

## Renforcement du contrôle budgétaire par le biais des coûts standards : cas du service de lavage des contenants normalisés -Office National des Pêches-

Strengthening budgetary control through standard costs: Case of the standardized container washing service - National Fisheries Office –.

Auteur 1: TARMIDI SALMA

Auteur 2: EL AYACHI BENCHEIKH

**Salma TARMIDI** (Doctorante en sciences de gestion)  
Faculté des Sciences Economique, Juridiques et Sociales Tanger  
Maroc

**El Ayachi BENCHEIKH** ( Enseignant-Chequeur)  
Faculté des Sciences Economique, Juridiques et Sociales Tanger  
Maroc

**Déclaration de divulgation :** L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts :** L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article :** TARMIDI .S & BENCHEIKH .A (2025). « Renforcement du contrôle budgétaire par le biais des coûts standards : cas du service de lavage des contenants normalisés -Office National des Pêches-», African Scientific Journal « Volume 03, Num 32 » pp: 1379 – 1394.



DOI : 10.5281/zenodo.17573330  
Copyright © 2025 – ASJ



## Résumé

Il existe une panoplie des outils du pilotage. Parmi ces outils, on trouve le contrôle budgétaire, qui est apparu pour remplir les fonctions du contrôle et de prévision. Même si le contrôle budgétaire reste une fonction non obligatoire légalement, son rôle est très éminent en matière d'évaluation de la performance. A ce titre, les outils du contrôle budgétaire ne sont pas réductibles seulement aux prévisions budgétaires et calcul des écarts budgétaires, mais cet outil a un rôle assez marquant au niveau du pilotage à court terme : pilotage des coûts d'exécution par le biais des fixations des standards. A travers cet article, on a essayé de bien révéler l'adaptabilité de la méthode des coûts préétablis dans des contextes représentant certaines particularités, précisément le contexte non cybernétique du contrôle de gestion, comme la cas du service de lavage des contenants normalisés-ONP-, en traitant la problématique suivante : **Dans quelle mesure l'amélioration du système de contrôle budgétaire par le biais des coûts préétablis, contribue à la maîtrise des coûts et la réalisation des objectifs financiers, pour le cas du service du lavage des contenants normalisés ?** la méthodologie de recherche déployée pour traiter notre problématique est : recherche-action après une revue de littérature enrichissante qui a embarrassé les aspects suivants : le rôle du contrôle budgétaire dans le pilotage, l'interaction entre contrôle budgétaire et le contrôle opérationnel, les différents types des coûts standards. Les résultats escomptés de cette recherche, montre que l'implantation un système de pilotage via les coûts standards, exige une refonte du système de pilotage actuel, avec une implantation d'un système d'information très sophistiquée pour une meilleure remontée d'information. En outre, les standards définis doivent prendre en considération les circonstances de l'exploitation, pour que la mesure de la performance des opérationnels soit motivante, en déployant un système de contrôle interactif, dans le sens de remodeler les standards pour qu'ils soient atteignables par ceux derniers.

**Mots clés :** Contrôle budgétaire, coûts standards, management interactif, management diagnostic, contrôle opérationnel

## Abstract

The role of budgetary control remains is very prominent in terms of performance evaluation. In fact, the budget control tools cannot be limited only to budget forecasts and determination of budget variances, but this tool has a fairly significant role in short-term management: management of execution costs through fixings. standards. Through this article, we have tried to clearly reveal the adaptability of the standards cost method in contexts representing certain particularities, precisely the non-cybernetic context of management control, such as the case of the standard container washing service-ONP- , by addressing the following problem: To what extent does the improvement of the budgetary control system by means of standards costs contribute to cost control and the achievement of financial objectives, for the case of the washing service for standardized containers? the research methodology deployed to deal with our problematic is: action research after an enriching literature review which embarrassed the following aspects: the role of budget control in steering, the interaction between budget control and operational control, the different types standard costs. The expected results of this research show that the implementation of a monitoring system via standard costs requires an overhaul of the current monitoring system, with the implementation of a very sophisticated information system for better feedback. In addition, the standards defined must take into account the circumstances of the operation, so that the measurement of the performance of the operational staff will be motivating, by implication the operationals staff to achieve the financial aims of the activity, by deploying a interactif management.

**Key words** : Budget control, standards costs, management diagnostic, operational control

## Introduction

L'émergence du contrôle de gestion est motivée par la recherche de l'efficacité. Les organisations mesuraient l'efficacité des actions qu'elles entreprenaient à travers des outils de calcul et maîtrise des coûts, tels que la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et des ratios (le Retour sur Investissement) qui devint le mètre étalon de la performance. Dans le contexte de l'Organisation Scientifique du Travail, la comptabilité en coûts standard a permis de piloter la productivité des processus industriels. Selon Giraud et al. (2004), les coûts standards ont pu ainsi remplacer les objectifs économiques pour les managers intermédiaires, en leur permettant d'échapper à la logique administrative de la dépense budgétaire, alors on déduit que la méthode des coûts préétablis est une méthode traditionnelle, connue une évolution remarquable, pratiquée sur plusieurs contextes.

Certes que la méthode des coûts standards s'est appliquée dans un contexte purement industriel, dont les centres de coûts et de profits sont bien déterminés, mais plusieurs de questions qui se posent sur la faisabilité et l'adaptabilité de cette méthode dans le contexte de production des services publics marchands, qui représentent plus des spécificités particulières en termes de réalisation opérationnelle. A cet effet, d'après Augé et al. (2010), le contrôle de gestion cybernétique a connu une refonte dans la mesure où de rendre ce dernier plus pertinent aux contextes organisationnels, marqués par l'enjeu politique. Dans ce contexte, le présent article va traiter la problématique suivante : Dans quelle mesure l'amélioration du système de contrôle budgétaire par le biais des coûts standards, contribue à la maîtrise des coûts et la réalisation des objectifs financiers, pour le cas du service du lavage des contenants normalisés ?

Pour répondre à cette problématique, on a mobilisé la méthodologie de recherche-action. Après un diagnostic de la gestion prévisionnelle et budgétaire adoptée par le ONP, dans le cadre de la gestion de l'activité de « lavage des contenants normalisés », on a décelé les dysfonctionnements phares qui entravent la mesure de la performance financière et opérationnelle, puis on a proposé un nouveau système de contrôle budgétaire via l'élaboration des coûts standards. Cette recherche consiste à mesurer l'adaptabilité de la méthode des coûts préétablis dans des contextes représentant certaines particularités, précisément le contexte non cybernétique du contrôle de gestion, comme le cas du service de lavage des contenants normalisés-ONP-. La méthodologie de recherche déployée pour traiter notre problématique est : recherche-action après une revue de littérature enrichissante qui a embrassé les aspects suivants : le rôle du contrôle budgétaire dans le pilotage, l'interaction entre contrôle budgétaire et le contrôle opérationnel, les différents types des coûts standards. Les résultats escomptés de cette recherche, montre que l'implantation un système de pilotage via les coûts standards, exige une refonte du système de pilotage actuel, avec une implantation d'un système d'information très sophistiquée pour une meilleure remonte d'information

Quant à la revue de la littérature, celle-ci penche sur plusieurs aspects, notamment : le contrôle budgétaire et ses fonctions, la relation entre le contrôle opérationnel et le contrôle budgétaire, les spécificités des coûts préétablis au niveau de la gestion prévisionnelle, et les types de contrôle déployés suite à la mise en place des coûts préétablis : contrôle interactif ou le contrôle diagnostic.

## **1. Contrôle budgétaire comme un outil de pilotage :**

### **1.1. La triple fonction du contrôle budgétaire : Planification/ Coordination/Evaluation**

En premier, il convient de préciser qu'on peut résumer le contrôle budgétaire en 3 fonctions aidant à l'administration sur le plan de la planification, de la coordination et du contrôle. Mais, il existe une certaine relativité en ce qui concerne le choix des fonctions types de contrôle budgétaire entre les différents auteurs. Dans ce contexte, la triple fonction du contrôle budgétaire citée au-dessous est toujours présente dans les propositions des auteurs, une partie de ces auteurs ont abordé le caractère social des budgets en termes de motivation et de gestion des conflits, d'autres ont insisté plus sur la mesure de la performance comme une utilité primordiale du contrôle budgétaire, mais on va mettre en lumière le modèle type, en ce qui concerne les fonctions phares originales du contrôle budgétaire, penchant sur les aspects suivants : social, prévisionnel et l'aspect du contrôle et évaluation.

