'est autre que : « Les concepts clés de contrôle de gestion ».



## ***PARTIE I : ASPECTS THEORIQUES***

Dans cette première partie de notre ouvrage, avant d'établir une étude pratique concernant notre travail de recherche, nous essaierons de donner un aperçu général sur les analyses théoriques de contrôle de gestion et de la performance. Cette partie primordiale de notre recherche sera divisée en deux rubriques, dans laquelle nous identifierons:

- Primo, nous allons essayer d'obtenir ou d'avoir de plus amples informations sur les concepts clés de contrôle de gestion. En effet, nous allons décrire les définitions et missions du contrôle de gestion fondées par certains auteurs, ainsi que l'implantation de ce dernier au sein de l'entreprise.
- Secundo, nous allons étaler les théories concernant la notion de la performance. Par la suite, nous allons évoquer ce qu'est le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise qui nous montre les notions de la performance avec quelques outils de contrôle de gestion au service de cette dernière.

## **Chapitre I : LES CONCEPTS CLES DE CONTROLE DE GESTION**

Le contrôle de gestion a évolué du fait de l'intensification de la concurrence, s'expliquant par exemple par la globalisation de l'économie et le développement des TIC (Technologies de l'information et de la Communication).

Ce premier chapitre consiste à étayer la notion théorique du contrôle de gestion et ses missions, suivi de son implantation au sein de l'entreprise.

### **Section 1 : Définitions et missions du contrôle de gestion**

Définir le contrôle de gestion est un exercice particulièrement difficile, surtout avec les conceptions exposées dans divers ouvrages qui recouvrent des notions variées.

Tantôt l'expression contrôle de gestion reçoit une acception si large qu'il devient difficile de faire la différence avec la gestion ou avec le contrôle en général ; tantôt au contraire, cette expression est interprétée d'une manière tellement restrictive où l'on pourrait imaginer que cette fonction se limite à la mise en œuvre des méthodes et d'outils.

D'où, pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution, ses missions et rôles, et enfin ses concepts clés associés.

#### **1.1 L'évolution du concept contrôle de gestion**

En premier lieu, « Contrôler » signifie maîtriser, au sens anglo-saxon du verbe « to control ». Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise pour la mener vers un sens voulu. En second lieu, « Gestion », signifie l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme étant un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance<sup>3</sup>.

Par ailleurs, vouloir définir le contrôle de gestion n'est pas chose aisée. Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion, et l'une des plus classiques est celle qu'avance Robert Anthony, John Dearden et Thomas Vancil, dans leur ouvrage fondateur publié en 1965 ; sans doute le premier manuel de contrôle de gestion.

---

<sup>3</sup> <http://www.wikipédia.org/> Contrôle de gestion, Janvier 2015.

Le contrôle de gestion y est défini comme « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels »<sup>4</sup>.

Le contrôle de gestion est ainsi présenté sous l'angle de processus ou activités qui garantissent aux managers : efficacité et efficience à la fois dans l'acquisition et dans la gestion des ressources (financières, technologiques, humaines, etc..). En effet, la notion d'efficience se traduit par l'aptitude à optimiser le rapport entre résultats et moyens engagés ; et le concept d'efficacité fait référence à la capacité à atteindre les objectifs fixés.

Mais cette première définition se réfère d'abord à une dimension essentiellement technico-économique, et que les derniers termes de la définition précise bien que ce contrôle doit être réalisé dans l'accomplissement des buts organisationnels.

Par contre, au-delà de cette vision technico-économique, le contrôle de gestion comporte bien une dimension stratégique et managériale. C'est bien ce qu'a voulu traduire Robert Anthony lorsque, bien plus tard en 1988, il nous donne une seconde définition qu'est : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »<sup>5</sup>. Ici, en effet, l'accent est bien mis davantage sur une dimension managériale essentielle du contrôle de gestion ; il s'agit alors d'orienter le comportement des membres de l'organisation vers l'accomplissement des buts stratégiques, et de favoriser ainsi l'alignement stratégique. Ce dernier n'est autre qu'une interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel, c'est-à-dire, une démarche de fond consistant à redessiner les structures organisationnelles, systèmes d'informations et de production, afin qu'ils soient en parfait accord avec la stratégie élaborée. Le contrôle de gestion permettrait donc de réguler sur le moyen terme, en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes. D'une manière plus précise donc, le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

Henri Bouquin<sup>6</sup>, il précise ce qu'il conviendra d'appeler contrôle de gestion : « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

---

<sup>4</sup> Anthony RN, Dearden J., Vancil Thomas (1965), Management Control Systems, 686pages.

<sup>5</sup> Anthony RN., La Fonction contrôle de gestion, Publi-Union 1988, 229pages, P10.

<sup>6</sup> Bouquin H. (2008), Le contrôle de gestion, Paris, 8<sup>ème</sup> édition (1<sup>ère</sup> éd. 1986), 528pages, P128.

Selon lui, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et des processus, pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

A travers ces trois définitions apparaissent d'ores et déjà les objectifs et missions du contrôle de gestion, qu'il convient à présent de préciser.

## **1.2 Missions et objectifs du contrôle de gestion**

Si l'on s'appuie notamment sur les définitions étudiées précédemment, et sur les significations que l'on peut prêter au contrôle de gestion, il semble possible de classer ses missions et objectifs au sein de deux dimensions inséparables<sup>7</sup> :

- Une dimension technico-économique : modéliser, aider à la décision et évaluer les performances. Elle procède essentiellement à de calculs économiques et mobilise à cette fin tout un appareillage de techniques quantitatives et d'outils de gestion.

Le contrôle de gestion doit garantir aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Pour cela, il apporte son expertise en matière de modélisation, d'aide à la décision et d'évaluation des performances.

- Une dimension managériale : aligner la stratégie, favoriser l'exercice des responsabilités, et orienter les comportements. Elle présente un caractère plus immatériel.

Le contrôle de gestion est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. S'il peut apporter son expertise dans l'aide à la décision stratégique, il joue un rôle central dans le déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'aux niveaux les plus opérationnels.

D'où on parlera alors d'alignement stratégique. Tout en favorisant l'autonomie et l'exercice des responsabilités, le contrôle de gestion joue alors un rôle majeur de coordination à travers la production de représentations partageables et l'orientation des comportements en vue de l'atteinte des objectifs stratégiques.

---

<sup>7</sup> Bernard Augé et Gérard Naro, « Mini Manuel de contrôle de gestion », Dunod, Paris 2011, 229pages, P8.

### 1.3 Rôles du contrôleur de gestion

Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise. C'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique pour exercer son métier.

#### 1.3.1 Son métier

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent, il doit être à la fois : spécialiste (maîtriser les outils) ; généraliste (organiser, coordonner les procédures) ; opérationnel (gérer l'exécution) ; fonctionnel (conseiller les décideurs) ; technicien (intégrer la dimension technique) ; et humain (gérer les hommes et les groupes).

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit<sup>8</sup> :

- Concilier l'idéal possible, s'il importe de disposer d'un système d'information suffisamment précis, il convient cependant de ne pas multiplier à l'infini le nombre de variables à prendre en compte, trop d'information tue l'information.
- Définir les procédures qui associent des qualités de présentation et de clarté. En effet le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que ces procédures soient utilisées par des responsables opérationnels n'ayant pas les mêmes compétences que lui.
- Garantir en partie la rationalité de la démarche suivie pour prendre les décisions, à défaut de pouvoir maîtriser absolument la rationalité des choix effectués.
- Informer et former les responsables de l'intérêt de contrôle de gestion, tout en leur fournissant les moyens de l'utiliser effectivement. Il doit faire en sorte que ces responsables respectent les procédures établies : remplir les formulaires dans les délais requis, faire circuler les données, tenir compte des contraintes de codage.
- Inciter les responsables à jouer véritablement le jeu : s'impliquant-ils réellement dans l'établissement des prévisions afin que les objectifs soient réalisés ? Fournissent-ils des informations fiables pour mesurer les résultats ? S'efforcent-ils d'identifier les causes des écarts et prennent-ils des actions correctives à adapter ?
- Développer une activité de conseil, c'est-à-dire apporter aux responsables une aide efficace pour orienter leur réflexion.

---

<sup>8</sup> <http://www.ics-begue.com/métier> contrôleur de gestion, Janvier 2015.

### 1.3.2 Qualités du contrôleur de gestion

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités.

Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides, compréhensibles et, surtout fraîches, car de cette dernière qualité dépendra la prise de décision en temps opportun, surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.

Il doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations, afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent risquent d'être en conflit, et par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet, le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit.

A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquentes et récentes que des informations précises, mais avec des mois, sinon du trimestre de retard. Il faut même anticiper si cela est possible.

Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser, interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leur destinataires, à savoir en particulier la direction générale de l'entreprise, d'une part ; et d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels<sup>9</sup>.

En tout donc, le contrôleur de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe, et s'adapter à une structure évolutive. Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision, et qui évaluent la qualité de sa gestion.

## Section 2 : L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soit leur secteur ou leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation, pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures varie selon les entreprises.

---

<sup>9</sup> [http://www.comptalia.com/contrôleur de gestion](http://www.comptalia.com/contrôleur%20de%20gestion), Février 2015.

## **2.1 Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises**

La place que doit occuper le contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entité dépend de la taille de cette dernière, de son degré de décentralisation, de la place des autres fonctions et en particulier de la fonction financière, la taille étant un facteur décisif.

### **2.1.1 La place de contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises**

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » ; et opérationnels « contrôle de l'action ». Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises, le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- Une position fonctionnelle : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre, au-dessous de la direction générale.
- Une position de conseil : directement rattachée à la direction générale, le service contrôle de gestion décentralisé travaille à tous les niveaux de la structure, puis globalise les informations.

### **2.1.2 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme des PME**

Le rôle de contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important que dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicables en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé, et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- C'est peut-être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.



- Ça pourrait être le dirigeant si l'entité est petite, ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment, et le contrôle de gestion encore moins.

## **2.2 Champs d'application du contrôle de gestion**

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise, telles que la direction générale, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines.

### **2.2.1 Le contrôle de gestion et stratégie**

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux<sup>10</sup> :

- En amont, pour éclairer les choix stratégiques. Il est courant, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise cible.
- En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'indicateur propre à chaque stratégie. Dans le cas de croissance externe par exemple, il est très important de suivre la progression de l'intégration des systèmes d'information et du personnel.

### **2.2.2 Le contrôle de gestion et marketing**

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur. Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché, ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion.

---

<sup>10</sup> <http://www.oboulo.com/contrôle> de gestion-stratégie, Février 2015.

Le prix, quelque soit son mode de détermination a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs.

Le contrôle de gestion permet de mesurer alors l'efficacité des actions de marketing, en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur, et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leurs performances, en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'actions<sup>11</sup>.

### **2.2.3 Le contrôle de gestion et finance**

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé, mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion.

La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle, taux interne de rentabilité...), tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes.

Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise<sup>12</sup>.

### **2.2.4 Le contrôle de gestion et GRH**

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation des entreprises et à la rémunération du personnel.

En effet, le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise, et aussi celle des responsables de ces activités.

L'évaluation de la performance des responsables doit être, en théorie associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié.

---

<sup>11</sup> Alain Burlaud ; Georges Langlois ; Michel Bringer ; Carole Bonnier ; « DCG11 Contrôle de gestion », 672pages, P21-22.

<sup>12</sup> Alain Burlaud ; Georges Langlois ; Michel Bringer ; Carole Bonnier ; « DCG11 Contrôle de gestion », 672pages, P19-20.

Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale<sup>13</sup>.

La place de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'organisation diffère beaucoup d'une entreprise à l'autre, surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise.

Dans les grandes entreprises, on peut distinguer deux cas de rattachement, soit la fonction est liée directement à la direction générale, soit elle dépend d'une direction à dominante financière.

Par contre, dans les PME, le comptable ou le dirigeant de l'entreprise élabore le budget et utilise la technique de contrôle.

Et pour maîtriser la performance, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tels que, la fonction stratégie, la fonction marketing et la fonction GRH.

On peut généraliser la nature de cette relation en soulignant que le contrôle de gestion :

- Utilise les services ou les données produites par les différentes fonctions de l'entreprise.
- Aide les opérationnels de toutes origines et les dirigeants, en effectuant pour leur compte certaines simulations financières.
- Elabore des indicateurs spécifiques à chaque fonction afin d'éclairer les divers aspects de la performance et de son pilotage. Ces relations montrent que le contrôle de gestion est une fonction transversale de support.

---

<sup>13</sup> <http://www.eduscol.education.fr/indicateurs-contrôle> de gestion-ressources humaines, Mars 2015.

Ce premier chapitre nous a permis de donner un aperçu global sur le contrôle de gestion, où ce dernier effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables de l'entreprise à la prise de décision.

Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion, pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'informations que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Ainsi, la place de cette fonction dans l'organisation diffère beaucoup d'une entreprise à une autre, surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de cette dernière.

Et enfin, pour maîtriser la performance, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise, tels que la fonction stratégie, la fonction marketing, la fonction finance et la fonction GRH.

Il est évident que le développement de l'entreprise ne saurait être réalisé en l'absence d'un contrôle de gestion approprié. Le contrôle de gestion pourra donc être ainsi un facteur de performance de l'entreprise, et ceci fera l'objet de notre deuxième chapitre.

## **Chapitre II : LE CONTROLE DE GESTION VERS LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE**

Les dirigeants de l'entreprise ont comme rôle principal d'atteindre les objectifs fixés. Un de leurs objectifs est la performance de leur entreprise.

Dans ce deuxième chapitre, on va aborder ce qu'est la performance de l'entreprise : sa définition, son typologie et sa relation avec le contrôle de gestion.

### **Section 1 : Le concept de la performance**

La notion de « Performance » est largement employé dans la vie d'une entreprise quelque soit sa nature, sa taille, son domaine d'activité.

#### **1.1 Qu'est-ce que la performance ?**

Dans le langage courant, la performance évoque à la fois la réalisation, l'accomplissement, le résultat d'une action, voire le succès. Cette approche s'inscrit également dans la lignée de celle retenue par le Dictionnaire encyclopédique du Grand usuel Larousse qui confère à l'adjectif « performant » l'explication suivante : « qui obtient des résultats remarquables ont eu égard aux moyens mis en œuvre ».

La performance est donc la résultante d'un triangulaire objectif, moyen, et résultat.

D'un autre côté, plusieurs auteurs ont essayé d'évoquer ce qu'est la performance par de nombreuses approches, et nous avons pu collecter quelques-unes de ces travaux.

- D'après Bourguignon<sup>14</sup>, le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité. Ce fait reflète la polysémie des mots. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont « performare » en latin, « to perform » et « performance » en anglais. Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.
- D'après Albanes (1978)<sup>15</sup>, la performance est la raison des postes de gestion, elle allie l'efficience et l'efficacité.

---

<sup>14</sup> Annie Bourguignon, « Définir la performance : une simple question de définition? », dans performance et ressources humaines, Paris 1996, 240 pages, P18-31.

<sup>15</sup> Albanes (1978) « Efficacité des gestionnaires et des organisations », 310 pages, P157.

- Pour Marchesnay (1991)<sup>16</sup>, la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du budget.
- Et enfin pour Lorino (1997)<sup>17</sup>, est performant dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur et coût.

De tous ce qui précède, il apparaît que la performance est associée à la notion d'efficacité, d'efficience et d'économie. D'où la conclusion que, la performance est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé.

### **1.1.1 Notion d'efficacité :**

Le concept de performance intègre d'abord la notion d'efficacité, c'est-à-dire l'idée d'entreprendre et de mener une action à son terme. La performance consiste donc à obtenir un certain résultat conformément à un objectif donné.

Dans une entreprise, l'objectif doit être :

- En cohérence avec la finalité de l'entreprise ;
- Préalablement défini et mesurable ;
- Accompagné du résultat attendu.

L'objectif n'est pas nécessairement quantifié, mais le résultat doit être mesurable.

### **1.1.2 Notion d'efficience**

Le concept de performance intègre ensuite la notion d'efficience, c'est-à-dire l'idée que les moyens utilisés pour mener une action à son terme ont été exploités avec un souci d'économie.

Une action sera donc considérée comme efficiente si elle permet d'obtenir les résultats attendus au moindre coût.

La performance est un résultat optimal obtenu par l'utilisation la plus efficiente possible des ressources mises en œuvre. La performance est donc toujours une notion relative.

---

<sup>16</sup> Marchesnay, « Economie d'entreprise », Eyrolles 1991, 110pages, P38.

<sup>17</sup> Philippe Lorino, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide de pilotage », Editions d'organisation 1997, 512pages, P18.

Donc, la performance renvoie à la capacité de mener une action pour obtenir des résultats conformément à des objectifs fixés préalablement en minimisant (ou en rentabilisant) le coût des ressources et des processus mis en œuvre.

### **1.1.3 Notion de pertinence**

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

### **1.1.4 Notion d'économie**

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

## **1.2 Les indicateurs de performance**

Un service, un département ou un processus seront qualifiés de performants, si les objectifs qui lui ont été fixés sont atteints. Pour qu'un dirigeant puisse suivre amplement ses objectifs et gérer au mieux sa performance, il devra identifier ses indicateurs de performance.

Un indicateur de performance peut être défini comme une information devant aider un acteur individuel, ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif, ou devant lui d'en évaluer les résultats.

Il n'est pas nécessairement un chiffre, il peut être un jugement qualificatif, un signe binaire, une représentation graphique,...

Ces indicateurs sont des outils de gestion élaborés, réunissant une série d'information sur :

- La raison d'être de l'entreprise
- La désignation d'un acteur chargé de le produire
- La désignation d'un acteur responsable de son niveau et censé de maîtriser les leviers d'actions correspondants.
- La périodicité de production et de suivi de l'indicateur
- La définition technique : formule de calcul, source nécessaire à sa production
- Les modes de segmentation
- Les modes de suivi
- Le mode de présentation

Ainsi, ces indicateurs permettent de :

- Traduire la mission de l'entreprise et ses priorités en objectifs mesurables pour tous les membres de l'organisation. Ils traduisent donc le véritable objectif de l'entreprise par rapport à l'image qu'elle veut donner d'elle.
- Piloter l'entreprise et le changement en ayant tout le temps un portrait de l'entreprise.
- Donner l'heure juste à chaque département et employé de l'entreprise : priorité et objectif, performance par rapport à l'objectif, alignement par rapport aux autres entreprises, performance par rapport à la concurrence.
- Motiver le personnel en lui présentant le résultat de ses actions.
- Mettre en place une politique de bonification liée aux performances des départements et employée en fonction de leur alignement avec les priorités de l'entreprise.

Les indicateurs de performance sont généralement des quantifications se traduisant par des rapports entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre. Mais il arrive également que la performance n'est appréciée que par une seule variable du type chiffre d'affaires, de part de marché<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> <http://www.performance.com/indicateur-performance>, Mars 2015.



Les principaux indicateurs de performance peuvent être liés suivant sept fonctions de l'entreprise : fonction finance, fonction personnelle, fonction marketing, fonction production, fonction achat et stockage, fonction recherche et développement, et fonction relation publique. Ces dernières peuvent montrer que les résultats demandés sont atteints. Toutefois, ils ne permettront pas de comprendre comment la performance a été réalisée, ni sur quel levier le responsable devra exercer son action pour rectifier la trajectoire.

### 1.3 Mesure de la performance

Ces quelques auteurs nous offrent leur appréhension respective de la mesure de la performance :

- ✓ Morin, Savoie A., Beaudin G.<sup>19</sup>, eux ils nous apprennent quatre approches pour déterminer la performance :
  - L'approche économique qui n'est autre que l'atteinte des objectifs tant financiers qu'économiques.
  - L'approche sociale, qui concerne la dimension humaine de l'organisation mesurée par la cohésion au sein de l'entité considérée.
  - L'approche systémique, qui est la capacité de l'organisation, l'harmonisation et la pérennité des sous-systèmes au regard de l'environnement du système entreprise.
  - L'approche politique, où tout individu peut avoir ces propres critères pour juger la performance d'une organisation. Cette conception consacre le règne du relativisme.
- ✓ Robert Kaplan et David Norton<sup>20</sup>, proposent face au choix des indicateurs de mesure financier et opérationnel, un nouveau système de mesure : le tableau de bord prospectif. Celui-ci offre aux managers un cadre global pour traduire les objectifs de l'entreprise en un ensemble cohérent de mesures de la performance. Le TBP apporte un plus par rapport aux outils traditionnels.
- ✓ Christian Marmuse<sup>21</sup>, propose trois axes de mesure sur l'appréciation de la performance : la mesure économique, les indicateurs de l'efficacité sociale et le domaine organisationnel.

---

<sup>19</sup> Morin, Savoie André, Beaudin Guy, « L'efficacité de l'organisation : théories, représentations et mesures (1994) », éditeur : Gaëtan Morin, 158pages.

<sup>20</sup> Robert Kaplan et David Norton, « Le tableau de bord prospectif », Editions d'Organisation, 2003, 312pages.

<sup>21</sup> Christian Marmuse, «Politique générale, éditions Economica 1992 », 592 pages.

- La performance économique : il s'agit de la mesure économique du rendement ou de la rentabilité de l'entreprise.

Le rendement et la rentabilité de l'entreprise : l'efficacité économique de l'entreprise se lit dans ses résultats, tels que les présentes la comptabilité. Les comptes permettent d'appréhender plusieurs niveaux d'analyse économique.

L'efficacité, qui est le choix entre diverses options, produisant le meilleur résultat pour l'application des possibilités de données. L'idée optimum est ainsi incluse dans l'idée de l'efficacité. L'efficacité se mesure par la comparaison des coûts et des résultats, signifiant en même temps l'utilisation optimale des ressources dans la production des outputs, c'est l'économie dans la poursuite des objectifs.

- La performance organisationnelle et sociale, elle se situe dans un registre tout différent de celui de l'analyse économique.

L'analyse de la performance sociale de l'entreprise se matérialise en termes de satisfaction dans le domaine social (le rapport des hommes avec l'entreprise), et organisationnel (efficacité de l'organisation de l'entreprise).

