



**Institut Supérieur de Commerce  
et d'Administration des Entreprises**



**MASTERE SPECIALISE EN CONTROLE DE GESTION**

**THEME DU MEMOIRE**

**MISE EN PLACE D'UN SYSTEME  
DE CONTROLE DE GESTION ADAPTE AUX  
NOUVELLES ORIENTATIONS STRATEGIQUES DE  
REMINEX INGENIERIE**

**Fait par :**

**Mme Salima ELBACHA**

**Mlle Loubna JAMALI**

**Encadré par :**

**M. A. BIADE**

**Année Universitaire : 2002/2003**

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>3</b>
<b>CHAPITRE I. DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE REMINEX INGENIERIE.....</b>	<b>6</b>
1. PRESENTATION DE LA SOCIETE .....	6
A. <i>Présentation de Managem</i> .....	6
B. <i>Présentation de Reminex Ingénierie</i> .....	7
2. STRUCTURE ET ORGANISATION.....	8
A. <i>Organisation de Reminex Ingénierie</i> .....	8
B. <i>Organigramme</i> .....	9
3. SYSTEME ANALYTIQUE.....	10
A. <i>Système analytique global de Reminex</i> .....	12
B. <i>Système analytique de Reminex Ingénierie</i> .....	20
4. SYSTEME BUDGETAIRE .....	22
5. REPORTING / TABLEAUX DE BORD .....	24
<b>CHAPITRE II. DEFINITION DE L'ARCHITECTURE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION « CIBLE ».....</b>	<b>26</b>
1. PROBLEMATIQUE.....	26
2. INFLUENCE DE LA STRATEGIE SUR LE CONTROLE DE GESTION .....	27
A. <i>Le contexte stratégique actuel</i> .....	28
B. <i>Les orientations stratégiques actuelles</i> .....	29
C. <i>Les stratégies et le contrôle de gestion</i> .....	31
D. <i>La place du contrôle de gestion dans le processus stratégique</i> .....	32
3. DIAGNOSTIC DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION ACTUEL .....	33
A. <i>Le système comptable</i> .....	33
B. <i>Le système budgétaire</i> .....	35
C. <i>Le système de reporting</i> .....	35
4. ARCHITECTURE GLOBALE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION « CIBLE » .....	36
<b>CHAPITRE III : ADAPTATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION AUX NOUVELLES ORIENTATIONS STRATEGIQUES DE REMINEX INGENIERIE.....</b>	<b>39</b>
1. RECOMMANDATIONS RELATIVES AU SYSTEME ANALYTIQUE.....	39
A. <i>Détermination du coût de revient d'un projet</i> .....	39
B. <i>Choix de l'unité d'œuvre des charges de structure spécifiques</i> .....	42
C. <i>Choix de l'unité d'œuvre des charges de structure communes</i> .....	43
2. SYSTEME DE FACTURATION / PRIX DE CESSION INTERNE.....	47
A. <i>Pratiques de détermination du prix de cession interne</i> .....	48
B. <i>Impact du couple stratégie / structure sur la politique d'un prix de cession interne</i> .....	50
3. SYSTEME DE CONTROLE BUDGETAIRE .....	52
A. <i>Techniques d'estimation des charges d'un projet</i> .....	52
B. <i>Gestion budgétaire de l'exécution d'un projet</i> .....	53
4. TABLEAUX DE BORD.....	55
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>70</b>
<b>SOURCES BIBLIOGRAPHIQUES ET WEBOGRAPHIQUES .....</b>	<b>73</b>

## **INTRODUCTION**

Managem est un holding minier qui a été créé en 1996 pour regrouper les participations du groupe ONA dans le secteur minier. Les fonctions de recherche et de développement, d'exploration et d'ingénierie de Managem sont assurées par sa filiale Reminex, qui comprend trois entités : Reminex-Valorisation, Reminex-Ingénierie et Reminex-Exploration.

Actuellement, Reminex Ingénierie, dans le cadre de son plan stratégique 2003-2008, projette de développer son activité, notamment par le biais de l'élargissement de son champ d'intervention en direction de sociétés externes au Groupe Managem.

Cette nouvelle orientation stratégique, qui implique pour Reminex des contraintes supplémentaires dans la mesure où elle doit se positionner par rapport à la concurrence de bureaux d'études nationaux et étrangers, rend impératif la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace, à même de constituer un outil d'aide à la mise en œuvre de la stratégie adoptée.

Le système actuel de contrôle de gestion de Reminex Ingénierie est constitué d'un système comptable et budgétaire permettant respectivement le calcul de marge, par ressource et par projet, et le suivi des budgets d'investissement et de fonctionnement, d'une manière globale.

Précisons à ce sujet que les coûts des projets sont constitués essentiellement des coûts des ressources humaines affectées au projet majorés des frais de déplacement, qui sont calculés et affectés aux projets grâce à un système de saisie du nombre de jours d'intervention sur chaque projet.

Le système de facturation des prestations de Reminex Ingénierie est différent selon qu'il s'agit d'un projet interne ou d'un projet externe.

Pour les projets internes, il consiste à totaliser, au fur et à mesure de l'avancement du projet, le nombre de jours d'intervention effectif sur le projet, saisi par les ingénieurs et techniciens, et à lui appliquer un tarif pré-défini.

Il apparaît d'ores et déjà que le système de facturation présente une insuffisance majeure dans la mesure où, en l'absence de contrôle, une dérive des délais des projets d'ingénierie sera anormalement supportée par la filiale de Managem, cliente de Reminex.

Concernant les projets externes, le mécanisme de facturation, tel qu'il est utilisé en interne, est évidemment inconcevable, du fait que les clients externes ne peuvent s'engager avec Reminex que sur la base d'un contrat où le prix global de la prestation d'ingénierie est précisé. Ainsi, et pour ce type de projets, Reminex se base sur une estimation de la charge de travail du projet dans son ensemble pour la détermination d'un montant forfaitaire global. Aussi, Reminex se doit-elle, dans le but d'assurer la rentabilité de ses projets, de procéder à un contrôle de leur exécution d'une façon permanente et de faire ressortir les écarts éventuels afin de permettre aux responsables de réagir en temps opportun.

Enfin, et outre le système comptable et budgétaire, la poursuite de la stratégie nécessite la mise en place d'un tableau de bord, qui fournirait des informations précises et permanentes sur l'ensemble des paramètres qu'il faut mesurer, contrôler et suivre. Il s'agit des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, financiers mais aussi physiques sur toutes les ressources de l'organisation.

L'objectif recherché est donc la mise en place d'un système de contrôle de gestion qui, tout en permettant la correction des insuffisances du système existant, remplirait le rôle d'aide au pilotage de la performance qui lui est assigné. Le contrôle de gestion est en effet un outil :

- D'aide au pilotage de l'efficacité, c'est-à-dire la gestion des facteurs clés de compétitivité ;
- D'aide au pilotage de l'efficience, c'est-à-dire, la gestion des moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés.

La démarche utilisée consiste, d'une part, à procéder à une analyse du système de contrôle de gestion actuel, afin de faire ressortir ses principales failles, et d'autre part, sur la base des nouvelles orientations stratégiques, à mener une réflexion sur le système de contrôle de gestion à mettre en place.

Dans une première partie, nous procéderons à une présentation de Managem, en général, et de l'activité de Reminex, en particulier, et à une description du système de contrôle de gestion actuel de Reminex.

Un diagnostic du système de contrôle de gestion existant ainsi qu'une définition de l'architecture « cible » du système à mettre en place feront l'objet de la deuxième partie.

Enfin, la troisième partie sera consacrée aux recommandations que nous émettrons pour la mise en œuvre du système de contrôle de gestion préconisé.

## **CHAPITRE I. DESCRIPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE REMINEX INGENIERIE**

### **1. Présentation de la société**

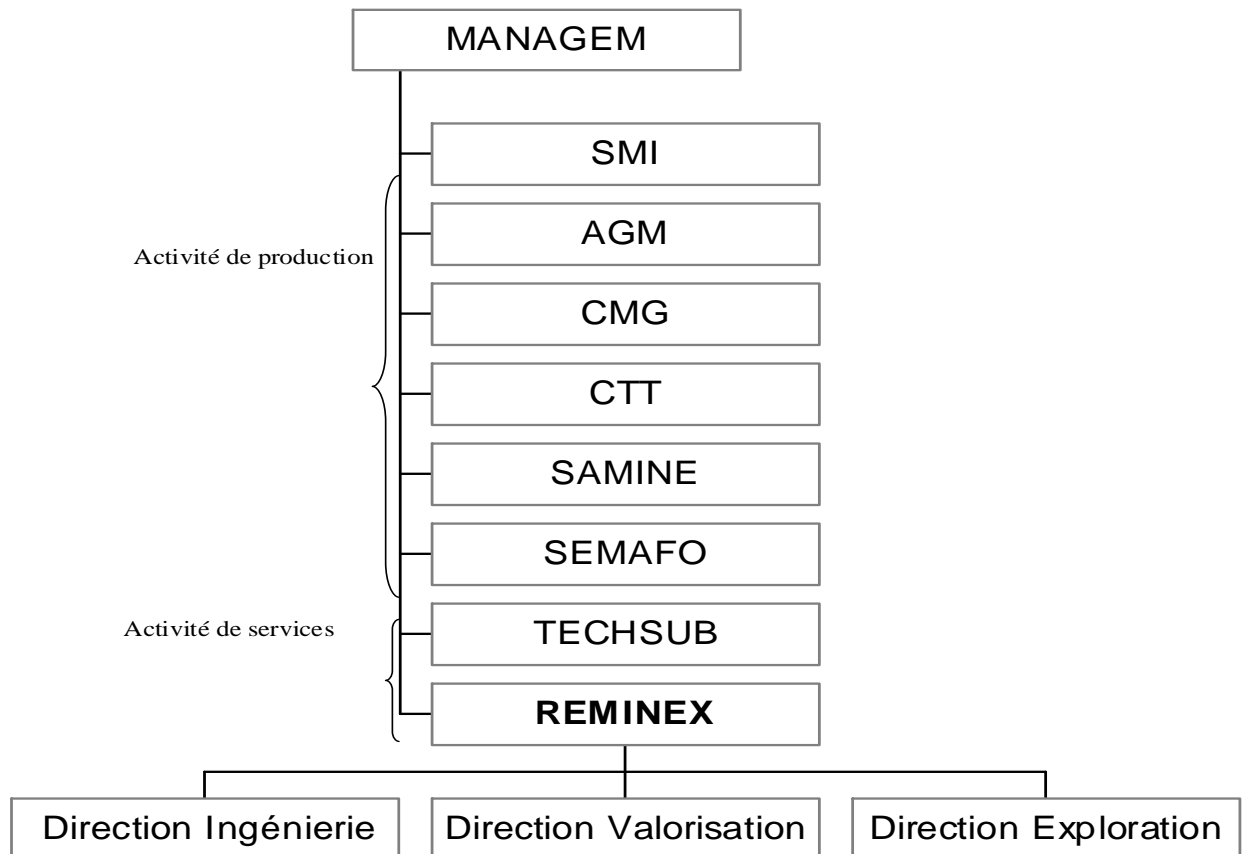
#### **A. Présentation de Managem**

Managem est un holding Minier qui a été créé en 1996 pour regrouper les participations du groupe ONA dans le secteur minier.

Cet holding regroupe aujourd'hui des filiales organisées autour de deux métiers : l'exploitation minière et l'hydrométallurgie. Ses filiales d'exploitation opèrent sur plusieurs sites géographiques à travers le Maroc. Elles extraient, concentrent et commercialisent des métaux de base comme le cuivre, le Zinc et le plomb (CMG à Guemassa), mais aussi des métaux précieux tels que l'Or (AGM) et l'argent (SMI), des métaux spéciaux comme le cobalt (CTT) et des substances utiles comme la fluorine (Samine). L'activité d'exploitation au niveau international est également assurée via ses filiales à l'étranger.

Le groupe développe également une activité de services et de travaux sous-terrains (Techsub).

Par ailleurs, en Amont de l'extraction, les fonctions de recherche et de développement, d'exploration et d'ingénierie élargissent le champ d'action de Managem par le biais de sa filiale Reminex (Ingénierie, Valorisation et Exploration).



## B. Présentation de Reminex Ingénierie

Reminex Ingénierie, créée en 1988, avait historiquement pour mission principale de permettre le développement dans l'hydrométallurgie, grâce à l'étude et la construction des unités de valorisation du cobalt à partir des procédés développés au Centre de Recherche et de Valorisation. Puis Reminex Ingénierie s'est vu confier la construction de projets miniers sur le plan national et international, intégrant à la fois l'industrialisation des procédés de traitement des minerais, la conception et la construction des installations minières et la réalisation des infrastructures des sites miniers. Enfin, Reminex Ingénierie a développé son appui aux exploitations minières et aux unités hydro métallurgiques dans le sens de l'amélioration des performances et du développement par croissance interne. En parallèle, Reminex Ingénierie apporte son soutien aux projets des filiales du groupe ONA en matériaux de construction.