#### **1.1.1 Contrôle budgétaire un instrument de planification :**

Selon Bouquin.H (1992), les budgets représentent un véritable chiffrage du couple objectifs-moyen. En effet, au niveau du contrôle budgétaire, on doit s'assurer qu'il existe une cohérence entre les objectifs et les moyens attribués tout en mesurant la possibilité d'atteinte des objectifs, tenant en compte la disponibilité des ressources : financières, techniques et humaines. Dans ce contexte, Bouquin.H (1992) a souligné que les budgets représentent seulement des enveloppes financières nécessitant « **une gestion consistera à dépenser les budgets octroyés sans les dépasser** ». En d'autres termes, un moyen doit être rapporté à un objectif, une dépense doit pouvoir être rattachée à un but qu'elle est supposée servir. A ce titre, on doit mettre l'accent sur la cohérence entre les objectifs et les moyens pour ne pas mettre en place des « gros » ajustements bouleversant le système financier de l'entité et sa rentabilité – recours accru au financement externe pour une réalisation totale des objectifs-.

D'après Bernard.M (1980), à travers le contrôle budgétaire, les dirigeants planifient à l'avance dans la mesure où de prévenir les situations d'urgence nécessitant une réaction rapide. A ce titre, on induit que le contrôle budgétaire permet de mettre en place des mesures préventives au lieu d'adopter des mesures correctives dans les situations de crise. En effet, à travers les résultats du contrôle budgétaire, le gestionnaire possède des moyens à mobiliser pour faire face aux périodes précaires, à savoir : négocier un emprunt, retarder l'acquisition de certains biens, modifier la politique de dividendes, alors la majorité de toutes ces propositions ont un point commun, elles exigent une durée à l'avance pour les réaliser. En somme, on déclare, que sans budgets, le gestionnaire va perdre sa marge d'œuvre, la seule solution à

envisager c'est rendre visite à sa banque. Grace au contrôle budgétaire, on détectera les non cohérence au niveau de la planification :

- Non cohérence entre Diagnostic-Objectifs (plan stratégique)
- Non cohérence entre objectifs-plan d'actions (plan opérationnel)
- Non cohérence entre plan d'actions-moyens attribués (budgets)

Durant les premiers mois après l'établissement du budget, si on a constaté un écart très significatif entre les réalisations et les prévisions, la direction va se mobiliser en revoyant la planification partiellement ou totalement, tout en envisageant des ajustements via une coordination et négociation avec tous les responsables concernés, afin d'atteindre une cohérence permanente embrassant toutes les phases de la planification : plans d'actions explicitant des objectifs, ce qui aboutira à une bonne allocation des ressources.

On peut déduire, que le contrôle budgétaire est un outil permet en premier lieu de juger la pertinence et la cohérence de la planification entre les 3 niveaux : stratégique, managérial et opérationnel. En outre, le contrôle budgétaire permet de réagir rapidement face à des situations de crise prévue.

### **1.1.2 Contrôle budgétaire un instrument de contrôle/Evaluation :**

La mise en œuvre du contrôle budgétaire, permet de juger sur la performance locale ou totale de l'entité, via un rapprochement entre les réalisations et les prévisions. En effet, selon Benoit (2011), l'approche budgétaire permet à mesurer la performance à priori à partir d'un étalon de mesure qui peut être tout simplement les réalisations du passés, aussi à travers le contrôle budgétaire on peut déduire des indicateurs financiers contribuant à l'analyse de la performance totale de l'entité, notamment le taux de réalisation de budget. A ce niveau, si l'entité a enregistré un taux de réalisation satisfaisant sans aucun dépassement, on peut conclure que cette entité a utilisé ses ressources financières allouées avec efficacité et efficacité. En outre, la mesure de performance à travers le contrôle budgétaire, révèle plus d'efficacité, car l'approche budgétaire fait intégrer aussi les incidences des environnements et les nouvelles stratégies de l'entité. En effet, il semble parfois très difficile la comparabilité entre deux exercices différents antérieurs en termes des réalisations : exemple développement d'une nouvelle activité : via le budget, on pourra mesure ladite efficacité, alors sur le plan comptable, il apparait assez difficile de visualiser cette incidence dans les chiffres, car les indicateurs utilisés sont très vague en termes d'interprétation. D'ailleurs, la mesure de la performance à la base des données réelles antérieurs, ne révèle pas d'efficacité, car ces données contiennent des couts de gaspillages et n'incorpore pas les changements au niveau des conjectures ce qui peut entrainer une évaluation erronée du personnel que ceux-ci n'ont pas responsables de certains éléments qui ne sont pas soumis à leur contrôle. Dans les mêmes lignes de réflexion, parmi les outils utilisés dans le contrôle budgétaire, dans le cadre de mesure de performance, on trouve **l'élaboration des standards** qui permettent de localiser les

dysfonctionnements à travers la mesure des écarts entre les objectifs et les résultats, on peut déduire que les standards ont doubles fonctions : le contrôle et réévaluation des politiques et des objectifs préalablement établis au cas de constatation des difficultés pour atteindre des objectifs par les opérationnels.

### **1.1.3 Contrôle budgétaire un instrument de coordination/communication :**

Le contrôle budgétaire est chargé de produire des états prévisionnels à partir des différents scénarios, alors on a besoin des informations des autres services et leurs collaborations permanentes. À ce titre, le contrôle budgétaire est considéré comme un instrument de coordination par excellence des différents sous- systèmes : car, le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif que financier. Il permet une consolidation des actions chiffrées dans le « budget général de trésorerie » et la présentation des « états de synthèse prévisionnels ». D'après Bernard M. et al (2012) ; le budget permet d'assurer le fonctionnement des diverses activités de l'entreprise en cohérence. En effet, il faut que tous les responsables participent à l'élaboration des budgets pour une meilleure synchronisation entre tous les services. On conclut alors que le budget, est un processus interactif intégrant la totalité des fonctions de l'entreprise qui joue alors un rôle de coordination. Puisqu'on a souligné sur la coordination, le budget embrasse tous les aspects sociaux notamment : la communication et la motivation, budget doit également favoriser la communication à plusieurs niveaux :

- La réaffirmation la vision et les objectifs stratégiques de l'entreprise, au cas de production des écarts significatifs sur une même période ;
- La discussion budgétaire est un moment privilégié d'échange entre la Direction, attachée à veiller au respect de la stratégie, et le service concerné, soucieux de bien argumenter l'atteinte de ses objectifs en fonction de ses contraintes et opportunités.

Quant à la motivation sort renforcée si le processus budgétaire est bien mené, impliquant tous les services. A ce niveau, le budget n'est motivant que dans les cas suivants (Ayitie.A;2012) :

- D'échanges fructueux avec la Direction générale (sentiment d'être associé à la stratégie de l'entreprise) ;
- De la réalité de la délégation des pouvoirs dont disposent les différents services (services d'être autonomes) ;
- Du lien entre réalisation des objectifs et rémunération (sentiment d'être récompensé ou sanctionné).

Dans ce contexte, le contrôle budgétaire peut être une source de démotivation et de sanction, en effet, dans le cadre de décentralisation qui est caractérisée par la délégation des responsabilités, l'entité a besoin d'un outil d'évaluation, alors le CB semble un véritable outil qui peut satisfaire ce besoin, mais

comment, parfois les entités appliquent une gestion par objectifs, si les opérationnels sont arrivés à atteindre l'objectif financier fixé inhérent au respect du budget alloué par la direction, ils seront récompensés si non ils seront sanctionnés ce qui peut émerger un sentiment de démotivation que ceci peut affectera le rendement.