La performance organisationnelle : c'est un concept multidimensionnel et complexe, ne se limitant pas seulement aux résultats financiers, et dont l'évaluation ne peut se faire que par la mesure de plusieurs résultats organisationnels, externes et internes. La performance est une forme de réussite, de succès de l'entreprise. Il s'agit donc d'un résultat positif d'une action.

L'auteur retient quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle : le respect de la structure formelle, les relations entre services, la qualité de la circulation de l'information et la flexibilité de la structure.

La performance sociale, l'attention portée aux relations sociales dans l'entreprise est devenue un facteur essentiel au bon fonctionnement des organisations modernes.

Une analyse plus profonde laisserait entrevoir une appréciation moins académique, et plus réaliste de la réalité sociale de l'entreprise.

Nous pouvons faire référence aux points d'évaluations suivants : l'importance des conflits et crises sociales (nombre, gravité, dureté,...) ; le niveau de satisfaction des employés (apprécier par des enquêtes d'opinions internes).

- ✓ R. Brennemann et Separi (2001)<sup>22</sup>, ils ont précisé que la performance se traduit par l'interdépendance de l'efficacité, l'atteinte des objectifs fixés par rapport à l'environnement et de l'efficience, la gestion optimale des ressources. Et cette précision fait penser que de multiples variables tant qu'internes qu'externes à l'organisation doit être combinée pour atteindre cette performance.

#### **1.4 La relation entre le contrôle de gestion et la performance**

La performance évolue avec le temps. Le monde bouge et la population devient de plus en plus exigeante, ce qui peut compromettre la performance de l'entreprise. Heureusement, la réponse essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation est le contrôle de gestion. Ce dernier peut aider au pilotage permanent, donnant en temps réel des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques.

D'après Demeestère<sup>23</sup>, le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle, et qui s'appuie au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constituent le contrôle de gestion. De ce fait, l'auteur a souligné que le contrôle de gestion aide à piloter l'efficacité, c'est-à-dire, à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques ; et à piloter l'efficience, c'est-à-dire, gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier.

### **Section 2 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance**

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires utilisent de nombreux outils d'aides à la décision. Dans ce cadre, les principaux outils de contrôle pour le suivi de la performance sont : la comptabilité générale et la comptabilité analytique, plans, budgets, reporting, systèmes d'informations.

---

<sup>22</sup> Brennemann Rudolf et Separi Sabine , « Economie d'entreprise, Dunod Paris 2001 », 452pages, P133.

<sup>23</sup> René Demeestère, P. Lorino, Nicolas Mottis, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Nathan 2002 », 251pages, P202.

## **2.1 La comptabilité générale**

Cette dernière est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit d'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les activités de l'entreprise. La comptabilité générale permet aussi :

- De constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évaluation.

En outre, la comptabilité générale permet aux dirigeants de déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc, elle sert à aider les responsables de mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

## **2.2 La comptabilité analytique**

C'est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises, et même les petites.

La comptabilité analytique a pour objectif d'établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation, de déterminer et d'expliquer les écarts entre les prévisions et réalisations.

Elle réalise le calcul et l'analyse des coûts nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte également aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions, de suivre les budgets et leurs réalisations pour chaque entité organisationnelle, et contribue ainsi à améliorer la performance de l'entreprise.

La comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres :

- Les caractéristiques des produits ;
- La structure de l'entreprise ;
- Les besoins d'informations auxquels le système doit répondre.

D'où, réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique suppose la répartition en centre d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information.

Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet au mieux de maîtriser les coûts.

- a) Les centres d'analyse : ces derniers correspondent aux centres de travail. Le centre est scindé en section (c'est ce qu'on appelle section homogène).

La décomposition de l'entreprise en centre d'analyse est utile pour le contrôle de gestion dans la mesure où cela permet d'identifier les coûts, et de connaître les consommations de ressources au niveau de chacune des unités organisationnelles.

- Les centres principaux : dont l'activité est en relation avec le produit.
- Les centres auxiliaires : dont l'activité est moins directement liée aux produits.

- b) Les unités d'œuvre : l'affectation des coûts aux produits pour chaque centre se fait par l'intermédiaire d'une unité d'œuvre qui est l'unité de mesure de son activité.

L'unité d'œuvre permet d'opérer les transferts des coûts d'un centre d'analyse vers d'autres centres ou vers les produits.

- c) Les informations de base : sont nécessaires au fonctionnement du système de comptabilité analytique et sont de deux sortes :

- Les données monétaires d'origine comptable permettant de connaître les charges consommées pendant la période ;
- Les données quantitatives concernant les flux physiques qui proviennent des différentes unités opérationnelles.

### **2.3 Le contrôle budgétaire**

Michel Gervais<sup>24</sup> définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets, afin de rechercher les causes d'écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires, et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

Le contrôle budgétaire permet d'une part d'analyser les écarts et d'autre part de mettre en œuvre des mesures correctives.

---

<sup>24</sup> Claude Alazard « DCG11 Contrôle de gestion, Manuel et applications, 2<sup>ème</sup> édition », 734 pages, P598.

L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité où l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés. Dans le cas contraire, le responsable doit être incité à mettre en œuvre des actions correctrices.

Les écarts peuvent être soit d'origine externe (augmentation du prix des matières premières, perturbation climatique,...) ; soit d'origine interne (gaspillage, arrêt pour maintenance, arrêt pour panne, conflit social au sein de l'entreprise,...).

Mais le plus important est de comprendre les causes des écarts afin d'y remédier le plus rapidement. L'analyse des écarts constitue une source d'apprentissage qui permet d'apprendre et de progresser.

En effet, le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise de budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités

### **2.3.1 Le budget**

Le budget est une prévision de tous les éléments correspondant à un programme déterminé. Le budget doit être respecté, c'est la traduction chiffrée de la stratégie de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion est responsable de la gestion budgétaire. Il remplit les fonctions suivantes :

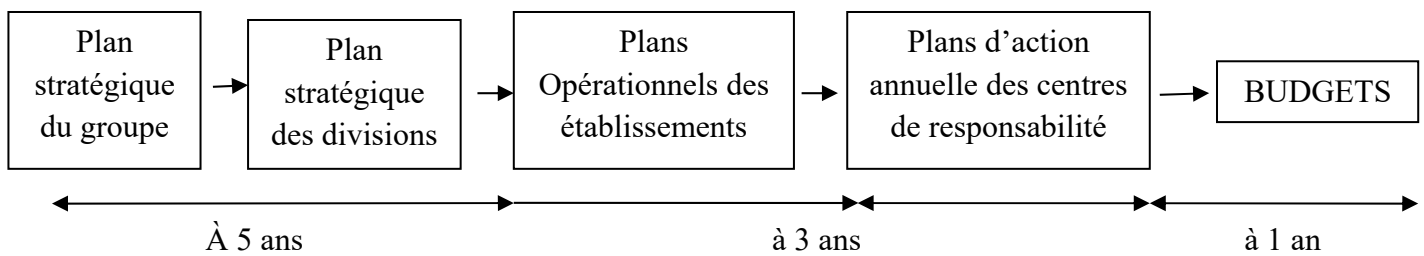
- Construction du budget ;
- Il établit les prévisions en collectant les informations auprès des responsables ;
- Il négocie et adapte les budgets en tenant compte de la stratégie de l'entreprise et des besoins exprimés par les différents services ;
- Il construit les différents budgets et en réalise la synthèse ;
- Contrôle du budget ;
- Il rapproche les données comptables de chaque budget et établit des écarts ;
- Il révisé, éventuellement, en accord avec la direction générale, le budget général.

En effet, la gestion budgétaire consiste à établir des programmes d'actions chiffrés (budget) ; traduit l'engagement des responsables de division de l'entreprise devant la direction.

Elle s'inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir. Elle se décline :

- dans le long terme (plus de 5ans) : plan stratégique
- à moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel
- à court terme (1 an) : budgets

**Schéma n°1 : Démarche générale de planification du budget**



Source : Mini manuel de CDG de Bernard Augé et Gérard Naro.

*Programmes : Plan d'actions à court terme traduisant des prévisions en unités physiques (quantité, volume...).*

*Budget : Programme traduit en unité monétaires.*

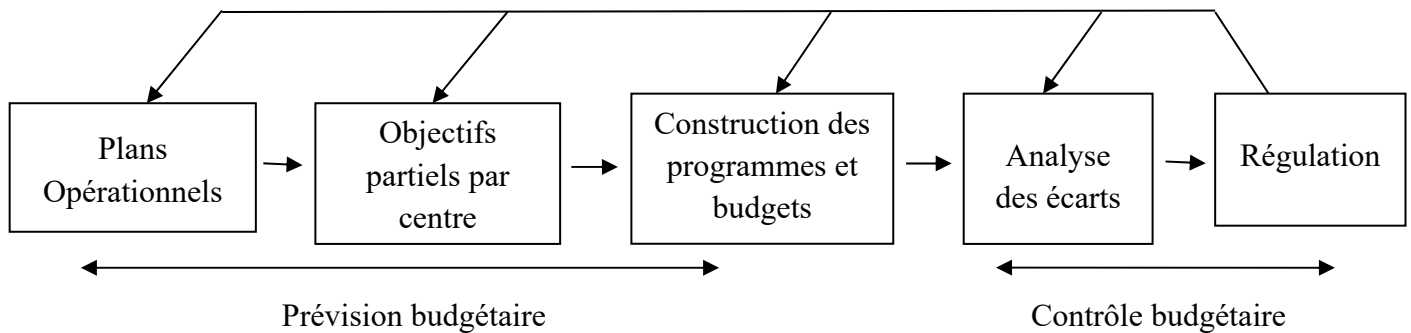
Le plan opérationnel met en pratique les orientations du plan stratégique.

Il quantifie pour chaque direction opérationnelle (direction commerciale, direction de la production, direction des approvisionnements,...) les objectifs à atteindre et les plans d'actions. Il définit également des responsabilités.

Le plan opérationnel est établi pour une durée d'environ 3 ans, mais est toutefois révisé tous les ans. Chaque année, les centres de responsabilité sont chargés d'établir leurs budgets.

La comparaison des réalisations aux prévisions permet d'expliquer les écarts, et de procéder aux mesures correctrices nécessaires (contrôle budgétaire).

**Schéma n°2 : Etapes de la démarche budgétaire :**



Source : Contrôle de gestion (2007) de Farouck Hémici et Christophe Hénot.

La direction générale fixe la stratégie de l'entreprise après analyse de l'environnement interne et externe de l'entreprise. De cette stratégie découle des objectifs opérationnels. Des plans d'actions sont mis en œuvre pour atteindre ces objectifs, et ces plans d'action sont ensuite budgétisés.

Le budget est une prévision chiffrée d'un plan d'action. La période budgétaire correspond généralement à l'exercice comptable (12 mois). Cependant les budgets peuvent être définis pour des périodes plus courtes (le mois, le trimestre).

Donc, pour chaque mois, il est possible de comparer les réalisations aux prévisions. C'est une phase de contrôle qui met en évidence des écarts. L'analyse des écarts permet de rechercher les causes, de dégager les responsabilités et d'envisager des actions de redressement à entreprendre pour atteindre les objectifs (initiaux ou modifiés).

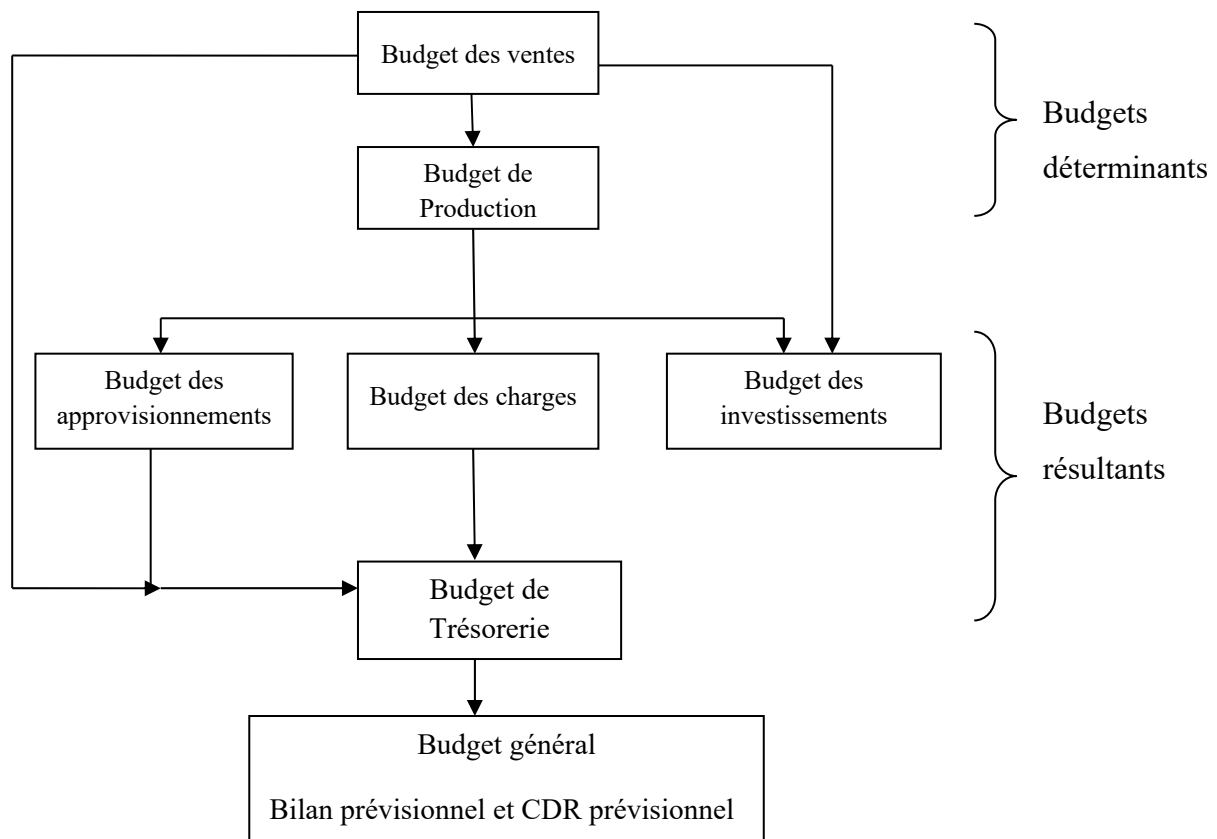
### **2.3.2 Les éléments constitutifs du budget**

Le système budgétaire dans l'entreprise doit être total, c'est-à-dire recouvrir toute l'entreprise. La gestion budgétaire est constituée de plusieurs éléments qui peuvent être regroupés en deux : les budgets déterminants ou budgets de base, et les budgets résultants.

Ils ne sont pas indépendants comme la montre la figure ci après :



### **Schéma n°3 : L'articulation des budgets**



Source : Contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales de Nicolas Berland et Yves De Rongé.

#### a) Les budgets déterminants :

Ils concernent la préoccupation majeure de l'entreprise, et ils sont constitués par deux budgets :

- Le budget de ventes : c'est une phase déterminante du processus budgétaire, les autres budgets en dépendent. De ce fait, il constitue le budget directeur.

Ce budget permet de déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, de l'étude de marché, des ventes passées,...

- Le budget de production : il revient à rechercher l'optimisation de la capacité de production, tant du point de vue des matières premières, de main d'œuvre directe ainsi que des heures machines à consommer au sein des ateliers. Pour ce faire, il convient préalablement de définir le programme de production optimum à l'aide de méthode de recherche opérationnelle.

b) Les budgets résultants :

Ces budgets découlent du budget déterminant. Ce sont :

- Le budget d'approvisionnement : ce budget concerne les quantités de matières achetées déterminées à partir de la nomenclature (matrice technique des consommations de matières), ou de standards de production, en tenant compte du prix d'achat (tarifs fournisseurs) en fonction de l'évolution de l'inflation.

L'établissement de ce budget dépend de la politique d'approvisionnement, de la spéculation, de la capacité de stockage, de la capacité de financement de stock. Il importe d'avoir un stock de sécurité pour éviter les ruptures. De même si en de période, l'entreprise détient des en cours, le stock d'en cours sera conditionné par la durée de fabrication.

- Le budget d'investissement : ce budget permet à l'entreprise de vérifier si elle est en mesure d'atteindre les objectifs de production, conséquences des objectifs de vente.

Ce budget est lié aux objectifs stratégiques à moyen et long terme de l'organisation. Il peut constituer le budget directeur dans le cadre des entreprises industrielles.

- Le budget de trésorerie : appelé budget résultant, le budget de trésorerie est la synthèse prévisionnelle de tous les flux financiers de l'entreprise (encaissements et décaissements).

Il doit dégager la solvabilité générale de l'entreprise. Une entreprise est solvable lorsqu'elle arrive à honorer ses dettes à court et à long terme. L'analyse du budget de trésorerie permet d'apprécier sur combien d'années l'entreprise pourrait rembourser la totalité de ses dettes. Sa budgétisation consiste à étudier la répartition dans le temps, des recettes et des dépenses prévisionnelles au cours de la période budgétaire, qui mettra en relief les situations de trésorerie à chaque fin de période intermédiaire.

Si le solde est positif, il y a possibilité de placement, dans le cas contraire c'est-à-dire si le solde est négatif, il faut recourir à un financement.

- Budget général : il consiste à établir le compte de résultat prévisionnel et le bilan prévisionnel. C'est la synthèse de tous les autres budgets.

## 2.4 Le tableau de bord et reporting

Tel que le définit Michel Gervais<sup>25</sup>, « le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître, en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme, et faciliter, dans celle-ci l'exercice des responsabilités ».

Pour Claude Alazard et Sabine Separi<sup>26</sup>, « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable, pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service ».

Les tableaux de bord apparaissent ainsi, en premier lieu, comme un système de coordination, permettant à des acteurs appartenant) différents niveaux hiérarchiques ou à différentes fonctions de l'entreprise, d'échanger des informations et d'interagir.

En second lieu, ils permettent de contrôler des actions., vérifier que tout s'est passé conformément aux standards, prévisions ou objectifs et, dans une optique de reporting, rendre compte des performances des différents centres de responsabilités.

En troisième lieu, ils constituent une aide à la décision : l'analyse des indicateurs permet en effet d'être alerté sur des dysfonctionnements, de prendre la mesure des risques, d'évaluer les effets de décisions qui ont été prises, etc.

Alazard et Sépari précisent encore que le tableau de bord est instrument de communication et de décision, qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention des responsables, sur les points clés de sa gestion.

Techniquement, les tableaux de bord se présentent comme un document comprenant un ensemble d'indicateurs synthétiques, peu nombreux, traduisant les points clés de la gestion de l'unité à piloter.

L'élaboration d'un tableau de bord repose sur plusieurs principes : les données qu'il contient doivent être synthétiques, les indicateurs peu nombreux. L'utilisateur doit, au regard des indicateurs, se faire rapidement une idée globale de la marche de son unité, et être alerté par tout dysfonctionnement, afin de pouvoir réagir en temps voulu.

---

<sup>25</sup> Michel Gervais (2005), « Contrôle de gestion, éditions Economica, Paris », 816pages,

<sup>26</sup> Alazard C., Sépari S., DECF, 5<sup>ème</sup> éditions, « Contrôle de gestion, Manuel et applications, Dunod, 725pages, P591.

C'est pour cela que la fréquence d'édition des tableaux de bord doit être adaptée aux capacités de réponse de l'utilisateur. Par ailleurs, les tableaux doivent être construits sur mesure avec les utilisateurs, afin que ces derniers se les approprient et les utilisent réellement.

Il n'est rien de plus décevant pour un contrôleur de gestion de constater au détour d'une visite d'usine, que les utilisateurs ont développé, sur leur micro ordinateur, leurs propres systèmes de tableaux de bord, et délaissent ceux initiés à l'origine par le contrôle de gestion.

Enfin, la structuration des tableaux de bord doit coïncider avec la structure des responsabilités de l'entreprise.

Chaque supérieur hiérarchique reprend dans son tableau de bord, des informations propres à ses subordonnés, mais de manière agrégée et plus synthétique. Et surtout, selon le principe de contrôlabilité, un tableau de bord ne doit contenir que des informations concernant les variables sur lesquelles l'utilisateur détient une réelle capacité d'action.

De plus, le tableau de bord doit fournir des informations nécessaires pour le pilotage de la performance, parce qu'il joue plusieurs rôles, comme un outil de : dialogue, communication, aide à la prise de décision et de prévision. Aussi, il utilise des indicateurs très importants pour l'évaluation de la performance d'une part, et des instruments plus significatifs d'autre part.

D'autre part, le reporting est aussi un ensemble d'indicateurs de résultats, par contre il est établi à posteriori, afin d'informer la hiérarchie. C'est un outil de contrôle et son objectif est à remonter des comptes, et d'informer la hiérarchie sur la marche de ses différentes unités. C'est donc un outil de contrôle dans un contexte de gestion décentralisée.

Le terme « Reporting » désigne une famille d'outils de Business intelligence destiné à assurer la réalisation, la publication et la diffusion de rapports d'activité selon un format prédéterminé. Ils sont essentiellement destinés à faciliter la communication de résultats chiffrés ou d'un suivi d'avancement.

L'outil de reporting assure l'interrogation des bases de données selon les requêtes SQL préparées lors de l'élaboration du modèle. Le rapport d'activité peut ensuite être publié sur l'intranet, périodiquement en automatique ou ponctuellement à la demande. L'outil offre bien entendu des fonctions spécifiques pour l'élaboration du modèle du rapport, des modules de calcul et de présentation (graphiques), afin de concevoir des comptes rendus pertinents.

Les outils de reporting ne sont pas à proprement parlé des instruments d'aide à la décision. Bien que lorsqu'ils sont utilisés correctement, on peut juger qu'ils permettent au responsable de disposer d'une précieuse vue d'ensemble de son activité, ils sont en fait surtout destinés à rendre compte du travail effectué auprès de la hiérarchie.