## 2. Structure et organisation

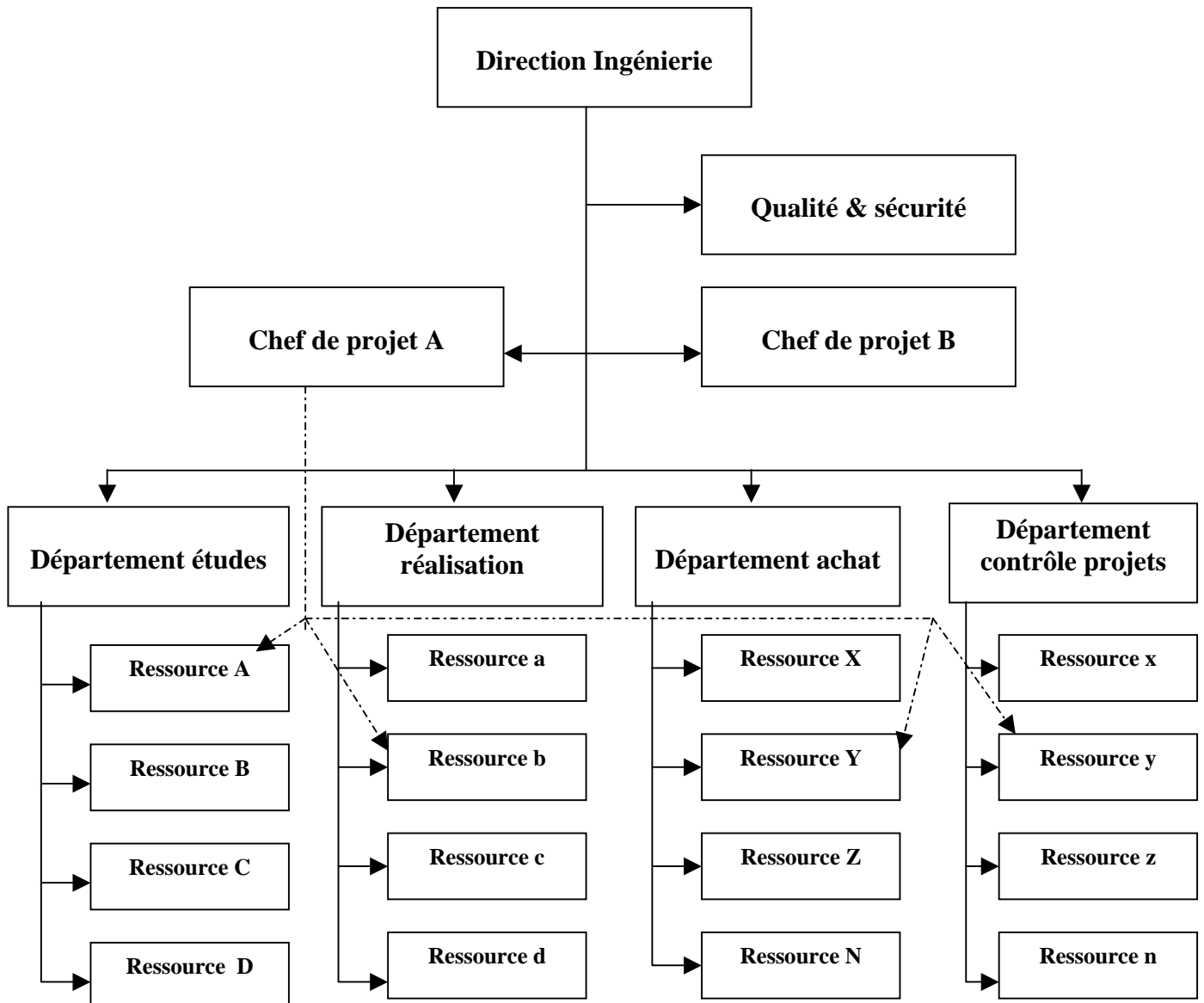
### A. Organisation de Reminex Ingénierie:

Comme il a été précédemment cité, Reminex ingénierie est une direction appartenant à la société Reminex et dont la responsabilité est identifiée par rapport aux deux autres activités de la filiale, que sont la Valorisation et l'Exploration.

Tenant compte de son champ d'intervention principal, et qui est la réalisation des projets d'ingénierie, Reminex ingénierie s'est dotée d'une organisation matricielle axée sur deux axes :

- Axe métier qui est fixe dans le temps et qui regroupe quatre départements :
  - Le département ingénierie, en charge de l'étude des projets ;
  - Le département achats, qui s'occupe des commandes de fourniture et d'équipement ;
  - Le département Réalisation, responsable de la gestion des chantiers ;
  - Le département Contrôle qui assure la planification et le suivi budgétaire et qui est actuellement en charge de la mise en place du système de contrôle de gestion ingénierie.
  
- Axe « gestion de projets », qui est dynamique et qui permet de désigner, pour chaque projet industriel ou d'amélioration, un chef de projet et une équipe qui sauront répondre aux exigences du client.

## B. Organigramme



— Lien hiérarchique

- - - - - Lien fonctionnel

### 3. Système analytique

Avant d'entamer la description du système de contrôle de gestion existant, il est utile de faire un bref aperçu sur l'activité de gestion des projets telle qu'elle est exercée au sein de Reminex ingénierie.

L'activité principale de Reminex est une activité de gestion des projets de construction d'unités de traitement minier, confiée par la direction de Managem, exercée en sa qualité de maître d'oeuvre. Cette activité est menée en parallèle avec la gestion des projets externes et les interventions ponctuelles sur des sujets spécifiques.

Pour la conduite de chaque projet interne, un chef de projet est désigné. Ce dernier constitue en concertation avec la direction et les responsables des départements, l'équipe en charge de la réalisation du projet en question.

Ces chefs de projets se voient confier la responsabilité, entre autre, de chiffrer le budget nécessaire pour la réalisation dudit projet. Ce budget inclut les montants nécessaires pour l'acquisition des investissements physiques d'une part, et d'autre part, le montant estimé pour l'achat des prestations des équipes de Reminex ingénierie y compris la prestation du chef de projet lui-même. A rappeler, que ces prestations sont facturées à la journée travaillée selon un tarif déterminé.

Il est aussi important de préciser que ce budget global est débloqué des fonds du client, et qui est dans ce cas une des filiales du groupe Managem, et que la responsabilité du respect de ce budget revient au chef de projet.

Les premiers clients de Reminex ingénierie sont donc les chefs des projets internes, pour lesquels le budget d'ingénierie confié sera consommé au fur et à mesure de l'avancement des prestations fournies qui conditionnent l'imputation sur le projet et par voie de conséquence le montant facturé sur ce même projet.

Les clients externes, quant à eux définissent un montant contractuel avec Reminex ingénierie et charge à elle de réaliser une marge sur ce montant en gérant bien ses ressources humaines et matérielles.

Le troisième type de clients est représenté généralement par les filiales d'exploitation auxquelles Reminex est amenée à faire des prestations d'assistance technique ponctuelles et pour lesquelles la facturation se fait au tarif journalier prédéfini.

Par ailleurs, les produits de l'activité de l'ingénierie (différents projets qu'elle réalise et sujets d'intervention sur lesquels elle opère) ont la spécificité d'obéir à un processus projet, et non un processus normal

Le processus normal fabrique un out put répétitif et indifférencié, un projet par contre à un out put unique et personnalisé.

Un processus fournit sur la période budgétaire (l'année), un flux significatif d'output ; un projet, par contre, peut demander plusieurs périodes avant d'obtenir la réalisation de l'output.

Un processus se maintient dans le temps alors qu'un projet à une durée de vie limitée.

Par ce fait, l'activité en terme de projet suppose donc que le prix de revient du projet ne peut être déterminé qu'à un stade avancé, et plus précisément au moment de la clôture du projet, et ne permet pas de réagir sur les coûts aussi facilement et avec la même réactivité que dans un processus normal où les produits sont identiques, et la production a un rythme régulier et périodique bien défini.

Etant donné que la périodicité des projets dépasse souvent l'année, et pour assurer une pérennité financière et une trésorerie assez stable, le mode de facturation choisie à été de facturer le coût de la journée travaillé à un prix de cession interne. Ceci s'explique essentiellement par le fait que la mission initiale de Reminex est de fournir des prestations pour le compte des filiales du groupe Managem.

Ce mode de facturation utilisé en interne, bien qu'il soit en faveur de Reminex, peut être fortement controversé par les filiales clientes en interne et encore plus lorsqu'il s'agit d'une filiale externe.

En effet, le client a toujours besoin d'avoir un forfait global pour une meilleure maîtrise de son budget et surtout qu'en matière de projets les changements de trajectoire et les dérives sur les délais risquent de sur croître le coût du projet lorsque la facturation se base sur le nombre de jours d'intervention effectif sur le projet. Ce choix apparaît tout à fait légitime pour que le client ne subisse pas les coûts de la sous performance.

### **A. Système analytique global de Reminex**

Le système de comptabilité analytique de MANAGEM et ses filiales a été conçu initialement pour répondre au besoin des filiales dont l'activité est l'exploitation minière.

Ce système a pour but de :

- Déterminer périodiquement le prix de revient des produits des exploitations minières et donc de disposer de bases de décision rationnelles ;
- Evaluer les immobilisations produites par chaque exploitation minière (et dont la valeur est importante pour ce secteur) et valoriser le stock ;
- Etablir des prévisions par activité et par produit pour définir les objectifs budgétaires.

C'est ainsi donc que le système analytique a été créé dans une logique de principes communs notamment pour toutes les filiales dont l'activité est l'extraction.

L'activité des filiales de service et notamment la filiale Reminex quant à elle, obéit à des règles spécifiques.

Reminex est une société qui produit des prestations de service concernant trois champs d'activité qui sont la valorisation, l'exploration et l'ingénierie.

Ces activités sont produites sous trois responsabilités complètement distinctes mais rentrent dans le cadre de la même société, au sens juridique du terme. Le plan comptable général, les bilans, Compte des Produits et Charges et autres états de

synthèse financiers sont communs, il en est de même pour le plan comptable analytique qui est unique pour toute la société.

Il est à noter que ce système est conçu de façon à distinguer les trois activités et ce, grâce à un système d'information qui tient compte d'une codification spécifique pour les sections communes à une seule activité. Toutefois, cette distinction de codification n'est pas exhaustive pour toutes les sections et notamment les sections de produits.

Nous pouvons dire que le plan comptable analytique dans son ensemble, regroupant les trois activités, utilise la méthode du direct costing évolué, dans la mesure où seules sont imputées à chaque entité les charges variables et les charges fixes spécifiques, les charges de structures communes, quant à elles, ne sont pas prises en compte.

Ci-dessous un schéma simplifié qui illustre le fonctionnement du système comptable

	Produits Ingénierie	Produits Valorisation	Produits exploration
<b>Charges semi-variables (1)</b>			
* salaire directes			
* frais de déplacement			
<b>charges variables directes</b>			
* charges directes au produits( ex: études soustraitées)			
<b>Charges fixes spécifiques</b>			
* chages structure ingénierie	100%		
* charges structure valorisation		100%	
* charges structure Exploration			100%
<b>charges de structure communs</b>			
* charges de structure siège			
* charges de formation			
* frais de gestion			

### Rappel de la définition et principe du direct costing évolué :

Cette technique possède une dénomination qui a été objet à de confusions regrettables. En effet contrairement à ce que pourrait laisser penser l'appellation «direct costing», la méthode n'est pas basée sur la distinction entre charges directes et indirectes, mais plutôt sur celle de charges variables et charges fixes.

Au départ la méthode ne retenait que les charges variables relativement à la production pour déterminer le coût des produits. Les charges fixes, notamment les charges de

structure, sont qualifiées de charges de période et ne sont prises en compte qu'en stade final du résultat global de l'entreprise.

Un peu plus tard, cette méthode devait à son tour évoluer sous la pression des critiques, pour prendre en compte une partie des charges fixes, appelées charges spécifiques, au stade du calcul des coûts des produits, sans toucher à son principe de la non répartition de ces charges. Les charges fixes propres ainsi affectés ne résulteront pas d'une répartition arbitraire : elles correspondent à un montant de frais liés à la production et elles disparaîtront si le produit en question est abandonné.

Le principal intérêt de la méthode est en fait de mieux contrôler les charges, après répartition et imputation, le suivi d'une charge est toujours très compliqué. En la dissociant en une partie variable et une partie fixe, la tâche devient plus aisée. Les échelons subalternes n'ont, en effet, aucun pouvoir sur les coûts fixes (sauf peut-être les coûts propres), alors qu'ils en ont davantage sur les frais variables (du moins les charges variables directes).

Néanmoins, l'emploi exclusif de la méthode des coûts variables suppose de renoncer à identifier la trace de la totalité des coûts dans l'organisation. Une telle position peut être à l'origine de laxisme, cette limite pourrait toutefois être contrecarrée par l'identification de responsabilité sur ce bloc.

Avant d'entamer la description du plan comptable analytique de Reminex, un rappel de définitions de quelques notions est nécessaire pour une bonne compréhension du système de comptabilité analytique de Reminex Ingénierie.

### **Centre d'analyse :**

Un centre d'analyse est un compartiment d'ordre comptable dans lequel sont analysés, préalablement à leur imputation aux comptes de coûts des produits intéressés, des éléments de charges indirectes. Les charges en question doivent pouvoir être affectées à une unité commune dite « unité d'œuvre » car, au terme de l'analyse, cette unité permet de mesurer la part des frais de chaque centre qui se rapporte à tel ou tel coût de produit.

Autrement dit, un centre d'analyse est un regroupement constitué de telle sorte que l'ensemble des charges indirectes qui le concernent puisse être ramené à une unité permettant de mesurer et d'imputer à chacun des produits intéressés la part de ces charges qui lui incombent effectivement.