### 1.2. Le contrôle budgétaire et le contrôle opérationnel : quelle interaction ?

Il existe plusieurs liens qui unissent le contrôle opérationnel et le contrôle budgétaire dans différentes dimensions. En effet, selon Teller R. (2009), le contrôle budgétaire est considéré comme un contrôle opérationnel financier, alors que Migon S. (2004) et al. affirme que le contrôle budgétaire est considéré comme un outil du contrôle opérationnel si ce dernier est orienté vers la satisfaction des actionnaires. D'après Teller R. (2009), a caractérisé le contrôle opérationnel par deux options :

**-Contrôle opérationnel à la logique stratégique-fonctionnelle :** ce système est basé sur une logique de déploiement de la stratégie en actions, ce sont les axes stratégiques qui sont traduits par des programmes opérationnels et qui sont diffusés dans la structure de l'organisation. Dans cette optique, l'entité est subdivisée en centres d'activités à partir d'une décomposition basée sur l'analyse des processus. Le contrôle a pour but d'une analyse des modalités de l'action, les managers sont responsabilisés sur la base de la performance globale (financière ou non financière), le contrôle est comme un outil support pour mieux comprendre l'action, dans cette logique les acteurs se convergent vers une rationalité concurrentielle et organisationnelle, tout en supposant que l'environnement technologique, métiers-marchés évoluent rapidement. On peut déduire que la logique : stratégique-fonctionnelle qui consiste à la transformation de la stratégie en fonction, nous oblige à recourir à une déclinaison des objectifs stratégiques sur le processus : ce qui nécessite un contrôle opérationnel, centré sur les modalités de l'action que sur les résultats, d'ailleurs, le contrôle de gestion à base des activités représente un véritable outil de ce type du contrôle, permettant de localiser les dysfonctionnements partiels inhérents à chaque sorte d'activités. Dans cette approche, on utilise parfaitement un contrôle opérationnel pour s'assurer du bon déroulement des tâches quotidiennes de l'activité.

**-Contrôle opérationnel à la logique financière :** les acteurs agissent avec une rationalité financière et organisationnelle, dans ce pôle, on distingue **deux approches** :

- Approche traditionnelle basée sur la déclinaison formelle des objectifs : plan programme, budgets, contrôle ;
- Approche asservie du contrôle opérationnel : la discipline de la valeur.

Dans ce pôle, on suppose une définition préalablement d'un objectif financier global, qui est diffusé dans la structure de l'organisation, l'entité est subdivisée en centres de responsabilités, le contrôle est pour un contrôle à posteriori sur les résultats financiers, les objectifs stratégiques sont traduits en chiffres, en outre les managers sont responsabilisé sur la base des indicateurs purement financiers que ceux-ci

comportent avec une rationalité substantive orientée vers les résultats, il excite pas une indépendance entre les centre, de plus l'environnement semble stable, l'objectif final de ce type de contrôle de **la normalisation des comportements** pour atteindre l'objectif tout en référant à **l'élaboration des standards** afin de contribuant à la maitrise des couts. A ce titre, ce type de contrôle est établie à l'aide d'une planification financière qui est produite par le contrôle budgétaire, pour mesurer les écarts entre les réalisations et les prévisions tout en localisant les dysfonctionnements et menant à des actions correctives pour une meilleure atteinte de l'objectif. On peut déduire que : la Définition des objectifs financiers et comptables concernant chaque centre de responsabilité : consiste à réaliser des **objectifs de profit** pour les centres de profits et **les objectifs des couts** pour les centres des couts par le biais d'élaboration des standards, à ce titre, le contrôle à envisager c'est un contrôle basé sur les résultats : **expost, on parle d'un contrôle opérationnel financier**. Dans cette approche on fait intervenir le contrôle budgétaire. En effet chaque centre de couts doit déployer ses efforts pour réaliser les programmes et les budgets sans aucuns dépassement que ceci est considéré comme un objectif financier primordial, alors pour cerner le comportement de ceux-ci on leur fixe des objectifs sous forme des standards à ne pas dépasser lors l'exploitation.

### **1.3. Les couts standards : vers un mode de management interactif ou diagnostic ?**

#### **1.3.1. Les couts standards aux yeux des grands auteurs du contrôle de gestion :**

D'après Bouquin H.(1993), le pilotage consiste à mettre en place des actions permettant la réalisation des objectifs, subissant un suivi approprié permet au responsable « d'entreprendre à temps les actions correctives éventuellement nécessaires ». A ce titre, la disposition des outils de pilotage est nécessaire, parmi les outils les plus utilisé ; la gestion prévisionnelle qui s'appuie essentiellement sur les coûts préétablis. Dans ce contexte, la méthode des coûts préétablis apparait comme un véritable outil de la gestion prévisionnelle dont l'objectif final est toujours le pilotage. Un système de gestion permet de collecter et de traiter des informations, aidant à la prise de décision : « *ce dernier pilote le système physique* ». (Deperz M. et Duvant M ;1993). A ce niveau, la gestion prévisionnelle c'est une gestion orientée vers les futurs ; ses inputs sont la planification et la gestion budgétaire qui donne une vision sur l'évolution de l'entreprise à moyen et long terme, en fonction des variations probables de l'environnement. Elle est composée de 3 phases :

**-Phase de prévisions** : le système de gestion dont son rôle est le pilotage, établi à partir des informations, des prévisions (étude du passé...), chiffrées qui induisent des actions à mettre en œuvre par le système physique.

**-Phase de réalisation et du contrôle** : le système physique, à partir des consignes, réalise les actions entraînant à des résultats qui sont comparés par rapport aux prévisions par le système de gestion, afin de définir les écarts qui seront analysés. Dans cette phase, on inclut une régulation des actions par un

système de norme et de référence établit sur la base des prévisions, sur lequel on va se baser pour tirer des signaux nécessitant une correction immédiate. Dans ce contexte, on fait appel aux couts préétablis qu'on les considère des normes servent à la comparaison et au jugement.

**-Phase de correction :** Le système de gestion apprécie les écarts, qui, lorsqu'ils sont définitifs, révèlent des anomalies en matière de gestion à corriger, conduisent parfois à la révision des prévisions, et donnant lieu à des nouvelles consignes qui sont transmises au système physique, pour les réalisations ultérieures.

En conclusion, les couts préétablis sont considérés comme un véritable outil de reporting financier, ils permettent à la hiérarchie d'évaluer les écarts éventuels aux normes tout en incitant les responsables contrôlés à tenir les normes qu'elles doivent respecter, « *les couts standards est un outil de contrôle hiérarchique de la progression vers un résultat* ». <sup>1</sup>

D'après Azan W. et al. (2007), les couts standards constituent une norme, un objectif et un système de référence sur lequel on va se baser pour effectuer préalablement des couts qui consistent à une comparaison quantitative et financière entre la norme et la réalisation. A ce titre, un cout standard est un véritable outil de contrôle des variations des couts par **cause et par responsabilité** via des calculs des écarts dévoilant les dysfonctionnements tout en mettant l'accent sur le responsable de ceux-ci.

Dans les mêmes lignes de réflexion Bernard M. (1980) a défini le cout standard comme étant une norme sur laquelle on se basera pour évaluer la performance. Celle-ci est exprimée en valeur et en quantité, il est considéré comme étant un but à atteindre, et un guide tout en prenant en considération des normes de prix et d'efficience.