Le reporting s'inscrit dans une longue tradition du management par le contrôle. Nous sommes bien loin des possibilités d'autonomie que peut offrir la technologie de la Business intelligence aujourd'hui.

Et pour réussir un reporting, il faut :

- Choisir les bons objectifs ;
- Collecter les données, les bonnes ;
- Transformer les données en information ;
- Utiliser les bons graphiques ;
- Optimiser le rapport ;
- Le feed-back.

Ainsi, nous ne confondrons pas Reporting avec tableau de bord, ces deux instruments n'ont absolument rien à voir.

## **2.5 Le système d'information de gestion**

Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale de l'entreprise. De plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'informations, pour les raisons suivantes :

- Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité ;
- La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise, à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

Le système d'information a trois finalités essentielles, à savoir :

- Le contrôle (le CDG est un sous système informationnel au service du système de décision) ;

- La coordination ;
- Et la décision.

Le système d'information doit prendre plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins des responsables et des acteurs de l'entreprise :

- Système d'information stratégique pour les décideurs : qui peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques.
- Système d'information pour les responsables opérationnels qui se traduit par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail.
- Système d'information pour les opérationnels, destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances, et d'infléchir éventuellement leur action grâce à l'analyse des cations réalisées.

En résumé, le système d'information de gestion vise à :

- Fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation,
- Faciliter l'analyse des données ainsi obtenues, en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

Bref, nous avons vu dans ce deuxième chapitre les aspects théoriques sur la performance dans lesquels nous avons avancé quelques définitions de certains auteurs.

Aussi, nous avons aussi exposé dans ce chapitre les indicateurs de performance, car ils contribuent à obtenir des informations sur les finalités et les moyens utilisés dans les entreprises.

Et enfin, ce chapitre nous a permis également de développer les principaux outils du contrôle de gestion qui sont au service de la performance de l'entreprise. Car pour planifier et suivre, motiver et mesurer la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables pour la performance de l'entreprise, qui sont : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, le tableau de bord et reporting, le système d'information de gestion.

## CONCLUSION PARTIELLE DE LA PREMIERE PARTIE

Au terme de cette première partie, nous pouvons conclure que nombreuses sont les théories qui confirment la nécessité du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Dans un premier temps, nous avons évoqués les concepts clés du contrôle de gestion qui ont mis en exergue quelques définitions de certains auteurs ; les missions du contrôle de gestion et son implantation au sein de l'entreprise, ainsi que le rôle du contrôleur de gestion.

Dans un second temps, nous avons démontré que le contrôle de gestion constitue un réel facteur de performance dans l'entreprise. D'où, nous avons définis la performance, ces indicateurs ainsi que comment mesurer cette performance. La question de mesure de performance de l'entreprise s'inscrit dans le cadre du référentiel compétitif.

Traditionnellement, il s'agit de savoir si une entreprise a su créer, ou est en mesure de créer, sur un horizon déterminé, davantage de valeur pour ses actionnaires que ses concurrents.

Le mot « performance » tourne autour des objectifs de l'entreprise, car elle consiste à l'atteinte de ces derniers.

Notre étude se limite à la notion du système d'information de gestion concernant cette première partie. La démarche méthodologique et aspects pratiques feront l'objet de notre deuxième et dernière partie.

***PARTIE II : DEMARCHES METHODOLOGIQUES  
ET ASPECTS PRATIQUES***



La connaissance de la réalité doit être primordiale avant de pouvoir améliorer les imperfections.

Cette deuxième partie nous montrera le résultat de notre recherche après l'interview faite auprès du contrôleur de gestion de la société avec quelques responsables, et ce sera l'occasion de confronter le cadre théorique vu au début de cet ouvrage à la réalité de l'entreprise, plus précisément de la SPAT, par le moyen d'une étude du contrôle de gestion au service de la performance, afin d'apprécier la véracité de notre thème de recherche.

Elle se subdivisera en trois grands chapitres. Le premier chapitre nous décrira en premier lieu le cadre général de notre étude qui est la SPAT ; et en second lieu, il nous montrera également la démarche méthodologique selon laquelle nous avons acquise les données.

Le second chapitre nous présentera par la suite les données obtenues lors de l'interview, où nous allons décrire les outils de contrôle de gestion au service de la performance de la société, ainsi de voir la performance de cette dernière à travers ces outils.

Après avoir acquis les résultats, il est possible d'effectuer une discussion. D'où, le troisième chapitre fera l'objet d'analyse des résultats obtenus, en validant ou non les deux hypothèses citées dans notre introduction tout au début de cet ouvrage. Ce troisième et dernier chapitre nous permettra également de faire le diagnostic des forces et faiblesses éventuelles de la société, tant au niveau de l'entreprise qu'au niveau du contrôle de gestion. Et tout cela seront suivis de quelques recommandations.

## **CHAPITRE I : METHODOLOGIE DE RECHERCHE**

Tout travail de recherche universitaire nécessite l'élaboration d'une méthodologie pour asseoir sa validité. Ainsi, ce présent chapitre développe la présentation générale de notre zone d'étude et le cadre méthodologique que nous avons adopté dans notre recherche.

### **Section 1 : Présentation générale de la SPAT**

Etant donné sa fonction commerciale et industrielle, le port de Toamasina fait partie des ports le plus important de l'Océan Indien pour la réception des navires longs cours.

Il est difficile d'apprécier un système, sans qu'on ait pris connaissance de son historique, de sa structure et de ses missions.

#### **1.1 Historique de la SPAT**

Conformément à l'article 3 du Loi n°2003-025, décret n°2004-702 du 14 Juillet 2004 qui est relatif à la période, confère au Port de Toamasina le statut du Port d'intérêt national à gestion autonome, délimite sa circonscription, crée la SPAT et autorise l'Etat à participer à son capital.

C'est ainsi que depuis le 15 Juillet 2004, le Port de Toamasina est en pleine mutation, et c'était le début de la mise en œuvre de la politique de réforme portuaire malgache.

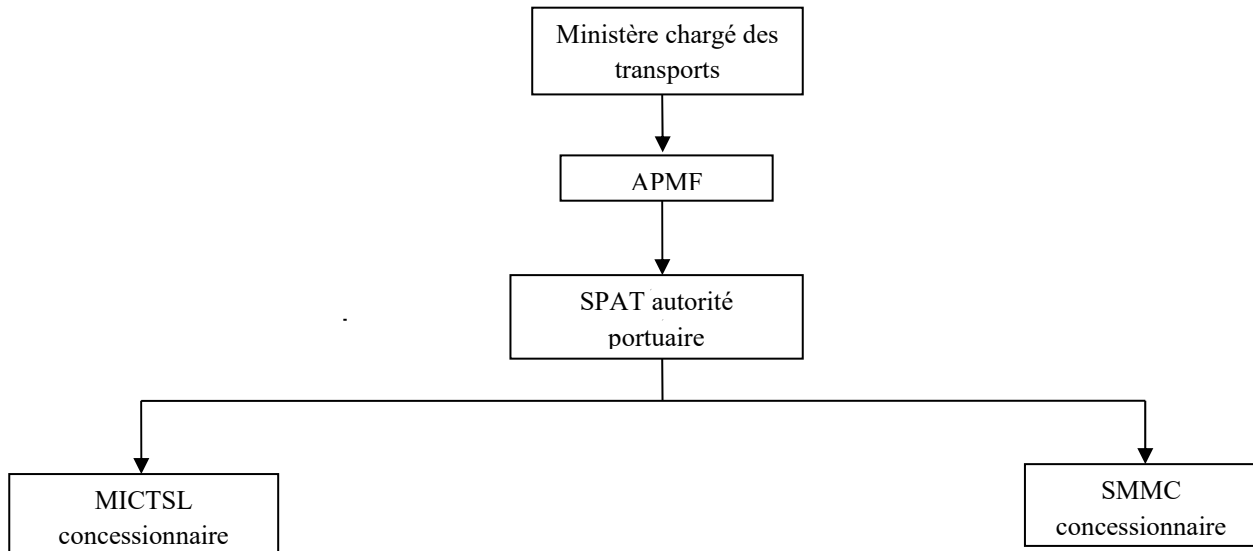
Les faits marquants sont :

- La création de la SPAT
- La mise en concession de l'exploitation du terminal conteneur, dont le concessionnaire adjudgé est la société philippine ICTSL (International Container Terminal Service Ltd), dénommée MICTSL à son arrivée à Madagascar.
- Mars 2008, un deuxième concessionnaire a été mis en place, c'est la SMMC. Instituée par le décret 867-2007 du conseil de Gouvernement le 04 Octobre 2007, cette société gère tous ce qui concerne l'acconage des marchandises.

Même séparée de la SPAT, cette société appartient encore à l'Etat malgache, c'est-à-dire, il y a eu une séparation de capital, que ce soit en numéraire ou bien en nature.

Ci après le schéma de la réorganisation du Port de Toamasina :

**Schéma n°4** : Réorganisation du port de Toamasina



**Source** : Direction de la Capitainerie, Avril 2015

### 1.1.1 Identification de la SPAT

➤ Coordonnées principales :



- Logo :
- Raison sociale : Société du Port à Gestion Autonome de Toamasina « SPAT »
- Forme juridique : Etablissement public à caractère industriel et commercial, régit par les droits communs des sociétés anonymes.
- Siège : Société du Port à gestion Autonome de Toamasina (BUP Toamasina)
- BP : 492 Toamasina 501 Madagascar
- Tél : (+261 20) 53 329 94
- FAX : (+261 20) 53 335 58
- E-mail : [spat@port-toamasina.com](mailto:spat@port-toamasina.com)
- Capital social : Ar 2 800 000 000
- Stat : 63 221/33/2005/0/00 544
- Nif : 105 016113 RCS 2009 B 0029
- Slogan : « Port d'avenir vers l'excellence »

➤ Structure organisationnelle de la SPAT :

Pour permettre de suivre efficacement l'exécution des différentes missions évoquées précédemment, la direction générale de la SPAT aura besoin de certaines fonctions d'appui au service de l'ensemble de la société. Que ce soit, en matière de contrôle de gestion, d'information et de technologie, de gestion des commandes, des relations extérieures, des finances, d'administration, de communication juridique et de sécurité portuaire. Comme toutes les autres sociétés, la SPAT a mis en place un organigramme pour son bon fonctionnement qui se trouve ci-joint (**Annexe 1**).

En outre, plus la société est grande, plus son organigramme est important tout en sachant que la SPAT emploie 354 agents en permanence et 74 agents temporairement.

Les attributions et rôles des différentes directions au niveau de la SPAT se trouvent dans un tableau ci après (**Annexe 2**).

### **1.1.2 Missions de la SPAT**

Conformément à l'article 7 de la Loi n°2003-025 du 05 Septembre 2003, portant statuts des ports, la mission et les objectifs de la SPAT sont ainsi libellés :

La SPAT assure :

- Le rôle d'autorité portuaire, à savoir :
  - La police portuaire, qui couvre notamment la police du domaine portuaire ;
  - La gestion et l'entretien du domaine portuaire, des infrastructures portuaires et du domaine immobilier du port, et notamment la délivrance des autorisations d'occupation du domaine public portuaire ;
  - Le rôle d'autorité concédante, pour ce qui concerne les concessions et permissions prévues et autorisées par la Loi n°2003-025 du 05 Septembre 2003, portant statuts des ports et ses textes d'applications ;
- La surveillance des profondeurs et la réalisation des travaux de dragage dans les limites du plan d'eau portuaire ;
- La réalisation des travaux d'extension, d'amélioration, de renouvellement et de reconstruction des installations situées dans les limites du domaine portuaire ou nécessaires à son fonctionnement ;

- L'entretien, l'exploitation et l'amélioration des établissements de signalisation maritime des accès au port à gestion autonome de Toamasina ;
- Les opérations commerciales, industrielles, immobilières et financières se rattachant à son objet, et de nature à favoriser le développement des activités portuaires.

## **1.2 Activités portuaires de la SPAT**

Dans la SPAT, il existe deux principales activités, à savoir la Capitainerie et l'acconage. Mais nous allons consacrer notre travail de recherche sur la Direction Capitainerie, vue que cette direction est l'une des organes clés de la société car elle couvre l'ensemble des opérations relatives au service d'aide à la navigation des navires faisant escale au Port de Toamasina, et y effectuant des opérations commerciales, à savoir :

- Le pilotage
- Le remorquage
- Le lamanage
- Le stationnement

La présentation de la structure organisationnelle de la direction de la capitainerie se trouve comme suit (**Annexe 3**).

### **1.2.1 Environnement de la SPAT**

L'exploitation des ports, qui couvre l'ensemble des activités à caractère industriel et commercial telles que la manutention, entreposage, et autres services rendus aux usagers du port, est assurée par des sociétés de droit privé.

La SPAT assure le rôle d'Autorité portuaire et le rôle d'Autorité Concédante, à la place de l'Etat Malgache. C'est-à-dire que l'exploitation réalisée dans l'enceinte portuaire fait l'objet d'autorisations délivrées à ces sociétés dans le respect des dispositions législatives régissant la gestion et l'utilisation du domaine public, ainsi que celles prévues dans la loi n°2003-025 du 05 Septembre 2003 portant statuts des ports et ses textes d'applications.

Ces autorisations, délivrées par la SPAT peuvent revêtir la forme des concessions de services publics et des permissions à usage strictement privé.

Actuellement, la SPAT travaille directement avec dix huit partenaires dont :

- Trois concessions ;
- Dix permissions d'occupations de surface et d'exploitation d'outillage privé ;
- Cinq contrats de location de locaux à usage administratif et à usage d'habitation.

Le tableau ci-après présente les partenaires cités précédemment ainsi que leurs principales activités (**Annexe 4**).

### 1.2.2 Les activités principales de la Direction Capitainerie

Toutes les activités de cette direction sont calculées à partir du volume du navire, du tirant d'eau et l'heure ou jour d'escale.

- **Le pilotage** : consiste à la manœuvre d'entrée et de sortie des navires dans la zone portuaire. Le port de Toamasina met à la disposition des navires trois pilotes qui sont des officiers marines. Pendant le pilotage, le pilote prend la barre du navire depuis la limite extrême de zone dite petite rade ; il conduit le navire jusqu'au lieu d'accostage, dans le sens d'entrée, et jusqu'à la limite extrême de la zone portuaire dans la zone de sortie.

a) *Manœuvres d'entrée et sortie* :

**Tableau n°1 : Redevance des manœuvres d'entrée et sortie :**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Manœuvre d'entrée et de sortie	0,537 Euro/100m <sup>3</sup>	1,532 Euro/100m <sup>3</sup>

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

b) *Mouvements (shifting)*

**Tableau n°2 : Facturation de pilotage des navires à l'intérieur du port:**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Pilotage des navires à l'intérieur du port	0,470 Euro/100m <sup>3</sup>	0,899 Euro/100m <sup>3</sup>

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

*c) Hors zone*

Le recours au service de pilotage en dehors de la zone obligatoire entraine une majoration de 20% des redevances.

*d) Attente et annulation :*

**Tableau n°3 : Facturation d'attente et/ou annulation:**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Attente et/ou annulation (Par heure indivisible)	6,231 Euro/h	11,840 Euro/h

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

$$\text{Pilotage} = \text{Volume} \times \text{Taux de pilotage} \times \text{Ar}$$

- **Remorquage** : c'est la manière d'accoster les navires, grâce aux remorqueurs pour les mettre à quai quelque soit leur taille.

*a) Remorquage en haute mer :*

**Tableau n°4 : Facturation des opérations de remorquage en haute mer:**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Remorquage en haute mer (Par heure indivisible)	341,490 Euro/h	648,83 Euro/h

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

b) *Location de remorqueur arme aux travaux portuaires :*

**Tableau n°5 : Tarif de location de remorqueur aux travaux portuaires:**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Location de remorqueur (Par heure indivisible)	262,684 Euro/h	499,1 Euro/h

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

$$\text{Remorquage} = \text{Volume} \times \text{Taux de remorquage}$$

- **Lamanage** : c'est l'opération qui consiste à l'amarrage et au désamarrage des navires à quai. Cette opération est indispensable pour immobiliser les navires pendant son stationnement au quai, afin de faciliter les opérations commerciales de chargement et de déchargement.

a) *Amarrage et désamarrage :*

**Tableau n°6 : Tarifs des opérations d'amarrage et de désamarrage :**

Type de navire	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Navire cargo	0,537 Euro/manœuvre/100m <sup>3</sup>	1,021 Euro/manœuvre/100m <sup>3</sup>
Navire pétrolier	0,807 Euro/manœuvre/100m <sup>3</sup>	1,532 Euro/manœuvre/100m <sup>3</sup>

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.



*b) Attente et annulation :*

**Tableau n°7 : Facturation d'attente et/ou annulation:**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Attente et/ou annulation	6,647 Euro/h	12,63 Euro/h

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

$$\text{Lamanage} = \text{Volume} \times \text{Taux de lamanage}$$

- **Stationnement** : selon la catégorie et caractéristiques des navires, c'est-à-dire son volume, sa longueur, son tirant d'eau et selon les cargaisons qu'il transporte, chaque navire est affecté à un poste à quai.

**Tableau n°8 : Le droit de stationnement :**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Droit de stationnement (par 100m <sup>3</sup> /24h indivisibles)	3,971 Euro	7,545 Euro

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

$$\text{Stationnement} = \text{LHT} \times \text{Durée} \times \text{Taux de stationnement} \times \text{Ar}$$

- **Veille de sécurité** : elle consiste à veiller les navires en mer durant son stationnement jour et nuit jusqu'à ce qu'ils quittent le port. (Exemple : les navires pétroliers).

**Tableau n°9 : Tarif de la veille de sécurité :**

Type de prestation	Cabotage national	Cabotage international (Long cours)
Veille de sécurité (par heure indivisible)	28,647 Euro/h	54,429 Euro/h

Source : Département de facturation, SPAT Avril 2015.

### **1.2.3 Les activités accessoires de la Capitainerie :**

- La cession d'eau douce : la fourniture d'eau douce effectuée par la SPAT livrée à bord est facturée.
- Transport par vedette : les tarifs des voyages par vedettes taxi à destination ou en provenance des navires mouillant en rade sont fixés.
- Enlèvement des ordures : pour maintenir la propreté des quais et du plan d'eau du port, la SPAT assure exclusivement, pour tout navire touchant le Port, l'enlèvement des ordures ménagères à partir de 18h avec un tarif par période.
- Autorisation de piquage de rouille, peinture et autres menus travaux : pour se faire, le capitaine du navire doit formuler une demande écrite et l'adresser à la Direction Capitainerie, et cette autorisation sera taxée.
- Droit de port : il sera perçu sur les navires lors de chaque escale au port ; le droit de port sur les marchandises est perçu sur les marchandises embarquées, débarquées et transportées. Et la taxe est fixée au poids, à l'unité ou au volume.

Le droit de port sur les passagers est perçu sur chaque passager débarqué, transbordé et embarqué. Et cette taxe est à la charge de l'armateur.

## **Section 2 : Les démarches méthodologiques**

Cette section regroupe les diverses phases pour avoir des informations pertinentes au sein de l'entreprise. Comme son nom l'indique, elle est la démarche méthodologique qui nous conduit à la réalisation de ce travail.

### **2.1 Technique et méthode de collecte de données**

La technique est définie comme l'ensemble des « moyens » et « procédés » qui permettent au chercheur de rassembler des « données » et des « informations » sur le sujet de recherche. Tandis qu'une méthode est définie comme étant un ensemble ordonné des principes, des règles et des opérations intellectuelles permettant de faire l'analyse en vue d'atteindre un résultat.

#### **2.1.1 Technique de documentation**

Comme nous l'avons défini précédemment, c'est l'ensemble des moyens et des procédés qui permettent de rassembler des données et compléter les données recueillies auprès des entreprises.

D'où, on se réfère à des différents ouvrages concernant les outils de contrôle de gestion attribués à la performance de l'entreprise ; plus précisément le budget, le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

La recherche bibliographique constitue la première phase de ces documentations. Pour cela donc, la consultation des différents livres a été effectuée. Puis, pour compléter la recherche bibliographique, la deuxième phase consiste à la recherche webographie, c'est-à-dire la consultation des sites internet. Ainsi ces différentes étapes de recherches sont indispensables pour avoir une orientation générale sur le thème et pour cerner la problématique, les hypothèses et les objectifs de ce travail de recherche.

### **2.1.2 Le guide d'entretien (Annexe 5)**

Un guide d'entretien est un outil méthodologique comprenant un ensemble de questions qui s'enchainent d'une manière structurée, construit dans le but de soutirer des informations sur un sujet. Les questions qui composent le guide d'entretien doivent être courtes, claires et faciles à comprendre, ne dépassant pas les vingt ou trente questions afin de ne pas lasser l'enquêté, et de recueillir le maximum d'informations. Le choix du type de questions a également une forte incidence sur les résultats obtenus.

C'est pourquoi nous avons choisi des questions ouvertes, utiles pour explorer des vastes sujets auxquels on ne s'y attend qu'aux réponses de l'enquêté ; et les questions fermées, utiles pour connaître et confirmer des éventuelles réponses existant dans notre questionnaire.

### **2.1.3 Entretien**

« L'entretien est une interview entre deux personnes dans laquelle un individu A déploie toute une stratégie orale pour extraire d'un individu B l'information qu'il détient »<sup>27</sup>.

Une fois que l'élaboration du guide d'entretien terminée, nous avons procédé à la phase de collecte des données caractérisée par une visite auprès de la SPAT, et ce par le biais d'un guide d'entretien.

---

<sup>27</sup> <http://www.wikipédia.org/Entretien>, Mars 2015.

Notre objectif était de soutirer des informations et des données chiffrées concernant notre thème de recherche, afin de répondre à la problématique, de vérifier les hypothèses et de mener une bonne présentation des résultats. Et comme outil de collecte, nous avons donc choisi l'entretien.

Comme il est cité précédemment, un guide d'entretien est un outil méthodologique comportant un ensemble de questions, donc un entretien consiste à poser à un ensemble de répondants, une série de questions relatives à leur société, à leurs opinions, à leurs attentes ou encore à tout autre point de vue en relation avec le sujet. Durant la visite, nous avons effectué un entretien auprès du contrôleur de gestion de la société.