Précisons à ce niveau qu'un centre d'analyse peut regrouper une ou plusieurs sections.

### **Classification des centres d'analyse Principal / Auxiliaire :**

Les centres seront dits principaux : «lorsque l'essentiel de leurs œuvres est imputé aux coûts des produits ou des commandes, quelques œuvres pouvant être cédées à d'autres centres». exemple : le centre opérationnel «montage» sera considéré comme un centre principal car, en principe, tous les frais de montage peuvent être imputés directement aux coûts des produits.

Ils seront dits auxiliaires «lorsque l'essentielle de leurs œuvres est cédée à d'autres centres, quelques œuvres pouvant être imputées aux coûts des produits ou des commandes». Par exemple, il en sera ainsi pour le centre opérationnel « gestion des bâtiments » dont les charges peuvent être transférées à tous les centres occupant des surfaces.

Le plan comptable analytique de Reminex est conçu de la manière suivante :

#### **SECTIONS DE SUPPORT :**

Ce centre d'analyse regroupe toutes les sections relatives aux installations mobiles ou immobiles qui sont utilisées dans le processus de production de service, elles possèdent une unité d'œuvre qui leur sert notamment à ventiler leurs dépenses vers les sections pour lesquelles elles ont assuré une prestation de service.

On trouve principalement dans cette catégorie deux types de matériel :

- Sections matériel mobile : Il s'agit par exemple des véhicules tout terrain, des véhicules légers, des camionnettes, ..... L'unité d'œuvre pour ce type de matériel est le kilomètre parcouru ;
- Sections matériel fixe : Regroupe les sections de matériel de sondage, matériel de géophysique, équipements laboratoire et tout autre matériel qui est utilisé dans le processus d'activité. L'unité d'œuvre pour ce type de matériel est le nombre de jours.

Il est à noter que les frais qui passent dans ces sections ne concernent pas l'activité ingénierie.

#### SECTIONS PRINCIPALES :

- **Centre d'analyse «journées ingénierie»**

Ce centre regroupe toutes les sections collectant les dépenses liées à l'activité ingénierie (hors les coûts directement affectables aux produits), on trouve dans ce centre deux lots :

Lot 1 : sections des ressources ; on trouve donc pour chaque ressource une section correspondante et qui englobe les éléments directement affectables à chaque ressource et précisément :

- Les éléments de la paie ;
- Les frais de déplacements (factures d'hôtels, billets d'avion, note de frais.....) ;
- Les autres frais directement affectables ( exemple : frais de téléphones portables, abonnements aux clubs .... etc ).

Par ailleurs, pour les techniciens, initialement une seule section a été créée et ceci pour pouvoir grouper un montant appréciable des charges. On retrouve donc les mêmes éléments précités en haut mais regroupés pour tous les techniciens.

Cette section a été par la suite éclatée en quatre suivant les départements : Etudes, Achat, Réalisation et Contrôle projet.

Lot 2 : Ce lot regroupe les sections collectant les charges de structure spécifiques à l'activité ingénierie. On trouvera ainsi toutes les dépenses de structure tel que le loyer, l'électricité et l'eau, la patente, les charges d'assurance, les fournitures de bureau, les salaires des personnes travaillant sur l'activité de structure et le coût des journées des ressources imputé sur la structure ou en d'autre terme, la quote-part des sections du lot 1 imputée sur la structure.

- **Centre d'analyse «journées Valorisation»**

Ce centre d'analyse suit le même fonctionnement que le centre d'analyse «journées ingénierie » mais appliqué cette fois à l'activité de valorisation.

- **Centre d'analyse «journées Exploration»**

Ce centre d'analyse suit le même fonctionnement que le centre d'analyse «journées ingénierie » mais appliqué à l'exploration.

- **Centre d'analyse «prestations laboratoire»**

Ce centre d'analyse regroupe les coûts engagés inhérents à la réalisation des analyses effectuées dans le cadre de l'activité de la valorisation.

- **Centre d'analyse «Appels d'offres»**

Il s'agit là de l'ensemble des sections regroupant les produits non facturables, il regroupe donc la quote-part des coûts des ressources correspondantes aux journées

travaillées dans le cadre de sujet d'appels d'offres. Ce compte correspond à des dépenses flottantes au niveau de la comptabilité analytique.

- **Centre d'analyse «frais de structure généraux»**

Ce centre rassemble toutes les dépenses se rattachant à des frais de structure liés à Reminex pour ses trois activités. Ce centre comprend notamment les frais de rémunération de gestion payés à Managem, les dotations aux amortissements relatives aux immobilisations du siège....

#### CENTRE D'ANALYSE COUTS DES PROJETS

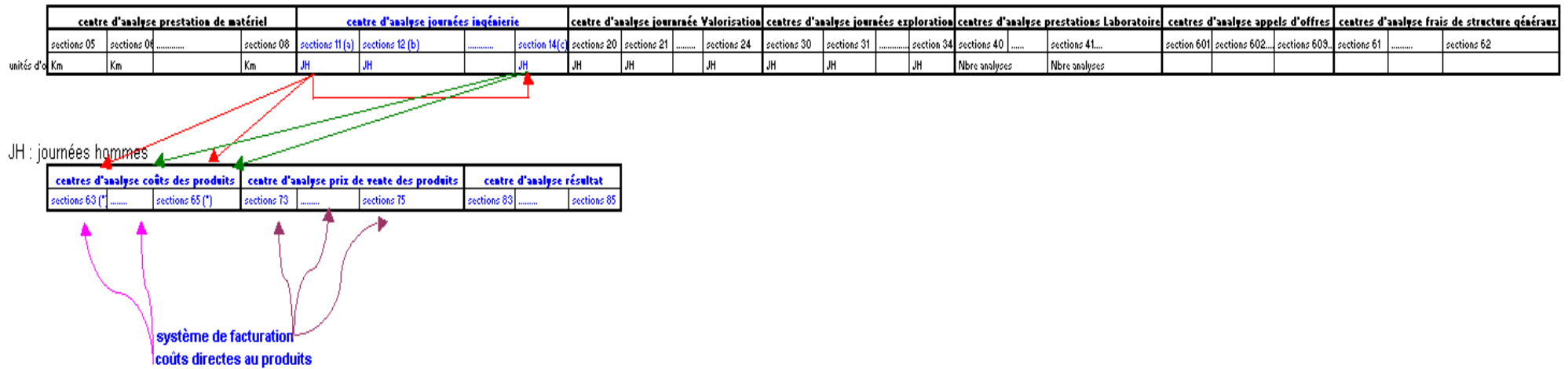
Ce centre d'analyse regroupe toutes les sections des projets réalisés par les trois activités. Chaque projet est représenté par une section qui collecte :

- Une quote-part des coûts des sections principales ;
- Les coûts directement liés au sujet, tel que les frais engagés pour des études sous-traitées.

#### CENTRE D'ANALYSE PRIX DE VENTE DES PROJETS

Il s'agit là d'un centre d'analyse qui regroupe les montants facturés pour chaque projet. Il peut s'agir d'une facturation par forfait contractuel comme il peut s'agir d'une facturation à la journée travaillée.

Ci dessous un schéma récapitulatif et synthétique qui décrit ce fonctionnement :



## B. Système analytique de Reminex Ingénierie

Pour les charges liées à l'activité ingénierie, on distingue deux types de charges, les charges directes à chaque projet et les charges indirectes.

### CHARGES DIRECTES

Ces charges ne concernent que les projets externes. Dans le cas de projets internes, ces charges sont imputées sur le budget du projet alloué à la filiale cliente et non sur le compte de Reminex. Il s'agit essentiellement :

- Des frais de déplacement à l'étranger dans le cadre du projet ;
- Des frais de déplacement des ressources hors Reminex sur le projet ;
- Des frais de restauration sur chantier ;
- Des études sous-traitées engagées dans le cadre du projet.

### CHARGES INDIRECTES

- Charges indirectes assimilables à des charges directes : on identifie dans ce lot la masse salariale.

Compte tenu de l'affectation d'une ressource à un ou plusieurs projets, les charges de masse salariale sont des charges indirectes par rapport aux différents projets. Néanmoins et grâce à l'outil de saisie de temps passé, l'information sur le temps passé sur chaque projet est rendue disponible. Aussi, ces frais peuvent-ils être assimilables à des frais directs.

L'unité d'œuvre utilisée ainsi pour la répartition des frais indirects est la journée travaillée.

La saisie de temps de chaque ressource a été initialement instaurée pour pouvoir répondre au besoin de la facturation des prestations fournies et ce, étant donné que le

mode de facturation des projets et prestations internes au groupe est fonction du nombre de journées d'intervention.

- Charges directes transformés en charges indirectes :

Ces charges sont constituées essentiellement de frais de déplacement. Ces frais sont traités en tant que coûts indirects au projet et sont imputés aux sections « Ressources ». Ainsi chaque section « ressource » reçoit la masse salariale et les frais de déplacement lui correspondant, la somme sera par la suite imputée au projet selon la clé de répartition «journée travaillée».

- Les coûts indirects comprenant les charges fixes de Reminex Ingénierie :

Ces coûts sont constitués :

- Des charges de structure spécifiques à REMINEX Ingénierie, qui se déclinent comme suit :
  - Achats consommés : fournitures de bureau et fournitures diverses, prestations ;
  - Autres charges externes : Location, entretien et réparation, assurances, déplacements (non compris dans les déplacements pouvant être affectés directement au projet), honoraires, frais de télécommunication, documentation, et autres frais ;
  - Les impôts et taxes ;
  - Les frais de formation ;
  - Les prestations auxiliaires ;
  - Masse salariale des personnes travaillant sur des activités de support
  - Les charges liées aux projets de support et d'organisation, il s'agit là des frais engagés sur des sujets d'organisation interne qui sont transversaux aux différents projets tels que la qualité, les projets d'organisation interne et le contrôle de gestion éventuellement. Ces charges doivent comprendre les frais directs tels que les déplacements

effectués dans le cadre d'un sujet donné en plus du coût correspondant au prorata des heures imputées sur ce même sujet ;

- Des charges de structure communes à REMINEX Siège, qui se composent des charges communes aux entités REMINEX Valorisation, REMINEX Exploration et REMINEX Ingénierie.

#### **4. Système budgétaire**

Le système budgétaire de Reminex Ingénierie s'insère dans la logique du système budgétaire de tout Managem, lui-même faisant partie intégrante du système budgétaire du groupe ONA.

Il s'agit donc d'un chiffrage comptable d'un programme d'activité qui découle des plans d'actions et des programmes eux-mêmes conséquences de la réflexion stratégique.

Les budgets sont définis annuellement sur la base des plans d'actions définis par la direction vers le mois d'octobre de l'année n-1. Les chiffrages sont revus, discutés et négociés avec la direction du groupe Managem qui les présente, elle-même, pour revue et validation à la direction groupe ONA

Deux revues de budgets sont programmées au cours de l'année pour rectification et adaptation aux nouvelles données si cela est jugé nécessaire.

La définition des budgets se fait sur la base d'hypothèses de départ validées par la direction.

Les hypothèses de base sont :

- Les recrutements ;
- Les départs ;
- Les ratios d'imputation ( pourcentage de facturation à l'externe, pourcentage d'imputation sur les prestations internes, pourcentage d'imputation sur les sujets non facturables)

**Budget de vente :**

Ce budget est déterminé en fonction des contrats conclus avec les clients externes. Par ailleurs, la budgétisation du chiffre d'affaires interne est déterminée en fonction du calcul de la moyenne pondérée des différents tarifs de facturation par catégorie multipliée par le nombre de jours facturables en interne. Ce dernier étant obtenu par la multiplication du nombre de jours de l'année par le pourcentage d'imputation défini dans les hypothèses de base.

**Budget de fonctionnement :**

Le budget de fonctionnement regroupe essentiellement les éléments suivants :

- La masse salariale : est défini sur la base de la masse salariale de l'année n-1 en intégrant les éléments suivants : une marge de majoration pour tenir compte des augmentations de l'année, la masse salariale correspondante aux nouveaux recrutements, et en éliminant la masse salariale correspondante aux départs définis selon les hypothèses.
- Les frais de déplacements : Le budget de ces frais est calculé sur la base du réalisé de l'année n-1 en intégrant une majoration ou une diminution selon les hypothèses d'activité.
- Les charges de formation : le budget est défini sur la base d'un pourcentage de la masse salariale budgétisée défini par la direction générale.
- Les frais directs au projet : il s'agit des frais directs des projets externes. Comme il a été déjà cité, les frais directs aux projets internes sont imputés directement sur leur budget d'investissement au niveau de la filiale qui finance le projet. Ces frais sont aussi budgétisés sur la base du réalisé de l'année n-1 en intégrant des pourcentages de majoration ou de réduction.

- Les autres frais de fonctionnement : il s'agit là, entre autres, des frais de consommation de l'eau et de l'électricité, des frais de fournitures, d'abonnement et autres frais d'entretien, des frais de maintenance de logiciels et autres honoraires.

En synthèse, le budget de fonctionnement est établi essentiellement en fonction des données historiques avec des majorations ou minoration selon le cas.

### **Budget d'investissement :**

Le budget d'investissement est établi essentiellement à partir de la définition des besoins définis eux même à partir des données de constitution du budget de vente.