Ces couts standards contribuent à la motivation des opérateurs et les responsables à atteindre l'objectif, tout en créant une atmosphère concurrentielle autour de l'accomplissement des standards et génération des écarts peu favorables. Dans le même aperçu idéologique, Hofstede G. (1977) a mis le point sur l'impact des standards sur la motivation tout en mettant l'accent sur le conflit entre le contrôle et autonomie que ce dernier marquera des incidences sur l'efficacité du système des standards, à ce titre :

- **Le contrôle** dans la logique des standards représente « *le degré de participation du management des niveaux inférieurs à l'établissement des standards* » : est-ce qu'il existe une discussion préalable avec le niveau inférieur à propos les standards fixés ou ils ont été imposés tout en négligeant la prise en considération les conditions réelles de l'exploitation.
- **L'autonomie** : consiste à la création d'une atmosphère concurrentielle interne de l'entité afin d'accomplir les standards : esprit du jeu tout en laissant une certaine marge d'œuvre aux responsables. Alors, s'il existe une sorte d'approchement entre les deux facteurs, les standards

---

<sup>1</sup>Bouquin H.(1993),*Comptabilité de gestion*, Dalloz 1993, Paris

seront considérés comme une source de motivation pour opérateurs prouvant leur implication à la réalisation desdits standards.

### 1.3.2. Les typologies des coûts standards :

On va représenter les types des standards selon 3 variables :

- Niveau d'activité ;
- Mode de calcul des normes ;
- Type de standard en termes de respect su niveau d'efficience.

**Tableau 1 : Les types des standards établis**

- Type de standard	- Elaboration des normes	- Niveau d'activité
- Standard idéal ou théorique	- Normes idéales : pas de constatation des pertes ou des déchets ou des rebuts.	- Activité qui correspond à l'emploi optimal des capacités de production
- Standard objectif	- Normes objectives basées sur le Target costing : établit lors de la phase de lancement du produit.	- Activité prévue au lancement
- Standard normal/ cout standard	- Normes fixées par le bureau des méthodes comprenant un pourcentage normal de pertes, et des déchets.	- Activité normale
- Standard historique/ passé : le révérenciel	- Consommation constatée dans le passé.	- Activité habituelle

*Source : Azan W., Meyssonier F. and al. (2007), P.120*

**-Les standards idéaux :** sont des standards sont difficilement atteignables en pratique, ceux-ci provoquent une sorte de désintéressement et de frustration. Ils tiennent en compte le niveau d'efficience totale tout en éliminant toute sorte de perte ou de gaspillage. À ce titre, ces standards sont nommés ; des standards durs, ils sont rejetés par les opérationnels.

**-Les standards normaux :** sont des standards motivants, prennent en considération un niveau d'efficience raisonnable, ils sont très réalistes, car ils sont déterminés à partir l'activité normale qui

correspond à l'utilisation normale des ressources, prenant en considération les pertes normales lors de l'activité. Ce type des standards, permettent de dégager des écarts constituant une base de mesure de performance réalisée : un outil de contrôle de gestion efficace.

**-les standards historiques** : ce type de standards comprennent des coûts d'inefficience, ils sont impactés par des événements exceptionnels, il suppose la stabilité de l'environnement, ce qui oblige à l'entité d'être plus prudente dans leurs utilisations en termes de mesure de la performance. Ceux-ci ne constituent pas une bonne référence, car ils risquent de provoquer un relâchement des efforts résultant d'apparition des écarts favorables trop importants. Leurs calculs sont faciles, ils n'exigent pas l'intervention des bureaux d'études ; ils sont donc mis en œuvre par des entreprises dont le niveau d'organisation technique est faible.

### 1.3.3. Contrôle budgétaire diagnostic versus Contrôle budgétaire interactif

Avant d'entamer, la notions du contrôle budgétaire diagnostic et contrôle budgétaire interactif, il faut tout d'abord mettre l'accent sur la définition : contrôle interactif et contrôle diagnostic, quel mode du contrôle budgétaire plus adapté au contexte de l'entité ?

A ce titre, selon Sponem S. (2004), la mise en place d'un système du contrôle de gestion est presque similaire dans les grandes organisations, mais la manière d'utilisation ce système est différente, en effet, il existe plusieurs types du contrôle dans le contexte comment les dirigeants utilisent les outils du contrôle ? On distingue deux types du contrôle : contrôle interactif et contrôle diagnostic. D'après Simon R. (1990), le contrôle diagnostic est considéré comme étant un « système d'information formel utilisé par les managers pour surveiller les résultats et corriger les déviations par rapport aux standards de performance définis préalablement ». Alors que le contrôle interactif est défini comme étant « un système d'information formel utilisé par les dirigeants pour s'impliquer régulièrement et personnellement les avis de leurs subordonnés dans leurs décisions » (Simon R. 1990).

Dans les mêmes lignes de réflexion, le contrôle diagnostic est considéré comme étant le contrôle de gestion classique puisque presque la quasi-totalité des entités se convergent vers le contrôle diagnostic que ce dernier ne suppose pas une surveillance en permanence nécessitant une intervention régulière des managers, par contre, à travers un contrôle diagnostic, les managers s'interviennent seulement aux écarts significatifs et cela s'inscrit dans le cadre de la gestion par exception. Toujours d'après Simon, le contrôle diagnostic est caractérisé de la manière suivante :

- Le processus du contrôle implique rarement les managers que ceux-ci interviennent sur la base de la gestion par exception ;
- Les données sont transmises par des procédures formelles de reporting.

En ce qui concerne le contrôle interactif, il existe des conditions caractérisant ce système du contrôle :

- Les managers interviennent d'une façon régulière et fréquente à tous les niveaux de l'organisation ;
- Les données sont interprétées et discutées en réunion avec les supérieurs et les subordonnés ;
- L'atteinte des résultats sera récompensée.

En outre, selon Augé B. et al (2010), le contrôle interactif fait émerger les stratégies. En effet, à travers l'apprentissage et les débats dans le processus interactif fait apparaître des stratégies dans une logique « bottom-up », en remontant au top management des propositions stratégiques, via ce contrôle on favorise l'utilisation des schémas de management, partage d'information, débats... Bien que le contrôle diagnostique fait appel à des outils du CDG cybernétique à savoir : tableau de bord, tableaux de budget, système de reporting.

Dans le cadre de la théorie de Simon R. (1990), le budget peut être un outil de contrôle interactif ou un contrôle diagnostique. A ce titre, en dépendant de la situation financière de l'entité, la direction générale impose parfois le plan d'action à suivre aux services tout en leur conféré un budget très serré ne leur permet pas dans tous les cas de réaliser leurs plan d'actions, dans ce contexte, la direction générale se converge plus à un contrôle budgétaire diagnostique que ceci lui permet de focaliser sur les résultats.

Par contre un contrôle budgétaire interactif est utilisé dans un contexte où le management participatif est très fort : implication de tous les niveaux même les opérationnels, de plus l'organisation est caractérisée par une décentralisation favorisant l'implication des personnels aux décisions majeures.

On peut résumer les caractéristiques de chaque type de contrôle budgétaire de la façon suivante :

**Tableau 2 : Les caractéristiques du contrôle budgétaire interactif et diagnostique**

Type du contrôle/ dimensions étudiées	Contrôle budgétaire interactif	Contrôle budgétaire diagnostique
<b>Dimension implication</b>	Implication constante des managers dans le processus budgétaire	Implication des managers par principe de management par exception
<b>Dimension plane d'action</b>	Fort lien entre budgets et plans d'actions	Faible lien entre les budgets et plans d'actions
<b>Dimension participation</b>	Construction bottom-up et forte participation des opérationnels	Construction top-down et faible participation des opérationnel

<b>Dimension réprécisions budgétaires</b>	De nombreuses réprécisions budgétaires en cours d'années et des budgets non rigides	Peu de réprécisions budgétaires en cours d'années et des budgets assez rigides
<b>Dimension évaluation</b>	Faible lien entre l'atteinte des objectifs budgétaires et la rémunération des managers	Fort lien entre l'atteinte des objectifs et la rémunération des managers

Source : Samuel Sponem. *Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif? Proposition d'un instrument de mesure*, 25ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004, Orléans, France.