### **Section 3 : Méthode d'analyse, de traitement de données et limites de l'étude**

Le but du traitement de données est d'évaluer les données, de les classer, de les analyser et de les mettre dans un contexte permettant de fournir l'information significative. Au cours de la collecte des données, pendant que l'enquête répondait aux questions lors de notre visite, nous avons fait une prise de note.

#### **3.1 Analyse des données à l'aide des FFOM**

L'analyse FFOM « Forces-Faiblesses-Opportunités-Menaces » est un outil d'analyse stratégique. Ainsi, nous l'avons utilisé dans le but de prendre en compte dans la stratégie, à la fois les facteurs internes et externes, en maximisant les potentiels des forces et des opportunités tout en minimisant les effets de faiblesses et des menaces.

#### **3.2 Traitement des données par Word et Excel 2010**

La saisie des données sur un ordinateur a débuté après l'enquête sur le terrain, en utilisant « Ms Office 2010 ». Puis, pour le traitement de ces données, nous avons l'avantage d'utiliser « Excel 2010 ». Ce logiciel possède plusieurs fonctionnalités et des différents outils nécessaires. Par exemple, le tableur sur Excel permet de construire et de manipuler des tableaux pour les données numériques.

#### **3.3 Limites de l'étude**

L'étude sur le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise représente des difficultés, vu que celle-ci montre tous les aspects financiers et que ce sont des éléments confidentiels pour l'entreprise.

Ces difficultés sont constatées davantage à l'accès des informations nécessaires à l'étude du présent thème. Malgré l'insuffisance des informations, l'étude sur le contrôle de gestion à sa réalité telle qu'elle se présente dans la société a été presque difficile surtout au niveau des chiffres, ainsi l'étude ne s'est basée que sur les données recueillies.

En résumé, nous avons vu dans ce premier chapitre la méthodologie de recherche. Rappelons qu'il a été subdivisé en trois sections : dans la première section, nous avons fait connaître qui est vraiment la SPAT, surtout la direction Capitainerie. En premier temps, l'identification de la dite société : son historique et sa structure organisationnelle; en deuxième temps, ses missions et en troisième temps ses activités portuaires principales.

Dans la seconde section, nous avons montré les démarches méthodologiques adoptées pour la collecte des données. Pour leur collecte, un entretien effectué auprès du contrôleur de gestion nous a permis d'effectuer notre enquête. Les recherches documentaires, bibliographiques et webographiques étaient d'une grande importance.

La dernière section nous a montré la méthode d'analyse et de traitement de données, ainsi que la limite de l'étude. La méthode utilisée est la méthode d'analyse FFOM qui a permis de décortiquer les forces et les faiblesses de l'entreprise dans un premier temps, et dans un second temps de connaître les opportunités et les menaces que l'entreprise peut subir.

Cette limite de l'étude clôture également notre premier chapitre, et que ces différentes rubriques nous ramènent à la présentation des données obtenues au sein de la SPAT, que nous verrons dans le second chapitre.

## CHAPITRE II : RESULTATS

Les entretiens effectués auprès des acteurs de la direction contrôle de gestion, complétée par l'analyse documentaire et les prises de notes au cours de notre observation sur le terrain nous ont permis de collecter une masse d'informations importantes utiles pour répondre à notre interrogation de recherche de départ. A cet effet, nous avons choisi de présenter les résultats de notre recherche en deux sections : en première, la démarche de pilotage de la performance à travers les outils de contrôle de gestion ; en seconde, l'analyse de la performance à travers les outils de contrôle de gestion.

### **Section 1 : Les outils de contrôle de gestion au service du pilotage de la performance**

Pour aider la direction sur la prise de décision, le contrôle de gestion est rattaché à cette dernière en position fonctionnelle, au même niveau que d'autres directions, et il dispose de plusieurs outils tels que le budget, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord au service de la performance.

#### **1.1 Le budget**

Pour la SPAT, le budget est le principal moyen d'identifier le chemin de la performance maximale. Dans cette sous section, nous allons voir le processus d'élaboration du budget et la trésorerie.

##### **1.1.1 Processus d'élaboration du budget de la SPAT**

Le manuel budgétaire de la SPAT décrit les quatre opérations hiérarchiques qui composent les travaux budgétaires, à savoir :

- **La préparation du budget** : le calendrier budgétaire débute le 1<sup>er</sup> Juillet de l'année.

Le service contrôle de gestion diffuse une note relative à la méthodologie d'élaboration du budget, avec des annexes composées de canevas sur des imprimés à remplir par chaque centre budgétaire. Un centre budgétaire est un ensemble d'unités budgétaires appelées centre de responsabilité.

- **Mise en œuvre du processus budgétaire** : la date de réalisations de la conception budgétaire de l'année (n+1) commence le 15 Juillet de l'année (n) pour se terminer le 31 Novembre de l'année (n).

Cette phase consiste à :

- Choisir l'orientation stratégique qui se déroule entre le 15 Juillet et le 31 Août de l'année (n). C'est la phase de définition de l'objectif général de la société pour l'année (n+1).
- Choisir les stratégies de gestion : qui repose sur l'analyse des centres budgétaires à qui on affectera les enveloppes budgétaires ; c'est la manière de répartir les tâches après avoir fixé les objectifs de chaque centre conformément à l'objectif général de la société. Cette tâche consiste à la recherche de la rentabilité des moyens.
- Elaborer le programme d'activités : une fois la stratégie de gestion choisie, chaque centre budgétaire va élaborer son programme d'activité conformément à l'objectif principal.
- Valider les programmes : les programmes ainsi élaborés sont soumis à la validation du comité du budget qui a examiné la faisabilité, a étudié la rentabilité et a recherché les sources de financement.
- **Confection des comptes prévisionnels** : c'est une étape qui se déroule le 1<sup>er</sup> Septembre au 30 Septembre de l'année (n).

Les programmes validés font l'objet d'une évaluation, elle établit les comptes des charges et produits (Compte de résultats) relatifs à un programme, puis elle les regroupe au centre qui sera chargé de son exécution.

- **Suivi budgétaire** : l'exécution du budget débute le 1<sup>er</sup> Janvier de l'année (n+1) ; le document budgétaire est distribué le 28 Décembre de l'année (n).
- Les moyens : la réalisation du budget est périodiquement suivie à l'aide des supports qui retraceront toutes les informations de gestion.

On distingue trois types de moyens de suivi budgétaire :

- Les rapports d'activités, un document qui recense le déroulement d'un travail ; il est conçu suivant le programme d'activités établi durant la budgétisation. Le rapport d'activités du mois (m), dûment signé par le responsable du centre de responsabilité est transmis au Département Contrôle de gestion au plus tard le 10 du mois (m+1).

Ce dernier rapproche la réalisation et la prévision, puis il explique en concertation avec le responsable du centre de responsabilité les écarts constatés (en valeur et en quantité).

- Les comptes de résultats : chaque mois, le centre de responsabilité établit un compte de résultats. Il dégage les écarts entre prévisions et réalisations dont la formule est :  $\text{Ecart} = \text{Prévisions} - \text{Nouveau cumul}$ .

L'écart mesure la capacité budgétaire du centre et permet aussi d'apprécier l'efficacité de la méthode d'élaboration des prévisions de chaque centre de responsabilité.

- Le tableau de bord de gestion : comme le rapport d'activité, le tableau de bord est aussi conçu en conformité avec le programme d'activités établi durant la budgétisation.
- La méthode de suivi budgétaire :
  - La répartition des tâches : les centres de responsabilités, nous avons vu que le budget est reparti aux centres de responsabilités selon leur spécialité.

Tout ce qui concerne les investissements relatifs aux infrastructures et matériels est imputé au centre technique ; tout ce qui est finance, il est attribué au centre financier...

Il ya un calendrier fixe pour le regroupement des supports de réalisation budgétaire au département Contrôle de gestion, très souvent le 05 du mois (m+1) pour le compte du mois m.

- L'analyse des écarts : la détermination périodique des écarts permet non seulement d'apprécier l'efficacité du budget mais aussi, et surtout de voir la situation de gestion en un moment donné, et d'apporter le cas échéant des solutions si des problèmes ont lieu. Et aussi, l'analyse des écarts n'a aucune importance que si celle-ci soit réalisée à temps réel ou au moins dans un délai le plus court possible.

### **1.1.2 Budget de trésorerie**

Le budget de trésorerie est la synthèse prévisionnelle de tous les flux financiers de l'entreprise (encaissements et décaissements).

Pour le contrôleur de gestion de la SPAT, le budget de trésorerie est fait d'un point de vue stratégique, traduisant les conséquences des encaissements et des décaissements des décisions prises dans le cadre des budgets opérationnels. Le budget de trésorerie permet de s'assurer d'un équilibre mensuel entre encaissements et décaissements, en vue de mettre en place préventivement des moyens de financement nécessaires, il est utile pour détecter les éventuels problèmes d'exploitation.



Ce budget se présente alors comme suit :

**Tableau n°10 : Budget de trésorerie en UM**

<b>LIBELLES</b>	<b>TRIMESTRE 1</b>	<b>TRIMESTRE 2</b>	<b>TRIMESTRE 3</b>	<b>TRIMESTRE 4</b>
Total des encaissements	30 423 920 046	30 654 441 893	27 263 328 343	23 899 365 345
Total des Décaissements	22 849 659 952	25 697 165 065	23 788 091 796	13 912 916 088
Solde Encaissements /Décaissements	7 574 260 094	4 957 276 827	3 475 236 548	9 986 449 258

Source : Service Contrôle de gestion de la SPAT, Avril 2015.

Ce tableau montre l'estimation des encaissements et décaissements sur quatre trimestres en fonction des objectifs et ressources de la SPAT. Il nous indique un flux net de trésorerie positif qui est signe de la rentabilité des activités.

## **1.2 Le contrôle budgétaire**

En cours d'année, le contrôleur de gestion répond à des contraintes de qualité qui sont définies et calcule les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles. Ces écarts informent le contrôleur et les managers sur la performance, et alertent les responsables sur le maintien des objectifs. Selon le contrôleur de gestion de la SPAT : « afin de piloter la performance de l'entreprise, le suivi budgétaire doit permettre de vérifier la pertinence des références prévisionnelles retenues, et en même temps de prévenir les responsables pour leur permettre de prendre les décisions correctives nécessaires, et de garantir la maintien de la cohérence des actions menées dans l'entreprise par les responsables de tous les niveaux ».

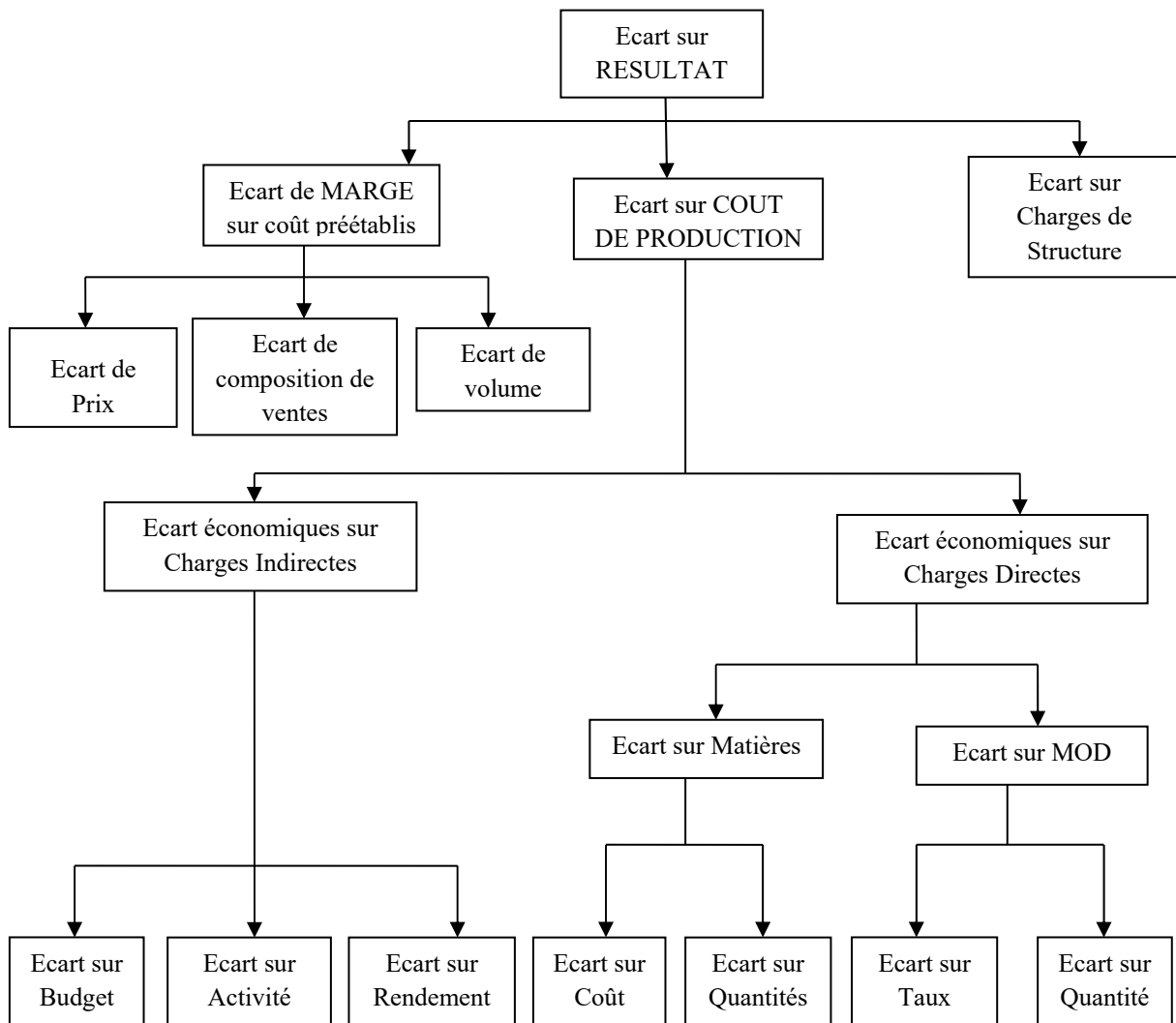
### **1.2.1 Le suivi budgétaire**

Le département contrôle de gestion de la SPAT s'appuie sur l'ensemble des budgets établis pour suivre les réalisations, et met en évidence les écarts. Il s'agit donc de mesurer la réalisation pour détecter les besoins éventuels d'une action corrective, et de déclencher une rétroaction pour tenter de se rapprocher de l'objectif.

Le suivi de la réalisation débute par l'écart sur résultat, et se décompose en plusieurs sous écarts, qui sont l'écart de marge sur coût préétabli, l'écart sur coût de production et l'écart sur charge de structure eux-mêmes, subdivisés en sous écarts, et fait apparaître l'arbre des écarts en mettant en évidence les facteurs explicatifs de l'écart.

Ci après l'arbre des écarts de la SPAT :

**Schéma n°5 : Arbre des écarts**



Source : Investigation personnelle

Ce schéma nous permet de comprendre que l'analyse part d'un écart global sur résultat avant d'être décomposé selon les différents domaines : production, commerciale et des services fonctionnels.

Toutefois, la gestion budgétaire dépasse largement le cadre des budgets et du contrôle budgétaire.

Elle constitue un mode de pilotage qui implique les responsables d'une part, et qui prend en compte la dimension humaine du management qu'implique tout mode de pilotage d'autre part.

### 1.2.2 Analyse des écarts sur les activités de la Capitainerie

L'analyse des écarts a pour but d'expliquer les divergences entre ce qui a été prévu et les réalisations effectives afin d'entreprendre des mesures correctives. Nous allons nous intéresser à l'écart sur les prestations de la direction de la capitainerie vu que ce dernier est parmi le centre névralgique de la société.

Le tableau ci-après le résume :

**Tableau n°11 : Tableau de bord de la direction Capitainerie (en UM)**

<b>Rubriques</b>	<b>Prévision 2014</b>	<b>Prévision 2013</b>	<b>Réalisations 2013</b>	<b>Ecart 2013</b>
<b>CAPITAINEURIE :</b>	<b>12 531 044 400</b>	<b>14 755 419 405</b>	<b>7 144 738 895</b>	<b>-15,07%</b>
- Pilotage	2 286 425 267	2 509 520 730	1 297 284 477	
- Remorquage	8 215 103 232	9 811 363 781	4 766 587 153	
- Lamanage	1 565 849 490	1 744 698 084	835 483 895	
- Cession d'eau douce	16 466 333	16 466 333	9 412 691	
- Piquage des rouilles	12 719 180		3 969 499	
- Veille de sécurité	245 322 648	387 813 963	133 682 330	
- Transport/Location vedettes	18 466 050	15 130 108	10 254 603	
- Location remorqueur	170 692 200	270 426 404	88 064 246	

Source : Direction Capitainerie, Avril 2015.

Les recettes attendues des activités Assistance aux navires ont été calculées sur la base des nombres de touchées de navires et du volume des navires attendues. Ce tableau nous montre que les recettes attendues en 2014 qui s'élèvent à Ar 12 531 044 400 seront en baisse par rapport aux recettes prévues de l'année 2013, de l'ordre de 15,07%. En effet, la SPAT projette d'harmoniser la structure tarifaire de la prestation Capitainerie suite à la mise en place des « fenêtres fixes » pour l'accostage des navires.

### **1.3 Le tableau de bord**

Le responsable d'un service récapitule sous forme de tableau les indicateurs significatifs propres à son tableau de bord. Le responsable du contrôle de gestion de la SPAT en fait pareil.

#### **1.3.1 Les rôles de tableau de bord**

Pour le contrôleur de gestion de la SPAT, le suivi des indicateurs est l'un des principales fonctions du tableau de bord. Avec ce tableau de bord, le département contrôle de gestion à une vision globale de la situation, et peut intervenir dans la bonne marche de l'entreprise.

Mais le tableau de bord nous permet aussi de montrer à tout instant la situation de l'unité par rapport aux objectifs fixés, sélectionner les facteurs dont l'évolution fait apparaître une dérive inquiétante par rapport aux trajectoires prévues, ainsi que d'évaluer les conséquences des décisions correctrices au niveau de chaque unité de gestion.

Ce tableau de bord permet donc d'aider à contrôler les dérives, et mener les actions correctrices. Il est constitué par les principaux indicateurs de performance ; il sert aussi à vérifier si les actions correctrices mènent bien aux effets attendus ; et enfin, il sert à optimiser et à améliorer les résultats à travers les écarts qui se rapportent aux points clés de l'activité.

#### **1.3.2 Le tableau de bord du contrôleur de gestion de la SPAT**

Le tableau de bord du contrôleur de gestion est composé des indicateurs essentiels issus du tableau de bord opérationnel.

Le contrôleur de gestion affirme que : « les indicateurs utilisés dans le tableau de bord sont essentiellement quantitatifs. Il s'agit de vérifier les éléments du processus qui sont à l'origine des écarts ; et c'est pourquoi les indicateurs que nous considérons sont des indicateurs de processus : volume horaire des mises en quai des navires, résultats, ... ».

L'extrait de ce tableau suivant nous montre le tableau de bord de contrôleur de gestion :

**Tableau n°12 : Extrait d'un TDB du contrôleur de gestion (Rapport d'activités de la Capitainerie)**

Indicateurs d'activités		Périodicités	Cibles	Observations
Service assistance aux navires	- Nombre de touchées de navires	M		
	- Nombre de remorquage effectué	M		
	- Total des temps passés pour la mise en quai des navires	M		
Service police d'exploitation	- Total d'heures de veilles fournies	M		
	- Nombre de prestations réalisées :			
	- Avitaillement en eau douce	M		
	- Transport d'équipage	M		
Service Armement	- Quantité de marchandises dangereuses déclarées ayant transité au port	M		
	- Nombre de panne recensé en ce qui concerne l'aide à la navigation	M		
	- Situation des marins de la SPAT	M		

Source : DCDG, SPAT Avril 2015.

Cette figure nous montre les différents indicateurs que le contrôleur de gestion juge important au niveau de la direction Capitainerie pour la bonne marche de la SPAT. Il nous permet de constater les différents indicateurs d'activités.

## **Section 2 : La performance de l'entreprise à travers les outils du contrôle de gestion**

La performance s'apprécie en fin d'exercice, c'est-à-dire après l'exécution, plus précisément à la fin de l'année. Pour cela, nous allons voir l'efficacité du contrôle de gestion, l'axe d'analyse de la performance et les types de performances au sein de la SPAT.

## 2.1 L'efficacité du contrôle de gestion

Tout d'abord, le pilotage et l'analyse de la performance par le contrôle de gestion nécessitent que le système de contrôle de gestion instauré dans l'organisation soit efficace. C'est pour cela que nous allons voir dans cette sous section, les différents niveaux de contrôle et ses dimensions dans l'organisation de la SPAT.

### 2.1.1 Les différents niveaux de contrôle

Vu que le contrôle de gestion est un système d'aide à la décision, nous avons distingué trois niveaux de décisions auprès de la SPAT, à savoir : la décision stratégique, qui oriente les activités sur le long terme de la société.

Le contrôle stratégique l'aide par l'intégration des données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe ; ensuite la décision opérationnelle ou d'exécution qui fait référence aux actes réalisés quotidiennement dans le cadre des objectifs, c'est alors un contrôle d'exécution ou contrôle opérationnel. Ce dernier doit permettre de régulariser les processus répétitifs, en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées. Dans cette décomposition, le contrôle de gestion est alors positionné comme une interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

Le contrôle de gestion permettrait donc de réguler sur le moyen terme, en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes. D'une manière plus précise, le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

Ci après le tableau qui nous résume ces différents niveaux de décisions :

**Tableau n°13 : Les différents niveaux de contrôle**

Niveau de décision	Stratégique	Tactique	Exécution
Contrôle	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution
Responsables concernés	Directeur de la Société	Directeur du département	Chef de service
Outils	Plans	Budgets, TDB	TDB

Source : Investigation personnelle

Ce tableau nous montre le contrôle à chaque niveau de décision, ainsi que les outils qui le traduisent en fonction du niveau de décision.

