

## **MODELISATION DES PROCESSUS DE LA PERFORMANCE AU NIVEAU DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION**

## **MODELING OF THE PERFORMANCE PROCESSES IN RELATION TO THE MANAGEMENT CONTROL FUNCTION**

**Pr Abouziane DAABAJI, Enseignant-Chercheur,**

FSJES-UMI Meknès

Membre permanent du Laboratoire des Etudes et Recherches Economiques et Sociales  
(ERES) à la FSJES-UMI Meknès

Membre Associé du Laboratoire de Coordination des Etudes et de Recherche en Analyse et  
Prévision Economiques (CERAPE)

à la FSJES-USMBA Fès

E-mail : [abouziane.daabaji@usmba.ac.ma](mailto:abouziane.daabaji@usmba.ac.ma)

## **RESUME :**

Jamais comme aujourd'hui la technologie de l'intégration des systèmes et des réseaux n'est devenue à la fois structurante, sur le plan des modes de travail (mise à jour des données en temps réel), mais aussi sur le plan social (accroissement du contrôle), et déstabilisante, tant elle permet de d'effacer, les frontières des services (approche transfonctionnelle) et de l'entreprise (développement du partenariat).

Par conséquent, l'apport demandé au contrôleur de gestion nécessite la connaissance fine et fiable du fonctionnement de l'entreprise afin de mesurer et développer surtout son capital immatériel et par conséquent sa performance. Il en vient alors souvent à se demander comment obtenir une plus grande visibilité des processus sur lesquels s'appuie la performance de l'entreprise, quels indicateurs choisir, et dans quels domaines, pour rendre cohérents la stratégie et l'opérationnel ?

Pour appréhender la problématique, on aura recours à une étude qualitative à travers des entretiens afin de dresser un bilan des exigences du métier contrôle de gestion face aux défis actuels. L'objectif est de présenter un essai de modélisation des processus de la performance par rapport à la fonction contrôle de gestion.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, performance, risques, visibilité, processus.

## **ABSTRACT :**

Never, as today, the technology of systems and networks integration has become both structuring, in terms of modes of work (updating of data in real time), but also on the social level ( increased control), and destabilizing, as it allows to erase the boundaries of services (cross-functional approach) and business (partnership development).

Consequently, the contribution requested from the management controller requires a detailed and reliable knowledge of the operation of the company in order to measure and develop, above all, its intangible capital and consequently its performance. It often comes to the question of how to obtain greater visibility of the processes on which the company's performance is based, which indicators to choose, and in which areas to make the strategy and the operations consistent.

To understand the issue, we will use a qualitative study through interviews to assess the requirements of the management control business facing current challenges. We try to present a modeling of the processes of the performance related at the control of management function.

**Key words :** Management control, performance, risks, visibility, process.

## **INTRODUCTION**

De nos jours, et quels que soient la taille ou le secteur d'activité, l'entreprise a toujours besoin des compétences du Contrôle de gestion pour faire face aux contraintes liées aux exigences des marchés, à la complexité et à l'incertitude.

On insiste, depuis toujours, sur l'évolution incontournable des missions du contrôleur de gestion vers le management de la performance. Le contrôleur de gestion doit en effet, au-delà de son rôle traditionnel, créer, dans l'entreprise et dans ses relations avec ses partenaires, les conditions pour que la performance puisse se réaliser (Lebas 2015).

Par ailleurs, la définition de la gestion de la performance se présente de plus en plus par rapport à la notion de qualité de service au client, laquelle donne du sens aux actions et aux décisions. Il faut découvrir une sorte de " traçabilité " de la performance depuis la demande du client à travers les activités et de ce que l'on veut mesurer à l'aide des indicateurs et des tableaux de bord. Dans ce sens, le risque encouru est lié à la non maîtrise des conditions du service au client.