## 2. Méthodologie de recherche :

La méthodologie de recherche déployée pour traiter notre problématique : **Dans quelle mesure l'amélioration du système de contrôle budgétaire par le biais des coûts préétablis, contribue à la maîtrise des coûts et la réalisation des objectifs financiers, pour le cas du service du lavage des contenants normalisés ?** s'inscrit dans le cadre épistémologique « interprétativisme », en mobilisant la démarche exploration hybride via l'approche recherche-action, dont le mode de raisonnement est l'abduction. En effet, notre recherche consiste à comprendre le comportement des différents acteurs après le déploiement le nouveau système de gestion des coûts de l'activité des contenants normalisés, dont son efficacité est liée intimement à l'adhésion desdits acteurs. Alors pour se faire, nous avons adossé à la démarche exploration hybride, en appuyant sur nos observations pour révéler les dysfonctionnements inhérents à la gestion des coûts de l'activité des contenants normalisés, et recourant à la théorie afin de bien proposer une solution alternative. Après une recherche des dysfonctionnements phares du système du contrôle de gestion déployée pour le pilotage de l'activité « du lavage des contenants normalisés », on propose une méthode alternative (coûts standards) plus pertinente qui permet d'atteindre les objectifs du pilotage financier et opérationnel. A ce titre, il convient de signaler que l'expérimentation des coûts standards dans le cadre du pilotage d'un service public s'est déroulée dans le contexte d'un stage de perfectionnement 3 mois, réalisé durant l'année 2024. La mise en place de ce projet a duré 4 mois, et il a concerné juste Unité de Gestion des Contenants Normalisés de Casa. Cette recherche a été réalisée en concertation : contrôleur de gestion des Contenants Normalisés, Chargée du Contrôle Budgétaire, Chargée de la comptabilité analytique, chef de service de l'exploitation, chef de l'UGCN de Casa.

Dans le cadre de la démarche Recherche/action, et pour obtenir les résultats obtenus, nous a franchi 3 étapes : observation, analyse et proposition.

**-Observation** : consiste à la collecte les informations inhérentes à l'entité : secteur d'activité, ses parties prenantes, sa compétitivité financière... et plus spécifiquement le contrôle budgétaire des activités phares de l'entité, notamment : les contenants normalisés et leur système de contrôle budgétaire.

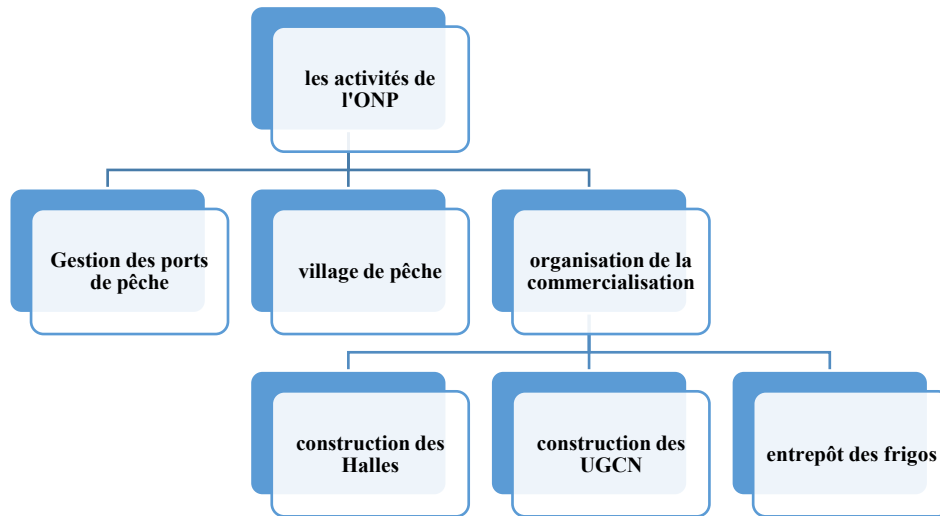
**-Analyse** : après une description approfondie du système du contrôle budgétaire et de la gestion à postériori inhérente à l'activité des contenants normalisés, on fait ressortir les défaillances majeures au niveau de maîtrise des coûts dans le cadre de la gestion de l'activité de la location des contenants normalisés.

**-Proposition** : Dans cette partie, on s'engage à l'expérimentation d'une solution/action entreprise pour faire face aux anomalies détectées. Dans notre recherche, la solution envisagée, sera le calcul des écarts entre la réalisation et les prévisions par le biais des coûts préétablis permettant une meilleure localisation des dysfonctionnements, dans la mesure où de mesurer le niveau de pertinence et d'adaptabilité de cette méthode. A ce niveau, le projet du calcul des coûts préétablis de l'activité des contenants normalisés, était le fruit d'un travail de deux équipes concertées, notamment l'équipe chargée du suivi de l'exploitation et l'équipe (service d'exploitation du projet des contenants normalisés, service d'exploitation des marchés de gros) et l'équipe chargée de pilotage de l'activité, objet de l'étude, (service de la comptabilité analytique, service du contrôle budgétaire, contrôleur de gestion). La mise en place du nouveau système de pilotage par le biais des coûts standards préétablis s'est débutée en premier lieu par la mise en place des coûts standards historiques dont le calcul s'est basé sur les données antérieures. A cet effet, cette méthode a été rejetée car que les coûts préétablis calculés ne font pas révéler les pertes d'une manière rationnelle, elle représente une suractivité, dont les standards ne sont pas toujours atteignables par les opérationnels, ce qui nous oblige à réfléchir de mettre en place une méthode alternative notamment : coûts standards normaux, qui sont calculés sur la base d'une vraie simulation d'une activité normale, en tenant en compte les pertes encourues.

### 3. Résultats

#### 3.1. Présentation du service de location des Contenants Normalisés (CN)

Figure n°1 : Les activités phares de l'ONP



Source : Plan Halieutis 2010-2025

Afin de se conformer aux exigences sanitaires des partenaires commerciaux, et de moderniser les moyens de déchargements et de manutention, le Maroc a mis en circulation des contenants en plastique normalisés tout au long de sa filière et a entamé des actions afin d'en assurer une gestion pérenne et optimale des produits maritimes. Ce projet permet l'utilisation exclusive, la mise en circulation et la gestion d'un parc de 5 millions de caisses en plastique normalisées, mais aussi de mettre en service des infrastructures de lavage, de manutention et de stockage des contenants.

Le projet des contenants normalisés est considéré comme projet phare de l'ONP, ce dernier contribue avec 8% au total des produits de l'ONP, notre projet d'études concerne l'activité des contenants normalisés, en effet, la direction de l'ONP s'est engagée en la logique d'optimisation des charges, ce qui nécessite à l'élaboration à un modèle de gestion des charges produisant plus des informations pertinentes et utiles.

La gestion des contenants normalisés se fait par des Unités de Gestion des Caisses Normalisée (UGCN), qui se situent presque au niveau de tous les ports du Maroc : 19 UGCN, dans ces unités, on reçoit les contenants normalisés sales à travers les mareyeurs et on livre les caisses lavées aux armateurs (pêcheurs). Chaque unité de gestion des CN a ses spécificités en termes d'activités, nombre de machines utilisées.

### 3.2. Diagnostic du système du pilotage de l'activité des contenants normalisés :

Le système de pilotage déployé par se repose sur les outils suivants :

- **Le Business model** : comprend les états de synthèses prévisionnelles sur 10 ans de l'activité de lavage des CN, et les résultats de rapprochements entre les prévisions et les réalisations en termes de chiffres d'affaires.
- **Le système d'information MAIA** : à travers ce système, les opérationnels alimentent les tableaux de bord communiqués par le siège, qui permet le suivi de l'activité en termes des charges et des recettes générées, via l'indicateur du « Nombre des caisses facturées ».
- **Le tableau de bord opérationnel** : comprenant des indicateurs comme « Etude de seuil de la rentabilité » qui permet le suivi des fluctuations des charges fixes et des charges variables ; « Nombre des caisses facturées » pour le suivi en termes des recettes générées, et « l'écart entre le chiffre d'affaires réalisé et le budget d'exploitation alloué ». A ce niveau, il est constaté que les écarts étudiés, se penchent juste sur l'aspect financier comme l'écart résultant entre rapprochement entre le Chiffre d'Affaires (CA) réalisé et le budget prévu.