### **2.1.2 Missions et dimensions du contrôle de gestion**

« Un système de contrôle de gestion efficace nécessite une intervention avant, pendant et après l'action, l'existence des données internes adéquates et exhaustives, ainsi que d'informations du marché extérieur sur les événements et conditions intéressant la prise de décision. Ces données et informations devraient être fiables, récentes et présentées sous une forme cohérente.

Une information adéquate doit être pertinente, fiable, récente, accessible et présentée sous une forme cohérente. Il peut s'agir de données internes d'ordre financier, opérationnel ou des données ayant trait au respect de la conformité, ainsi que des informations externes », affirme le contrôleur de gestion.

Ainsi, pour assurer ces fonctions, « le contrôle de gestion joue aussi le rôle de garant de la justesse des reporting au sein de la société, ainsi le rôle d'aide à la direction dans l'orientation et le suivi de la stratégie qu'elle s'est fixée ; de la participation à la définition des objectifs et anticipe les résultats ; d'exercer en permanence une surveillance des indicateurs de gestion mis en place pour évaluer l'activité de l'entreprise, ainsi que de fournir des informations à la direction ; apprécier les causes et les effets des écarts identifiés entre les objectifs et les réalisations ; et enfin il peut proposer à la direction des actions correctives à mettre en œuvre.

Le contrôleur de gestion intervient en appui technique pour établir des prévisions, définir les moyens à mettre en œuvre, ainsi que de mettre en place des tableaux de bord pour recueillir des informations et contrôler les résultats. Par la suite, il procède à des comparaisons entre les réalisations et les objectifs à atteindre ; et analyser les écarts pour faire des recommandations à sa hiérarchie ».

## **2.2 Axe d'analyse de la performance**

La performance d'une organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, car ils ont des objectifs différents.

C'est ainsi qu'on va distinguer la performance interne de la performance externe au niveau d'une seule société.

### 2.2.1 La performance interne de la SPAT

Cette dernière est mise en évidence par le reporting sur les écarts entre les objectifs et les réalisations en fin de période. Il informe la hiérarchie sur la réalisation des objectifs avec les ressources allouées à cette dernière.

Ci après le reporting du service assistance aux navires:

**Tableau n°14 : Reporting sur touchées de navires par catégorie (Décembre 2014)**

Indicateurs	Périodicités	Prévu	Réalisé	Ecart	Observation
Touchée des navires :					
- Long cours	M	39	36	-3	Défavorable
- Caboteurs	M	3	1	-2	Défavorable
- Pétroliers	M	4	2	-2	Défavorable
- Divers	M	17	1	-16	Défavorable
- Bornage et pêche	M	100	150	50	Favorable
Nombre touchée de navires		163	190	27	

Source : Direction Capitainerie, Avril 2015.

Ce tableau résume le suivi des indicateurs concernant la performance dans le centre de service assistance de navires sur les éléments. Il met en évidence les écarts entre les objectifs et les réalisations.

### 2.2.2 La performance externe de la SPAT

La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation.

Elle est principalement tournée vers les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent et futur.



Ci après le reporting de concessionnaire :

**Tableau n°15 : Reporting concessionnaires :**

Ratios (en %)	Réalisations	Prévisions	Ecart	
Taux de valeur ajoutée	78,1	69,1	9	<b>F</b>
Rentabilité économique	23,2	38,6	-15,4	<b>D</b>
Rentabilité financière	31,5	35,2	-3,7	<b>D</b>
Taux d'investissement	36,9	37,8	-0,9	<b>D</b>
Taux d'endettement	10	10	0	<b>F</b>

Source : SPAT, Avril 2015.

D'après ce tableau, nous pouvons en déduire que les résultats de l'entreprise sont favorable par rapport aux ressources employées, mais présentent des écarts défavorables par rapport aux objectifs préalablement définis. Ce dernier présente les ratios de performances externes appliquées par la SPAT. Par contre, compte tenu de l'absence de certaines données, certains ratios n'ont pu être calculés.

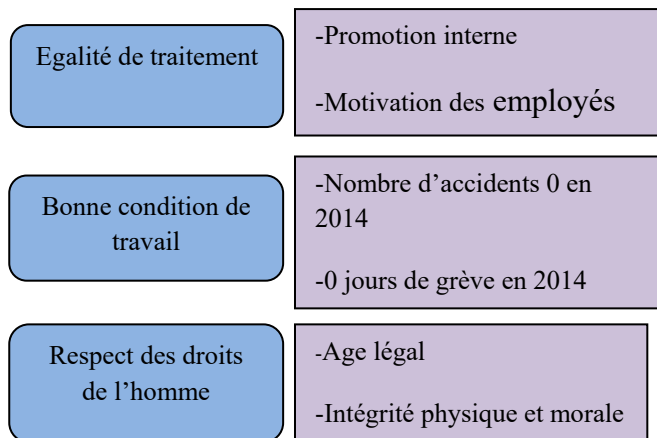
### **2.3 Typologie de la performance dans la SPAT**

Un indicateur de performance est une mesure permettant de représenter un rapport sur les objectifs et les ressources employées, ainsi que les points faibles de l'entreprise. Le choix des indicateurs est donc d'une importance capitale. Il est alors primordial de choisir correctement les indicateurs qui permettront de corriger la situation présente et de planifier l'avenir.

#### **2.3.1 La performance sociale**

Les bons indicateurs de performance sociale exigent que tous les facteurs susceptibles d'affecter le résultat soient pris en compte. La SPAT a retenu les indicateurs de performance sociale suivants :

### **Schéma n°6 : Performance sociale**



Source : Investigation personnelle

Dans ce schéma, nous pouvons constater les indicateurs de performance sociale qui se manifestent sur l'égalité de traitement par la promotion interne, et la même motivation des employés ; la bonne condition de travail qui se traduit par l'inexistence de grève, ainsi que le nombre d'accident ; et enfin, le respect des droits de l'homme par la condamnation de toute conduite abusive, susceptible de porter atteinte à la dignité ou à l'intégrité physique ou morale.

### **2.3.2 La performance stratégique et la performance concurrentielle**

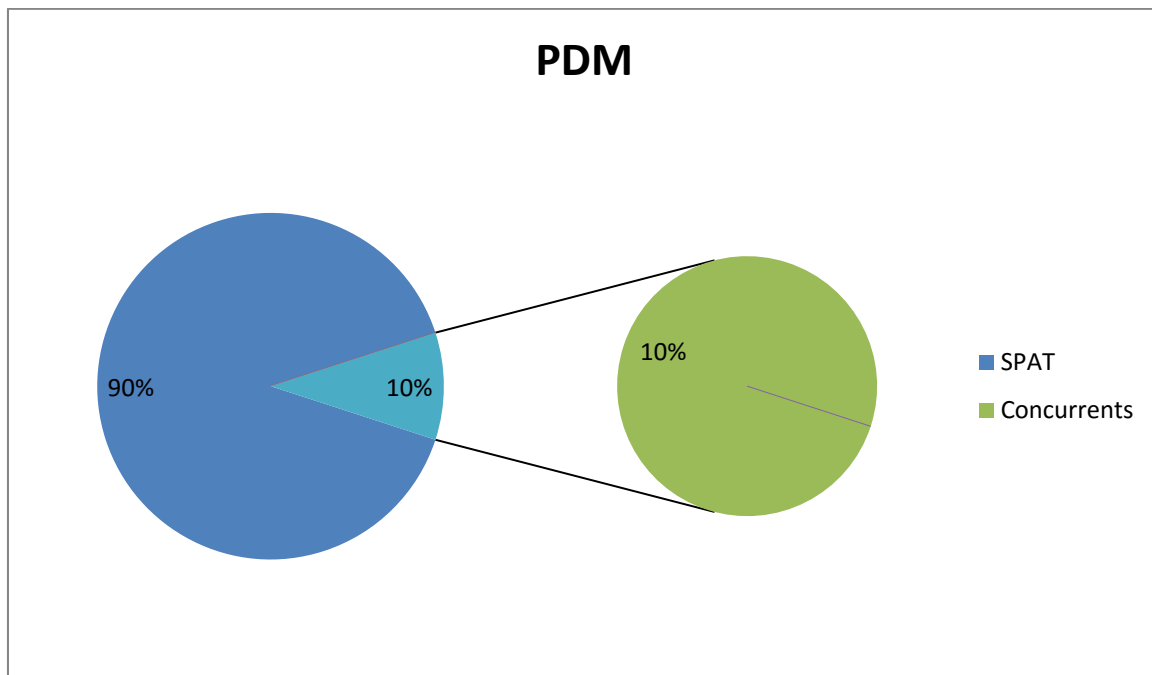
Pour assurer sa pérennité, la SPAT est obligé de se démarquer de ses concurrents (comme le Port de Majunga, de Fort Dauphin et d'Antsiranana), et doit pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés. D'ailleurs, ces ports sont loin d'être dans le standing, le même niveau que la SPAT, vu leurs infrastructures ainsi que leur situation géographique.

Par exemple le port de Fort Dauphin, il n'a pas la capacité technique pour accueillir des grands navires, car de nos jours les bateaux ont tendance à s'agrandir. Et c'est pour cela alors que jusqu'à maintenant, le Port de Toamasina reçoit plus de 90% des échanges portuaires à Madagascar.

Aussi, la performance stratégique peut être appréciée par le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.

Ci après la PDM de la SPAT :

**Schéma n°7 : Part de marché**



Source : Investigation personnelle

Cette figure met en évidence la part de marché de la SPAT par rapport à ses concurrents locaux, elle détient presque l'ensemble de marché local.

A noter que le port de Toamasina est le plus performant dans l'Afrique de l'Est- Océan Indien.

Nous avons pu décrire dans ce deuxième chapitre, les faits existants et les réalités au niveau de cette organisation. Et à partir de ces résultats, nous allons décortiquer et analyser ces informations dans le but de tirer les éventuelles forces et les faiblesses nécessitant d'être améliorées.

Tout cela fera l'objet du troisième chapitre dans lequel nous discuterons, en analysant les points forts et les éventuelles faiblesses, le tout suivant de quelques recommandations.

## **CHAPITRE III : DISCUSSIONS ET RECOMMANDATIONS**

Après la présentation des résultats, ce troisième et dernier chapitre de notre recherche nous permettra de dégager les discussions sur les résultats obtenus, et d'avancer quelques recommandations.

Nous allons voir successivement en section première : les discussions des informations retenues et la validation ou non des hypothèses mis en évidence, au tout début dans notre introduction ; et ensuite dans la seconde section, la présentation du diagnostic FFOM. Et enfin dans la dernière section, nous allons avancer quelques recommandations qui peuvent être adoptées ou conseillées à la société.

### **Section 1 : Discussions**

Nous allons mettre en évidence dans cette section les discussions et la validation ou non de la première hypothèse, et ensuite avec cette même démarche pour la seconde hypothèse.

#### **1.1 Discussions et validations ou non de la première hypothèse**

Nous allons discuter les résultats concernant la première hypothèse qui est le contrôle de gestion comme étant un moyen de pilotage de la performance d'une entreprise.

##### **1.1.1 Le pilotage de la performance**

La définition du contrôle de gestion étant le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique, afin de s'assurer une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources, en vue d'atteindre l'objectif qui vise cette entité. Mais aussi le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation, pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. Nous allons donc voir successivement les outils que le contrôleur de gestion de la SPAT dispose pour ses missions, à savoir le budget, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

##### **a) Le budget**

Piloter la performance suppose une stratégie préalablement formalisée et l'identification des facteurs clés de succès. Pour la SPAT, le budget est l'expression comptable et financière des plans stratégiques, en objectif annuel pour tout l'ensemble de la société et les responsables opérationnels.

En tout, le budget est donc l'ensemble des processus pour anticiper les résultats futurs d'une stratégie donnée.

En élaborant le budget de la société, le contrôleur de gestion effectue les prévisions et la gestion des équilibres financiers, en allouant les ressources à chaque département faisant les prévisions des dépenses en fonction des objectifs à court terme. En même temps, le budget joue le rôle d'orientation de comportements par la fixation et la communication des objectifs, et aussi coordonne les actions, c'est-à-dire la mise en cohérence des activités action et but.

En ce sens, les ressources de l'entreprise sont limitées, qu'elles soient relatives à l'exploitation ou à l'investissement. Elles doivent donc être allouées de manière totalement cohérente avec la stratégie, et dans le souci de bien faire, le budget de trésorerie récapitule les décisions prises en tenant compte des besoins de chaque service.

Pour la SPAT, le budget de trésorerie indique une activité rentable soit un encaissement suffisant pour couvrir les dépenses pour les trois derniers trimestres.

#### b) Le contrôle budgétaire

Le manuel budgétaire de la SPAT nous montre un processus en deux temps, à savoir l'élaboration du budget et leur suivi, avec les actions correctives qui s'en suivent.

Pour le contrôle budgétaire, il identifie les dérives avec un délai pertinent, c'est à dire, lorsqu'elles appellent des décisions qui restent d'actualité, s'il n'est pas trop tard pour agir, mettre en cause des responsabilités, débouche sur des actions correctives comprises par le personnel.

Pour entreprendre des actions correctives, il faut déceler les facteurs explicatifs d'origine, à cet effet, le contrôleur de gestion de la SPAT dispose des informations sur les écarts pour confronter le budget avec l'activité réelle de l'entreprise. La décomposition en écarts permet de suivre au mieux la construction du résultat en suivant un cheminement spécifique partant de l'écart de résultat. De ces écarts, le contrôleur de gestion peut entreprendre des mesures correctives si les écarts ne sont pas acceptables.

Au cours de l'analyse des écarts, nous avons constaté plusieurs écarts défavorables, et sur ce, le contrôleur de gestion a pu intervenir et maintenir le cap pour l'atteinte de ces objectifs.

### c) Le tableau de bord

Nous avons déjà défini que le tableau de bord est un document qui présente les indicateurs de gestion, le niveau de la performance d'une activité. Il est conçu en conformité avec le programme d'activités établi durant la budgétisation.

Trois catégories de tableau de bord ont été décrites dans le manuel budgétaire :

- Le tableau de bord « escale de navires » : récapitule le coût de passage du navire, les cadences d'opérations, les temps morts et leurs causes ;
- Le tableau de bord « investissements » : récapitule le coût d'unité d'œuvre par unité de temps ;
- Le tableau de bord « manutention » : on peut y trouver le rendement de manutention par type de marchandises, le coût de séjour de marchandises.

Le tableau de bord inclut les indicateurs indispensables pour le pilotage de la performance, et guider les actions correctives. Mais contrairement au contrôle budgétaire, il inclut des indicateurs non financiers comme les indicateurs de rendement social et plusieurs autres encore.

Pour la SPAT, il permet une vision globale de toutes les activités de la société, soit sur l'aspect financier soit sur le non financier. Autrement dit, le tableau de bord est un outil polyvalent à la fois quantitative et à la fois qualitative.

Le tableau de bord entre les mains du contrôleur de gestion est un outil de suivi de performance, car il repose essentiellement sur les infos récentes de toute nature, relative à la performance de l'entreprise, avec ces actualisations journalières.

#### **1.1.2 Validation ou non de la première hypothèse**

Suite à l'analyse effectuée ci-dessus, nous avons vu que le budget permet à la SPAT de décrire et de mettre en œuvre efficacement la stratégie, de guider le comportement des salariés(es) et de fournir des bases pour les managers sur les objectifs à court terme.

Quant au contrôle budgétaire et le tableau de bord, ils ont permis de garder leur activité, conformément à l'objectif qui est assigné à l'ensemble de l'organisation.

La performance est définie par Machesnay comme étant le degré de réalisation du but recherché. D'où, le budget et le contrôle budgétaire ainsi que les tableaux de bord qui font partie des instruments du contrôle de gestion, permettent de réaliser le but à atteindre.

Donc, la première hypothèse, le contrôle de gestion qui est un moyen pour piloter la performance de l'entreprise est alors vérifié.

## **1.2 Discussions et validations ou non de la deuxième hypothèse**

Après la discussion et la validation de la première hypothèse, passons maintenant à la discussion de la deuxième hypothèse, qui avance que le contrôle de gestion est un outil permettant d'évaluer la performance de l'entreprise.

### **1.2.1 L'évaluation de la performance**

A partir de l'évaluation de la performance, l'entreprise peut apprécier le fonctionnement de ce dernier qui n'est autre que l'efficacité du contrôle de gestion.

#### **a) L'efficacité du contrôle de gestion**

C'est au contrôle de gestion qui encombre le pilotage et l'évaluation de la performance, à ce titre le contrôle de gestion intervient à tout moment dans l'élaboration de la stratégie, et à l'exécution de ce dernier ; c'est-à-dire à la mise en œuvre de la stratégie et à la mesure des résultats.

C'est l'objet du contrôle qui consiste en un processus d'analyse des écarts entre les objectifs stratégiques initiaux et les résultats.

Il s'agit d'analyser les écarts et de prendre des mesures correctives nécessaires : adaptation de la stratégie en fonction de l'évolution de la situation en cours. Le contrôle est effectué à posteriori, c'est-à-dire, il mesure les résultats obtenus et les comparer aux objectifs fixés, de façon à pouvoir prendre rapidement des mesures correctrices.

Enfin, dans le contrôle anticipé, les résultats sont prédits et comparés aux objectifs initiaux afin que des mesures correctrices puissent être prises, avant que les résultats ne soient réellement obtenus.

### b) L'axe d'analyse de la performance de l'entreprise

Ce dernier met en évidence les performances internes et externes de la SPAT à travers les reporting.

Sur les performances internes, nous avons constaté à la fin de l'exercice une nette amélioration significative concernant les écarts sur les activités réalisées (production), qui traduit l'atteinte des objectifs fixés au début de l'année. A cet égard, la SPAT est performant si nous considérons que les écarts constatés sont acceptables.

Sur l'axe externe, la SPAT dégage un taux de valeur ajoutée de 78,1%, qui est le degré d'intégration de l'entreprise, et une performance de 9% par rapport à l'objectif.

Puis, une rentabilité économique de 23,2% mesurant la rentabilité d'exploitation de l'entreprise indépendamment de son mode de financement, et une contre performance de 15,4%. Ainsi qu'une rentabilité financière de 31,5%, indiquant la capacité des capitaux investis par les actionnaires afin de produire un certain niveau de profit, et une contre performance de 3,7%. Enfin un taux d'investissement de 36,9%, qui montre la capacité d'autofinancement.

### c) Les types de performance

La SPAT se préoccupe aussi du résultat de l'entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique, mais qui influencent le rapport entre les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre pour y parvenir, nous parlons là de la performance sociale.

La SPAT tient compte des conditions favorables ou défavorables de l'environnement de l'entreprise sur le développement de sa performance. Cette condition favorable se manifeste par l'égalité de traitement sur les promotions et les motivations des personnels ; une bonne condition de travail qui induit à l'inexistence d'accident et de grève durant toute l'année.

Concernant la performance économique et concurrentielle, la SPAT adopte des améliorations sur ses services en qualité.

De cette action résulte une domination sur le marché, qui se traduit par la détention du part de marché de plus de 90%.



### **1.2.2 Validation ou non de la deuxième hypothèse**

La performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis. Une organisation performante est donc à la fois efficace et efficiente. Et pour évaluer l'efficacité, nous utilisons un critère exprimant un rapport entre les résultats obtenus, l'objectif visé et celle de l'efficience, un rapport entre le résultat obtenu et les moyens mis en œuvre.

L'analyse sur les résultats de la SPAT montre bien que le degré de réalisation des objectifs à travers les indicateurs qui sont axés sur la performance interne, de même que l'axe de performance externe, montre les résultats obtenus sur les moyens mis en œuvre, ainsi que la performance économique et concurrentielle. Dans ce sens, nous pouvons admettre que le contrôle de gestion permet d'évaluer la performance de l'entreprise.

Après la vérification des hypothèses, il nous est nécessaire de faire le diagnostic FFOM, et d'avancer quelques recommandations pour la SPAT.

## **Section 2 : Diagnostic FFOM**

Dans cette section, nous allons essayer de dégager les forces et les faiblesses internes de la SPAT, ainsi que de faire ressortir les opportunités et les menaces.

### **2.1 Analyse interne des forces et faiblesses**

Les forces sont les aspects positifs internes que contrôle l'organisation, et sur lesquelles on peut bâtir dans le futur. Par opposition aux forces, les faiblesses sont les aspects négatifs internes mais qui sont également contrôlées par l'organisation, et pour lesquelles des marges d'améliorations importantes existent.

#### **2.1.1 Forces et faiblesses au niveau de la société**

Les plus marquantes de la force de la SPAT est son ancienneté, puisqu'elle a été fondée en 1976, soit une expérience de 39 ans dans le domaine de navigation des navires, lui conférant la qualité de service donnant ainsi une forte notoriété de l'entreprise envers les clients et les partenaires.

La prise en considération des facteurs humains comme étant la base du développement et de la performance reste un des points forts de la force et de la notoriété de la société.

La SPAT utilise un système de gestion informatisé de renommée internationale, comme les progiciels SAGE et MP2 qui facilitent l'amélioration de la performance. Par exemple : l'utilisation du progiciel MP2 pour le département contrôle de gestion matériels et ateliers sur l'anticipation des pannes matérielles ; le SAGE pour les Responsables des Ressources Humaines concernant les rémunérations.

Elle centralise sa comptabilité afin de renforcer le niveau de contrôle et d'avoir une vision nette en temps réel de la situation financière de l'entreprise. Ce qui diminue donc considérablement les pertes de temps, et par la suite, aide à atteindre les missions principales et les objectifs de la comptabilité.

Concernant ses faiblesses internes, c'est-à-dire les manques à compléter pour se surpasser est que la SPAT est composée de 373 employés auparavant, l'effectif en Fin Décembre 2014 était de 354, soit une diminution 5,09% ; et ce qui sont peu nombreux pour une société de grande envergure comme elle, et qui entraîne des cumuls des tâches.