A ce stade l'inscription au budget ne vaut pas approbation définitive. En cours d'exercice, les conditions économiques risquent de changer (incertitude plus grande, situation de trésorerie plus fragile), des besoins nouveaux risquent d'apparaître, toutes situations qui amèneront la direction générale à modifier, à différer, voir à annuler certains investissements. Les projets figurant au budget ne sont que des ébauches qui seront analysées en détail dans les mois suivants.

## **5. Reporting / tableaux de bord**

Le moyen de reporting disponible au sein de la direction de reminex ingénierie est le rapport d'activité mensuel qui synthétise l'activité du mois au niveau départemental et par projet.

Il s'agit en fait d'un rapport qui consolide les commentaires des responsables des départements concernant leur activité au cours du mois, ainsi que ceux des chefs de projets relatifs aux faits marquants que le projet a connu.

En outre, le rapport englobe un certain nombre de tableaux de bord notamment, les tableaux d'avancements des budgets d'investissements des projets ainsi qu'un tableau à

double entrée synthétique des journées travaillées par chaque ressource sur les différents projets ou sujets d'intervention.

Par ailleurs, un rapport de gestion est établi mensuellement par la comptabilité, celui-ci comporte des tableaux de bord et des indicateurs calculés pour les trois directions de Reminex sans distinction des trois activités ingénierie, valorisation et exploration.

## CHAPITRE II. DEFINITION DE L'ARCHITECTURE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION « CIBLE »

### 1. Problématique

Reminex ingénierie, s'inscrivant dans le cadre de la stratégie de développement du groupe Managem, s'est fixée quatre objectifs stratégiques dans le cadre de son plan 2003-2008, qui se déclinent comme suit:

- Améliorer la productivité de Reminex ingénierie ;
- Assurer l'accompagnement de Managem pour la réalisation de son plan stratégique ;
- Soutenir la croissance de Reminex ingénierie ;
- Maintenir un CA de 10 Mdh à l'extérieur de Managem avec 15 Mdh à l'horizon de 2008 sans dépasser 50% du CA annuel.

Le système actuel de contrôle de gestion de Reminex Ingénierie se limite au calcul des coûts partiels par centre d'analyse « ressources » et « projets » et au suivi des budgets d'investissement et de fonctionnement.

Le système de contrôle de gestion de Reminex gagnerait à être développé en tenant compte des nouveaux axes stratégiques, le renforcement des actions en faveur des sociétés externes au groupe Managem notamment.

En effet, la volonté de Reminex de développer son activité en direction de sociétés externes au groupe Managem implique un environnement marqué par la concurrence des sociétés d'ingénierie nationales et étrangères. Aussi, et dans un tel contexte, des outils de contrôle de gestion doivent être mis en place afin d'aider Reminex à se positionner par rapport aux concurrents.

L'objectif recherché est donc la mise en place d'un système de contrôle de gestion, qui, tout en corrigeant les insuffisances du système existant, constituerait un outil de mise en œuvre de la stratégie de Reminex Ingénierie.

La démarche utilisée consiste, d'une part, à procéder à une analyse du système de contrôle de gestion actuel, afin de faire ressortir ses principales faiblesses, et d'autre part, sur la base des nouvelles orientations stratégiques, à mener une réflexion sur le système de contrôle de gestion à mettre en place.

## 2. Influence de la stratégie sur le contrôle de gestion

Les définitions de la stratégie :

Les premières formalisations de la stratégie pour les entreprises ont été faites au début des années 60 par Chlander et Ansoff. Ainsi pour Chlander, la «stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs ».

La stratégie se doit d'assurer la pérennité de l'organisation tout en respectant un niveau de performance satisfaisant pour ses différents partenaires, dirigeants, actionnaires, pour son personnel....

Plusieurs éléments permettent une délimitation actuelle de la stratégie :

- La stratégie se définit en comparant les forces et les contraintes de l'environnement avec les capacités et les ressources de l'organisation ; c'est pourquoi il est important et nécessaire de faire un diagnostic pertinent des potentialités et des coûts d'une organisation.

Ainsi, la délimitation de la stratégie peut apparaître comme un compromis ou un arbitrage entre les trois questions suivantes :

- Que veut faire l'entreprise ? → Valeur, finalité, objectifs ;
- Que sait faire l'entreprise ? → Compétences ? Ressources ?  
Facteurs clés de succès ;
- Que peut faire l'entreprise ? → Contraintes, chances externes ?

- Les raisons de définir une stratégie sont nombreuses.

La stratégie choisie sous contraintes par une entreprise doit permettre à l'organisation :

- De réagir aux évolutions de l'environnement ;
- De rechercher une compétitivité coût et hors coût ;
- De se différencier des concurrents ;
- De se développer.

Pour l'aider dans ces choix, le gestionnaire a besoin d'informations précises et permanentes sur la performance de son entreprise : des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, financiers mais aussi physiques sur toutes les ressources de l'organisation, passées et futures.

#### **A. Le contexte stratégique actuel**

Le contexte stratégique actuel se caractérise par :

##### ***Un système d'objectifs diversifiés et contradictoires***

L'entreprise doit essayer simultanément d'atteindre plusieurs objectifs pas toujours convergents :

- La productivité et la flexibilité sont recherchés simultanément ;
- Une qualité élevée et un coût minimum doivent coexister
- Un temps de réaction court et des délais toujours plus serrés doivent s'insérer dans les objectifs précédents.

Le gestionnaire a donc besoin d'indicateurs sur tous ces paramètres, quantitatifs et qualitatifs, pour opérer des arbitrages, et obtenir des avantages concurrentiels.

### ***Un fort degré de concurrence***

La mondialisation de l'offre de la demande, la réduction du temps et de l'espace, les turbulences économiques, politiques, sociales et technologiques accroissent fortement le nombre de leviers d'action qu'il faut gérer pour faire face à une concurrence de plus en plus diversifiée et dispersée.

Les entreprises ont besoin de piloter leurs activités de manière précise et permanente pour les réorienter si les concurrents et le marché évoluent.

### ***Un raccourcissement du temps de réaction***

Ces évolutions économiques et technologiques inhérentes à tout environnement d'entreprise se situent aujourd'hui dans une dimension temporelle différente de celle du début du siècle.

Les évolutions et les retournements de tendances sont rapides, le degré de volatilité et de versatilité est fort, les périodes de stabilités se réduisent. Donc une contrainte nouvelle forte pour la gestion des entreprises apparaît : le délai de réaction, la durée de fabrication.....

Là encore, cette contrainte supplémentaire conduit le gestionnaire à intégrer des paramètres qu'il faut mesurer, contrôler, suivre....

Le contrôle de gestion en tant qu'aide au pilotage stratégique et à la gestion des acteurs peut être un système d'information efficace.

## **B. Les orientations stratégiques actuelles**

L'entreprise doit déterminer les domaines d'activité, les couples produits-marché sur lesquels elle se positionne, ainsi que les modes d'obtention d'avantages concurrentiels, pour être compétitive sur ces domaines.

### ***La segmentation stratégique***

L'entreprise délimite ses champs d'action :

- Une activité plus ou moins étendue : spécialisation sur un produit, focalisation sur un intervalle de marché ;
- Ou un portefeuille d'activités : Diversification ou intégration verticale.

Elle doit également définir la dimension de son domaine d'activité : nationale ou internationale.

Pour tous ces choix, l'entreprise opère une segmentation stratégique à partir de son ou ses métiers.

Un segment stratégique est un sous-ensemble de l'activité totale de l'entreprise pour lequel la combinaison des facteurs clés de succès est spécifique.

Plusieurs critères de segmentation fondés sur les caractéristiques du métier ou des compétences distinctives peuvent être utilisés :

- Une technique ;
- Un produit ;
- Un type de client ;
- Une zone géographique.

Après avoir effectué cette segmentation, le gestionnaire pourra déterminer le type de produit et le prix qu'il va proposer sur chaque segment.

Le contrôle de gestion sera alors utile pour aider à la fixation des prix en fonction des coûts et des performances des activités.

### ***Les axes stratégiques :***

L'entreprise doit d'abord choisir ses axes de développement sur chaque activité : Le maintien, la croissance ou l'abandon.

Puis pour acquérir ou maintenir un avantage concurrentiel sur ses marchés, l'entreprise recherche les moyens de se démarquer de ses concurrents.

Pour ce faire, deux grands axes stratégiques sont repérés par M. PORTER :

- La stratégie de domination par les coûts et /ou,
- La stratégie de différenciation des produits.

Il est possible d'ajouter d'autres stratégies fondées sur d'autres facteurs clés de succès :

- La stratégie d'innovation,
- La stratégie de flexibilité.

Là encore, le choix de ces axes s'appuie sur les informations données par les outils de gestion et en particulier le contrôle de gestion quand il s'agit de stratégie de dominations par les coûts.

### **C. Les stratégies et le contrôle de gestion**

#### ***a) Le contrôle de gestion et le diagnostic***

Dans ce contexte, le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir. Les décideurs cherchent à utiliser les outils de contrôle de gestion comme une aide au diagnostic des facteurs clés de succès, des compétences spécifiques de l'organisation, pour toutes les activités et les départements de sa structure.

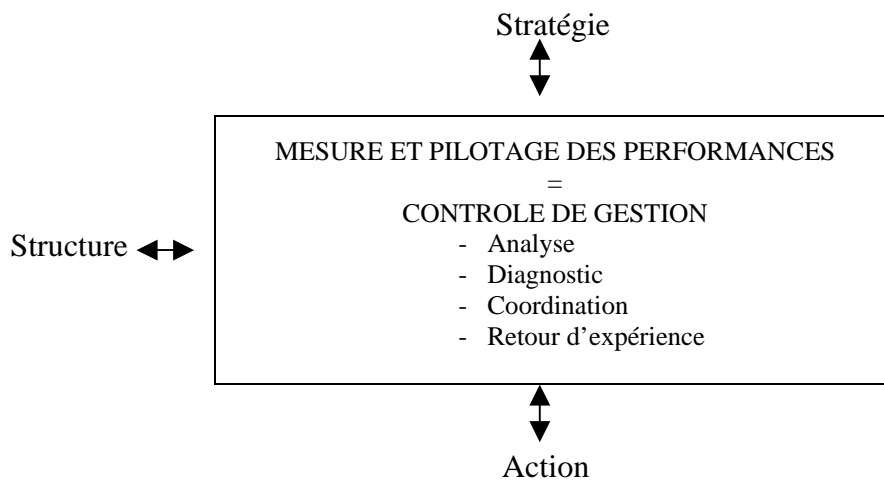
A partir de la détermination des facteurs clés de succès, il est nécessaire d'organiser les actions qui en découlent, les investissements nécessaires et d'affecter les objectifs et les ressources aux différents départements ou centres de responsabilité concernés ; enfin une fois les missions définies, il faut élaborer les critères pour mesurer les résultats.

#### ***b) Le contrôle de gestion et le pilotage***

Comme ensemble de procédures représentant tout le fonctionnement d'une organisation, le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, donnant en temps réel des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques.

D'après Demeestère, le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'information comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qu'est le contrôle de gestion.

Le pilotage et donc le contrôle de gestion sont au cœur d'un ensemble de relations comme le montre le schéma suivant :



#### **D. La place du contrôle de gestion dans le processus stratégique**

Le contrôle de gestion doit être en interaction avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise.

Les techniques pour préparer, coordonner et contrôler l'activité de production doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définis globalement pour l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficacité et leur efficacité.

Pour ce faire, le contrôle de gestion intervient avant, pendant et après l'action.

### 3. Diagnostic du système de contrôle de gestion actuel

#### A. Le système comptable

##### Calcul des coûts :

Le coût de revient des projets n'est pas calculé. Seuls sont calculés des coûts partiels par projet comprenant les charges directes et les charges fixes spécifiques. Ces coûts, s'ils sont suffisants pour le calcul des marges et servent de base à une comparaison des différents projets dans le temps et dans l'espace, ne répondent pas aux besoins de facturation et d'établissement des devis estimatifs du fait notamment de la non affectation des charges de structure communes.

##### Traitement des frais de déplacement :

Il ressort de l'examen des charges de Reminex Ingénierie que les charges du personnel et les frais de transport représentent la majeure partie de la totalité des charges.

En comptabilité analytique, et comme décrit plus haut, les frais de déplacement sont traités en tant que coûts indirects au projet et sont imputés aux sections « Ressources ». Ainsi chaque section « ressource » reçoit la masse salariale et les frais de déplacement lui correspondant, la somme sera par la suite imputée au projet selon la clé de répartition «journée travaillée».

L'imputation des frais de déplacement à la section ressource où ils seront répartis en fonction de la journée travaillée risque de biaiser les résultats et d'entraîner un effet de subventionnement entre les projets.

Illustrons cette assertion par un exemple :

Soit une ressource R dont la charge de travail durant le mois est de 10j sur le projet A et de 10j sur le projet B et que les 10j travaillés sur le projet A lui imposent un déplacement sur place de la durée totale de l'intervention, soit les 10j.

Selon le traitement actuel des frais de déplacement :

On suppose que le coût de la section R est de :

- masse salariale du mois 20 KDH
- frais de déplacement du mois ( à supposer qu'ils sont comptabilisés le même mois) 10 KDH

Le coût de la section R sera donc de 30 KDH.

Compte tenu de la clé de répartition des coûts aux projets, soit le nombre de jours, et étant donné les informations sur les consommations des unités d'œuvre du mois 10j projet A et 10j projet B.

Les projets A et B recevront chacun  $30(10/(10+10)) = 15$  KDH.