**Tableau n°3 : extrait du tableau de bord opérationnel pour le pilotage de l'activité de lavage des CN**

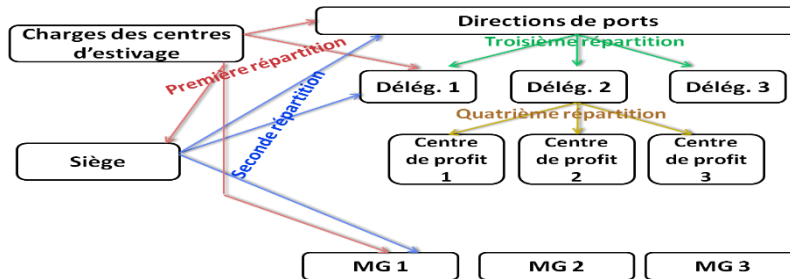
JANVIER- 2023		DECEMBRE			
CN facturées	CN lavées	CA Réalisé 2023	RN	CA Réalisé 2024	CA Budget
18 169 503	11 375 836	31 341 956	7 047 074	25 830 645	84 000 000
% de LAVAGE	63%		Ecart Budget	-63%	
% des CM	16%		Ecart 2023- 2024	21%	
			RN/CA 2024	22%	

Source : Tableau de bord opérationnel élaboré par chargé du contrôle budgétaire-Division du contrôle de gestion-ONP

- **Maitrise des coûts** : via le système des coûts complets, que les répartitions des charges indirectes concernent le centre de profit en sa globalité, qui regroupe les activités suivantes (entrepôts frigorifiques, service de vente (location des partielles de marché de gros en faveurs les pêcheurs, UGCN...). En effet, les coûts de chaque UGCN n'est pas

défini, il est intégré au niveau de la totalité du coût de tous les centres de profits précités, ce qui amène à confirmer l'absence d'un système de gestion prévisionnelle rationnelle, dédiée à l'UGCN.

Figure n°2 : niveaux de répartition des charges indirectes sur différents centres de l'ONP



Source : étude réalisée pour l'implantation d'un système de la comptabilité de gestion

Les constats soulevés lors ce diagnostic sont les suivant :

- Le contrôle budgétaire au sein de l'ONP sert seulement à aux prévisions et analyse des résultats à travers les tableaux de bord opérationnels qui ne donnent aucune visibilité sur la performance des opérationnels ;
- Les prévisions du budget d'exploitation sont établies sur la base des CPC prévisionnelles établis par le service de la comptabilité analytique ; en absence des normes bien définis, représentant des références pour les responsables d'exploitations, pour une bonne maitrise des charges encourues lors l'activité de lavage des contenants normalisés ;
- Les écarts sont calculés pour chaque activité à partir le CA budgété :  $CA \text{ réalisé} / CA \text{ budgété}$  ; ce qui ne révèle pas la performance managériale des
- Ceux-ci concernent seulement les paramètres financiers et non pas les paramètres de gestion internes de l'activité.
- Il n'existe pas réellement une phase d'évaluation après calcul des écarts, car les écarts calculés sont très vagues et pas fins destiner de plus au reporting (top management) , alors ils ne produisent pas des informations pertinentes inhérentes à la localisation des dysfonctionnements au niveau inférieurs ;
- Appui sur les business model pour élaborer les budgets ce qui donne une vision irréaliste au niveau des prévisions. (vision macro) ;
- Un système de pilotage très standardisé : ne donne pas assez d'information pour un meilleur pilotage, il ne prend pas en considération les spécificités des projets.

### **3.3. Mis en place d'un système de gestion prévisionnelle via les couts standards**

#### **3.3.1. Phase de réflexion préétablie :**

- I. Le processus de fonctionnement de l'activité est stable en termes de l'utilisation des facteurs de consommation et en termes de la cadence de l'activité, e, effet selon la déclaration des contrôleurs de l'UGCN de Casa :
- La capacité de l'activité est toujours entre 1100C/J et 1500C/J ;
  - Utilisation une seule machine avec une cadence de 750C/Heure, pad d'utilisation d'autres outils de nettoyage notamment : les craches (tuyau de l'eau) ;
  - Shift journalier est fixe même si l'activité est variable : shift atteint 6 heure : de 19H jusqu'à 1h : cette période inclut le temps de nettoyage plus les le temps des procédures de livraison des caisses ;
  - Absence des événements sociaux et des politiques bouleversant l'activité : grève des pêcheurs, boycott des pêcheurs l'utilisation des caisses normalisées ;
  - L'activité est régulière : lavage des caisses au cours toute la semaine, sauf le vendredi : jour de repos.

#### **3.3.2. Phase de fixation des objectifs :**

Le calcul un cout standard pour chaque UGCN consiste à :

- Evaluer la performance des opérationnels en matière de la gestion et respect les objectifs des niveaux supérieurs ;
- Localiser les dysfonctionnements tout en favorisant une intervention rapide pour corriger les dysfonctionnements ;
- Participer des opérationnels à m'atteinte des objectifs de caractère financier.

#### **3.3.3. Phase d'analyse des spécifications du produit :**

Nettoyage des contenants normalisés est une prestation de service dédiée aux armateurs et les mareyeurs dans un cadre de préservation de la qualité des produits maritimes, dans ce contexte, ce service représente une certaine spécificité au niveau de son fonctionnement et sa gestion :

##### **- Description de son fonctionnement :**

Le service de nettoyage des contenants normalisés est un processus composé de trois étapes :

**Figure n°3<sup>2</sup> : étapes à franchir pour le lavage des contenants normalisés**



*Source : Les étapes ont été arrêtées suite à l'expérimentation/ simulation de l'activité normale de lavage de 1500 Contenants normalisés par jour*

#### - Réception les contenants normalisés sales :

Les acteurs concernés dans cette étape : logisticien, manutentionnaires et les agents chargés de la réception (généralement sont les techniciens).

- L'agent chargé de la réception avec l'aide d'un ou des manutentionnaires arrange les CN réceptionnées dans des piliers de 40 caisses pour faciliter le comptage ;
- L'agent chargé de la réception, compte au fur et à mesure les CN et enregistre l'opération dans le registre de réception et fait signer le mareyeur ;
- L'agent rejette les CN endommagés ;
- Le logisticien archive les bons de réception des mareyeurs ;
- Le responsable logistique prépare l'état des soldes des Mareyeurs et calcule le nombre de caisses ayant dépassé le nombre de jour toléré par l'ONP ;

2 Si un dépassement de délais de retour des caisses a détecté, la délégation intervient à travers la procédure suivante : réduction 4DH multipliant la période de dépassement du délai convenu, de la caution déposée par les mareyeurs au début.

#### -Nettoyage des contenants normalisés sales

Cette étape passe par 3 sous processus : (elle est bien illustrée dans l'étude économique).

- Prélavage : préparation de la machine : réglage de la cadence, des produits....
- Lavage :
- Après lavage : nettoyage de la machine

##### • Prélavage :

Dans cette étape, les techniciens démarrent la machine tout en réglant sa capacité, ajoutant l'eau et le produit DMCID nécessaire au nettoyage des caisses ; vérification de la concentration de produit (elle ne doit pas dépasser 7%) ; les manutentionnaires préparent les palettes des caisses salées tout en les déplaçant vers tunnel. Dans cette étape, il faut remplir la machine avec l'eau froide pour la transformer en eau chaude qui permet d'éliminer les déchets majoritaires.

- **Lavage :**

Cette étape nécessite 2 agents de nettoyages et 2 agents manutentionnaires, l'opération est sous le contrôle deux techniciens, les produits utilisés sont : DM-CID, PHO-CID : détergents utilisés pour nettoyer les caisses.

- **Après-lavage :**

Cette étape consiste à laver la machine tout en utilisant le produit THORNAX qui permet d'éliminer le rouilles et DMCID-S détergent, utilisé pour nettoyer l'intérieur de la machine.

### 3.3.4 Conception des coûts standards :

Le coût préétabli théorique semble difficilement atteignable, ce cout correspond à la suractivité, alors on a réfléchi à calculer un autre cout préétabli : cout standard que son calcul est basé sur une étude économique et technique d'une activité normale de lavage de 1200 CN par jour. Cette étude permet d'analyser techniquement le processus du nettoyage : consommation de matière première, de main d'ouvre, et économiquement tout en recherchant le cout unitaire des différents facteurs de productions.