Si les auditeurs analysent les risques en termes de processus [de façon transversale], dans ce sens, leur métier est basé sur le respect des procédures et la maîtrise des risques opérationnels, c'est-à-dire, les logiques du management. Par exemple, on peut noter la non atteinte des objectifs ou bien un retard dans une livraison.

Par conséquent, l'apport demandé au contrôleur de gestion nécessite la connaissance fine et fiable du fonctionnement parfois complexe de l'entreprise. Il en vient alors souvent à se demander comment obtenir une plus grande visibilité des processus sur lesquels s'appuie la performance de l'entreprise, quels indicateurs choisir, et dans quels domaines, pour rendre cohérents la stratégie et l'opérationnel ?

Dans cet article, on va présenter dans un premier point le cadre organisationnel de la fonction contrôle de gestion et afin de répondre aux questions liées à la performance de l'entreprise par rapport au métier du contrôleur de gestion, nous proposons dans le second point un traitement des risques, ce nous permettrait d'énoncer des pistes de réflexion qui sont bâties autour des résultats issus de la mise en œuvre d'une méthode de modélisation des processus. Notre démarche s'appuie sur une étude qualitative à partir de ce qui se pratique au sein de plusieurs entreprises marocaines, essentiellement appartenant au secteur industriel.

## **1- L'ORGANISATION DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION**

En raison de son caractère fonctionnel, un service de contrôle de gestion peut être rattaché à la direction générale, à la direction financière, ou encore aux responsables opérationnels.

En second lieu, l'organisation interne de l'activité contrôle de gestion varie considérablement d'une entreprise à l'autre, tant à l'intérieur des services de contrôle que dans les relations qui constituent les réseaux de contrôleurs.

Dans ce contexte, nous proposons d'appréhender d'une part, la problématique du positionnement du contrôle de gestion dans l'organigramme d'une entreprise. Dans d'autre part, nous suggérons de traiter les modes d'organisation internes d'un service de contrôle de gestion (approche par types d'outils, par types de clients internes).

### **1.1- L'ENTITE DU RATTACHEMENT DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION**

Dans quelque entreprise que ce soit, la mission d'un service de contrôle de gestion devrait être intimement liée à la nature de l'entité à laquelle il est subordonné.

Cette partie présente un ensemble de critères au travers desquels les différentes possibilités de rattachement sont évaluées. La grille qui en résulte se conçoit à la fois comme guide à la création de services de contrôle de gestion et comme moyen d'analyser une organisation existante.

Pour un contrôle de gestion central, les trois lieux de rattachement pratiqués sont la direction générale, la direction financière et le niveau local. Au niveau local, le contrôle de gestion peut être rattaché hiérarchiquement à la direction générale ou à la direction financière, ou encore être en relation directe avec les entités opérationnelles.

Les critères de rattachement du contrôle de gestion peuvent se résumer schématiquement par trois exigences. La première concerne l'indépendance du contrôle, la seconde porte sur la proximité avec le «terrain», la troisième sur la disponibilité de l'information.

Qui dit rattachement hiérarchique dit subordination. Dans la mesure où l'information de gestion constitue le cœur du métier du contrôleur, il est préférable que ce dernier soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler. C'est une règle élémentaire que l'évolution du contrôle de gestion (vers les rôles de conception, d'aide à la décision) a remis en question. L'indépendance du contrôle de gestion a plusieurs modes de manifestation, parmi lesquels :

- L'acuité et la pertinence du traitement de l'information de gestion
- Les délais de remontée de cette information

L'organisation du contrôle en service fonctionnel rattaché à la direction générale est, à cet effet, la plus apte à garantir l'indépendance de cette activité.

Le contrôle de gestion doit de surcroît conserver une certaine indépendance dans d'autres domaines que la remontée d'information. Un exemple : le contrôle de gestion est chargé, entre autres, d'évaluer l'opportunité et le coût de certains investissements. Afin de ne pas soumettre ces choix aux seules contraintes liées aux sources de financement, il peut être préférable pour l'entreprise (à partir d'une taille qui le permette, bien sûr) de séparer les organes de financement de ceux de choix d'investissement. Or, dans l'entreprise Marocaine il est fréquent de voir le contrôle de gestion subordonné à la direction administrative et financière (Dayan 2009).