En affectant les frais de déplacements directement au projet B, on aurait obtenu un coût exact de  $20(10/(10+10)) + 10 = 20$  KDH. Le projet A dans ce cas recevra quant à lui 10 KDH.

De plus, les frais de déplacements sont généralement comptabilisés les mois suivant leur engagement et ne suivront donc pas l'unité de jours travaillés correspondant au mois de leur engagement réel.

### **Le calcul des marges et résultats :**

Les sections relatives aux produits ne font pas systématiquement la distinction entre les produits des activités de valorisation, d'exploration et d'ingénierie. Ceci ne permet pas de dégager des marges et des résultats selon différents axes d'analyse.

## **B. Le système budgétaire**

Le système budgétaire actuel de Reminex consiste en l'établissement des budgets de fonctionnement et d'investissement globaux. Or, la nature de l'activité de Reminex ainsi que sa structure organisationnelle nécessitent une gestion et un suivi budgétaires axés « projet » et « centre de responsabilité ».

Par ailleurs, les projections budgétaires qui reposent sur les réalisations de l'année (n-1), peuvent être biaisés dans la mesure où l'année n-1 pourrait être exceptionnelle et non représentative de l'activité « normale » pouvant être prise en compte comme référence.

Reminex, dans le cadre de l'extension de son activité vers les projets externes, procède à une facturation globale du projet. Cette facturation, en fait, découle de l'estimation qui est faite sur la base de la charge de travail inhérente à la réalisation dudit projet. Aussi, les soucis de performance et de respect du budget sont-ils devenus primordiaux.

Ainsi, la fiabilité du mode de facturation de Reminex requiert la mise en œuvre d'un suivi rigoureux de la réalisation des projets, en termes de délais et de coûts.

De plus, la facturation actuelle utilisée pour les projets internes, qui consiste à facturer au fur et à mesure les jours travaillés sur le projet, sans délimitation au préalable du prix global, est contestée par les différentes filiales de Managem, clientes de Reminex.

Le système de gestion budgétaire pourrait donc, à termes, fournir des éléments nécessaires à l'amélioration des calculs des coûts servant de base à la définition de facturation des projets internes, fortement contesté à l'heure actuelle.

## **C. Le système de reporting**

Reminex Ingénierie souffre de l'absence d'un système de tableaux de bord et de mesure des actions découlant des objectifs stratégiques.

#### **4. Architecture globale du système de contrôle de gestion « cible »**

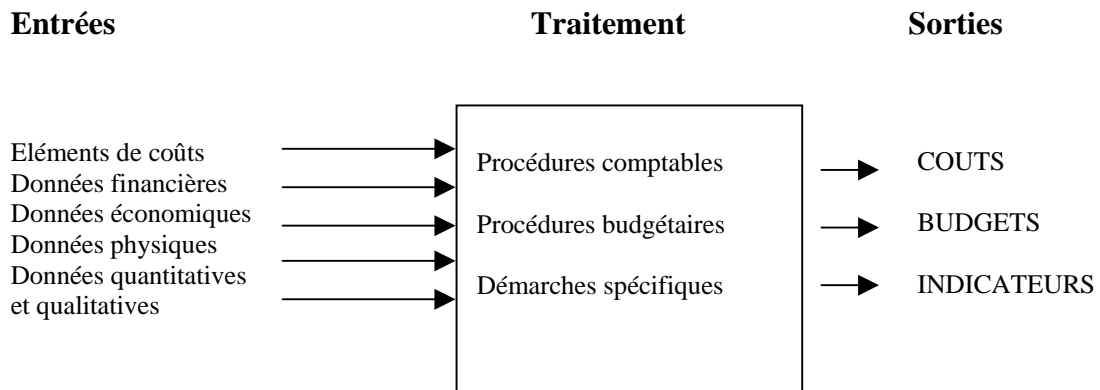
Les objectifs recherchés à travers la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de Reminex Ingénierie sont :

- La conception d'outils de mesure permettant une analyse permanente du système-entreprise pour identifier les principales imperfections et les gisements de progrès les plus intéressants, puis les causes réelles des problèmes identifiés et enfin les leviers d'action les plus efficaces pour réaliser les progrès souhaités. Ces outils de mesure doivent être conçus aux fins d'analyse et permettre de mesurer ce qui est significatif.
- La conception d'outils de pilotage, déploiement de stratégie, ceux qui permettront de traduire les grands objectifs de l'organisation dans les comportements opérationnels de chacun, à travers le choix pertinent de règles de décision et d'objectifs.

Par ailleurs, le système de contrôle de gestion à mettre en place ne doit pas gérer seulement le coût, mais aussi la valeur, à travers des indicateurs de performances. Il doit par ailleurs assurer de manière continue l'adéquation des actions et des comportements aux objectifs de l'entreprises.

Aussi, l'entreprise doit-elle disposer d'une comptabilité analytique pour le suivi des coûts mais également d'un système d'information multicritère sur la performance sous ses divers aspects : sur la qualité (taux de défauts, indice de satisfaction du client, données statistiques de contrôle des processus...), sur les délais (délai d'exécution des projets, délais moyens et délais maximaux, ...).

Globalement, le système à mettre en place peut être schématisé comme suit :



### ***Comptabilité analytique :***

La comptabilité de gestion de Reminex devrait permettre :

- La détermination du coût de revient des projets et de la contribution de chaque projet ou type de prestation dans la formation du résultat de Reminex ;
- L'analyse de la structure du coût complet ;
- Le calcul des coûts directs et des marges qui en découlent, selon les deux axes suivants :
  - par destination, interne ou externe,
  - par type de prestation : Réalisations de projets miniers, assistances techniques et autres prestations ;

### ***Système budgétaire :***

Reminex devrait se doter d'un système budgétaire, comprenant un système de gestion et de contrôle budgétaire, efficace.

L'architecture générale du système budgétaire devrait être définie en tenant compte de la structure organisationnelle et de la stratégie de Reminex et ce, afin de permettre de contrôler les responsabilités déléguées.

Il est à rappeler que Reminex est dotée d'une organisation matricielle qui s'articule autour de deux axes :

- Axe métier qui est fixe dans le temps et qui regroupe quatre départements ;
- Axe « gestion de projets », qui est dynamique et qui permet de désigner, pour chaque projet industriel ou d'amélioration, un chef de projet et une équipe qui sauront répondre aux exigences du client.

Aussi, le système budgétaire à mettre en place devra-t-il permettre d'une part le suivi de l'exécution des projets pris individuellement, en termes notamment de délais et de coûts, dans la mesure où chaque projet est un cas unique avec sa durée propre et ses spécificités, techniques ou autres et, d'autre part, le suivi de l'exécution des budgets des centres de responsabilités.

#### ***Système de tableaux de bord :***

La maîtrise des actions entreprises dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie nécessite de compléter le système comptable et budgétaire par un outil qui fournisse, plus rapidement et plus fréquemment, des informations essentielles sur le fonctionnement des activités et la performance qui en résulte : le tableau de bord.

Le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître 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.

## **CHAPITRE III : ADAPTATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION AUX NOUVELLES ORIENTATIONS STRATEGIQUES DE REMINEX INGENIERIE**

### **1. Recommandations relatives au système analytique**

La comptabilité de gestion devrait permettre l'analyse de la structure des résultats, selon les deux axes suivants :

- Par destination : interne ou externe ;
- Par nature de projet : réalisations de projets miniers, projets de traitement, assistances techniques et autres prestations ;

L'analyse des marges selon les différents axes retenus devrait se faire sur la base de la méthode des coûts partiels, et ce, dans le but de faire ressortir la rentabilité des projets, abstraction faite des charges de structure commune.

La comptabilité de gestion de Reminex devrait permettre donc, pour chaque axe d'analyse, le calcul des marges :

- Sur coût direct ;
- Sur coût direct spécifique.

Par ailleurs, elle devrait permettre le calcul des coûts complets des projets permettant de servir de base d'estimation pour, d'une part, définir le prix forfaitaire d'un projet ou d'une journée et pour calculer le résultat global, d'autre part.

#### **A. Détermination du coût de revient d'un projet**

La détermination du coût de revient nécessite la prise en compte de toutes les charges de la comptabilité générale.

Ces charges sont réparties en coûts directs et en coûts indirects.

Les coûts directs sont ceux qui peuvent être affectés, sans ambiguïté, au projet, comme c'est le cas pour les frais de déplacement. Rappelons que ces frais sont traités actuellement en tant que coûts indirects, alors qu'ils peuvent être affectés directement au projet.

Ces coûts directs au projet sont :

- La rémunération servie au personnel affecté au projet ;
- Les frais de déplacement inhérents au projet ;
- Les frais de mission inhérents au projet ;
- Les autres frais, tels que les études sous-traitées le cas échéant et à titre d'exemple, pouvant être affectés directement au projet..

Le total de ces charges constitue le coût direct.

A noter qu'à l'origine, la rémunération servie au personnel est une charge indirecte vu que les ressources ne travaillent pas dans une logique de Mono projet. Ces frais ont été regroupés avec le bloc des charges directes car la corrélation entre la valeur à répartir qu'est la masse salariale et l'unité d'œuvre qu'est la journée imputée, est fortement présente. Cette affirmation est d'autant plus vraie, quand l'imputation à la journée peut être réalisée avec suffisamment de fiabilité et de précision. Ceci reviendrait à s'assurer que le système de saisie du temps passé présente les trois caractéristiques suivantes :

- Rapidité

La rapidité ici s'entend à deux niveaux :

- Rapidité d'accès qui garantit que l'information relative à l'imputation peut être éditée conformément aux délais de reporting convenus. Dans ce sens le système doit présenter les conditions technologiques permettant une connexion à distance vu la nature des missions nécessitant des déplacements géographiques dispersés. Par ailleurs, il doit offrir un système d'alerte et de rappel aux différents utilisateurs pour saisir leurs imputations avant le délai arrêté.

- Rapidité de saisie de l'information, il s'agit là de présenter une convivialité adaptable et flexible pour l'utilisateur qui éviterait de rendre la tâche de saisie lourde, situation dans lequel l'information renseignée pourrait être biaisée.
- Fiabilité de l'information saisie

Le système de saisie doit disposer d'un verrouillage à même de garantir une sécurité d'accès et de modifications des informations.

- Possibilité de vérification de l'information

En plus des conditions sécuritaires qui doivent assurer la fiabilité de l'information, le système doit offrir des outils de contrôle et de vérification de l'information saisie et ce, à plusieurs niveaux, éventuellement paramétrables.

Imputation des coûts indirects :

Les coûts indirects devant être affectés au projet, après analyse et répartition, sont :

- Les charges de structure spécifiques à REMINEX Ingénierie, qui se déclinent comme suit :
  - Achats consommés : fournitures de bureau et fournitures diverses, prestations ;
  - Autres charges externes : Location, entretien et réparation, assurances, déplacements (non compris dans les déplacements pouvant être affectés directement au projet), honoraires, frais de télécommunication, documentation, et autres frais ;
  - Les impôts et taxes ;
  - Les frais de formation ;
  - Les prestations auxiliaires ;
  - Masse salariale des personnes travaillant sur des activités de support

- Les charges liées aux projets de support et d'organisation, il s'agit là des frais engagés sur des sujets d'organisation interne qui sont transversaux aux différents projets tels que la qualité, les projets d'organisation interne et le contrôle de gestion éventuellement. Ces charges doivent comprendre les frais directs tels que les déplacements effectués dans le cadre d'un sujet donné en plus du coût correspondant au prorata des heures imputées sur ce même sujet ;
- Les charges de structure communes à REMINEX Siège, qui se composent des charges communes aux entités REMINEX Valorisation, REMINEX Exploration et REMINEX Ingénierie.

### **B. Choix de l'unité d'œuvre des charges de structure spécifiques**

La clé de répartition retenue est le nombre de jours-homme passé sur les projets.

Le choix de cette unité d'œuvre trouve sa justification dans le fait qu'elle correspond à une ressource nettement dominante dans la structure du coût global et que la majeure partie des coûts varie proportionnellement à la consommation de cette ressource.

Toutefois, il peut être également envisagé de scinder les charges en « charges locatives » et « autres charges » et de leur appliquer des clés de répartition différentes :

- Les charges de loyers et taxes locatives : nombre de personnel constituant l'équipe de projet, du fait que ces charges varient plus en rapport avec l'effectif qu'avec le temps travaillé.
- Les autres charges seraient affectées selon le nombre de jours-homme affectés au projet.

### **C. Choix de l'unité d'œuvre des charges de structure communes**

Les charges de structure communes se composent essentiellement de la commission de gestion, payée par Reminex Ingénierie à Managem et à l'ONA.