### **2.1.2 Les forces et les faiblesses au niveau du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion, en position fonctionnel au même niveau que d'autres directions lui confèrent une autonomie permettant d'intervenir dans les décisions de gouvernance de la société. Il permet également à la SPAT le choix des actions qui consistent à conduire l'organisation en utilisant de nombreuses techniques comme le budget, le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

L'utilisation des budgets est une force primordiale car en connaissant le volume des services rendus, il permet d'en déduire les qualités à offrir en fonction des capitaux disponibles. Le budget leur a permis aussi la prévision et la gestion des équilibres financiers, c'est-à-dire l'allocation des ressources pour faire les prévisions financières des recettes et des dépenses, mais aussi l'orientation des comportements en contractualisant les engagements, la fixation et la communication des objectifs.

Le budget est aussi un moyen ayant permis la déclinaison des objectifs stratégiques, c'est-à-dire, la traduction des plans opérationnels en objectifs annuels, ainsi qu'à la coordination des actions en déléguant les responsabilités, et d'imposer un langage commun à la mise en évidence des relations en causalité entre les activités et la mise en cohérence des activités, des actions et des buts.

Mais nous avons pu constater des faiblesses au niveau de l'utilisation du budget. C'est un frein à l'innovation parce qu'il résulte d'un reconditionnement des résultats de l'année précédente, et les prévisions deviennent incertaines et peu fiables dans l'environnement complexe et instable.

Le budget joue le rôle de blocage de l'apprentissage organisationnel, vu qu'il n'y a pas de participation du responsable à l'élaboration des prévisions mais seulement à la suivie budgétaire.

Concernant le contrôle budgétaire, sa faiblesse est constatée du fait de sa lourdeur et de son temps de réaction trop long. Le contrôle budgétaire s'effectue tous les trois mois, ce qui entraîne un décalage des actions correctives dans la société.

Et enfin en ce qui concerne le tableau de bord, il permet de voir et de constater la réalisation par rapport à l'objectif fixé, et ce, afin de prendre de décisions et de suivre l'orientation stratégique, ainsi que son évolution.

Le tableau de bord reflète le pilotage et la performance de l'entreprise ; puis sert de suivi, de contrôle et d'évaluation de l'entreprise, du fait qu'il stocke des informations et des données concernant son environnement.

Il est aussi considéré comme étant un bon outil de communication entre le contrôleur et les contrôlés, afin de prendre des mesures et faire une action ou une réaction face à une quelconque situation, et ce, afin que la société puisse s'épanouir.

Dans certaines directions, le tableau de bord sert aussi à encadrer et à motiver le personnel, ainsi qu'à apprécier la délégation du pouvoir au sein de l'organisation.

Mais ses faiblesses résident dans la validation des informations et des données le constituant, qui est longue et lourde pour l'utilisateur, ainsi pouvant leur mener vers une perte de temps inutile.

Les informations contenues dans un tableau de bord sont facilement manipulable, ainsi le tableau de bord ne permet pas de garantir la fiabilité des informations inscrites.

Au niveau des indicateurs, le département contrôle de gestion impose le tableau de bord et ne constitue pas une mesure efficace pour les utilisateurs opérationnels.

## **2.2 Analyses des opportunités et menaces de l'environnement externe**

Les opportunités sont les possibilités extérieures positives, dont la SPAT peut éventuellement tirer profit, dans le contexte des forces et des faiblesses actuelles. Tandis que les menaces sont les problèmes, obstacles ou imitations extérieures, qui peuvent empêcher ou limiter le développement de la SPAT.

### **2.2.1 Opportunités et menaces au niveau de l'entreprise**

Les analyses de l'environnement externe de la SPAT sont constituées de Politique, Economique, Social, Technologique, Ecologique et Légal. Pour la politique, nous avons constaté une opportunité qui est la sortie de crise et le retour des investisseurs, ainsi qu'à la reconnaissance internationale qui se traduit par l'ouverture du marché international.

Sur l'économie, nous avons constaté que le Port de Toamasina pourra tirer profit de sa bonne situation géostratégique et qu'elle pourra dépasser l'ambition d'offrir des hubs ou points d'éclatement du genre Singapour pour devenir une destination à part entière.

Et ça parce qu'il a des réels avantages comparés au port de la Région par la concrétisation de l'exploitation des minerais par exemple, par la redynamisation de la filière tourisme de croisière, ou encore par la proposition d'une nouvelle offre logistique pour le stockage des voitures en transit. Mais jusqu'à présent, c'est le Port Louis (Maurice) qui est le hub de l'Océan Indien.

Sur le plan social, la crise politique et économique a inondé le marché du travail d'ouvriers qualifiés.

### **2.2.2 Opportunités et menaces au niveau du contrôle de gestion**

Le contexte actuel met en cause l'outil essentiel du contrôle de gestion, qui est la gestion budgétaire. Face à l'environnement instable et turbulent, le budget n'est plus efficace pour les prévisions et rend complexe le suivi budgétaire.

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication facilitent le système d'information, qui est l'une des missions du contrôle de gestion, l'existence de meilleur progiciel pour assister ce dernier dans l'exécution de leur tâche.

Mais cette technologie est aussi la cause d'accès aux informations confidentielles des concurrents, qui sont de l'espionnage économique.

### **Section 3 : Recommandations**

Cette section nous avance des solutions après les discussions des résultats, la validation des hypothèses et le diagnostic FFOM. L'analyse FFOM étant basée sur le jugement des participants, elle est par nature subjective et qualitative. Si l'étude des forces et celle de faiblesses nécessitent d'être approfondies, l'audit peut être utilisé pour fournir des pistes d'investigation.

Dans cette section, nous allons voir en premier lieu : l'amélioration au niveau de l'entreprise ; et en second lieu : l'amélioration au niveau du contrôle de gestion.

#### **3.1 Aux niveaux de l'entreprise**

Nous proposons à la SPAT les séparations des tâches et fonctions afin d'éviter, tout d'abord, le non accomplissement de ces dernières, le retard dans les objectifs, ainsi que toute forme de conflit professionnel.

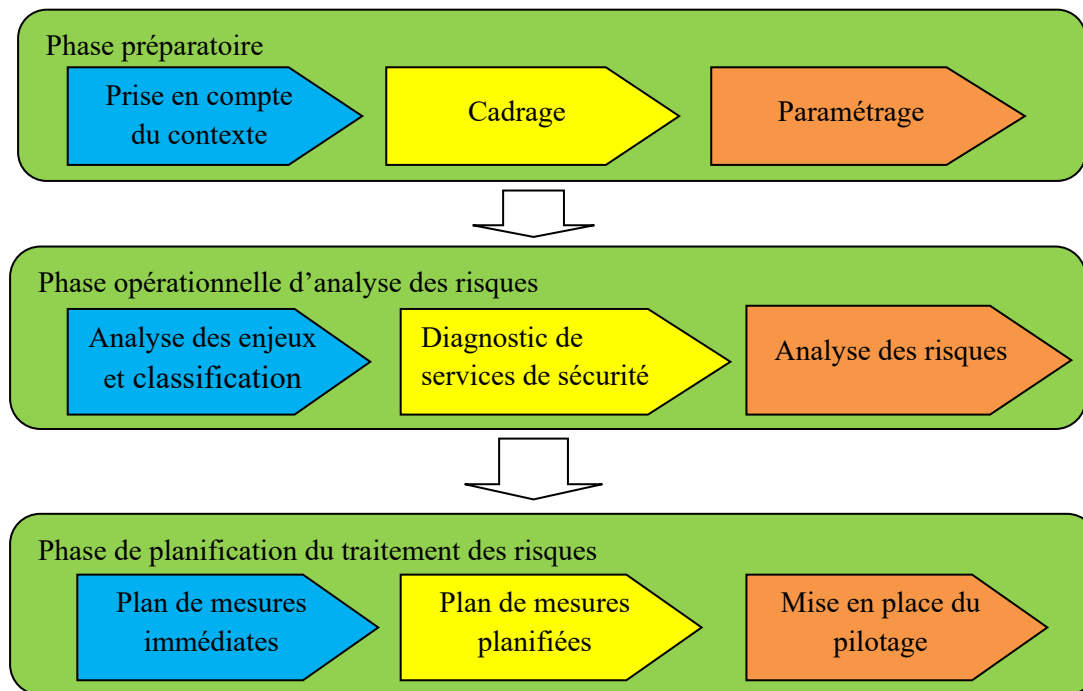
Les tâches et missions doivent être aussi bien réparties et définies afin d'échapper aux confusions. Il faut ainsi renforcer la prise en considération des facteurs humains par des recrutements afin de renforcer le nombre en personnel et d'éviter le cumul des tâches des employés ; le recrutement serve aussi de motivation pour les employés.

Puis, l'entreprise doit augmenter les formations, et ce, de façon régulière, afin de mettre et de faire connaître au personnel l'évolution et le changement de l'environnement où se situe l'organisation ; la formation augmente ainsi la performance du personnel.

Au niveau de la SPAT, le respect des procédures de fonctionnement est effectué par le contrôleur de gestion, alors nous suggérons la mise en place d'un système de contrôle interne pour assister le contrôleur de gestion sur le processus d'évaluation des risques pouvant nuire à la réalisation des objectifs fixés.

Ainsi, les activités de contrôle sont déterminées par les responsables hiérarchiques, afin de s'assurer que l'ensemble des risques puisse être traité correctement et dans les délais raisonnables.

### **Schéma n°8 : Processus de la gestion de risque**



Source : Maîtrise des risques de Patrick Bourdichon.

Nous avons choisi ce processus car la SPAT présente des écarts défavorables sur l'ensemble de ces activités et la mise en place d'une gestion des risques pourrait améliorer leur performance par rapport au budget.

### **3.2 Aux niveaux du contrôle de gestion**

La performance de l'entreprise est appréhendée aujourd'hui aussi sous l'angle social et concerne les salariés de l'organisation dans leur compétence, leur apport à la création de valeur de l'entreprise, et la qualité du management des acteurs.

La devise de la SPAT est : « Port d'avenir vers l'excellence ». Il s'agit donc de piloter des variables quantitatives et qualitatives diverses qui contribuent à la performance globale de l'organisation.

Nous sollicitons alors au contrôleur de gestion d'élaborer des indicateurs constituant un système d'informations pour aider aussi bien les directeurs de ressources humaines que les directeurs généraux dans leurs décisions de pilotage social.

- a) Il semble pertinent de mieux gérer les ressources humaines au plan quantitatif et qualitatif, B. Martory délimite quatre axes du contrôle de gestion sociale pour construire des indicateurs :

**Tableau n°16 : Suivi des performances du personnel**

	Axes	Exemples d'indicateurs
1 <sup>er</sup> niveau descriptif : Système d'information de base, indicateurs quantitatifs	EFFECTIFS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Démographie, sexe</li> <li>• Entrée, sortie</li> <li>• Mobilité</li> </ul>
	REMUNERATIONS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coût du personnel par catégories</li> <li>• Taux de croissance</li> <li>• Rémunération fixe et variable en %</li> <li>• Rémunération individuelle &amp; collective en %</li> <li>• % des collaborateurs actionnaires</li> </ul>
2 <sup>ème</sup> niveau analytique : Système d'information évolué, indicateurs qualitatifs	PERFORMANCE SOCIOECONOMIQUE : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Productivité</li> <li>• Compétences</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CA/effectif</li> <li>• VA/effectif</li> <li>• EBE/effectif</li> <li>• % adéquation profil/compétences</li> <li>• % de personnel polyvalent</li> <li>• Capacité à enrichir des compétences</li> <li>• Nombre de projets innovants</li> <li>• Nombre de réunions en retour d'expérience</li> <li>• Budget de formation, investissement par personne</li> </ul>
	CLIMAT SOCIAL : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Climat de travail</li> <li>• Capacité de flexibilité</li> <li>• Attractivité de l'entreprise</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nombre de conflits et de grèves</li> <li>• Taux d'absentéisme</li> <li>• Taux de démission</li> <li>• Nombre d'accidents de travail</li> <li>• Niveau de satisfaction du personnel</li> <li>• Coût du contentieux RH</li> <li>• Nombre d'accords signés avec n syndicats représentatifs</li> <li>• % de personnel redéployé depuis 2 ans</li> <li>• Taux de mobilité interne</li> <li>• Nombre de candidature par poste</li> <li>• Nombre de candidatures spontanées</li> <li>• Taux de maintien du personnel</li> <li>• Taux de départ des nouveaux entrants</li> <li>• Emplois offerts/emplois acceptés</li> <li>• % de femmes cadres supérieurs</li> </ul>

Source : Claude Alazard, DCG11 Contrôle de gestion, Manuel et applications 2<sup>ème</sup> édition, p504.

Nous avons pris comme exemple le tableau de bord de Claude Alazard, du fait que c'est un TDB qui intègre le facteur humain sur les résultats de l'entreprise, et qui reflète le plus sa performance. D'après cet exemple de tableau de bord, nous pouvons constater que c'est un récapitulatif de tous les chiffres clés de l'entreprise.

- b) Les entreprises d'aujourd'hui sont confrontées à l'incertitude accentuée dans leur connaissance du futur. Il leur faut être flexible et réactif, maîtriser la qualité mais aussi de réduire les coûts sans détériorer la valeur.

De cette perspective, nous suggérons à la SPAT, la mise en place de tableaux de bord prospectifs ou balanced scorecard (BSC) ; le budget basé sur l'activité qui permet d'aligner plus facilement le budget sur les objectifs et la stratégie de l'organisation, complétée par la méthode ABC.

La mise en place d'un BSC s'avère aussi l'idéale pour la société, car c'est un modèle équilibré de mesure et de pilotage des performances. Plusieurs équilibres sont ainsi recherchés : équilibre entre indicateurs financiers et non financiers, monétaires et physiques, qualitatifs et quantitatifs, de résultat (outcomes) et de processus (drivers), rétrospectifs et prospectifs, de court et de long terme, tangibles et intangibles ; équilibre fonctionnel (finance, marketing, logistique et gestion de production, gestion des ressources humaines, etc) ; équilibre dans l'attention accordée aux différents types de parties prenantes (actionnaires, clients, salariés, etc).

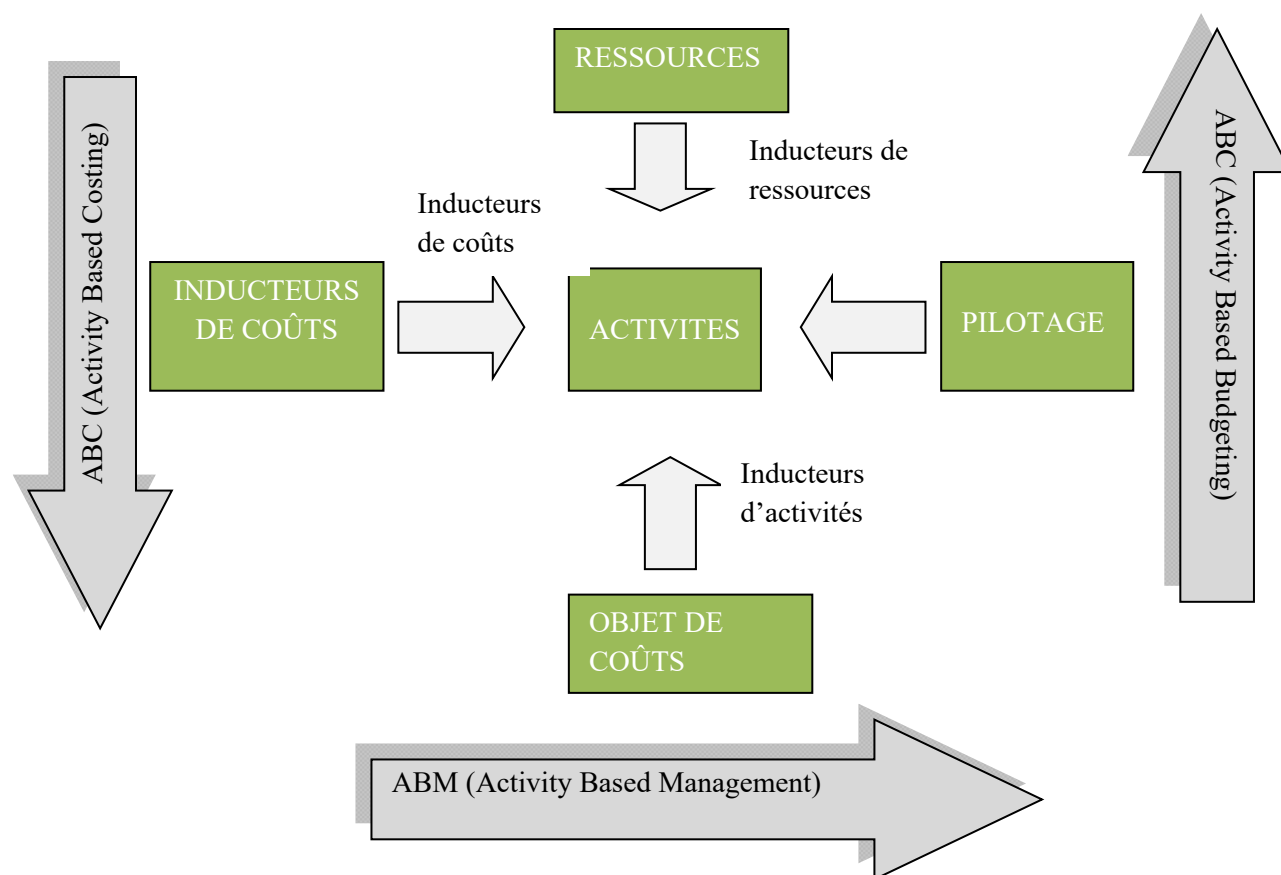
Par ailleurs, d'une part, la méthode ABC est un outil d'analyse des coûts par activités. Cette méthode a l'avantage de permettre une analyse par activité d'une entreprise, de faire ressortir ses points forts ainsi que ses points faibles. Elle est souvent complétée par la méthode ABM qui permet aux managers d'agir ensuite en fonction des points soulevés pour définir des objectifs, planification et arbitrage.

D'autre part, cette dernière présente aussi l'inconvénient d'exiger l'intervention longue des spécialistes extérieurs, une implication active du personnel, ainsi que l'emploi de solutions informatiques coûteuses, pour être mise en œuvre.

Voici un schéma qui représente les liens entre la méthode ABC et ABM :



### Schéma n°9 : Liens entre ABC et ABM



Nous avons choisi de mettre en évidence les relations de ces deux méthodes qui sont l'ABC « activity based costing », une méthode de calcul des coûts prenant appui sur la notion d'activité, et l'ABM « activity based management », une méthode de management prenant appui sur les outils développés par l'ABC.

### **3.3 La solution à retenir**

Nous suggérons donc à la SPAT la mise en place du tableau de bord équilibré « le balanced scorecard », car il s'agit en effet de fédérer et de coordonner les efforts des différentes entités, afin de ne manquer aucune opportunité de développement.

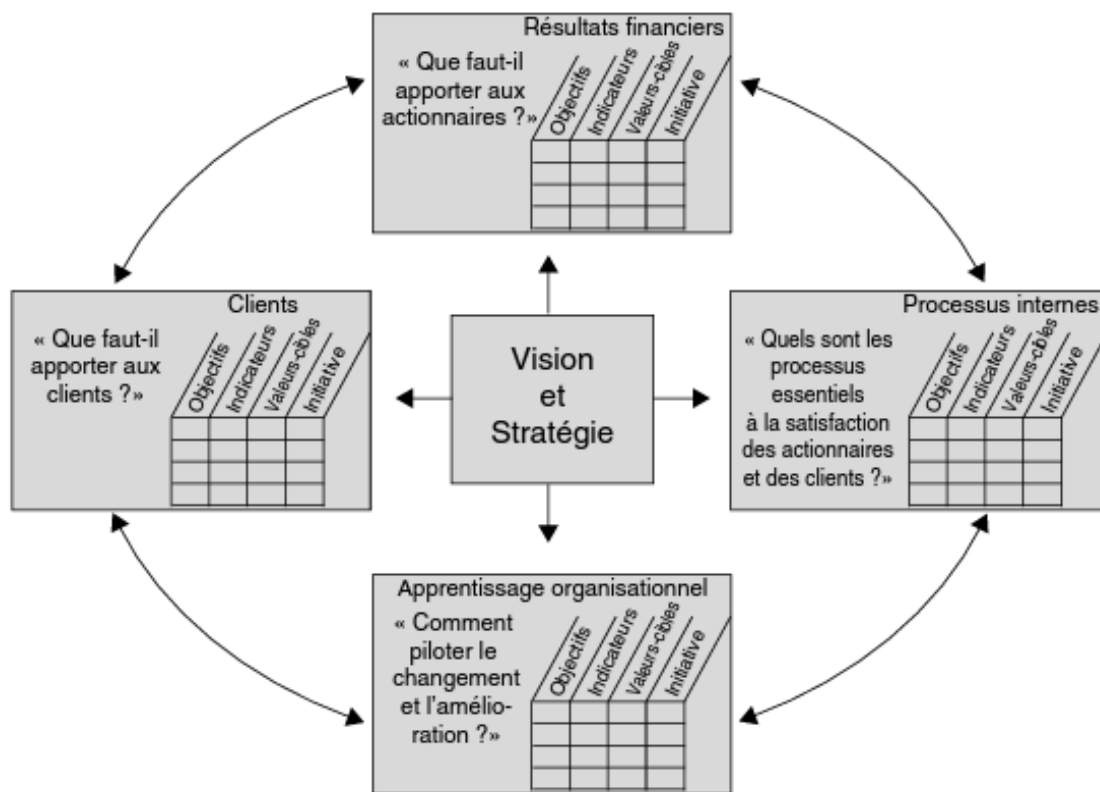
KAPLAN et NORTON<sup>28</sup> ont défini le Balanced Scorecard(BSC) ou Tableau de Bord Prospectif (TBP) ainsi : « Le TBP traduit la mission et la stratégie en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie ».

<sup>28</sup> Kaplan R. et Norton D., Le Tableau de bord prospectif, Paris, éditions d'organisation 1999, 312pages.