Au regard de ce critère, le rattachement idéal s'effectue auprès de la direction générale. Le contrôle de gestion possède sa propre direction et s'organise en service fonctionnel, parallèlement au reste de la structure.

Le rôle de conseil et d'aide à la décision des contrôleurs de gestion se développant, une nouvelle exigence se fait jour : de plus en plus, les contrôleurs doivent parler la même langue que leurs interlocuteurs directs, opérationnels ou managers. Les activités du contrôleur doivent donc être en grande partie orientées vers les entités dont il a la charge. On l'imagine mal dépourvu d'une connaissance minimale du métier de ses clients opérationnels. Dans ce contexte, la proximité entre contrôle et terrain est nécessaire. On pourrait croire que pour ce faire, partager les locaux, faire partie intégrante du service suffit. Il n'en est rien. Pour pouvoir répondre à cette exigence, l'attache doit être d'ordre hiérarchique. Cette exigence concerne particulièrement le contrôle de gestion local qui, s'il est rattaché à une direction centrale, risque de se consacrer exclusivement à la remontée d'information vers le sommet de l'organisation. Dans le meilleur des cas, il sera pris entre deux feux.

Ce critère appelle idéalement un rattachement direct à la hiérarchie opérationnelle, avec des liens fonctionnels entre contrôle central et contrôle local assez distendus (Burlaud & Simon 2007).

Une première question est de savoir qui a autorité sur les informations de gestion. Si elles dépendent d'une direction informatique, il est probable que le contrôle de gestion aura des difficultés à se faire entendre et souhaitera créer une base de donnée « contrôle de gestion » pour se débarrasser de sa dépendance. Mais, étant donné le développement des systèmes d'information intégrés et des bases de données unifiées, ce critère présente aujourd'hui une moindre acuité. Néanmoins il permet d'expliquer certains rattachements de services de

contrôle de gestion à la comptabilité ou à la finance. A ses débuts, et aujourd'hui encore dans les entreprises organisées de manière traditionnelle, ou de petite taille, le contrôle de gestion est rattaché à la direction administrative et financière (Lorino 2007). En termes de traitement des données comptables, les avantages sont de plusieurs ordres. Par une telle organisation, on peut en effet :

- Eviter les ressaisies de mêmes données ;
- Eviter la formation de deux canaux parallèles d'information (comptabilité et contrôle) dans lesquels transitent les mêmes données de base ;
- Et ainsi s'assurer d'une plus grande fiabilité des informations produites.

On comprend en quoi le développement des bases de données centralisées et des systèmes d'information intégrés a pu apporter une réponse fondamentale à ces préoccupations.

Le critère de disponibilité des données, même si c'est de moins en moins le cas, appelle une organisation où le contrôle et la comptabilité sont rattachés à une direction financière, lorsqu'ils ne sont pas confondus.

∞ Synthèse

Le tableau de synthèse suivant rappelle les principaux avantages et inconvénients potentiels de chacun des rattachements possibles, pour un contrôle central et local.

**Tableau 1 : Synthèse comparative des rattachements de la fonction contrôle de gestion**

	Avantages	Inconvénients
<b>Direction financière</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Accès facilité à l'information</li> <li>➤ Partage du système d'information</li> <li>➤ Système économique</li> <li>➤ Relative indépendance vis-à-vis du management local</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Contrôle de gestion très comptable</li> <li>➤ Déconnection par rapport au terrain (canal parallèle)</li> <li>➤ Contrôle centripète</li> </ul>
<b>Direction générale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Autonomie par rapport aux comptables</li> <li>➤ Indépendance du contrôle</li> <li>➤ Position plus propre à développer le conseil interne et l'aide à la décision</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Système coûteux</li> <li>➤ Risque de contrôle bureaucraté et détaché des affaires</li> </ul>
<b>Directions opérationnelles</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Proximité du terrain</li> <li>➤ Les contrôleurs sont au service du terrain</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Remontée d'information vers la DG moins fiable</li> <li>➤ Risque d'un contrôle « à la solde » du management local</li> </ul>