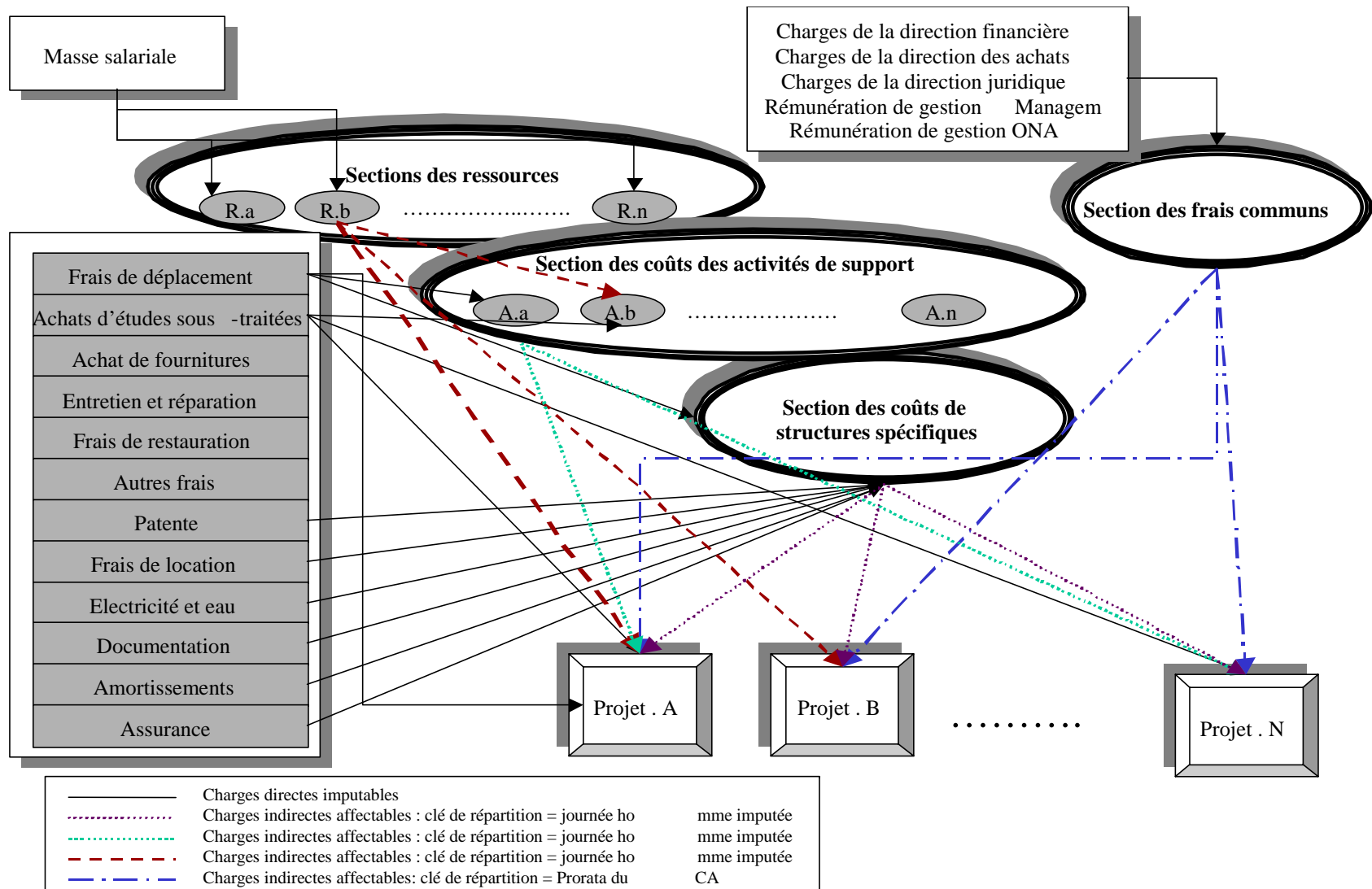
Rappelons qu'actuellement ces charges ne sont pas imputées aux projets.

Compte tenu du fait que l'assiette de calcul de cette rémunération est le chiffre d'affaires de Reminex, il est suggéré de répartir les frais communs de structure au prorata du chiffre d'affaire réalisé par chaque projet.

Le coût de revient « complet » du projet sera constitué donc :

- Du coût de production direct ;
- De la quote-part des coûts de structure spécifiques affectée au projet ;
- De la quote-part des coûts de structure communs affectée au projet.

Le schéma en dessous illustre le fonctionnement du système analytique cible



L'application de ces recommandations a comme premier effet d'éliminer l'imputation des frais de déplacement à la ressource, ceci pourrait sembler à première vue écarter la possibilité d'analyser le coût de la ressource, compte tenu du système de facturation utilisé, puisque dans ce cas, les sections ressources ne comporteraient que la partie masse salariale.

Ceci n'est qu'en apparence vrai, car après retraitement, l'analyse pourrait bien au contraire être plus pertinente dans la mesure où seraient intégrées à la section ressources, non seulement la quote-part des frais de déplacement, mais également la quote-part des autres frais indirects tels que les frais de structure spécifiques et les frais de structure communs. Ceci peut être effectué moyennant l'utilisation de la clé de répartition de la journée imputée par catégorie qui sera appliqué au coût total des projets.

Cette façon de répartir, tout en fournissant les informations pour les besoins d'analyse des coûts par ressources de Reminex, annule l'effet de subventionnement entre des projets distincts.

Le mode de calcul des coûts et marges par projet et par ressource est décrit sur le schéma suivant :

### CALCUL DES COUT ET MARGES PAR PROJET

Regroupement éventuel par natures : projet minier, projets processus traitement, assistance  
 Regroupement éventuel par destination : Internes / externes

	Unité d'œuvre	PROJET A			PROJET B			PROJET C		
		Réalisation	Appel offres	SAV	Réalisation	Appel offres	SAV	Réalisation	Appel offres	SAV
<b>CA (chiffres d'affaires° (A)</b>		A	0	0						
Coûts directs (1) frais de déplacement Achats directes pour les projets Etudes sous traitées aux fournisseurs Autre frais engagés directement sur les projets	-	1	1'	1"						
Coûts indirectes (2) ( assimilables au coûts directs ) masse salariale ( répartie en fonction des heures travaillés)	Journée imputée	2	2'	2"						
<b>COÛT DIRECTE (B)</b>		1+2	1'+2'	1"+2"						
<b>MARGE SUR COUT DIRECT ( C)</b>		A-B	-B	-B						
Coûts indirectes spécifiques (3) Achats de fournitures Prestations d'entretien et réparation du matériel et mobilier Assurance Patente Location Electricité eau Location	Journée imputée	3	3'	3"						
Coûts indirectes liés au activités de support (4) Organisation Qualité Réunions Autres activités de gestion indirectes au produits	Journée imputée	4	4'	4"						
<b>COÛT SPECIFIQUE (D)</b>		1+2+3+4	1'+2'+3'+4'	1"+2"+3"+4"						
<b>MARGE DE CONTRIBUTION (E)</b>		A-D	A-D	A-D						
Coûts indirectes communs Charges direction financière Charges direction des achats Charges direction juridique Rémunération de gestion Managem Rémunération de gestion ONA	CA du projet	5	5'	5"						
<b>COÛT COMPLET (F)</b>		1+2+3+4+5	1'+2'+3'+4'+5'	1"+2"+3"+4"+5"						
<b>RESULTAT (G)</b>		A-F	A-F	A-F						
<b>COÛT COMPLET GLOBAL</b>										X

### CALCUL DES COUT PAR JOURNEE

	UNITE D'ŒUVRE	NOMBRE	COUT DE LA JOURNEE
COUT JOURNEE CATEGORIE	Nbre J.I / catégorie	a	X/a
COUT JOURNEE CATEGORIE	Nbre J.I / catégorie	b	X/b
.	Nbre J.I / catégorie	.	.
.	Nbre J.I / catégorie	.	.
.	Nbre J.I / catégorie	.	.
COUT JOURNEE CATEGORIE	Nbre J.I / catégorie	n	X/n

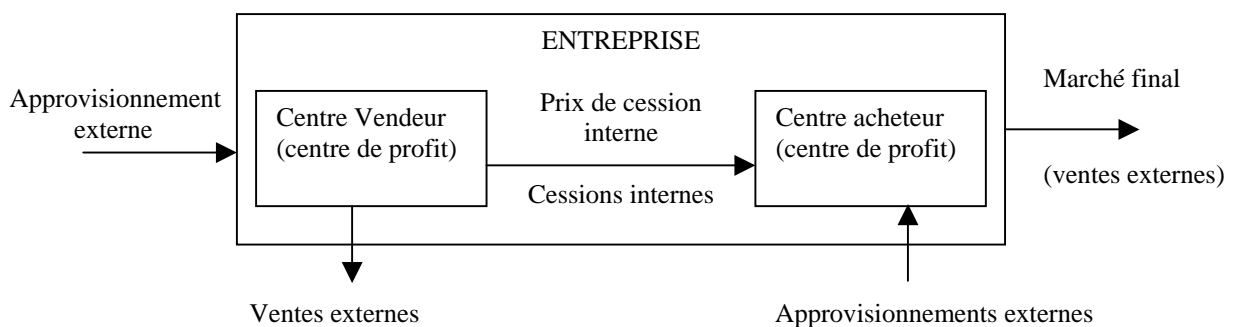
C'est dans ce sens, que cette conception du système analytique répond à l'objectif recherché à travers le calcul du coût de revient d'un projet et qui est d'en suivre la rentabilité, d'une part, et de disposer d'une base de diagnostic et d'analyse de la composition des coûts des projets, d'autre part, avec comme finalité son utilisation pour les estimations budgétaires des projets mais également celui de la facturation des projets.

Dans ce cadre, il est utile de rappeler que la majeure partie de l'activité de Reminex Ingénierie consiste en sa participation au développement des filiales de Managem et ce, à travers son assistance technique et la réalisation de projets miniers. Aussi, estimons-nous opportun de réserver une partie aux différentes pratiques de calcul et les critères de choix du prix de cession interne, pour enfin retenir la méthode de détermination du prix de cession qui nous paraît la plus adéquate pour Reminex Ingénierie, en adéquation avec la stratégie adoptée par le Groupe Managem.

## 2. Système de facturation / prix de cession interne

Le système de facturation utilisé avec les filiales internes au groupe est un système basé sur les prix de cessions internes, c'est pour cette raison que seront développés dans ce qui suit les fondements et les modes de pratique des prix de cessions internes pour permettre une meilleure utilisation de ces derniers.

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre centre de profit. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur et (avec les clients finaux) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise).



La performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

Aussi, la fixation des prix de cession interne doit-elle permettre notamment :

- Une juste mesure des performances des centres concernées ;
- Une juste convergence des intérêts entre la division et l'entreprise ;

### **A. Pratiques de détermination du prix de cession interne**

Le prix de cession interne peut être défini sur la base du coût ou référencé par rapport au prix du marché.

Les principales méthodes fondées sur le coût sont :

- Le coût réel ;
- Le coût standard complet ;
- Le coût variable standard majoré d'un forfait ;
- Le coût variable standard majoré d'un forfait et d'une marge.

Les méthodes fondées sur le marché se déclinent comme suit :

- Le prix du marché, tel quel ;
- Le prix de marché aménagé, soit le prix du marché diminué d'une commission.

#### **Les méthodes fondées sur le coût :**

La valorisation des cessions internes par le coût réel présente l'inconvénient majeur du fait qu'il ne permet pas la localisation des responsabilités.

En effet, le coût réel transfère l'efficacité ou l'inefficacité du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation.

Le coût standard complet permet une localisation des performances, dans la mesure où :  
La division « vendeuse » sera contrôlée par la mise en évidence d'écarts entre les données réelles et les données standards ;

La division « acheteuse » ne sera responsable que de la consommation (en quantités) des sous-ensembles achetés.

Toutefois, cette méthode présente des inconvénients dès lors que la division acheteuse a la possibilité et la liberté de s'approvisionner ailleurs.

Pour le centre vendeur, la performance de ce dernier dépend de la quantité achetée par le centre client : une sous-consommation par rapport au budget ne permet pas l'absorption complète des charges fixes, alors qu'une sur-consommation présente l'effet inverse. Dans les deux cas, il y a une influence sur le résultat du centre « fournisseurs » sans qu'il soit vraiment responsable ;

Pour le centre client, ce centre considère ce prix de cession comme une charge variable, alors qu'elle comprend des charges fixes.

Aussi, la technique du coût standard complet n'est-elle retenue que sous certaines conditions :

- La cession a lieu entre deux centres de coûts ;
- Les centres sont obligés de travailler ensemble parce que le centre « client » n'a pas la liberté en matière d'approvisionnement.

Pour éviter les inconvénients évoqués, il est possible de mettre en œuvre la méthode du coût variable standard plus un forfait. Ce forfait représente un abonnement à la couverture des charges fixes budgétées. Ce forfait peut, outre l'abonnement des charges de structures, comprendre une marge quand le centre acheteur est un centre de profit et qu'il ne possède pas d'autres sources d'approvisionnement.

### **Les méthodes fondées sur le prix du marché :**

L'évaluation du prix de cession interne par référence au prix du marché est opportune quand chaque unité a toute liberté de s'approvisionner en interne ou sur le marché extérieur. Par ailleurs, les méthodes fondées sur le prix du marché supposent des produits banalisés dont le prix de référence connu.

## **B. Impact du couple stratégie / structure sur la politique d'un prix de cession interne**

Le choix d'un prix de cession interne est tributaire de deux critères :

- Les sources d'approvisionnement possible ;
- Et la nature de la stratégie poursuivie par l'entreprise.