L'alignement stratégique d'une organisation à partir de la conception et du déploiement du Balanced Scorecard relève d'un processus déterministe et formalisé, car la stratégie est généralement établie en amont de l'introduction de l'outil. En ce sens, le Balanced Scorecard « est à strictement parler, un outil d'application de la stratégie ».

Ci-après un modèle d'une représentation équilibrée de la performance globale dans laquelle, autour du centre de gravité que constituent la vision et la stratégie des dirigeants, s'articulent quatre axes ou perspectives : financier ou actionnaire, client, processus internes, apprentissage et innovation.

**Schéma n°10 : Les quatre axes du Balanced Scorecard**



Source : Kaplan and Norton 1998.

D'où, nous proposons à la SPAT de retenir cette dernière recommandation qui fait partie du système de contrôle de gestion amélioré, à savoir : « les balanced scorecard (BSC) », car cette méthode est appréhendée comme un moyen d'évaluation de la performance et un instrument de contrôle. En d'autres termes, c'est un nouvel outil de pilotage et de suivi des performances. L'intérêt du BSC, c'est qu'il s'attache non seulement aux résultats financiers, mais également aux personnes qui contribuent à ces résultats, et ce, afin que les organisations déploient une stratégie équilibrée, efficace et performante sur le moyen et long terme.

Etant donné la complexité de l'environnement actuel, les objectifs de BSC sont d'adapter le contrôle de gestion à cette dernière, en élaborant des outils de gestion qui déclinent la stratégie et permettent un pilotage concret de l'activité de l'organisation. Telles sont finalement les missions fondamentales du contrôle de gestion. Par ailleurs, le BSC a ses limites.

En premier lieu, cette limite est essentiellement culturelle, car toutes les entreprises ne sont pas prêtes à communiquer, à tous les niveaux de la hiérarchie, leurs objectifs visés comme ceux réalisés, et que les entreprises les plus utilisatrices sont donc les grandes entreprises Américaines.

En second lieu, l'idée maîtresse du tableau de bord prospectif est que l'on a besoin d'évaluer et de gérer tous ces indicateurs, et d'en assurer l'équilibre, au lieu de se contenter de bons résultats financiers. Il incite par ailleurs à trop insister sur l'évaluation financière à court terme, au détriment de la création de valeur pour les actionnaires (ou valeur économique) à long terme. Mais sa limite la plus importante vient probablement de sa difficulté à être appliqué dans la plupart des entreprises à moins d'être grandement simplifié et affiné.

La mise en œuvre de Balanced Scorecard se rapproche plutôt de la mise en place de nouveaux outils de contrôle étendu, qu'à de véritables instruments de mesure de la performance. Le Balanced Scorecard est, à l'origine, destiné aux directions générales. Le décliner auprès des directions opérationnelles est moins simple qu'il ne paraît.

Ainsi s'achève le dernier chapitre de cette deuxième partie. A partir de la réalité constatée dans la société, nous avons pu dégager les forces et faiblesses au niveau de l'entreprise et au niveau du contrôle de gestion au sein de cette dernière.

Ce troisième chapitre met fin à notre ouvrage. Rappelons que dans ce chapitre, nous avons exposé en premier lieu la description de la situation existante concernant le contrôle de gestion au pilotage de la performance de la société. C'est à partir des résultats observés que nous avons pu analyser les points forts et les points faibles nécessitant d'être améliorés.

D'où, ce chapitre nous a renseignés également sur des recommandations proposées que les dirigeants doivent adopter pour faire face aux faiblesses et aux problèmes rencontrés au niveau de la société elle-même et au niveau du contrôle de gestion.

## **CONCLUSION PARTIELLE DE LA SECONDE PARTIE**

En résumé, cette deuxième partie comportait trois chapitres : le premier nous a renseignés sur la méthodologie de recherche où il y a l'identification du cadre de notre étude, suivi de la présentation de notre démarche méthodologique pour réaliser ce travail, et que cette dernière nous a conduits à obtenir des résultats de corrélations au sein de la SPAT.

Ensuite, d'une part, il nous a permis également une étude et une analyse des résultats obtenus au sein de l'organisation.

D'autre part, les corrélations entre les outils de contrôle de gestion pour suivre la performance adoptées par la SPAT ont été mises en exergue.

Et enfin, cette partie a mis en évidence des propositions d'améliorations pour faire face aux faiblesses et aux problèmes rencontrés, tant au niveau de la dite société qu'au niveau du contrôle de gestion de cette dernière.

## CONCLUSION GENERALE

Malgré les conjonctures politiques et économiques existant dans notre pays, il est toujours important de favoriser et de mettre en valeur le contrôle de gestion. Il joue un rôle crucial dans la gestion de la croissance d'une organisation.

L'évolution du contrôle de gestion tout au long des deux décennies de la fin du XXème siècle fut témoins d'une profonde remise en question du contrôle de gestion aboutissant à l'émergence de nouveaux modèles et à l'apparition de nombreuses innovations. Les différentes mutations que connaissent aujourd'hui les entreprises révèlent de nouveaux enjeux qui constituent autant de défis pour le contrôle de gestion. Ainsi, pour aider les dirigeants à maîtriser la gestion d'organisations en expansion, le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable contribuant aux différentes composantes de l'entreprise à la performance.

Tout cela nous ramène à un travail de recherche portant comme thème : « le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise au sein de Société Portuaire à gestion Autonome de Toamasina (SPAT), cas de la Direction Capitainerie ». La direction capitainerie de la dite société est efficace, avec un niveau de sécurité qui répond aux normes internationales ; un service d'entretien, de maintenance moderne et d'une protection accrue de l'environnement portuaire et maritime. Tout cela a été mis en place, et c'est la raison pour laquelle le grand port de l'île fait figure de référence dans l'Océan Indien.

Dans le cadre du commerce international, le port de Toamasina joue un rôle apparemment crucial concernant les exportations et les importations de multiples marchandises. Le diagnostic de la société surtout nous a permis de découvrir dans la direction capitainerie, non seulement ses points forts mais aussi ses failles qui peuvent nuire à sa performance.

Ce travail de recherche a été réalisé grâce à l'identification de la zone d'étude ainsi qu'à la mise en pratique des moyens et des méthodes de recherches que nous avons utilisées. A savoir : le recours à des techniques de documentations à travers des recherches bibliographiques et webographiques, ayant fait l'objet d'une élaboration d'un guide d'entretien, afin de réaliser des interviews auprès du responsable pour apprendre la réalité sur le terrain ; les recherches bibliographiques ont été étendues dans le sens des idées des différents auteurs et des notions essentielles sur le contrôle de gestion et de la performance.

Tandis que les recherches webographiques complètent les données issues de la recherche bibliographique par le biais des auditeurs et des contrôleurs de gestion concernant le sujet. Et ensuite, le guide d'entretien nous a permis de collecter des différentes informations correspondant à la réalité, et en référence avec les théories étudiées comme les divers ouvrages et sur internet. Mais cette recherche a été limitée dans le temps, et c'est pourquoi elle n'a été effectuée qu'auprès d'une seule entreprise, et c'est la SPAT.

Les données obtenues grâce aux entretiens effectués auprès du contrôleur de gestion et avec quelques acteurs de la société, complétés par l'analyse documentaire et les prises de note au cours de notre observation sur terrain, nous ont alors permis de collecter des importantes informations, utiles pour répondre à notre interrogation de cette recherche de départ.

Par conséquent, nous avons pu connaître les outils de contrôle de gestion au service de pilotage de la performance de la société. Parmi eux, nous avons vu : le budget, de son processus d'élaboration au budget de trésorerie ; le contrôle budgétaire, de sa démarche à l'analyse des écarts et le rôle du tableau de bord ainsi que le tableau de bord utilisé par le contrôleur de gestion. De plus, nous avons pu aussi constater : la performance de l'entreprise à travers le contrôle de gestion, comme les différents niveaux de contrôle et sa mission ; l'axe d'analyse de la performance via la performance interne et externe ; et enfin les typologies de performance qui est la performance sociale ainsi que la performance stratégique et concurrentielle.

Alors, après avoir présenté ces résultats, la discussion prend naissance en commençant par l'analyse du pilotage de la performance de l'entreprise. Puis en second lieu, l'analyse de cette dite performance qui dégagait les validations des hypothèses de départ émis dans l'introduction, suivi de l'analyse FFOM ainsi que des propositions de solutions dans le but d'améliorer la société en général et celle de son contrôle de gestion.

Tout au long de ce travail de recherche, nous avons essayé de démontrer l'exactitude des deux hypothèses. La première affirme que le contrôle de gestion est un moyen de pilotage de performance de l'entreprise. Dans ce cas là, par rapport au pilotage de la société, le contrôle de gestion à travers le budget offre le moyen de savoir le chemin de la performance maximale. Puis, par le contrôle budgétaire et le tableau de bord, ils conduisent les activités à terme, en fonction des objectifs préalablement définis par le budget.

En somme, le contrôle de gestion est indissociable au pilotage de la performance, il est présent avant (Budget), pendant (Contrôle budgétaire et TDB), et après (Reporting) la décision ou l'action.

La deuxième hypothèse annonce que le contrôle de gestion permet d'évaluer la performance de l'entreprise. De ce fait, nous avons développé l'efficacité du contrôle de gestion, l'axe d'analyse de performance et enfin les typologies de la performance. La performance est associée à l'efficacité, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs ; et l'efficience qui implique le respect des contraintes de ressources. Alors dans ce cas, nous avons pu voir que le contrôle de gestion permet de visualiser les écarts entre les prévisions et les réalisations par le biais de reporting. Ainsi, nous pouvons dire que l'efficacité et l'efficience peuvent être constatées par le contrôle de gestion.

Notons que cette recherche n'implique pas non seulement la présentation des résultats, la discussion de ces derniers, la validation des hypothèses, ou encore le diagnostic FFOM de la société, mais elle nous importe aussi d'avancer quelques recommandations. Autrement dit, cette recherche présente des apports aussi bien théoriques que pratiques. Sur le plan théorique, elle contribue à valider empiriquement l'étude de la relation entre le contrôle de gestion et la performance dans l'entreprise. Sur le plan pratique, cette étude met en exergue les atouts sur la pratique du contrôle de gestion, plus précisément dans le pilotage de la performance.

Pour terminer, nous pouvons dire alors qu'à partir de l'entretien que nous avons eu avec le responsable de la direction contrôle de gestion, nous avons pu connaître la réalité sur le contrôle de gestion dans la vie d'une organisation en général. Pourvu que tout au début de cet ouvrage, nous avons évoqué comme principal problème de cette recherche ce qu'apporte le contrôle de gestion dans la performance de l'entreprise, et que nous avons pu en déduire que cela se répond principalement, tout d'abord à partir des résultats sur terrains avec les outils théoriques suivis de leurs analyses, puis par la validation des hypothèses émises avec le diagnostic de ces mêmes résultats avec la méthode FFOM, ainsi que par quelques réflexions proposées. Le contrôle de gestion est donc un système indispensable à la vie d'une entreprise, et il constitue d'un ensemble d'outils servant pour la même cause, c'est à dire la performance de l'entreprise. Enfin, comme nous l'avons évoqué précédemment, le contrôle de gestion doit permettre à la direction de prendre les bonnes décisions concernant les activités de son entreprise pour une meilleure efficacité dans le pilotage ainsi que pour être plus performant dans tous les sens ou encore dans tous les domaines.

De tous ce qui précède, nous pouvons affirmer que le système de contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'entreprise, et surtout pour les dirigeants de l'entreprise elle-même. Cela, pour favoriser le bon pilotage de l'entreprise afin d'avoir de meilleur performance en général, d'aider la direction au bon pilotage organisationnel de l'entreprise, d'analyser les écarts constatés entre les prévisions et les réalisations pour tenir le cap de la performance. Et si tous ces objectifs sont définis et atteints à partir de l'usage d'un bon système de contrôle de gestion, nous pouvons avancer que son usage est essentiel pour l'entreprise. Non seulement le contrôle de gestion est définit comme étant un moyen de pilotage de performance, mais aussi c'est un outil d'évaluation de performance d'une entreprise. En tout donc, le contrôle de gestion est un système indispensable pour l'entreprise afin d'amener son objectif à terme et à moindre coût.

Et pour un dirigeant d'une entreprise, le succès n'est pas seulement le fait d'avoir une meilleure productivité, mais aussi le fait de savoir bien piloter son entreprise face aux situations environnantes comme la crise actuelle, ainsi que le fait d'avoir les bons outils de contrôle pour le bon fonctionnement de l'organisation. Tout dépend alors de la manière de gérer, d'utiliser et d'améliorer son système de contrôle de gestion.

A part le fait que le contrôle de gestion est un système permettant de piloter et d'évaluer la performance, «existe-t-il d'autres systèmes susceptible d'aider le dirigeant, afin d'avoir plus de performance et d'avoir plus de succès sur ses activités? », une autre axe de recherche pourrait donc s'ouvrir sur ce cas, se rapportant à ce sujet.



**BIBLIOGRAPHIE**

- \* Anthony Robert Newton (1988), La fonction contrôle de gestion, 229 pages.
- \* Annick Bourguignon, Définir la performance : une simple question de définition ?, dans performance et ressources humaines, Paris 1996, 240 pages.
- \* Alain Burlaud ; Georges Langlois ; Michel Bringer ; Carole Bonnier ; DCG11 Contrôle de gestion, 627 pages.
- \* Albanes (1978), Efficacité des gestionnaires et des organisations, 310 pages.
- \* Anthony Robert Newton, John Dearden, Thomas Vancil (1965), Management Control Systems, 686 pages.
- \* Ardon et Jordan, Le contrôle de gestion, Edition Août 1997, 164pages.
- \* Bernard Augé et Gérard Naro, Mini Manuel de contrôle de gestion, Dunod, Paris 2011, 229 pages.
- \* Henri Bouquin (2008), Le contrôle de gestion, Paris, PUF, 8<sup>ème</sup> édition (1<sup>ère</sup> éd. 1986), 528 pages.
- \* Brennemann Rodolph et Sabine Separi, Economie d'entreprise, Dunod Paris 2001, 452 pages.
- \* Christian Marmuse, politique générale, éditions Economica 1992, 592 pages.
- \* Claude Alazard, DCG11 Contrôle de gestion, Manuel et application 2<sup>ème</sup> édition, 734 pages.
- \* Robert Kaplan et David Norton, Le Tableau de bord prospectif, éditions d'organisation 1999, 312 pages.
- \* Marchesnay, Economie d'entreprise, Eyrolles 1991, 110 pages.
- \* Michel Gervais (2005), Contrôle de gestion, éditions Economica, Paris, 816 pages.
- \* Morin, Savoie André, Beaudin Guy, L'efficacité de l'organisation-théories représentations et mesures, Gaëtan Morin éditeur, Montréal 1994, 158 pages.
- \* Philippe Lorino, Méthodes et pratiques de la performance, le guide de pilotage, Editions d'organisation 1997, 512 pages.
- \* René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Nathan 2002, 251 pages.

## WEBOGRAPHIES

<http://www.wikipédia.org/> Contrôle de gestion, Janvier 2015

<http://www.ics-begue.com/métier> contrôleur de gestion, Janvier 2015

<http://www.comptalia.com/> contrôleur de gestion, Février 2015

<http://www.oboulo.com/contrôle> de gestion-stratégie, Février 2015

<http://www.performance.com/indicateur-performance>, Mars 2015

<http://www.wikipédia.org/mesures> des performances, Mars 2015

<http://www.wikipédia.org/Entretien>, Mars 2015

<http://www.eduscol.education.fr/indicateurs-contrôle> de gestion-ressources humaines, Mars 2015