Source : Elaboré par l'auteur

## **1.2- L'ESPACE D'ACTION DU CONTROLE DE GESTION**

De par sa nature, le contrôle de gestion entre en liaison avec d'autres activités et d'autres fonctions de l'entreprise. C'est le cas bien sûr avec l'informatique et, plus globalement, les activités du chiffre comme on vient de le voir mais aussi avec les activités et fonctions de l'entreprise pour lesquelles le contrôle intervient pour récupérer des données afin de les traiter et/ou fournir des données propres à assurer le pilotage. On touche là à l'ambiguïté de la distinction qui doit être opérée entre le contrôle de gestion au sens professionnel du terme et la fonction de contrôle, inhérente à tout acte de management. On traitera ici de l'aspect professionnel. En théorie, les limites sont relativement claires, et les interfaces assez bien définies (Bayahya 2000). Dans la pratique, cela est beaucoup moins le cas.

Les entreprises tendent aujourd'hui à pratiquer ce que l'on appelle le contrôle stratégique. Il peut s'agir, par exemple, d'un suivi de réalisation de la planification stratégique. La veille stratégique est aussi parfois rattachée à cet aspect, mais ce cas demeure rare et spécifique à certains secteurs, la haute technologie en particulier.

Il existe au moins deux raisons pour lesquelles le contrôle de gestion doit se frotter aux ressources humaines. Tout d'abord, le contrôle de gestion évalue la performance des services et par conséquent celle des personnes. En tient-on compte dans l'entreprise ? La réponse communément admise repose sur l'idée suivante : le contrôle de gestion produit des informations qui, jointes à d'autres considérations, permettent d'évaluer des personnes ou des groupes de personnes, mais cet apport ne saurait se substituer aux modes d'évaluation traditionnels, tels les entretiens individuels.

En second lieu, les outils de contrôle spécifiques à la gestion du personnel, tels les tableaux de bord sociaux, ont tendance à se développer. Ils demeurent cependant la chasse gardée des directions des ressources humaines, et ne sont que rarement confiés au contrôle de gestion.

Jusqu'ici, le propos pouvait porter sur un contrôleur pris individuellement que sur un service de contrôle de gestion. A présent, il convient de considérer le contrôleur comme chef de service, ou animateur d'équipe, bref manager lui-même.

Un contrôleur central ou contrôleur siège va devoir manager une équipe et un réseau de contrôleurs de gestion plus ou moins disséminés dans l'organisation, responsabilité qui s'ajoute à la précédente.

Organiser un service, c'est en premier lieu assigner des tâches, des missions des fonctions à chacun des membres de l'équipe. Reste à savoir comment procéder à cette distribution des rôles. En tenant compte du fait que le contrôle de gestion fonctionne autour d'un ensemble

précis d'outils (budgets, tableaux de bord, plans d'actions...), une voie classique s'impose : une personne ou un groupe de personne par outil. Cette méthode semble à priori devoir s'imposer : elle est simple privilégiant les fonctions et donc favorisant le développement d'une expertise sur chaque outil. Elle n'en présente pas moins des inconvénients notoires. De fait, les outils de contrôle de gestion exigent une forte cohérence entre eux. Le fait de confier un outil par personne appelle un cloisonnement du processus, auquel on ne peut remédier que par une consultation constante des uns et des autres au sein du service (en particulier au moment des négociations budgétaires), ce qui peut entraîner une perte de temps et d'énergie considérable. De surcroît, l'orientation « outils » ne favorise pas le développement des missions de conseil interne, ou encore celle d'architecture, dans la mesure où elle concentre les activités sur une mécanique de contrôle et fait obstacle à toute perception un tant soit peu englobante du système. Il est donc nécessaire de souligner la faible autonomie de chaque personne du fait du manque de vue de l'ensemble et d'y ajouter l'existence de rythme de travail très irrégulier dans l'année, ce qui se traduit par une mauvaise répartition de la charge de travail.