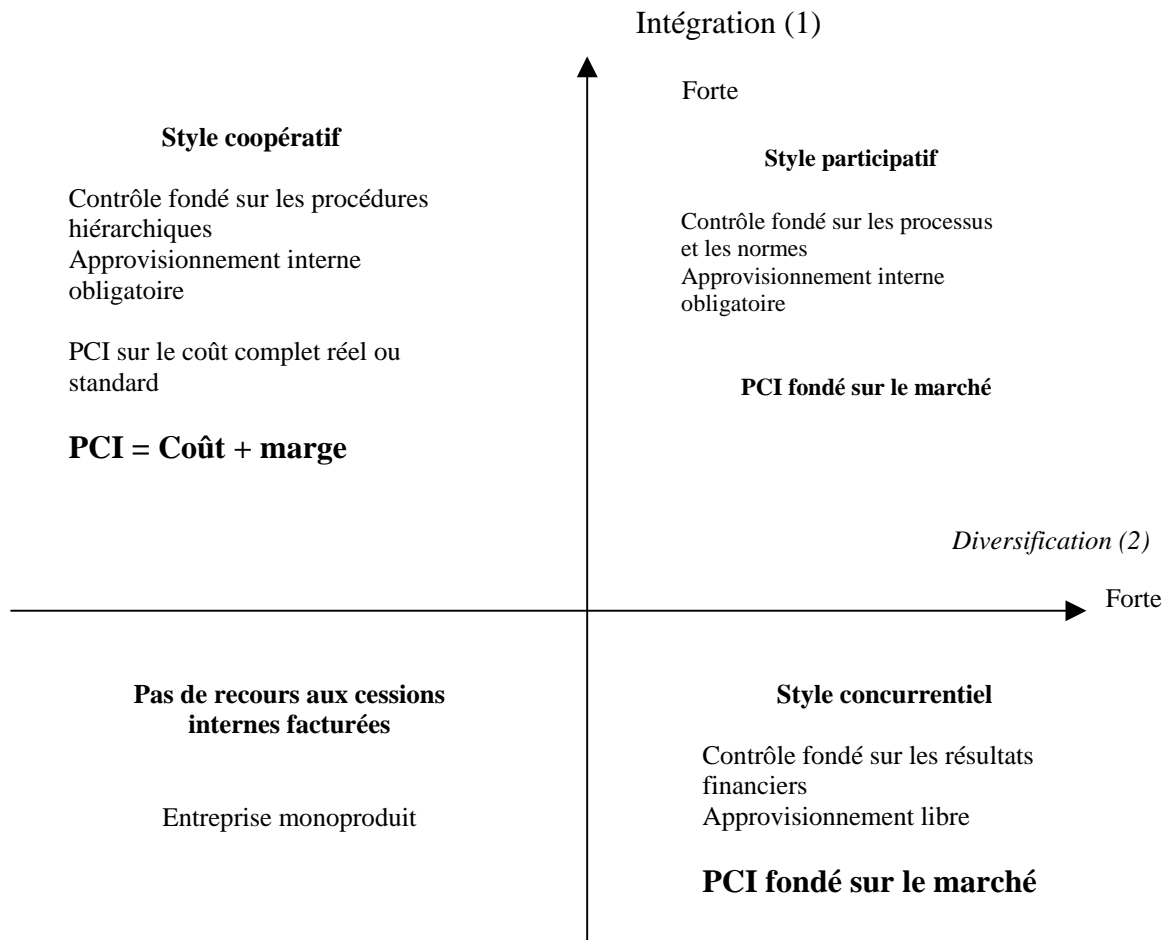
### **Nature des sources d'approvisionnement**

Selon J. DEARDEN, on distingue quatre cas :

- Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre de profit à se mesurer à l'extérieur.
- Des produits qui peuvent être immédiatement sous-traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à :
  - Un coût majoré d'une marge,
  - Un prix de marché moins une décote.
- Des produits interchangeables dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

### Nature de la stratégie poursuivie par l'entreprise

Selon R. Eccles, sur la base d'une étude empirique, un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession interne peut être établi :



(1) *Intégration* : Interdépendance technique ou commerciale existant entre les centres de responsabilité.

(2) *Diversification* : Indépendance entre les centres.

A ce niveau, il nous paraît opportun de développer la stratégie de type coopératif, similaire à celle adoptée par le groupe Managem, dans le sens où il existe une forte coopération entre les différents centres de responsabilité.

Dans ce cadre, la stratégie est définie pour l'entreprise dans son ensemble et les stratégies d'établissement en découlent.

L'intégration verticale rend l'approvisionnement interne quasi-obligatoire. Les buts des prix de cession sont, d'une part, d'optimiser l'utilisation des ressources amont afin

d'atteindre la performance sur le marché final et, d'autre part, de pouvoir déterminer le coût total des produits finis de la même façon que s'ils avaient été conçus au sein du même établissement.

Dans un tel contexte, la pratique préconisée est la méthode d'évaluation du prix de cession interne sur la base du coût, notamment du coût variable standard majoré d'un forfait et d'une marge bénéficiaire définie sur la base de la rentabilité que l'investissement des unités amont devrait avoir s'il était occupé pleinement. Cette démarche aboutit à rendre les établissements acheteurs solidaires des décisions d'investissement prises par le centre vendeur et renforce donc la coopération.

### **3. Système de contrôle budgétaire**

#### **A. Techniques d'estimation des charges d'un projet**

Les techniques pour l'estimation des charges qui peuvent être envisagées sont :

- La méthode analytique ;
- La méthode des unités d'œuvre ;
- La méthode des coefficients ;
- La méthode analytique.

#### ***La méthode analytique :***

Cette méthode consiste à détailler toutes les tâches et à apprécier les charges de chacune en termes d'heures. L'addition des charges élémentaires donne l'estimation de la tâche, puis par agrégation successive, celle des activités et du projet dans son ensemble.

Cette technique est utilisée notamment lorsque l'on ne dispose que d'une faible expérience des activités à mener.

***La méthode des unités d'œuvre :***

Elle consiste à associer à chaque tâche une ou plusieurs unités d'œuvre dont le coût unitaire a pu être étalonné. Estimer la charge d'une tâche revient à compter le nombre d'unités d'œuvre et à le multiplier par un coût unitaire.

***La méthode des coefficients :***

Elle consiste à apprécier très finement l'une des phases du projet (la phase critique), puis à extrapoler la charge globale des autres phases par l'affectation de coefficients.

***La méthode analogique :***

Elle revient à déterminer l'évaluation, en comparant le projet à d'autres plus anciens dont on a observé et analysé les charges estimées et les charges réelles.

La méthode utilisée actuellement au sein de Reminex ingénierie est une combinaison entre la méthode des unités d'œuvres et la méthode analogique

**B. Gestion budgétaire de l'exécution d'un projet**

L'objectif de la gestion budgétaire de l'exécution d'un projet est de s'assurer que le rythme de réalisation de dépenses est cohérent avec l'avancement du projet et d'anticiper les risques de dérive le plus tôt possible.

Le budget initial est celui qui est défini lors du lancement du projet, soit à la date  $t_0$  de début du projet. Il englobe toutes les charges et recettes jusqu'à la fin du projet prévue pour la date  $t_{n,0}$

Un échéancier précis de consommation de ce budget en fonction de la programmation des délais doit être établi également.

Les consommations des ressources peuvent être étalées sur les périodes de deux manières :

- Soit de manière uniforme sur chaque période élémentaire durant laquelle la tâche est exécutée ;

- Soit avec une répartition de la dépense globale sur chaque période élémentaire au prorata de la consommation d'une ressource, le nombre de jours travaillés en l'occurrence.

A une date  $t_1$  comprise entre  $t_0$  et  $t_{n,0}$ , différents événements peuvent intervenir et qui font que les prévisions initiales ne sont pas été respectées, conduisant ainsi à la révision de certains objectifs et/ou moyens mis en œuvre, et par voie de conséquence du budget correspondant.

Cette révision, en temps  $t_1$ , modifie le référentiel avec lequel les acteurs travaillent :

A la date de fin de projet prévue  $t_{n,0}$  se substitue une date révisée  $t_{n,1}$ , que l'on considère à la date courante  $t_1$  comme un objectif techniquement réaliste ;

Au budget initial, se substitue un budget à date qui intègre les décisions modificatives de consommations de ressources dues aux difficultés ou opportunités rencontrées (le degré de consommation du budget initial en tenant compte des retards et avances constatés ou prévisibles). Ce budget à date correspond à l'avancement technique du projet valorisé au coût prévisionnel de départ.

Le coût initial du projet fait l'objet d'une réévaluation (le coût prévisionnel ré estimé à la date  $t_1$ ). Celle-ci correspond au coût réel du travail effectué jusqu'à la date  $t_1$  et à une révision du coût prévisionnel au-delà.

A la date courante  $t_1$ , un ensemble de tâches a été en totalité ou en partie achevé, ce qui se traduit par un coût réel du travail effectué. Si l'on avait travaillé en conformité avec le budget, les travaux qui auraient dû être réalisés à la date  $t_1$  auraient conduit normalement à supporter un coût budgété du travail prévu. L'écart entre ce qui est réalisé (le coût réel du travail effectué  $CRTE_1$ ) et ce qui était prévu (le coût budgété du travail prévu  $CBTP_1$ ) peut s'analyser en :

### *Un écart de planning*

Ecart de planning  $EP_1 = \text{Coût budgété du travail effectué} - \text{coût budgété du travail prévu}$ .

### *Un écart sur coût*

Ecart sur coût  $EC_I = \text{Coût réel du travail effectué} - \text{coût budgété du travail effectué}$ .

Ce dernier écart a pour origine la variation des coûts, tenant à des différences de prix de ressources ou de quantités lors de l'utilisation (variation de productivité, problèmes techniques ou organisationnels...).

En sommant les budgets des projets, on obtient le budget d'ensemble.

Pour permettre un suivi des différents centres de responsabilités, le budget d'ensemble pourrait être ensuite redécoupé par département. Ci dessous un schéma illustratif :

<b>BUDGETS DES PROJETS</b>					
<b>ACTIONS</b>					
<b>CENTRES</b>	<b>ACTION 1</b>	<b>ACTION 2</b>	<b>ACTION 3</b>	<b>ACTION 4</b>	<b>BUDGET DU CENTRE</b>
<b>A</b>	X		X		
<b>B</b>		X	X	X	
<b>C</b>	X			X	

## **4. Tableaux de bord**

Les tableaux de bord stratégiques constituent un outil qui permet de clarifier les objectifs stratégiques et de les traduire en valeur cibles concrètes. Ils assurent aussi un déploiement de la politique générale à l'intérieur de l'organisation et un retour d'expérience sur la stratégie pour l'affiner progressivement.

Le système proposé pour mise en place au sein de Reminex ingénierie est le système de Balanced scorecard ou tableau de bord équilibré de R.Kaplan et D.Nortan.

Le système proposé cherche :

- A suivre tous les déterminants de la performance et pas seulement les aspects financiers. Pour avoir le résultat global le plus élevé possible, il faut offrir des prestations de qualité et agir sur les processus. Les auteurs proposent donc de mesurer quatre catégories d'indicateurs : des indicateurs financiers (pour apprécier la performance économique), des indicateurs de niveau de satisfaction des clients (la performance économique est fonction des réponses fournies aux attentes des consommateurs), des indicateurs sur les processus internes (l'amélioration des processus d'innovation, de production et de maintenance se traduit par ses coûts moindres) et des indicateurs sur l'apprentissage organisationnel (la formation, le développement des compétences) ;
- A mettre en évidence des relations de cause à effet entre les performances opérationnelles et le résultat stratégique ;
- A piloter le fonctionnement de l'entreprise, et non à contrôler uniquement ses résultats. R .Kaplan et D.Norton suggèrent d'identifier, pour chacun des quatre blocs, des indicateurs de mesure du résultat (des lagging indicators), ceux dont la sortie intervient une fois l'action terminée, et des indicateurs dits « avancés » ( ou leading indicators), situés plus en amont dans le temps et qui jouent un rôle de signal d'alarme avant que la performance ne se dégrade. Par exemple, si le résultat est le degré de satisfaction des clients, en suivant des critères tels que le taux d'erreurs ou le temps de réponses aux demandes des clients, l'entreprise peut réagir plus vite à une dérive.

Le Tableau de bord doit remplir par ailleurs cinq fonctions :

- Il doit être d'abord un système d'alerte. Il doit permettre de faire ressortir les écarts significatifs ou exceptionnels, et autoriser le responsable à se focaliser sur l'anormal. Ainsi libéré de l'analyse de ce qui est conforme, le gestionnaire a de meilleures chances de réagir plus vite et au bon endroit.

- Il doit constituer ensuite un déclencheur d'actions ou d'enquêtes. Il doit confirmer de façon structurée les impressions du responsable et lui indiquer la nécessité d'entreprendre une action ou une analyse plus approfondie. En cernant la zone à problèmes, il oriente les corrections à mener ou les pistes à explorer avant d'agir.
- Le tableau de bord doit assumer également une fonction de l'autonomie conférée. La délégation de responsabilités implique de mettre à la disposition du délégant des moyens de surveillance. Le tableau de bord doit permettre aux dirigeants de chaque niveau, d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés et de rendre compte à leurs délégants de leurs propres résultats.
- Il doit faciliter la communication et la motivation. En rendant possible la comparaison et la consolidation des résultats, le tableau de bord doit favoriser la communication et l'échange d'informations entre les responsables (utilisation d'un langage commun). Si l'outil est orienté amélioration de la performance, il doit contribuer aussi à la motivation du personnel, dans la mesure où il fournit des informations plus objectives, plus claires pour les évaluations, et où il autorise l'autocontrôle, en donnant à chacun toute l'information indispensable pour effectuer un travail de qualité.
- Il doit enfin servir à mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe. A chaque échelon, le tableau de bord doit comprendre quelques informations latérales (des indicateurs de mise en contexte), afin de ne pas oublier la nécessaire solidarité inter centre.