- **Les coûts standards des charges Directes**

- **Eau :** 6,2 m3 (3000+ 1200+2000= 6200 Litres)
- **Electricité :** 280, 35 KW (éclairage+ utilisation de la machine)

Concernant les couts unitaires, on a contacté les responsables de Lydec pour nous communiquer les couts exacts de la consommation de 1200.

- **Produits :**

DMCID	12 litres (détergeant sert à nettoyer les caisses : utilisation journalière)
DMCID-S	1 lite (détergeant sert à nettoyer la machine après lavage)
TORNAX	3 litres : utilisation hebdomadaire pour éliminer les rouilles : 15litres consommés par semaine, alors la consommation journalière correspond à 3L
PHOCID	2 litres : utilisation hebdomadaire correspond à 10litres, alors l'estimation de la consommation journalière s'élève à 2 litres (10litres/5jours)

- **MOD :**

- **Techniciens :** 8 heures de travaux : ceux-ci travaillent tout le shift : après l'activité de nettoyage : ils restent dans UGCN pour recevoir les caisses salées et livrer les caisses propres aux mareyeurs.
- **Manutentionnaires :** 1H-5 MIN, plus les 4heures pour livrer les stocks des caisses propres aux armateurs.

- Agents de nettoyages : 1H 65 MIN (1H35 MIN consacrées à lavage et 30min consacrées au nettoyage de la machine).

### **La perte constatée :**

13 caisses sont restées sales après le nettoyage : La perte au niveau :

- EAU :  $1200\text{litres} - (13\text{ litres}) = 1187\text{ litres}$
- Electricité :  $280,35 - 2,4297 = 277$
- DMCID =  $12\text{ litres} - 0,13\text{ litres} = 11,87\text{ litres par jour}$

### **- Les coûts standards des charges indirectes :**

Dans ce cas, les centres d'analyse sont facilement définis tout en déterminant les budgets correspondent à l'activité normale et les unités d'œuvre les plus adaptables exprimant physiquement l'activité des centres. Mais dans le cas des prestations des services, il semble très difficile d'appliquer le modèle de calcul du cout standard des charges indirectes d'une activité industrielle. En effet, concernant le cas de l'activité des contenants normalisés, il représente plusieurs particularités dans le contexte du traitement des charges indirectes :

- Dans le système de la comptabilité de gestion, le traitement des charges indirectes est très vague : les charges indirectes mentionnées dans le tableau de répartition des charges, sont des charges consolidées, ce qui nécessite à réfléchir à une autre répartition plus fine avec des clés de répartition précise pour affecter les charges indirectes aux centres d'activité concernée : activité des contenants normalisés de Casablanca.
- Existence de plusieurs centres d'analyse auxiliaires ce qui nécessitent à des plusieurs niveaux de répartitions.
- Les charges indirectes sont presque totalement des charges fixes, car les centres auxiliaires sont des centres administratifs où il y a une grande concentration des charges du personnel. Même si les achats qui sont des charges variables dépendant de l'activité, leurs consommations sont fixes car, ceux-ci sont conclus à travers des marchés à longue durée : ex. les prestations de services.

En concertation avec le chef de service de la comptabilité de la gestion, on a proposé la méthodologie suivante pour déterminer les charges indirectes de l'activité de l'UGCN Casa :

Charges directes du siège



**Répartition primaire :**

On répartit les charges directes du siège sur les charges de la direction des ports de pêche de casa, tout en définissant le quota part des charges du siège dans les charges de DPP de Casa, et cela se fait à travers la clé suivante :

$$A = (\text{Poids des charges directes de la DPP de Casa} / \text{les charges totales de toutes les DPP}) * \text{les charges directes du siège.}$$

Charges directes de la Direction des Ports de Pêche de Casa



**Répartition secondaire :**

On répartit les charges directes de DPP de CASA sur les charges de délégation de casa de, tout en définissant le quota part des charges de la DPP Casa dans les charges de la délégation de Casa, et cela se fait à travers la clé suivante :

$$B = (\text{Poids des charges directes de la délégation casa} / \text{les charges DPP de Casa}) * (A + \text{Charges directes de DPP CASA})$$

Charges directes de la délégation de Casa



**Répartition Trieste :**

On répartit les charges directes de délégation casa sur les de UGCN Casa, tout en définissant le quota part des charges de la délégation Casa dans les charges de UGCN CASA, et cela se fait à travers la clé suivante :

$$C = (\text{Poids des charges directes de UGCN casa} / \text{les charges directes de la délégation Casa}) * (B + \text{Charges directes de DPP CASA})$$

Charges directes de l'UGCN Casa

**Tableau n° 4 : fiches des coûts standards des charges directs de l'activité normale journalière de lavage des contenants normalisés**

<b>Charges</b>	<b>Unité de mesure</b>	<b>Quantités</b>	<b>Prix unitaire</b>	<b>Montant</b>
<b>Electricité (TVA 14%)</b>	<b>KW</b>	<b>280,35</b>	<b>2,06</b>	<b>577,52</b>
<b>Eau (TVA7%)</b>	<b>M<sup>3</sup></b>	<b>6,2</b>	<b>21,75</b>	<b>134,85</b>
<b>MOD</b>				
<b>ONP</b>				
<b>Salarié 1</b>	<b>Heure</b>	<b>8</b>	<b>132,21</b>	<b>1057,7</b>
<b>Salarié 2</b>	<b>Heure</b>	<b>8</b>	<b>48,88</b>	<b>391,03</b>
<b>Salarié 3</b>	<b>Heure</b>	<b>8</b>	<b>74,92</b>	<b>599,36</b>
<b>Salarié 4</b>	<b>Heure</b>	<b>8</b>	<b>48,08</b>	<b>384,62</b>
<b>prestataires</b>				
<b>Gardiennage (1)</b>	<b>Heure</b>	<b>12</b>	<b>12,47</b>	<b>149,6</b>
<b>nettoyage (2)</b>	<b>Heure</b>	<b>4,16</b>	<b>51,28</b>	<b>213,33</b>
<b>manutention (2)</b>	<b>Heure</b>	<b>10,16</b>	<b>21,98</b>	<b>307,69</b>
<b>Produits de nettoyage</b>				
<b>DM-CID</b>	<b>Litres</b>	<b>12</b>	<b>19</b>	<b>228</b>
<b>DM CID'S</b>	<b>Litres</b>	<b>1</b>	<b>21</b>	<b>21</b>
<b>PHO CID</b>	<b>Litres</b>	<b>3</b>	<b>21</b>	<b>63</b>
<b>TORNAX</b>	<b>Litres</b>	<b>2</b>	<b>35</b>	<b>70</b>
<b>Coût standard des charges directes</b>		<b>1200</b>	<b>3,50</b>	<b>4197,71</b>
<b>Coût standard des charges indirectes</b>		<b>1200</b>	<b>6,40</b>	<b>7672,73</b>
<b>Coût préétabli de la prestation de service</b>		<b>1200</b>	<b>9,89</b>	<b>11 870,44</b>

*Source : Elaboré par nous même*

L'expérimentation de la pertinence de ce coût, s'est fait via le calcul des écarts sur coûts et écarts sur quantité qui concernent juste les charges directes, pour révéler la performance des opérationnels en matière du respect des normes, durant le mois Avril 2015, dont l'activité a atteint lavage de 1045 de contenants normalisés. Le responsable de l'UGCN, nous a communiqué les données suivantes :

-Consommation journalière de :

-Electricité : 280,35 KW

-Eau : 4,73 litres

-Nombre de travail des prestataires :

Gardiennage : 8heures

Nettoyage : 1heure 14min

Manutentionnaire : 4heure 26min

Produits de nettoyage :

DMCID : 8litres

DMCIDS : 1litre

Concernant les calculs des écarts, on va être réduit seulement aux écarts relatifs aux couts directs : ceci est subdivisé en 2 sous-écarts :

- **Ecart sur cout** =  $(Cur-Cup)*QR = (3,57-3,50)*1047 = +73,29$
- **Ecart sur quantité** =  $(Qr-QP)*Cur = (1047-1200)*3,75 = -573,75$

On constate que l'écart sur quantité est défavorable, ce qui signifie que les circonstances de l'exploitation révèlent des dysfonctionnements éminents, à corriger.