On peut préférer à cette organisation technique, fréquente dans les sièges de groupes de taille importante, une structure par « clients » internes : une personne ou une équipe est assignée à une entité de l'entreprise, pour laquelle elle gère les outils, produit de l'information, fournit du conseil. Elle a de surcroît une marge de manœuvre pour concevoir et articuler des outils spécifiques à son ou à ses clients. Cette méthode requiert elle aussi une consultation régulière des membres de l'équipe, ne serait-ce que pour s'accorder sur les contraintes budgétaires de chacun ; mais, une fois ces contraintes posées et un ensemble d'objectifs défini, les membres de l'équipe peuvent travailler de manière quasi autonome. Cette organisation offre donc les services d'un vrai conseil et, dans la mesure où elle débouche sur une meilleure connaissance des problèmes des opérationnels, elle conduit à une meilleure efficacité quand il s'agit de coproduire des résultats (Malo 2008).

C'est donc au contrôleur de gestion, en tant que chef de service, de procéder à ce type de choix.

Un contrôleur de gestion, lorsqu'il dirige un service, devient à son tour un manager. Outre les missions d'organisation du travail évoquées ci-avant, il doit, en tant que chef de service, recruter, former, évaluer le personnel dont il a la charge.

Dans une grande entreprise, un contrôleur de gestion central est à la tête d'un réseau de contrôleurs. Pour assurer un minimum de cohérence dans ce réseau il doit saisir la structure du réseau, et s'assurer que les contrôleurs ont un langage commun.

Lorsque le réseau de contrôleurs est organisé comme un service fonctionnel, le long d'une ligne hiérarchique spécifique au contrôle, elle-même rattachée à la direction générale ou à la direction financière, la branche contrôle de gestion fonctionne comme n'importe quelle autre entité, hiérarchisée et cohérente, à cela près que chaque niveau opérationnel est lié à un client spécifique à savoir chacun des niveaux du management opérationnel.

Cette organisation est néanmoins rare. Le plus souvent, dans les grands groupes, les contrôleurs de chaque niveau sont rattachés hiérarchiquement aux niveaux hiérarchiques qui sont leurs clients internes. Auquel cas, les liens entre contrôleurs sont faibles et le risque existe que le réseau fonctionne plus ou moins mal. Il est alors essentiel de créer des opportunités informelles de rencontres entre contrôleurs pour leur permettre d'échanger et d'entretenir un langage et un niveau de qualité homogène dans leur travail. Cela peut notamment passer par des actions de formations internes, spécifiques à la fonction contrôle, ainsi que par une animation plus large du réseau (journées à thème ...). Enfin, la gestion des carrières des contrôleurs joue un rôle essentiel en la matière.

Cette gestion consiste à recruter et promouvoir les contrôleurs de poste en poste. A ce titre, cet aspect permet d'obtenir de la part des contrôleurs décentralisés une fidélité aux préoccupations du contrôle de gestion central. Par cette gestion, le contrôle de gestion décentralisé est amené, de fait, à servir deux supérieurs, le directeur opérationnel auquel il est rattaché hiérarchiquement et qu'il doit satisfaire à court terme, et la filière contrôle de gestion à laquelle il est rattaché fonctionnellement et dont dépend sa progression hiérarchique à long terme (Teller 1999).

## **2- TRAITEMENT DES RISQUES PAR MODELISATION DES PROCESSUS**

L'analyse de la performance nécessite la prise en compte de tous les maillons de la chaîne événementielle et toutes les étapes de cette chaîne... Ce qui est important, c'est la manière d'organiser les processus organisationnels et leur impact sur la prise de décision et sur la motivation convergente des personnels de tous niveaux.