**INDICATEURS DE SATISFACTION DU CLIENT**

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Type de client	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quel est le profil du client ?</li> <li>- En quoi est-il cohérent avec l'évolution à long terme de l'entreprise ?</li> <li>- Quelle catégorie l'entreprise doit-elle chercher à attirer ?</li> <li>- Le montant des budgets des projets confiés est -il intéressant ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nombre de clients par catégorie (internes/externes ; par secteur ; par montant de budget géré...)</li> <li>- Taux d'évolution des clients par catégorie</li> <li>- Montant moyen de budget géré par catégorie de client</li> </ul>
Fidélité du client	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quel est le taux de renouvellement ?</li> <li>- La durée des relations avec le client est-elle importante ? Comment se situe-elle par rapport à la concurrence ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux de renouvellement</li> <li>- Durée moyenne de la relation avec un client</li> </ul>

ASPECTS	QUESTIONS A SE POSER	INDICATEURS
Rôle du client	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quel rôle joue le client dans la conception, la fabrication ou l'entretien du produit ?</li> <li>- Quelle est la valeur ajoutée de cette collaboration par rapport à la concurrence ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Niveau d'intervention du client dans les différents stades du processus de collaboration</li> <li>- Nombre de standards apportés par le client</li> </ul>
Assistance au client	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Des technologies spécifiques, des programmes d'action, des locaux servent-ils à assurer un meilleur niveau de satisfaction de clientèle ?</li> <li>- Quel est le montant des dépenses de service après vente par client ?</li> <li>- Quelle est la valeur du ratio : investissements en informatiques/ service et assistance par client</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux de dépenses du service après vente par rapport au CA</li> <li>- Nombre de missions d'assistance</li> <li>- Taux de réponse au besoin du client</li> </ul>

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Réussite de la relation clients	<ul style="list-style-type: none"><li>- Que représente le client en terme de part de marché détenue ?</li><li>- Le client est-il satisfait de la prestation ? Présente-il souvent des réclamations ? Affecte-il le fonctionnement des processus internes ?</li><li>- Quel est le niveau d'exigence du client ?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Part de marché (études sectorielles)</li><li>- Proportion des réclamations</li><li>- Indice de satisfaction des clients</li><li>- Niveau de respect du cahier de charge (qualité, Budget et délai.</li></ul>

**INDICATEURS SUR LES PROCESSUS INTERNES**

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Productivité des équipes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les ressources humaines et matérielles permettent-elles d'assurer un niveau de productivité optimale ? Sont-elles utilisées d'une manière adéquate avec la stratégie et objectifs fixés?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux de productivité</li> <li>- taux de réalisation des objectifs individuels</li> <li>- niveau de rationalisation du temps de productivité</li> <li>- niveau de planification anticipative en multi-projet (planification des ressources)</li> <li>- Qualité de la productivité</li> <li>- taux d'utilisation des standards des métiers</li> <li>- niveau de maîtrise des outils de travail</li> <li>- niveau de spécialisation par type d'activité</li> <li>- niveau d'expertise dans les métiers en relation avec les nouveaux marchés</li> <li>- niveau de disponibilité des moyens humains et matériels</li> </ul>

ASPECTS	QUESTIONS A SE POSER	INDICATEURS
Maîtrise des processus et optimisation des solutions pour les clients	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'entreprise a-t-elle atteint le niveau requis de maîtrise de ses processus internes lui permettant d'optimiser ces mêmes processus et à quel niveau ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux d'optimisation des solutions : optimisations par rapport aux scénarios initiaux de chiffrage</li> <li>- coût dû au gain d'optimisation « optimisation du coût d'investissement et coût de traitement »</li> <li>- délai dû aux solutions d'optimisation « optimisation du délai de réalisation du projet et délai de traitement dans les processus d'industrialisation »</li> <li>- Niveau de veille technologique : intégration des nouvelles technologies et des nouveaux fournisseurs</li> </ul>
Amélioration du système de management de la qualité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le système qualité est-il en cohérence avec les processus quotidiens ? Est-il assimilé et compris à tous les niveaux ? Est-il compris par tous ? Répond-il aux exigences de la norme ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux de mise à jour des procédures en fonction des évolutions</li> <li>- Nombre des audits internes réalisés et bilan des audits</li> <li>- Taux des audits de suivi réussis</li> <li>- Nombre de non-conformités et de réclamations enregistrées</li> </ul>

ASPECTS	QUESTIONS A SE POSER	INDICATEURS
Capitaliser l'information est optimiser son utilisation	- Le système de gestion d'information actuel permet-il d'assurer fiabilité, rapidité et pertinence de l'information ?	- Niveau de réponse du système de gestion d'information aux trois objectifs de rapidité, fiabilité et pertinence
Généraliser l'aspect sécurité	- L'aspect sécurité est-il pris en compte au niveau de tous les processus et à tous les niveaux ?	- Nombre de revues de sécurité dans les conceptions - Taux d'accidents sur les chantiers
Développer le partenariat avec les fournisseurs	- Le réseau des fournisseurs est-il suffisamment adapté avec l'activité ?	- Nombre de partenaires - Nombre de fournisseurs agréés

ASPECTS	QUESTIONS A SE POSER	INDICATEURS
Renforcement et consolidation de l'organisation structurelle	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quel est le bilan de l'organisation actuelle par rapport aux objectifs et missions de l'entreprise ?</li> <li>A-t-elle atteint l'objectif requis ? Les moyens sont-ils adaptables à cette organisation ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Indicateurs d'activité par département.</li> <li>Exemple :</li> <li>- Nombre de commandes traitées par le département Achat (chiffre d'achat) / délai moyen de traitement du dossier de spécification technique</li> <li>- Nombre de factures traitées par le département contrôle projet et délai moyen de traitement</li> <li>- Nombre de plans établis pour le département études</li> <li>- Nombre de Plans contrôlés sur site pour le département réalisation</li> </ul>

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Infrastructure Informatique	- L'infrastructure informatique est-elle adaptée à l'activité ?	- Age moyen des équipements - Nombre des équipements ou logiciels qui ne sont plus fabriqués par rapport à l'ensemble du Parc - Coût de remplacement des équipements qui ne sont plus fabriqués - Dépenses informatiques/ employés

**INDICATEURS SUR L'APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL**

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Développer des expertises externes et internes	- L'entreprise dispose t-elle d'experts internes et externes ?	- Nombre d'experts par discipline
Formation du personnel	- Le personnel est-il suffisamment formé pour assurer les missions de l'entreprise ?	- Taux de réponse du master plan aux objectifs - Taux de réalisation du Master plan - évaluation des formations par rapport aux objectifs

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Niveau de satisfaction et compétences du personnel	<ul style="list-style-type: none"><li>- Quel est le niveau de compétence du personnel ?</li><li>- Est-il cohérent avec les besoins de l'entreprise ?</li><li>- Existe-il une culture d'entreprise ?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Niveau de compétence des employés mesuré par leurs connaissances et leur savoir-faire(leur talent et leur expérience)</li><li>- Attitude estimée par la motivation, le comportement et la conduite du personnel</li><li>- niveau d'agilité intellectuelle (désir d'approfondir les connaissances, de chercher à en acquérir de nouvelles et aptitudes à intégrer ces nouvelles capacités dans le fonctionnement de l'entreprise)</li></ul>

**INDICATEURS FINANCIERS**

<b>ASPECTS</b>	<b>QUESTIONS A SE POSER</b>	<b>INDICATEURS</b>
Optimisation des résultats	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quel est la Rentabilité globale et par projet ?</li> <li>- Comment le chiffre d'affaire évolue t-il ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux de marge par catégorie de projet</li> </ul>
Productivité	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comment les coûts unitaires évoluent-ils ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux d'évolution des coûts en fonction des marges</li> </ul>
Productivité commerciale	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Que représente le nombre de marchés pris par rapport aux dépenses commerciales ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux des dépenses commerciales sur Montants des contrats conclu</li> <li>- Nombre de marchés gagnés par rapport aux affaires traités</li> </ul>
Utilisation des actifs	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Combien les investissements représentent-ils du CA ?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Taux d'utilisation des actifs</li> <li>- Investissements ( en % de vente)</li> </ul>

Il s'agit là d'un travail préliminaire proposé pour démarrer le système des tableaux de bord. Le travail suivant consistera à :

- Choisir avec les concernés les indicateurs les plus appropriés. Lors de cette phase, certains arbitrages devront être faits pour permettre de dégager les indicateurs qui nécessitent moins de traitement en terme de coût et de délai de sortie de l'information mais qui constituent un outil d'alerte et de décision pertinent.
- Adapter dans un système procédurale qui détermine le mode de calcul de chaque indicateur, et ce pour que les bases d'interprétations soient bien assimilées.
- Identifier pour chaque indicateur une référence visée moyennant un système de benchmarking.

## **CONCLUSION**

En définitive, le système de contrôle de gestion préconisé intègre trois outils : la comptabilité analytique, les budgets et les tableaux de bord.

La comptabilité analytique qui permet le calcul d'un coût complet et des coûts partiels avec les marges qui en découlent.

La connaissance du coût complet des projets est un élément d'information non négligeable pour conduire une entreprise et en contrôler la gestion. Il permet :

- Une comparaison de la structure du coût de revient d'entreprise ayant une activité similaire et de déterminer les points forts et les points faibles vis-à-vis de la concurrence, pour envisager des choix stratégiques (réductions des coûts à certains stades, externalisation....) ;
- Une comparaison avec le coût de revient qu'il convient de ne pas dépasser pour rester compétitif sur un marché concurrentiel ;
- L'établissement de devis.....

Le calcul des coûts directs et des marges qui en découlent permet de mesurer l'apport fait par différentes activités à la couverture des charges et des coûts communs, notamment lorsque l'entreprise cherche à modifier sa gamme de produits, sans pour cela modifier sa structure de base.

Le système budgétaire proposé, qui tient compte de la structure notamment par projet mis en place par Reminex, est axé essentiellement sur les méthodes d'estimation des projets et le contrôle de leur exécution.

Le budget des projets s'appuie sur des plans d'actions précis, décrivant les principales tâches, leurs modalités, leurs consommations de ressources et leur calendrier.

La gestion budgétaire de l'exécution d'un projet permet, à travers le calcul d'un écart entre le coût réel du travail effectué et le coût budgété du travail prévu et son analyse en écart sur planning et écart sur coût, de s'assurer que le rythme de réalisations des dépenses est cohérent avec l'avancement du projet et d'anticiper les risques de dérive le plus tôt possible.

Ce système permet également de disposer, à terme, d'un référentiel qui, grâce à l'analyse des écarts entre les charges estimées et les charges réelles des projets, pourrait servir à l'évaluation des coûts des futurs projets.

Les tableaux de bord sont des systèmes qui cherchent à mesurer la performance globale et son évolution dans ses différentes dimensions constitutives. Ils permettent de clarifier les objectifs stratégiques et les traduire en valeurs cibles concrètes. Ils assurent de ce fait un déploiement de la politique générale à l'intérieur de l'organisation, mais aussi un retour d'expérience sur la stratégie pour l'affiner progressivement.

Un système de contrôle de gestion doit découler de la stratégie et de la structure organisationnelle d'une entreprise, mais doit également tenir compte de la spécificité de son activité. En effet, le contrôle de gestion, créé à l'origine pour des entreprises de production industrielle, doit être adapté au sein d'une entreprise de service pour tenir compte de plusieurs caractéristiques :

- Un service est hétérogène : il peut varier d'un client à l'autre, il est donc difficile de déterminer un processus standard d'élaboration avec un coût standard ou référence car les composantes du service ne sont pas toujours les mêmes ;
- Le service est produit au moment même où il est consommé, il n'est ni stocké, ni transporté. Le service ne peut être compté, mesuré, testé, vérifié avant sa vente ; le coût prévisionnel est difficile à déterminer.
- Le prix est très dépendant des relations avec le client qui participe parfois à la production du service ; il est donc difficile de fixer les prix et des marges standards, des budgets et des écarts par rapport à des normes.
- La matière première essentielle d'un service est le travail des personnes. Le contrôle de gestion doit donc être capable d'isoler le temps passé par client, par activité, sans pour autant pouvoir déterminer des temps standards « normaux » car les services sont très hétérogènes.
- Un service peut correspondre à un processus complexe qu'il faut être capable de décomposer de manière assez fine. Le contrôle de gestion doit donc trouver en

interne des données précises pour reproduire cette complexité dans les coûts et les budgets.

\* \* \*  
\*

**SOURCES BIBLIOGRAPHIQUES ET WEBOGRAPHIQUES**

- Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise. M.GERVAIS
- L'avantage concurrentiel. M.PORTER
- Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie. B.GUMB
- Comptabilité analytique pour le contrôle de gestion. A.BENDRIOUCH
- Contrôle de gestion, manuel et application. C.ALAZARD et S.SEPARI.
- Contrôle de gestion stratégique. P.LORINO
- Méthode et pratique de la performance. P.LORINO
- Contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie et finance. R.TELLER
- Le contrôle de gestion. H.BOUQUIN
  
- [www.iscae.ac.ma/BENDRIOUCH](http://www.iscae.ac.ma/BENDRIOUCH)
- [www.crefige.dauphine.fr](http://www.crefige.dauphine.fr)
- [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)
- [www.dfcg.com](http://www.dfcg.com)