Alors que l'écart sur coût/prix est favorable, ce qui signifie qu'il n'existe pas une importante différence entre le coût budgétisé et le coût réel de l'activité. Mais ces résultats restent critiquables dans la mesure où de préciser un seuil de signification, par lequel on pourra filtrer les écarts les plus importants, méritant une analyse, et après une intervention.

#### 4. Discussion des résultats :

La méthode des coûts préétablis nécessite par conséquent d'impliquer et de motiver le personnel pour rechercher une amélioration des performances et donc de la productivité globale de l'entreprise afin d'accroître sa compétitivité. Elle conduit le contrôleur de gestion à rechercher les origines des écarts constatés par l'analyse des écarts sur les charges directes et sur les charges indirectes en vue de la prise de décision de gestion. Certes, qu'on ne peut généraliser ce système de à toutes les UGCN de l'ONP, mais on peut être réduit aux UGCN dont leur activité est éminente comme Dakhla, Agadir et Casablanca. Une autre question à éclaircir, pour expliquer les écarts, il faut les comparer par rapport au seuil de signification qu'il faut fixer selon les critères des gestionnaires, ce qui impose un problème de la qualité

de ce seuil, il faut être vigilant dans son calcul pour ne pas être face au risque d'élimination certains écarts qui sont en réalité importants.

Le premier apport managérial de cette recherche réside dans sa contribution à l'analyse de l'existant en matière de contrôle budgétaire, concernant l'activité des CN, ce qui constituera une aide précieuse pour l'équipe de l'ONP, qui se chargera de mener le chantier de déploiement du contrôle de gestion par activité, au sein de cette entité à partir du 2016. En effet, nous avons pu relever certaines insuffisances et manquements qui ont trait aux outils d'investigation des écarts entre les prévisions et les réalisations et qui rendent la mesure de la performance des opérationnels difficile.

Le deuxième apport managérial de cette recherche demeure dans sa contribution au renforcement du système du contrôle budgétaire actuel, par le biais des coûts standards, L'apport managérial de notre recherche est alimenté, par la volonté du staff managérial de la Direction financière de l'ONP, désirant d'implanter un système permet d'investiguer les écarts entre les prévisions et les réalisations. Pour cela nous avons proposé une démarche à suivre pour sa mise en place que nous souhaitons qu'elle servirait de modèle voire d'itinéraire pour la généralisation de l'application de la méthode des coûts standards sur l'ensemble des processus de la DF. Qui plus est, nous avons montré les fruits de l'intégration de ladite méthode aux tableaux de bord de gestion sous forme d'indicateurs.

Les résultats escomptés de cette recherche, montre que l'implantation un système de pilotage via les coûts standards, exige une refonte du système de pilotage actuel, avec une implantation d'un système d'information très sophistiquée pour une meilleure remontée d'information. En outre, les standards définis doivent prendre en considération les circonstances de l'exploitation, pour que la mesure de la performance des opérationnels soit motivante, en déployant un système de contrôle interactif, dans le sens de remodeler les standards pour qu'ils soient atteignables par ceux derniers.

Le contrôle par biais des coûts standards, représente des certains inconvénients : Celui-ci est rigide et contraignante en raison de la référence à un standard de production ou norme ; peut être source de conflits avec le personnel par les exigences définies (rythme, organisation du travail, mobilité professionnelle : par exemple, l'effectif des agents de nettoyage est fixe pendant 5 ans, car le marché conclut entre ONP et le sous-traitant, fait partie du marché cadre : les conditions du contrat ne se modifient qu'après 5 ans, alors, les gestionnaires ne peuvent pas mener à des actions correctives pour corriger les anomalies inhérentes à la MOD). De plus, ce type du contrôle, exige une organisation rigoureuse et de nombreux moyens de contrôle de gestion. On peut, surmonter cette limite, si on dote à un contrôle interactif, appuyant sur le principe du management participatif.

### **Conclusion :**

En termes de cette étude, le calcul des couts standards de l'activité des contenants normalisés ne représente pas assez de difficultés, en effet, même si l'activité fait partie de la prestation de service, son processus est clair, ce qui nous a facilité la détermination des standards. Mais l'obstacle le plus éminent réside au comportement des opérationnels : ils songent que le calcul de ce cout va leur sanctionner, alors ils ont manifesté plus de rigidité tout en limitant leur esprit de collaboration avec nous pour réussir ce projet, à ce titre, lors de nos missions, ils ont essayé de plusieurs fois de nous conduire vers l'erreur.

En outre, la détermination des couts standards va renforcer la gestion prévisionnelle tout en révélant avec efficacité, les écarts entre les réalisations et les prévisions, en effet, le responsable d'exploitation du projet des contenants normalisés, a exprimé sa satisfaction de notre modeste projet, puisqu'il va lui sert à contourner facilement les risques opérationnels des tout en avertissant les opérationnels, qu'avant, pour localiser les dysfonctionnements relatifs à la consommation des produits , le responsable d'exploitation réfère aux standards communiqués par les fournisseurs, alors ceux-ci représente une référence très rigide.

L'adaptabilité et la faisabilité des méthodes de maitrise des coûts dans des contexte non cybernétique, se réfère essentiellement à la volonté de top management, ainsi au style de contrôle déployé, qui doit être interactif, pour une meilleure implication des opérationnels à l'atteinte des objectifs financiers.

D'après cette étude, on déduit que la méthode des couts standards est un système correctif du niveau opérationnel, alors celle-ci, contribue au contrôle opérationnel financier, dans un contexte d'intégration du niveau opérationnel à la réalisation des objectifs financiers d'une manière participative, on se demande, le pilotage par biais des couts standards, réussit dans un environnement ou il y a un véritable écartement entre les niveaux hiérarchique ou vice versa ? Déplus, on s'interroge aussi à propos les points de convergences unissant la méthode du cout standards avec autres outils du pilotage.

### **Bibliographie :**

- Augé B. et al (2010), *Le contrôle de gestion au service du gouvernement de l'université : propos d'étape sur la conception d'un balanced scorecard au sein d'une université Française*, hal-archives, (hal-00481556).
- Ayitie. A (2012), *analyse de la gestion budgétaire : cas de la compagnie ivoirienne d'électricité (cie)*. Mémoire de fin d'études publiée, Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance(ISCBF)
- Azan W., Meyssonier F. and al. (2007), *Système de pilotage et de performance*. Eska, Paris
- Bernard M. et al (1980), *Contrôle de gestion*, Gaeten morin, Québec
- Bénéoit P.(2011), *Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité*, 2<sup>ème</sup> édition management et société, Caen
- Bouquin H.(1992), *Maitrise des budgets dans les entreprises*, Edicef, Paris ;
- Bouquin H.(1993), *Comptabilité de gestion*, Dalloz 1993, Paris
- Deprez M. et Duvant M. (1993), *Contrôle de gestion et la gestion budgétaire*, Casteilla, Paris
- Hofstede G.(1977), *Contrôle budgétaire : les règles de jeu*, Hommes et techniques, Boulogne
- Migon S. and al (2004), *Contrôle de gestion*, Vuibert, Paris
- Sponem S. *Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure*, 25<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004, Orléans
- Simon R. (1990). The role of Management Control systems in crating competitive advantages : New prespectives. *Accounting Organisation and Society*, vol 15 (1-2), p.127-143
- Teller R. (2009), *Contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Management et société.2009, Paris.

### **Autres sources :**

- Plan Halieutis 2007-2010
- Manuel procédures interne des activités de l'ONP
- Synthèse sur le déploiement du système de la comptabilité analytique au sein de l'ONP