Cependant, l'identification des processus dans l'entreprise est délicate. Se pose une question centrale : sur quels critères s'appuyer pour déterminer l'existence puis, définir les périmètres des processus ? Certaines entreprises définissent leurs processus majeurs en fonction des gains potentiels escomptés, d'autres en fonction de la valeur ajoutée créée entre un " input " et

un“ output ”, ou encore en fonction d'un segment de marché considéré comme stratégique. Quels que soient les critères retenus, il s'agit toujours d'obtenir une adhésion des acteurs (contrôleur de gestion et managers) à un ensemble d'éléments :

- Le découpage de l'entreprise en un nombre défini de processus majeurs ;
- L'identification des points critiques ;
- Les éléments d'appréciation de la performance du processus pour constituer les tableaux de bord ;
- La définition du risque.

Pour apporter des éléments de réponses à ces difficultés, la modélisation que nous proposons, qui s'inscrit dans la voie de recherche soutenue par (Lebas 2011), trouve son origine dans l'analyse systémique. Elle permet de traiter trois niveaux de risque, en contribuant à :

- Identifier les processus majeurs de l'entreprise ou du service en fonction de la demande client interne ou externe ;
- Repérer et mettre en place les activités qui concourent à la satisfaction de la demande client interne ou externe (ou supprimer les activités sans valeur ajoutée) ;
- Elaborer un tableau de bord qui représente les principales relations causales entre la performance et ses composantes.

Nous allons aborder successivement chacun de ces trois dimensions.

## **2.1- PREMIERE DIMENSION : LES PROCESSUS DE LA FONCTION LOGISTIQUE**

La gestion d'une entreprise industrielle est complexe puisque les flux amont sont poussés, contraints par l'approvisionnement en matières premières, et les flux aval tirés par une demande aléatoire. Si bien que la logistique sert de régulateur entre la pression exercée par la Grande Distribution et les contraintes industrielles.

La logistique s'assure donc de la prise en compte de la demande client et de sa répercussion dans toutes les activités des plates-formes pour pouvoir prendre en charge physiquement le produit, de la sortie des usines jusqu'à sa livraison à la Grande Distribution.

La fonction Logistique comprend un certain nombre de services situés sur les plates-formes et au Siège de la société : Commercial, Télévente, Réapprovisionnement, Coordination industrielle, Transport, Exploitation et Administratif.

La logistique de l'entreprise industrielle, en tant qu'élément intégrateur, de la Grande Distribution aux usines, doit donc s'organiser pour minimiser les conséquences des aléas industriels, tout en ayant le niveau optimal de produits dans les plates-formes pour livrer sur stock les commandes de la grande distribution.

À partir de ces éléments, l'analyse de processus détermine, en général, au moins deux macro processus logistiques, l'un client (première boucle commande/livraison) et l'autre fournisseur (deuxième boucle commande/livraison), en raison du découplage de temps opéré par les plates-formes entre la grande distribution et les usines. Rappelons que les difficultés liées à la gestion de ces processus sont situées aux interfaces.

Pour s'affranchir de cette contrainte, nous allons recenser les familles de demande client qui sont adressées à l'entreprise, puis mettre en relation les offres de avec chacune d'elles. À chaque couple offre/demande nous faisons correspondre un processus. Nous obtenons ainsi un processus majeur " produits ultra-frais en qualité et en quantité " dont le client est la grande distribution. Ce processus est composé de quatre flux (commandes, livraisons, factures, règlements) qui, du client au fournisseur, traversent l'entreprise.

Le processus ainsi identifié est alors analysé dans deux situations :

- l'une dite " hors contrainte " dénuée de tout aléa, ce qui nous permet de repérer les entités de transformation, c'est-à-dire celles qui modifient la nature des flux qui les traversent (le flux entrant est différent du flux sortant). À ce stade, nous constatons qu'aucun des services logistiques mentionnés n'apparaît.