## **LISTE DES ANNEXES**

Annexe 1 : Organigramme de la SPAT

Annexe 2 : Activités des différentes directions dans la SPAT

Annexe 3 : Organigramme de la Capitainerie

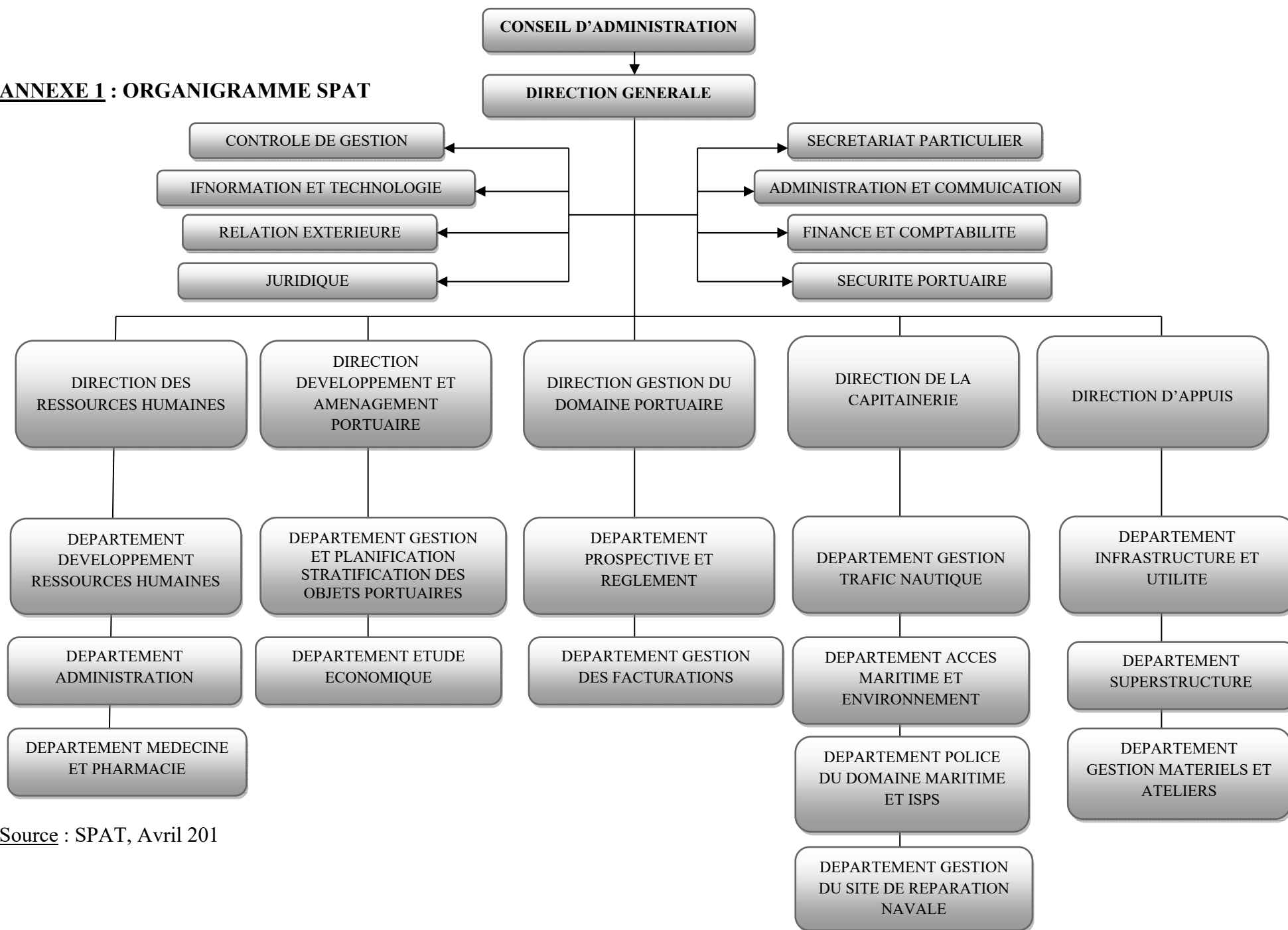
Annexe 4 : Partenaires de la SPAT

Annexe 5 : Guide d'entretien

Annexe 6 : PV d'entretien

Annexe 7 : Processus d'élaboration du budget de la SPAT

## **ANNEXE 1 : ORGANIGRAMME SPAT**



Source : SPAT, Avril 201

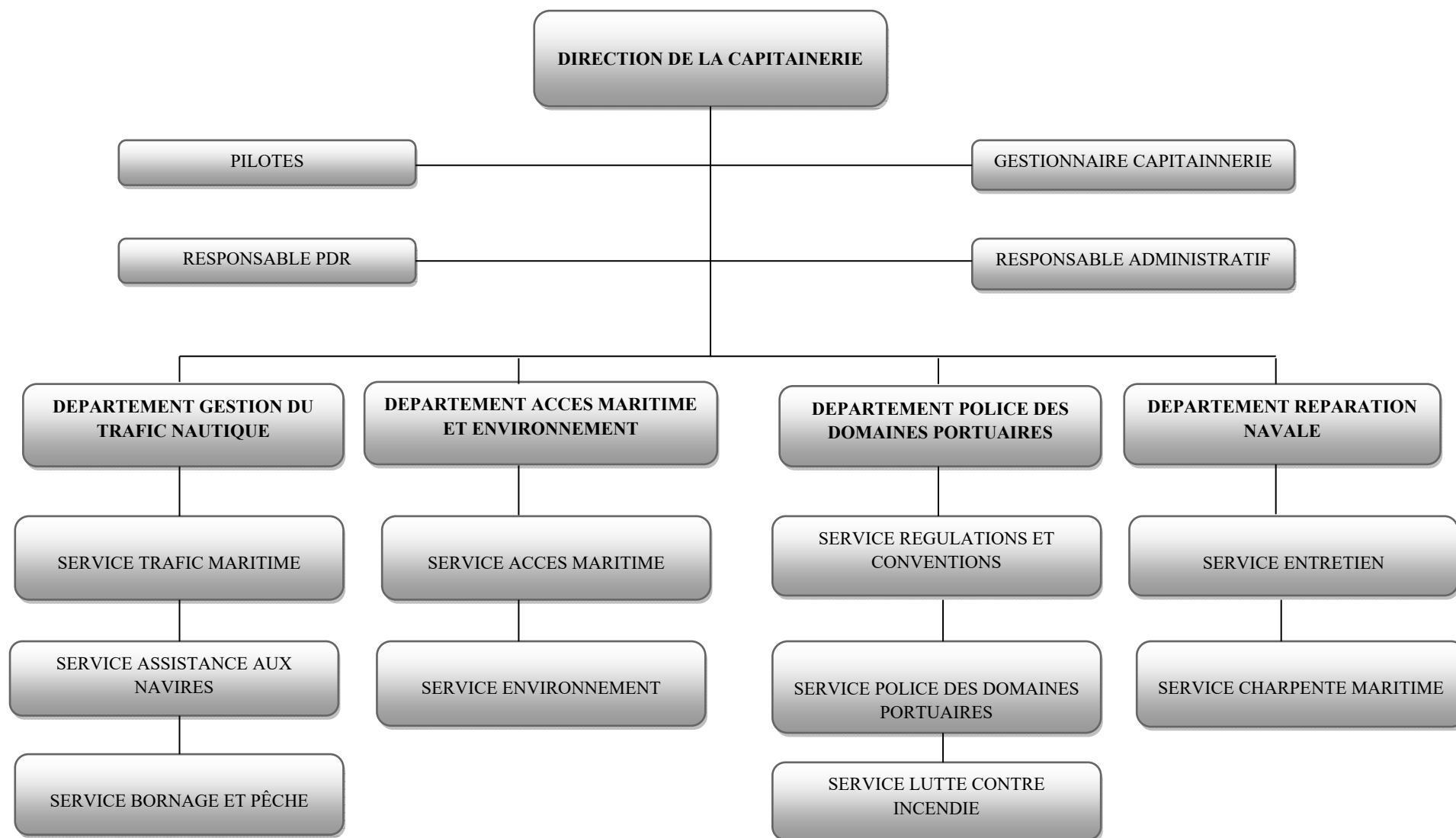
## **ANNEXE 2 : ACTIVITES DES DIFFERENTES DIRECTIONS DANS LA SPAT**

<b>DIRECTIONS</b>	<b>ACTIVITES</b>
Conseil d'Administration « CA »	<ul style="list-style-type: none"><li>- Organe collégial de gestion d'un organisme portuaire ;</li><li>- Etablit les règlements intérieurs du port ;</li><li>- Réunion au moins une fois tous les six mois sous la convocation de son président.</li></ul>
Direction Générale « DG »	<ul style="list-style-type: none"><li>- Organe de décision au niveau du fonctionnement et de la stratégie du développement de la société ;</li><li>- Définition de la politique et les objectifs généraux du port ;</li><li>- Agent d'exécution du CA dans toutes les matières ;</li><li>- Tient la comptabilité de l'engagement des dépenses et des recettes</li><li>- Détermine l'emploi du fonds excédent l'emplacement de la trésorerie et l'ensemble des réserves.</li></ul>
Direction des Ressources Humaines « DRH »	<ul style="list-style-type: none"><li>- Fonction de développement des ressources (gestion prévisionnelle des emplois, de postes, des effectifs et des carrières-gestion, des formations-hygiène et sécurité de travail ;</li><li>- Fonction administrative et paie (administration du personnel, paie, affaires sociales, logement et droit social) ;</li><li>- Fonction médecin et pharmacie (gestion clinique, gestion pharmacie).</li></ul>
Direction Développement et aménagement du territoire Portuaire « DDP »	<ul style="list-style-type: none"><li>- Chargé des travaux d'engineering, des plans de développement et de communication ;</li><li>- Chargé des travaux relatifs aux prévisions des activités, études économiques et à la rentabilité économique, financière des projets, du plan d'affaires ;</li><li>- Chargé des travaux de conception des tarifs.</li></ul>

Direction Gestion du Domaine Portuaire « DGDP »	<ul style="list-style-type: none"> <li>- S'occupe de la recherche et l'expansion statistiques et contrôle des normes, la régularisation des tarifs ;</li> <li>- La réglementation des lois et règlements, l'élaboration des contrats ;</li> <li>- Le suivi des contrats (contrôle des engagements et de performance) ;</li> <li>- Etablissement des factures (capitainerie, convention, prestations, divers,...) ;</li> <li>- Le traitement de la réclamation.</li> </ul>
Direction Capitainerie « DC »	<ul style="list-style-type: none"> <li>- S'occupe principalement de toutes les prestations effectuées auprès des navires, le droit de port et le droit de stationnement ;</li> <li>- Se charge de la gestion du trafic maritime, l'assistance aux navires bornage et pêche ;</li> <li>- La gestion du plan d'eau, la signalisation maritime, l'environnement tel que la protection de l'environnement marin et terrestre, le contrôle des obligations des permissionnaires, les études d'impacts, les collectes et traitement des déchets.</li> </ul>
Direction d'appui « DA »	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Conception des projets, le contrôle des travaux et la maintenance ;</li> <li>- La gestion des matériels ateliers d'appui.</li> </ul>

Source : SPAT, Avril 2015

### **ANNEXE 3 : ORGANIGRAMME CAPITAINERIE**



Source : Département Capitainerie, Avril 2015

#### **ANNEXE 4 : PARTENAIRES DE LA SPAT**

<b>Désignations</b>	<b>Nature des activités</b>
<b><u>Concessionnaires :</u></b>	
✓ MICTSL	<ul style="list-style-type: none"><li>• Gestion et exploitation du Terminal à conteneurs.</li></ul>
✓ SMMC	<ul style="list-style-type: none"><li>• Gestion et exploitation des marchandises conventionnelles.</li></ul>
✓ PTP	<ul style="list-style-type: none"><li>• Gestion et exploitation du terminal pétrolier.</li></ul>
<b><u>Permissionnaires :</u></b>	
✓ Sheritt	<ul style="list-style-type: none"><li>• Occupation et exploitation d'une parcelle de terrain relevant du domaine public artificiel et naturel portuaire du Port de Toamasina.</li></ul>
✓ Kraoma	<ul style="list-style-type: none"><li>• Chromite</li></ul>
✓ Holcim	<ul style="list-style-type: none"><li>• Permission pour l'occupation d'une parcelle de terrain et un bâtiment à usage industriel (ciment en vrac).</li></ul>
✓ Savonnerie tropicale	<ul style="list-style-type: none"><li>• Stockage de suif.</li></ul>
✓ Galana raffinerie et terminal	<ul style="list-style-type: none"><li>• Produits pétroliers</li></ul>
✓ Jovenna/Shell/Total Madagascar	<ul style="list-style-type: none"><li>• Produits pétroliers</li></ul>
✓ Refrigepêche	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pêche et exportation des fruits de mer</li></ul>
✓ Hita	<ul style="list-style-type: none"><li>• Stockage d'huile brute</li></ul>



<p>✓ Gasy Net</p> <p>✓ LMMF</p> <p><b><u>Les locataires :</u></b></p> <p>✓ Dr Hary Randrianasolo</p> <p>✓ BMOI</p> <p>✓ SHN</p> <p>✓ CMCS</p> <p>✓ CTHT</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Occupation d'une parcelle de terrain dans l'enceinte portuaire en vue d'installer et d'exploiter un outillage privé.</li> <li>• Réception et stockage blé.</li> <li>• Bail d'un local à usage professionnel</li> <li>• Bail à usage d'habitation</li> <li>• Occupation d'un local à usage commercial, servant de bureau dans l'enceinte portuaire.</li> <li>• Occupation d'un local à usage de bureau dans l'enceinte portuaire.</li> <li>• Occupation temporaire d'un local à usage de laboratoire durant la campagne du litchi.</li> </ul>
---	---

Source : SPAT, Avril 2015

## **ANNEXE 5 : GUIDE D'ENTRETIEN**

Interview avec Monsieur MIHA Antoine de Padou, Directeur du contrôle de gestion au sein de la SPAT le 03 Avril 2015, sur notre thème intitulé : « Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise ».

Après les présentations, l'interview s'est portée sur les questions suivantes :

### **A propos de l'entreprise**

- 1) Pourriez-vous nous parler de la généralité de votre entreprise (historique, activités, missions et objectifs, organigramme) ?
- 2) Pouvez-vous nous parler de la Direction Capitainerie dans votre société (organigramme et ces activités principales) ?
- 3) Comment se situe votre entreprise par rapport à la concurrence ?
- 4) Quel est l'effectif des employés dans votre entreprise ?

### **A propos du contrôle de gestion**

- 5) Pensez-vous que le contrôle de gestion est nécessaire pour une organisation ?
- 6) Disposez-vous d'un service de contrôle de gestion au sein de votre organisation ?
- 7) Quelles sont les missions du contrôle de gestion dans votre entreprise ?
- 8) Quelle est sa place dans l'organigramme ?
- 9) Quels instruments ou outils de contrôle employez-vous ?
- 10) Quelle est la relation du contrôle de gestion avec la performance de l'entreprise ?
- 11) Pour quelles raisons définissez-vous des budgets ?
- 12) Qui est chargé de définir le budget ?
- 13) Sur quelle base formulez-vous des budgets ?
- 14) Selon vous, quel rôle joue le budget dans la performance de l'entreprise ?
- 15) Dans votre entreprise, quel rôle joue le contrôle budgétaire ? Quelles sont ses limites ?
- 16) Quels sont les tableaux de bord utilisés dans votre entreprise ?
- 17) Parmi eux, quel tableau de bord est utilisé par le contrôleur de gestion à la Direction Capitainerie ?
- 18) Pourriez-vous nous donner un extrait de ce tableau de bord ? Quels sont les indicateurs dans ce tableau de bord ?
- 19) Que faites-vous en cas d'écart sur les indicateurs de tableau de bord ?
- 20) Quel rôle joue ce tableau de bord dans la performance de l'entreprise ?

## **ANNEXE 6**

### **PV D'ENTRETIEN**

Entretien effectué le 03 Avril 2015 avec Monsieur MIHA Antoine de Padou, Directeur du contrôle de gestion de la SPAT.

L'entretien s'est déroulé durant quelques heures, pendant lequel nous avons posé des questions concernant le contrôle de gestion appliqué au sein de la société pour le pilotage de sa performance.

Après les présentations, l'interview s'est portée sur les sujets suivants :

A propos de l'entreprise :

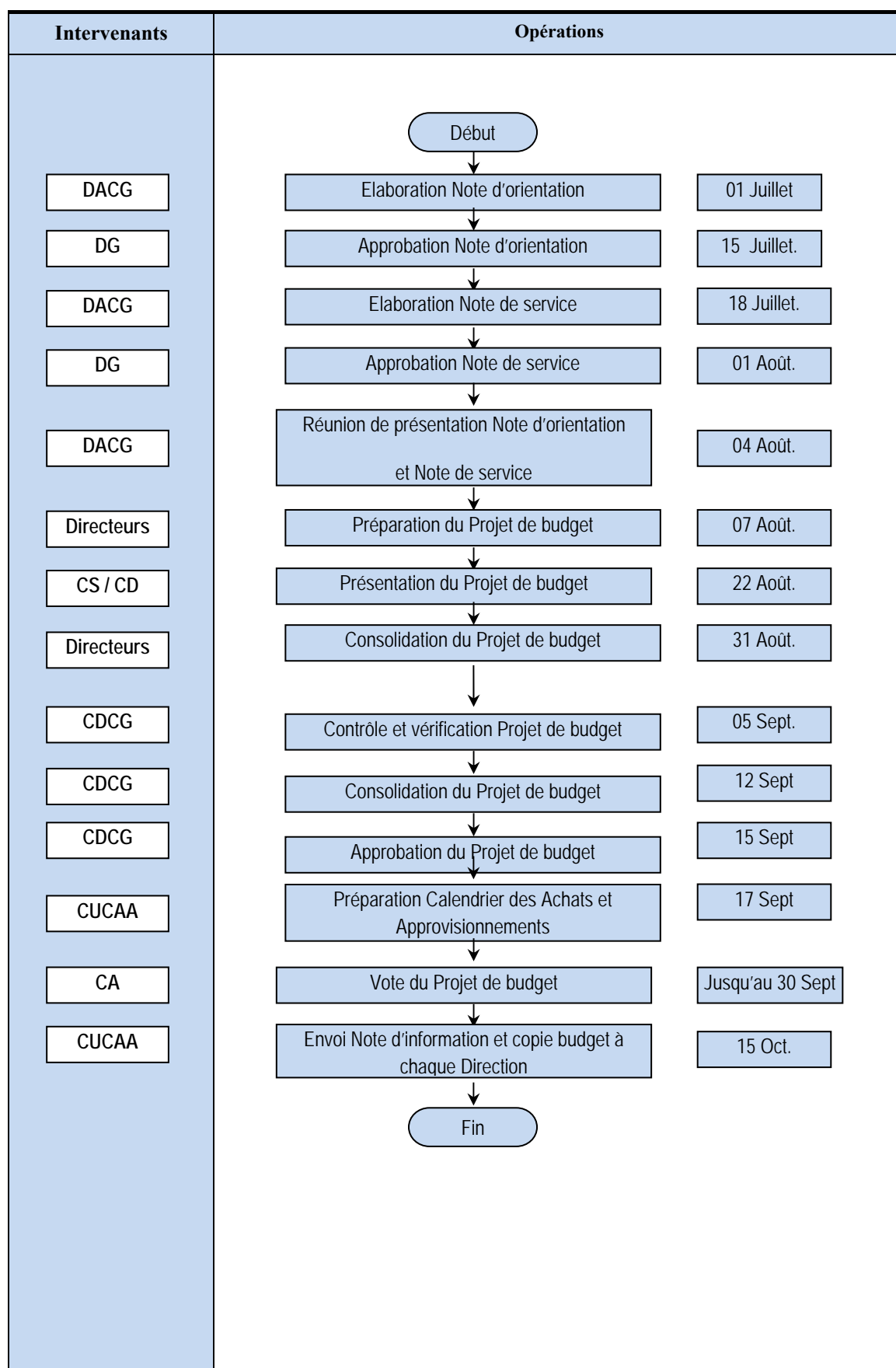
- Historique, activités, missions et objectif, effectif des employés, organigramme
- La direction Capitainerie : organigramme et activités
- Position de la société vis-à-vis de la concurrence

A propos du contrôle de gestion :

- Avis sur la nécessité du contrôle de gestion au sein d'une société
- La disposition du service contrôle de gestion au sein de la société
- Missions et rôles de ce contrôle de gestion
- Sa place dans l'organigramme
- Outils de contrôle de gestion utilisés
- Lien entre le contrôle de gestion avec la performance de la société
- Raisons de définition du budget (Par qui ? Base de formulation de budgets)
- Rôle du budget sur la performance
- Rôle du contrôle budgétaire
- Les tableaux de bords dans la société :
- Extrait du tableau de bord de la direction Capitainerie (avec indicateurs)
- Mesures en cas d'écarts sur les indicateurs
- Rôle du tableau de bord dans la performance de la dite société.

Signature de l'interviewé,

## ANNEXE 7 : PROCESSUS BUDGETAIRE DE LA SPAT



## TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	i
SOMMAIRE.....	ii/iii
LISTE DES ABREVIATIONS.....	iv
LISTE DES SCHEMAS ET TABLEAUX.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I : ASPECTS THEORIQUES.....	5
Chapitre I : Les concepts clés de contrôle de gestion.....	7
Section 1 : Définitions et missions du contrôle de gestion.....	7
1.1 L'évolution du concept contrôle de gestion.....	7
1.2 Missions et objectifs du contrôle de gestion.....	9
1.3 Rôles du contrôleur de gestion.....	10
1.3.1 Son métier.....	10
1.3.2 Qualités du contrôleur de gestion.....	11
Section 2 : L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	11
2.1 Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises.....	12
2.1.1 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises.....	12
2.1.2 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme des PME.....	12
2.2 Champs d'application du contrôle de gestion.....	13
2.2.1 Le contrôle de gestion et stratégie.....	13
2.2.2 Le contrôle de gestion et marketing.....	13
2.2.3 Le contrôle de gestion et finance.....	14
2.2.4 Le contrôle de gestion et GRH.....	14
Chapitre II : Le contrôle de gestion vers la performance de l'entreprise.....	17
Section 1 : Le concept de la performance.....	17
1.1 Qu'est ce que la performance ?.....	17
1.1.1 Notion d'efficacité.....	18
1.1.2 Notion d'efficience.....	18
1.1.3 Notion de pertinence.....	19
1.1.4 Notion d'économie.....	19
1.2 Les indicateurs de performance.....	19

1.3 Les mesures de performance.....	21
1.4 La relation entre contrôle de gestion et la performance.....	23
Section 2 : Les outils de contrôle de gestion au service de la performance.....	23
2.1 La comptabilité générale.....	24
2.2 La comptabilité analytique.....	24
2.3 Le contrôle budgétaire.....	25
2.3.1 Le budget.....	26
2.3.2 Les éléments constitutifs du budget.....	28
2.4 Le tableau de bord et reporting.....	31
2.5 Le système d'information de gestion .....	33
CONCLUSION PARTIELLE DE LA 1 <sup>ère</sup> PARTIE.....	35
PARTIE II : DEMARCHES METHODOLOGIQUES ET ASPECTS PRATIQUES.....	36
Chapitre I : Méthodologie de recherche.....	38
Section 1 : Présentation générale de la SPAT.....	38
1.1 Historique de la SPAT.....	38
1.1.1 Identification de la SPAT.....	39
1.1.2 Missions de la SPAT.....	40
1.2 Activités portuaires de la SPAT.....	41
1.2.1 Environnement de la SPAT.....	41
1.2.2 Les activités principales de la Capitainerie.....	42
1.2.3 Les activités accessoires de la Capitainerie.....	46
Section 2 : Les démarches méthodologiques.....	46
2.1 Technique et méthode de collecte de données.....	46
2.1.1 Technique de documentation.....	46
2.1.2 Le guide d'entretien.....	47
2.1.3 Entretien.....	47
Section 3 : Méthodologie d'analyse, de traitement de données et limites de l'étude.....	48
3.1 Analyse des données à l'aide des FFOM.....	48
3.2 Traitement des données par Word et Excel 2010.....	48
3.3 Limites de l'étude.....	48
Chapitre II : Résultats.....	50
Section 1 : Les outils de contrôle de gestion au service de pilotage de la performance...	50
1.1 Le budget.....	50

1.1.1	Processus d'élaboration du budget de la SPAT.....	50
1.1.2	Budget de trésorerie.....	52
1.2	Le contrôle budgétaire.....	53
1.2.1	Le suivi budgétaire.....	53
1.2.2	Analyse des écarts sur les activités de la Capitainerie.....	55
1.3	Le tableau de bord.....	56
1.3.1	Les rôles de tableau de bord.....	56
1.3.2	Le tableau de bord du contrôleur de gestion de la SPAT.....	56
Section 2 :	La performance de l'entreprise à travers les outils du contrôle de gestion....	57
2.1	L'efficacité du contrôle de gestion.....	58
2.1.1	Les différents niveaux du contrôle.....	58
2.1.2	Missions et dimensions du contrôle de gestion.....	59
2.2	Axe d'analyse de la performance.....	59
2.2.1	La performance interne de la SPAT.....	60
2.2.2	La performance externe de la SPAT.....	60
2.3	Typologie de la performance de la SPAT.....	61
2.3.1	La performance sociale.....	61
2.3.2	La performance stratégique et la performance concurrentielle.....	62
Chapitre III :	Discussions et recommandations.....	64
Section 1 :	Discussions.....	64
1.1	Discussion et validation ou non de la 1 <sup>ère</sup> hypothèse.....	64
1.1.1	Le pilotage de la performance.....	64
1.1.2	Validation ou non de la 1 <sup>ère</sup> hypothèse.....	66
1.2	Discussion et validation ou non de la 2 <sup>ème</sup> hypothèse.....	67
1.2.1	L'évaluation de la performance.....	67
1.2.2	Validation ou non de la 2 <sup>ème</sup> hypothèse.....	69
Section 2 :	Diagnostic FFOM.....	69
2.1	Analyse interne des forces et faiblesses.....	69
2.1.1	Forces et faiblesses au niveau de la société.....	69
2.1.2	Forces et faiblesses au niveau du contrôle de gestion.....	70
2.2	Analyse des opportunités et menaces.....	72
2.2.1	Opportunités et menaces au niveau de l'entreprise.....	72
2.2.2	Opportunités et menaces au niveau du contrôle de gestion.....	72

Section 3 : Recommandations.....	73
3.1 Aux niveaux de l'entreprise.....	73
3.2 Aux niveaux du contrôle de gestion.....	74
3.3 La solution à retenir.....	77
CONCLUSION PARTIELLE DE LA 2 <sup>ème</sup> PARTIE.....	80
CONCLUSION GENERALE.....	81
BIBLIOGRAPHIE.....	vi
WEBOGRAPHIE.....	vii
LISTE DES ANNEXES.....	viii
TABLE DES MATIERES.....	ix



## **RESUME**

De nos jours, gérer une entreprise et parvenir à atteindre tous les objectifs avec la mondialisation de l'économie et surtout dans un environnement trop changeant n'est pas une chose aisée. Cela exige une maîtrise des activités de son entreprise, en d'autre terme, le contrôle de gestion de son entreprise.

Ainsi donc, pour que l'organisation ait l'assurance de l'utilisation adéquate de ses ressources et parvenir à atteindre ses objectifs, elle devrait mettre sur place un service de contrôle de gestion qui aurait pour effet de la poursuite de toutes les activités de l'organisation ; afin de pouvoir bien comparer les réalisations aux objectifs fixés dès le départ.

C'est pourquoi l'objet de cet ouvrage est de démontrer que le contrôle de gestion est une fonction importante au service de la performance de l'entreprise, tel est le cas de la SPAT Madagascar.

Mots clés : Contrôle de gestion, performance, entreprise, prise de décisions.

## **ABSTRACT**

It is common knowledge that nowadays, not only is it very challenging to manage a company, but it is also hard to reach all its goals, due to the development of an increasingly integrated global economy. This requires business activities 'mastery, indeed, the management control of his firm.

In fact, for having the assurance of adequate resources' use and reaching his goals, the company must set up a management control service which results the process of all the society' activities, in order to compare properly the achievements with the goals planned at the beginning.

This is the reason why the focus of this book is to demonstrate that the management control contributes a significant rule to the company's performance, this is the case of SPAT Madagascar.

Key words: Management control, performance, company, decision making.