- et l'autre appelée " sous contraintes ", où se retrouve l'ensemble des aléas que nous avons écartés momentanément, ce qui nous permet de repérer deux autres natures d'entités, sécurité et optimisation. Les entités de sécurité répondent à un risque identifié et les entités d'optimisation permettent de gérer des situations où les objectifs apparaissent contradictoires.

La conséquence immédiate de ce résultat est de montrer que la logistique n'est pas un processus comme il est classique de le dire. En effet, selon notre logique un processus comporte au moins une entité de transformation. Par ailleurs, les plates-formes ne sont pas représentées en tant que telle, mais à travers les services qui les composent et qui sont placés sur les flux selon leur raison d'être (sécurité, optimisation).

Le contrôleur de gestion peut s'appuyer sur la représentation globale obtenue pour comprendre les réseaux d'activités impliquées dans la satisfaction de la demande client et leurs liens de cause à effet. Cette représentation constitue un outil de management clair et objectif sur le fonctionnement de la logistique.

Ainsi est facilité le déploiement des décisions stratégiques auprès du personnel, car ce dernier, en situant sa contribution à la satisfaction de la demande client, est à même de s'approprier les orientations retenues. On crée en quelque sorte les conditions pour que les objectifs soient atteints.

## **2.2- DEUXIEME DIMENSION : SUPPRESSION DES ACTIVITES SANS VALEUR AJOUTEE**

Le contrôleur de gestion va analyser la raison d'être de chaque entité présente sur les flux, suivre les résultats des activités, et adapter ces activités aux évolutions des risques et des situations. Par conséquent, il est possible de créer une ou plusieurs entités pour répondre à un risque nouvellement identifié et auquel il faut apporter une réponse pour maintenir la qualité de service exigée par les clients ou bien améliorer le fonctionnement de l'entreprise.

On peut aussi envisager de supprimer telle ou telle entité qui répondait à un risque aujourd'hui disparu. En outre, cette réflexion et ce suivi s'accompagnent d'une étude sur les coûts de mise en place et de fonctionnement, rapprochés de la valeur créée par les activités correspondantes, c'est-à-dire le " coût " des conséquences évitées.

La direction Logistique, par exemple, en s'appuyant sur les technologies de communication, a fait évoluer l'entité de sécurité Télévente vers une entité d'optimisation. En effet, en supprimant la saisie des commandes (80% du temps alloué) grâce à l'EDI (Echange des Données Informatisées), les activités de suivi et de relance des clients sont devenues prépondérantes et relayent ainsi plus efficacement le travail des équipes commerciales. L'entreprise, plus mobilisée vers les clients, peut créer de la valeur en saisissant de nouvelles opportunités ou en améliorant la qualité de service.

Cette évolution a nécessité l'organisation de sessions de formation, une redéfinition des fiches de fonction, ainsi que la mise en place de nouveaux critères d'évaluation. Il est donc important que le contrôleur de gestion puisse en apprécier qualitativement et quantitativement le rapport coût/valeur ajoutée pour le client.

## **2.3- TROISIEME DIMENSION : L'ELABORATION D'UN TABLEAU DE BORD PROSPECTIF**

(Gray & Pesqueux 2015) précisent que l'indicateur doit mettre l'accent sur des variables non financières, car le tableau de bord qui les regroupe est censé refléter la représentation que l'entreprise se fait de son fonctionnement et de ses relations avec son environnement. Cela rejoint ce que dit (Berry 2013) : " les indicateurs sont des éléments décisifs de la structuration du réel ". Il insiste sur la pertinence nécessaire lors des arbitrages de sélection des indicateurs. Dans ce cadre, des réponses ont été proposées par (Savall & Zardet 2015), lorsqu'ils parlent du tableau de bord de pilotage, comme un ensemble matérialisé d'indicateurs de synthèse construit à partir d'informations sélectionnées : " Il contient simultanément des indicateurs pour surveiller les objectifs et les actions stratégiques, ainsi que des indicateurs de gestion des

activités courantes. ” Ces auteurs pensent que, très souvent, les entreprises dissocient ces deux types d’indicateurs dans des supports d’information différents, ce qui institue une dichotomie entre le pilotage de l’action stratégique, souvent délaissée au quotidien, et celui, plus accapareur, des activités courantes.

Enfin, lorsque (Kaplan & Norton 2016) tentent d’allier les activités opérationnelles à la stratégie à travers la satisfaction du client, ils proposent le “ balanced scorecard ”. Ce dernier complète les mesures financières avec des critères qui mesurent la performance selon trois points de vue : le client, les processus transversaux internes (business) et l’ensemble “ apprentissage et croissance ”. Cela permet de lier la stratégie aux actions de court terme et de traduire la vision et la stratégie.

Le contrôleur de gestion peut, en s’aidant de la modélisation du processus majeur, rééquilibrer le système d’indicateurs existant puis, construire le réseau d’indicateurs pour créer les conditions de la performance.

## **CONCLUSION**

À partir de la modélisation du fonctionnement selon les processus nous avons montré que l’on peut mettre à la disposition du contrôleur de gestion un outil pour traiter les risques qui peuvent menacer l’atteinte de la performance, à savoir la qualité du service au client.

Nous avons identifié ces risques à trois niveaux et avons proposé une réponse pour chaque niveau :

- Apporter la certitude que l’on a identifié et décrit le processus par lequel la performance sera atteinte ;
- Ajuster les activités au traitement des risques susceptibles d’affecter le fonctionnement du processus ;
- Suivre les effets d’éléments perturbateurs de la demande à travers les composantes de la performance et selon leur causalité.

Remarquons que si le dernier élément est de caractère rétrospectif, les deux premiers sont de caractère prospectif.

Cet ensemble donne un sens nouveau à la relation de travail entre le contrôleur de gestion et le manager. Effaçant l’impression de jugement porté par l’un sur le résultat du travail de l’autre, c’est la communauté d’intérêt dans la recherche de la performance qui s’impose. Ainsi peut être mieux évaluée, la contribution du contrôle de gestion.

Notons que la modélisation proposée s'applique aussi bien au couple offre/demande externe qu'au couple offre/demande interne d'un service de l'entreprise.

## **BIBLIOGRAPHIE :**

### **OUVRAGES**

- Burlaud A. et Simon C. (2007), Le contrôle de gestion, Paris, La Découverte, 124 p..
- Dayan A. (coordinateur général) (2009), Manuel de gestion vol. 1, Paris, Ellipses/AUF, Partie 2 : « Comptabilité de gestion et contrôle de gestion »,
- Kaplan R. S. et Norton David P., (2016), Le tableau de bord prospectif – pilotage stratégique : les 4 axes du succès, Editions d'organisation.
- Lorino P., (2007), Méthodes et pratiques de la performance. Le guide du pilotage, Paris, Les Éditions d'Organisation, 512 p.
- Malo J. L. et Mathé J. C., (2008), L'essentiel du contrôle de gestion, Paris, Les Éditions d'Organisation 303 p.
- Savall H., Zardet V., (2015), Maîtriser les coûts et les performances cachées : le contrat d'activité périodiquement négociable, Economica.
- Teller R., (1999), Le contrôle de gestion. Pour un pilotage stratégique intégrant stratégie et finance, Caen, Management et sociétés, 239 p..

### **ARTICLES**

- Bayahya N. (2000), "L'organisation du service contrôle de gestion", BIP, N°95, pp. 35-42.
- Berry M. (2013), “ Une technologie invisible ? - L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains ”, Centre de recherche en gestion, 87 p.
- Gray J. et Pesqueux Y. (2015), “ Les évolutions actuelles des systèmes de tableau de bord : synthèse d'une comparaison des pratiques des multinationales américaines et françaises ”, Revue française de comptabilité, N°542, pp. 61-70.
- Lebas M., (2015), Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie, Revue Française de Comptabilité, n°565, pp. 35-48